



Zur Lohnversteuerung von Beiträgen an Berufshaftpflichtversicherungen, Rechtsanwaltskammern und Vereine sowie von Kosten der beA-Karte

Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht – Stand: Mai 2021

Inhaltsverzeichnis:

Einleitung	2
I. Berufshaftpflichtversicherungen	3
1. Rechtsanwalts-GmbH	4
2. Kanzlei als GbR	4
2.1 1. Fall: Angestellter Rechtsanwalt mit zusätzlicher eigener Berufshaftpflichtversicherung und ohne Außenhaftung	6
2.2 2. Fall: Angestellter Rechtsanwalt ohne zusätzliche eigene Berufshaftpflichtversicherung und ohne Außenhaftung	6
2.3 3. Fall: Angestellter Rechtsanwalt mit zusätzlicher eigener Berufshaftpflichtversicherung und mit Außenhaftung.....	6
2.4 4. Fall: Angestellter Rechtsanwalt ohne eigene Berufshaftpflichtversicherung und mit Außenhaftung	6
3. Partnerschaft mit beschränkter Berufshaftung	7
II. Beiträge/Umlagen für Berufskammern	7
1. Kammerbeitrag	7
2. Beitrag/Umlage für das besondere elektronische Anwaltspostfach (beA)	8
III. Beiträge zu Vereinen	9
IV. Kosten für die beA-Karte	9
V. Zusammenfassung	10
VI. Auflistung zitierter Entscheidungen	11

An die Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) und die Rechtsanwaltskammern (RAKn) werden regelmäßig Fragestellungen herangetragen, inwieweit die vom Arbeitgeber angestellter Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte übernommenen beruflichen Kosten Lohnsteuerpflichtig sind. Die folgenden Ausführungen gelten grundsätzlich sowohl für niedergelassene Rechtsanwälte als auch für Syndikusrechtsanwälte. Soweit für Syndikusrechtsanwälte etwas anderes gilt, wird darauf hingewiesen.



Einleitung

Bei der Beurteilung, ob die vom Arbeitgeber getragenen Kosten eines angestellten Rechtsanwalts oder Syndikusrechtsanwalts zu lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn führen, kommt es darauf an, in wessen Interesse die Zahlung liegt. Arbeitslohn im Sinne von § 19 Abs. 1 EStG ist dann anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer etwas „für“ seine Arbeitsleistung erhält. Um als Arbeitslohn angesehen zu werden, muss ein Vorteil nach der Rechtsprechung des BFH Entlohnungscharakter haben für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft durch den Arbeitnehmer. Vorteile, die sich lediglich als notwendige Begleitererscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen, sind hingegen kein Arbeitslohn.

Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund steht. In diesem Fall des „ganz überwiegend“ eigenbetrieblichen Interesses kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden. Die danach erforderliche Gesamtwürdigung hat insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen. Tritt das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund, kann eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Ist aber – neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers – ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zur Lohnzuwendung (BFH Urteile vom 11.04.2006, VI R 60/02; vom 26.07.2007, VI R 64/06; vom 17.01.2008, VI R 26/06 und vom 14.11.2013, VI R 36/12).

Dem angestellten Rechtsanwalt bleibt jedoch die Möglichkeit, die entsprechenden Kosten als Werbungskosten im Rahmen seiner nichtselbstständigen Tätigkeit bzw. für den Fall, dass er sich neben seiner Anstellung selbstständig betätigt, als Betriebsausgaben im Rahmen seiner selbstständigen Tätigkeit steuerlich geltend zu machen („korrespondierender“ Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Dabei muss jedoch berücksichtigt werden, dass es keine stringente Rechtsprechung der Finanzgerichte gibt, die die berufsrechtlichen Besonderheiten des Anwaltsberufs berücksichtigt. Es wäre systematisch korrekt, Einzelanwälte oder in einer GbR zusammengeschlossene Rechtsanwälte bzw. Rechtsanwaltsgesellschaften als Arbeitgeber steuerlich grundsätzlich gleich zu behandeln, so dass finanzgerichtliche Entscheidungen auf unterschiedliche Kanzleiformen übertragbar wären. Leider gewichten die einzelnen Entscheidungen die jeweilige Rechtsform des Arbeitgebers dergestalt, dass eine zuverlässige Übertragbarkeit fraglich erscheint. Das Spannungsfeld zwischen steuerrechtlicher und berufsrechtlicher Beurteilung trägt zusätzlich zur Unsicherheit bei – auch im Zusammenhang mit der Lohnsteuerpflicht für die vom Arbeitgeber angestellter Rechtsanwälte übernommenen beruflichen Kosten.

Im Folgenden soll dargestellt werden, ob Lohnsteuer anfällt für die vom Arbeitgeber eines angestellten Rechtsanwalts getragenen Kosten für

- Beiträge für Berufshaftpflichtversicherungen (I.),
- Beiträge für Rechtsanwaltskammern (II.),
- Beiträge für Vereine (III.) und
- die Kosten der beA-Karte (IV.).

Die Überlegungen des Ausschusses Steuerrecht der BRAK sollen hierzu anhand der Rechtsprechung – soweit vorhanden – Klarheit schaffen.

I. Berufshaftpflichtversicherungen

Gem. § 51 Abs. 1 BRAO ist der niedergelassene Rechtsanwalt verpflichtet, eine Berufshaftpflichtversicherung zur Deckung der sich aus seiner Berufstätigkeit ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden abzuschließen und die Versicherung während der Dauer seiner Zulassung aufrechtzuerhalten. Eindeutig ist, dass nach dieser berufsrechtlichen Vorschrift jedwede Berufstätigkeit des Rechtsanwaltes abgedeckt sein muss. Etwas anderes gilt für Syndikusrechtsanwälte, die nicht zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung verpflichtet sind.

Für die Erfüllung der Versicherungspflicht nach § 51 BRAO ist es unerheblich, ob der einzelne Anwalt oder die Anwaltsgesellschaft versichert sind. Es muss dabei nur sichergestellt sein, dass jeder in der Sozietät tätige Anwalt hinsichtlich seiner gesamten Berufstätigkeit Versicherungsschutz genießt. Dies gilt unabhängig davon, ob dies ein eigener Versicherungsschutz oder abgeleiteter Versicherungsschutz über eine Sozietätsdeckung ist. Allerdings genügt die Sozietätsdeckung den Vorgaben des § 51 BRAO nur dann, wenn der in der Sozietät tätige Rechtsanwalt auch dann Versicherungsschutz hat, wenn er ausnahmsweise außerhalb der Sozietät tätig wird, z. B. bei der Übernahme von Gefälligkeitsmandaten innerhalb der Familie oder im Freundeskreis (Henssler/Prütting/Diller, BRAO, § 51 Rz. 26). Zum Teil wird auch die Auffassung vertreten, dass jeder Anwalt eine eigene Versicherungspolice haben muss, da § 51 Abs. 1 BRAO vorsehe, dass jeder Anwalt „seine Berufstätigkeit“ versichere (Feuerich/Weyland/Träger, BRAO, § 51 Rz. 9).

Der BFH hat in seinem Urteil vom 26.07.2007 (VI R 64/06) festgestellt, dass die Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber Arbeitslohn darstellt, weil die Rechtsanwältin zum Abschluss der Versicherung verpflichtet sei und deshalb ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers ausscheide.

Um „auf der sicheren Seite“ zu sein (und um ggf. die lohnsteuerliche Belastung möglichst gering zu halten), bietet es sich an, arbeitgeberseitig für angestellte Rechtsanwälte zusätzlich, neben einer Kanzleiversicherung mit ggf. hohen Summen, eine individuelle Berufshaftpflichtversicherung über die Mindestversicherungssumme abzuschließen, um so den berufsrechtlichen Pflichten gem. § 51 BRAO zu genügen. Die Übernahme dieser Prämie löst dann Lohnsteuer aus. Diese pragmatische Lösung beseitigt in Kombination mit der Beschränkung des Kanzleiversicherungsschutzes auf die Kanzleitätigkeiten jedwede Diskussion zur Lohnsteuerpflicht hinsichtlich der Sozietätsversicherung, weil ein eigenes Interesse des angestellten Rechtsanwaltes ausscheidet.

1. Rechtsanwalts-GmbH

Die Besonderheit liegt darin, dass eine nach § 59c Abs. 1 BRAO zugelassene Rechtsanwalts-GmbH eine eigene Berufshaftpflichtversicherung abschließen muss. Die Versicherungssumme pro Versicherungsfall muss mindestens 2,5 Mio. Euro und die Versicherungshöchstleistung mindestens 10 Mio. Euro pro Jahr betragen (§ 59j Abs. 2 BRAO). Für die bei der Rechtsanwalts-GmbH angestellten Rechtsanwälte muss eine separate Berufshaftpflichtversicherung mit einer Mindestversicherungssumme pro Versicherungsfall von 250.000 Euro (§ 51 Abs. 4 BRAO) abgeschlossen werden, deren Kosten selbstverständlich vom Arbeitgeber, der Rechtsanwalts-GmbH, übernommen werden können.

Im Beispielfall sind an einer Rechtsanwalts-GmbH fünf Rechtsanwälte beteiligt. Daneben beschäftigt die GmbH weitere angestellte Rechtsanwälte. Jede(r) angestellte Rechtsanwältin/Rechtsanwalt der GmbH unterhält zudem eine eigene persönliche Berufshaftpflichtversicherung. Die Beiträge hierfür wurden von der Rechtsanwalts-GmbH übernommen und als geldwerter Vorteil der individuellen Lohnbesteuerung der Arbeitnehmer unterworfen.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 19.11.2015 (VI R 74/14) entschieden, dass der von der Rechtsanwalts-GmbH erworbene Versicherungsschutz zur Deckung der sich aus ihrer Berufstätigkeit ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden im Sinne der §§ 59j, 51 Abs. 1 Satz 1 BRAO ihrem eigenen Versicherungsschutz dient. Die GmbH versichere damit ihre eigene Berufstätigkeit und habe ihren Arbeitnehmern dadurch weder Geld noch einen geldwerten Vorteil in Form des Versicherungsschutzes zugewendet.

Im oben dargestellten Beispielfall wurde die Übernahme der Prämien für die eigene Berufshaftpflichtversicherung der angestellten Rechtsanwälte vom Arbeitgeber korrekterweise als geldwerter Vorteil lohnversteuert. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung, nach der die Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung eines angestellten Rechtsanwalts durch den Arbeitgeber zu Arbeitslohn führt, weil der angestellte Rechtsanwalt nach § 51 BRAO zum Abschluss der Versicherung verpflichtet ist (siehe BFH vom 26.07.2007, VI R 64/06). Der angestellte Rechtsanwalt kann die Prämien in seiner persönlichen Einkommensteuererklärung als Werbungskosten ansetzen; sie wirken sich steuerlich aus, soweit seine gesamten Werbungskosten den Arbeitnehmerpauschbetrag übersteigen.

2. Kanzlei als GbR

Eine Kanzlei in der Rechtsform einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) wird – anders als die Rechtsanwalts-GmbH – nicht als Kammermitglied zugelassen. Eine Berufshaftpflichtversicherung der GbR ist somit nicht Zulassungsvoraussetzung, sondern wird zum Schutz der Gesellschaft, ihrer Gesellschafter und der angestellten Rechtsanwälte abgeschlossen.

Es wird die gleiche Grundkonstellation wie unter 1. angenommen, es handelt sich um eine Kanzlei in der Rechtsform einer GbR mit mehreren Partnern, zudem beschäftigt die GbR angestellte Rechtsanwälte.

Bereits mit Urteil vom 10.03.2016 (VI R 58/14) hatte der BFH entschieden, dass die eigene Haftpflichtversicherung einer GbR dann nicht zu Arbeitslohn der angestellten Rechtsanwälte führt, wenn diese jeweils im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Berufshaftpflichtversicherungen über den Mindestversicherungsbetrag von 250.000 Euro abgeschlossen haben. In zwei fast gleichlautenden Urteilen vom 01.10.2020 (VI R 11/18 und VI R 12/18)¹, hat der BFH entschieden, dass bei der Übernahme der Beiträge zu einer Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten Rechtsanwältin bzw. eines angestellten

¹ Hierzu wird eine Anmerkung von Mehren in Heft 3 der BRAK-Mitteilungen veröffentlicht werden.

Rechtsanwalts durch den Arbeitgeber Arbeitslohn vorliegt. Dabei kommt es laut BFH auf die Erfüllung der berufsrechtlichen Pflicht zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung und auf die Frage der Haftung der/des Angestellten nach außen an.

In seinem Urteil vom 01.10.2020 (VI R 11/18) verdeutlichte der BFH, dass – wenn eine Rechtsanwaltssozietät den Versicherungsbeitrag einer angestellten Rechtsanwältin übernimmt, die im Außenverhältnis nicht für eine anwaltliche Pflichtverletzung haftet – Arbeitslohn regelmäßig nur in Höhe des übernommenen Prämienanteils vorliegt, der auf die in § 51 Abs. 4 BRAO vorgeschriebene Mindestbemessungsgrundlage entfällt und den die Rechtsanwältin zur Erfüllung ihrer Versicherungspflicht nach § 51 Abs. 1 Satz 1 BRAO benötigt.

Auch in seiner zweiten Entscheidung vom 01.10.2020 (VI R 12/18) entschied der BFH, dass die Einbeziehung eines angestellten Rechtsanwalts in die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung einer Sozietät in Höhe des Prämienanteils, der auf die in § 51 Abs. 4 BRAO vorgeschriebene Mindestbemessungsgrundlage entfällt, zu Arbeitslohn führt, wenn der angestellte Rechtsanwalt erst durch den Einbezug in die Sozietätsversicherung seiner Versicherungspflicht nach § 51 Abs. 1 Satz 1 BRAO genügt. Weiter stellte der BFH fest, dass – wenn der angestellte „Briefkopfanwalt“ im Außenverhältnis nicht für eine anwaltliche Pflichtverletzung haftet – seine Einbeziehung in den über die Mindestversicherungssumme hinausgehenden Versicherungsschutz der Sozietät allein dieser aus versicherungsrechtlichen Gründen geschuldet ist. Insoweit nimmt der BFH auch hier ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Sozietät an hinsichtlich der versicherungsrechtlich benötigten Höherversicherung und der hierdurch abgedeckten Versicherungssumme. Soweit der angestellte Rechtsanwalt im Falle einer Anwaltstätigkeit außerhalb der Sozietät von der Höherversicherung profitieren könnte, handele es sich um einen bloßen Reflex der originär eigenbetrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers. Der hierauf entfallende Prämienanteil führt daher nicht zu Arbeitslohn, so der BFH.

Wenn der angestellte Rechtsanwalt jedoch im Außenverhältnis für eine anwaltliche Pflichtverletzung haftet, dann hat er ein eigenes Interesse an dem über die Mindestversicherungssumme hinausgehenden Versicherungsschutz der Sozietät. Insoweit bestehe bei einer Außenhaftung des angestellten Anwalts ein lohnsteuerlicher Vorteil bei der Übernahme der Versicherungsbeiträge durch den Arbeitgeber.

Bereits im Jahr 2016 hatte der BFH mit Urteil vom 10.03.2016 (VI R 58/14) entschieden, dass die durch die Kanzlei getragenen Versicherungsbeiträge anteilig in Höhe der Mindestversicherungssumme als geldwerter Vorteil und die darüber hinausgehende Sozietätsversicherung als im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers stehende „Überversicherung“ und nicht als Arbeitslohn anzusehen sind. Die Vermögensschadens-Haftpflichtversicherung diene der Deckung des mit dem Betrieb der GbR verbundenen Haftungsrisikos, also dem eigenen Versicherungsschutz der GbR und ihrer Gesellschafter. Denn sobald ein Vermögensschaden durch einen angestellten Rechtsanwalt der GbR entstehe, habe die GbR nach § 278 BGB für diese Schäden einzustehen. Mithin könne kein geldwerter Vorteil bei den angestellten Rechtsanwälten entstehen.

Es ist auch eine anders lautende Entscheidung eines Finanzgerichts ergangen:

Das FG Nürnberg entschied mit Urteil vom 27.02.2019 (5 K 1199/17, EFG 2019, 979 – Revision anhängig unter dem Az. VI R 32/19), dass die Erstattung der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung für die angestellten Rechtsanwälte durch den Kanzleiinhaber in voller Höhe Arbeitslohn darstelle. Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich von den oben dargestellten Sachverhalten dadurch, dass der Kanzleiinhaber die angestellten Rechtsanwälte nur unter der Bedingung eingestellt hatte, dass diese eine über die Mindestdeckungssumme hinausgehende Versicherung selbst

abschließen. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH sich zu der Entscheidung des FG Nürnberg verhalten wird.

Nach der Rechtsprechung des BFH lassen sich derzeit folgende Fallgruppen für angestellte Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte bei Kanzleien in der Rechtsform der GbR ableiten:

2.1 1. Fall: Angestellter Rechtsanwalt mit zusätzlicher eigener Berufshaftpflichtversicherung und ohne Außenhaftung

Für den Fall, dass angestellte Rechtsanwälte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen haben, führt eine etwaige Höherversicherung durch eine Haftpflichtversicherung, welche die GbR im eigenbetrieblichen Interesse abgeschlossen hat, nicht zu Arbeitslohn (BFH vom 10.03.2016 – VI R 58/14). In der Entscheidung vom 01.10.2020 (VI R 12/18) hat der BFH daher dem FG aufgetragen, aufzuklären, ob gegebenenfalls einer der angestellten Rechtsanwälte trotz der den Anforderungen von § 51 BRAO genügenden Sozietätsversicherung gleichwohl über eine eigene Berufshaftpflichtversicherung verfügte und ggf. dann „den Nachforderungsbescheid in Höhe des auf den betreffenden Rechtsanwalt entfallenden Prämienanteils zu mindern.“ Denn in diesem Fall hat der angestellte Anwalt seine Verpflichtung aus § 51 Abs. 1 Satz 1 BRAO bereits durch den Abschluss einer eigenen Versicherung erfüllt, so dass er kein eigenes Interesse an dem Versicherungsschutz der Sozietät hat.

2.2 2. Fall: Angestellter Rechtsanwalt ohne zusätzliche eigene Berufshaftpflichtversicherung und ohne Außenhaftung

Diese Konstellation hat der BFH in den o. g. Entscheidungen vom 01.10.2020 entschieden: Arbeitslohn liegt nur in Höhe des übernommenen Prämienanteils vor, der auf die in § 51 Abs. 4 BRAO vorgeschriebene Mindestversicherungssumme entfällt und den der Rechtsanwalt zur Erfüllung seiner Versicherungspflicht gem. § 51 Abs. 1 Satz 1 BRAO benötigt. Da er im Außenverhältnis für eine anwaltliche Pflichtverletzung nicht haftet, besteht kein eigenes Interesse an dem über die Mindestversicherungssumme hinausgehenden Versicherungsschutz der Sozietät.

2.3 3. Fall: Angestellter Rechtsanwalt mit zusätzlicher eigener Berufshaftpflichtversicherung und mit Außenhaftung

Diese Konstellation hat der BFH nicht entschieden. Es geht um die Fälle von Scheinsozien, also Fälle, in denen ein angestellter Rechtsanwalt auf dem Briefkopf steht und dort nicht kenntlich gemacht wird, dass dieser nicht Gesellschafter ist. Hier spricht viel dafür, dass die Übernahme der Beiträge zur Sozietätsversicherung durch den Arbeitgeber auch dem Interesse des Scheinsozius dient und somit als lohnsteuerpflichtig anzusehen ist und zwar auch soweit die Beiträge auf einen Versicherungsschutz entfallen, der über den vom angestellten Anwalt für sich vereinbarten hinausgeht. Für diesen zusätzlichen Versicherungsschutz hat der Scheinsozius ein eigenes Interesse an dem Versicherungsschutz der Sozietät.

2.4 4. Fall: Angestellter Rechtsanwalt ohne eigene Berufshaftpflichtversicherung und mit Außenhaftung

Diese Konstellation hat der BFH nicht ausdrücklich entschieden. Wenn der Scheinsozius keine eigene Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen hat, ist nach der Urteilsbegründung des BFH davon auszugehen, dass die Übernahme der Beiträge zur Sozietätsversicherung in vollem Umfang als lohnsteuerpflichtig anzusehen ist zum einen, weil der angestellte Anwalt seine Verpflichtung aus § 51 Abs. 1 Satz 1 BRAO erst mit der Sozietätsversicherung erfüllt und zum anderen, weil er im Außenverhältnis für

eine anwaltliche Pflichtverletzung haftet, so dass er ein eigenes Interesse an dem über die Mindestversicherungssumme hinausgehenden Versicherungsschutz der Sozietät hat.

3. Partnerschaft mit beschränkter Berufshaftung

Der Fall einer Partnerschaftsgesellschaft oder einer Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung nach § 8 Abs. 4 PartGG, die berufliche Kosten ihrer angestellten Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte trägt, ist noch nicht durch ein deutsches Finanzgericht entschieden worden. Lediglich die Entscheidung des BFH vom 10.03.2016 (VI R 58/14) betrifft eine Partnerschaftsgesellschaft, die in den Streitjahren allerdings eine GbR war. Hier finden sich jedoch keine Hinweise darauf, dass der BFH die Partnerschaftsgesellschaft anders beurteilen würde.

Es spricht Vieles dafür, auch diese Konstellation ähnlich zu beurteilen wie die der GbR.

II. Beiträge/Umlagen für Berufskammern

1. Kammerbeitrag

Die Kammerversammlung der RAK bestimmt gem. § 89 Abs. 2 Nr. 2 BRAO die Höhe und die Fälligkeit des Beitrags, der Umlagen, Gebühren und Auslagen. Der Rechtsanwalt und der Syndikusrechtsanwalt als Kammermitglied sind verpflichtet, diese zu tragen.

Der BFH hat mit Urteil vom 01.10.2020 (VI R 11/18) entschieden, dass für die Übernahme der Beiträge zur RAK durch die GbR Lohnsteuer anfällt. Personen, die zur Anwaltschaft zugelassen wurden, seien Mitglied der jeweiligen RAK (§ 60 Abs. 2 Nr. 1 BRAO). Die Pflichtmitgliedschaft bestehe unabhängig davon, ob die Rechtsanwältin oder der Rechtsanwalt nach der Zulassung selbstständig oder als Angestellte(r) tätig wird. Als Kammermitglied sei der Rechtsanwalt verpflichtet, den Kammerbeitrag zu tragen. Vor diesem Hintergrund liege die Übernahme des von der angestellten Rechtsanwältin geschuldeten Kammerbeitrags nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Kanzlei, sondern in besonderer Weise im eigenen Interesse der angestellten Rechtsanwältin, so der BFH.

Höchstrichterlich wurde zudem der Fall entschieden, in dem eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH für die angestellten Steuerberater deren Beiträge für die Steuerberaterkammern übernimmt. Der BFH ist mit Urteil vom 17.01.2008 (VI R 26/06) zu dem Ergebnis gekommen, dass die Übernahme der Kammerbeiträge durch die Steuerberatungs-GmbH auch im eigenen Interesse der angestellten Steuerberater erfolge und deshalb Arbeitslohn anzunehmen sei. Auch wenn die Mitgliedschaft in der Kammer eine zwingende Folge der Zulassung ist, die wiederum notwendige Voraussetzung für Angestellten­tätigkeit ist, besteht insoweit ein Eigeninteresse des angestellten Anwaltes: die Tätigkeit als Angestellter erfolgt sowohl im eigenen wie im betrieblichen Interesse.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Übernahme von Kammerbeiträgen durch den Arbeitgeber – unabhängig von der Rechtsform der Kanzlei – stets zu Arbeitslohn führt.

2. Beitrag/Umlage für das besondere elektronische Anwaltspostfach (beA)

a. Einrichtung eines Postfachs:

Die BRAK (Dachorganisation aller regionalen RAKn) ist gem. § 31a BRAO i. V. m. §§ 19 ff. Rechtsanwaltsverzeichnis- und -postfachverordnung (RAVPV) verpflichtet, für jedes im Anwaltsverzeichnis eingetragene Mitglied einer RAK ein besonderes elektronisches Anwaltspostfach (beA) empfangsbereit einzurichten; das gilt damit für niedergelassene Rechtsanwälte und für Syndikusrechtsanwälte. Die BRAK erhebt jährlich Beiträge von den RAKn, die zur Deckung ihrer sachlichen und personellen Belange erforderlich sind (§ 178 BRAO). Wie die RAKn diese Beiträge finanzieren, bleibt ihrer internen Organisation (d. h. ihrer Kammerversammlung) überlassen. Einige RAKn finanzieren die Kosten des beA durch eine Beitragserhöhung, andere legen einen Umlagebetrag fest.

Im Urteil vom 01.10.2020 (VI R 11/18) hat der BFH entschieden, dass die Übernahme der Umlage für die Einrichtung des beA einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber zu Arbeitslohn führt. Die Einrichtung des beA und der damit einhergehende Finanzierungsbeitrag erfolgten unmittelbar aus der Anwaltszulassung. Das beA selbst diene dabei der Berufsausübung. Vor diesem Hintergrund sei die Würdigung, die Einrichtung des beA für die angestellte Rechtsanwältin sei unabhängig von ihrem Anstellungsverhältnis bei der Sozietät in ihrem eigenen beruflichen Interesse erfolgt, nicht zu beanstanden, so der BFH.

b. Einrichtung eines Postfachs für eine weitere Kanzlei:

Der Rechtsanwalt muss im Bezirk der RAK, deren Mitglied er ist, eine Kanzlei einrichten und unterhalten (sog. Zulassungskanzlei). Für Anwälte besteht zudem die Möglichkeit der Errichtung „weiterer Kanzleien“ (§ 27 Abs. 2 BRAO). Eine weitere Kanzlei liegt vor, wenn die von einem Rechtsanwalt (neben der in der Zulassungskanzlei ausgeübten Tätigkeit) entfaltete Berufsausübung nicht von der Zulassungskanzlei abhängig und an diese angegliedert ist, sondern der eigenständigen, von der Zulassungskanzlei rechtlich unabhängigen anwaltlichen Berufsausübung dient, z. B., wenn der Anwalt, der in seiner Zulassungskanzlei als Einzelanwalt tätig ist, daneben noch in einer Berufsausübungsgemeinschaft tätig ist. Ist er in mehreren Berufsausübungsgemeinschaften tätig, sind mehrere weitere Kanzleien gegeben. (vgl. Begründung zu § 27 BRAO in BT-Drucks. 18/9521).

Die BRAK muss für jede weitere Kanzlei eines Mitglieds einer RAK ein weiteres beA einrichten (§ 31a Abs. 7 BRAO). Fraglich ist, wie die Übernahme der Kosten des beA für eine weitere Kanzlei eines angestellten Rechtsanwalts lohnsteuerrechtlich zu behandeln sind, beispielsweise wenn ein Rechtsanwalt für seine angestellte Teilzeittätigkeit in einer Kanzlei neben seiner „Zulassungskanzlei“ eine weitere Kanzlei einrichtet und dafür zwingend ein weiteres beA unterhalten muss. Bei der Beurteilung der Frage, kommt es darauf an, ob die Einrichtung der weiteren Kanzlei und des dazugehörigen beA im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers liegt oder nicht.

Man könnte zwar argumentieren, dass die Einrichtung im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers liegt, weil er das weitere beA des angestellten Anwalts in die IT-Infrastruktur der Sozietät einbinden und weiteren Mitarbeitern Zugriffsrechte auf das beA durch den angestellten Anwalt einräumen lassen möchte. Angesichts der immer weiter steigenden Anforderungen des Datenschutzes an den Kanzleiinhaber könnte die berufsrechtlich vorgegebene Trennung der Sphären als eine betriebliche Notwendigkeit gesehen werden, um die Datenhoheit des Kanzleiinhabers weitestmöglich zu erhalten.

Gegen die betriebliche Notwendigkeit spricht aber, dass die Einrichtung des beA für die weitere Kanzlei im überwiegenden Interesse des Arbeitnehmers liegt, um seiner anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht durch eine strikte Trennung der Mandate und eine Zuordnung in die Sphäre der jeweiligen Kanzlei zu

genügen. Dabei ist allerdings zu bedenken, dass diese Trennung berufsrechtlich vorgegeben ist und selbst dann besteht, wenn der Postfachinhaber keinen anderen Personen Zugriffsrechte an seinem Sozietäts-beA einräumt. Insofern ist die Trennung berufsrechtlich zwingender Ausfluss und gleichzeitig Voraussetzung der Betätigung in der weiteren Kanzlei. Darin liegt ein Unterschied zur Übernahme einer über die Mindestsumme hinausgehenden Vermögensschadenhaftpflichtversicherung, der keine berufsrechtliche Verpflichtung, sondern nur eine rein unternehmerische Entscheidung des Arbeitgebers zugrunde liegt.

Es bleibt auch hier abzuwarten, wie die Finanzgerichte angesichts der im Vergleich zur Berufshaftpflichtversicherung abweichenden berufsrechtlichen Grundlage zum beA mit diesen Fragestellungen umgehen werden.

III. Beiträge zu Vereinen

Die Übernahme der Beiträge für die Mitgliedschaft einer angestellten Rechtsanwältin im Deutschen Anwaltverein (DAV) führt nach Auffassung des BFH zu Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse handelt (Urteil vom 12.02.2009 – VI R 32/08). Der DAV bietet seinen Mitgliedern die Förderung und Initiierung eines Erfahrungs- und Informationsaustausches durch verschiedene Werbemaßnahmen und Services. Der BFH geht davon aus, dass diese Leistungen des Vereins für ein eigenes Interesse des angestellten Rechtsanwalts an der vom Arbeitgeber finanzierten Mitgliedschaft sprechen.

Dem ist der BFH mit dem oben erwähnten Urteil vom 01.10.2020 (VI R 11/18) gefolgt und hat entschieden, dass Lohnsteuer anfällt, wenn eine Rechtsanwaltssozietät für eine angestellte Rechtsanwältin die Beiträge für den DAV übernimmt. Die personenbezogene Mitgliedschaft in diesem Interessenverbund liege nicht im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin, sondern in beträchtlichem Umfang auch im Interesse der angestellten Rechtsanwältin. Ob bzw. inwieweit sie als Vereinsmitglied die entsprechenden Vorteile der Mitgliedschaft tatsächlich in Anspruch nahm, sei dabei unerheblich.

Aus Sicht des Ausschusses Steuerrecht wird die Übernahme von Mitgliedsbeiträgen zu Vereinen bei niedergelassenen Rechtsanwälten und Syndikusrechtsanwälten parallel zu beurteilen sein.

IV. Kosten für die beA-Karte

Die BRAK hat sicherzustellen, dass der Zugang zum beA nur durch ein sicheres Verfahren mit zwei voneinander unabhängigen Sicherungsmitteln möglich ist, der sogenannten beA-Karte (§ 31a Abs. 3 Satz 1 BRAO, § 22 RAVPV).

Die Tatsache, dass ein beA eingerichtet wird und damit ein Sicherungsmittel für den Zugang zum Postfach erforderlich wird, ist unmittelbar an die Zulassung des Rechtsanwalts bzw. des Syndikusrechtsanwalts geknüpft. Daher spricht aus Sicht des Ausschusses Steuerrecht viel dafür, hier eine Bewertung der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber für die beA-Karte eines angestellten Anwalts wie beim beA-Beitrag (bzw. der beA-Umlage) und damit wie beim Kammerbeitrag vorzunehmen. Niedergelassene Rechtsanwälte und Syndikusrechtsanwälte sind lohnsteuerlich gleich zu behandeln.

Offen ist, wie die Kosten für weitere beA-Karten, die von der Kanzlei genutzt werden (z. B. Sekretariat, Fristenkontrolle durch zentrale Mitarbeiter, Überwachung durch Partner) Lohnsteuerlich zu behandeln sind. Sofern solche zusätzliche beA-Karten ausgestellt werden, könnte argumentiert werden, dass diese allein im Interesse des Arbeitgebers ausgestellt werden.

Auch hier bleibt abzuwarten, wie die Finanzgerichte diese Fragestellung beurteilen werden.

V. Zusammenfassung

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung stellen Aufwendungen für eigene Berufshaftpflichtversicherungen von Kanzleien in der Rechtsform der GmbH keinen Arbeitslohn für die angestellten Rechtsanwälte dar. Die Aufwendungen für eigene Berufshaftpflichtversicherungen von Kanzleien in der Rechtsform der GbR stellen in der Regel weitgehend keinen Arbeitslohn für die angestellten Rechtsanwälte dar; etwas anderes gilt, wenn die Angestellten nach außen haften.

Die gleiche Bewertung könnte analog auch für Kanzleien in der Rechtsform der Partnerschaft mit beschränkter Haftung gelten. Hierzu gibt es jedoch noch keine Rechtsprechung.

Praxistipps:

- Um eine lohnsteuerliche Belastung ggf. möglichst gering zu halten, können Kanzleien für ihre angestellten Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte eine eigene Berufshaftpflichtversicherung über die Mindestversicherungssumme abschließen und den Versicherungsschutz der Kanzleiversicherung auf die Kanzleitätigkeit beschränken.
- Für Kanzleien in der Rechtsform der GbR *und der Partnerschaft* besteht u. U. Handlungsbedarf, falls angestellte Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte auf dem Briefkopf geführt werden. Denn als sog. Scheinsozian/Scheinpartner haften sie dann im Außenverhältnis, weshalb eine Lohnsteuerpflicht in Höhe des gesamten Prämienanteils der Berufshaftpflichtversicherung der Sozietät besteht.
- Vom Arbeitgeber übernommene Aufwendungen für den Kammerbeitrag (inklusive der Beiträge bzw. der Umlage für das beA) bzw. die Kosten der beA-Karte oder den DAV-Mitgliedsbeitrag der angestellten Rechtsanwälte sind hingegen als geldwerter Vorteil grundsätzlich zu versteuern.

Dem angestellten Rechtsanwalt steht jedoch ein „korrespondierender“ Werbungskostenabzug gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu.

- Die Versicherung eines Syndikusrechtsanwalts über eine D & O-Versicherung eines Unternehmens folgt anderen Grundsätzen und führt wie bei jedem anderen Angestellten des Unternehmens auch nicht zu einem geldwerten Vorteil.

Diese Ausführungen ersetzen keine individuelle steuerrechtliche Beratung.

VI. Auflistung zitierter Entscheidungen

BFH-Urteil vom 11.04.2006, Az.: VI R 60/02, BStBl II 2006, 691

BFH-Urteil vom 26.07.2007, Az.: VI R 64/06, BStBl II 2007, 892, BRAK-Mitt. 2007, 230

BFH-Urteil vom 17.01.2008, Az.: VI R 26/06, BStBl II 2008, 378

BFH-Urteil vom 12.02.2009, Az.: VI R 32/08, BStBl II 2009, 462

BFH-Urteil vom 14.11.2013, Az.: [VI R 36/12](#)², BStBl II, 2014, 278

BFH-Urteil vom 19.11.2015, Az.: [VI R 74/14](#)³, BStBl II 2016, 303, BRAK-Mitt. 2016, 96

BFH-Urteil vom 10.03.2016, Az.: [VI R 58/14](#)⁴, BStBl II 2016, 621

BFH-Urteil vom 01.10.2020, Az.: [VI R 11/18](#)⁵

BFH-Urteil vom 01.10.2020, Az.: [VI R 12/18](#)⁶

² http://www.rechtsprechung-im-internet.de/jportal/portal/t/14nk/page/bsjrsprod.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdoctype=yes&doc.id=STRE201410010&doc.part=L&doc.price=0.0&doc.hl=1#focuspoint

³ http://www.rechtsprechung-im-internet.de/jportal/portal/t/14m0/page/bsjrsprod.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdoctype=yes&doc.id=STRE201610025&doc.part=L&doc.price=0.0&doc.hl=1#focuspoint

⁴ http://www.rechtsprechung-im-internet.de/jportal/portal/t/14kx/page/bsjrsprod.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdoctype=yes&doc.id=STRE201610122&doc.part=L&doc.price=0.0&doc.hl=1#focuspoint

⁵ http://www.rechtsprechung-im-internet.de/jportal/portal/t/14j8/page/bsjrsprod.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdoctype=yes&doc.id=STRE202110014&doc.part=L&doc.price=0.0&doc.hl=1#focuspoint

Die Finanzverwaltung hat beschlossen, diese Entscheidungen des BFH in Kürze im Bundessteuerblatt Teil II zu veröffentlichen (Quelle: BMF 23.03.2021).

⁶ http://www.rechtsprechung-im-internet.de/jportal/portal/t/14k7/page/bsjrsprod.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdoctype=yes&doc.id=STRE202110015&doc.part=L&doc.price=0.0&doc.hl=1#focuspoint

Die Finanzverwaltung hat beschlossen, diese Entscheidungen des BFH in Kürze im Bundessteuerblatt Teil II zu veröffentlichen (Quelle: BMF 23.03.2021).