

GmbH-Beratungspraxis

GmbH-Steuerrecht kompakt

■ Die GmbH als alternative Rechtsform für Freiberufler?

von Dr. Arnd Stollenwerk, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer*

Die traditionelle Organisationsform für Freiberufler ist die Einzelpraxis. Da die GmbH nunmehr für die Ausübung einer Reihe freier Berufe zulässig ist, werden Berater regelmäßig mit der Frage konfrontiert, ob es für den Freiberufler steuerlich zweckmäßig wäre, den Beruf über eine GmbH auszuüben. Für diese Beratungssituation versucht der folgende Beitrag Orientierung zu geben. Um die Darstellung übersichtlich zu halten, wird nur die Einzelpraxis einer Freiberufler-GmbH gegenübergestellt. Für die Beratungssituation Sozietät versus Freiberufler-GmbH sind regelmäßig ähnliche Ergebnisse zu beachten.

I. Voraussetzungen für den Betrieb einer Freiberuflerpraxis durch eine GmbH

1. Allgemeine Voraussetzungen

Für bestimmte freie Berufe kann die Rechtsform der GmbH gewählt werden, obwohl die GmbH selbst nicht die notwendige Berufsqualifikation besitzt. Die GmbH bedient sich jedoch der Sachkunde und der Qualifikation ihrer Gesellschafter.¹ Ohne spezialgesetzliche Regelung

* Der Autor ist in eigener Praxis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Köln tätig.

1 Vgl. GmbH-Handbuch, 15. Aufl., Teil I, Rz. 46.1.

2 Vgl. auch Möckershoff (Hrsg.), Handbuch Freie Berufe im Steuerrecht, 1999, S. 19.

3 Vgl. Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 1 Rz. 7 sowie Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 1 Rz. 13.

4 Vgl. § 56 Abs. 1 InsO sowie dessen Kommentierung in Kraemer, Das neue Insolvenzrecht, 1995, S. 1 63f. sowie Wessel, NWB 2001, Fach 19, S. 2750.

5 Vgl. Beck'scher Kurz-Kommentar GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 1 Rz. 9.

6 Vgl. AG Saarbrücken v. 19.2.1988 – 17 AR I 199/87, GmbHR 1989, 297.

7 Vgl. zur Analyse des BGH-Urteils: Henssler, ZIP 1994, 844 ff.

8 Vgl. BGH v. 25.11.1993 – I ZR 281/91, BGHZ 124, 224 ff. = GmbHR 1994, 325.

9 Vgl. Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 1 Rz. 14 sowie Möckershoff, Handbuch Freie Berufe im Steuerrecht, 1999, S. 20 (siehe dort auch zutreffende Regelungen, solange keine Erlaubnisnormen existieren sowie weitere Nachweise).

10 Vgl. §§ 1 Abs. 3 Satz 2, 130 Abs. 2 WPO, vgl. Gehre, Steuerberatungsgesetz, 4. Aufl. 1999, § 49 Rz. 2 sowie § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG.

11 Vgl. §§ 27 ff. 130 Abs. 2 WPO sowie § 50 StBerG, Zur Ausnahme und damit zu weiteren grundsätzlich möglichen Personen für eine Geschäftsführerposition vgl. § 50 Abs. 3 StBerG.

12 Vgl. § 50 Abs. 4 StBerG; bei Gleichheit von Steuerberatern und Nicht-Steuerberatern vgl. Gehre, Steuerberatungsgesetz, 4. Aufl. 1999, § 50 Rz. 3.

13 Vgl. Gehre, Steuerberatungsgesetz, 4. Aufl. 1999, § 50 Rz. 2 m. w. N.

anerkannt ist die Rechtsform der GmbH für Architekten und Ingenieure², ausdrücklich zugelassen ist sie für Steuerberater (§§ 49 ff. StBerG), Wirtschaftsprüfer (§§ 27 ff., 130 Abs. 2 WPO) sowie Rechts- und Patentanwälte (§§ 59 c ff. BRAO n. F., 52 c ff. PatAnwO n. F.). Für Notare jedoch ist sie gesetzlich ausdrücklich verboten³. Für Insolvenzverwalter sieht die Insolvenzordnung ebenfalls nur natürliche Personen vor.⁴

Krankenhäuser dürfen in der Rechtsform einer GmbH betrieben werden.⁵ Für Ärzte allerdings galt dies lange Zeit nicht.⁶ Der Bundesgerichtshof⁷ hat entschieden, diese frühere Rechtsprechung stehe nicht im Einklang mit den geltenden Gesetzen⁸, da diese seinerzeit kein Verbot zur Gründung einer Ärzte-GmbH enthielten. Daraufhin wurden in einigen Bundesländern Verbotsnormen eingeführt, welche ihrerseits nun nicht im Einklang mit dem Grundgesetz stehen könnten.⁹

Beraterhinweis: Verbotsnormen wurden in Bayern, Sachsen, Brandenburg, NRW und Berlin eingeführt. Berater sollten vor Gründung einer Ärzte-GmbH in diesen Bundesländern prüfen, inwieweit diese Normen im Gründungszeitpunkt noch Bestand haben.

2. Zusätzliche Voraussetzungen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Die Anerkennung einer Steuerberatungs- und/oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH (StBG/WPG) kann nur erlangt werden, wenn die Gesellschaft von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern oder Rechtsanwälten verantwortlich geführt wird¹⁰ und diese auf Grund der Geschäftsführerposition(en) die Geschäftsführung auch bestimmen¹¹. In einer StBG muss die Anzahl der „Steuerberater-Geschäftsführer“ dabei mindestens so groß sein wie die Anzahl der Geschäftsführer, welche nicht die Qualifikation eines Steuerberaters haben.¹² Das bedeutet, dass z. B. ein Rechtsanwalt nicht alleiniger Geschäftsführer einer StBG sein kann.¹³

GmbH-Steuerrecht

Gesellschafter einer StBG dürfen sowohl *natürliche Personen* (i. S. d. § 3 Abs. 1 StBerG) als auch *Steuerberatungsgesellschaften* (i. S. d. § 49 StBerG) sein (§§ 50a Abs. 1 StBerG, 28 Abs. 4 WPO). Im Gegensatz zur Geschäftsführung müssen die Anteile nicht mindestens zu pari von Steuerberatern gehalten werden.¹⁴ Bevor die Anerkennung als StBG/WPG nicht ausgesprochen wird, darf keine wirtschaftsprüfende oder steuerberatende Tätigkeit der GmbH aufgenommen werden.¹⁵

Beraterhinweis: Das StBerG bietet die Möglichkeit, dass eine GbR Alleingesellschafterin einer GmbH werden kann (vgl. § 50a Abs. 2 StBerG). Durch diese Gestaltung können die BGB-Gesellschafter „formlos und unkompliziert Geschäftsanteile untereinander oder an Dritte abtreten“.¹⁶ Der BGB-Gesellschaftsvertrag ist im Gegensatz zum GmbH-Vertrag nicht zum Handelsregister einzureichen (§ 8 GmbHG).

3. Zusätzliche Voraussetzungen für Rechtsanwälte

Die Bestimmungen für die zulässige Gründung einer Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH lehnen sich teilweise an die Regelungen zur Gründung einer StBG/WPG an. Gesellschafter können nur Anwälte und die Angehörigen der anderen sozietätsfähigen Berufe werden (§ 59 e Abs. 1 BRAO). Die Gesellschaft „muss von Rechtsanwälten verantwortlich geführt werden. Geschäftsführer müssen mehrheitlich Rechtsanwälte sein“ (§ 59f Abs. 1 BRAO). Da die Mehrheit der Geschäftsanteile und der Stimmrechte Rechtsanwälten zustehen muss (§ 59 e Abs. 3 BRAO), wird der Zusammenschluss von Rechtsanwälten mit den Angehörigen anderer beratender Berufe in einer Rechtsanwalts-GmbH erschwert.

II. Laufende Besteuerung der Freiberufler-GmbH

1. Ertragsbesteuerung

a) Belastungsvorteile gegenüber einer Einzelpraxis?

Auch die Freiberuflergesellschaft mbH mit Sitz im Inland erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG) und unterliegt der unbeschränkten Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 2 GewStG). Nach der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens stellt sich nunmehr die Frage, ob mit der Gesamtsteuerbelastung der Erträge auf der Ebene der Gesellschaft und der Ebene des Anteilseigners (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 3 Nr. 40 d EStG) im Gegensatz zur Steuerbelastung einer Einzelpraxis Liquiditätsvorteile einhergehen.¹⁷

Beispiel:

Variante a): Liquidität eines Steuerberaters als GmbH-Gesellschafter nach Ertragsteuern

Freiberufler-GmbH mit einem ledigen Gesellschafter (keine weiteren Einkünfte, keine Kirchenzugehörigkeit), Gewinn vor Ertragsteuern 45000 €, darin enthalten sind GF-Gehälter i. H. v. 60000 €, keine Thesaurierung.

	Besteuerung (€)	Liquidität (€)
GmbH:		
Gewinn vor Ertragsteuern	45000	
GewSt	/.	7488
KSt	/.	9378
SoLz	/.	516
Ausschüttungsvolumen	27618	217918

Gesellschafter:		
Eink. aus Kapitalvermögen	1220819	
Eink. aus unselbstständiger Arbeit	5895620	60000
Sonderausgaben	/.	5105
zu versteuerndes Einkommen	66059	
Einkommensteuer	22167	
Solidaritätszuschlag	1219	
anre. Kapitalertragsteuer	/.	5524
anre. Solidaritätszuschlag	/.	304
		/.
		17558

Liquidität des Gesellschafters einer Freiberufler-GmbH nach Steuern 64232

Beispiel:

Variante b): Liquidität eines Steuerberaters als Einzelpraxisinhaber

Einzelpraxisinhaber (ledig, keine weiteren Einkünfte, keine Kirchenzugehörigkeit), Gewinn vor Einkommensteuer 105000 €²¹.

	Besteuerung (€)	Liquidität (€)
Eink. aus selbstständiger Arbeit	105000	105000
/.	Sonderausgaben	/.
	5105	
zu versteuerndes Einkommen	99895	
Einkommensteuer	38577	
Solidaritätszuschlag	2122	40699
Liquidität des Praxisinhabers nach Steuern		<u>64301</u>

Bei einer Modifizierung des Beispiels dahin gehend, dass die Freiberufler-GmbH keine Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter zahlt und somit das Ausschüttungsvolumen höher ist, kommt man zu einem liquiditätsmäßig leicht ungünstigeren Ergebnis für den Fall der Freiberufler-GmbH. Dem Gesellschafter würde dann bei Vollausschüttung nach Steuern nur ein Betrag i. H. v. € 64072 verbleiben.

Die Ergebnisse der obigen Beispiele lassen daher zunächst vermuten, dass die Einzelpraxis unter dem Liquiditätsgesichtspunkt die günstigere Alternative ist, wenn auch nur geringfügig. Bei Varrierung der Gewinne vor Ertragsteuern lässt sich jedoch feststellen, dass bei einem „GmbH-Gewinn“ vor Ertragsteuern ab etwa 45000 € bzw. einem „Einzelpraxis-Gewinn“ vor Steuern ab etwa 105000 € – unter den in den Beispielen vorgegebenen Prämissen – der Grenzerfolg liegt, ab welchem die Einzelpraxis die günstigere Liquidität für den Gesellschafter mit sich bringt.

Beraterhinweis: Es ist das überraschende Ergebnis fest zu halten, dass die Freiberufler-GmbH unter dem Liquiditätsgesichtspunkt nur bis zu einer gewissen Höhe des GmbH-Gewinns vor Ertragsteuern der Einzelpraxis vorzuziehen ist. Der Einsatz einer Freiberufler-GmbH führt

14 Vgl. *Gehre*, Steuerberatungsgesetz, 4. Aufl. 1999, § 50a Rz. 5.

15 Vgl. *Gehre*, Steuerberatungsgesetz, 4. Aufl. 1999, § 49 Rz. 3, vgl. zu staatlichen Genehmigungserfordernissen auch *Gottwald*, DStR 2001, 944.

16 *Römermann*, GmbHR 1999, 528.

17 Individuell tatsächlich zu leistende Versicherungsbeiträge sollen hier unberücksichtigt bleiben.

18 Nach Abzug von KapESt und SoLz.

19 Hälfte des Ausschüttungsvolumen nach Sparerfreibetrag und WK-Pauschbetrag.

20 AN-Pauschbetrag bereits berücksichtigt.

21 Soll sich zusammensetzen aus 45000 € zzgl. 60000 € für nicht erhaltene Geschäftsführergehälter.

sogar zu umso ungünstigeren Ergebnissen, je höher der Gewinn vor Ertragsteuern ist.

Plausibel wird dieses Ergebnis, wenn man die Aufmerksamkeit auf die Gewerbesteuer richtet. Die Freiberufler-Einzelpraxis kennt keine Gewerbesteuer. In der Freiberufler-GmbH entsteht aber eine Definitivbelastung mit Gewerbesteuer. Im Gegensatz zu gewerblichen Unternehmen spart der Freiberufler durch eine GmbH keine Gewerbesteuer ein, sondern es entsteht erst – sonst vermiedene – Gewerbesteuer. Kontrollrechnungen zeigen, dass es liquiditätsmäßig spürbar günstiger ist, einen Mehrertrag – gegenüber den Angaben im Beispiel – durch eine Einzelpraxis anstatt durch eine Freiberufler-GmbH zu erzielen. Bei einem ESt-Spitzensteuersatz von 48,5% (42%) beträgt der Liquiditätsvorteil, je nach Gewerbesteuerhebesatz 3 %-4% (8 %-9%) des Mehrergebnisses.

b) Bilanzierung versus Überschussrechnung

Die Freiberufler-GmbH zählt wie alle anderen GmbHs als Handelsgesellschaft zu den *Kaufleuten* (§§ 13 Abs. 3 GmbHG i. V. m. 6 Abs. 1 HGB) und muss als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung einen handelsrechtlichen Jahresabschluss erstellen (§§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. 242 u. 264 HGB). Einzelpraxisinhaber dagegen dürfen unabhängig vom Umsatzvolumen ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG auch durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben ermitteln (*Überschussrechnung* gem. § 4 Abs. 3 EStG), da sie nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, regelmäßig Bücher zu führen und einen Jahresabschluss zu erstellen.²² Gem. § 4 Abs. 1 EStG können sie jedoch auch freiwillig bilanzieren.

Vergleicht man die beiden Gewinnermittlungsarten miteinander, so wird ersichtlich, dass letztere viele Vorteile bietet. Aus dem bei der Überschussrechnung geltenden Zufluss-/Abflussprinzip resultiert ein erhebliches Gestaltungspotenzial durch Verlagerung der Geldflüsse ins laufende Wirtschaftsjahr, z.B. durch Honoraranzahlungen, oder ins nächste Wirtschaftsjahr. Die Bilanzierung erfordert eine Zuordnung der Geschäftsvorfälle nach deren wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Dadurch wird die Erstellung eines Jahresabschlusses aufwändig: Es muss eine Inventur durchgeführt werden, die unfertigen Leistungen müssen erfasst und bewertet werden²³, Debitoren- und Kreditorenlisten sind zu erstellen, Rechnungsabgrenzungsposten und Rückstellungen müssen gebildet werden. Da bei der Erstellung einer Überschussrechnung diese Arbeiten nicht notwendig sind, entstehen dem Freiberufler dann auch spürbar geringere Gewinnermittlungskosten.

²² Vgl. auch R 16 Abs. 1 EStR.

²³ In der Regel sind die an Freiberufler herangetragenen Aufgaben langfristiger Natur.

²⁴ Vgl. L. Schmidt, EStG, 21. Aufl. 2002, § 6a Rz. 17, vgl. zur beherrschenden Stellung im Zusammenhang mit § 6a EStG auch L. Schmidt, EStG, 21. Aufl. 2002, § 6a Rz. 19 und R 41 Abs. 9 EStR.

²⁵ Passivierungspflicht gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.

²⁶ Vgl. zur betriebl. Veranlassung von Pensionszusagen auch L. Schmidt, EStG, 21. Aufl. 2002, § 6a Rz. 16.

²⁷ Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 19 EStG Rz. 387.

²⁸ Zur abweichenden Entstehung der abzuführenden Umsatzsteuer vgl. ausführlich § 13 UStG.

Beispiel:

Umsatz i. H. v. 300 000 €, Aufwendungen i. H. v. 200 000 €, Bilanzsumme 400 000 €. Für die Überschussrechnung würde gem. der StBGebVO eine Gebühr zwischen 257 € und 1028 € berechnet werden. Eine Bilanz aufstellung inkl. des gesetzlich zusätzlich vorgeschriebenen Anhangs würde dagegen Kosten zwischen 671 € und 2907 € verursachen.

Interessant kann dabei für Freiberuflergesellschaften mbH die Erteilung von Pensionszusagen gem. § 6a EStG an ihre Gesellschafter-Geschäftsführer sein. Deren beherrschende Stellung steht der Erteilung einer Pensionszusage nicht entgegen.²⁴ Durch die Verlagerung der Altersversorgung des Gesellschafters auf die Ebene der Kapitalgesellschaft ergibt sich per Saldo ein beachtlicher Steuerstundungseffekt. Die Einstellung der Beträge für die Pensionszusage in die Pensionsrückstellung²⁵ wird sofort ergebniswirksam²⁶, wohingegen die Pensionsauszahlung erst bei Eintritt des Versorgungsfalles vom Gesellschafter zu versteuern ist.²⁷

Im Allgemeinen erweist sich die *Überschussrechnung* als die günstigere Gewinnermittlungsart für Freiberufler. Dies gilt in besonderer Weise für die Existenzgründungsphase. Ob die Gründung einer GmbH und die damit verbundene Bilanzierungspflicht interessantere Möglichkeiten eröffnet, kann nur in einer konkreten Einzelfallprüfung unter Berücksichtigung der übrigen steuerlichen Verhältnisse des Freiberuflers entschieden werden.

Beraterhinweis: Die *Überschussrechnung* besitzt nur begrenzte Aussagekraft. Der so ermittelte Gewinn spiegelt nicht das tatsächlich erzielte Ergebnis eines Wirtschaftsjahres wider, sondern lediglich dessen Geldzu- und -abflüsse. Mit diesem Problem konfrontiert werden z.B. die Kreditinstitute, aber auch der Freiberufler bei seiner Selbsteinschätzung. Daher sollten in einer betriebswirtschaftlichen Nebenrechnung für die Kreditverhandlungen Forderungen und Verbindlichkeiten ihren Niederschlag und damit Eingang in die wirtschaftliche Beurteilung einer Kanzlei finden. Auch die bisher erbrachten, jedoch noch nicht abgerechneten Leistungen müssen in eine solche betriebswirtschaftliche Nebenrechnung miteinbezogen werden.

2. Umsatzbesteuerung der Freiberufler-GmbH

Kapitalgesellschaften haben ihre Umsatzsteuer stets nach vereinbarten Entgelten zu berechnen und abzuführen (Sollversteuerung – § 18 Abs. 1 UStG). Sie entsteht für die sog. *Sollsteuerer* grundsätzlich „mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind“ (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a UStG).²⁸ Dabei ist es unerheblich, ob die Entgelte für die ausgeführten Leistungen beim Unternehmer bereits eingegangen sind. Unter Liquiditäts-Gesichtspunkten muss bei der Sollversteuerung der Unternehmer immer dann für die abzuführende Umsatzsteuer in Vorlage gehen, wenn die Rechnungen erst nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums beglichen werden. Dies gilt auch für die Freiberufler-GmbH.

Einzelpraxisinhaber können als Angehörige eines freien Berufes auf Antrag die abzuführende Steuer nach vereinbarten Entgelten berechnen (*Ist-Versteuerung* – § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG). Dies gilt unabhängig vom Umsatzvolumen. Die sog. *Iststeuerer* haben gegenüber den *Sollsteuerern* einen Liquiditätsvorteil, weil die an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer in jedem Fall vorher vereinnahmt worden ist.

Zu der Frage, ob die Freiberufler-GmbH die Ist-Versteuerung wählen darf, wurden die Gerichte bereits angerufen. In einem vom BFH²⁹ in 1999 entschiedenen Fall wurde die Steuerberatungs-GmbH nicht als Angehörige eines freien Berufes angesehen, da ihre Tätigkeit als Gewerbebetrieb gelte. Der BFH stützt seine Entscheidung auf die Entstehungsgeschichte des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Da Freiberufler ihren Gewinn in der Regel durch die vereinfachte Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermitteln und dadurch nur die „Ist-Einnahmen“ aufzeichnen, sollten sie nicht gezwungen werden, für Zwecke der Umsatzsteuer zusätzlich die „Soll-Einnahmen“ aufzuzeichnen. Freiberufler-Kapitalgesellschaften zeichnen diese jedoch auf Grund der Bilanzierungspflicht ohnehin auf.³⁰

Beraterhinweis: Aufgrund der eindeutigen Rechtsprechung sollten Freiberufler-GmbH keine Kosten in den Versuch investieren, umsatzsteuerlich eine Ist-Versteuerung durchzusetzen.

III. Veräußerungsbesteuerung

1. Planungslage für den Veräußerer

In einer gewissen Spannbreite gilt die Aussage, dass zurzeit die einkommensteuerliche Belastung der Veräußerung von Unternehmen bzw. Praxen sowohl rechtsformunabhängig als auch einkunftsartenunabhängig erfolgt (§§ 16, 17 Abs. 3, 14 EStG). Das Einkommensteuergesetz knüpft die Steuerbelastung an den Veräußerungsgewinn; dabei ist Ziel des Gesetzes die Erfassung aller stillen Reserven im übertragenen Betriebsvermögen. Bei Veräußerung einer Freiberufler-GmbH oder einer Einzelpraxis wird in nahezu typischer Weise dieses Gesetzesziel erreicht, weil der ermittelte Veräußerungsgewinn die aufgelösten stillen Reserven repräsentiert, die über einen langen Zeitraum – oft über die Lebensarbeitszeit – angesammelt wurden.

Die regelmäßige Zusammenballung der Einkünfte in einer Periode kann bei ungemildeter Anwendung des Einkommensteuertarifes durch die Progressionswirkung zu einer ungerechtfertigt hohen Steuerbelastung führen, insbesondere dann, „wenn für Zwecke der Altersversorgung kein hinreichender Freibetrag gewährt wird“³¹. Eine Entschärfung versucht das Gesetz sowohl über eine Freibetragsregelung (§ 16 Abs. 4 EStG) als auch über den wieder eingeführten halben Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG) zu erreichen.

Für die Planungslage entfalten die Freibeträge nur geringe Bedeutung, da sie um den Betrag abgeschmolzen werden, um den der Veräußerungsgewinn 154 000 € übersteigt. Ab einem Veräußerungsgewinn von 205 200 € wird kein Freibetrag mehr gewährt. Für die veräußernden Freiberufler – nicht aber für die Veräußerer einer Freiberufler-GmbH – hat der halbe Steuersatz besondere Bedeutung. Die Voraussetzungen für seine Gewährung sind in der Lebenssteuerplanung des Veräußerers zu beachten: Vollendung des 55. Lebensjahres, Antragsgebundenheit, nur einmalige Gewähr im Leben des Veräußerers, einkunftsartenübergreifender Verbrauch, Anwendung des Eingangsteuersatzes auf den Veräußerungsgewinn als Mindeststeuersatz, maximal begünstigter Gewinn 5 Mio. €.

Beraterhinweis: Falls der Veräußerer keinen Antrag stellt oder das Recht auf die Anwendung des halben Steuersatzes bereits verbraucht hat, bleibt jedoch die Anwendung der Fünftelungsregel (§ 34 Abs. 1 EStG). Ohne „Ver-

brauch“ des halben Steuersatzes ergibt sich somit ein Wahlrecht zwischen beiden Vergünstigungen. Hierzu wird auf das Beispiel unten in diesem Gliederungspunkt hingewiesen.

Grundsätzlich kann der Veräußerer der Anteile einer Freiberufler-GmbH an Stelle des halben Steuersatzes die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf den Veräußerungsgewinn einplanen. Die hierzu erforderlichen Voraussetzungen werden regelmäßig erfüllt sein: Mindestbeteiligungsquote von 1 % innerhalb der letzten 5 Jahre, Beachtung einer siebenjährigen Sperrfrist für den Fall einbringungsgeborener Anteile.³² Ist das Halbeinkünfteverfahren nicht anwendbar, dann wird zwar der volle Veräußerungsgewinn besteuert, jedoch mit dem Wahlrecht zur Anwendung des halben Steuersatzes.

Beraterhinweis: Die Möglichkeit der steuerfreien Veräußerung von GmbH-Anteilen durch eine Kapitalgesellschaft gem. § 8 b Abs. 2 KStG kann auch für die Freiberufler-GmbH genutzt werden.³³ Der Errichtung einer „doppelstöckigen“ Freiberufler-GmbH stehen nur die Vorschriften in § 59 e (1) i. V. m. § 59 a Abs. 1 BRAO entgegen. Für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ist die Beteiligung einer Freiberufler-GmbH an einer anderen Freiberufler-GmbH ausdrücklich gestattet (§ 28 Abs. 4 Nr. 1 WPO; § 50 a StBG). Für andere zulässige Freiberufler-GmbH dürfte sie auf Grund von fehlenden gesetzlichen Verboten ebenso möglich sein.

Ob es für die Planungslage günstiger ist, Anteile an einer Freiberufler-GmbH oder eine Einzelpraxis zu veräußern, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab. Für eine typische Konstellation gibt das folgende Beispiel eine Planungshilfe.

Beispiel:

Verkauf einer freiberuflichen Einzelpraxis zum Preis von 500 000 €. Der Praxisinhaber hat das 55. Lebensjahr vollendet. Der Veräußerungsgewinn zum 2.1.2006 realisiert beträgt 500 000 €, da die materiellen Wirtschaftsgüter bereits vollständig abgeschrieben wurden. Alternativ wird für die Freiberufler-GmbH ebenfalls ein Kaufpreis von 500 000 € vereinbart, jedoch erhöht um das ausgewiesene und vorhandene Stammkapital von 25 000 € (= AK der GmbH-Beteiligung).

Das Beispiel differenziert nach der Höhe der begleitenden Einkünfte beim Veräußerer im Jahr der Erzielung des Veräußerungsgewinns.

²⁹ Vgl. BFH vom 22. 7. 1999 – V R 51/98, BStBl. II 1999, 630.

³⁰ Auch das FG Berlin hatte schon vor der vorstehenden Entscheidung des BFH rechtskräftig entschieden, dass eine Freiberufler-GmbH keine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten vornehmen könne. Hier folgte das Gericht dem Einwand der Kläger nicht, nach welchem die Umsatzsteuer rechtsformneutral sei, denn der Rechtsformneutralität ist bereits dadurch Genüge getan, dass die Steuerpflichtigen unabhängig von der Inanspruchnahme eines Steuerberaters oder einer Steuerberatungsgesellschaft in gleicher Höhe mit Umsatzsteuer belastet werden. Vgl. FG Berlin v. 22. 6. 1999 – 7 K 7091/97, BFG 1999, 1203. Die gegen dieses Urteil erhobene Revision wurde zurückgenommen.

³¹ L. Schmidt, EStG, 21. Aufl. 2002, § 34 Rz 1.

³² Bei Nichtbeachtung dieser Sperrfrist wäre der gesamte Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer zu unterwerfen, vgl. Stollenwerk, GmbH-StB 2002, 49.

³³ Es wird auf die wiederum besondere Behandlung von einbringungsgeborenen Anteilen hingewiesen.

GmbH-Steuerrecht

übrige Einkünfte	Einzelpraxis 1/5-Steuersatz		Einzelpraxis 1/5-Regel		GmbH	
	Steuerbelas- tung des V-Gewinns	V-Gewinn nach Steuern	Steuerbelas- tung des V-Gewinns	V-Gewinn nach Steuern	Steuerbelas- tung des V-Gewinns	V-Gewinn nach Steuern
€	€	€	€	€	€	€
0	106 608	393 392	170 371	329 629	102 418	397 582
50 000	106 977	393 023	213 923	286 077	103 813	396 188
100 000	107 294	392 707	214 599	285 401	104 809	395 191
250 000	107 979	392 021	215 989	284 011	106 594	393 407
500 000	108 665	391 335	217 377	282 624	107 990	392 010
1 000 000	109 404	390 597	218 770	281 230	109 104	390 896

macht werden. Die Refinanzierungskosten können zudem steuerlich nur zur Hälfte abgezogen werden. Im Folgenden stellt ein Beispiel die unterschiedlichen steuerlichen Entlastungen für den Erwerber dar. Konsequenterweise hat der Erwerber unterschiedliche persönliche Liquiditätslagen einzukalkulieren.

Das Beispiel zeigt, dass die Anwendung des halben Steuersatzes für die Einzelpraxis zu einer nahezu gleich hohen Belastung führt wie bei Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens für die Freiberufler-GmbH. In beiden Fällen wirken sich die übrigen Einkünfte nur marginal aus. Dies ist entscheidend anders bei Anwendung der Fünftelungsregel. Im Beispiel kann man nur dann eine spürbare Steuerentlastung für den Veräußerungsgewinn beobachten, wenn die begleitenden Einkünfte 50 000 € deutlich unterschreiten.

Beraterhinweis: Umfasst das Betriebsvermögen der Einzelpraxis eine Immobilie, kann auf deren anteiligen Veräußerungsgewinn § 6b EStG angewendet werden. Hiermit ist allerdings die Anwendung des halben Steuersatzes ausgeschlossen (§ 34 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Beachte: Wird der Gewinn durch Überschussrechnung ermittelt, ist bei der Liquiditätsplanung zu beachten, dass neben dem Veräußerungsgewinn ein (nicht begünstigter) Übergangsgewinn besteuert wird, der aus dem zwingenden Übergang zur Bilanzierung resultiert. Eine Verteilung des Übergangsgewinns auf zwei oder drei Jahre ist bei einer Betriebsveräußerung nicht möglich.³⁴

2. Planungslage für den Erwerber

Der Erwerber einer Freiberufler-Praxis will regelmäßig die folgenden Ziele in seiner Steuerplanung realisieren:

- zeitnahe und vom Betrag her möglichst umfassende Geltendmachung des Kaufpreises als steuerlich abzugsfähige Abschreibungen;
- steuerlich ungeminderter Abzug der gesamten Refinanzierungskosten.

Der Erwerber hat in Anbetracht dieser Ziele zwei sehr unterschiedliche Planungslagen zu unterscheiden.

Beim Erwerb einer Einzelpraxis ist der Kaufpreis anhand der in der Rechtsprechung entwickelten Stufentheorie³⁵ auf die erworbenen Wirtschaftsgüter zu verteilen. Der Kaufpreis entfällt regelmäßig zu einem sehr hohen Anteil auf den Praxiswert, der wegen des Ausscheidens des bisherigen Praxisinhabers über drei bis fünf Jahre³⁶ abgeschrieben werden kann. Alle Refinanzierungskosten können in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend machen. Dem gegenüber können für die Beteiligung an einer Freiberufler-GmbH keine Abschreibungsbeträge geltend ge-

Beispiel:

Erwerb einer freiberuflichen Einzelpraxis zum Preis von 500 000 €. Der laufende Gewinn beträgt durchschnittlich 150 000 €. Auf den Firmenwert entfällt ein Teilbetrag von 400 000 €, der über fünf Jahre abgeschrieben wird. Die stillen Reserven der übrigen Wirtschaftsgüter in Höhe von 100 000 € werden über zehn Jahre abgeschrieben. Der gesamte Kaufpreis wird zu einem Zinssatz von 6 % fremdfinanziert. Die Tilgung erfolgt endfällig nach zwölf Jahren. Im GmbH-Fall entfällt der Kaufpreis von 525 000 € zu 25 000 € auf das Stammkapital. Von dem Kaufpreis werden 500 000 € zu 6 % fremdfinanziert. Der laufende Gewinn vor Geschäftsführervergütung (= 60 000 €) beträgt 150 000 €. In der Einzelpraxis werden jährlich 60 000 € entnommen. Für die Gewerbesteuer gilt H = 400. Der Erwerb erfolgt zum 2. 1. 2006.

Freiberufler-GmbH	Besteuerungs- grundlage (€)	Steuerbe- lastung (€)	Liquidität Erwerber (€)
GmbH			
Gewinn vor			
GF-Vergütung	150 000		
GF-Vergütung	<u>/ 60 000</u>	16 000	44 000
Gewinn vor Steuern	90 000		
KSt+SolZ+GewSt	<u>/ 34 765</u>	34 765	
Dividende	55 215	11 650	43 565
Gesellschafter			
1/2-Dividende	27 608		
1/2-Zinsen	<u>/ 15 000</u>		/ 30 000
Fb, Pb	<u>/ 1 601</u>		
Eink. aus Kapitalvermögen	11 007		
Eink. aus nichtselbst. Arbeit	58 956		
Sonderausgaben	<u>/ 5 105</u>		/ 5 105
Zu verst. Einkommen	<u>64 858</u>		
EST		19 317	
SolZ		<u>1 062</u>	
		20 379	
anrechenbar aus Dividende		/ 11 650	
anrechenbar aus Gehalt		<u>/ 16 000</u>	
Erstattung		<u>/ 7 271</u>	7 271
		<u>55 164</u>	59 731
Rücklage f. Tilgung			<u>/ 16 900</u>
			<u>42 831</u>

Einzelpraxis	Besteuerungs- grundlage (€)	Steuerbe- lastung (€)	Liquidität Erwerber (€)
Gewinn vor			
„Kaufpreis“	150 000		150 000
AfA	<u>/ 90 000</u>		
Zinsen	<u>/ 30 000</u>		/ 30 000
Eink. aus selbst. Arbeit	30 000		
Sonderausgaben	<u>/ 5 105</u>		/ 5 105
Zu verst. Einkommen	<u>24 895</u>		

34 Vgl. R 17 Abs. 1 Satz 4, 5 EStR.

35 Vgl. BFH v. 10. 11. 1960 - IV 62/60 U, BStBl. III 1961, 95.

36 Vgl. H 32 „Praxiswert“ EStH.

GmbH-Steuerrecht

ESt	4235	
SoZ	233	
	4468	/, 4468
		110427
Rücklage f. Tilgung		/, 16900
		<u>93527</u>

Für den Erwerber ergibt sich bei identischem Geschäftsverlauf ein signifikanter Vorteil beim Erwerb einer Einzelpraxis sowohl für die Steuerbelastung als auch für die Liquiditätslage. Interpretiert man die Kaufpreise des Beispiels, so ist zu konstatieren, dass der Erwerber der Anteile der Freiberufler-GmbH doppelt so teuer kaufen würde wie jener der Einzelpraxis. In einer Verhandlung über Kaufpreise würde ein Erwerber dies nicht hinnehmen. Er würde für den Kauf einer Freiberufler-GmbH einen spürbaren Kaufpreis-Nachlass verlangen. Im Vergleich zum Kaufpreis für eine Einzelpraxis könnte dieser sogar 50 % betragen.

Beraterhinweis: Obwohl für den Verkäufer die Belastungslage nahezu unabhängig von der gewählten Rechtsform ist, hat er die sehr stark rechtsformabhängige Planungslage des Erwerbers zu berücksichtigen. Faktisch gibt die Planungslage des Erwerbers dem Verkäufer die Rechtsform vor, die er von Anfang an am besten wählt. Dies ist regelmäßig eine Einzelpraxis.

IV. Planung für die Schenkung- und Erbschaftsteuer

Anteile an einer Freiberufler-GmbH sind im Zeitpunkt deren Übertragung (zu Lebzeiten oder im Todesfall) mit dem gemeinen Wert anzusetzen, da für sie kein Kurswert existiert (§§ 12 Abs. 1 ErbStG, 11 Abs. 2 Satz 1 BewG). Die notwendige Schätzung des gemeinen Wertes erfolgt nach dem sog. *Stuttgarter Verfahren*.³⁷ Hierbei wird nicht nur der Vermögenswert³⁸ der GmbH ermittelt, sondern es werden zusätzlich die Ertragsaussichten in die Besteuerungsgrundlage miteinbezogen³⁹, da ein potenzieller Käufer bei der Bemessung des Kaufpreises neben dem Vermögenswert auch die Ertragsaussichten berücksichtigen würde.⁴⁰ Obwohl diese Argumentation auch für Einzelpraxen gilt, wird sie auf diese schenkung- und erbschaftsteuerlich nicht angewandt. Die Freiberuflereinzelpaxis gilt bewertungsrechtlich als Gewerbebetrieb.⁴¹ Im Fall der Schenkung oder des Erbfalls ist nach § 95 BewG das Betriebsvermögen anzusetzen.⁴² Ertragsaussichten sind hierbei nicht zu berücksichtigen. Zur Ermittlung des Wertes des Betriebsvermögens eines nicht bilanzierenden Freiberuflers ist eine Vermögensaufstellung erforderlich.

Die Bewertung der GmbH-Anteile anhand des Stuttgarter Verfahrens⁴³ bei Übertragung der GmbH-Anteile soll mit den folgenden Beispielen verdeutlicht werden:

Beispiel 1:

Die Berechnung erfolgt zunächst für eine GmbH bei Nichtthesaurierung der Gewinne.

Stammkapital 25000 €, Vermögen 25000 €, Jahresertrag 55000 €.

Dann bemessen sich:

– der Vermögenswert auf 25000/25000 =	100,00 %
– der Ertragshundertsatz auf 55000/25000 =	220,00 %
– der gemeine Wert auf 0,68 x	
(100,00 % + 5 x 220 %) =	816,00 %

Aus der Schenkung oder Vererbung aller Anteile an dieser GmbH resultiert für die SchSt/ErbSt ein Wert i.H.v. 25000 € x 8,16 = 204000 € vor Berücksichtigung der Bewertungsprivilegien.

Beispiel 2:

Die Berechnung erfolgt hier für eine GmbH mit einem Verhältnis von Stammkapital zu Eigenkapital (EK) i.H.v. 10%. Das Stammkapital übersteigende EK resultiert aus Gewinnthesaurierungen.

Stammkapital 25000 €, Vermögen 250000 €, Jahresertrag 55000 €.

Dann bemessen sich:

– der Vermögenswert auf 250000/25000 =	1000,00 %
– der Ertragshundertsatz auf 55000/25000 =	220,00 %
– der gemeine Wert auf 0,68 x	
(1000 % + 5 x 220 %) =	1428,00 %

Aus der Schenkung oder Vererbung aller Anteile an dieser GmbH resultiert für die SchSt/ErbSt ein Wert i.H.v. 25000 € x 14,82 = 357000 € vor Berücksichtigung der Bewertungsprivilegien.

Vergleicht man die Beispiele untereinander, so ist interessant, dass die Gewinnthesaurierung von 225000 € in Beispiel 2 zu einem nur unterproportionalen Anstieg des gemeinen Wertes der Anteile von 153000 € führt. Stellt man den Beispielen 1 und 2 eine Einzelpraxis gegenüber, so ist zu differenzieren. Im Beispiel 1 ist es hinreichend, den Gemeinen Wert der Anteile mit dem Reinvermögen der Einzelpraxis zu vergleichen. Für Letzteres ergäbe sich höchstens ein Wert von 25000 €. Diese niedrige Bewertung resultiert evident aus der fehlenden gesetzlichen Berücksichtigung der Ertragsaussichten.

37 Vgl. R 96ff. ErbStR. Der Nachweis, dass ein im Stuttgarter Verfahren ermittelter Anteilswert aus besonderen Gründen des Einzelfalls offensichtlich unrichtig ist, kann nicht dadurch geführt werden, dass er mit Erlösen aus der Veräußerung von Anteilen anderer Kapitalgesellschaften verglichen wird. Vgl. dazu BFH v. 15.7.1998 – II B 129/97, BFH/NV 1999, 158.

38 Entspricht der Division des Betriebsvermögens durch das gezeichnete Kapital.

39 Sonderregelungen gelten u.a. bei fehlendem Einfluss auf die Geschäftsführung, bei Neugründungen, bei Beteiligungsbesitz mit ungleichen Rechten sowie bei Eigenanteilen. vgl. insofern R 96ff. ErbStR.

40 Vgl. R 100 Abs. 1 Satz 2 ErbStR.

41 Vgl. § 96 BewG, R 114 Abs. 1 Satz 2 ErbStR.

42 Vgl. § 12 Abs. 5 ErbStG, R 114 Abs. 3 und R 123 ErbStR.

43 In den geltenden Erbschaftsteuerrichtlinien wird die Verzinsung einer Alternativenanlage, d.h., die anderweitige Investition als in die Kapitalgesellschaft, mit 9% angenommen (R 100 Abs. 1 Satz 8 ErbStR). Daher sollen die Ertragsaussichten insoweit mit in die Bemessungsgrundlage für den gemeinen Wert mit einfließen, wie es einen Unterschiedsbetrag gibt zwischen der Verzinsung des Anteils an der Kapitalgesellschaft und der Alternativverzinsung des für einen eventuellen Kaufpreis einzusetzenden Kapitals, multipliziert mit 5 für einen Zeitraum von fünf Jahren. (So der Wortlaut der R 100 Abs. 2 ErbStR. Die dort sich anschließende Formel gibt diesen Wortlaut m.E. so nicht wieder, da nicht zwei Renditesätze voneinander subtrahiert werden, sondern ein Zinsbetrag wird von einem Renditesatz subtrahiert.) Diese Regelung begünstigt Unternehmen, die nur eine geringe Verzinsung des Stammkapitals erreichen. Die von Seifried, DStR 2002, 738 dargestellte Formel ist nicht anzuwenden, da dort an Stelle von Vermögens- und Ertragswert vom Eigenkapital und dem Ertragswert ausgegangen wird. Das Eigenkapital entspricht zwar dem Vermögen, nicht jedoch dem Vermögenswert.

GmbH-Steuerrecht

Für Beispiel 2 ist es erforderlich, das in der GmbH thesaurierte Vermögen als Vermögen im Privatvermögen in einen Vergleich mit einzubeziehen. Nimmt man mit dem Nominalwert zu erfassendes Vermögen an, so steigt der mit Beispiel 2 (357 000 €) zu vergleichende Wert auf 250 000 € (= 25 000 € + 225 000 €) an. Er bleibt aber immer noch unterhalb des Gemeinen Wertes der GmbH-Anteile.

Berücksichtigt man aber zusätzlich die bewertungsrechtlichen Privilegien für GmbH-Beteiligungen⁴⁴ ergibt sich ein umgekehrtes Bild, wie die folgende Rechnung zeigt:

Gemeiner Wert	357 000 €	Betriebsvermögen	25 000 €
Freibetrag	./ 256 000 €	Freibetrag	./ 25 000 €
Bewertungsabschlag	./ 40 400 €	Finanzvermögen	225 000 €
	60 600 €		225 000 €

⁴⁴ Bei mindestens 25%iger Beteiligung, vgl. § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG.

⁴⁵ Vgl. *Stollenwerk*, GmbH-StB 2002, 50.

In Beispiel 2 übernimmt die Freiberufler-GmbH zusätzlich die Funktion einer vermögensverwaltenden GmbH. Der Einsatz einer vermögensverwaltenden GmbH kann insbesondere im Hinblick auf die Erbschaftsteuerplanung sinnvoll sein.⁴⁵

V. Fazit

Die Vorteile der Einzelpraxis, dies sind das Wahlrecht zwischen Überschussrechnung und Bilanzierung, die umsatzsteuerliche Ist-Versteuerung sowie die Nichteinbeziehung einer Ertragskomponente in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage, kann die Freiberufler-GmbH durch allein ihr zuzurechnende Vorteile regelmäßig nicht kompensieren. Dies gilt erst recht, wenn man die Kaufpreisverhandlungen bei einer späteren Veräußerung der Praxis steuerlich in die Überlegungen mit einbezieht. Eine Freiberufler-GmbH ist nur dann anzuraten, wenn triftige nicht steuerliche Gründe oder aber steuerliche Sondersituationen vorliegen. Dies auszuloten, ist aber eine Aufgabe des Beraters, bevor er von der GmbH als Rechtsform für ein freiberufliches Engagement abrät.