

HANDBUCH FREIE BERUFE IM STEUERRECHT

**Berufsbezogene Besonderheiten und Gestaltungsmöglichkeiten
bei der Besteuerung von Einzelpraxen und Gesellschaften
– mit internationalen Aspekten –**

Herausgegeben von
HUBERT MÖCKERSHOFF
Steuerberater

unter Mitarbeit von
ARNO METZLER
Rechtsanwalt, Hauptgeschäftsführer des Bundesverbandes der Freien Berufe

CLEMENS KUHL
Rechtsanwalt, Hauptgeschäftsführer der Steuerberaterkammer Köln

THEO MEURERS
Assessor, stellvertretender Hauptgeschäftsführer der Steuerberaterkammer Köln

KATRIN L. SCHULZ
Steuerberaterin, stellvertretende Hauptgeschäftsführerin der Bundessteuerberaterkammer

EDITH KETTER
Steuerberaterin, Geschäftsführerin der Bundessteuerberaterkammer

DR. HEINRICH HÜBNER
Steuerberater und Rechtsanwalt

DR. PETER BILSDORFER
Richter am Finanzgericht des Saarlandes

STEPHAN GÖRLITZ
Richter am Finanzgericht Berlin

DR. DIETER KISCHEL
Oberregierungsrat im Bundesministerium der Finanzen

ERICH SCHMIDT VERLAG

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
1. Kapitel: Begriffsbildung „Der Freie Beruf“	1
(Metzler)	
2. Kapitel: Zusammenschlüsse von Freiberuflern	7
(Kuhls/Meurers)	
A. Gesellschaft bürgerlichen Rechts	7
I. Sozietät	7
1. Allgemeines	7
2. Sozietätsfähigkeit	8
3. Praxis bzw. Kanzlei	9
4. Sozietätstypische Berufsausübung und Haftung	9
II. Bürogemeinschaft, Praxisgemeinschaft und Apparategemeinschaft	11
B. Partnerschaftsgesellschaft	11
I. Allgemeines	11
II. Zur Rechtsform	12
III. Partner und Berufsrechtsvorbehalt	13
IV. Haftung	14
C. Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften	15
I. Allgemeines	15
II. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Buchprüfungsgesellschaften, Steuerberatungsgesellschaften	16
III. Rechtsanwaltsgesellschaft mit beschränkter Haftung, Patentanwalts- gesellschaft mit beschränkter Haftung	18
IV. Zusammenschlüsse der Architekten und Ingenieure	19
V. „Zahnarzt-GmbH“ u.ä.	19
VI. Apotheker-OHG	20
VII. Freiberufler-EWIV	21

3. Kapitel: Ertragsteuern	23
(Schulz)	
A. Die freiberufliche Tätigkeit im Steuerrechtssystem	23
I. Vorbemerkungen	23
II. Abgrenzungsfragen	24
1. Allgemeines	24
2. Freiberufliche Tätigkeit und selbständige Arbeit	25
a) Die „reinen“ freiberuflichen Tätigkeiten	25
b) Die Katalogberufe	29
c) Die ähnlichen Berufe	31
d) Die sonstige selbständige Arbeit	34
3. Selbständige oder nichtselbständige Berufsausübung	36
4. Abgrenzung zum Gewerbebetrieb	38
a) Allgemeines	38
b) Gemischte Tätigkeit	40
c) Freiberufler-Personengesellschaften	42
d) Betriebsaufspaltung	45
e) Erbengemeinschaft	47
B. Die laufende Besteuerung	48
I. Überblick	48
II. Einkommensteuer	49
1. Gewinnermittlungsarten	49
2. Wahlrecht	50
3. Einnahme-Überschußrechnung	52
a) Zufluß / Abfluß	52
b) Durchlaufende Posten	52
c) Anschaffung von betrieblichen Wirtschaftsgütern	53
d) AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter	54
e) Sonderabschreibung und Ansparabschreibung für kleine/mittlere Betriebe und Existenzgründer	55
f) Besondere Aufzeichnungspflichten	58
g) Problematische Betriebsausgaben	59
4. Die Freiberufler-Personengesellschaft	67
a) Allgemeines	67
b) Überörtliche Sozietät	71
c) Scheinsozietät	72
d) Bürogemeinschaften / Laborgemeinschaften	72
III. Gewerbesteuer	72
IV. Die Freiberufler-GmbH	73
C. Das Ausscheiden aus dem Freien Beruf und Umstrukturierungsmaßnahmen	83
I. Einzelpraxis	83

1. Praxisaufgabe	83
2. Praxisveräußerung	85
3. Teilpraxis	88
II. Freiberufliche Mitunternehmerschaft	88
1. Ausscheiden aus einer Personengesellschaft	88
2. Realteilung	90
III. Freiberufler-GmbH	90
IV. Einbringungen	91
1. Einbringung in eine Personengesellschaft	91
2. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	92
 4. Kapitel: Umsatzsteuer	95
<i>(Ketter)</i>	
A. Unternehmereigenschaft	95
I. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	95
II. Selbständigkeit	96
1. Abgrenzungskriterien	96
2. Einzelfälle	97
a) „Freiberufliche“ Unterstützung eines selbständig tätigen anderen Freiberuflers	97
b) Fremdfahrlehrer	97
c) Geschäftsführertätigkeit für eine Freiberufler-GmbH	97
d) Künstler	98
e) Lehrtätigkeit	98
f) Nebenberuflich tätige Musiker	99
g) Praxisvertretung	99
III. Tätigkeit zur Einnahmenerzielung	99
IV. Rechtsform	99
V. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft / Erfolgloses Tätigwerden / Erbfall	101
VI. Rechtsfolgen im Falle einer Fehleinschätzung	103
B. Unternehmensumfang	104
C. Kategorien von Umsätzen im Rahmen einer freiberuflichen Betätigung	104
I. Umsätze gegen Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs	104
1. Erbfall	105
2. Formwechsel	105
3. Halbfertige/teilmfertige Werke	105
4. Innenumsätze	106
5. Preise, Prämien, Wettbewerbe	106
6. Schadenersatz	106

7. Umwandlung	106
8. Zuschüsse, Subventionen, Beihilfen, Förderprämien	107
II. Eigenverbrauch	107
1. Entnahmeeigenverbrauch	107
2. Verwendungseigenverbrauch	108
3. Nicht abziehbare Betriebsausgaben	109
III. Leistungen an Arbeitnehmer	110
IV. Geschäftsveräußerung	110
V. Innergemeinschaftliche Erwerbe	111
D. Ort der Umsätze	112
I. Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG - Belegenheits- oder Tätigkeitsort	113
II. Ortsbestimmung für Katalogleistungen – Empfängerortprinzip	114
III. Ortsbestimmung für andere Leistungen – Unternehmerortprinzip	118
E. Mögliche Steuerbefreiungen	118
I. Rechtsgrundlage	118
II. Umsätze aus heilberuflicher Tätigkeit	119
III. Leistungen von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen	122
IV. Umsätze von Künstlern	122
V. Lehrtätigkeit	123
VI. Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch und Veräußerungen bei steuerbefreiten Freiberuflern	124
F. Steuersatz	125
I. Zahnarzt	125
II. Künstlerische Darbietungen	125
III. Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung urheberrechtlicher Schutzrechte	126
IV. Lieferungen von Kunstwerken	126
G. Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer beim Leistungsaustausch	127
H. Rechnung	128
I. Vorsteuerabzug	129
I. Allgemeiner Vorsteuerabzug	129
II. Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen	130
III. Vorsteuer bei Reisekosten	131
IV. Ausländische Vorsteuer	132
V. Vorsteuerberichtigung	132
J. Aufzeichnungs- und Meldepflichten	132

K. Steuerentstehung und Umsatzsteuererklärungspflichten	133
I. Erklärungspflicht	133
II. Erklärungsinhalt und Steuerentstehung	134
L. Kleinunternehmerregelung	135
M. Sonderfälle	136
I. Steuerpflicht und Steuersatz im Falle des Übergangs des Unternehmens auf eine Person, die die freiberufliche Qualifikation nicht erfüllt	136
II. Gestaltungsmissbrauch	137
III. Änderung des Steuersatzes	137
IV. Bezug von Leistungen von nicht im Inland ansässigen Unternehmern	138
 5. Kapitel: Erbschaft- und Schenkungsteuer	139
<i>(Hübner)</i>	
A. Einführung	139
I. Die Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts durch das Jahressteuergesetz 1997 – verfassungsrechtliche Aspekte	140
II. Fixe und variable Besteuerungsparameter	142
1. Die familiäre Komponente – Tarifstruktur	142
2. Die Wertkomponente	144
III. Überblick über die Systematik des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts ..	145
B. Die Steuertatbestände des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes	146
I. Vorweggenommene Erbfolge – Schenkungen unter Lebenden	146
II. Erwerbe von Todes wegen	146
III. Weitere steuerbare Vorgänge	148
C. Der Gegenstand des Erwerbs	148
I. Allgemeines	148
II. Der Gegenstand des Erwerbs bei Zuwendungen unter Lebenden	149
1. Mittelbare Zuwendungen	149
2. Zweifach mittelbare oder verdeckte Zuwendungen	150
3. Zuwendung von Anteilen an vermögensverwaltenden Personen- gesellschaften	150
III. Der Gegenstand des Erwerbs bei Erwerben von Todes wegen	152
1. Leistungen an Erfüllung Statt	152
2. Abfindung für Verzicht oder Ausschlagung (§ 3 Abs.2 Nr.4 ErbStG)	153
D. Steuerfreier Erwerb	154
I. § 5 ErbStG – Zugewinnngemeinschaft	154
II. § 13 Abs.1 Nr. 4a ErbStG – Familienwohnheim	156
III. Weitere Befreiungsvorschriften	157

IV. Anhang: Internationales Erbschaftsteuerrecht	157
1. Die persönliche Steuerpflicht	157
a) Die unbeschränkte Steuerpflicht	158
b) Die beschränkte Steuerpflicht	158
c) Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht	158
2. Doppelbesteuerungsabkommen	159
E. Bereicherung und Bewertung	159
I. Der Begriff der Bereicherung (§ 10 ErbStG)	159
1. Die Bereicherung in den Fällen des Erwerbs von Todes wegen	160
2. Die Bereicherung in den Fällen der Schenkungen unter Lebenden (gemischte Schenkung – Schenkung unter Auflage)	160
II. Bewertung	164
1. Kapitalvermögen	165
2. Grundvermögen	166
a) Die Bewertung unbebauter Grundstücke	167
b) Die Bewertung bebauter Grundstücke	168
c) Sonderfälle	169
3. Produktivvermögen	170
a) Die Bewertung des Betriebsvermögens	170
b) Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	172
F. Besondere Vergünstigungen	174
I. Begünstigung des sog. Produktivvermögens durch die §§ 13a und 19a ErbStG	174
1. § 13a ErbStG	174
a) Die Begünstigung	174
b) Die begünstigten Erwerbsvorgänge	175
c) Begünstigtes Vermögen	177
2. § 19a ErbStG	178
3. Nachversteuerung	179
II. Zinslose Stundung der Erbschaftsteuer (§ 28 ErbStG)	179
III. Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlungs Statt (§ 224a AO)	180
G. Die besondere Problematik der Freien Berufe bei der Vermögensnachfolge	180
I. Inanspruchnahme der §§ 13a und 19a ErbStG für Privatvermögen	180
II. Die Nachfolge in begünstigtes Vermögen trotz fehlender Berufs- qualifikation der Erwerber	181
6. Kapitel: Verfahrensrecht	185
<i>(Bilsdorfer)</i>	
A. Der Beginn der freiberuflichen Tätigkeit – Erste Kontakte mit den Finanzbehörden	185

I. Die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts	185
II. Die Anzeige des Tätigkeitsbeginns	186
B. Die Reaktion des Finanzamts auf die Anzeige des Tätigkeitsbeginns	187
I. Die Erteilung einer Steuernummer	187
II. Die Übersendung des Fragebogens zur Aufnahme der freiberuflichen Tätigkeit	188
C. Die Dauerpflichten im Verhältnis zum Finanzamt	195
I. Die Steuererklärungspflicht	195
II. Sanktionen bei Nichterfüllung bzw. verspäteter Erfüllung der Steuererklärungspflichten	197
1. Die Androhung und Festsetzung von Zwangsmitteln	198
2. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen	198
3. Haftung des Steuererklärungspflichtigen	198
4. Strafrechtliche Sanktionen	198
5. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen	199
III. Die Zahlungspflichten	199
1. Die Fälligkeit des Steueranspruchs	199
2. Folgen der nicht rechtzeitigen Zahlung	200
D. Die Überprüfung der Erklärungsangaben durch das Finanzamt	201
I. Die Überprüfung der Erklärungsangaben durch die Veranlagungsdienststelle	202
II. Die Überprüfung der Erklärungsangaben durch die Betriebsprüfung	207
1. Was versteht man unter einer Betriebsprüfung?	207
2. Wer wird geprüft?	208
3. Was wird geprüft?	208
4. Wo wird geprüft?	209
5. Wie läuft eine Betriebsprüfung ab?	209
6. Wie findet die Prüfung ihren Abschluß?	212
7. Die Korrektur von Steuerbescheiden nach der Betriebsprüfung	212
E. Der Rechtsschutz gegen Steuerbescheide	213
7. Kapitel: Steuerliche Besonderheiten in den neuen Bundesländern	215
(Görlitz)	
A. Übersicht	215
B. Fördergebietsgesetz	215
I. Begünstigte Wirtschaftsgüter	216
1. Bewegliche Wirtschaftsgüter	216
2. Unbewegliche Wirtschaftsgüter	216
3. Nachträgliche Herstellungsarbeiten	217

4. Allgemeine Begünstigungsvoraussetzungen	218
II. Zugehörigkeits- und Verbleibensvoraussetzung	221
III. Anschaffung	223
IV. Herstellung	224
V. Bemessungsgrundlage	225
VI. Begünstigung durch Sonderabschreibungen	226
VII. Höhe der Abschreibungen	227
VIII. Übrige Voraussetzungen	229
C. Investitionszulage	230
I. Begünstigte Wirtschaftsgüter	231
II. Zugehörigkeits- und Verbleibensvoraussetzung	234
III. Anschaffung oder Herstellung	235
IV. Bemessungsgrundlage	236
V. Begünstigung durch Investitionszulage	237
VI. Übrige Voraussetzungen	238
VII. Antrag	238
VIII. Weiteres Verfahren	239
 8. Kapitel: Internationale Aspekte	
– Ertragsteuerliche Fragen bei Auslandstätigkeit –	241
(Kischel)	
A. Einleitung	241
B. Nationales Recht	241
I. Unbeschränkte Steuerpflicht	241
1. Laufende Besteuerung	242
a) Einkünfteermittlung	242
b) Internationale Einkunftsabgrenzung	242
c) Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung (§ 34 c EStG)	243
2. Verlegung der freiberuflichen Tätigkeit ins Ausland	246
a) Betriebsaufgabe durch Wegzug	246
b) Betriebsaufgabe ohne Wegzug	246
II. Beschränkte Steuerpflicht der im Ausland wohnenden Freiberufler (§§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	247
1. Ausübung der Tätigkeit	247
2. Verwertung der Tätigkeit	248
3. Allgemeine Grundsätze der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ...	248
III. Sog. fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG)	249
C. Doppelbesteuerungsabkommen	249
I. Allgemeines	249

II. Voraussetzungen des Art. 14 OECD-MA	250
1. Person i.S.d. Art. 14 OECD-MA	250
2. „Freier Beruf“	250
a) Begriffliches	250
b) Freiberufliche Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft	251
3. Ausübung der Tätigkeit und feste Einrichtung	251
a) Allgemeines	251
b) Ausübung der Tätigkeit	252
c) Feste Einrichtung	252
d) Einkünfte aus früher ausgeübter Tätigkeit	253
4. Tätigkeitsortprinzip	253
5. Zurechnung der Einkünfte zu einer festen Einrichtung	253
a) Allgemeine Grundsätze des Art. 7 OECD-MA	253
b) Besonderheiten des Art. 14 OECD-MA aufgrund der freiberuflichen Tätigkeit	254
III. Besteuerung der Einkünfte	255
D. Kooperationsformen	255
I. Allgemeines	255
II. Anwendbarkeit des Art. 14 OECD-MA auf internationale Kooperationsformen der freiberuflichen Tätigkeit	256
III. Abgrenzung zu Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne)	257
1. Gemischte Tätigkeiten	257
2. Beteiligung Berufsfremder	257
3. Der Erbfall	257
4. Mithilfe fachlich vorgebildeter Personen	258
IV. Die Zurechnung der festen Einrichtung, der Tätigkeit sowie der Einkünfte bei international tätigen Sozietäten	258
1. Zurechnung der festen Einrichtung	258
2. Zurechnung der Tätigkeit im Ausland	258
3. Zurechnung der Einkünfte zu einer festen Einrichtung	260
V. Die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)	261
1. Unterschiedliche Qualifikation der EWIV	261
2. Besteuerung eines ausländischen Mitglieds einer inländischen EWIV ...	261
3. Besteuerung eines inländischen Mitglieds einer ausländischen EWIV ...	262
Anhang: Verbände der Freien Berufe	263
A. Mitgliederverzeichnis des Bundesverbandes der Freien Berufe	263
B. Mitgliederverzeichnisse der Landesverbände der Freien Berufe	276
Literaturverzeichnis	317
Stichwortverzeichnis	327