

EXISTENZGRÜNDUNG

Rechtsformenwahl für Angehörige der Freien Berufe

von StB Catrin Stockhausen, Korbach

┆ Nach Angaben des Instituts für Freie Berufe waren 2011 in Deutschland ca. 1,15 Millionen Menschen freiberuflich tätig, die meisten von ihnen in den Heilberufen (30 %). Danach folgen die rechts-, wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (27 %), die freien Kulturberufe (25 %) und die technischen und naturwissenschaftlichen Berufe (18 %). Wer sich als Freiberufler niederlassen will, dem stehen grundsätzlich alle Rechtsformen offen, sofern nicht berufsrechtliche Vorschriften die Wahlmöglichkeiten einschränken. Dieser Beitrag befasst sich nur mit rechtlichen und steuerlichen Überlegungen. ┆

1. Rechtliche Überlegungen

Im Folgenden sind die wesentlichen Vor- und Nachteile in Übersichten zusammengefasst.

1.1 Einzelunternehmen/-praxis

Das Einzelunternehmen bzw. die Einzelpraxis ist für viele Freiberufler nach wie vor die Rechtsform der Wahl, wenn es um die Gründung geht.

■ Einzelunternehmen/-praxis

Vorteile	Nachteile
<ul style="list-style-type: none"> + größtmöglicher Gestaltungsspielraum + flexibel an neue Marktbedingungen anpassbar + kein Mindestkapital + keine Gründungsvorschriften + keine Gründungskosten + einfache Gewinnermittlung (Einnahmen-Überschussrechnung) und Deklaration (ESt, USt) + falls GewSt anfällt: Freibetrag und Anrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> - unbeschränkte Haftung mit dem privaten und geschäftlichen Vermögen - Kapitalbasis abhängig vom persönlichen Vermögen und nur begrenzt erweiterbar

1.2 Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ist sicherlich die flexibelste Rechtsform für die gemeinschaftliche Ausübung des freien Berufs.

Die GbR kann ohne aufwendige Formalität von mehreren Personen gegründet werden, die ein gemeinsames Ziel verfolgen. Zu beachten ist, dass für eine GbR kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag nötig ist. Daher kann es den Akteuren unter Umständen gar nicht bewusst sein, dass sie gesellschaftsrechtlich als GbR verbunden sind. Wollen sie aber bewusst gemeinschaftlich handeln, so ist auf jeden Fall ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag zu empfehlen.

Die bevorzugte Rechtsform für viele Freiberufler

Vorsicht vor einer konkludent begründeten GbR

■ Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Vorteile	Nachteile
<ul style="list-style-type: none"> + kein Mindestkapital + keine Gründungsvorschriften + kein Schriftformenzwang + keine Registereintragung + keine Gründungskosten + einfache Gewinnermittlung (Einnahmen-Überschussrechnung) und Deklaration (ESt, USt) + keine Jahresabschlusspflicht, keine Prüfungspflicht, keine Publizitätspflichten + falls GewSt anfällt: Freibetrag und Anrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> - Entscheidungsfindung nur im Gesellschafterkreis - Gesellschafter haften mit ihrem vollen privaten und geschäftlichen Vermögen - neu eintretender Gesellschafter haftet für Altverbindlichkeiten - Nachhaftung: Die fünfjährige Verjährungsfrist beginnt mit Kenntniserlangung des Ausscheidens des Gesellschafters - im Vergleich mit der GmbH: keine Pensionsrückstellungen, keine Trennung von Beteiligung und Geschäftsführung

1.3 Partnerschaftsgesellschaft

Zu einer Partnerschaftsgesellschaft (PartG) können sich ausschließlich Angehörige freier Berufe zusammenschließen. § 1 Abs. 2 PartGG nennt aus dem Heilberufebereich explizit u.a. folgende Adressaten dieser Rechtsform: Ärzte, Zahnärzte, Heilpraktiker, Krankengymnasten, Hebammen, Heilmasseur, Diplom-Psychologen und ähnliche Berufe, unter die z.B. auch Heil- und Gesundheitsfachberufe (Physiotherapeuten, Logopäden etc.) zu subsumieren wären.

Die PartG ist ausschließlich für Angehörige der freien Berufe

■ Partnerschaftsgesellschaft

Vorteile	Nachteile
<ul style="list-style-type: none"> + eigens für Freiberufler geschaffene Rechtsform + im Vergleich zur GmbH noch „flexibles“ Gesellschaftsrecht + geschützter und im öffentlichen Register geführter Name + volle Rechtsfähigkeit unter diesem Namen + persönliche Haftung auf die Fälle beschränkt, in denen der Freiberufler mitgewirkt hat + Haftung für Altverbindlichkeiten bei Eintritt in die PartG vermeidbar + Nachhaftung: Beginn der fünfjährigen Verjährungsfrist bereits mit Eintragung des Ausscheidens des Gesellschafters ins Partnerschaftsregister + einfache Gewinnermittlung (Einnahmen-Überschussrechnung) und Deklaration (ESt, USt) + falls GewSt anfällt: Freibetrag und Anrechnung + keine Jahresabschluss-, Prüfungs-, Publizitätspflichten 	<ul style="list-style-type: none"> - Entscheidungsfindung im Gesellschafterkreis - Haftung mit gesamten Geschäftsvermögen (und evtl. mit vollem Privatvermögen eines Gesellschafters) - Notar- und Gerichtskosten für Registrierung und Änderung im Partnerschaftsregister - im Vergleich mit der GmbH: keine Pensionsrückstellungen, keine Trennung von Beteiligung und Geschäftsführung

PRAXISHINWEIS | Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung

Nach § 8 Abs. 4 PartGG können die Partner ihre Haftung für berufliche Fehler auf das Vermögen der Gesellschaft beschränken und stehen für berufliche Fehler nicht mehr mit ihrem Privatvermögen ein. Die Partnerschaftsgesellschaft selbst muss dann aber eine Berufshaftpflichtversicherung haben. Einzelheiten zur Versicherung (wie z.B. die Schadenssummen) sind im jeweiligen Berufsrecht geregelt und können von Berufsgruppe zu Berufsgruppe variieren.

Mit Einführung der Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung wurde schon das Berufsrecht für Rechtsanwälte, Patentanwälte, Steuerberater sowie Wirtschaftsprüfer dahingehend angepasst. Anpassungen im Berufsrecht der anderen freien Berufe wurden offenbar auch ein Jahr nach Inkrafttreten (19.7.13) nicht vorgenommen.

Die Verpflichtung eines Partners, eine Berufshaftpflichtversicherung für sich selbst zu unterhalten, bleibt bei den genannten Berufsgruppen neben der Versicherung der Partnerschaft bestehen (Römermann/Praß, NZG 12, 601).

Beschränkung der Haftung auf das Gesellschaftsvermögen

1.4 Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Der große Vorteil der GmbH liegt in der Haftungsbegrenzung. Der/die Gesellschafter haftet/n nicht mit ihrem Privatvermögen. Gegenüber Banken ist die Haftungsbegrenzung allerdings theoretischer Natur. Damit ist diese Rechtsform vor allem für besonders risikoreiche Unternehmen erwägenswert. Auch können Gesellschafterstellung und Geschäftsführung getrennt werden, was unter Umständen von Vorteil sein kann.

Besonders für risikoreiche Unternehmungen geeignet

■ Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Vorteile	Nachteile
<ul style="list-style-type: none"> + keine persönliche Haftung der Gesellschafter (ABER: bei Aufnahme von Krediten haften Gesellschafter i.d.R. mit zusätzlichen privaten Sicherheiten) + Geschäftsführerhaftung begrenzbar + Trennung von Beteiligung und Geschäftsführung + Betriebsausgabenabzug des Geschäftsführergehalts + Pensionsrückstellungen möglich + Körperschaftsteuersatz 15 % + Abgeltungsteuersatz 25 % auf ausgeschüttete Gewinne und Sparerpauschbetrag (801 EUR) 	<ul style="list-style-type: none"> - nicht für alle Freiberufler zulässig - Mindestkapital: 25.000 EUR - aufwendige Gründungsformalitäten (notarieller Gesellschaftsvertrag; Eintragung ins Handelsregister) - vergleichsweise starke Reglementierung der Gesellschafter durch das GmbH-Recht - ausführliche und aufwendige Buchführung - zusätzliche Kosten für Abschlüsse und Steuererklärungen (LSt-Voranmeldungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer, KSt-Erklärungen, Gewerbesteuererklärungen) - kein Gewerbesteuerfreibetrag, keine Anrechnung der Gewerbesteuer - ggf. Publizitätspflichten

PRAXISHINWEIS | Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)

Die in § 5a GmbHG geregelte UG ist keine neue Rechtsform. Sie ist vielmehr eine GmbH mit einem geringeren Stammkapital (mindestens 1 EUR) und mit einem besonderen Rechtsformzusatz. Auch die Gründungsformalitäten sind im Großen und Ganzen dieselben wie bei der GmbH. Allerdings sind die Kosten i.d.R. geringer.

Im Gegenzug dafür, dass die Stammeinlage (nahezu) beliebig gering ausfallen kann, müssen jährlich mindestens 25 % des Jahresüberschusses in eine Rücklage eingestellt werden. Wenn die angesammelte Rücklage zusammen mit dem ursprünglichen Stammkapital 25.000 EUR (Mindestkapital nach § 5 Abs. 1 GmbHG) erreicht hat, können die Gesellschafter nach § 57c GmbHG einen Kapitalerhöhungsbeschluss fassen.

Gewinne sind anfänglich in eine Rücklage einzustellen

2. Steuerliche Überlegungen/Vergleichsrechnung

Die grundlegende steuerliche Vorschrift ist § 18 EStG. Danach gehören zu der freiberuflichen Tätigkeit u.a. die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten sowie die selbstständige Tätigkeit ähnlicher Berufe. Die freien Berufe sind grundsätzlich nicht gewerbsteuerpflichtig, außer die Gewerbesteuerpflicht ergibt sich aus der Gesellschaftsform (GmbH) oder ist das Ergebnis einer konkreten Berufsausübung des Steuerpflichtigen, die nicht mit § 18 EStG vereinbar ist.

2.1 Gewerbliche Einkünfte wider Willen

Freiberufliche Einkünfte sind dadurch gekennzeichnet, dass die Leistungen unmittelbar, persönlich und individuell erbracht werden, wobei sich der Leistungserbringer auch fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen kann. Voraussetzung ist, dass der Freiberufler weiterhin aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig bleibt (Stempeltheorie). Leitende Tätigkeit bedeutet, dass der Inhaber den Tätigkeitsbereich organisiert und Leitlinien für die Durchführung der Tätigkeiten festlegt sowie deren Durchführung und grundsätzliche Fragen selbst entscheidet. Eigenverantwortlichkeit erfordert, dass die persönliche Teilnahme des Inhabers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist und dass der Inhaber für jede Leistung die Verantwortung trägt (Michels/Ketteler-Eising, PFB 08, 226).

Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit

Mit der Eröffnung einer Niederlassung kann die Überwachungstätigkeit und die Eigenverantwortlichkeit des Inhabers nicht mehr gewährleistet sein, wenn Leistungen durch Angestellte erbracht werden, ohne dass deren Tätigkeit durch den Praxisinhaber jederzeit überprüft werden kann. In solch einem Fall sollte man einen Berufsträger besser zum Mitgesellschafter machen.

Die Stempeltheorie greift nicht

Stellt beispielsweise ein konservativer Orthopäde eine Chirurgin ein, entsteht Gewerbesteuerpflicht, da der konservative Orthopäde kraft Ausbildung nicht in der Lage ist, ihre Arbeit zu überwachen oder sie gar zu vertreten. Auch hier bleibt wohl nur als Ausweg die Gründung einer Gemeinschaftspraxis.

Freiberufler stellt fachfremden Freiberufler ein

Ein Praxisshop führt ebenfalls zu gewerblichen Einkünften, die die gesamten Einkünfte einer Gesellschaft gewerblich infizieren können (Ziegler, PFB 11,

Betreiben eines Praxisshops

239). Zwar wird ein geringer Anteil von nicht mehr als 1,25 % des Gesamtumsatzes als unschädlich angesehen. Diese Grenze ist jedoch in der Diskussion (Göttsching/Bingel, PFB 12, 183). Mit einer beteiligungsidentischen Schwes-tergesellschaft oder mit dem Betrieb des Praxisshops im Sonderbetriebsver-mögen nur eines Gesellschafters stehen aber Gestaltungsalternativen zur Verfügung.

Bei einer Gründung mit mehreren Partnern ist darauf zu achten, dass alle Gesellschafter die freiberufliche Qualifikation haben. Bereits ein „Nicht“-Freiberufler mit gewerblichen Einkünften macht die ganze Unternehmung zum Gewerbebetrieb.

2.2 Anrechnung der Gewerbesteuer

Um die Belastung von Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften mit Gewerbesteuer zu kompensieren, wird eine pauschale Gewerbesteueranrechnung durchgeführt. Die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer wird um das 3,8-Fache (bis 31.12.07: 1,8-Fache) des Gewerbesteuermessbetrags reduziert. Allerdings muss der gewerbesteuerliche Gewinn erst den Freibetrag von 24.500 EUR übersteigen. Bei einem Spitzensteuersatz von 45 % und einem Hebesatz von etwa 400 % wird eine volle Entlastung erreicht. Bei darüber liegenden Hebesätzen entsteht eine Belastung mit Gewerbesteuer. § 35 Abs. 1 S. 2 EStG schreibt vor, dass der Entlastungshöchstbetrag nicht höher sein darf als die geminderte tarifliche Steuer, gewichtet mit dem Quotienten aus der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte (Zähler) und der Summe aller positiven Einkünfte (Nenner).

PRAXISHINWEIS | Unklar ist, ob die Summen vor einer horizontalen Verlustverrechnung oder danach anzusetzen sind. Zumindest für den Nenner lässt das FG Münster (13 K 4566/10 E, Rev. BFH III R 7/14) eine Saldierung positiver und negativer Einkünfte mehrerer Quellen in derselben Einkunftsart zu und stellt sich so gegen die Auffassung des BMF (24.2.09, IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl I 09, 1440).

§ 35 EStG können unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Personen beanspruchen, die als Einzelunternehmer (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG) tätig sind oder als Mitunternehmer an einer Personengesellschaft bzw. als persönlich haftende Gesellschafter an einer KGaA (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3 EStG) beteiligt sind. Kapitalgesellschaften können die Gewerbesteuer nicht anrechnen.

■ Tab. 1: Anrechnung der Gewerbesteuer

Der Steuerpflichtige erzielt in Variante 1 ausschließlich gewerbliche Einkünfte i.H. von 100.000 EUR. In Variante 2 erzielt er ausschließlich freiberufliche Einkünfte.

Der Gewerbemessbetrag beträgt 2.643 EUR (Gewinn [100.000 EUR] ./ Freibetrag [24.500 EUR] = 75.500 EUR x 3,5 %). Bei einem Hebesatz von 400 % beträgt die zu zahlende Gewerbesteuer damit 10.570 EUR.

Berufsfremder
Mitgesellschafter

Kreis der nach
§ 35 EStG
Begünstigten

Einkommensteuerberechnung		Variante 1 [EUR]	Variante 2 [EUR]
Einkünfte		100.000	100.000
Einkommensteuer (2014)	33,8 %	33.761	33.761
vor Gewerbesteueranrechnung			
3,8-facher GewSt-Messbetrag		10.041	
festzusetzende Einkommensteuer		23.720	33.761
Ergebnis			
Einkommensteuer		23.720	33.761
Solidaritätszuschlag	5,5 %	1.305	1.857
Gewerbesteuer		10.570	0
Summe		35.595	35.618

Tendenziell wird also durch die Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer eine Doppelbelastung mit beiden Steuern vermieden.

2.3 Vergleich der steuerlichen Belastung

In der Gründerberatung erlebt man häufig, dass Mandanten eine ausgeprägte Vorliebe für die GmbH haben. Das wird mit dem Haftungsvorteil begründet oder damit, dass die Rechtsform GmbH am Markt mehr hermake. Und auch steuerlich sei die GmbH ja vorteilhafter, weil man z.B. das eigene Gehalt als Geschäftsführer als Betriebsausgabe geltend machen könne. Um in der Beratung zu einem rationalen Ergebnis zu kommen, hilft am besten eine Vergleichsrechnung. Das folgende Beispiel beleuchtet zwei Szenarien für einen ledigen Gründer: die Gründung einer Einzelpraxis und alternativ die Gründung einer GmbH (mit Vollausschüttung und vollständiger Thesaurierung).

GmbH bei Gründern beliebt

Ertragsteuerlicher Belastungsvergleich (vereinfacht)			
Kapitalgesellschaft		Einzelunternehmen, Personengesellschaft	
Vollausschüttung	Vollthesaurierung		
Gewinn	100,0	Gewinn	100,0
GewSt (Hebesatz 400 %)	- 14,0	GewSt (Hebesatz 400 %)	- 14,0
KSt (15 %)	- 15,0	KSt (15 %)	- 15,0
SoLZ (5,5 %)	- 0,8	SoLZ (5,5 %)	- 0,8
verbleiben	70,2	verbleiben	70,2
Abgeltungsteuer (25 %)	- 17,5	Abgeltungsteuer (25 %)	
SoLZ (5,5 %)	1,0	SoLZ (5,5 %)	
Netto-Dividende	51,7	Netto-Dividende	
Steuerbelastung	48,3	Steuerbelastung	29,8
		GewSt (Freibetrag, Hebesatz 400 %)	14,0
		max. ca.	
		Anrechnung auf die ESt	
		ESt (persönlicher Steuersatz)	0 - 45,0
		SoLZ (5,5 %)	0 - 2,4
		Steuerbelastung (max.)	47,4

Quelle: IWW Institut

■ **Tab. 2: Ertragsteuerlicher Belastungsvergleich (Grundfall)**

Unterstellt sei ein vorläufiger Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit (100.000 EUR). Bei der GmbH ist noch das Geschäftsführergehalt (60.000 EUR) abzuziehen. Ferner wird davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige ledig ist, keine Kinder hat und keine Kirchensteuer zahlt. Positionen wie Sonderausgaben etc. bleiben unberücksichtigt. Auf einen Vergleich mit dem Teileinkünfteverfahren wird verzichtet.

Steuerbelastungs- vergleich	GmbH (Ausschüttung)	GmbH (Thesaurierung)	Einzelpraxis
vorläufiger Gewinn	100.000	100.000	100.000
GF-Gehalt	- 60.000	- 60.000	kein Ansatz
Gewinn vor Steuern	40.000	40.000	100.000
GewSt, KSt, Solz*	- 11.930	- 11.930	
Dividende/Gewinn	28.070	28.070	100.000
Kapitalerträge	28.070	0	
Freibetrag	- 801	0	
steuerpfl. Kapitalerträge	27.269		
Abgeltungsteuer	- 6.817		
Solidaritätszuschlag	- 375		
Netto-Dividende	20.077		
Geschäftsführergehalt	60.000	60.000	
Pauschbetrag	- 1.000	- 1.000	
Einkünfte aus nicht- selbstständiger Arbeit	59.000	59.000	
EST (GF-Gehalt)	- 16.541	- 16.541	
EST (Gewinn)			- 33.761
Solz (GF-Gehalt)	- 910	- 910	
Solz (Gewinn)			- 1.857
Netto-Gehalt	41.549	41.549	64.382
Netto-Gewinn			
Summe Steuerbelastung	36.573	29.381	35.618
Steuerquote	36,6 %	29,4 %	35,6 %

*GewSt = 5.600 EUR, KSt = 6.000 EUR, SolZ = 330 EUR

Liquiditätsvergleich	GmbH (Ausschüttung)	GmbH (Thesaurierung)	Einzelpraxis
Netto-Ausschüttung	20.077	0	0
Netto-Gehalt/Gewinn nach Steuern	41.549	41.549	64.382
Summe	61.626	41.549	64.382

Steigt – wie in **Tabelle 3** – der Gewinn der Einzelpraxis, steigt wegen des pro-

Der Einfluss der
Gewinnhöhe

gressiven Einkommensteuersatzes auch die Steuerbelastung. Hingegen sind der Körperschaftsteuersatz und der Abgeltungsteuersatz konstant. Tendenziell nimmt dadurch der Vorteil der Einzelpraxis ab. Aber selbst bei einer Verdoppelung des Gewinns ist die Einzelpraxis noch vorteilhaft. Auch gilt es wieder, die liquiditätsmäßigen Auswirkungen zu beachten.

■ **Tab. 3: Ertragsteuerlicher Belastungsvergleich (Gewinnverdoppelung)**

Steuerbelastungs- vergleich	GmbH (Ausschüttung)	GmbH (Thesaurierung)	Einzelpraxis
vorläufiger Gewinn	200.000	200.000	200.000
GF-Gehalt	- 60.000	- 60.000	kein Ansatz
Gewinn vor Steuern	140.000	140.000	200.000
GewSt, KSt, SolZ*	- 41.755	- 41.755	
Dividende/Gewinn	98.245	98.245	200.000
Kapitalerträge	98.245	0	
Freibetrag	- 801	0	
steuerpfl. Kapitalerträge	97.444		
Abgeltungsteuer	- 24.361		
Solidaritätszuschlag	- 1.340		
Netto-Dividende	71.743		
Geschäftsführergehalt	60.000	60.000	
Pauschbetrag	- 1.000	- 1.000	
Einkünfte aus nicht- selbstständiger Arbeit	59.000	59.000	
EST (GF-Gehalt)	- 16.541	- 16.541	
EST (Gewinn)			- 75.761
SolZ (GF-Gehalt)	- 910	- 910	
SolZ (Gewinn)			- 4.167
Netto-Gehalt	41.549	41.549	
Netto-Gewinn			120.072
Summe Steuerbelastung	84.907	59.206	79.928
Steuerquote	42,5 %	29,6 %	40,0 %

*GewSt = 19.600 EUR, KSt = 21.000 EUR, SolZ = 1.155 EUR

Liquiditätsvergleich	GmbH (Ausschüttung)	GmbH (Thesaurierung)	Einzelpraxis
Netto-Ausschüttung	71.743	0	0
Netto-Gehalt/Gewinn nach Steuern	41.549	41.549	120.072
Summe	113.292	41.549	120.072

3. Abschließende Bemerkungen

Insbesondere in der Gründungssituation ist die GmbH für den Freiberufler nicht unbedingt die richtige Rechtsform. Zahlt er sich z.B. als Geschäftsführer ein Gehalt, fällt bereits Lohnsteuer an, ohne dass die Gesellschaft Gewinn gemacht hätte. Für die flexiblere Einzelpraxis (im Gegensatz zur GmbH) spricht ferner, dass die Jahresabschluss-, Deklarations- und Veröffentlichungskosten deutlich höher sind als bei einer Einzelpraxis. Auch können Anfangsverluste aus der freiberuflichen Tätigkeit mit anderen einkommen-

GmbH ist oftmals
nicht die richtige
Lösung