



2. August 2007

Gemeinsame Stellungnahme von BStBK und WPK zur steuerlichen Qualifikation der Einkünfte einer Berufsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

Durch die Änderung des § 28 WPO im Rahmen der 7. WPO-Novelle wird die Rechtsform der GmbH & Co. KG für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zugelassen; für Steuerberatungsgesellschaften ist eine Ergänzung von § 50 Abs. 1 StBerG im Rahmen des 8. Steuerberatungsänderungsgesetzes vorgesehen. Vor diesem Hintergrund haben die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) und die WPK mit Schreiben vom 26. Juli 2007 gegenüber dem Bundesministerium der Finanzen zur steuerlichen Qualifikation der Einkünfte einer Berufsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit wie nachfolgend wiedergegeben Stellung genommen:

Durch die Änderung des § 28 WPO im Rahmen der 7. WPO-Novelle wird die Rechtsform der GmbH & Co. KG für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zugelassen; für Steuerberatungsgesellschaften ist eine Ergänzung von § 50 Abs. 1 StBerG im Rahmen des 8. Steuerberatungsänderungsgesetzes vorgesehen.

Unserer Auffassung nach spricht vieles dafür, dass auch eine Berufsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG aus steuerlicher Sicht Einkünfte nach § 18 EStG erzielt. Da bei der Wahl der Rechtsform steuerliche Aspekte stets mit zu bedenken sind, bitten wir um eine diesbezügliche Klarstellung.

Eine Wirtschaftsprüfungs- oder Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft erzielt dann gewerbliche Einkünfte, wenn die Gesellschaft selbst gewerblich tätig wird (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Wenn jedoch alle Gesellschafter Angehörige der in § 18

Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Katalogberufe sind und nur selbstständige, keine gewerblichen, Tätigkeiten ausüben, hat die Gesellschaft Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit i. S. d. § 18 EStG.

Eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte erfolgt dann, wenn die Personengesellschaft **gewerblich geprägt** wird, d. h. wenn ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Die gewerbliche Prägung einer Kommanditgesellschaft kann danach vermieden werden, indem neben oder anstelle der GmbH ein oder mehrere Kommanditisten die Geschäfte der KG führen. Dies ist zulässig, wenn es im Gesellschaftsvertrag entsprechend geregelt wird (§§ 164 i. V. m. 163 HGB).

Zu einer **gewerblichen Infizierung** von Einkünften aus § 18 EStG kommt es gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch dann, wenn ein Gesellschafter der Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte für Rechnung der Gesellschaft erzielt (Schmidt/Wacker, EStG, 26. Aufl. 2007, § 15 Rz. 185, BFH-Urt. IV R 17/90, BStBl. II 1993, S. 324).

Eine GmbH erzielt grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG) und ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG kraft Rechtsform gewerbsteuerpflichtig. Allein die Tatsache, dass die Komplementärin eine GmbH ist, führt u. E. jedoch nicht in jedem Fall zu einer gewerblichen Infizierung aller Einkünfte der KG.

Im Rahmen einer zukünftigen Steuerberatungs- bzw. Wirtschaftsprüfungs-GmbH & Co. KG würde die Komplementär-GmbH neben der Übernahme der Haftung keinerlei eigene steuerberatende, wirtschaftsprüfende oder andere wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Sie wäre weder am Vermögen noch am Gewinn oder Verlust der KG beteiligt und hätte auch keine Geschäftsführungsbefugnisse. Die einzige Einnahme der GmbH bestünde in einer Haftungsvergütung, die ihr von der KG gezahlt würde. Dies erfüllt nicht den Tatbestand einer Einkünfteerzielung für Rechnung der KG. Selbst wenn dies zweifelhaft sein sollte, so würde doch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit greifen, unter dessen Heranziehung der BFH in seinem Urteil XI R 12/98 vom 11. August 1999 (BStBl. II 1999, S. 229) eine gewerbliche Infizierung in Bagatellfällen verneint hat.

Eine gewerbliche Infizierung kann auch herbeigeführt werden, wenn eine berufsfremde Person an der Freiberufler-Mitunternehmerschaft beteiligt ist. In der BFH-Rechtsprechung ist

eine GmbH bisher zwar stets als berufsfremde Person beurteilt worden, auch wenn es sich um eine Berufsgesellschaft handelte (BFH-Beschl. IV B 192/03 v. 3. Dezember 2003, BStBl. II 2004, S. 303; BFH-Urt. IV R 115/76 v. 17. Januar 1980, BStBl. II 1980, S. 336). Gegen eine Infizierung durch die Haftungs-GmbH in der Berufs-GmbH & Co. KG spricht jedoch Folgendes.

Weder ist die GmbH am Kapital der Berufs-KG beteiligt, noch ist sie als Mitunternehmerin anzusehen. Zu den steuerrechtlichen Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft gehört auch, dass die GmbH am Gewinn der KG beteiligt ist. Werden ihr dagegen nur die Auslagen ersetzt, so ist sie nicht Mitunternehmerin. Das gilt vor allem dann, wenn ihr im Innenverhältnis auch die Geschäftsführung abgenommen worden ist (Blümich/Stuhrmann, EStG, § 15 Rz. 287). Unter diesen Voraussetzungen ist u. E. eine gewerbliche Infizierung aller Einkünfte der KG allein durch die Tatsache der Haftungsübernahme durch eine Berufs-GmbH nicht zu begründen. Den oben genannten BFH-Urteilen lagen andere Sachverhalte zugrunde. Dort war die GmbH jeweils am Kapital der Personengesellschaft beteiligt; in einem der Fälle war sie darüber hinaus auch als Mitunternehmerin anzusehen.

Eine Berufsrechtsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG in der oben dargestellten Ausgestaltung erzielt aus steuerlicher Sicht Einkünfte gem. § 18 EStG, da in diesem Fall die Komplementär-GmbH weder am Vermögen noch am Gewinn oder Verlust der KG beteiligt ist und auch keine Geschäftsführungsbefugnis hat. Wir bitten deshalb um die Bestätigung unserer Auffassung.



Bundesministerium
der Finanzen

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Präsident der Wirtschaftsprüfungskammer
Rauchstr. 26
10787 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

BEARBEITET VON Müller
IV B 2

Präsident der Bundessteuerberaterkammer
Neue Promenade 4
10178 Berlin

INGEGANGEN

21. Nov. 2007

Erlöd.....

TEL +49 (0) 1888 682-1669 (oder 682-0)
FAX +49 (0) 1888 682-881669
E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
TELEX 886645
DATUM 16. November 2007

BETREFF Steuerliche Qualifikation der Einkünfte einer Berufsgenossenschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co KG als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit;
Ihr Schreiben vom 26. Juli 2007

GZ IV B 2 - S 2246/0

DOK 2007/0524866

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Sehr geehrter Herr Ulrich,
sehr geehrter Herr Dr. Heilgeist,

Ihr o.a. Schreiben, das Sie an Herrn Ministerialdirektor Scheurle gerichtet haben, wurde mir mit der Bitte um Beantwortung zugeleitet. Zu der darin aufgeworfenen Frage, ob eine Berufsgesellschaft, bestehend aus Wirtschaftsprüfern oder Steuerberatern, noch Einkünfte aus § 18 EStG erzielt, wenn sie aufgrund der in der WPO beschlossenen und im StBerG geplanten Neuregelungen für die Ausübung der Tätigkeit die Rechtsform der GmbH & Co KG wählt, nehme ich wie folgt Stellung:

Nach ständiger Rechtsprechung bezieht eine Kommanditgesellschaft, zu der sich Angehörige eines freien Berufs zusammengeschlossen haben, nur dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG und ist damit nicht gewerbesteuerpflichtig, wenn

- a) an der Gesellschaft keine berufsfremden Personen als Mitunternehmer beteiligt sind und
- b) sämtliche Personen, die an der KG als (Gesellschafter und) Mitunternehmer beteiligt sind, im Rahmen des ihnen innerhalb der Gesellschaft zugewiesenen Aufgabenkreises auf-

grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich in einer in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Weise - also freiberuflich - tätig sind.

Fehlt es an einer dieser Voraussetzungen, ist die Betätigung der Kommanditgesellschaft insgesamt als gewerblich zu beurteilen. Eine solche gewerbliche Tätigkeit läge demnach vor, wenn - worauf Sie zutreffend hinweisen - eine GmbH als berufsfremde Person an der Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Ob eine GmbH, die zivilrechtlich als Komplementärin an einer KG beteiligt ist, allein schon deshalb Mitunternehmerin sei, hat der BFH in seiner Entscheidung vom 17. Januar 1980 (BStBl II 1980 S. 336) offen gelassen, weil in den entschiedenen Streitfällen bereits die Rechtsstellung der GmbH als Mitunternehmerin genügte. Dies trifft jedoch auch auf den von Ihnen vorgetragenen Sachverhalt zu.

Der Begriff des Mitunternehmers setzt auch bei einer Komplementär-GmbH voraus, dass sie als Gesellschafter eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann und selbst ein unternehmerisches Risiko trägt (vgl. BFH vom 25. Juni 1984, BStBl II S. 751). Entgegen Ihrer Annahme wäre die Komplementär-GmbH aber auch in dem Fall als Mitunternehmer anzusehen, wenn sie nur eine gewinnunabhängige Haftungsvergütung erhält und nicht am Vermögen und Verlust beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 2006, BStBl II S. 595). Denn das hier lediglich geringe mitunternehmerische Risiko kann durch eine stärkere Ausprägung der mitunternehmerischen Initiativrechte kompensiert werden. Davon ist immer dann auszugehen, wenn der Komplementär-GmbH aufgrund ihrer Geschäftsführungsbefugnis das Recht zusteht, typische unternehmerische Entscheidungen zu treffen (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 1977, BStBl II 1977 S. 346). Ist die Komplementär-GmbH jedoch - wie in Ihrem Sachverhalt - nicht zur Geschäftsführung befugt, stellt sich zweifellos die Frage, ob hier noch das Merkmal der Mitunternehmerinitiative erfüllt wird. Doch auch in einem solchen Fall nimmt der BFH schon deswegen eine Mitunternehmerinitiative an, weil dem einzigen persönlich haftenden Gesellschafter allenfalls die Geschäftsführungsbefugnis, nicht aber die Vertretung der KG entzogen werden kann (vgl. BGH-Urteil vom 9. Dezember 1968 II, BGHZ 51, 198); denn der Kommanditist ist zur Vertretung der Gesellschaft nicht ermächtigt.

Aus den vorgenannten Gründen sind daher die Einkünfte einer Berufsgesellschaft aus Wirtschaftsprüfern oder Steuerberatern, die die Rechtsform einer GmbH & Co KG wählen, nicht mehr als freiberufliche, sondern insgesamt als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren.

Mit freundlichen Grüßen

Im Auftrag
Meurer



Beglaubigt

Linke