

**Rechtsformen
für internationale
Rechtsanwaltsgesellschaften**

**Ein Vergleich personenbezogener
deutscher Rechtsformen
unter berufs- und
steuerrechtlichen Aspekten**

von
Dipl.-Kfm. Dr. Mario Wagner

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet
über dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/3 503 09733 3](http://ESV.info/3_503_09733_3)

Zugl.: Hamburg, Helmut-Schmidt-Univ. –
Univ. der Bundeswehr Hamburg, Diss., 2006 u.d.T.

Steuerbasierte Entscheidung über die Rechtsform international
tätiger Rechtsanwaltsgesellschaften – Eine vergleichende
Untersuchung personenbezogener deutscher Rechtsformen
nach dem rechtsanwaltlichen Berufsrecht

Gedruckt mit Unterstützung
der Helmut-Schmidt-Universität
Universität der Bundeswehr Hamburg

ISBN-13: 978 3 503 09733 3
ISBN-10: 3 503 09733 3

ISSN 0948-7026

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2006
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen
der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	XI
Tabellenverzeichnis	XVII
Abbildungsverzeichnis	XVIII
Symbolverzeichnis.....	XIX
Abkürzungsverzeichnis.....	XX
1 Grundlegung	1
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Gang der Untersuchung.....	7
1.3 Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands.....	9
2 Berufsrechtliche Restriktionen	15
2.1 Vergesellschaftung rechtsanwaltlicher Berufsausübung und Berufsrecht.....	15
2.2 Ausländische Kooperationspartner	15
2.3 Gesellschaftsrechtliche Auswirkungen	25
3 Ertragsteuerfolgen der Handlungsmöglichkeiten	53
3.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen der Handlungsmöglichkeit „Rechtsanwaltspersonengesellschaften“	54
3.2 Ertragsteuerliche Konsequenzen der Handlungsmöglichkeit „Rechtsanwaltskommanditgesellschaft auf Aktien“	172
4 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten.....	277
4.1 Synopse der Steuerbelastungsprofile	277
4.2 Steuerbelastungsvergleich und Sensitivitätsüberlegungen	280
4.3 Ergebniserläuterung und Verhaltensempfehlung.....	308
5 Schlussbetrachtung.....	317
Literaturverzeichnis	322
Stichwortverzeichnis	361

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis	XVII
Abbildungsverzeichnis	XVIII
Symbolverzeichnis.....	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XX
1 Grundlegung	1
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Gang der Untersuchung.....	7
1.3 Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands.....	9
1.3.1 Deutsche Rechtsgrundlagen.....	9
1.3.2 Berufsstand der Rechtsanwälte.....	10
1.3.3 Berufsausübungsgesellschaften	10
1.3.4 International ausgerichtete Zusammenschlüsse	13
1.3.5 Untersuchungsgegenstand.....	14
2 Berufsrechtliche Restriktionen	15
2.1 Vergesellschaftung rechtsanwaltlicher Berufsausübung und Berufsrecht.....	15
2.2 Ausländische Kooperationspartner	15
2.2.1 Persönliche Voraussetzungen.....	15
2.2.1.1 Im Inland zugelassene ausländische Rechtsanwälte	16
2.2.1.2 „Europäische Rechtsanwälte“	17
2.2.1.3 Rechtsanwälte aus WHO-Mitgliedstaaten	20
2.2.1.4 Rechtsanwälte aus Staaten mit verbürgter Gegenseitigkeit	22
2.2.2 Zwischenergebnis	23
2.3 Gesellschaftsrechtliche Auswirkungen	25
2.3.1 Freier Beruf des Rechtsanwalts	25
2.3.2 Zulässige Rechtsformen	27
2.3.2.1 Rechtsanwaltspersonengesellschaften	27
2.3.2.1.1 Rechtsanwaltsgesellschaft bürgerlichen Rechts	27
2.3.2.1.2 Rechtsanwaltspartnerschaft.....	29
2.3.2.2 Rechtsanwaltskapitalgesellschaften.....	31
2.3.2.2.1 Historische Entwicklung und Überlegungen de lege ferenda ..	32
2.3.2.2.2 Rechtsanwaltsgesellschaft mit beschränkter Haftung	34
2.3.2.2.3 Rechtsanwaltsaktiengesellschaft	37
2.3.2.2.4 Rechtsanwaltskommanditgesellschaft auf Aktien.....	40
2.3.3 Zulässiger Gesellschafterkreis und Beteiligungsmöglichkeiten	43
2.3.3.1 Rechtsanwaltspersonengesellschaft.....	44

2.3.3.2	Rechtsanwaltskapitalgesellschaften.....	45
2.3.4	Reformüberlegungen – Der Referentenentwurf des Rechts- dienstleistungsgesetz	47
2.3.5	Zwischenergebnis	50
3	Ertragsteuerfolgen der Handlungsmöglichkeiten	53
3.1	Ertragsteuerliche Konsequenzen der Handlungsmöglichkeit „Rechtsanwaltspersonengesellschaften“.....	54
3.1.1	Zusammenschluss in einer Personengesellschaft.....	54
3.1.1.1	Einordnung nach deutschem Steuerrecht	54
3.1.1.2	Einordnung nach ausländischem Steuerrecht – Gefahr von Qualifikationskonflikten.....	56
3.1.1.2.1	Subjektive Qualifikationskonflikte.....	57
3.1.1.2.2	Objektive Qualifikationskonflikte.....	59
3.1.1.3	Einkünfteerzielung, -qualifizierung und -ermittlung	61
3.1.1.3.1	Einkünfteerzielung.....	61
3.1.1.3.2	Einkünftequalifizierung.....	62
3.1.1.3.2.1	Freiberufliche Einkünfte	62
3.1.1.3.2.2	Sonstige selbständige Einkünfte.....	63
3.1.1.3.2.3	Gefahr der gewerblichen Infizierung	64
3.1.1.3.2.4	Gestaltungspotenzial: Vergewerblichung	69
3.1.1.3.3	Gewinnermittlungsarten	70
3.1.1.3.3.1	Einnahmenüberschussrechnung.....	71
3.1.1.3.3.2	Bestandsvergleich.....	73
3.1.1.3.3.3	Vergleich der Gewinnermittlungsarten	74
3.1.1.3.3.4	Gestaltungspotenzial: Tätigkeitsvergütungen.....	75
3.1.1.4	Bedeutung der Einkünfteerzielung für die Einkünfteabgrenzung bei gemeinsamer Berufsausübung	79
3.1.1.4.1	Modell der physischen Präsenz vs. Gesamthandsmodell	80
3.1.1.4.2	Anknüpfungspunkte der Steuerbarkeit nach dem nationalen Recht.....	88
3.1.1.4.2.1	Ausübung.....	89
3.1.1.4.2.2	Verwertung.....	94
3.1.1.4.2.3	Feste Einrichtung	97
3.1.1.4.2.4	Betriebsstätte	100
3.1.1.4.2.5	Zwischenergebnis	102
3.1.1.4.3	Zurechnungsobjekte nach Abkommensrecht	103
3.1.1.4.3.1	Feste Einrichtung	105
3.1.1.4.3.2	Betriebsstätte	109
3.1.1.4.3.3	Zwischenergebnis	113
3.1.1.4.4	Vollzug der Einkünfteabgrenzung.....	114
3.1.1.4.4.1	Einkunftsquelle „Mandat“	116
3.1.1.4.4.1.1	Zuordnung der Einkunftsquelle	116

3.1.1.4.4.1.2	Gestaltungspotenzial: Mandatszuordnung.....	123
3.1.1.4.4.2	Zurechnungsobjekt und Zurechnungstätigkeit nach nationalem Recht.....	125
3.1.1.4.4.3	Methodik der Zurechnung.....	129
3.1.1.4.4.3.1	Direkte Zurechnung.....	131
3.1.1.4.4.3.2	Indirekte Zurechnung.....	136
3.1.1.5	Ergebnisverteilung.....	137
3.1.1.5.1	Gesetzliche Ergebnisverteilung.....	138
3.1.1.5.2	Vom Gesetz abweichende Ergebnisverteilung.....	138
3.1.1.5.2.1	Modelle der Ergebnisverteilung	139
3.1.1.5.2.2	Steuerliche Anerkennung.....	140
3.1.1.5.3	Gestaltungspotenzial: Ergebnisverteilung.....	142
3.1.1.6	Gewerbsteuerliche Konsequenzen – Gewerbesteuerfreiheit	143
3.1.2	Besteuerung auf Gesellschafterebene	144
3.1.2.1	Inländischer Gesellschafter	145
3.1.2.1.1	Nicht-DBA-Fall	145
3.1.2.1.1.1	Besteuerung im Sitzstaat	145
3.1.2.1.1.2	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	148
3.1.2.1.1.3	Besteuerung in Drittstaaten.....	148
3.1.2.1.2	DBA-Fall.....	149
3.1.2.1.2.1	Besteuerung im Sitzstaat	150
3.1.2.1.2.2	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	152
3.1.2.1.2.3	Besteuerung in Drittstaaten.....	155
3.1.2.2	Ausländischer Gesellschafter	156
3.1.2.2.1	Nicht-DBA-Fall	157
3.1.2.2.1.1	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	157
3.1.2.2.1.2	Besteuerung im Sitzstaat	157
3.1.2.2.1.3	Besteuerung in Drittstaaten.....	161
3.1.2.2.2	DBA-Fall.....	161
3.1.2.2.2.1	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	161
3.1.2.2.2.2	Besteuerung im Sitzstaat	162
3.1.2.2.2.3	Besteuerung in Drittstaaten.....	163
3.1.2.3	Gestaltungspotenziale.....	163
3.1.2.3.1	Methodik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	163
3.1.2.3.2	Gewinnglättung im Gesamthandsmodells.....	165
3.1.2.3.3	Modellheterogenität	166
3.1.3	Zwischenergebnis	169
3.2	Ertragsteuerliche Konsequenzen der Handlungsmöglichkeit „Rechtsanwaltskommanditgesellschaft auf Aktien“	172
3.2.1	Besteuerung auf Gesellschaftsebene	173
3.2.1.1	Einordnung nach deutschem Steuerrecht	173
3.2.1.2	Einordnung nach ausländischem Steuerrecht	175

3.2.1.2.1	Subjektive Qualifikationskonflikte.....	175
3.2.1.2.2	Objektive Qualifikationskonflikte.....	178
3.2.1.3	Gewinnermittlung.....	179
3.2.1.3.1	Grundlagen der Gewinnermittlung.....	179
3.2.1.3.2	Leistungsbeziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft....	180
3.2.1.3.2.1	Tätigkeitsvergütungen.....	182
3.2.1.3.2.1.1	Vergütungen für Geschäftsführungstätigkeit.....	182
3.2.1.3.2.1.2	Vergütungen für rechtsanwaltliche Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft.....	184
3.2.1.3.2.1.3	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen.....	185
3.2.1.3.2.2	Vergütungen für sonstige Leistungsbeziehungen.....	187
3.2.1.3.3	Zwischenergebnis.....	188
3.2.1.4	Einkommensermittlung.....	189
3.2.1.4.1	Modifikation gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG.....	190
3.2.1.4.2	Gefahr der verdeckten Gewinnausschüttung.....	194
3.2.1.4.2.1	Verdeckte Gewinnausschüttungen gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.....	194
3.2.1.4.2.2	Gesellschafter-Fremdfinanzierung.....	199
3.2.1.4.3	Gestaltungspotenzial: Berufsträgerstatus.....	201
3.2.1.4.3.1	Minderung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.....	201
3.2.1.4.3.2	Bestimmung der Art der Gesellschaftereinkünfte.....	208
3.2.1.5	Einkünfteabgrenzung.....	209
3.2.1.5.1	Zurechnungsobjekt nach nationalem Recht.....	210
3.2.1.5.2	Zurechnungsobjekt nach Abkommensrecht.....	213
3.2.1.5.3	Betriebsstättenprinzip.....	215
3.2.1.5.4	Methodik der Zurechnung.....	217
3.2.1.6	Gewerbsteuer.....	218
3.2.1.6.1	Grundlagen der deutschen Gewerbebesteuerung.....	218
3.2.1.6.2	Rechtsformspezifische Besonderheiten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags.....	220
3.2.1.6.3	Gewerbsteuer und Doppelbesteuerung.....	224
3.2.1.6.4	Gestaltungspotenzial: Vergütungen für sonstige Tätigkeiten.....	226
3.2.1.7	Ergebnisverteilung.....	227
3.2.1.7.1	Gesetzliche Ergebnisverteilung.....	228
3.2.1.7.2	Vom Gesetz abweichende Ergebnisverteilung.....	230
3.2.1.7.3	Gestaltungspotenzial: Ergebnisverteilung.....	232
3.2.1.7.3.1	Minderung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.....	233
3.2.1.7.3.2	Bestimmung der Art der Gesellschaftereinkünfte.....	234
3.2.1.7.3.3	Methoden der Ergebnisverteilung zwischen den persönlich haftenden Gesellschaftern.....	235

3.2.1.7.3.4	Gewinnverwendung auf Kommanditaktionärebene.....	235
3.2.1.7.4	Verfahrensrechtliche Besonderheiten – einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung.....	236
3.2.1.8	Körperschaftsteuer	239
3.2.1.8.1	Nicht-DBA-Fall	240
3.2.1.8.1.1	Besteuerung im Sitzstaat.....	240
3.2.1.8.1.2	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	242
3.2.1.8.2	DBA-Fall.....	243
3.2.1.8.2.1	Besteuerung im Sitzstaat.....	243
3.2.1.8.2.2	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	245
3.2.2	Besteuerung der Gesellschafter	245
3.2.2.1	Inländischer Gesellschafter	246
3.2.2.1.1	Persönlich haftender Gesellschafter.....	246
3.2.2.1.1.1	Nicht-DBA-Fall	247
3.2.2.1.1.1.1	Besteuerung im Sitzstaat.....	249
3.2.2.1.1.1.2	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	253
3.2.2.1.1.2	DBA-Fall.....	253
3.2.2.1.1.2.1	Besteuerung im Sitzstaat.....	254
3.2.2.1.1.2.2	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	255
3.2.2.1.2	Kommanditaktionär	255
3.2.2.2	Ausländische Gesellschafter	257
3.2.2.2.1	Persönlich haftender Gesellschafter.....	257
3.2.2.2.1.1	Nicht-DBA-Fall	257
3.2.2.2.1.1.1	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	257
3.2.2.2.1.1.2	Besteuerung im Sitzstaat.....	258
3.2.2.2.1.2	DBA-Fall.....	258
3.2.2.2.1.2.1	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	258
3.2.2.2.1.2.2	Besteuerung im Sitzstaat.....	259
3.2.2.2.2	Kommanditaktionär	259
3.2.2.2.2.1	Nicht-DBA-Fall	259
3.2.2.2.2.1.1	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	259
3.2.2.2.2.1.2	Besteuerung im Sitzstaat.....	260
3.2.2.2.2.2	DBA-Fall.....	261
3.2.2.2.2.2.1	Besteuerung im Betriebsstättenstaat.....	261
3.2.2.2.2.2.2	Besteuerung im Sitzstaat.....	262
3.2.2.3	Gestaltungspotenziale	263
3.2.2.3.1	Methodik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	263
3.2.2.3.2	Bestimmung des Besteuerungszeitpunkts	264
3.2.2.3.2.1	Pensionsanwartschaften	264
3.2.2.3.2.2	Dividendenzahlungen.....	266
3.2.2.3.3	Bündelung der Kommanditaktionäre.....	267
3.2.3	Zwischenergebnis	273

4	Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten.....	277
4.1	Synopse der Steuerbelastungsprofile.....	277
4.2	Steuerbelastungsvergleich und Sensitivitätsüberlegungen.....	280
4.3	Ergebniserläuterung und Verhaltensempfehlung.....	308
5	Schlussbetrachtung.....	317
	Literaturverzeichnis	322
	Entscheidungsverzeichnis	348
	Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen und sonstiger Materialien	354
	Verzeichnis sonstiger Onlineressourcen.....	359
	Stichwortverzeichnis	361