

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

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.¹ 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 2009.² 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.³

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
A. Einführung und Überblick	19
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. Praxis(ver)kauf der Einzelpraxis und Sozietät: entgeltliche Praxisbeteiligung/Praxisübergabe	29
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
C. Praxis(ver)kauf der Steuerberatungs-GmbH: Entgeltliche Praxisbeteiligung/Praxisübergabe in der Steuerberatungs-GmbH	153
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
D. Schenkung und Erbfolge: Unentgeltliche Praxisbeteiligung/Praxisübergabe	175
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/Praxistreuhande	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