

Geleitwort

Rechtsformfragen werden häufig, aber fälschlich zu den „ausdiskutierten“ Problemen des Zivilrechts, des Steuerrechts und der Betriebswirtschaftslehre gerechnet. Neuschöpfungen, umwälzende Änderungen in der Besteuerung oder der wirtschaftlichen Beurteilung einzelner Rechtsformen kamen in der Tat in der Vergangenheit vergleichsweise selten vor. Das hat sich in jüngster Zeit durch das Vordringen europäischer Rechtsformen aber auch durch die darauf folgenden innerstaatlichen Aktivitäten – zu nennen ist hier auch die in diesem Buch dargestellte Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung – geändert.

Andererseits sind rechtsprechungsbedingte, wirtschaftspolitisch motivierte oder EU-bedingte Anpassungen im Rahmen des Gesellschaftsrechts durchaus in gewissen Zeitabständen zu beobachten. Auf dem Gebiet der Besteuerung ergeben sich durch die Emsigkeit des Gesetzgebers, den Wechsel in der Rechtsprechung und in den Auffassungen der Finanzverwaltung Modifikationen, die zu einem Belastungswechsel einzelner Rechtsformen führen. Die Änderung des Körperschaftsteuersystems, die Anrechnung der Gewerbesteuer gem. § 35 EStG oder die begünstigende Besteuerung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG haben gravierende Besteuerungsmodifikationen ausgelöst und damit die Frage der Rechtsformwahl heftig bewegt. Schließlich liefert die Betriebswirtschaftslehre zur Rechtsformproblematik fortlaufend ergänzende Forschungsergebnisse, insbesondere die, dass Unternehmen auf im Zeitablauf veränderte ökonomische Umfeldbedingungen mit einer Rechtsformänderung reagieren sollen. Hierzu hat der Gesetzgeber in jüngerer Zeit Hemmnisse mit einem geänderten Umwandlungs- und Umwandlungssteuergesetz abgebaut. Dennoch wird zunehmendes europäisches Denken Anpassungen notwendig werden lassen.

Aufgabe der Buchreihe „Rechtsformen der Wirtschaft“ ist es daher, die wichtigsten Rechtsformen – auch in branchenspezifischer Hinsicht – unter zivilrechtlichem, steuerrechtlichem und betriebswirtschaftlichem Aspekt zu behandeln. Darüber hinaus sollen auch seltener behandelte, für das heutige Wirtschaftsleben aber zum Teil unverzichtbare Rechtsformen und Rechtsformfragen entsprechend untersucht und spezielle Anwendungen von Rechtsformen aufgegriffen werden.

Die Reihe wendet sich an Praktiker, die Rechtsformwahlentscheidungen für Unternehmen zu treffen oder entsprechende Beratungsaufgaben wahrzunehmen haben. Die gleichzeitige Berücksichtigung zivilrechtlicher, steuerlicher und betriebswirtschaftlicher Gesichtspunkte gewährleistet die Beachtung aller bedeutsamen Kriterien der Rechtsformentscheidung.

Hamburg und Duisburg, im Oktober 2017

Prof. Dr. Lutz Fischer
Prof. Dr. Volker Breithecker

Vorwort zur 6. Auflage

Freiberufler können sich für eine gemeinsame Berufsausübung auch in Partnerschaftsgesellschaften zusammenschließen. Seit Einführung der Partnerschaftsgesellschaft im Jahr 1995 haben sich für die Angehörigen der Freien Berufe neue Herausforderungen ergeben, denen sich auch ein zeitgemäßes Gesellschaftsrecht nicht verschließen kann. Zu nennen sind hier insbesondere die fortschreitende Internationalisierung sowie der ungebrochene Trend zu multidisziplinären Teams.

Mit dem Gesetz zur Einführung einer Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung ist für Angehörige der Freien Berufe im Jahr 2013 eine weitere Rechtsformalternative geschaffen worden. Innerhalb des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes bieten seitdem die bisherige „normale“ Partnerschaftsgesellschaft sowie die Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (Partnerschaftsgesellschaft mbB) maßgeschneiderte Lösungen für die genannten Herausforderungen. Der starke Anstieg der Anzahl an Partnerschaftsgesellschaften mbB in den letzten Jahren legt nahe, dass mit der neuen Unterform eine durchaus attraktive Rechtsformalternative geschaffen wurde.

Das vorliegende Buch beleuchtet die relevanten zivilrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Aspekte sowie die steuerlichen Besonderheiten der Partnerschaftsgesellschaft (sowie der Partnerschaftsgesellschaft mbB). In einer Checkliste für den Partnerschaftsgesellschaftsvertrag werden wesentliche Punkte zusammengefasst, deren Regelung die Partner prüfen sollten. Dargestellt wird zudem das für Freiberufler wichtige Spannungsfeld, welches sich aus den einzelnen Berufsrechten und dem Gesellschaftsrecht ergibt.

Zudem erfolgt eine Vorteilhaftigkeitsanalyse, bei der die Partnerschaftsgesellschaft (und die Partnerschaftsgesellschaft mbB) mit der klassischen Sozietät (GbR) sowie mit der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) verglichen wird. Dabei wird nicht nur ein qualitativer Vergleich, sondern auch eine quantitative Veranlagungssimulation vorgenommen.

Duisburg, im Oktober 2017

Dr. Holger Wirtz

Inhaltsübersicht

Geleitwort	V
Vorwort zur 6. Auflage	VII
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Einleitung	1
Teil I	
Grundlagen	3
1. Wesen des Freien Berufs in Deutschland und Zugang zur Partnerschaft	3
2. Entstehungsgeschichte des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes	22
3. Stellung des Partnerschaftsgesetzes im Rechtssystem	32
Teil II	
Die Partnerschaftsgesellschaft im Zivilrecht	35
1. Voraussetzungen und Charakteristika der Partnerschaftsgesellschaft (§ 1 PartGG)	35
2. Name der Partnerschaftsgesellschaft (§ 2 PartGG)	39
3. Partnerschaftsgesellschaftsvertrag (§ 3 PartGG)	47
4. Partnerschaftsregister (§§ 4 und 5 PartGG)	52
5. Rechtsverhältnis der Partner untereinander (§ 6 PartGG)	61
6. Rechtsverhältnis der Partner zu Dritten (§§ 7, 8 PartGG)	69
7. Ausscheiden eines Partners und Beendigung der Partnerschaftsgesellschaft (§ 9 PartGG)	90
8. Anteilsübertragung und Nachfolgeregelungen	98
9. Liquidation der Partnerschaftsgesellschaft (§ 10 PartGG)	100
10. Rechnungslegung und Buchführungspflicht	103
11. Umwandlungsmöglichkeiten	104
Teil III	
Die Partnerschaftsgesellschaft im Steuerrecht	111
1. Einführung	111
2. Steuerliche Abgrenzung zwischen Freiberuflern und Gewerbetreibenden	113
3. Steuerliche Besonderheiten der Partnerschaftsgesellschaft	124
4. Steuerliche Belastung	134
Teil IV	
Die Partnerschaftsgesellschaft im Rechtsformvergleich unter Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Kriterien bei der Wahl der Rechtsform	143
1. Die Wahl der Rechtsform als Entscheidungsproblem für Freiberufler	143
2. Zulässige Rechtsformen für den Zusammenschluss von Freiberuflern	146
3. Vergleich der für Freiberufler relevanten Rechtsformen GbR, GmbH und Partnerschaftsgesellschaft	157

Inhaltsübersicht

Teil V	
Zusammenfassung und Ergebnis des Rechtsformenvergleichs	181
1. Wesentliche Strukturmerkmale der Partnerschaftsgesellschaft und der Partnerschaftsgesellschaft mbB	181
2. Wesentliche Ergebnisse des Rechtsformvergleichs	182
Literaturverzeichnis	185
Stichwortverzeichnis	189

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort zur 6. Auflage	VII
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Einleitung	1

Teil I

Grundlagen	3
1. Wesen des Freien Berufs in Deutschland und Zugang zur Partnerschaft	3
1.1 Begriff des Freien Berufs	3
1.2 Partnerschaftsgesellschaftsfähige Berufe (§ 1 Abs. 2 PartGG) ...	8
1.2.1 Die Heilberufe	8
1.2.2 Rechts-, wirtschafts- und steuerberatende Berufe	10
1.2.2.1 Zugang für Wirtschaftsprüfer	11
1.2.2.2 Zugang für Steuerberater	12
1.2.2.3 Zugang für Rechtsanwälte und Patentanwälte	13
1.2.3 Technische und naturwissenschaftlich orientierte Berufe	14
1.2.4 Publizistisch Schaffende und Nachschaffende	16
1.2.5 Wissenschaftler, Künstler, Schriftsteller, Lehrer und Erzieher ...	16
1.3 Möglichkeit für interprofessionelle Zusammenschlüsse in der Partnerschaftsgesellschaft	18
1.3.1 Interprofessionelle Zusammenschlüsse im Berufsrecht der Ärzte	18
1.3.2 Interprofessionelle Zusammenschlüsse im Berufsrecht der rechts-, wirtschafts- und steuerberatenden Berufe	19
1.3.3 Interprofessionelle Zusammenschlüsse im Berufsrecht der Ingenieure und Architekten	20
1.3.4 Aktuelle Rechtsprechung zur Zulässigkeit interprofessioneller Partnerschaften	20
2. Entstehungsgeschichte des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes	22
2.1 Erste Gesetzesentwürfe der 1970er-Jahre	22
2.2 Das Gesetzgebungsverfahren zum Partnerschaftsgesetz	23
2.2.1 Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz	23
2.2.2 Der Regierungsentwurf eines Partnerschaftsgesetzes	24
2.2.3 Inkrafttreten der Partnerschaftsregisterverordnung (PRV)	26
2.3 Änderungen des Gesetzes zwischen 1998 und 2008	26
2.4 Einführung der Partnerschaftsgesellschaft mbB im Jahr 2013	28
2.4.1 Das Gesetzgebungsverfahren	28
2.4.2 Spezielle Vorschriften für die Partnerschaftsgesellschaft mbB ...	30
2.5 Aktuelle Änderungen des Gesetzes seit 2015	31
3. Stellung des Partnerschaftsgesetzes im Rechtssystem	32
3.1 Vorrang des Berufsrechts (§ 1 Abs. 3 PartGG)	32
3.2 Verweisungen auf das Recht der OHG	33
3.3 Subsidiäre Anwendbarkeit der Vorschriften über die Gesell- schaft bürgerlichen Rechts (§ 1 Abs. 4 PartGG)	34

Teil II

Die Partnerschaftsgesellschaft im Zivilrecht	35
1. Voraussetzungen und Charakteristika der Partnerschaftsgesellschaft (§ 1 PartGG)	35
1.1 Zugangsvoraussetzungen für Partner	35
1.2 Die Partnerschaftsgesellschaft als Berufsausübungsgesellschaft	35
1.3 Berufsgruppen mit Zugang zur Partnerschaftsgesellschaft mbB ...	37
2. Name der Partnerschaftsgesellschaft (§ 2 PartGG)	39
2.1 Mindestbestandteile des Partnerschaftsgesellschaftsnamens	39
2.2 Exklusivität des Zusatzes „und Partner“ für Partnerschaftsgesellschaften	41
2.3 Entsprechende Anwendbarkeit handelsrechtlicher Vorschriften ...	42
2.4 Name der Partnerschaftsgesellschaft mbB	45
2.5 Besonderheiten für Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften	46
3. Partnerschaftsgesellschaftsvertrag (§ 3 PartGG)	47
3.1 Mindestinhalt	47
3.2 Notwendigkeit der Schriftform	49
3.3 Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Formvorschriften und Mindestauflagen	49
3.4 Checkliste für einen Partnerschaftsgesellschaftsvertrag	50
4. Partnerschaftsregister (§§ 4 und 5 PartGG)	52
4.1 Funktionen des Registers	52
4.2 Inhalt der Eintragung	54
4.3 Erklärungen nach der Partnerschaftsregisterverordnung	57
4.4 Verweis auf handelsrechtliche Vorschriften	58
4.5 Gebühren in Partnerschaftsregistersachen	60
5. Rechtsverhältnis der Partner untereinander (§ 6 PartGG)	61
5.1 Verweis auf handelsrechtliche Vorschriften	61
5.2 Geschäftsführung in der Partnerschaft	64
5.3 Beschlussfassung durch die Gesellschafter	67
5.4 Gewinn- und Verlustverteilung	68
6. Rechtsverhältnis der Partner zu Dritten (§§ 7, 8 PartGG)	69
6.1 Konstitutive Wirkung der Registereintragung	69
6.2 Rechtliche Selbstständigkeit	71
6.3 Vertretung der Partnerschaftsgesellschaft	72
6.3.1 Vertretung durch die Partner	72
6.3.2 Erteilung von Handlungsvollmachten	74
6.4 Haftung für Verbindlichkeiten (§ 8 PartGG)	74
6.4.1 Grundsatz der gesamtschuldnerischen Haftung (§ 8 Abs. 1 PartGG)	75
6.4.2 Haftungskonzentration auf bestimmte Partner (§ 8 Abs. 2 PartGG)	77
6.4.2.1 Haftung für Schäden aus fehlerhafter Berufsausübung	77
6.4.2.2 Haftungskonzentration auf die auftragsbearbeitenden Partner	78
6.4.2.3 Berufsrechtliche Haftungskonzentration	81
6.4.2.4 Haftungsbeschränkung auf einen Höchstbetrag	82

Inhaltsverzeichnis

6.4.2.5	Interner Haftungsausgleich	83	
6.5	Haftungskonzept der Partnerschaftsgesellschaft mbB	84	
6.6	Haftung der interprofessionellen Partnerschaftsgesellschaft	88	
7.	Ausscheiden eines Partners und Beendigung der Partnerschaftsgesellschaft (§ 9 PartGG)	90	
7.1	Ausscheiden eines Partners	90	
7.1.1	Ausscheiden durch Tod	91	
7.1.2	Kündigung durch einen Partner	91	
7.1.3	Ausschluss eines Partners durch gerichtlichen Entscheid	93	
7.1.4	Ausscheiden eines Partners durch endgültigen Verlust der Berufszulassung	94	
7.1.5	Abfindung ausgeschiedener Partner	95	
7.1.6	Nachhaftung der Partner	96	
7.2	Auflösung der Partnerschaftsgesellschaft	97	
8.	Anteilsübertragung und Nachfolgeregelungen	98	
8.1	Möglichkeit der Anteilsübertragung	98	
8.2	Unvererblichkeit der Beteiligung	98	
9.	Liquidation der Partnerschaftsgesellschaft (§ 10 PartGG)	100	
10.	Rechnungslegung und Buchführungspflicht	103	
11.	Umwandlungsmöglichkeiten	104	
11.1	Formwechsel von der GbR in die Partnerschaft sowie der Weg von der Partnerschaftsgesellschaft in die Partnerschaft mbB	104	
11.1.1	Aus der GbR in die Partnerschaft	104	
11.1.2	Aus der GbR in die Partnerschaftsgesellschaft mbB	105	
11.1.3	Aus der Partnerschaft in die Partnerschaftsgesellschaft mbB	105	
11.2	Umwandlungsmöglichkeiten nach dem Umwandlungsgesetz	106	
Teil III			
Die Partnerschaftsgesellschaft im Steuerrecht			111
1.	Einführung	111	
1.1	Relative Rechtsfähigkeit der Partnerschaftsgesellschaft	111	
1.2	Besteuerungsgrundlagen	111	
2.	Steuerliche Abgrenzung zwischen Freiberuflern und Gewerbetreibenden	113	
2.1	Abgrenzung der Einkunftsarten	113	
2.2	Freiberufliche Mitunternehmerschaft in der Partnerschaftsgesellschaft	115	
2.3	Umklassifizierung der Einkünfte der Partnerschaftsgesellschaft in gewerbliche Einkünfte	116	
2.3.1	Geringfügige gewerbliche Tätigkeiten	117	
2.3.2	Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft	118	
2.3.3	Beteiligung Berufsfremder	119	
2.3.4	Interdisziplinäre Partnerschaften	121	
2.3.5	Beschäftigung fachlich qualifizierter Mitarbeiter	122	
2.4	Steuerliche Konsequenzen im Fall einer Einordnung der Partnerschaftsgesellschaft als Gewerbebetrieb	123	
3.	Steuerliche Besonderheiten der Partnerschaftsgesellschaft	124	
3.1	Gewinnermittlung	124	
3.2	Betriebsvermögen der Partnerschaftsgesellschaft	125	

Inhaltsverzeichnis

3.3	Pensionszusagen an Partner	127
3.4	Steuerfolgen bei Gründung und Umstrukturierungen	128
3.4.1	Steuerfolgen beim Eintritt eines Partners	128
3.4.2	Behandlung des Praxiswerts	128
3.4.3	Steuerfolgen bei Ausscheiden eines Partners	129
3.4.4	Umwandlungsbesteuerung	130
3.5	Folgen von Schadensersatzforderungen bei gesetzlicher Haftungskonzentration auf einen Partner (§ 8 Abs. 2 PartGG) ...	132
3.5.1	Ersatzanspruch der Partnerschaftsgesellschaft gegen den verursachenden Partner	132
3.5.2	Ersatzanspruch des den Schaden verursachenden Partners gegen die Partnerschaftsgesellschaft	133
3.5.3	Verlustverrechnung mit anderen Einkünften	133
4.	Steuerliche Belastung	134
4.1	Veranlagungssimulation zur laufenden Besteuerung: Grundfall ...	134
4.1.1	Handelsrechtliche Gewinnermittlung der Gesellschaft	135
4.1.2	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Partner im Falle der Rechtsformwahl „Partnerschaftsgesellschaft“	136
4.1.3	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Partner im Falle der Rechtsformwahl „Freiberufler-GmbH“	137
4.1.4	Zusammenfassung der Steuerbelastung im Grundfall	137
4.2	Veranlagungssimulation zur laufenden Besteuerung: Berücksichtigung von vertraglichen Beziehungen	138
4.2.1	Handelsrechtliche Gewinnermittlung der Gesellschaft	138
4.2.2	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Partner im Falle der Rechtsformwahl „Partnerschaftsgesellschaft“	139
4.2.3	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Partner im Falle der Rechtsformwahl „Freiberufler-GmbH“	140
4.2.4	Zusammenfassung der Steuerbelastung bei vertraglichen Beziehungen	141
4.3	Ergebnisse	141
Teil IV		
Die Partnerschaftsgesellschaft im Rechtsformvergleich unter Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Kriterien bei der Wahl der Rechtsform		
1.	Die Wahl der Rechtsform als Entscheidungsproblem für Freiberufler	143
1.1	Methodische Vorüberlegungen	143
1.2	Zielsystem für den Zusammenschluss von Freiberuflern	144
2.	Zulässige Rechtsformen für den Zusammenschluss von Freiberuflern	146
2.1	Durch das Gesellschaftsrecht vorgegebene Rechtsformen	146
2.1.1	Rechtsformen nach deutschem Gesellschaftsrecht	146
2.1.2	Rechtsformen nach europäischem Gesellschaftsrecht	149
2.1.3	Rechtsformen nach dem Recht anderer europäischer Staaten	149
2.2	Nach dem Berufsrecht zulässige Rechtsformen	150
2.2.1	Berufsrecht der Ärzte	150
2.2.2	Berufsrecht der rechts-, wirtschafts- und steuerberatenden Berufe	152

Inhaltsverzeichnis

2.2.3	Berufsrecht der Architekten und beratenden Ingenieure	153
2.2.4	Gewährleistung der unabhängigen freien Berufsausübung	154
2.3	Auswahl relevanter Rechtsformen für den Rechtsformvergleich	155
3.	Vergleich der für Freiberufler relevanten Rechtsformen GbR, GmbH und Partnerschaftsgesellschaft	157
3.1	Rechtsformspezifische Aufwendungen	157
3.1.1	Gründungskosten	157
3.1.2	Rechnungslegung und Prüfung	158
3.1.3	Publizitätspflicht	159
3.1.4	Laufende Beiträge	160
3.2	Steuerliche Belastung	160
3.2.1	Durch das Körperschaftsteuersystem bedingte steuerliche Belastung	160
3.2.2	Vermeidung einer zusätzlichen Belastung durch Gewerbsteuer	161
3.2.3	Gestaltungsmöglichkeiten durch Wahl der Gewinnermitt- lungsmethode sowie durch Ausschüttungspolitik	162
3.2.4	Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten	163
3.2.5	Besteuerung von Veräußerungsgewinnen	163
3.3	Gewinn- und Verlustverteilung, Entnahmen	164
3.3.1	Gewinn- und Verlustverteilung	164
3.3.2	Entnahmen aus dem Gewinn des laufenden Geschäftsjahres	165
3.3.3	Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Altersversorgung	166
3.4	Möglichkeiten der Kapitalaufbringung	167
3.4.1	Eigenfinanzierung	167
3.4.2	Fremdfinanzierung	168
3.5	Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung	169
3.5.1	Haftung in der GbR	169
3.5.2	Haftung in der Partnerschaftsgesellschaft	170
3.5.3	Haftung in der GmbH	171
3.6	Flexibilität der Gesellschaft	172
3.6.1	Reaktionsfähigkeit auf interne Veränderungen	172
3.6.2	Eignung für überregionale Zusammenschlüsse	173
3.6.3	Beteiligungsfähigkeit und Aufnahme von Gesellschaftern	173
3.6.4	Ausscheiden von Gesellschaftern und Vererbbarkeit der Gesell- schaftsanteile	175
3.6.5	Veräußerbarkeit der Gesellschaftsanteile	176
3.6.6	Ausschluss von Gesellschaftern	176
3.6.7	Umwandlungsmöglichkeiten	177
3.7	Image und Name der Gesellschaften	178
3.7.1	Image der Gesellschaft	178
3.7.2	Kontinuität des Namens bzw. der Firma der Gesellschaft	178
3.8	Möglichkeit der interprofessionellen Berufsausübung	179

Inhaltsverzeichnis

Teil V	
Zusammenfassung und Ergebnis des Rechtsformenvergleichs	181
1. Wesentliche Strukturmerkmale der Partnerschaftsgesellschaft und der Partnerschaftsgesellschaft mbB	181
2. Wesentliche Ergebnisse des Rechtsformvergleichs	182
2.1 Wesentliche Vor- und Nachteile gegenüber der GmbH	182
2.2 Wesentliche Vor- und Nachteile gegenüber der GbR	183
Literaturverzeichnis	185
Stichwortverzeichnis	189