



## Gefahr der Gewerblichkeit für Kanzleien – Abfärberegulation des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Standortbestimmung des Ausschusses Steuerrecht – Stand: November 2019

Inhaltverzeichnis:

<b>I. Vorbemerkung</b> .....	<b>1</b>
<b>II. Gewerblichkeit durch eigene Tätigkeit</b> .....	<b>2</b>
Beispiel 1: Lizenzverkauf für eine App.....	2
Beispiel 2: Hausverwaltung.....	2
Beispiel 3: Datenschutzbeauftragter .....	2
Beispiel 4: Insolvenzverwalter .....	3
<b>III. Gewerblichkeit durch die Organisation der Kanzlei</b> .....	<b>3</b>
1. Nicht anwaltlich tätige Partner .....	3
2. Ausschließlich akquisitorisch tätige Partner.....	3
3. Ausschließlich geschäftsführende Partner (Managing-Partner) .....	4
4. Einbindung Dritter in die eigene Leistungserbringung .....	4
5. Angestellte Rechtsanwälte .....	4
<b>IV. Gewerblichkeit durch Beteiligung</b> .....	<b>5</b>
1. Zusätzliche gewerbliche Beteiligungseinkünfte .....	5
Beispiel 5: Pfändung von Beteiligungen.....	5
Beispiel 6: Swap Equity .....	5
2. Mehrstöckigkeit .....	5
<b>V. Berufspolitischer Ausblick</b> .....	<b>6</b>

### **I. Vorbemerkung**

Die anwaltliche Tätigkeit ist, sofern nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ausgeübt, grundsätzlich von der Gewerbesteuer befreit. Das Steuerrecht stellt jedoch hohe Anforderungen an die Gewährung dieses Privilegs. Bereits kleine Anteile gewerblicher Tätigkeit führen zur Gewerbesteuerpflicht der gesamten Kanzleileistung. Insbesondere die Kanzleiorganisation mit der heutzutage allgegenwärtigen Aufgabenteilung und der hierarchischen Delegation in Sozietäten moderner Prägung mit mehreren Berufsträgern gefährden die Gewerbesteuerbefreiung. Bereits mehrfach hat sich der BFH mit der Gewerblichkeit freiberuflicher Tätigkeit befasst, u. a. in drei Entscheidungen aus dem Jahr 2014 und zuletzt in einer Entscheidung aus Juni 2019.



Diese Thematik hat große Bedeutung für personengesellschaftlich organisierte Kanzleien, die durch entsprechende Maßnahmen die gewerbliche Infizierung ihrer Einkünfte zum Teil verhindern können. Dabei ist die Frage der Gewerbesteuerpflicht als solche aufgrund der weitgehenden Anrechenbarkeit der Gewerbe- auf die Einkommensteuer regelmäßig nicht die allein entscheidende Fragestellung. Die Gewerblichkeit zwingt aber Sozietäten, die bislang eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen, zum einen zur Bilanzierung, was die Notwendigkeit einer Bewertung und Aktivierung sämtlicher Forderungen und angefangener Arbeiten mit sich bringt. Umsatzsteuerlich macht die Gewerblichkeit zum anderen die sog. Soll-Versteuerung (Steuerentstehung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind) erforderlich, während ansonsten die sog. Ist-Versteuerung (Steuerentstehung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinbart worden sind) möglich ist.

## **II. Gewerblichkeit durch eigene Tätigkeit**

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 netto im Veranlagungszeitraum Erlöst werden, gilt sie als ganz gering und führt nicht zur Infizierung.

### **Beispiel 1: Lizenzverkauf für eine App**

In einer Sozietät mit drei Rechtsanwälten hat ein Sozius eine App entwickelt und vertreibt die Lizenzen hierfür. Der Handel mit den Lizenzen stellt eine originäre gewerbliche Tätigkeit dar. Es kommt hier zur Infizierung der gesamten Tätigkeit der Kanzlei.

### **Beispiel 2: Hausverwaltung**

Ein 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. Die Finanzverwaltung nimmt steuerlich eine sog. Betriebsaufspaltung an. 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.

### **Beispiel 3: Datenschutzbeauftragter**

Ein Sozius der Kanzlei ist als betrieblicher Datenschutzbeauftragter eines Unternehmens tätig. Die Tätigkeit als Datenschutzbeauftragter wird von der Finanzverwaltung als gewerbliche Tätigkeit angesehen. Das FG München hat entschieden, dass ein Rechtsanwalt als extern bestellter Datenschutzbeauftragter weder den Beruf eines Rechtsanwalts ausübt, noch ist diese Tätigkeit diesem Beruf ähnlich. Die Tätigkeit stelle vielmehr einen völlig eigenständigen und neuen Beruf dar, der als Gewerbebetrieb zu qualifizieren sei (FG München, 25.7.2017, 5 K 1403/16, Revision beim BFH anhängig, Az. beim BFH VIII R 27/17). Daher kommt es wohl auch im Falle der Tätigkeit als Datenschutzbeauftragter zur Infizierung der gesamten Kanzleitätigkeit.

## **Beispiel 4: Insolvenzverwalter**

Gleiches gilt in den Fällen, in denen ein Sozius als Insolvenzverwalter bestellt wird. Auch eine Tätigkeit als Insolvenzverwalter infiziert die gesamte Tätigkeit der Kanzlei.

Diese gravierende Folge bei verbundener freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit verstößt nach Auffassung des BVerfG 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.

**Praxistipp:** Für die Praxis wird empfohlen, die infizierende / gewerbliche Tätigkeit auf eine – ggf. auch personenidentische – weitere Gesellschaft mit getrennter Buchführung auszulagern (BFH 28.06.2006, Az.: XI R 31/05).

### **III. Gewerblichkeit durch die Organisation der Kanzlei**

#### **1. Nicht anwaltlich tätige Partner**

Aber auch in den Fällen, in denen die Freiberufler-Gesellschaft oder deren Gesellschafter keine gewerbliche Tätigkeit per se ausüben, droht die Abfärberegulation zu greifen: 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 (BFH 28.10.2008, Az.: VIII R 71/06). Es ist nicht geklärt, in welchem Umfang dieser Rechtsanwalt eine Tätigkeit für diese Rechtsanwaltssozietät ausüben muss, damit ihm eine freiberufliche Tätigkeit bescheinigt und damit eine gewerbliche Infektion der Einkünfte der Sozietät vermieden werden kann.

Entsprechendes gilt, wenn Berufsfremde (z. B. Betriebswirte, Controller) als Gesellschafter an der Sozietät beteiligt sind, die interne Leistungen für die Sozietät erbringen. Nach der Rechtsprechung des BFH entfaltet eine Mitunternehmerschaft nur dann eine freiberufliche Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn alle ihre Mitunternehmer freiberuflich tätig sind (BFH 03.12.2003, Az.: IV B 192/03).

**Praxistipp:** Sozien, die nicht mehr anwaltlich tätig sind, scheiden gesellschaftsrechtlich aus der Sozietät aus und werden in Bürogemeinschaft mit der Kanzlei oder als freie Mitarbeiter im Rahmen eines Dienstleistungsverhältnisses tätig. Die Zusammenarbeit mit Berufsfremden sollte über Dienstleistungsverhältnisse oder Angestelltenverhältnisse geregelt werden.

#### **2. Ausschließlich akquisitorisch tätige Partner**

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 (BFH 28.10.2008, Az.: VIII R 73/06). Nach Ansicht der BRAK muss hier eine gewerbliche Tätigkeit nicht zwingend angenommen werden, da bei Akquisitionsgesprächen 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. Ausschließlich geschäftsführende Partner (Managing-Partner)

Ist ein Sozius ausschließlich als geschäftsführender Partner (Managing-Partner) der Sozietät tätig, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung des BFH (BFH 28.10.2008, Az. VIII R 71/06 bzw. VIII R 72/06) auch insoweit eine Tätigkeit vor, die – bei entsprechendem Umfang – zu einer gewerblichen Infizierung der Einkünfte der Sozietät führt. Ein Gesellschafter, der ausschließlich die kaufmännischen Belange seines eigenen Unternehmens wahrnehme, erfülle lt. BFH nicht die Voraussetzungen für eine freiberufliche Tätigkeit.

Diese Annahme überzeugt nach Auffassung der BRAK nicht. Die BRAK sieht gute Argumente dafür, 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 (Geschäftsführung, Schulung, Grundsatzarbeit) befasst sind, gilt, dass sie zu einem gewissen Grad auch inhaltliche Mandatsarbeit leisten müssen.

### 4. Einbindung Dritter in die eigene Leistungserbringung

Auch wenn ein Rechtsanwalt in seinem Namen Dritte einbindet, um seine Leistung erbringen zu können, besteht die Gefahr der Gewerblichkeit, z. B. bei der Hinzuziehung ausländischer Kollegen oder von Wirtschaftsprüfern für Unternehmensbewertungen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Rechtsanwalt die „eingekaufte“ Leistung selbst nicht beherrscht und nicht überprüfen kann.

**Praxistipp:** Die Beauftragung dieser Leistungen sollte durch den Anwalt keinesfalls in seinem Namen sondern allenfalls im Namen des Mandanten erfolgen. Die Leistung der hinzugezogenen Dritten sollte dann dem Mandanten direkt in Rechnung gestellt werden.

### 5. Angestellte Rechtsanwälte

Am häufigsten ist wohl die Konstellation, dass eine Sozietät auch Berufsträger im Angestelltenverhältnis beschäftigt. Die im Sinne der Freiberuflichkeit zulässige Mitarbeit von Angestellten als fachlich Vorbildete setzt voraus, dass die Sozien trotz solcher Mitarbeiter auch insoweit ihren Beruf leitend und eigenverantwortlich i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 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 Sozien an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet ist. Nur unter diesen Voraussetzungen trägt die Arbeitsleistung – selbst wenn die Sozien 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. Nach der Rechtsprechung des BFH sind die Einkünfte einer Freiberufler-GbR insgesamt solche aus Gewerbebetrieb, wenn die GbR auch Vergütungen aus Leistungen erzielt, die in nicht unerheblichem Umfang ohne leitende und eigenverantwortliche Beteiligung der Mitunternehmer-Gesellschafter erbracht werden (BFH 03.11.2015, Az.: VIII R 62/13).

**Praxistipp:** Voll delegierbare und auch tatsächlich delegierte Tätigkeiten wie die automatisierte Inkasodienstleistung, die Hotline-Dienstleistung oder die Schulungstätigkeit sollten zur Vermeidung der Gewerblichkeit durch eine eigene Gesellschaft mit getrennter Buchführung ausgeübt werden (BFH 28.06.2006, Az.: XI R 31/05). Auch die Übernahme von Pflichtverteidigungsmandaten sollte über diese separate Gesellschaft erfolgen.

Sofern man der Ansicht ist, dass die jeweilige Tätigkeit als freiberuflich einzuschätzen ist, müsste die Mitwirkung des verantwortlichen Sozius über eine Position in der Honorarabrechnung hinaus dokumentiert werden. Hieraus sollte erkennbar sein, dass er auf die Mandatsführung Einfluss nimmt. Auch könnte er Entwürfe des Angestellten abzeichnen, um die Überprüfung der Arbeitsergebnisse zu dokumentieren.

#### **IV. Gewerblichkeit durch Beteiligung**

##### **1. Zusätzliche gewerbliche Beteiligungseinkünfte**

Gewerbliche Beteiligungseinkünfte führen in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht unabhängig von ihrer Höhe nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG immer zur Umqualifizierung bzw. Infizierung anderer nicht gewerblicher Einkünfte. Der BFH hat mit Urteil vom 06.06.2019 (IV R 30/16) die Gültigkeit von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG bestätigt. Sie unterliegen allerdings nicht der Gewerbesteuer, da § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform dahin auszulegen ist, dass ein gewerbliches Unternehmen i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht als ein der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt. An der einkommensteuerlichen Abfärbung ändert das aber nichts.

##### **Beispiel 5: Pfändung von Beteiligungen**

Eine Sozietät beauftragt wegen einer ausstehenden Honorarforderung den Gerichtsvollzieher und pfändet eine Beteiligung des Mandanten an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft. Bezieht die Sozietät daraus gewerbliche Beteiligungseinkünfte, infizieren diese – unabhängig von ihrer Höhe – die freiberuflichen Einkünfte der Sozietät.

##### **Beispiel 6: Swap Equity**

Ein Start-Up, das über keine ausreichenden Mittel zur Zahlung von Anwaltshonoraren verfügt, überträgt der sie beratenden Kanzlei stattdessen einen Anteil an der Unternehmung in Höhe von 5 % (Swap Equity). Erzielt die Kanzlei daraus Beteiligungseinkünfte, erzielt sie damit insgesamt gewerbliche Einkünfte.

**Praxistipp:** Für die Praxis wird empfohlen, die gewerbliche Tätigkeit auf eine – ggf. auch personenidentische – weitere Gesellschaft mit getrennter Buchführung auszulagern.

##### **2. Mehrstöckigkeit**

Bei Konstellationen, in denen sich Freiberufler mehrstöckig zusammenschließen, geht die Finanzverwaltung im Einklang mit dem BFH von einer Gewerblichkeit der Obergesellschaft aus, wenn deren Gesellschafter nicht originär freiberuflich sondern für die Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich tätig sind (BFH 28.10.2008, VIII R 71/06).

**Beispiel 7:** 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 B betreuen.

## V. **Berufspolitischer Ausblick**

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 oder wollen. 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 substantziellen organisatorischen Anpassungen zu. Größere Zusammenschlüsse 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 Beratern 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. Daher wäre es nach Auffassung der BRAK wünschenswert, wenn der BFH von seinen strengen Abfärberegungen, insbesondere im Bereich der internen Spezialisierung/organisatorischen Arbeitsteilung, Abstand nehmen würde. Nach der oben genannten Entscheidung des BFH aus dem Juni 2019, in der sich der BFH gegen die Gewährung einer Bagatellgrenze ausgesprochen hat, erscheint dies jedoch eher unwahrscheinlich.

**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 mit dem jeweiligen steuerlichen Berater zu klären sind.

**Diese Ausführungen ersetzen keine individuelle steuerrechtliche Beratung.**