

Anteile an einer Kapitalgesellschaft werden in der Praxis häufig dann unentgeltlich übertragen, wenn die Beteiligung – etwa im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge – innerhalb der Familie an die nächste Generation übergeht. Stirbt ein GmbH-Gesellschafter, gehen die Anteile grundsätzlich unentgeltlich an die Erben über. Die Folgen sind ganz andere als bei der entgeltlichen Übertragung, also dem Verkauf, wo Einkommensteuer anfällt. Bei einer Vererbung oder Schenkung ist diese Steuer nicht relevant. Vielmehr muss geprüft werden, inwieweit Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer anfällt, wobei es sich hierbei um dieselbe Steuerart handelt. Der Unterschied liegt einzig darin, ob der ursprüngliche GmbH-Gesellschafter zum Zeitpunkt des Übergangs lebt oder verstorben ist. Im Folgenden wird zwar von der Schenkung gesprochen – gemeint ist damit gleichzeitig der Übergang durch Vererbung der GmbH-Anteile.

**Tipp:** Sollen die Anteile im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge übergehen, muss ein Schenkungsversprechen notariell beurkundet werden, um gültig zu sein. In der Praxis unterbleibt das oft, sofern eine Beurkundung nicht aus anderen Gründen erfolgen muss. Dieser Mangel kann beseitigt werden, indem die Schenkung vollzogen wird. In der Praxis ist es üblich, die vorweggenommene Erbfolge durch andere Maßnahmen zu begleiten, insbesondere ein Erbverzicht oder Pflichtteilsverzicht weiterer potenzieller Erben. Diese erhalten als Ersatz eine Abfindung oder Ausgleichsleistung.

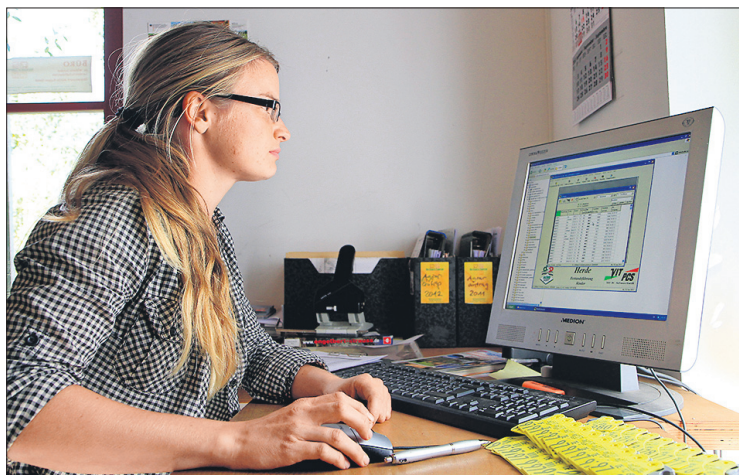
### Die Bewertung der Anteile

Schenker und Beschenkte wollen selbstverständlich wissen, wie sich die Schenkungssteuer bemisst und wie sie gegebenenfalls reduziert oder gar gänzlich vermieden werden kann. Im Gegensatz zu den meisten anderen Steuerarten ist eine komplette Vermeidung dieser Steuer sogar ganz legal mit einer genauen Planung möglich. Dies gilt insbesondere bei Betriebsvermögen und bei Anteilen an einer GmbH.

Für die Festsetzung der Schenkungssteuer müssen die Anteile an der GmbH und damit die GmbH an sich bewertet werden. Dies geschieht nach den Vorgaben des Bewertungsgesetzes. Vorrangig soll hierbei der Wert der GmbH-Anteile aus Verkäufen abgeleitet werden, die

# Beschenkte Gesellschafter

Welche steuerlichen Auswirkungen hat die **unentgeltliche Übertragung**, also das Verschenken der Anteile einer Kapitalgesellschaft? (2. Teil)



Der Generationswechsel ist steuerlich planbar.

FOTO: SABINE RÜBENSAAT

weniger als ein Jahr vor dem Tag der Übertragung stattgefunden haben. Dies wird in der Praxis der Ausnahmefall sein, da es solche Verkäufe in der Regel nicht gibt. Aus diesem Grund schreibt das Gesetz vor, eine allgemein anerkannte Bewertungsmethode heranzuziehen. In der Landwirtschaft wird üblicherweise das sogenannte vereinfachte Ertragswertverfahren angewandt, um den steuerlichen Wert von GmbH und Genossenschaft zu bestimmen.

Der Ertragswert wird ermittelt, indem der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag der GmbH mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird (Tabelle 1). Die Hinzurechnungen und Kürzungen sollen an dieser Stelle nicht weiter interessieren, da sie recht umfangreich sind. Die Ermittlung des Durchschnittsertrages ist aufwendig und sollte einem Steuerberater überlassen werden. Insbesondere sind bestimmte Betriebsteile separat zu bewerten.

Interessant ist der Kapitalisierungsfaktor. Er ändert sich jährlich, für das Jahr 2013 betrug er 15,29. Das zeigt, dass sich bei der Bewertung der GmbH sehr hohe – teils utopische – Werte ergeben können. Mindestens ist jedoch immer der Substanzwert anzusetzen. Er umfasst die Marktwerte aller Wirtschaftsgüter des Betriebes abzüglich der Schulden. So werden die Flächen einer landwirtschaftlichen GmbH für die Bemessung der Schenkungssteuer nicht, wie in der Bilanz, bewertet, sondern man setzt aktuelle Marktpreise an. Das führt ebenso oft zu hohen Ertragswerten. Bei geringen Gewinnen führt dies stets zu einer höheren Bewertung als beim Ertragswertverfahren. Der Wert eines GmbH-Anteils richtet sich dann nach dem Verhältnis des Anteils am Nennkapital der Gesellschaft zum ermittelten Wert des Gesamtunternehmens. Dies würde aufgrund der hohen Bewertungsbeträge grundsätzlich zu erheblichen Schenkungssteuerbeträgen führen.

### Chancen zur Steuerbefreiung

Es existieren aktuell einige Steuerbefreiungsvorschriften für Anteile an einer GmbH bzw. Genossenschaft. Bedingung: Der Erblasser oder Schenker muss am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt (gewesen) sein. Bei Beteiligungen unter diesem Wert entfällt die Steuerbefreiung. Er muss diese Mindestbeteiligung zum Zeitpunkt der Zuwendung halten. Es ist für die Steuerbefreiung nicht erforderlich, dass die Beteiligung in diesem Umfang selbst übergeht. So greift die Vergünstigung auch, wenn nur zehn Prozent der Anteile an der GmbH übergehen, solange der Schenker zu mindestens 25 % beteiligt war.

Die Beteiligung eines Erblassers oder Schenkers von 25 % oder weniger erfüllt auch dann die Mindestbeteiligungsquote, wenn er eine sogenannte Poolvereinbarung mit anderen Gesellschaftern eingegangen ist und die Summe seiner unmittelbaren und der Anteile der anderen Poolmitglieder mehr als 25 % ausmacht. Dazu müssen sich der Erblasser/Schenker und die weiteren Poolmitglieder untereinander verpflichtet haben, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

**Grund- und Optionsmodell:** Wie hoch sind die erwähnten

Tab. 1: Berechnung des Ertragswertes

Drittletztes Wj	Zweitletztes Wj	Letztes Wj
Gewinn + Hinzurechnungen ./ Kürzungen	Gewinn + Hinzurechnungen ./ Kürzungen	Gewinn + Hinzurechnungen ./ Kürzungen
= Betriebsergebnis	= Betriebsergebnis	= Betriebsergebnis
./ 30 % Steueraufwand	./ 30 % Steueraufwand	./ 30 % Steueraufwand
= Jahresertrag	= Jahresertrag	= Jahresertrag
Summe der Betriebsergebnisse ÷ 3 = Durchschnittsertrag		
Durchschnittsertrag × Kapitalisierungsfaktor = Ertragswert		

Tab. 2: Bedingungen der (teilweisen) Steuerbefreiung

	Grundmodell	Optionsmodell
Steuerbefreiung	85 %	100 %
Abzugsbetrag	bis zu 150 000 €	-
Fortführungsfrist	5 Jahre	7 Jahre
Lohnsummenklausel	400 % in 5 Jahren	700 % in 7 Jahren
Anteil Verwaltungsvermögen	max. 50 %	max. 10 %

# Förderanträge und Termine

Land	Antragsberechtigte	Maßnahme/Verwendungszweck	zuständig/Nachfragen	Termin
Mecklenburg-Vorpommern	Eigentümer und Unterhaltungsberechtigte von Denkmälern	Investitionen zur Sicherung, Erhaltung und Restaurierung sowie der teilweisen Rekonstruktion von kulturgeschichtlich wertvollen Denkmälern i. S. des Denkmalschutzgesetzes	Landesförderinstitut Mecklenburg-Vorpommern www.lfi-mv.de	bis 31. Juli nach bestätigter denkmalpflegerischer Zielstellung
	landw. Unternehmen und andere Tierhalter	Zucht und Haltung gefährdeter einheimischer Nutztierassen (Rheinisch-Deutsches Kaltblut, Rauwolliges Pommersches Landschaf, Deutsches Sattelschwein)	Landesamt f. Landwirtschaft, Lebensmittelsicherheit u. Fischerei, www.lalff.de	bis 31. August (Auszahlungsanträge bis 15. November)
Brandenburg*		Es liegen keine termingebundenen Fördertermine vor.		
Sachsen-Anhalt	priv. u. öffentl. Waldbesitzer u. deren Vereinigungen, forstw. Zusammenschlüsse	forstwirtschaftliche Maßnahmen (naturnahe Waldbewirtschaftung, Kulturpflege, forstwirtschaftlicher Wegebau)	Ämter für Landwirtschaft, Flurneuordnung und Forsten	bis 1. August
	priv. u. öffentl. Waldbesitzer u. deren Vereinigungen, forstw. Zusammenschlüsse	freiwillige Waldumweltmaßnahm. gem. Art. 34 VO (EU) 1305/2013 (Landesrichtlinie in Arbeit): Erhaltung Biotopbäume/Totholz, Verlängerung der Umtriebszeit, Entnahme nicht lebensraumtypischer Gehölze, Biotopverbesserung	Ämter für Landwirtschaft, Flurneuordnung und Forsten	bis 1. September
Sachsen**	anerkannte Züchtervereinig., beauftragte Stellen für Leistungsprüfungen	tierzüchterische Maßnahmen (Zuchtbuchführung, Durchführung von Leistungsprüfungen, Veranstaltung von Zuchttierschauen, Erhaltung existenzgefährdeter Nutztierassen)	LfULG***, Ref. 33	bis 31. Oktober für das folgende Jahr
Thüringen	nat. u. jur. Personen des öffentl. u. priv. Rechts	Maßnahmen zur Entwicklung von Natur und Landschaft (ENL)	obere Naturschutzbehörde im TLVwA (Bewilligungsbehörde)	bis 1. September des Vorjahres, ausnahmsw. später, wenn ausreichend Haushaltsmittel
	Landwirte	Beratungsleistungen in Landwirtschaftsunternehmen	Landwirtschaftsämter	bis 15. August für die zurückklieg. 12 Monate
	nat. u. jur. Personen, d. eine landwirt. Tätigkeit ausüben	Maßnahmen zur Förderung von umwelt- und klimagerechter Landwirtschaft, Erhaltung der Kulturlandschaft, zum Naturschutz und zur Landschaftspflege (KULAP2014)	Landwirtschaftsämter	vom 1. Juli bis 29. August

Quelle: Angaben der zuständigen Ministerien auf Nachfrage der Bauernzeitung. Für die Vollständigkeit können wir keine Gewähr übernehmen. Dies ist eine Auswahl von Förderprogrammen, deren Antragsabgabe terminiert ist. Liegen keine termingebundenen Angaben vor, werden Förderanträge mit laufender Antragsmöglichkeit aufgenommen. Zu den zahlreichen weiteren derartigen Fördermöglichkeiten geben die genannten Landesbehörden Auskunft.

\* <http://www.mil.brandenburg.de/sixcms/detail.php/441006>, \*\* [www.smul.sachsen.de/foerderung/42.htm](http://www.smul.sachsen.de/foerderung/42.htm), \*\*\* sächsisches Landesamt für Umwelt, Landwirtschaft und Geologie

Steuerbefreiungen? Der Gesetzgeber hat dem Unternehmer zwei Möglichkeiten der Begünstigung eingeräumt: das Grundmodell und das Optionsmodell.

Im Grundmodell sind 85 % des Wertes des GmbH- oder Genossenschaftsanteils von der Schenkungssteuer freigestellt (sogenannter Verschonungsabschlag). Ferner gibt es eine „gleitende“ Freigrenze von 150 000 €. Damit ist beim Grundmodell die Schenkung oder Vererbung eines GmbH-Anteils mit einem Wert von bis zu 1 Mio. € steuerfrei. Dafür muss der neue Gesellschafter Bedingungen erfüllen. Er hat das Vermögen über fünf Jahre zu halten, die GmbH-Anteile dürfen nicht verkauft werden. Wenn der Betrieb mehr als 20 Angestellte hat, darf die Lohnsumme in den fünf Jahren nach der Übertragung in der Summe 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten. Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme

der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Übertragung endenden Wirtschaftsjahre. Außerdem darf das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 % des Betriebsvermögens ausmachen. Verwaltungsvermögen ist dem Grunde nach unproduktives Vermögen, die einzelnen Elemente sind im Gesetz aufgezählt. Unter anderem gehören an Dritte überlassene Grundstücke dazu. Hier gibt es für die Landwirtschaft eine Ausnahmeregelung, sodass verpachtete land- und forstwirtschaftliche Grundstücke nicht zum Verwaltungsvermögen zählen. Die Grenze dürfte in der Praxis selten überschritten werden.

Neben dem Grundmodell gibt es für die Steuerbefreiung das Optionsmodell. Hier wird dem Erwerber die Möglichkeit eingeräumt, in einem höheren Umfang das Vermögen von der Steuer freistellen zu lassen. Der Erwerber kann dem Finanzamt unwiderruflich erklären, dass er

eine vollständige Steuerfreistellung wünscht. Die Bedingungen sind allerdings schärfer als beim Grundmodell (Tabelle 2).

Soweit GmbH-Anteile vererbt oder verschenkt werden, muss sich der Erbe oder der Beschenkte für das Grundmodell (85 % Freistellung) oder das Optionsmodell (100 % Freistellung) entscheiden. Die Lohnsummenregelung spielt nur in größeren Landwirtschaftsbetrieben eine Rolle, da die Mindestanzahl von 20 Mitarbeitern nur dort erreicht wird. Bei der Ausübung des Wahlrechts ist die Behaltensfrist von fünf oder sieben Jahren zu berücksichtigen. Ein späterer Verstoß gegen die Auflagen führt zur anteiligen Nachversteuerung. Unter dieser Voraussetzung und der Annahme, dass der Betrieb voraussichtlich sieben Jahre fortgeführt wird, sollten neue GmbH-Gesellschafter in der Landwirtschaft in den allermeisten Fällen das Optionsmodell mit einem Verscho-

nungsabschlag von 100 % wählen. Selbst wenn ein Verstoß nach fünf oder sechs Jahren erfolgen sollte, würden 71,5 % oder 85,8 % des Vermögens steuerfrei bleiben, also etwa der Betrag, der auch beim Grundmodell mit 85% gelten würde.

**FAZIT: Bei der Vererbung bzw. Versenkung eines GmbH- oder eines Genossenschaftsanteils muss in der Agrarpraxis in der Regel keine Steuer gezahlt werden, wenn man bestimmte Bedingungen erfüllt. Das können Landwirte mithilfe von Steuerexperten gut planen und kontrollieren.**

STEUERBERATER  
DR. MARCEL GERDS,  
FREUND & PARTNER GMBH,  
LUTHERSTADT WITTENBERG  
[www.marcel-gerds.de](http://www.marcel-gerds.de)

Im ersten Teil (Bauernzeitung 25/2014) wurden die steuerlichen Folgen des Verkaufs von Anteilen an einer GmbH beleuchtet.