Die neue PartGmbB: Optimale Rechtsform für Freiberufler

Ingenieure und Architekten müssen noch warten

Von WP/StP Franz Ostermayer,
Partner der Spitzweg Partnerschaft, Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer

Das Gesetz zur Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (PartGmbB) ist bereits am 19.07.2013 in Kraft getreten. Die neue Rechtsform ist speziell auf den Berufsstand der Freiberufler zugeschnitten und verbindet die Vorteile einer freiberuflichen Tätigkeit mit der Haftungsbegrenzung einer Kapitalgesellschaft. Während die neue Rechtsform bei Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern bereits zum Einsatz kommt, tut sich bei den Architekten und Ingenieuren bisher nichts. Warum?

1. Rechtliche Voraussetzungen

Mit der neuen Rechtsform PartGmbB wird die Haftung für berufliche Fehler auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt. Diese Haftungsbeschränkung betrifft nur die mit der Berufsausübung verbundenen Rechtsgeschäfte. So haften beispielsweise für die Verpflichtungen der Gesellschaft aus Miet- und Arbeitsverträgen oder aus der Bestellung von Büromaterial weiterhin alle Gesellschafter wie bei der GbR unbegrenzt (also auch mit dem Privatvermögen) und gesamtschuldnerisch.

Bei der PartGmbB können somit **alle** Partner von der Haftungsbegrenzung aus Schäden wegen fehlerhafter Berufsausübung profitieren. Das sind klare Vorteile gegenüber der bisherigen „normalen“ Partnerschaft, bei der für solche Ansprüche der mit der Auftragsbearbeitung befasste Partner immer unbegrenzt haftet (Handelnden-Haftung); nur die nicht handelnden Partner sind für berufliche Fehler anderer haftungsbefreit. Gerade in kleineren Büros, bei der mehrere oder alle Partner bei einem größeren Projekt involviert sind, kommt es somit immer zu einer gesamtschuldnerischen Haftung wie bei der GbR.

Voraussetzung für die Haftungsbegrenzung der PartGmbB ist:

- Die Firmierung muss den Zusatz „mit beschränkter Berufshaftung“ oder die Abkürzung „mbB“ oder eine andere allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung enthalten. Für die Erfüllung dieses gesetzlichen Tatbestandsmerkmals ist die Eintragung des Namenszusatzes in das Partnerschaftsregister notwendig. Außerdem muss die Haftungsbeschränkung „mbB“ auf den Geschäftsbriefen kenntlich gemacht werden.

- Die Gesellschaft muss ein zu diesem Zweck durch Gesetz vorgesehene Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen haben. Bei der Berufshaftpflichtversicherung handelt es sich um eine freiwillige Versicherung für die Haftpflicht wegen fehlerhafter Berufsausübung, die von der herkömmlichen Pflichtversicherung zu unterscheiden ist. Die bisherige Pflichtversicherung erfüllt nach der Gesetzesbe-

gründung diese Anforderungen nicht. Die Regelungen zur Berufshaftpflichtversicherung werden nicht durch das Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (PartGG) selbst geschaffen, sondern sind den jeweiligen Berufsgesetzen vorbehalten.

Und genau hier liegt die Krux: Erst wenn das Berufsrecht eine Regelung zur speziellen Berufshaftpflichtversicherung geschaffen hat, steht die PartGmbB dem Berufsstand auch zur Verfügung. Bei Architekten und Beratenden Ingenieuren müssen dazu die Baukammergesetze der einzelnen Bundesländer noch geändert werden. Das kann auch nicht durch Absprachen zwischen Kammern und Ministerium, wie es in Niedersachsen geplant war, umgangen werden. Die Ingenieur- und Architektenkammern diskutieren aktuell aber noch über die genaue Ausgestaltung der Versicherung.

2. Steuerliche Vorteile der PartGmbB

Steuerliche war fraglich, ob durch die Haftungsbeschränkung der PartGmbB diese beruflichen Zusammenschlüsse gewerblich tätig werden und somit der Gewerbesteuerpflicht unterliegen. Hier ist aber nach einem Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (vgl. OFD Nordrhein-Westfalen vom 12.12.2013, Kurzinfo ESt 30/2013) Entwarnung angesagt. Danach gilt:

- Die Beschränkung der Berufshaftung führt nicht dazu, dass die PartGmbB kraft Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegt. Freiberuflicher Zusammenschlüsse bleiben also weiterhin gewerbesteuerfrei.

- Als Zusammenschluss von Freiberuflern kann die PartGmbB ihre Gewinnermittlungspflicht weiterhin mittels Einnahmen-/Ausgabenrechnung erfüllen. Damit bleibt das Gestaltungsmittel Einnahmen und Ausgaben früher oder später zu vereinnahmen, weiter bestehen. Darüber hinaus ist damit bestätigt, dass trotz der haftungsbegrenzenden Rechtsform (im Gegensatz zur GmbH & Co. KG) keine Bilanz erstellt werden muss und damit auch die Publizitätspflichten entfallen.

- Die Umsatzsteuer kann weiterhin nach vereinnahmten Entgelten berechnet werden, das bedeutet, die abzuführende Umsatzsteuer ist erst mit Vereinnahmung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung zu erklären, Vorsteuern sind aber sofort – also nicht erst bei Verausgabung – abzuziehen.

Die PartGmbB ist als Personengesellschaft selbst kein Steuersubjekt. Vielmehr erzielen die Gesellschafter gemeinschaftlich Einkünfte, die ihnen nach dem sogenannten Transparenzprinzip als originäre Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit unmittelbar zuzurechnen sind (§§ 18 Abs. 4, 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Zur Absicherung der freiberuflichen Einkünfte ist darauf zu achten, dass auch geringfügig ausgeübte gewerbliche Tätigkeiten zu einer Infizierung der gesamten freiberuflichen Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führen. Auch eine Beteiligung von berufsfremden Personen an der PartGmbB ist schädlich.

Ungeklärt ist derzeit alleine, ob die Verlustausgleichs- und –abzugsbeschränkungen nach § 15a EStG auch auf die PartGmbB anzuwenden sind. Das wird derzeit vom BMF geprüft.

3. Gründung einer PartGmbB

Zunächst muss ein Partnerschaftsvertrag abgeschlossen werden. Inhalt und Form des Partnerschaftsvertrages ergeben sich aus § 3 PartGG. Danach bedarf der Vertrag der Schriftform und muss

- den Namen und den Sitz der Partnerschaft
- den Namen und den Vornamen sowie den in der Partnerschaft ausgeübten Beruf und den Wohnort jedes Partners
- den Gegenstand bzw. Unternehmenszweck der Partnerschaft

enthalten. In der Praxis empfiehlt sich im Gesellschaftsvertrag weiterer Regelungen wie z.B. über Gewinn- und Verlustverteilung, Geschäftsführung, Vertretung und Haftung sowie über das Ausscheiden eines Partners und seine Abfindung aufzunehmen. Enthält der Partnerschaftsvertrag hierzu keine Bestimmungen, gelten insoweit die jeweils einschlägigen gesetzlichen Vorschriften über die offene Handelsgesellschaft (OHG) bzw. die BGB-Gesellschaft (GbR).

Bei der Gestaltung ihrer rechtlichen Beziehungen im Gesellschaftsvertrag lässt das PartGG den Partnern überwiegend Freiheit. Die Partner arbeiten selbständig und unabhängig, aber unter der Beachtung des für sie geltenden Berufsrechts.

Die Partnerschaftsgesellschaft entsteht zwar bereits mit Abschluss des Partnerschaftsvertrages, im Verhältnis zu Dritten wird sie aber erst mit ihrer Eintragung in das Partnerschaftsregister wirksam (§ 7 PartGG). Die PartGmbB ist über einen Notar beim Partnerschaftsregister anzumelden. Die Anmeldung muss von allen Partnern persönlich unterzeichnet und den Nachweis der Zugehörigkeit jedes Partners zu dem Freien Beruf enthalten. Außerdem muss dem Partnerschaftsregister der entsprechende Versicherungsnachweis über die im PartGG vorgeschriebene Berufshaftpflichtversicherung vorgelegt werden (§ 4 Abs. 3 PartGG).

4. Umgründung in eine PartGmbB

<u>Von der Partnerschaft in die PartGmbB:</u>
Die PartGmbB ist lediglich eine besondere Form der Partnerschaftsgesellschaft, die ein besonderes Haftungsregime aufweist. Eine „Umwandlung“ im rechtlichen Sinne ist daher nicht erforderlich. Neben dem Abschluss einer entsprechenden Berufshaftpflichtversicherung als konstitutives Element ist lediglich eine Änderung des Partnerschaftsvertrags im Hinblick auf den Namen der Partnerschaft erforderlich. Das Gesetz sieht

nämlich vor, dass der Name der Partnerschaft um die Bestandteile „mbB“ oder eine ähnliche verständliche Abkürzung ergänzt werden muss (deklaratorisches Element).

Grundlage dieser Namensänderung ist ein Beschluss der Partnerversammlung darüber, dass die Partnerschaft künftig als solche mit beschränkter Berufshaftung fortgeführt wird. Da der Beschluss zu einer Änderung des bisherigen Vertrags führt, ist er schriftlich zu fassen (§ 3 Abs. 2 PartGG). Die Mehrheitserfordernisse ergeben sich aus dem Partnerschaftsvertrag. Die Änderung ist im Partnerschaftsregister anzumelden.

Von einer GbR in eine PartGmbB:
Auch eine GbR kann in eine PartGmbB „umgewandelt“ werden. Der Ablauf entspricht dem einer Neugründung. Es muss daher ein entsprechender Partnerschaftsvertrag abgeschlossen und die Eintragung in das Partnerschaftsregister veranlasst werden. Es handelt sich um einen identitätswahrenden Rechtsformwechsel außerhalb des Umwandlungsgesetzes (UmwG), d.h., eine „Übertragung“ des Gesellschaftsvermögens und eine Liquidation der GbR ist daher nicht notwendig. Aufträge und Verträge müssen nicht auf die neue PartGmbB umgestellt werden, da es sich um die identische Gesellschaft handelt; lediglich der Name hat sich geändert.

Von einer GmbH in eine PartGmbB:
Auch eine Kapitalgesellschaft (z. B. eine GmbH) kann in eine PartGmbB umgewandelt werden. Ein Argument für einen solchen Schritt könnte sein, dass eine PartGmbB als Personengesellschaft freiberufliche Einkünfte erzielt und weder Gewerbesteuer noch Beiträge für die IHK anfallen. Zudem entfällt die Bilanzierungspflicht nach HGB.

Ein Nachteil der PartGmbB gegenüber einer GmbH liegt aber sicherlich darin, dass sich die Haftungsbeschränkung nur auf Berufsausübungsfehler erstreckt. Bei größeren Architektur- bzw. Ingenieurbüros sind aber die unternehmerischen Risiken (Miete, Personal etc.) nicht zu vernachlässigen. Insoweit bleibt es sowohl bei der herkömmlichen Partnerschaft als auch bei der PartGmbB bei der gesamtschuldnerischen Haftung sämtlicher Partner, auch mit ihrem Privatvermögen (§ 8 Abs. 1 PartGG).

Grundvoraussetzung eines Formwechsels einer GmbH in eine PartGmbB ist, dass sich alle Anteilsinhaber der formwechselnden GmbH natürliche Personen sind, die einen freien Beruf im Sinne von § 3 PartGG ausüben (§ 228 Abs. 2 UmwG). Nur unter dieser Voraussetzung ist die Gesellschaft umwandlungsfähig.

Liegen die vorgenannten Voraussetzungen vor, erfolgt die Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, d.h. alle Auftragsverhältnisse und Vertragsbeziehungen gehen automatisch auf die im Rahmen der Umwandlung neu entstehende PartGmbB über. Steuerrechtlich wird diese Rückumwandlung durch das Buchwertprivileg nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) unterstützt, d.h. stille Reserven sind dabei nicht aufzudecken und zu versteuern.

5. Zusammenfassung

Die neu geschaffene Rechtsform der PartGmbB ist für freie Berufe wie Ingenieure und Architekten derzeit unter steuerrechtlichen und haftungsrechtlichen Gründen eine hoch attraktive Rechtsform.

Der Berufsstand der Architekten und Ingenieure ist gut beraten ihre Berufskammern dazu zu drängen, möglichst schnell die Rahmenvorgaben der neuen Berufshaftpflichtversicherung für die Politik zu formulieren. Denn erst nach einer Änderung der jeweiligen Baukammergesetze durch die Bundesländer wird es eine Architekten- und Ingenieur-PartGmbB geben können.

Die Vor- und Nachteile der jeweiligen Rechtsformen sind im Folgenden noch einmal tabellarisch zusammengestellt:

	GbR	**„normale" Partnerschaft**	**PartGmbB**	**GmbH**
Haftungsbeschränkung	gesamtschuldnerische, persönliche Haftung aller Gesellschafter	• Für Berufsausübungsfehler haftet nur der handelnde Partner • gesamtschuldnerische, persönliche Haftung der Partner für andere unternehmerische Verbindlichkeiten	• Für Berufsausübungsfehler haftet nur die PartGmbH • gesamtschuldnerische, persönliche Haftung der Partner für andere unternehmerische Verbindlichkeiten	Haftung nur mit Stammkapital
Registereintragung	NEIN	JA	JA	JA
Rechnungslegung	EÜR oder Bilanz	EÜR oder Bilanz	EÜR oder Bilanz	Bilanz
Publizitätspflicht	NEIN	NEIN	NEIN	JA
Einkunftsart	freiberuflich	freiberuflich	freiberuflich	gewerblich
Gewerbesteuer	NEIN	NEIN	NEIN	JA
USt nach vereinnahmten Entgelten	JA	JA	JA	NEIN (nach vereinbarten Entgelten)

Bei weiterführenden Fragen/ Erläuterungen steht der Autor gerne telefonisch zur Verfügung:

WP/StB Franz Ostermayer
SPITZWEG Partnerschaft
Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer
Gustav-Heinemann-Ring 212 I 81739 München I Germany
TEL +49 89 678006-613 I FAX +49 89 678006-111
franz.ostermayer@spitzweg.com I www.spitzweg.com