

PRAXISNACHFOLGE/ERBFALL

## Gesellschaftsvertragliche Regelungen für die Steuerberatungs-GmbH im Todesfall

von RAin Viktoria Heinze, FAin für Erbrecht, Berlin, [www.georgepartner.de](http://www.georgepartner.de)

| Die Anteile an einer Steuerberatungs-GmbH sind kraft Gesetzes vererblich. Die Mitgesellschafter haben keinen Einfluss auf die erbrechtliche Gestaltung der Vermögensnachfolge der übrigen Gesellschafter, sodass im Todesfall die Gefahr besteht, dass unliebsame Personen Gesellschafter werden. Für eine Steuerberatungs-GmbH kann diese Konstellation das Aus bedeuten. In der Praxis sollten daher Regelungen im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden, die es den verbleibenden Gesellschaftern ermöglichen, z. B. den Gesellschaftsanteil einzuziehen und/oder zwangsweise die Abtretung an einen Dritten zu beschließen. |

### Die Steuerberatungs-GmbH (§§ 49 ff. StBerG) im Todesfall

Gemäß § 49 Abs. 1 StBerG gehört die Rechtsform der GmbH zu den für Steuerberater zulässigen Gesellschaftsformen. Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft können nur natürliche Personen, die Steuerberater, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerbevollmächtigte oder besonders befähigte Personen anderer Fachrichtung sind, sowie Steuerberatungsgesellschaften sein (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 1 StBerG). Der Personenkreis des § 50a Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 1 StBerG muss die Mehrheit der Stimmrechte aller Gesellschafter haben (§ 50a Abs. 1 Nr. 5 StBerG).

Der Tod eines Gesellschafters einer Steuerberatungs-GmbH berührt das Bestehen der Gesellschaft nicht. Anders als bei der Partnerschaftsgesellschaft (vgl. 9 Abs. 4 S. 1 PartGG) sind die Anteile an einer Steuerberatungs-GmbH grundsätzlich vererblich. Stirbt einer der Gesellschafter einer Steuerberatungs-GmbH und sind die Vorschriften zur Kapitalbindung und den zulässigen Gesellschaftern und/oder zum Stimmrecht nicht mehr eingehalten, so hat die Gesellschaft binnen einer von der Steuerberaterkammer zu bestimmenden angemessenen Frist – beim Wegfall der Voraussetzungen aufgrund eines Erbfalls mindestens fünf Jahre – den dem Gesetz entsprechenden Zustand wiederherzustellen (§ 55 Abs. 2 Nr. 2, S. 2 StBerG).

**PRAXISTIPP** | Im Erbfall können besonders die zwingenden Vorschriften zur Kapitalbindung und den zulässigen Gesellschaftern (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG) und zum Stimmrecht (§ 50a Abs. 1 Nr. 5 StBerG) zu einem Widerruf der Zulassung als Steuerberatungs-GmbH nach § 55 StBerG führen.

Besonderer  
Gesellschafterkreis

Das Bestehen der  
Gesellschaft ist nicht  
berührt

## Klauseln für den Gesellschaftsvertrag

Auch wenn die Frist von mindestens fünf Jahren zur Herstellung eines dem StBerG entsprechenden Zustands im Gesellschafterbestand lang erscheinen mag, so wird diese bei Streit in der Familie des verstorbenen Gesellschafters dennoch zu kurz sein. Es müssen daher Regelungen für den Todesfall im Gesellschaftsvertrag getroffen werden.

Da es sich bei der Steuerberatungs-GmbH lediglich um eine den speziellen Vorschriften des StBerG unterliegende GmbH handelt, sind im Übrigen die Vorschriften des GmbHG anzuwenden, sodass sich die gesetzlich zulässigen Gestaltungen im Gesellschaftsvertrag aus dem GmbHG in Verbindung mit dem StBerG ergeben.

**PRAXISTIPP** | Eine Regelung im Gesellschaftsvertrag sollte schon deshalb vorgesehen sein, um die berufsrechtlichen Anforderungen zu erfüllen. Die Aufnahme solcher Bestimmungen in den Gesellschaftsvertrag kann auch nachträglich – entsprechend den Voraussetzungen des jeweiligen Gesellschaftsvertrags – erfolgen.

### Einziehungsklausel

Bei einer Einziehungsklausel sieht der Gesellschaftsvertrag vor, dass der Anteil des Verstorbenen gegen Zahlung einer Abfindung eingezogen wird. Die Voraussetzungen für die Einziehung des Geschäftsanteils des Verstorbenen ergeben sich, wie die der Einziehung des Geschäftsanteils im Normalfall aus den §§ 19 und 30 GmbHG:

- Die Einziehung muss in der Satzung vorgesehen sein.
- Die Einlage des einzuziehenden Geschäftsanteils muss voll eingezahlt sein.
- Das Einziehungsentgelt (d. h., die Abfindung für den eingezogenen Geschäftsanteil) darf das Stammkapital nicht berühren.

Die Wirksamkeit eines Einziehungsbeschlusses (§§ 30, 34 Abs. 3 GmbHG) setzt voraus, dass es bei der Beschlussfassung möglich erscheint, dass die Gesellschaft eine etwaig geschuldete Abfindung aus freiem, die Stammkapitalziffer nicht beeinträchtigenden Vermögen zahlen kann. Steht von vornherein fest, dass dies nicht der Fall ist, dann ist der Einziehungsbeschluss nichtig. Das Vorhandensein von stillen Reserven rettet nicht (BGH 26.6.18, II ZR 65/16).

Die Einziehung hat zur Folge, dass der eingezogene Geschäftsanteil untergeht und eine Anwachsung bei den übrigen Gesellschaftern stattfindet. Da sich das Stammkapital nicht ändert, sollte wegen § 5 Abs. 3 S. 2 GmbHG eine nominale Aufstockung der übrigen Geschäftsanteile (einfacher Gesellschafterbeschluss), eine Kapitalherabsetzung (Satzungsänderung, Sperrfrist) oder ein neuer entsprechender Geschäftsanteil gebildet werden.

Vorschriften des GmbH-Gesetzes sind grundlegend

Einziehung gegen Abfindung

Untergang des Anteils und Anwachsung

## MUSTERFORMULIERUNG / Einziehungsklausel

## § ... Einziehung

1. Geschäftsanteile können jederzeit ganz oder teilweise eingezogen werden, wenn der betroffene Gesellschafter zustimmt.
2. Der Geschäftsanteil eines Gesellschafters kann im Falle seines Todes ganz oder teilweise auch ohne Zustimmung seiner Erben bzw. des betroffenen Vermächtnisnehmers eingezogen werden.

*Variante zur Einschränkung der Einziehungsmöglichkeit:* Soweit einer oder mehrere Erben bzw. der betreffende Vermächtnisnehmer die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG sowie von § ... [Klausel im Gesellschaftsvertrag zu möglichen Gesellschaftern] erfüllt bzw. erfüllen, besteht kein Recht zur Einziehung.

3. Die Einziehung bedarf eines Gesellschafterbeschlusses, der mit einfacher/qualifizierter Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst wird. Bei dieser Beschlussfassung haben die Erben oder Vermächtnisnehmer des verstorbenen Gesellschafters kein Stimmrecht. Die Einziehung wird mit der Erklärung durch die Geschäftsführung wirksam, unabhängig davon, wann die gemäß § [...] zu zahlende Abfindung an den/die weichenden Erben bzw. Vermächtnisnehmer gezahlt wird.
4. Der Einziehungsbeschluss ist entweder mit dem Beschluss über die Aufstockung der übrigen Geschäftsanteile der verbleibenden Gesellschafter oder mit einem notariell zu beurkundendem Beschluss zur Kapitalherabsetzung, jeweils im Umfang des eingezogenen Geschäftsanteils, zu verbinden.

(in Anlehnung an Müller/Sass, in Keim/Lehmann; Beck'sches Formularbuch Erbrecht, Kap. 7, 4. Aufl. 2019)

**Abtretungsklausel**

Bei einer Abtretungsklausel hat der Erbe bzw. der Vermächtnisnehmer den Geschäftsanteil an eine andere Person abzutreten (Zwangsabtretung). Die Abtretung kann an bereits beteiligte Gesellschafter oder an Dritte (welche die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG erfüllen) erfolgen.

Anders als bei Rechtsanwalts-GmbHs bei denen wegen § 59e Abs. 1 BRAO verboten ist, dass sich eine Gesellschaft als juristische Person an der Gesellschaft beteiligt, könnte bei der Steuerberatungs-GmbH eine Abtretung an die Gesellschaft selbst zulässig sein. § 50a Abs. 1 Nr. 3 StBerG erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen die Beteiligung von Kapitalgesellschaften an einer Steuerberatungs-GmbH. Ob mit dieser Regelung auch ein Halten von eigenen Anteilen zugelassen werden sollte, ist fraglich.

Wer den Geschäftsanteil bekommen soll, kann auf zwei Arten geregelt werden: Der potenzielle Abtretungsempfänger

- kann bereits in der Satzung festgelegt werden oder
- dem Bestimmungsrecht der übrigen Gesellschafter unterliegen.

**Zwangsabtretung an einen anderen**

**Abtretungsempfänger bestimmen**

**MUSTERFORMULIERUNG / (Vorrangige) Zwangsabtretungsklausel**

Beim Tode eines Gesellschafters sind die Erben bzw. Vermächtnisnehmer, (*Variante*: die nicht die Voraussetzungen von § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG sowie von § ... [Klausel zu möglichen Gesellschaftern] ... erfüllen), dazu verpflichtet, den Geschäftsanteil innerhalb von zwei Monaten nach dem Erbfall auf einen oder mehrere Mitgesellschafter zu übertragen. Die Höhe der Abfindung der Erben richtet sich nach § ... [Regelung zur Abfindung]. Erfolgt die Abtretung nicht innerhalb von drei Monaten nach dem Tod des Gesellschafters, kann der Geschäftsanteil eingezogen werden, ohne dass es der Zustimmung der Erben bzw. der Vermächtnisnehmer bedarf.

(in Anlehnung an: Müller/Sass, in: Keim/Lehmann; Beck'sches Formularbuch Erbrecht, Kap. 8, 4. Aufl. 2019)

**Kombinierte Abtretungs- und Einziehungsklausel**

Bei der kombinierten Abtretungs- und Einziehungsklausel steht den verbleibenden Gesellschaftern kumulativ das Recht zu, die Abtretung oder die Einziehung zu wählen.

**MUSTERFORMULIERUNG / Abtretungs- mit Einziehungsklausel**

Stirbt ein Gesellschafter, beschließen die übrigen Gesellschafter mit 75 % der abgegebenen Stimmen darüber, ob der Geschäftsanteil des verstorbenen Gesellschafters eingezogen wird oder – unter den Voraussetzungen des § ... [Klausel zu möglichen Gesellschaftern] – an andere Gesellschafter oder an Dritte, welche die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG erfüllen, abzutreten ist. Bei dieser Beschlussfassung haben die Erben oder Vermächtnisnehmer des verstorbenen Gesellschafters kein Stimmrecht.

(Auszug aus Regelung Mustervertrag RAK Bamberg; [www.rakba.de/files/mustersatzung\\_ra-gmbh.pdf](http://www.rakba.de/files/mustersatzung_ra-gmbh.pdf))

**Aufschiebend bedingte Anteilsübertragung**

Der Geschäftsanteil kann bei Tod eines Gesellschafters auch – aufschiebend bedingt durch den Tod des Gesellschafters – auf einen in der Satzung benannten Gesellschafter oder – einen die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG erfüllenden – Dritten übergehen. Ein unmittelbarer Übergang des Anteils „am Nachlass vorbei“ setzt jedenfalls voraus, dass die Satzung eine aufschiebend bedingte Abtretung nach § 15 Abs. 3 GmbHG zulässt. Der zukünftige Erwerber muss bei der Einigung über den aufschiebend bedingten Übergang bereits mitwirken.

**Vorsicht bei Verwendung von Online-Musterverträgen**

Viele der online durch die Steuerberaterkammern veröffentlichten Musterverträge für Steuerberatungs-GmbHs enthalten überhaupt keine Regelungen für den Todesfall, sondern lediglich eine Regelung zum Halten und Übertragen von Geschäftsanteilen. Die zwingende Notwendigkeit der Regelung zur Übertragung der Geschäftsanteile nur mit Zustimmung der GmbH im Gesellschaftsvertrag ergibt sich aus § 50 Abs. 5 S. 3 StBerG. Diese Vorschrift erfasst nur die rechtsgeschäftliche Übertragung von Geschäftsanteilen einer Steuerberatungs-GmbH, nicht aber den Übergang im Wege der Erbfolge (§ 55 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 i. V. m. § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG). Bei der Anwendung der Musterverträge der Steuerberaterkammern bleibt also der Erbfall ungeregelt.

Kumulative  
Berechtigung

Musterverträge  
sehen keine  
entsprechende  
Regelung vor