

# Steuerberater- Praxisnachfolge

**Verkauf – Schenkung – Erbfolge**

*Gestaltung aus Inhaber- und Nachfolgersicht*

von

**Thomas Rand**

Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht

---

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind  
im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter  
[ESV.info/978 3 503 12441 1](http://ESV.info/9783503124411)

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 12441 1  
eBook: ISBN 978 3 503 12465 7

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2010  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Nationalbibliothek 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: Strauss, Mörlenbach

## Vorwort

*Quidquid agis, prudenter agas et respice finem.  
Was immer du tust, handle klug, und bedenke das Ende!*  
(Gesta Romanorum, Cap. 103)

Des Schusters Kinder tragen oft die schlechtesten Schuhe. Ärzte behandeln sich nicht selbst. Anwälte vertreten sich in eigener Sache nicht selbst.<sup>1</sup> Und Steuerberater?

In eigener Sache fehlt oft die objektive professionelle Distanz, die jedem Berater in der Sache des Mandanten selbstverständlich ist. Man übersieht, was sich im fremden Fall aufgedrängt hätte. Hier will die vorliegende Schrift Transparenz schaffen, Gestaltungsbedarf aufzeigen und Gestaltungsrisiken vermeiden helfen.

„*Wenn das mal gut geht!*“ So beklagt MOENCH die Erbschaftsteuerreform 2009.<sup>2</sup> Mit Recht. Dieselbe Sorge sollte sich machen, wer die eigene Nachfolge in seiner Steuerberatungspraxis regelt – und nicht nur dem eigenen Rat und der Devise vertrauen, es werde schon gut gehen. Dafür steht zu viel auf dem Spiel, bei der Praxisübergabe ebenso wie beim Erwerb – nicht nur aber auch durch die neue Erbschaftsteuer.<sup>3</sup>

Jeder Berater weiß: Die Nachfolgeregelung jedes Mandanten ist eine Herkulesaufgabe. Die Nachfolgeregelung des Beraters ist eine noch größere. Sie bewegt sich auf rechtlichem und steuerlichem Terrain, das nicht zum alltäglichen Handwerkszeug jedes Steuerberaters gehört und das abgesteckt ist durch zivil-, haftungs- und gesellschaftsrechtliche Gestaltungsfolgen einer-

---

1 Zumindest sollten sie es nicht. Nicht von ungefähr sagt man im angloamerikanischen Rechtskreis über Anwaltskollegen: „A lawyer who represents himself has a fool for a client.“ Ein Anwalt der sich selbst vertritt, hat einen Narr zum Mandanten.

2 MOENCH, Leserinformation zur 49. Aktualisierung seines Erbschaftsteuerkommentars (Dezember 2008).

3 Die Reform der Erbschaftsteuerreform hat bereits begonnen, nachdem das Manuscript fertiggestellt war. Hinweise zu den geplanten Änderungen der Erbschaftsteuer durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Gesetzentwurf vom 9. November 2009, BT-Drucksache 17/15; Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 2. Dezember 2009, BT-Drucksache 17/138; Bericht des Finanzausschusses vom 3. Dezember 2009, BT-Drucksache 17/147; BR-Drucksache 865/09) konnten gleichwohl in den Fußnoten noch ergänzt werden. Der Bundesrat hat dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz am 18. Dezember 2009 zugestimmt.

seits und deren ertragsteuerliche, erbschaftsteuerliche und mitunter auch umwandlungssteuerrechtliche Konsequenzen andererseits; bei alledem müssen die berufsrechtlichen Rahmenbedingungen respektiert werden.

**Keine Muster!** Wer in diesem Buch das passende Muster sucht, um die eigene Nachfolge zu regeln, sucht vergeblich. Wer (nur) Vertragsmuster ausfüllt, den bestraft das Leben! Steuerberater sind Individualisten. Warum sollte sich gerade die Nachfolge in ein Schema pressen lassen, in das auch die Nachfolgeregelung jedes Kollegen passen würde? Ein Werkzeug, mit dem sich die Probleme des eigenen Falls lokalisieren und lösen lassen, tut bessere Dienste als ein Vertragsformular, das Lösungen für Sorgen und Probleme anbietet, die man selbst gar nicht hat.

**Statt dessen: Faustregeln.** Faustregeln sind keine Dogmen, sondern sind dynamisch, sind Richtschnur. Sie lassen Variationen im Einzelfall zu und helfen, die im individuellen Fall passende Gestaltung zu finden. Sie vermitteln Beratungserfahrungen und Gestaltungsideen, wollen Gestaltungsbedarf aufzeigen und Gestaltungsbewusstsein wecken.

**Maßgeschneiderte Lösung für den Einzelfall.** Patentrezepte gibt es nicht. Schon gar nicht bei der Nachfolgeregelung des Steuerberaters. Die vorliegende Schrift versteht sich deshalb als Arbeitsbuch, das das Spektrum möglicher Nachfolgeszenarien aufzeigt in ihren zivil-, steuer- und berufsrechtlichen Folgen. Am Ende sollte ein klares Bild von der eigenen Nachfolgeregelung stehen.

„*Was wäre heute, wenn Sie gestern gestorben wären?*“ Die Antwort vermittelt Bewusstsein für den Status quo. Risikomanagement in eigener Sache soll nicht dem Zufall überlassen bleiben. Es gilt, Gefahren und Risiken zu erkennen, die Praxis zu schützen und ihren Wert zu erhalten bevor es zu spät ist. Vor den Wechselfällen des Lebens ist niemand geschützt. Auch die tragende Säule der Steuerberatungspraxis kann plötzlich ausfallen – krankheitsbedingt oder durch einen unvorhersehbaren Erbfall. Sicherungsnetze kann jeder aufspannen. Dafür ist es nie zu früh – aber leider oft zu spät. Möge diese Erkenntnis der Impuls für gelungene, kluge Nachfolgeregelungen sein.

Meinen Lesern: Gutes Gelingen! Anregungen, Kritik und Erfahrungsberichte sind mir willkommen (steuer.anwalt@web.de).

Dillingen/Saar, im Dezember 2009

Thomas RAND

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort .....	5
Inhaltsverzeichnis .....	7
Abkürzungsverzeichnis .....	15
<b>A. Einführung und Überblick .....</b>	<b>19</b>
I. Rechtsformen der Berufsausübung und Wege zur Nachfolge ..	19
II. Gestaltungsmissbrauch und Gesamtplan-Rechtsprechung. ....	20
1. Risiko § 42 AO .....	20
2. Risiko Gesamtplan .....	24
III. Wer wird Partner? Wer wird Nachfolger? .....	25
<b>B. Praxis(ver)kauf der Einzelpraxis und Sozietät:   entgeltliche Praxisbeteiligung/Praxisübergabe .....</b>	<b>29</b>
I. Sozietätsgründung .....	30
1. GbR-Gründung .....	30
2. Partnerschaftsgesellschaft: immer noch Neuland. ....	30
a. Gesellschaftsrecht der Partnerschaft .....	31
b. Steuerfolgen der Partnerschaft .....	34
c. Umwandlung: Aus der GbR in die Partnerschaft .....	35
d. Partnerschaftsvertrag .....	36
3. Steuerberatungs-GmbH & Co. KG .....	36
a. Berufsrechtliche Voraussetzungen .....	36
b. Gestaltungsvarianten der Steuerberatungs- GmbH & Co. KG .....	37
c. Freiberuflichkeit? .....	39
d. Gründungshaftung .....	43
e. Eintrittshaftung .....	44
f. Haftung beim Kommanditistenwechsel .....	45
4. Rechtsformvergleich Steuerberatungs-GmbH/ Steuerberatungs- GmbH & Co. KG/ Steuerberatungs-Partnerschaft .....	46

	Seite
5. Überörtliche Sozietät/ Doppelstöckige Freiberufler-Personengesellschaft . . . . .	48
a. Überörtliche Sozietät . . . . .	48
b. Doppelstöckige Freiberufler-Personengesellschaft . . . . .	48
c. Umsatzsteuer in der überörtlichen Sozietät . . . . .	51
d. Überörtliche Sozietät in der Praxisnachfolge . . . . .	51
6. Sprachregelung . . . . .	52
II. Sozietätsvertrag . . . . .	52
1. Faustregeln zur Gestaltung des Sozietätsvertrages. . . . .	53
a. Sozietätsvertrag . . . . .	53
b. Geschäftsführung und Vertretung . . . . .	56
c. Gesellschafterbeschlüsse/Stimmrecht . . . . .	57
d. Gewinnermittlung . . . . .	58
e. Gewinnverteilung . . . . .	61
f. Sonderbetriebsvermögen/Leistungsverhältnisse zwischen Angehörigen von Partnern. . . . .	62
g. Finanzierung . . . . .	63
h. Krankheitsfall . . . . .	63
i. Kündigung/Todesfall . . . . .	64
j. Auseinandersetzung bei gescheiterter Nachfolge. . . . .	66
k. Abfindung . . . . .	66
l. Nachvertragliches Wettbewerbsverbot . . . . .	71
m. Treuepflicht . . . . .	71
2. Schiedsvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag . . . . .	72
a. Schiedsklausel . . . . .	73
b. Schiedsvereinbarung . . . . .	73
c. Schiedsfähige Streitgegenstände . . . . .	76
d. Beschlussmängelstreitigkeiten . . . . .	76
e. Schiedsspruch. . . . .	79
f. Schiedsgutachter . . . . .	80
g. Mediationsklausel . . . . .	80
III. Aufnahme in die Einzelpraxis . . . . .	81
1. Einmalzahlung ins Privatvermögen (Eintritt gegen Kaufpreis). . . . .	81
2. Ausgleichszahlung ins Gesellschaftsvermögen (Eintritt gegen Einlage). . . . .	83

	Seite
a. Bewertungswahlrecht .....	85
b. Einbringungs- und Eröffnungsbilanz .....	88
c. Einbringung mit Buchwertansatz .....	92
d. Einbringung mit Zwischenwertansatz.....	94
e. Einbringung mit Teilwertansatz.....	94
f. Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter beim Buchwert- und Teilwertansatz .....	94
3. Gewinnvorab-Modell .....	96
4. Modifiziertes Stufenmodell .....	98
5. Nullsozius .....	100
6. Praxiswertabschreibung .....	103
IV. Aufnahme in die Sozietät .....	104
V. Änderung der Beteiligungsquote.....	107
VI. Gründungsrisiken der Sozietät (Prophylaxe und Gestaltungen).....	108
1. Risiko 1: Haftung bei Gründung der Sozietät .....	108
2. Risiko 2: Haftung für Altverbindlichkeiten/ Schadenersatzansprüche in der Sozietät (Eintrittshaftung) ..	109
3. Risiko 3: Haftung nach dem Ausscheiden aus der Sozietät (Nachhaftung) .....	116
VII. Praxisveräußerung/Praxisaufgabe/Praxiserwerb .....	117
1. Vollentgeltliche Veräußerung der Einzelpraxis.....	118
a. Veräußerung.....	118
b. Einheitlicher Veräußerungsvorgang.....	121
c. Veräußerung an einen Erwerber.....	122
d. Beendigung/schädliche Fortsetzung der Berufstätigkeit.	122
2. Vollentgeltliche Veräußerung einer Teilpraxis .....	127
3. Veräußerung des Mitunternehmeranteils .....	128
a. Grundsätze.....	129
b. Veräußerung an neu eintretenden Gesellschafter .....	130

	Seite
c. Anwachsung des Gesellschaftsanteils bei verbleibenden Gesellschaftern .....	130
d. Ausscheiden mit negativem Kapitalkonto.....	132
e. Beendigung der Sozietät .....	132
4. Teilentgeltliche Veräußerung .....	133
5. Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge (Veräußerungsrente) .....	134
6. Optimierung des Veräußerungsgewinnes .....	139
7. Sukzessiv-Modell .....	143
VIII.Faustregeln zur Gestaltung des Praxiskaufvertrages.....	146
<b>C. Praxis(ver)kauf der Steuerberatungs-GmbH: Entgeltliche Praxisbeteiligung/Praxisübergabe in der Steuerberatungs-GmbH .....</b>	<b>153</b>
I. Gründung der Steuerberatungs-GmbH .....	153
1. Grundlagen .....	153
a. Risiko GmbH-Mantel/Vorrats-GmbH .....	154
b. Risiko Verlustdeckungshaftung/Vorbelastungshaftung .	154
c. Risiko verdeckte Sacheinlage .....	155
2. Umwandlung Einzelpraxis in Steuerberatungs-GmbH ....	157
a. Einbringung.....	160
b. Wertansatz (§ 20 Abs. 3 UmwStG) .....	161
c. Steuerliche Rückwirkung der Einbringung.....	163
d. Einbringungsbilanz .....	164
e. Schädliche Anteilsveräußerung .....	164
f. Umsatzsteuer .....	167
II. Aufnahme in die Steuerberatungs-GmbH .....	168
III. Ausscheiden aus der Steuerberatungs-GmbH .....	172
<b>D. Schenkung und Erbfolge: Unentgeltliche Praxisbeteiligung/Praxisübergabe .....</b>	<b>175</b>
I. Nachfolgerelevante Änderungen durch die Erbschaftsteuer 2009	175
1. Bewertung und Verschonung von Betriebsvermögen .....	177



	Seite
a. Bewertung des Unternehmensvermögens (Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) . . . . .	177
b. Begünstigtes Unternehmensvermögen . . . . .	182
c. Verschonung: Regelverschonung und Vollverschonung . . . . .	186
d. Tarifbegrenzung. . . . .	191
e. Belastungsfolgen und Nachsteuerrisiko: Gestaltungs- und Insolvenzvorsorge für den Übergeber . . . . .	192
f. Steuerklassen und Freibeträge . . . . .	195
2. Abfindung von Gesellschaftsbeteiligungen . . . . .	198
3. Steuerermäßigung nach § 35b EStG . . . . .	200
4. Verfassungswidrigkeit der reformierten Erbschaftsteuer? Gestaltungsüberlegungen/Veranlagung/Streitführung. . . . .	201
II. Vorweggenommene Erbfolge. . . . .	203
1. Einzelpraxis/Sozietät: unentgeltliche Aufnahme als Sozium . . . . .	203
a. Buchwertfortführung (§ 6 Abs. 3 EStG) . . . . .	203
b. Unentgeltliche Aufnahme im Zwei-Stufen-Modell: unentgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils . . . . .	206
c. Teilentgeltlicher Erwerb . . . . .	210
2. Steuerberatungs-GmbH . . . . .	212
3. Übergabe gegen Versorgungsleistungen . . . . .	213
4. Steuerberatungs-GmbH & Co. KG . . . . .	219
5. Praxis-Übergabevertrag . . . . .	220
a. Absicherung des Übergebers durch Rückwerbsrechte etc. . . . .	220
b. Gegenleistungen . . . . .	224
c. Vermeidung/Reduzierung von Pflichtteilsansprüchen . . . . .	224
d. Anrechnung/Ausgleichung von Vorempfängen. . . . .	226
e. Vorempfänge (frühere Erwerbe bei der Erbschaft-/ Schenkungsteuer) . . . . .	228
III. Erbfolge: Testamentsgestaltung und Erbfall. . . . .	228
1. Vorab . . . . .	228
a. Die vier Szenarien für Steuerberaterpraxen im Erbfall . . . . .	228

	Seite
b. Die vier Parameter für die Nachlassabwicklung mit Steuerberatungspraxen . . . . .	229
2. Einzelpraxis im Nachlass . . . . .	230
a. Alleinerbe/Vermächtnisnehmer . . . . .	230
b. Erbengemeinschaft/Erbaueinandersetzung . . . . .	232
3. Sozietätsanteil im Nachlass . . . . .	237
a. Nachfolgeklauseln . . . . .	238
b. Fortsetzungsklausel . . . . .	239
c. Übernahmeklausel . . . . .	247
d. Einfache Nachfolgeklausel . . . . .	248
e. Qualifizierte Nachfolgeklausel . . . . .	252
f. Eintrittsklausel . . . . .	260
g. Auflösung der Sozietät . . . . .	264
4. Steuerberatungs-GmbH-Anteil im Nachlass . . . . .	265
a. Einziehungsklausel . . . . .	265
b. Abtretungsklausel . . . . .	269
c. Erbschaftsteuerfolgen beim Erwerb von GmbH-Anteilen . . . . .	269
d. Steuerberatungs-GmbH-Anteil in der Erbaueinandersetzung . . . . .	270
e. Fortsetzung mit Berufsfremden (§ 55 StBerG) . . . . .	270
5. Steuerberatungs-GmbH & Co. KG-Anteil im Nachlass . . .	271
IV. Steuerberater-Testament . . . . .	272
1. Testament statt gesetzlicher Erbfolge . . . . .	272
2. Erbeinsetzung . . . . .	273
3. Vermächtnis . . . . .	273
4. Pflichtteilsansprüche/Anrechnung/Ausgleichung . . . . .	276
5. Bewertung . . . . .	277
6. Sonderbetriebsvermögen . . . . .	278
7. Betriebsvermögen/Privatvermögen . . . . .	278
8. Überlebender Ehegatte und weichende Erben . . . . .	279
9. Bindungswirkung und Änderungsvorbehalt . . . . .	280
10. Grenzen der Testierfreiheit . . . . .	281
11. Letztwillige Schiedsklausel . . . . .	282

	Seite
12. Faustregeln für die Testamentsgestaltung . . . . .	283
V. Steuerberater-Vorsorgevollmacht . . . . .	289
1. Ausgangslage . . . . .	289
a. Familienrechtliche Ausgangslage (Betreuung) . . . . .	289
b. Berufsrechtliche Ausgangslage: Allgemeiner Vertreter/Praxisabwickler/Praxistreuhänder	291
c. Außen- und Innenverhältnis der Vorsorgevollmacht. . . . .	294
2. Innenverhältnis . . . . .	295
3. Außenverhältnis . . . . .	300
4. Form . . . . .	301
5. Geltungsdauer . . . . .	302
6. Anzahl der Bevollmächtigten. . . . .	303
7. Kontrollbetreuung . . . . .	304
8. Flankierende Vorsorgeregelungen . . . . .	305
Literaturverzeichnis . . . . .	307
Stichwortverzeichnis. . . . .	327