



Gewerblichkeit anwaltlicher Tätigkeit - Abfärberegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Standortbestimmung des Ausschusses Steuerrecht – Stand: August 2017

Die anwaltliche Tätigkeit ist, sofern nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ausgeübt, grundsätzlich von der Gewerbesteuer befreit. Das Steuerrecht stellt jedoch teilweise hohe Anforderungen an die Gewährung dieses Privilegs. Bereits kleine Anteile gewerblicher Tätigkeit führen zur Gewerbesteuerpflicht der gesamten Kanzleileistung. Insbesondere die heutzutage allgegenwärtige Aufgabenteilung und die hierarchische Delegation in Sozietäten moderner Prägung mit mehreren Berufsträgern gefährden die Gewerbesteuerbefreiung. Bereits mehrfach hat sich der BFH mit der Gewerblichkeit freiberuflicher Tätigkeit befasst, zuletzt in drei Entscheidungen aus dem Jahr 2014. Diese Thematik hat große Bedeutung für personengesellschaftlich organisierte Kanzleien, die durch entsprechende Maßnahmen die gewerbliche Infizierung ihrer Einkünfte zum Teil verhindern können.

Gewerbliche Einkünfte von Personengesellschaften durch verbundene Tätigkeiten

Wenn eine Kanzlei in der Rechtsform einer Personengesellschaft unter anderem auch originär gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt, so gilt ihr gesamter Geschäftsbetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewerbebetrieb und unterliegt in Gänze der Gewerbesteuer.

Freiberufliche, und damit nicht der Gewerbesteuer unterliegende Einkünfte liegen grundsätzlich nur dann vor, wenn sich mehrere Angehörige eines freien Berufes (oder auch mehrerer freien Berufe) zur gemeinsamen Berufsausübung zu einer Personengesellschaft zusammenschließen und alle Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufes erfüllen. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit werden nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt. Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft darf grundsätzlich kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten (BFH 27.08.2014, Az.: VIII R 6/12). Lediglich dann, wenn die gewerbliche Tätigkeit weniger als 3 % der Gesamtleistung ausmacht und insgesamt nicht mehr als 24.500 Euro im Veranlagungszeitraum netto erlöst werden, gilt sie als ganz gering und führt nicht zur Infizierung.

Beispiel 1: In einer Sozietät mit drei Rechtsanwälten erwirbt und vertreibt ein Sozius über die Kanzlei gelegentlich antiquarische juristische Literatur. Der Handel stellt zwar eine originäre gewerbliche Tätigkeit dar, der die Kanzleitätigkeit insgesamt aber erst „infiziert“, so dass die gesamte Kanzleileistung der Gewerbesteuer unterfällt, wenn die vom BFH neu definierten Grenzen überschritten werden.



Beispiel 2: Ein anderer Sozius der Sozietät betreibt in den Räumen, die der Kanzlei gehören, eine Hausverwaltung in der Rechtsform einer GmbH. Die GmbH entrichtet eine Miete an die Sozietät für die Mitnutzung der Räume. In der Folge kommt es steuerlich zu einer so genannten Betriebsaufspaltung. Die Räume der Kanzlei werden bei dem Sozius, der die Hausverwaltung betreibt, zwingend steuerliches Betriebsvermögen. Sie werden daraus abgeleitet auch bei den anderen Soziern steuerliches Betriebsvermögen und es kommt zur Infizierung der gesamten Kanzleitätigkeit.

Diese gravierende Folge bei verbundener freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit verstößt nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts und des BFHs nicht gegen den Gleichheitssatz (BVerfG 15.01.2008, Az.: 1 BvL 2/04). Auch die Infizierung durch die Betriebsaufspaltung im Beispiel 2 wird vom BVerfG als verfassungsgemäß angesehen (BVerfG 26.10.2004, Az.: 2 BvR 246/98).

Die vom BFH gesetzte Größengrenze von 3 %, maximal 24.500 Euro/Veranlagungszeitraum, ist gerade für Rechtsanwaltsgesellschaften wenig hilfreich. Für die Praxis wird empfohlen, die gewerbliche Tätigkeit auf eine - ggf. auch personenidentische - weitere Gesellschaft mit getrenntem Buchführungskreislauf auszulagern (BFH 28.06.2006, Az.: XI R 31/05).

Aber gerade in den Fällen, in denen die Freiberufler-Gesellschaft oder deren Gesellschafter keine gewerbliche Tätigkeit per se ausüben, droht die Abfärberegung zu greifen:

1. Ist an einer Rechtsanwaltssozietät auch ein Rechtsanwalt beteiligt, der seinen Beruf nicht mehr ausübt, erzielt die Personengesellschaft nach Ansicht der Finanzverwaltung und des BFHs Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es ist nicht geklärt, inwieweit dieser Rechtsanwalt eine Tätigkeit für diese Rechtsanwaltssozietät ausüben muss, damit ihm eine freiberufliche Tätigkeit bescheinigt werden kann und damit eine gewerbliche Infektion der Einkünfte der Sozietät vermieden werden kann.

Praxistipp: Soziern, die nicht mehr tätig sind, scheiden gesellschaftsrechtlich aus der Sozietät aus und werden in Bürogemeinschaft mit der Kanzlei oder als freie Mitarbeiter im Rahmen eines Dienstleistungsverhältnisses tätig.

2. Unverzichtbarer Bestandteil der freiberuflichen Tätigkeit eines Rechtsanwalts ist auch die Akquise von Mandaten und die Pflege der Mandanten. Ist ein Sozius ausschließlich damit beschäftigt, erfüllt er damit nicht mehr die Merkmale einer freiberuflichen Tätigkeit, so jedenfalls nach Ansicht der Finanzverwaltung und des BFHs. Eine gewerbliche Tätigkeit kann aber hierin nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer nicht gesehen werden, da bei den Gesprächen mit künftigen und aktuellen Mandanten rechtliche Erörterungen wesensnotwendig sind.

Praxistipp: Um zu verhindern, dass eine Gewerblichkeit angenommen wird, sollte jeder Partner nach Möglichkeit in einem gewissen Umfang Mandate inhaltlich bearbeiten.

3. Ist ein Sozius ausschließlich als Managing-Partner der Sozietät tätig, vertreten BFH-Richter die Auffassung, dass eine solche ausschließliche kaufmännische - richtigerweise müsste es organisatorische heißen, da keine Ware eingekauft und weiter zum Verkauf angeboten wird - Tätigkeit zu einer gewerblichen Infizierung der Einkünfte der Sozietät führen kann. Auch ein Einzelanwalt ist „kaufmännisch“ im Rahmen der Organisation seiner Anwaltskanzlei tätig, ohne dass davon ausgegangen wird, dass er damit gewerblich tätig ist. Die Bundesrechtsanwaltskammer ist der Auffassung, dass es sich hierbei um einen Gesellschafterbeitrag im Innenverhältnis handelt. Für die einkommensteuerrechtliche Qualifizierung kommt es allein darauf an, welche Einkünfte durch Tätigkeiten im Außenverhältnis erzielt werden.

Praxistipp: Für alle Rechtsanwälte, die mit organisatorischen oder internen Maßnahmen (Schulung, Grundsatzarbeit) befasst sind, gilt, dass zu einem gewissen Grad auch hier inhaltliche Mandatsarbeit geleistet werden sollte.

4. Bei Konstellationen, in denen sich Freiberufler mehrstöckig zusammenschließen, geht die Finanzverwaltung von einer Gewerblichkeit der Obergesellschaft aus, wenn deren Gesellschafter nicht originär freiberuflich sondern für die Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich tätig sind.

Beispiel 3: Die Sozietät A in der Rechtsform einer Personengesellschaft beteiligt sich an der Sozietät B im Nachbarort. Die geschäftsführenden Partner der Sozietät A üben neben ihrer Mandatsarbeit in der Sozietät A auch die Geschäftsführung in der Kanzlei B aus. Damit sind in der Sozietät B nicht alle Mitunternehmer freiberuflich tätig und es kommt zur Infizierung von innen durch organisatorische Maßnahmen.

Praxistipp: Sofern keine einheitliche Personengesellschaft hergestellt werden kann, sollten die Geschäftsführer auch Mandatsarbeit für Mandanten der Beteiligungssozietät betreuen. Das bedeutet, die Sozietäten der Obergesellschaft betreuen unter anderem auch Mandate der Untergesellschaft inhaltlich selbst.

5. Am häufigsten ist wohl die Konstellation, dass eine Sozietät auch Berufsträger im Angestelltenverhältnis beschäftigt. Die zulässige Mitarbeit fachlich Vorgebildeter setzt voraus, dass die Sozietäten trotz solcher Mitarbeiter auch in diesem Bereich ihren Beruf leitend und eigenverantwortlich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG ausüben. Diesem Erfordernis entspricht eine Berufsausübung nur, wenn sie über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus durch Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet ist und die Teilnahme der Sozietäten an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet ist. Nur unter diesen Voraussetzungen trägt die Arbeitsleistung - selbst wenn die Sozietäten ausnahmsweise in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeiten - den erforderlichen "Stempel der Persönlichkeit" des verantwortlichen Sozius (BFH 27.08.2014, Az.: VIII R 6/12). Dabei ist es nicht ausreichend, wenn der Sozius Stichproben nimmt.

Praxistipp: Voll delegierbare und auch tatsächlich delegierte Tätigkeiten wie die automatisierte Inkassodienstleistung, die Hotlinedienstleistung oder die Schulungstätigkeit sollten in separat organisierten und gebuchten Einheiten ausgeübt werden. Sofern man der Ansicht ist, dass die jeweilige Tätigkeit als freiberuflich einzuschätzen ist, sollte die Mitwirkung des verantwortlichen Sozius über eine Position in der Honorarabrechnung hinaus dokumentiert werden können. Beispielsweise könnte er Entwürfe des Angestellten abzeichnen, um die Überprüfung der Arbeitsergebnisse zu dokumentieren.

Gefährdung der Gewerbesteuerfreiheit durch die bedarfsgerechte Kanzleistruktur

Freiberufler wie Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater haben es als Folge von Globalisierung und Digitalisierung immer häufiger mit Mandanten zu tun, die von einer Einzelperson nicht mehr betreut werden können. Selbst kleine und mittlere Unternehmen brauchen für die Prüfung, Beratung oder die Insolvenzverwaltung Partner mit einem effizienten qualifizierten Mandatsbetreuungsteam im Hintergrund. Die natürliche Folge ist, dass sich die Berufsträger individuell immer weiter spezialisieren und gleichzeitig disziplinar und auch interdisziplinär zusammenschließen, um mit ihren Mandanten zu wachsen. Die klassischen freiberuflichen Strukturen – Einzelkanzlei und Sozietät in Form einer GbR – lassen dies nur unter substanziellen organisatorischen Anpassungen zu. Größere Zusammenschlüsse

se erfolgen wegen der Haftung und der Strukturen oft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft. Freiberufler verlieren aber dann ihre Gewerbesteuerfreiheit. Andererseits dürfen sie in der Personengesellschaft nur Berufsträger als Partner aufnehmen. Das macht nichtanwaltliche Berater, die in allen Freiberufssozietäten an Bedeutung gewinnen und für die Nachwuchsgewinnung wichtig sind, zu Partnern zweiter Klasse. Die rechtlichen Regeln passen nicht mehr in eine Zeit, in der juristische und wirtschaftswissenschaftliche Freiberufler immer stärker gezwungen sind, sich Strukturen von Industrieunternehmen zu geben. Es ist daher nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer wohl angebracht, wenn der BFH von seinen strengen Abfärberegungen, insbesondere im Bereich der internen Spezialisierung/organisatorischen Arbeitsteilung Abstand nehmen würde.

Dazu bietet sich dem BFH demnächst die Gelegenheit. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat sich mit seinem Urteil vom 22.04.2016 aus sachlichen Gründen gegen die Gewährung einer Bagatellgrenze ausgesprochen. Unter dem Aktenzeichen IV R 30/16 ist die Revision beim BFH anhängig.

Hinweis: Eine gewerbliche Infektion hat nicht nur die Gewerbesteuerpflicht zur Folge, sondern kann noch zu weiteren steuerlichen Konsequenzen führen, die hier nicht dargestellt werden und die gegebenenfalls mit dem jeweiligen steuerlichen Berater zu klären sind.