



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/stellungnahmen/stellungnahmen.asp

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 Einkünfterzielung 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.