

# StBp

## Die steuerliche Betriebsprüfung

www.StBpdigital.de

Fachorgan für die  
Wirtschafts- und Prüfungspraxis

### Hinweise für die Abfassung von Beiträgen

Stand: Juni 2015

#### ■ Beiträge/Zielgruppe

Das zentrale Thema der Fachzeitschrift „Die steuerliche Betriebsprüfung“ ist das angewandte Steuerrecht im Blickfeld der Außenprüfung. Sie bringt bevorzugt Fachbeiträge zu in der Betriebsprüfung relevanten Fragestellungen des formellen und materiellen Rechts.

Als Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis bietet „Die steuerliche Betriebsprüfung“ den umfassenden Erfahrungsaustausch zwischen den in der Praxis der steuerlichen Außenprüfung beteiligten Kreisen. Zielsetzung der Zeitschrift ist es, durch zitierfähige Beiträge einen wesentlichen Beitrag zur Rechtsfortbildung und zur Einheitlichkeit der Besteuerung zu leisten.

Der Leserkreis der „Steuerlichen Betriebsprüfung“ setzt sich zusammen aus steuerberatenden Berufen, Wirtschaftsprüfern, leitenden Angestellten im Rechnungs-/Steuerwesen der Unternehmen, Mitarbeitern des gehobenen und höheren Dienstes in der Finanzverwaltung und Richtern in der Finanzgerichtsbarkeit.

#### ■ Information der Redaktion

Informieren Sie bitte die Redaktion vorab kurz über Ihre geplante Veröffentlichung und über den Zeitpunkt der Fertigstellung des Manuskriptes, damit Ihr Beitrag rechtzeitig in den Redaktionsplan aufgenommen werden kann. (Anschrift der Redaktion siehe rechts)

#### ■ Redaktionelle Hinweise

1. An erster Stelle sollte die Lesbarkeit des Beitrages beachtet werden. Die Texte sollten daher angesichts der heutigen Lesegewohnheiten möglichst kurz gefasst sein.  
Über den Beitrag stellen Sie bitte den Namen und den Titel des Autors oder der Autoren mit ausgeschriebenen Vornamen und den Wohnort.

#### ■ Kontaktdaten Redaktion:

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG  
ESV-Redaktion Steuern  
Ass. iur. Franz Lübbehüsen, LL.M. Taxation  
Genthiner Str. 30 G, 10785 Berlin  
Telefon: (030) 25 00 85-575  
Telefax: (030) 25 00 85-305  
E-Mail: F.Luebbehuesen@ESVmedien.de

Eine Gliederung des Beitrages mit Zwischenüberschriften erleichtert die Lesbarkeit. Sperrungen und Unterstreichungen sollten vermieden werden – sie finden als Auszeichnungsmethode im endgültigen Layout keine Verwendung.

2. Zur Veranschaulichung sind Grafiken und Tabellen erwünscht und mit einem Hinweis an der entsprechenden Textstelle zu kennzeichnen; bei Entnahme aus anderen Publikationen ist die Quelle anzugeben.
3. Der Text soll endlos mit Absatzmarken geschrieben werden. Fügen Sie bei der Zusendung bitte immer zusätzlich auch einen Ausdruck des Manuskriptes bei.
4. Literaturhinweise sind nicht in den Text einzuarbeiten, sondern mittels der von dem Textverarbeitungssystem angebotenen Fußnotenverwaltung zu erstellen.
5. Falls eine Rücksendung von Unterlagen gewünscht wird, ist dies schon bei der Übergabe des Manuskripts zu vermerken.
6. Die Schriftleitung behält sich grundsätzlich Änderungen vor.



## ■ Technische Hinweise

1. Ihr Manuskript – erstellt mit einer gängigen Textverarbeitung, vorzugsweise MS-Word, sonst zusätzlich im RTF-Format – schicken Sie bitte per E-Mail an die Schriftleitung unter: F.Luebbehuesen@ESVmedien.de
2. Abbildungen oder Grafiken sind immer auch als separate Bild-Dateien oder Scanvorlagen zu übermitteln. Auf Schatten, runde Ecken und auf eine dreidimensionale Darstellung bei Diagrammen ist bei der Erstellung zu verzichten. Als Bildbreiten stehen 83 mm und 171 mm zur Verfügung. Beachten Sie bitte bei der Erstellung der Grafiken, dass die Endgröße der Großbuchstaben bei der Bildbeschriftung 2 mm nicht unterschreiten darf.

## ■ Korrekturen, Honorar

Während der Herstellungsphase der jeweiligen Ausgabe erhalten Sie einen Korrekturabzug Ihres Beitrages zusammen mit dem Formular „Eilige Korrektur“. Bitte leiten Sie ein korrigiertes Exemplar bis zu dem auf dem Formular vermerkten Termin an die Redaktion zurück. Sind die Angaben für die Honorarüberweisung und Ihre Steuernummer dem Verlag noch nicht bekannt, tragen Sie diese bitte auch in das Formular ein. Das Formular immer zusammen mit dem korrigierten Abzug zurückzuschicken.

## ■ Rechtliche Hinweise

1. Zur Veröffentlichung angebotene Beiträge müssen frei sein von Rechten Dritter. Sollten sie auch an anderer Stelle zur Veröffentlichung oder gewerblichen

Nutzung angeboten worden sein, muss dies angegeben werden. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließliche Verlagsrecht und das Recht zur Herstellung von Sonderdrucken für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Eingeschlossen sind auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken, der Verbreitung auf elektronischem Wege (online und/oder offline), das Recht zur weiteren Vervielfältigung zu gewerblichen Zwecken im Wege eines fotomechanischen oder eines anderen Verfahrens sowie das Recht zur Lizenzvergabe.

2. Sollten Sie Interesse an Sonderdrucken Ihres Beitrages haben, sprechen Sie uns bitte an. Für diese kostenpflichtige Leistung erstellt Ihnen der Verlag gern ein Angebot.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen gern persönlich zur Verfügung.

## Die freiberufliche Sozietät in der aktuellen Rechtsprechung des BFH

Von Rechtsanwalt Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche, Nordkirchen

### I. Einleitung

Die freiberufliche Sozietät – in der Form einer GbR und der Partnerschaftsgesellschaft<sup>1)</sup> – kann auch gemeinschaftlich ausgeübt werden. Der gemeinschaftlichen Ausübung muss ein Gesellschaftsverhältnis zugrunde liegen (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG). Der Gesellschaftszweck muss ausschließlich auf eine freiberufliche Tätigkeit ausgerichtet sein (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Die GbR kann als Gemeinschaft nur eine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 EStG ausüben, wenn alle Gemeinschaftler in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit selbständig auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sind. Somit kann eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nur eine freiberufliche Tätigkeit ausüben, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- Grundlage der gemeinsamen Ausübung muss ein Gesellschaftsverhältnis bzw. ein vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis sein;
- Gesellschaftszweck muss ausschließlich auf eine freiberufliche Praxis gerichtet sein;
- die Gemeinschaftler müssen Mitunternehmer sein;
- die Gemeinschaftler müssen fachlich vorgebildet sein;
- jeder muss in eigener beruflicher Verantwortung seine Tätigkeit ausüben;
- die Tätigkeit eines jeden Gemeinschaftlers muss der eines Berufsträgers entsprechen.<sup>2)</sup>

Sind die Voraussetzungen gegeben, ist die GbR Gewinnermittlungssubjekt, d.h. der Gewinn wird für alle Gemeinschaftler einheitlich und gesondert ermittelt und festgestellt. In die Gewinnfeststellung sind auch sog. Sondervergütungen miteinzubeziehen (§ 18 Abs. 4 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).<sup>3)</sup>

Nach der Rechtsprechung<sup>4)</sup> ist auch die freiberufliche Mitunternehmerschaft Gewinnerzielungs-, Gewinnzurechnungs-, Gewinnermittlungs- und Gewinnfeststellungssubjekt. Alle Faktoren, die den Gewinn beeinflussen, sind der Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Das gilt nicht nur für das Betriebsvermögen, sondern vor allem für alle Geschäftsvorfälle, die sich während eines Wirtschaftsjahres ereignen. Sie werden zunächst einmal der Gesellschaft zugerechnet. Der Gemeinschaftler nimmt hieran nur über die Gewinnverteilung (seinen Gewinnanteil) teil.<sup>5)</sup>

### II. Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)<sup>6)</sup> entfaltet eine Personengesellschaft nur dann

eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs i.S. von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gemeinschaftler die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden. Das Handeln der Gemeinschaftler in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft darf kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten<sup>7)</sup>.

Das bedeutet, dass jeder Gemeinschaftler als Steuerpflichtiger die Hauptmerkmale des freien Berufs in eigener Person positiv erfüllen muss; er muss über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich auch entfalten<sup>8)</sup>.

Erfüllt auch nur einer der Gemeinschaftler diese Voraussetzungen nicht, so erzielen alle Gemeinschaftler Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG<sup>9)</sup>.

Der Beteiligung eines Berufsfremden gleichgestellt ist die mitunternehmerische Beteiligung einer Kapitalgesellschaft, und zwar unabhängig von der Qualifikation der anderen Gemeinschaftler und ohne Rücksicht auf die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG<sup>10)</sup>.

Eine GmbH erzielt gemäß § 8 Abs. 2 KStG in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. auch § 2 Abs. 2 GewStG). Sie kann daher keine freiberuflichen Einkünfte beziehen, selbst wenn sie durch ihre Organe, insbesondere durch ihre Geschäftsführer, der Art nach ausschließlich freiberuflich tätig ist und sowohl diese als auch sämtliche Gemeinschaftler die persönliche Qualifikation für eine freiberufliche Tätigkeit besitzen<sup>11)</sup>. Einkommensteuer- und gewerbesteuerrechtlich ist eine GmbH deshalb bei der Qualifikation der Tätigkeit einer Personengesellschaft als berufsferme Person zu werten. Da eine GmbH als juristische Person des Privatrechts eigenständiges Rechtssubjekt ist, kann bei der Besteuerung einer GmbH als solcher durch die GmbH nicht hindurchgegriffen werden; ebenso scheidet ein derartiger Durchgriff bei der Beurteilung der Tätigkeit einer Personengesellschaft aus, an der eine GmbH mitunternehmerisch beteiligt ist<sup>12)</sup>.

Allerdings ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht jeder zivilrechtliche Gemeinschaftler einer Personengesellschaft auch Mitunternehmer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, sondern nur dann, wenn er aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen (oder einer wirtschaftlich

7) St. Rspr. vgl. BFH v. 11.6.1985 VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; BFH in BStBl. II 2008, 681.

8) Vgl. BFH in BFHE 223, 206, BStBl. II 2009, 642, unter 11.3.b.

9) BFH in BFHE 221, 238, BStBl. II 2008, 681, m.w.N.

10) BFH v. 3.12.2003 ZV B 192/03, BFHE 204, 290, BStBl. II 2004, 303; Nichtannahmebeschluss des BVerfG v. 18.4.2004 1 BvR 549/04.

11) BFH in BFHE 221, 238, BStBl. II 2008, 681, m.w.N.; Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG, Rz. 5, m.w.N.

12) BFH in BFHE 221, 238, BStBl. II 2008, 681, m.w.N.; Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG, Rz. 5, m.w.N.; BFH v. 27.3.2007 VIII R 64/05, BStBl. II 2007, 639; BFH v. 18.11.2008 VIII R 12/04, BStBl. II 2008, 681; BFH v. 18.3.2004 III R 25/02, BStBl. II 2004, 787; BFH v. 23.4.2009 IV R 73/08, BStBl. II 2010, 40; BFH v. 9.4.1987 VIII B 94/86, BFH/NV 1987, 509.