

Policy Brief

Vergleich der steuerlichen Behandlung von Genossenschaft, privatnütziger Unternehmensstiftungen ohne private Destinatäre und GmbH-gebV über das Leben des Unternehmens

Für die einfachere Umsetzung des Eigentumsverständnisses „Verantwortungseigentum“ oder „treuhändisches Eigentum“ wurde ein Gesetzesentwurf für eine Ergänzung des GmbH-Gesetzes um eine neue Rechtsformoption, einer GmbH-Variante mit gebundenem Vermögen (GmbH-gebV), vorgeschlagen. Immer wieder kam es im Diskurs zu Kritik des Gesetzesentwurfs in Bezug auf die steuerrechtliche Behandlung, da sie zu Steuerprivilegien und damit Wettbewerbsverzerrung führe. Dabei soll eine neue Rechtsform keine steuerrechtliche Privilegierung mit sich bringen, sondern steuerpolitisch wie vergleichbare Modelle behandelt werden. Zur Illustration dessen werden in Folgendem der Lebenszyklus eines Unternehmens in der Form einer Genossenschaft, eines Stiftungsunternehmens einer privatnützigen Unternehmensstiftung ohne private Destinatäre und einer GmbH-gebV in Bezug auf dessen Besteuerung betrachtet. Das Fazit der Analyse ist: die Genossenschaft und die privatnützige Stiftung ohne familiäre Destinatäre wird heute genauso besteuert, wie die Gesellschaft mit gebundenem Vermögen besteuert würde. Daher kann für die GmbH-gebV nicht von einer Privilegierung gesprochen werden.

Zum Vorgehen der Analyse

Über den Lebenszyklus eines Unternehmens kommt es immer wieder zu steuerbaren Vorgängen. Hier wird versucht, den gesamten Lebenszyklus darzustellen. Es werden gesondert betrachtet die Besteuerungspunkte der *Gründung* des Unternehmens in der betrachteten Form (1), entweder durch Umwandlung einer GmbH bzw. Einbringung in eine Stiftung (1.1) oder durch Gründung bzw. Ausgründung aus einer Stiftung (1.2); die *laufende Besteuerung* von Gewinnen bei Unternehmen und deren Eigentümern (2); die *Besteuerung bei entgeltlichen* (3.1) oder *unentgeltlichen* (3.2) *Übergängen* von Anteilen, falls einschlägig; und die *Auflösung und Liquidierung* (4).

Besteuerung der Genossenschaft

- (1) Eine Genossenschaft (eG) kann entstehen entweder durch die Umwandlung einer anderen Rechtsform (z.B. GmbH) in eine Genossenschaft (1.1) oder die direkte Gründung einer Genossenschaft (1.2). Beide Formen sind keine erbschaft- oder schenkungsteuerbaren Vorgänge, das heißt, das Unternehmen bzw. die Eigentümer werden an diesem Punkt nicht besteuert.
- (2) Auf Genossenschaftsebene erwirtschaftete Gewinne unterliegen der Körperschaftsteuer und dem darauf entfallenden Solidaritätszuschlag. Auch, sofern zutreffend, Gewerbesteuer sowie Grund- und Grunderwerbsteuer werden wie bei normalen GmbHs entrichtet. Werden Dividenden an Genossenschaftsmitglieder ausgezahlt, fälle bei diesen Einkommen-(Kapitalertrag-)Steuer an.
- (3) Genossenschaftsanteile können sowohl entgeltlich übertragen, d. h. gegen einen finanziellen Betrag verkauft werden, als auch unentgeltlich übertragen, also verschenkt oder vererbt werden.
 - (3.1) Bei entgeltlicher Übertragung zahlt der Verkäufer Ertragsteuer auf den Kaufpreis nach Abzug der Anschaffungskosten (z. B. des Nennwerts der Anteile).

(3.2) Bei unentgeltlicher Übertragung wird Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf den Wert des übergehenden Anteils gezahlt, sofern dieser Wert über dem jeweils einschlägigen persönlichen Steuerfreibetrag liegt. Der Steuerwert bemisst sich dabei nach § 12 ErbStG. Da Genossenschaftsmitglieder bei Austritt aus der Genossenschaft stets nur ihre Einlage zurückerhalten und die Anteile verhältnismäßig wenig fungibel sind, werden sie als Kapitalforderung behandelt und für ihre Bewertung folglich § 12 Abs. 1 BewG herangezogen. Daher wird im Normalfall der Nennwert des Anteils als steuerbarer Wert angesehen.

- (4) Wird die Auflösung der Genossenschaft beschlossen, kann das Genossenschaftsvermögen unter den Genossenschaftsmitgliedern verteilt werden. Dabei fällt bei diesen Kapitalertragsteuer auf den ausgezahlten Betrag abzüglich des Nennwerts ihrer Anteile an. Wird festgelegt, dass das Genossenschaftsvermögen an eine gemeinnützige Entität ausgeschüttet wird, fällt aufgrund der steuerlichen Sonderstellung der Gemeinnützigkeit keine Steuer an.

Besteuerung eines Stiftungsunternehmens im Eigentum einer privatnützigen Stiftung ohne familiäre Destinatäre

Weiterhin wird betrachtet die Besteuerung eines Stiftungsmodells mit einem Unternehmen, das sich im Eigentum einer privatnützigen Stiftung ohne familiäre Destinatäre befindet. Es handelt sich dabei nicht um eine gemeinnützige Stiftung, sondern um eine Stiftung, die private Zwecke verfolgt, ohne dass dabei das Vermögen einer oder mehrerer Familien im Vordergrund steht.

- (1) Ein solches Modell kann aufgebaut werden, in dem (1.1) eine GmbH (oder andere Rechtsform) in eine Stiftung gegeben wird oder indem (1.2) eine GmbH (oder andere Rechtsform) aus einer Stiftung heraus gegründet wird.

(1.1) Werden Unternehmensanteile durch eine Schenkung oder Vererbung in eine privatnützige Stiftung eingebracht, kann dies beim Schenker und bei der Stiftung zu Schenkungsteuer führen. Es kann aber ebenso auch nach Verschonungsregeln schenkungsteuerfrei geschehen, sofern es sich bei den Unternehmensanteilen um privilegiertes Vermögen nach §§ 13a ff., § 28a ErbStG handelt und die Stiftung nicht über ausreichend Vermögen verfügt, um die Erbschaftsteuer zu begleichen. Dieser Fall ist in der Praxis regelmäßig zu beobachten.

(1.2) Wird eine GmbH direkt aus der Stiftung heraus gegründet, ist dies kein erbschaft- oder schenkungsteuerbarer Vorgang, allerdings muss die Stiftung über ausreichendes Kapital verfügen. Auf dieses ist ggfs bei Einbringung in die Stiftung Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu erbringen, sofern es nicht unter die Verschonungsregeln (s. o.) fällt.

- (2) Auf Unternehmensebene fallen Körperschaftsteuer und ggfs. Gewerbesteuer an. Werden Dividenden an die Stiftung ausgeschüttet, fallen auf Stiftungsebene Ertragsteuern an. Bei Verwendung der Kapitalerträge der Stiftung ist die Art der Verwendung ausschlaggebend für die Besteuerung, so zahlen private Destinatäre Schenkungsteuer, während gemeinnützige Destinatäre von dieser befreit werden.
- (3) Es findet kein Übergang von Anteilen statt, daher fällt keine Erbschaftsteuer an. Es fällt ebenso keine Erbersatzsteuer an, da diese nur Stiftungen zahlen müssen, die mit ihrem Vermögen die Familie des Stifters versorgen. Andere Stiftungen unterliegen ihr nicht.

- (4) Wird das Unternehmen aufgelöst und das Unternehmensvermögen liquidiert, fällt auf Stiftungsebene Körperschaftsteuer an.

Wird die Stiftung nach Bewilligung der Stiftungsbehörde aufgelöst und das Stiftungsvermögen verteilt, fällt bei Verteilung an nicht-gemeinnützige Entitäten oder Personen Schenkungsteuer an; bei gemeinnützigen Entitäten entfällt diese.

Besteuerung einer Gesellschaft mit gebundenem Vermögen (GmbH-gebV)

- (1) Eine GmbH-gebV kann entweder direkt als solche gegründet werden (1.1) oder von einer GmbH (oder einer anderen Rechtsform) umgewandelt werden (1.2).

(1.1) Die Gründung einer GmbH-gebV soll beurteilt werden wie die einer „normalen“ GmbH oder einer Genossenschaft, nicht wie die einer Stiftung, also kein erbschaft-(schenkung-)steuerbarer Vorgang sein. Das rechtfertigt sich systematisch dadurch, dass am neuen Rechtsträger – wie bei der Genossenschaft oder der normalen GmbH und anders als bei der Stiftung – Anteile (im Eigentum des Gründers) entstehen, die Gründung also, bilanziell gesprochen, einen Aktivtausch darstellt.

(1.2) Genauso soll auch die Umwandlung aus einer anderen Rechtsform keine erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Konsequenzen mit sich ziehen, wie auch bei der Genossenschaft der Fall.

- (2) Auf Unternehmensebene soll die Gesellschaft mit gebundenen Vermögen entsprechend der Besteuerung „normaler“ GmbHs behandelt werden. Das heißt, in der GmbH mit Vermögensbindung erwirtschaftete Gewinne unterliegen der Körperschaftsteuer und dem darauf entfallenden Solidaritätszuschlag. Auch, sofern zutreffend, Gewerbesteuer sowie Grund- und Grunderwerbsteuer werden wie bei normalen GmbHs entrichtet.

In der Gesellschaft mit gebundenen Vermögen beziehen Gesellschafter keine Dividendenausschüttungen, da diese gesellschaftsrechtlich unterbunden sind. Insofern fallen hier im Normalfall keine Ertragsteuern auf Ausschüttungen an. Sollte jedoch entgegen der gesellschaftsrechtlichen Regelung eine offene oder verdeckte Gewinnausschüttung, etwa durch unverhältnismäßige Gehälter, stattfinden, wird diese wie bei normalen GmbHs besteuert.

- (3) Der Übergang der Unternehmensanteile einer GmbH mit gebundenen Vermögen kann entweder entgeltlich (durch Verkauf) oder unentgeltlich (Vererbung oder Versenkung) geschehen.

(3.1) Bei entgeltlicher Veräußerung der Unternehmensanteile wird auf Seiten des Veräußerers Ertragsteuer auf den Veräußerungsbetrag abzüglich der Anschaffungskosten fällig.

(3.2) Bei unentgeltlichem Übergang der Unternehmensanteile einer GmbH mit Vermögensbindung unter Lebenden oder von Todes wegen soll Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer fällig werden. Diese entfallen auf den Wert des übergehenden Vermögens. Anteile an GmbHs m. geb. V. lassen wegen des Verbots der Gewinnausschüttung und dem Ausschluss der Mitnahme der Wertsteigerung keinen Ertrag erwarten; dies fließt nach § 12 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 2 BewG in die Bewertung ein: technisch gesehen, wird bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG eine auflösend bedingte Last i. S. d. § 7 Abs. 1 BewG ansatzmindernd abgezogen, so dass im Regelfall eine Bewertung nach Nennwerten zu erfolgen hat. Es ist damit im Ergebnis ähnlich gestaltet wie der Übergang von Genossenschaftsanteilen, allerdings unter zwei Gesichtspunkten strenger besteuert: Erstens gilt – wie bei normalen GmbHs, aber anders als bei Genossenschaften – die Substanzwertuntergrenze nach § 11 Abs. 2 S. 3 BewG, und zweitens fällt, wenn die

Vermögensbindung nach dem Übergang irgendwann in der Zukunft (ewige Frist) verletzt wird, die zuvor i. R. d. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG bemessungsgrundlagenmindernde auflösend bedingte Last i. S. d. § 7 Abs. 1 BewG weg, so dass die Anteile nachträglich unter Zugrundelegung der faktisch nun doch bezogenen Erträge bewertet werden, also wie ganz normale GmbH-Anteile.

Unentgeltliche Erwerbe von Anteilen an einer GmbH-gebV können – nach allgemeinen Regeln (§§ 13a ff., § 28a ErbStG) – unter die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen für Unternehmenserwerbe fallen.

Es wird keine Erbersatzsteuer auf GmbH-gebV erstreckt, da diese aufgrund der Vermögensbindung nicht dazu benutzt werden können, mit ihrem Vermögen eine Familie zu versorgen. Die Steuerumgehung, die im Falle sogenannter Familienstiftungen mittels der Erbersatzsteuer verhindert werden soll, ist bei einer GmbH m. geb. V. also von vornherein nicht möglich.

- (4) Bei der Auflösung einer Gesellschaft mit gebundenem Vermögen kann das Unternehmensvermögen entweder an eine Entität mit Vermögensbindung oder an eine gemeinnützige Entität ausgeschüttet werden. Bei Ausschüttung an eine nicht-gemeinnützige Entität fällt Schenkungsteuer an, bei einer gemeinnützigen Entität entfällt diese.

Zusammengefasst kann gesagt werden, dass die GmbH-gebV bei Gründung/Umwandlung, in der laufenden Besteuerung, bei Übergang von Anteilen und bei Auflösung analog zu den bestehenden Formen der Genossenschaft und der Stiftungsunternehmen in Eigentum von privatnützigen Stiftungen ohne familiäre Destinatäre behandelt wird (direkter Vergleich, auch mit Stiftungsunternehmen in Eigentum einer Familienstiftung, siehe untenstehende Tabelle). Die dem Gesetzentwurf entgegengehaltenen steuerrechtlichen Argumente der Steuerprivilegierung erweisen sich als nicht stichhaltig.

Stiftung Verantwortungseigentum, 2021

Fragen und Anmerkungen zu den Ausführungen in diesem Dokument bitte an info@stiftung-verantwortungseigentum.de

Weitere Informationen zu Verantwortungseigentum finden Sie auf: www.stiftung-verantwortungseigentum.de/

Stiftung Verantwortungseigentum

August, 2021

Rechtsstruktur	Behandlung bei Umwandlung/Einbringung von GmbH	Laufende Besteuerung	Steuerliche Behandlung des Übergangs der Anteile	Steuerliche Behandlung der Auflösung/ Liquidierung
Genossenschaft	Umwandlung von GmbH: Kein erbschaft- (schenkung-) steuerbarer Vorgang	<u>Gesellschaftsebene:</u> Körperschaftsteuer, ggfs. Gewerbesteuer	<u>Bei entgeltlicher Übertragung:</u> Ertragsteuer auf Kaufpreis nach Abzug der Anschaffungskosten	<u>Verteilung des verbleibenden Vermögens unter Mitgliedern:</u> Bei Mitgliedern entfällt Kapitalertragsteuer auf ausgezählten Betrag über Nennkapital.
	Direkte Gründung: Kein erbschaft- (schenkung-) steuerbarer Vorgang	<u>Bei Dividendenausschüttung auf Gesellschaftsebene:</u> Einkommen- (Kapitalertrag-) Steuer	<u>Bei unentgeltlicher Übertragung:</u> Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf Wert des übergehenden Vermögens, sofern Wert über Freibetrag liegt <u>Bemessung des Steuerwerts:</u> Bemessung nach § 12 ErbStG: Meist Nennwert	<u>Vermögensübergang auf gemeinnützige Entität:</u> /
Stiftungsunterneh- men im Eigentum einer rechtsfähigen privatnützigen Stiftung ohne familiäre Destinatäre	Einbringung von GmbH: Kann ggfs. bei Schenker und Stiftung zu Schenkungsteuer führen. Schenkungssteuerfrei nach Verschonungsregeln, d.h. wenn es sich bei übertragenem Vermögen (Unternehmensanteile) um privilegiertes Vermögen handelt und die Stiftung nicht über schädliches Verwaltungsvermögen verfügt	<u>Auf Gesellschaftsebene:</u> Körperschaftsteuer, ggfs. Gewerbesteuer <u>Bei Dividendenausschüttung auf Stiftungsebene:</u> Ertragsteuern	Nicht einschlägig Keine Erbersatzsteuer als Ausgleich, da keine privaten Destinatäre	<u>Liquidierung des Unternehmensvermögens auf Stiftungsebene:</u> Körperschaftsteuer <u>Verteilung von Stiftungsvermögen an nicht gemeinnützige Entität:</u> Schenkungssteuer <u>Bei Vermögensübergang von Stiftungsvermögen auf gemeinnützige Entität:</u> /
	Ausgründung von GmbH: Kein erbschaft-(schenkung-)steuer- barer Vorgang			
Familienstiftung	Einbringung von GmbH: Erbschaft- oder Schenkungssteuer,	<u>Auf Gesellschaftsebene:</u> Körperschaftsteuer, ggfs.	Kein Übergang von Anteilen	<u>Bei Auflösung Vermögensübergang des</u>

Stiftung Verantwortungseigentum

August, 2021

	<p>jedoch je nach Verwandtschaftsverhältnis niedrigere Steuerklasse</p> <p>Ausgründung von GmbH: Einbringung des nötigen Vermögens zur direkten Gründung: Erbschaft- oder Schenkungsteuer</p> <p>Ausgründung ist kein erbschaft-(schenkung-)steuerbarer Vorgang</p>	<p>Gewerbesteuer</p> <p><u>Auf Stiftungsebene:</u> Körperschaftsteuer und bei Dividendenausschüttung Ertragsteuer</p> <p><u>Bei Zuwendungen an Destinatäre:</u> Kapitalertragsteuer</p>	<p>Erbersatzsteuer</p>	<p><u>Stiftungsvermögens auf private Destinatäre:</u> Erbschaftsteuer</p>
GmbH-gebV	<p>Umwandlung von GmbH: Kein erbschaft-(schenkung-)steuerbarer Vorgang</p> <p>Direkte Gründung: Kein erbschaft-(schenkung-)steuerbarer Vorgang</p>	<p><u>Auf Gesellschaftsebene:</u> Körperschaftsteuer, ggfs. Gewerbesteuer</p> <p>Dividendenausschüttungen sind unterbunden. Sollten diese doch getätigt werden, entfällt Ertragsteuer.</p>	<p><u>Bei entgeltlicher Übertragung:</u> Ertragsteuer auf Veräußerungspreis abzüglich Anschaffungskosten.</p> <p><u>Bei unentgeltlichem Übergang:</u> Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer auf Wert des übergehenden Vermögens, sofern dieser über Freibetrag liegt.</p> <p><u>Bemessung des Steuerwerts:</u> Bewertung nach § 12 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 2 BewG führt im Regelfall zu einer Bewertung nach Nennwerten.</p> <p>Keine Erbersatzsteuer als Ausgleich, da keine Auszahlung an Privatpersonen stattfinden.</p>	<p><u>Bei Vermögensübergang auf nicht gemeinnützige Entität:</u> Schenkungssteuer</p> <p><u>Bei Vermögensübergang auf gemeinnützige Entität:</u> /</p>