

Die so berechnete Bemessungsgrundlage ist zu modifizieren:

- Regelmäßig in mehr als einjährigen Intervallen anfallende Umsätze (z. B. Honorare für die Erstellung von Vermögensaufstellungen und Vermögenssteuererklärungen) sind zeitanteilig zu berücksichtigen.
- Umsätze für nicht regelmäßig wiederkehrende und einmalige Leistungen sollten mit dem Durchschnitt der Umsatzanteile der letzten drei Jahre berücksichtigt werden.
- Umsätze aus nicht übertragbaren (personengebundenen) Leistungen (z. B. Testamentsvollstreckervergütung) gehören nicht zur Bemessungsgrundlage und sind daher auszusondern.

Bestehen Anhaltspunkte, daß die so ermittelte Bemessungsgrundlage nicht dem zukünftig nachhaltig zu erzielenden Umsatz entspricht, so sind weitere Modifikationen vorzunehmen. Beispielsweise können noch vom Veräußerer vereinbarte Auftragsweiterungen bei bestehenden Mandatsverhältnissen zu einem Zuschlag auf den Umsatz führen, zu erwartende Umsatzminderungen durch gekündigte oder aus anderen Gründen demnächst geänderte Vertragsverhältnisse hingegen zu einem entsprechenden Abschlag.

Beispiel:

Abschlußhonorare lt. letzter Berechnung

+ Zuschlag wegen positiv geänderter Verhältnisse

/. Fortfall von Jahresabschlußleistungen

Buchführung und Lohnabrechnungen

+ 1/3 Honorar für Vermögensaufst., VSt-Erkl.

/. Honorar für nur einmalige (höchstpersönliche) Leistungen

Das Umsatzverfahren unterstellt eine bestimmte Rentabilität. Abweichungen von einer vergleichbaren Praxis, wie über- oder unterdurchschnittliche Reingewinne sowie andere Besonderheiten, wie Zusammensetzung und geographische Streuung der Mandate, organisatorischer Zustand der Praxis, besondere Risiken und Chancen (siehe auch B 3 der Checkliste), sind deshalb noch durch Zu- und Abschläge bei der Ermittlung des anzuwendenden Hundertsatzes zu berücksichtigen. Allgemeine - übliche - Risiken und Chancen der Mandatsbeziehungen bleiben jedoch außer Betracht. Die Parteien können natürlich hinsichtlich von Mandatsverlusten in einer Übergangszeit eine zusätzliche Vereinbarung treffen⁴⁾.

Soweit der Hundertsatz zur Errechnung des Praxiswertes nicht vereinbart wird, ist er aus den Kaufpreisen für vergleichbare Praxen abzuleiten.

Empfehlungen¹⁾ für die Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis²⁾

I. Empfehlungen für die Ermittlung des Wertes einer StB-Praxis

1. Zielsetzung
2. Begriff des Wertes der Steuerberaterpraxis
3. Umsatzverfahren - mit Modifikationen
4. Modifiziertes Ertragswertverfahren
5. Vergleich bei unterschiedlichen Kostenstrukturen
6. Vergleich des Umsatzverfahrens mit den modifizierten Ertragswertverfahren
7. Latente Steuern
8. Anteile an Steuerberatungsgesellschaften
9. Checkliste

II. Checkliste zur Praxisübertragung

- A. Persönliche Verhältnisse
- B. Praxisverhältnisse
- C. Mitarbeiterverhältnisse

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 14./15. Januar 1990.

I. Empfehlungen für die Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis

1. Zielsetzung

Die Empfehlungen zur Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis sollen Anregungen geben, wie in Fall der Praxisübertragung, bei Aufnahme eines Partners oder aus anderen Bewertungsanlässen, wie z. B. bei vermögensrechtlichen Auseinandersetzungen, der Wert einer Steuerberaterpraxis ermittelt werden kann. Sie sind nicht verbindlich.

2. Begriff des Wertes der Steuerberaterpraxis

Der Wert einer Steuerberaterpraxis setzt sich zusammen aus dem *Substanzwert* und dem *Praxiswert*.

Der Substanzwert (= Sachwert) ergibt sich aus der Summe aller zu einer Praxis gehörenden Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden; dies gilt bei Praxis-

1) Die Empfehlungen haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmtem Sachverhalten oder Problemerkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

2) Abgedruckt in: Berufsrechtliches Handbuch „Praxiswert“, Fach 5.2.2. - Diese Empfehlungen haben die „Hinweise zur Ermittlung des Praxiswertes“ v. 14.1.1982 abgelöst, die für die Frage der Überprüfung der Angemessenheit durch die Steuerberaterkammern verbindlich herangezogen wurden (d.H.).

Beispiele⁷⁾ für die Anwendung des Umsatzverfahrens:

1. Bemessungsgrundlage	DM 400.000,-
Vereinbarter Prozentsatz	125 %
Praxiswert: 125% von	DM 400.000,-
	<u>DM 500.000,-</u>
2. Bemessungsgrundlage	DM 400.000,-
Zuschlag wegen Auftragsverlängerungen	DM 40.000,-
Abschlag wegen Umsatzminderungen	DM 48.000,-
	<u>DM 392.000,-</u>
Vereinbarter Prozentsatz	125 %
./. Abschlag wegen ungünstiger Mandantenstruktur 5 %	120 %
Praxiswert: 120 % von DM 392.000,-	<u>DM 470.400,-</u>

4. Modifiziertes Ertragswertverfahren

Zur Kontrolle des Ergebnisses des modifizierten Umsatzverfahrens empfiehlt sich die Anwendung des modifizierten Ertragswertverfahrens, weil es die tatsächliche Kostenstruktur der einzelnen Praxis berücksichtigt⁸⁾.

Beim modifizierten Ertragswertverfahren wird von der Vorstellung ausgegangen, daß der Praxiserwerber einige Jahre benötigt, um sich eine vergleichbare Praxis aufzubauen. Deshalb erscheint es angemessen, wenn er den in einem unterstellten Zeitraum erzielbaren Nettoüberschuß dem früheren Praxisinhaber oder den Rechtsnachfolgern als Kaufpreis für den Praxiswert bezahlt. Die Länge des Zeitraumes hängt von den Umständen des Einzelfalles ab und ist je nach Praxisstruktur individuell zu schätzen. Auf dieser Grundlage wird der Praxiswert als Barwert der Nettoüberschüsse der Praxis für diese Zeitperiode ermittelt, wobei als Umsatz für Fremdkapital geltende Zinsfuß anzusetzen ist. Den Nettoüberschuß erhält man durch Abzug der Kosten vom Umsatz abzüglich einer angemessenen Tätigkeitsvergütung für den Praxiserwerber (sog. kalkulatorischer Unternehmerlohn).

Die tatsächlichen Kosten sind gegebenenfalls durch kalkulatorische Anderskosten zu ersetzen bzw. um kalkulatorische Zusatzkosten zu ergänzen. Unter Anderskosten sind dabei Aufwendungen zu verstehen, die kalkulatorische Kosten sind, in der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung jedoch „anders“ als mit dem betreffenden Aufwand erfaßt werden. Zu den kalkulatorischen Zusatzkosten gehören insbesondere die Tätigkeitsvergütung, kalkulatorische Zinsen auf das eingesetzte Eigenkapital und Mieten für eigene Räume. Bei der Abgrenzung der Kosten sind Abschreibungen und Zinsen für evtl. früher erworbene Praxiswerte auszusondern.

7) Die in den Beispielen verwendeten Zahlen sind nicht repräsentativ.

8) Wegen der Prognoseunsicherheit und der Ungewißheit über die Höhe des kalkulatorischen Unternehmerlohnes sowie der Ableitung marktgerechter Kapitalisierungszinsfüße ist diese „Kontrollrechnung“ in der Praxis so gut wie nicht verbreitet (d.H.).

übernehmen nur, soweit sie auf den Erwerber übergehen. Zu den Vermögensgegenständen gehören u. a. die Praxisausstattung (Inventar, u. a. EDV-Anlage einschließlich Software, Bibliothek usw.), Mietereinbauten, ausstehende Forderungen, der Wert der noch nicht abgerechneten erbrachten und begonnenen Leistungen, Anzahlungen aufgrund von Leasing- und Mietverträgen, Vorschüsse, Kautionen, nicht jedoch aktivierte Praxiswerte. Bei der Ermittlung der Schulden sind u. a. Urlaubsansprüche, Weihnachtsgelder, Tantiemepflichtungen und ähnliche Verpflichtungen gegenüber Mitarbeiterinnen abzugrenzen. Auch sind noch bestehende Verbindlichkeiten aus der Übernahme erworbener Praxen zu berücksichtigen.

Unter „Praxiswert“ wird ausschließlich der immaterielle Wert = Goodwill der Steuerberaterpraxis verstanden.

Nach der Methodenlehre der Betriebswirtschaft wird zur Ermittlung des Wertes eines Unternehmens grundsätzlich das Ertragswertverfahren angewendet. Dieses Verfahren trägt aber nicht den Besonderheiten der freiberuflichen Tätigkeit, die im Erbringen einer höchstpersönlichen Leistung gesehen werden, hinreichend Rechnung (BGH, Entscheidung vom 13.10.1976 IV ZR 104/74, WM 1977 S. 262, DB 1977 S. 1183, StB 1977 S. 13). In der Praxis wird üblicherweise das Umsatzverfahren für die Bewertung des immateriellen Wertes von Steuerberaterpraxen angewendet. Gleichwohl empfiehlt es sich, das Bewertungsergebnis anhand des modifizierten Ertragswertverfahrens auf seine Angemessenheit hin zu überprüfen (vgl. Punkt 6)³⁾.

3. Umsatzverfahren - mit Modifikationen

Beim Umsatzverfahren wird der Praxiswert durch Anwendung eines bestimmten (vereinbarten/üblichen) Hundertsatzes auf die Bemessungsgrundlage ermittelt⁴⁾. Bemessungsgrundlage ist der Umsatz - ohne Umsatzsteuer - für Praxisleistungen, die aufgrund bestehender Mandatsverhältnisse und erteilter Aufträge innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten voraussichtlich erzielt werden können⁵⁾.

3) Von einer Veröffentlichung von Umsatzprozentsätzen, Zinssätzen, Tätigkeitsvergütungen usw. wurde in den Empfehlungen bewußt Abstand genommen, da dies nicht oder allenfalls nur für kurze Zeit marktgerecht gewesen wäre. Zu Recht führt hierzu Breidenbach aus: „In einer marktwirtschaftlich orientierten Wirtschaftsordnung kommt auch der Preis von Steuerberaterpraxen im freien Spiel der Kräfte zwischen Angebot und Nachfrage zustande. Die dabei wirksamen Marktdaten ändern sich aber viel zu schnell, als daß sie einer derartigen Veröffentlichung zutreffend wiedergegeben werden könnten. Noch abwegiger erschien es, daß die Kammer diese Daten kraft eigener Autorität einfach festsetzt. Dies käme einer amtlich verordneten Preisfestsetzung gleich, die im Rahmen einer freien Marktwirtschaft keinen Platz hat. Etwas anderes ist es, ob Kammern Erfahrungen über vereinbarte Praxiswerte sammeln, um diese auf Verlangen für Bewertungszwecke den Berufskollegen mitzuteilen.“ Vgl. Breidenbach, Berthold: Überlegungen zur Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis, DStR 1991, 47 (d.H.).

4) In der Praxis haben sich insbesondere „Mandanten-Übersichtslisten“ bewährt, die in einer Matrix die Schlüsselgrößen für die Bewertung in möglichst gedrängter Dichte liefern (d.H.).

5) Von allen vergleichsorientierten Bewertungsverfahren für die Bewertung von freiberuflichen Praxen erscheint diese Variante mit Abstand am marktgerechtesten. Allerdings konnte in dem Zeitraum 1990 bis 1994 wieder vereinigungsbedingt stark zwischen Praxen im Osten bzw. im Westen und zudem zwischen Praxen auf dem Lande bzw. in der Stadt bezüglich der Höhe der zugrunde gelegten Erfahrungssätze unterschieden werden. Die Schwierigkeit der Bewertung von Steuerberaterpraxen besteht weniger im Ansatz des konkret anzuwendenden Erfahrungssatzes - hier bestehen nur enge Bandbreiten bei relativ guter Markttransparenz -, als vielmehr in der Ermittlung der Umsatzbasis der zu bewertenden Praxis (d.H.).

II. Checkliste¹⁰⁾ zur Praxisübertragung

A. Persönliche Verhältnisse

1. Vorbildung und berufliche Qualifikation
(Hinweis: Bei Prüfberechtigung ist zu klären, inwieweit Ausschlußgründe nach § 319 Abs. 2 HGB vorliegen!)
2. Welche Leistungen werden vom Veräußerer überwiegend persönlich erbracht?
 - a) Betreuung ausgewählter Mandate
 - b) Jahresabschlußarbeiten
 - c) Kontrolle der Jahresabschlüsse
 - d) Pflicht- und freiwillige Prüfungen
 - e) Sonstige
 Durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit
3. Bestehen verwandtschaftliche Beziehungen zwischen dem Veräußerer und
 - a) Sozietäts- oder Bürogemeinschaftspartnern
 - b) Mitarbeiter/Mitarbeiterinnen
 - c) Mandanten
4. Ist der Veräußerer tätig für
 - a) berufsständische Organisationen
 - b) andere, ggf. für welche
5. Will der Veräußerer nach Übertragung noch tätig bleiben
 - a) auf eigene Rechnung - in eigener Praxis -
 - b) als freier Mitarbeiter
 - c) als Arbeitnehmer

B. Praxisverhältnisse

1. Rechtsform

Einzelpraxis: seit

Sozietät: seit

Bürogemeinschaft: seit

Gesellschaft - Firma - Gesellschafter: seit

- Vertragsgrundlagen prüfen! -

10) Bei der Darlegung der Praxisverhältnisse ist die Verschwiegenheitspflicht (§ 57 Abs. 1 StBerG und Nr. 17 RichtStB) zu beachten.

Beispiel:

Umsatz	DM 400 000 p. a.
/J. Kosten	DM 200 000 p. a.
/J. kalkulatorische Tätigkeitsvergütung	DM 100 000 p. a.
Nettoüberschuß	DM 100 000 p. a.

Bei einem Zinssatz von $p = 8\%$ p. a. und einem vereinbarten Zeitraum von $n = 6$ Jahren ist der Überschuß von DM 100 000 p. a. mit dem Rentenbarwertfaktor⁹⁾ 4,7900 zu multiplizieren.

Praxiswert = DM 100 000 x 4,7900 = DM 479.000,-

Wie sehr das Bewertungsergebnis von der Länge des zu vergütenden Zeitraums (n) und der Wahl des Abzinsungsfaktors (p) abhängig ist, wird aus der folgenden Übersicht deutlich.

DM	p = 6 DM	p = 8 DM	p = 10
n = 5	432.700	413.710	396.160
n = 6	505.110	479.000	455.140
n = 7	573.430	539.460	508.770

5. Vergleich bei unterschiedlichen Kostenstrukturen

Die Auswirkung unterschiedlicher Kostenstrukturen wird an folgendem Beispiel deutlich:

Umsatz DM/p. a.	400.000,-	400.000,-	400.000,-
Kostenquote	40 %	45 %	50 %
Kosten	160.000,-	180.000,-	200.000,-
Kalkulatorische Tätigkeitsvergütung	100.000,-	100.000,-	100.000,-
Nettoüberschuß	140.000,-	120.000,-	100.000,-
p = 8 n = 5			
Praxiswert in DM vom Umsatz	579.194,- 145 %	496.452,- 124 %	413.710,- 103 %

Die Zahlen zeigen, daß die schematische Anwendung des Umsatzverfahrens ohne Berücksichtigung der individuellen Kostenstruktur zu unzutreffenden Ergebnissen führen kann.

9) Barwert einer nachschüssigen monatlichen Rente bei monatlicher Zahlung.

2. Welche Leistungen werden hauptsächlich erbracht?

Prozentualer Anteil an den Gesamterlösen des Vorjahres angeben - ggf. schätzen -

- a) Buchführungen und Lohnabrechnungen
- b) Jahresabschlüsse
- c) Steuererklärungen
- d) Steuerrechtsdurchsetzung - außergerichtliche und gerichtliche Rechtsbehelfe -
- e) Prüfungen - getrennt nach Pflicht- und freiwilligen Prüfungen
- f) Gestaltende Beratung
- g) Betriebswirtschaftliche Beratungen
- h) Vermögensverwaltungen - treuhänderische Tätigkeiten
- i) Sonstige

3. Strukturierung der Mandatsverhältnisse

- Vollständige Mandantenliste -

Auflistung

- a) nach Rechtsform
- b) nach Auftragsinhalt
- c) nach Branchen/Berufsgruppen
- d) nach Alter der Mandanten bei Vertragsverhältnissen mit natürlichen Personen
- e) nach Dauer der Vertragsverhältnisse
- f) Aufteilung je 3/5 10/20 größten Mandate absolut und prozentual zum Gesamtumsatz des Vorjahres
- g) Einschätzung der Entwicklung der Mandatsverhältnisse, insbesondere im Bereich Buchführung und Lohnabrechnungen

4. Honorarstruktur

- a) Liegen schriftliche Verträge mit Mandanten vor?
- b) Welche Sondervereinbarungen bestehen?
- c) Welche Über-/Unterdeckungen erbringen die Honorare im Vergleich zur Nachkalkulation auf der Grundlage angemessener Stundensätze?
- d) Wann wurden die letzten Gebührenanpassungen durchgeführt?

6. Vergleich des Umsatzverfahrens mit den modifizierten Ertragswertverfahren

Neben Unterschieden in der Kostenstruktur können auch unterschiedliche Annahmen über die anderen Wertkomponenten (insbesondere Nutzungsdauer, Zinssatz, kalkulatorische Tätigkeitsvergütung) zu abweichenden Ergebnissen zwischen beiden Verfahren führen. Sie sollten zu einer genauen Überprüfung Anlaß geben, aus welchen Gründen die Ergebnisse voneinander abweichen.

7. Latente Steuern

Der beim Erwerb einer Praxis gezahlte Kaufpreis ist in der Regel für den Erwerber auch Grundlage der Besteuerung; insbesondere kann der bezahlte Praxiswert abgeschrieben werden.

Erfolgt eine Bewertung nur zum Zweck einer vermögensrechtlichen Auseinandersetzung, z. B. bei der Beendigung des Güterstandes oder bei Erbregelungen, so hat das Bewertungsergebnis keine Auswirkung auf die steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten. In diesem Fall ist zu prüfen, ob aus Gründen der Gleichbehandlung der Nachteil aus den fehlenden Abschreibungsmöglichkeiten als Wertminderung bei der Bewertung berücksichtigt werden kann.

8. Anteile an Steuerberatungsgesellschaften

Für die Bewertung von Anteilen an Steuerberatungsgesellschaften in der Rechtsform der Kapitalgesellschaften können die hier dargestellten Verfahren nicht uneingeschränkt übernommen werden.

9. Checkliste

Die Checkliste soll der Aufnahme aller entscheidungserheblichen Faktoren dienen. Aus dem so gewonnenen Gesamtbild läßt sich der Ermessensspielraum ableiten, innerhalb dessen für die Ermittlung des Praxiswertes Zu- oder Abschläge angebracht sein könnten.

Vorläufige Richtlinien¹⁾ für die Praxisübertragung im Buchprüferberuf²⁾

- § 1 Übertragungsvoraussetzungen
- § 2 Art des Entgeltes
- § 3 Entgeltsberechnung
- § 4 Bemessungsgrundlagen
- § 5 Anhaltspunkte für Zu- und Abschläge
- § 6 Sicherung des Entgeltes
- § 7 Schriftformerfordernis, Schiedsvertrag
- § 8 Übernahme von Aufträgen in Sonderfällen
- § 9 Sicherung des Mandatsschutzes
- § 10 Vertragsumfang³⁾

Der Bundesverband der vereidigten Buchprüfer empfiehlt seinen Mitgliedern, beim Abschluß von Praxisübergabeverträgen nachstehende Richtlinien anzuwenden:

§ 1 Übertragungsvoraussetzungen

(1) Die Praxis eines vereid. Buchprüfers ist kein Handelsobjekt. Es gilt der Berufsgrundsatz, daß die entgeltliche Übertragung oder Übernahme einer Praxis eines vereid. Buchprüfers nur erfolgen darf, wenn wichtige Gründe die Übertragung oder Übernahme rechtfertigen. Die Praxisübergabe oder Praxisübernahme darf nicht als Verkauf oder Kauf angekündigt werden.

(2) Als wichtige Gründe im Sinne von Absatz 1 gelten insbesondere:

- a) Ausscheiden des Praxisinhabers aus dem Beruf durch Tod oder Berufsaufgabe infolge Alters oder Berufsunfähigkeit; Aufgabe der Praxis z. B. aus gesundheitlichen Gründen.
- b) Eintritt des Praxisinhabers in eine Sozietät oder in eine Buchprüfungs-, Wirtschaftsprüfungs- oder Steuerberatungsgesellschaft. In diesem Falle darf jedoch die Praxis in der Regel nur von der Sozietät oder der Gesellschaft übernommen werden.

(3) Die Übertragung einer Praxis eines Berufsangehörigen, dessen Bestellung auf Grund eines vorangegangenen berufsgerichtlichen Verfahrens widerrufen wurde, verstößt gegen die Standesauffassung.

1) Stand: 1954. Der Bundesverband der vereidigten Buchprüfer hat von einer Verabschiedung endgültiger Richtlinien abgesehen und verweist auf die vom IDW herausgegebenen Leitlinien zur Verwertung von WP-Praxen, abgedruckt im jeweiligen WP-Handbuch, Band 1 sowie auf die HFA-Stellungnahme 2/1983. Einige Richtlinieninhalte sind durch Zeitablauf bzw. durch Änderung der Verkehrsschauung grundlegend geändert. So bezüglich der Modalitäten zum Entgelt. Vorbildlich ist die Bezugnahme auf den als zukünftig nachhaltig erzielbar geschätzten Umsatz sowie die Benennung der Spannweite für den Umsatzmultiplikator von 60 bis 120 %. Soweit ersichtlich, ist dies der erste konkret genannte Umsatzmultiplikator für eine Freiberuflerpraxis (d.H.)

2) WTrh 1954, S. 10 - 12.

3) Überschriften im Original nicht enthalten (d.H.).

5. Praxisräume

- a) Standort, Verkehrsanbindung, Parkmöglichkeiten
- b) Eigentum des Veräußerers
Abschluß eines Mietvertrages zu welchen Bedingungen möglich?
- c) Mietverhältnis - Dauer, Mietpreis, wesentliche Bedingungen
- d) Praxiserweiterungsmöglichkeit

6. Vertragsverhältnisse

- a) Vermögensschadenhaftpflichtversicherung mit welchen Deckungssummen
- b) Leasingverträge
- c) sonstige Verträge, in die eingetreten werden sollte/müßte

7. Ausstattung der Praxis

- a) DATEV- (EDV-) Anschluß
Datenfernübertragung PC
- b) Bibliotheksumfang
- c) weitere sachliche Ausstattung
- Verzeichnis der Vermögensgegenstände, die übertragen werden sollen -

8. Kostenstruktur mit Angabe möglicher Veränderungen

- Vorjahresdaten -

- a) Personalkosten
- b) Sachkosten - davon
 - Raumkosten
 - Monatliche/jährliche Leasinggebühren - spezifiziert
 - Datenverarbeitungskosten
 - Literaturkosten
 - Reise- und Übernachtungskosten

§ 2 Art des Entgeltes

(1) Das Entgelt für die Praxisübergabe soll möglichst in Form einer Rente gewährt werden, deren Dauer 5 Jahre nicht unterschreiten und 12 Jahre nicht überschreiten soll⁴⁾.

(2) Die Rente ist Entgelt für die unwägbaren Praxisteile, wie z.B. Einführung und Überlassung der Klienten, Überlassung der Handakten, Übertragung der Rechte aus Verträgen mit Klienten, Personal, Vermieter usw., Eintritt in laufende Verträge für periodisch anfallende Literatur.

(3) Wegen Übertragung der Büroeinrichtung und der Literatur sind je nach den Verhältnissen des Einzelfalles Sondervereinbarungen zu treffen, wobei der Gegenwart in bar oder in Teilzahlungen über einen Zeitraum von möglichst nicht mehr als 12 Monaten geleistet werden soll.

§ 3 Entgeltsberechnung

(1) Das Entgelt berechnet sich:

- a) nach dem als zukünftig nachhaltig erzielbar geschätzten Umsatz. Zur Abschätzung des zukünftig nachhaltig erzielbaren Umsatzes sind die in den letzten 3-5 Jahren erzielten Umsätze, unter Ausscheidung von Einnahmen aus einmaligen Aufträgen, heranziehen. Aufträge von Mandanten, die vor Praxisübergabe aus der Betreuung durch den bisherigen Praxisinhaber ausgeschieden sind, bleiben dabei außer Ansatz,
- oder
- b) nach dem tatsächlich vom Übernehmer erzielten Umsatz. Der vom Übernehmer tatsächlich erzielte Umsatz umfaßt nur die Berufseinnahmen aus der Betreuung von Auftraggebern, die vor Übernahme der Praxis von deren bisherigen Inhaber betreut worden sind.

(2) Als Umsatz gelten hierbei die umsatzsteuerbaren Berufseinnahmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes bei Sollbesteuerung, gegebenenfalls mit Abgrenzung für halfertige Arbeiten.

(3) Als einmalige Aufträge gelten in der Regel nur Aufträge von Mandanten, die während der letzten 3 Jahre nicht in regelmäßiger Betreuung durch den bisherigen Praxisinhaber standen.

§ 4 Bemessungsgrundlagen

(1) Wird das Entgelt nach dem als zukünftig nachhaltig ermittelbar geschätzten Umsatz (§ 3 Abs. 1, Buchst. a) berechnet, so soll die zu gewährende Rente je nach Lage des Einzelfalles unter Berücksichtigung der Struktur der Praxis und ihrer Kosten insgesamt mindestens 60 % - 120% des als zukünftig nachhaltig erzielbaren geschätzten Umsatzes betragen (vgl. Tabelle § 5 und Beispiel 1 - 5).

4) In den 50-er Jahren war die Vereinbarung einer Rente als Gegenleistung weit verbreitet und wurde unter dem Gesichtspunkt einer Altersversorgung betrachtet, heute ist sie die Ausnahme (d.H.).

C. Mitarbeiterverhältnisse

1. Anzahl, Alter, Geschlecht, Qualifikation und Eintrittsdatum

- Steuerberater/Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
- Rechtsanwälte
- Mit anderer beruflicher Qualifikation (Hochschulabsolventen, Mitarbeiter mit Fortbildungsprüfung nach § 46 BBIG, Bilanzbuchhalter o.ä.)
- Steuerfachgehilfen/innen
- Auszubildende
- Familienangehörige
- Sonstige

2. Inhalt der Dienstverträge

- Arbeitszeit
- Vergütungsregelung
- Urlaub
- Reisekostenregelung
- Kündigungszeiten (über 6 Wochen zum Quartalschluß hinaus)

3. Sondervereinbarungen mit Mitarbeitern/MitarbeiterInnen

- Versorgungszusagen
- Umsatz- oder Gewinnbeteiligung
- Zusätzliche Vereinbarungen

4. Inwieweit betreuen Mitarbeiter/Mitarbeiterinnen weitgehend selbständig einzelne Mandatsverhältnisse, ggf. welche?

5. Liegen bei Mitarbeitern/Mitarbeiterinnen Ausschlußgründe nach § 319 Abs. 2 HGB vor?

6. Soziale Daten/Wettbewerbsabreden

- Durchschnittliche Fehlzeiten durch Krankheit im Vorjahr
- Urlaubsrückstände zum Jahresbeginn

Die Bewertung von Wirtschaftsprüferpraxen¹⁾

Aus der Einschaltung der Geschäftsstelle bei Praxisverwertungen bzw. der Ermittlung des Praxiswertes²⁾ haben sich ungeachtet anderer Methoden und Übungen³⁾ Erkenntnisse ergeben, die in die Überlegungen einbezogen werden sollten; die im WPH 1985/86 Bd. I S. 80 aufgeführten Kriterien sind zum Teil nicht mehr aktuell. Es handelt sich aber auch bei den nachfolgenden Hinweisen nach wie vor nur um Grundzüge, die weder verbindlich sind noch allgemeine Gültigkeit besitzen; es ist durchaus denkbar, im Hinblick auf die Besonderheiten des Einzelfalles anders zu verfahren.

- Maßgebend für den Wert einer WP-Praxis ist der übertragbare Mandantenstamm⁴⁾ also der Kreis der Auftraggeber, der bereit ist, die Geschäftsbeziehungen mit dem Praxisnachfolger fortzusetzen.
- Der Veräußerungswert orientiert sich am nachhaltigen Jahresumsatz (Summe der Honorare). Dabei ist es möglich, den Durchschnitt der letzten 3 oder 4 Jahre zugrunde zu legen; es kann aber auch eine Bereinigung des letzten Jahresumsatzes nach Maßgabe der Nachhaltigkeit der Mandate bzw. der einzelnen Aufträge erfolgen.
- Die Höhe des Kaufpreises bewegt sich im Regelfall innerhalb einer Bandbreite von 100 bis 130% des nachhaltigen Umsatzes. Für die Zuordnung innerhalb dieser Bandbreite ist die Praxisstruktur maßgebend, u.a. die Rendite = Rohüberschuß, die Streuung der Klientel, die Ausweitungsmöglichkeiten der Aufträge, die Steigerungsfähigkeit des Honorars etc. Ist die Rendite überdurchschnittlich hoch, kann der Kaufpreis auch bis zu 140% des nachhaltigen Umsatzes betragen.
- Ob und wie sich die Übernahme von Personal auswirkt, richtet sich nach den Gegebenheiten des jeweiligen Falles. Im Regelfall ist eingearbeitetes Personal von Vorteil, im Zweifel sogar unentbehrlich, um die anfallenden Aufgaben zu bewältigen; andererseits kommt es aber auch vor, daß durch die Übernahme einer Praxis lediglich bereits vorhandene Kapazitäten ausgelastet werden sollen.
- Die Zahlungsmodalitäten (Einmalbetrag, Ratenzahlung, Verrentung) sind für die Ermittlung des Praxiswertes zwar unerheblich, können aber gleichwohl die Höhe des Kaufpreises beeinflussen, z.B. durch Ab- bzw. Verzinsung; entsprechendes gilt für Vereinbarungen über die weitere Nutzung der Büroräume.

1) Abgedruckt in WP-Handbuch Band 1, Düsseldorf 1996, S. 108-110.

2) Wegen der Abgrenzung der Begriffe „Praxiswert“ und „Geschäftswert“ s. BFH v. 13.3.1990, DStR S. 813, RzB S. 1156; wegen der steuerlichen Behandlung des Wirtschaftsgutes „Praxiswert“ s. BFH v. 24.2.1994, BStBl II S. 590, RdF-Schreiben v. 15.1.1995, BStBl I S. 14.

3) Gratz, DB 1987 S. 2421; Unkelbach, DStR 1988 S. 631; Breidenbach, DStR 1991 S. 47; Peemöller/Bömeberg/Hoferer, DStR 1994 S. 914; Schulze zur Wiesche, BB 1995 S. 593.

4) Wegen der Unterschiede zwischen „Mandantenstamm“ und „Praxiswert“ s. BFH v. 30.3.1994, DB S. 2188.

(2) Wird das Entgelt nach dem tatsächlich vom Übernehmer erzielten Umsatz (§ 3, Abs. 1, Buchst. b) gewährt, so soll die Rente je nach Lage des Einzelfalles unter Berücksichtigung der Struktur der Praxis und ihrer Unkosten insgesamt mindestens 100 % - 160 % des tatsächlich vom Übernehmer während der Rentenlaufzeit erzielten durchschnittlichen Jahresumsatzes betragen (vgl. Beisp. 6). Es empfiehlt sich hierbei die Vereinbarung eines Mindestbetrages, der in der Regel nicht unter 60% des in den letzten 3 Jahren vom bisherigen Inhaber erzielten durchschnittlichen Umsatzes, unter Ausscheidung von Einnahmen aus einmaligen Aufträgen, liegen soll.

(3) Es empfiehlt sich, die Rente so zu gestalten, daß die Rentenbeträge im ersten Drittel der Laufzeit der Rente bei gleichen Monatsraten die Hälfte des vereinbarten Rentenbetrages ausmachen und für den Rest der Rentenlaufzeit sich die Monatsraten in regelmäßigen Zeitabständen verringern.

§ 5 Anhaltspunkte für Zu- und Abschläge

(1) Für die Bemessung des Entgelts unter Berücksichtigung der Struktur der Praxis und ihrer Kosten gemäß 4, Abs. 1 und 2 bietet nachstehende Tabelle Anhaltspunkte:

Kosten des Unternehmens	Rente	
	§ 4 Abs. 1	§ 4 Abs. 2
bis zu 20 %	120 und darüber	160 und darüber
21 - 30 %	120	160
31 - 40 %	110	150
41 - 50 %	100	135
51 - 60 %	80	120
61 - 70 %	60	100
71 - 80 %	unter 60	unter 100

(2) Sind die Kosten beim Übergabenden infolge besonderer Umstände (z.B. voraufgegangene längere Krankheit oder verminderte Arbeitsfähigkeit des bisherigen Praxisinhabers, längere Krankheit von Mitarbeitern) besonders hoch, und ist zu erwarten, daß die hierdurch entstandenen Kosten nach der Praxisübernahme wegfallen oder sich wesentlich verringern, ist bei Anwendung der Tabelle ein angemessener Abschlag von den Kosten zu empfehlen.

(3) Für den Fall von Streitigkeiten bei der Abwicklung eines Praxisübergabe-Vertrages empfiehlt sich der Abschluß eines besonderen Schiedsvertrages, in dem die Inanspruchnahme eines Schiedsgerichts vereinbart wird, das möglichst bei der zuständigen Berufsorganisation der vereid. Buchprüfer zu bilden ist.

§ 6 Sicherung des Entgelts

(1) Die Sicherung des Rentenanspruchs liegt im Interesse des Übergabenden.

(2) Erfolgt die Praxisübergabe zum Zwecke der Alters- oder Hinterbliebenenversorgung, empfiehlt sich, daß der Übernehmer eine Sterbegeldversicherung (Risiko-

- Die Praxiseinrichtung (Möbiliar, Maschinen, Fachbibliothek etc.) wird, falls sie übernommen werden soll, stets gesondert bewertet, also nicht bei der Ermittlung des sogenannten Praxiswertes berücksichtigt.

Bei der Verwertung der Praxis durch Verpachtung (entgeltliche Überlassung auf Zeit) durch die Erben des Berufsangehörigen droht Gewerbesteuerpflicht⁵⁾; dabei wandelt sich der Praxiswert in einen Geschäftswert um, weil ein Praxiswert nur bei freiberuflicher Tätigkeit in Betracht kommt⁶⁾. Verpachtet ein Berufsangehöriger seine Einzelpraxis an die von ihm gegründete und geführte Berufsgesellschaft, so kann hinsichtlich der Pachtzahlungen eine vGA vorliegen⁷⁾. Ob bei einer Teilbetriebsveräußerung die steuerliche Tarifvergünstigung erlangt werden kann, hängt davon ab, ob der Berufsangehörige mehrere selbständige, wesensmäßig verschiedene Tätigkeiten mit verschiedenen Kundenkreisen ausübt⁸⁾, denkbar ist dies bei einer Zweigniederlassung, von der aus ein in sich geschlossener Mandantenkreis betreut wird. Hingegen ist aufgrund der jüngsten Rechtsprechung⁹⁾ gesichert, daß auch bei der Veräußerung nur eines Teils eines Sozietätsanteils § 18 Abs. 3 EStG Anwendung findet und die weitere berufliche Betätigung im bisherigen Wirkungskreis für eine gewisse Zeit dem nicht entgegensteht. Entsprechendes gilt, wenn der Berufsangehörige nach der Veräußerung der Praxis auf Rechnung und im Namen des Erwerbers die früheren Mandanten betreut¹⁰⁾.

Zu den steuerlichen Problemen bei Praxisübertragungen von Angehörigen der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenen Berufe siehe das vom IDW in 3. Auflage 1995 herausgegebene gleichnamige Buch, das bei der IDW-Verlag GmbH bezogen werden kann.

5) BFH v. 29.4.1993, DB 1993 S. 1899, BFH v. 14.2.1993, DB 1994 S. 1852.

6) BFH v. 28.9.1993, DB 1994 S. 1499.

7) BFH v. 28.2.1990, DStR S. 421, einschränkend: BFH v. 30.3.1994, DB S. 2168.

8) BFH v. 29.10.1992, BB 1993 S. 1574.

9) BFH v. 14.9.1994, DB 1995 S. 960.

10) BFH v. 18.5.1994, DB S. 2374, NJW 1995 S. 1375.

versicherung) zu Gunsten des Übergebers abschließt, bei der die Versicherungssumme jeweils das nach dem Tod des Übernehmenden noch zu leistende Entgelt oder einen hierzu in bestimmten Verhältnis stehenden Betrag decken soll.

§ 7 Schriftformerfordernis, Schiedsvertrag

(1) Alle mit der Praxisübertragung verbundenen Abreden und Nebenabreden sind schriftlich niederzulegen.

(2) Der Bundesverband der vereidigten Buchprüfer und die ihm angeschlossenen Landesorganisationen stehen den Beteiligten bei der Abfassung der Verträge und bei Meinungsverschiedenheiten über deren Auslegung beratend zur Verfügung.

§ 8 Übernahme von Aufträgen in Sonderfällen

Es gilt als berufsüblich, daß die Übernahme von Aufträgen arbeitsunfähiger oder verstorbener Berufsangehöriger nur gegen eine nach den obigen Grundsätzen zu bemessende Entschädigung erfolgen darf. Dies gilt insbesondere auch für Aufträge von Auftraggebern, die vom Übernehmer einer aus den genannten Gründen übergebenen Praxis nicht betreut werden wollen.

§ 9 Sicherung des Mandatsschutzes

(1) Zur Sicherung des Mandatsschutzes gegenüber ausscheidenden Mitarbeitern wird empfohlen, in Anstellungsverträgen bei Vermeidung einer Vertragsstrafe von mindestens DM 1000.- für jeden Fall der Zuwiderhandlung festzulegen, daß der Mitarbeiter nach seinem Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis 3 Jahre lang keine steuerliche und wirtschaftliche Beratung noch sonstige Tätigkeit einschließlich Buchführung bei Auftraggebern übernehmen darf, die in den letzten zwei Jahren vor seinem Ausscheiden Auftraggeber des Praxisinhabers waren.

(2) Für Aufträge, die nach dem Ausscheiden des Mitarbeiters im gegenseitigen Einvernehmen auf den ausscheidenden Mitarbeiter übergehen, wird empfohlen, in den Anstellungsverträgen eine Vergütung zu vereinbaren, deren Höhe sinngemäß nach den Richtlinien für die Praxisübergabe im Buchprüferberuf zu berechnen ist.

(3) Die allgemeinen Berufsgrundsätze über Kundmachung und Auftragsschutz werden durch diese Regelung nicht berührt.

§ 10 Vertragsumfang

Die Richtlinien werden empfohlen für alle Verträge, die die Praxis eines vereid. Buchprüfers betreffen, sowie für Verträge, in denen ein vereid. Buchprüfer die Praxis des Angehörigen eines anderen wirtschaftsprüfenden, wirtschafts- oder steuerberatenen Berufs übernimmt.⁵⁾

5) Von dem Abdruck der im Original vorhandenen Beispiele wurde abgesehen (d.H.)