

Bearbeitet von
Dr. Reinhard Geck, Reinhard Kapp, Jürgen Ebeling

Grundwerk mit 67. Ergänzungslieferung 2015. Loseblattwerk inkl. Online-Nutzung. Rund 2318 S. Im
Ordnung
ISBN 978-3-504-45018-2
Format (B x L): 14,5 x 20,5 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Kapp/Ebeling

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

(Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Ordner Leinen, Kommentar, 14,5 x 20,5cm

ISBN 978-3-504-45018-2

99,00 €

- 20 **Erwerber** iS des § 13a ErbStG sind alle **rechtsfähigen Personen** einschließlich Personen- und Kapitalgesellschaften. Dies folgt aus dem Umkehrschluss des § 19a Abs. 1 ErbStG, welcher die Tarifbegrenzung ausdrücklich auf den steuerpflichtigen Erwerb durch eine natürliche Person einschränkt. Mangels einer entsprechenden Anordnung in § 13a ErbStG ist somit jeder Erwerber Adressat der Verschonungsnorm, soweit er begünstigtes Vermögen erwirbt. Dem steht auch § 13a Abs. 9 ErbStG, welcher die sachliche Steuerbefreiung auf den Erwerb durch Familienstiftungen und Familienvereine erweitert, nicht entgegen. Diese Regelung beruht lediglich darauf, dass die Belastung des Vermögens einer Stiftung mit Erbersatzsteuer nicht in den Katalog der Erwerbe von Todes wegen iS des § 3 ErbStG aufgenommen ist. Es handelt sich beim Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG lediglich um einen fingierten Erbfall (so zutreffend *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 164).

3. Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 Sätze 2–5, Abs. 4 ErbStG)

- 21 Der **Verschonungsabschlag** auf das begünstigte Vermögen ist nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG davon **abhängig**, dass die Lohnsumme des Rechtsträgers, dessen Vermögen bzw. Gesellschaftsanteile Gegenstand des Erwerbs ist, innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (**Mindestlohnsumme**). Der Verschonungsabschlag ist an die Fortführung des Unternehmens und damit typischerweise an die Weiterbeschäftigung der dort beschäftigten Arbeitnehmer gebunden. Das Lohnsummenkriterium ist nicht zu beachten, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der übertragene Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat (vgl. Rz. 39). Das Lohnsummenkriterium ist ein Eckpfeiler für die verfassungsrechtliche Prüfung, ob die Begünstigungen durch den Verschonungsabschlag den Anforderungen des Art. 3 GG genügen. Zu verfassungs- und europarechtlichen Fragen vgl. *Stiller*, ZErB 2011, 2; kritisch mit Recht *Piltz*, DStR 2012, 228, der darauf hinweist, dass keine empirischen Daten den Einfluss der ErbSt auf den Fortbestand von Arbeitsplätzen belegen.

a) Lohnsumme (§ 13a Abs. 4 ErbStG)

- 22 Die Lohnsumme ist in § 13a Abs. 4 ErbStG definiert. Danach umfasst sie alle Vergütungen, die im maßgeblichen Wirtschaftsjahr auf den Lohn- und Gehaltskonten erfasst werden. Faktisch läuft dies auf eine Übereinstimmung mit den in der **Einkunftsart des § 19 EStG** zu erfassenden und an die Beschäftigten gezahlten Geld- und Sachbezüge hinaus. R E 13a.4 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2011 verweist auf die Definition in Anh. I der Verordnung (EG)

Nr. 1503/2006 der Kommission v. 28.9.2006. Diese Definition deckt sich überwiegend mit den als Arbeitslohn zu erfassenden Einkünften. Allerdings sind in die Lohnsumme auch steuerbefreite Einkünfte, etwa iS des § 3 EStG, einzubeziehen. Diese Übereinstimmung ergibt sich schon daraus, dass es nach R E 13a.4 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2011 in der Regel nicht zu beanstanden ist, wenn der in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Aufwand für Löhne und Gehälter iS des § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB Grundlage für die Ermittlung der Lohnsumme ist. Annehmlichkeiten, die nicht als Arbeitslohn einzuordnen sind, scheiden aus. Denn diese werden nicht „gezahlt“ iS des Gesetzes. In die Lohnsumme fließen die für Rechnung des Arbeitnehmers abzuführenden Steuerabzugsbeträge ein. Denn der Arbeitgeber tilgt die Steuerschuld der bei ihm Beschäftigten. Zu den Löhnen und Gehältern gehören nach § 13a Abs. 4 Satz 3 alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern, insbesondere damit auch die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag. In die Lohnsumme ist die Altersvorsorge einzubeziehen, die durch Entgeltumwandlung vom Arbeitnehmer getragen wird. Hingegen ist der Arbeitgeberanteil zu den gesetzlichen Sozialabgaben ebenso ausgenommen wie tariflich vereinbarte, vertraglich festgelegte oder freiwillige Sozialbeiträge, die der Arbeitgeber trägt. Arbeitslohn sind auch die Vergütungen, die der **Geschäftsführer** einer GmbH von der Gesellschaft für seine Arbeitsleistung erhält, und zwar insbesondere unter Einbeziehung von Gewinnbeteiligungen. Ob der Geschäftsführer zugleich Gesellschafter ist, ist ohne Bedeutung. Nur soweit Zahlungen verdeckte Gewinnausschüttungen sind, sind sie nicht als Arbeitslohn, sondern als Kapitaleinkünfte zu behandeln und fließen damit nicht in die Ausgangslohnsumme ein; vgl. R E 13a.4 Abs. 2 Sätze 3, 5, 9 ErbStR 2011. Gleiches gilt auch für **Vorstände** bei Aktiengesellschaften. Der sozialversicherungsrechtliche Status ist ohne Bedeutung. Maßgebend sind regelmäßig die zugrunde liegenden Steueranmeldungen bzw. Steuerfestsetzungen. Geänderte Steuerfestsetzungen, insbesondere aufgrund einer steuerlichen oder sozialversicherungsrechtlichen Prüfung, wirken auf die maßgebliche Lohnsumme zurück. Es kommt auf die gezahlten Vergütungen an, so dass nur solche in die Lohnsumme einfließen, die im Beurteilungszeitraum aus dem Vermögen des Arbeitgebers abfließen.

Hieraus ergibt sich auch, dass Vergütungen, die **Gesellschafter an Personengesellschaften**, und sei es auch über Tätigkeitsvergütungen beim persönlich haftenden Gesellschafter einer GmbH & Co. KG erhalten, **kein Arbeitslohn** sind. Sie gehen daher in die Mindestlohnsumme nicht ein.

Die Finanzverwaltung hat erkannt, dass die maßgebliche Lohnsumme in wirtschaftlichen Krisenzeiten oft auch durch **Leistungen Dritter** bestimmt wird. Klassischer Fall ist das **Kurzarbeitergeld**. Nach R E 13a.4 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2011 entspricht zwar die **Lohnsumme** regelmäßig dem in der Gewinn-

und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter ohne Arbeitgeberanteil an der Sozialabgabe. Das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausbezahlte Kurzarbeitergeld ist vom Lohnaufwand nicht abzuziehen, mindert diesen Lohnaufwand jedoch nicht. Insofern wird das Kurzarbeitergeld wie eine Lohnzahlung behandelt. Gleiches gilt allerdings dann auch für die Ermittlung der Mindestlohnsumme; vgl. Rz. 37.

- 22.1 Interessante Gestaltungsmaßnahmen zur Beeinflussung der Lohnsumme stellen *Kroschewski/Bockhoff*, DB 2011, 1291, vor. Da es auf die gezahlten Löhne ankommt, lassen sich durch bestimmte Vergütungsformen, wie Stock Options, Altersteilzeitvergütungen, aber auch Lebensarbeitszeitkonten aufgeschobene Bezüge generieren, die noch nicht in die Ausgangslohnsumme Eingang finden. Denn diese Vergütungsformen sind noch nicht „gezahlt“ bzw. im ertragsteuerlichen Sinne zugeflossen. Es ist einzuräumen, dass diese Vergütungsformen den typischen Fall des mittelständischen Unternehmens nur am Rande berühren. Hinzu kommt, dass durch die Ermittlung der Ausgangslohnsumme aus dem Mittel der letzten 5 Jahre vor dem Stichtag eine langfristige Steuerplanung erforderlich ist und zwischenzeitliche weitere Erwerbe von Todes wegen bei einer Gesellschaft mit größerem Gesellschafterkreis der Regelfall sein werden. Interessanter ist jedoch, dass auf diese Weise bei lebzeitigen Zuwendungen der Zufluss des Arbeitslohns in die Phase verschoben werden kann, der der unentgeltlichen Übertragung nachfolgt, mithin die danach zugeflossenen Zahlungen die Mindestlohnsumme positiv beeinflussen.
- 22.2 Bei der **Lohnsumme** sind nur diejenigen Beträge zu berücksichtigen, die durch Unternehmen gezahlt werden, die ihrerseits begünstigungsfähig sind, indem sie unmittelbar oder mittelbar in den Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1, 8, § 13b ErbStG einbezogen werden. Die Löhne müssen somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem begünstigten Unternehmensvermögen stehen. Die Finanzverwaltung vertritt im koord. Ländererlass zB FinMin. Bay. v. 12.7. 2010 – 34 - S 3812a - 018 - 28 364/10, DStR 2010, 1626 = DB 2010, 2079, zu Recht die vorgenannte Auffassung. Danach kommt es insbesondere bei **ausländischen Betriebsvermögen** darauf an, ob diese in den Begünstigungsrahmen einzubeziehen sind. Dies hat zur Folge, dass nur die Löhne und Gehälter eines Einzelunternehmens oder einer **Personengesellschaft**, die an Beschäftigte gezahlt werden, die in einer **Betriebsstätte** im Inland, eines Mitgliedstaates der EU oder eines des EWR beschäftigt sind, in die Lohnsumme einzubeziehen sind. Denn nur diese unternehmerischen Einheiten gehören zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (vgl. auch § 13b Rz. 14). Somit sind die in Drittstaaten gezahlten Löhne und Gehälter bei der Ermittlung der Lohnsumme zu eliminieren, und zwar sowohl im Rahmen der Ausgangs- als auch der Mindestlohnsumme.

Beispiel:

V ist zu 50 % an einer in Deutschland ansässigen KG beteiligt. Die KG betreibt neben ihrem Hauptwerk in Deutschland noch ein weiteres Werk in der Ukraine. V schenkt seine Beteiligung seinem Sohn S. Die Betriebsstätte in der Ukraine gehört nicht zum begünstigten Vermögen. Die dort gezahlten Löhne und Gehälter sind somit bei der Lohnsummenregelung nicht zu berücksichtigen.

Die Privilegierung der **Kapitalgesellschaft mit Auslandsvermögen** gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, die darin besteht, dass bei dieser auch Drittstaatenvermögen begünstigt ist, schlägt insoweit negativ auf die Lohnsumme durch. Da Vermögen in Drittstaaten auch in die Verschonung einbezogen wird, sind die dort gezahlten Löhne und Gehälter ebenfalls bei der Ermittlung der Ausgangslohnsummen und der Summe der innerhalb des Lohnsummenzeitraums gezahlten Löhne und Gehälter zu berücksichtigen.

Sind Gegenstand des Erwerbs **mehrere begünstigte Einheiten**, ist die Lohnsumme zunächst bezogen auf jede wirtschaftliche Einheit getrennt zu ermitteln. Diese in R E 13a.4 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011 vertretene Auffassung ist zutreffend, weil die Lohnsumme „betriebsbezogen“ ist; allg. Meinung, vgl. auch *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz⁴, § 13a ErbStG Rz. 48. Soweit die Finanzverwaltung daraus aber den weitergehenden Schluss zieht, dass für die maßgebliche Ausgangslohnsumme und die zum Vergleich heranzuziehende Mindestlohnsumme auch eine Gesamtbetrachtung aller begünstigten Einheiten erfolgt, ist dem nicht zuzustimmen; abl. wie hier *Philipp* aaO; *Riedel* in Daragan/Halaczinsky/Riedel², § 13a ErbStG Rz. 114 ff. Denn entlastet wird der Erwerb einer begünstigten Einheit, nicht die Summe der begünstigten Einheiten. Somit ist eine getrennte Betrachtung durchzuführen. Dies kann im Einzelfall zu Vor- und Nachteilen aus Sicht des Stpfl. führen. Die Gesamtbetrachtung lässt es zu, verminderte Lohnsummen eines Betriebs durch erhöhte Lohnsummen eines anderen Betriebes auszugleichen. Andererseits entfällt der Verschonungsabschlag auch für solche Betriebe, die die Mindestlohnsumme erreichen, wenn die Summe der betroffenen Lohnsummen die vom Gesetzgeber gesetzte Grenze nicht erreicht (vgl. zu Einzelheiten Rz. 43). Daher kann es sich im Einzelfall empfehlen, mehrere Einheiten in mehreren voneinander getrennten Vorgängen zu übertragen, um eine Infizierung der Lohnsumme stabiler Einheiten durch solche Einheiten zu vermeiden, bei denen die Erreichung der Mindestlohnsumme eher unwahrscheinlich ist (vgl. auch *Wälzholz*, DStR 2009, 1605 [1606]).

Die in § 13a Abs. 4 Satz 4 ErbStG enthaltene Regelung, wonach auch alle von den Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen wie zB Prämien etc. zu erfassen sind, ist überflüssig, da diese Beträge regelmäßig schon zu den Vergütungen iS des Abs. 4 Satz 1 zählen. Sämtliche Vergütungen müssen für „er-

brachte Arbeit“ gezahlt sein. Aus diesem Grund sind **Abfindungen**, die im Rahmen eines **Kündigungsschutzverfahrens** oder einer vertraglichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses für die Aufgabe des Arbeitsplatzes gezahlt werden, **keine Vergütung** iS des § 13a Abs. 4 ErbStG (*Hübner*, ErbStReform 2009, S. 446), es sei denn, sie werden zur Abgeltung „verdienter“ Ansprüche erbracht – so ist § 13a Abs. 4 Satz 4 ErbStG zu verstehen.

- 24 Beschäftigte iS der Lohnsummenregelung sind diejenigen, die in den Lohn- und Gehaltslisten erfasst sind. Auch **Teilzeitkräfte** und **geringfügig Beschäftigte** sind Beschäftigte, nicht jedoch Leiharbeiter; vgl. R E 13a.4 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011; H E 13a.4 Abs. 2 ErbStH 2011. Um zu vermeiden, dass aufgrund dolosen oder unabsichtlichen Fehlverhaltens Beschäftigte nicht in den Listen aufgeführt sind und dies die Lohnsumme mindert, sind die Beschäftigten gemeint, die in den Lohn- und Gehaltslisten erfasst sind oder hätten erfasst werden müssen.

Außer Ansatz bleiben jedoch Vergütungen an solche Beschäftigte, die „nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind“ (§ 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG aE). Die Gesetzesfassung ist nicht präzise. Eine Nebentätigkeit schließt die Einordnung Beschäftigter aus, es sei denn, der Beschäftigte ist überwiegend im Betrieb tätig. Dies ist nach der durchschnittlichen Arbeitszeit der entsprechenden Branche zu beurteilen. Erreicht diese einen Anteil von mind. 50 %, ist eine überwiegende Tätigkeit gegeben. Die Vergütung ist in die Lohnsumme einzubeziehen.

- 25 Das Gesetz verwendet nicht den Begriff des Arbeitnehmers, sondern des Beschäftigten. Auch Personen, die nicht den Status eines Arbeitnehmers haben, jedoch im Unternehmen des Arbeitgebers tätig sind, sind mitzuerfassen, jedenfalls dann, wenn sie gegenüber der Geschäftsführung oder mit dem Unternehmen verbundenen Dritten wie Gesellschaftern weisungsgebunden sind. Somit sind auch die **Geschäftsführungsorgane** einer GmbH beschäftigt iS der Lohnsummenregelung, da sie gegenüber Gesellschafterbeschlüssen weisungsgebunden sind. Dies gilt auch für den Vorstand einer Aktiengesellschaft, obwohl dieser weder gegenüber dem Aufsichtsrat noch gegenüber der Hauptversammlung außerhalb von Zustimmungsvorbehalten weisungsgebunden ist; vgl. *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz⁴, § 13a ErbStG Rz. 44. **Gesellschafter** einer **Personengesellschaft** sind hingegen keine im Unternehmen tätigen Personen, da sie Einkünfte aus § 15 EStG erzielen. Dies gilt auch dann, wenn sie sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer behandelt werden. Entscheidend ist allein die ertragsteuerliche Einordnung der Einkünfte, vgl. auch Rz. 22.

Wird das begünstigte Vermögen auf eine Person übertragen, die bislang Beschäftigter des übernommenen Unternehmens war, gilt Folgendes: Die Lohnsumme des Erwerbers hat im Zeitraum für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme die Löhne erhöht. Wird das Unternehmen nunmehr vom Erwerber als Einzelunternehmen fortgeführt, erzielt der Erwerber ausschließlich Gewinn, der durch seine Tätigkeitsvergütung nicht gemindert wird. Es entsteht somit ein schiefes Bild. Dies ist so zu begradigen, dass die Löhne, die in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme eingegangen sind, zu eliminieren sind. 26

Ist Gegenstand der Übertragung der Anteil an einer Personengesellschaft, gilt grundsätzlich Gleiches. Denn im Zeitraum der Ausgangslohnsumme waren die Vergütungen für den Erwerber als Arbeitslohn einzubeziehen, während es sich nach Übertragung des Anteils um Tätigkeitsvergütungen handelt, die gewerbliche Einkünfte sind. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme sind daher nur vergleichbar, wenn die Ausgangslohnsumme um die Vergütung des bislang beschäftigten und nunmehrigen Personengesellschafters gekürzt werden.

Ist Gegenstand der Übertragung der Anteil an einer Kapitalgesellschaft, ist keine Korrektur erforderlich. Die Geschäftsführervergütungen sind als Arbeitslohn sowohl vor als auch nach der Übertragung zu erfassen; so zutreffend H E 13a.4 Abs. 2 ErbStH.

Zu berücksichtigen sind nur angemessene Vergütungen, so dass überhöhte Vergütungen insoweit zu korrigieren sind. Hierfür kann eine ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung einzuordnende Vergütung ein maßgebliches Indiz sein. 27

b) Einbeziehung von Beschäftigten aus Beteiligungsbesitz (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG)

In die maßgebliche Lohnsumme sind auch die Vergütungen einzubeziehen, die Beschäftigte von Gesellschaften erhalten, an denen die Gesellschaft, deren Gesellschaftsanteile Gegenstand der begünstigten Übertragung sind, am Stichtag des steuerpflichtigen Erwerbs beteiligt ist. Folgende Voraussetzungen müssen stichtagsgenau erfüllt sein: 28

- Bei Beteiligungen an einer **Personengesellschaft** mit Sitz oder Geschäftsleitung der Gesellschaft im Inland, EU- oder EWR-Bereich: **unmittelbare oder mittelbare Beteiligung ohne Mindestbeteiligungsquote**, also auch nachgeordnete Gesellschaften (!),
- bei Beteiligungen an **Kapitalgesellschaften** mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, EU- oder EWR-Bereich: **unmittelbare oder mittelbare Betei-**

ligung von mehr als 25 %, teilweise also auch nachgeordnete Gesellschaften (!),

- als Negativmerkmal darf es sich nicht um Beteiligungen handeln, die als junges Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG von der Verschonung ausgenommen sind.

Die Finanzverwaltung hat mit gleichlautendem Ländere rlass v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250 = ZEV 2013, 105, zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme und Anzahl der Beschäftigten bei Beteiligungsstrukturen Stellung genommen und darin den bisherigen koord. Ländere rlass (zB FinMin. Bay. v. 12.7.2010, ZEV 2010, 543) aufgehoben. Lesenswert in diesem Zusammenhang sind die Beiträge v. *Weber/Schwindt*, ZEV 2013, 70 und *Hannes/Stalleiken*, DB 2013, 364.

- 28.1 Anteile an **Personengesellschaften** sind **unabhängig von der Höhe der Beteiligung** in die Ermittlung der **Lohnsumme** des Rechtsträgers, dessen Anteile übertragen werden (= Ausgangsrechtsträgers) **einzubeziehen**. Diese von der Finanzverwaltung (vgl. R E 13a.4 Abs. 6 Satz 1 ErbStR 2011) und der wohl überwiegenden Meinung im Schrifttum (vgl. etwa *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz⁴, § 13a ErbStG Rz. 53) vertretene Auffassung ist zwar angreifbar, da der Gesetzeswortlaut auch eine andere Interpretation (Beschränkung auf Beteiligungen von mehr als 25 %) zulässt. Daher hat auch die abweichende Meinung Einiges für sich; vgl. hierzu *Hannes/Steger/Stalleiken*, BB 2011, 2456; *Korezkeij*, DStR 2011, 1738. Für die herrschende Meinung, die die Beteiligung auf die oberste Stufe durchrechnet, spricht, dass damit eine Übereinstimmung zwischen begünstigtem Vermögen und Berücksichtigung der Mitarbeiter im Rahmen der Lohnsumme besteht. Denn der Personengesellschaftsanteil ist anders als der Anteil an der Kapitalgesellschaft quotenunabhängig von der Verschonung erfasst; vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Ärgerlich ist allerdings, dass damit auch Minibeteiligungen für die Ermittlung der maßgeblichen Lohnsumme des Ausgangsrechtsträgers zu berücksichtigen sind.

Die Lohnsummen von Personengesellschaften sind daher über mehrere Beteiligungsstrukturen in die Lohnsumme des Ausgangsrechtsträgers einzubeziehen, jedoch nur mit der Quote, in welcher auch die Beteiligung an der Personengesellschaft besteht.

Beispiel:

A überträgt seinen Anteil von 50 % an der X-KG auf B. Die X-KG ist mit 70 % an der Y-KG beteiligt, die wiederum mit 30 % an der Z-KG beteiligt ist. Die Lohnsumme der Z-KG ist iHv. 30 % der Y-KG zuzurechnen. Sie geht damit in deren Lohnsumme ein. Die so saldierte Lohnsumme ist mit 70 % bei der X-KG zu berücksichtigen.

Hiervon lässt der Ländererlass v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250, eine wichtige Ausnahme zu. Ist zwischen den Ausgangsrechtsträger und die Personengesellschaft eine **Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet**, ist die Lohnsumme der Personengesellschaft nur dann dem Ausgangsrechtsträger zuzurechnen, wenn dieser unmittelbar oder mittelbar an der zwischengeschalteten Personengesellschaft mit mehr als 25 % beteiligt ist. Dies ist eine Vereinfachung, die in geeigneten Fällen von der Praxis durchaus genutzt werden sollte. Ist bspw. eine Personengesellschaft an einer Vielzahl von anderen Personengesellschaften mit Zwergbeteiligungen beteiligt, ist die Ermittlung der Lohnsumme mit sehr viel Aufwand verbunden. In diesen Fällen empfiehlt es sich, die Beteiligungen zum Buchwert gem. § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft zu übertragen, die ihrerseits nunmehr nicht mit mehr als 25 % an den Personengesellschaften beteiligt sind. Deren Lohnsumme geht nunmehr nicht in die Ausgangslohnsumme der Spitzeneinheit ein. In der Sache ist dies nicht ohne Weiteres einsichtig, da bei der Prüfung der Frage, ob der Personengesellschaftsanteil Verwaltungsvermögen der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft ist, die Beteiligungsquote ohne Bedeutung ist. Insofern ist der Personengesellschaftsanteil trotz Zwischenschaltung der Kapitalgesellschaften begünstigt, jedoch nicht von der Lohnsummenregelung erfasst.

Beispiel:

A ist alleiniger Gesellschafter der X-KG, die ihrerseits mit 20 % an der Y-GmbH beteiligt ist. Die Y-GmbH ihrerseits ist kapitalmäßig alleinige Gesellschafterin der Z-GmbH & Co. KG. Die Lohnsumme der Z-GmbH & Co. KG wird zwar in die Lohnsumme der Y-GmbH einbezogen. Da die Beteiligung an dieser jedoch nicht mehr als 25 % beträgt, wird die konsolidierte Lohnsumme der Y-GmbH nicht der X-KG zugerechnet.

Nach R E 13b Abs. 5 Satz 4 ErbStR 2011 ist neben inländischem Betriebsvermögen auch entsprechendes **Betriebsvermögen** begünstigt, welches einer **Betriebsstätte im EU-** oder einem **EW-Mitgliedstaat** dient. Von der Begünstigung ausgeschlossen ist allein der Erwerb ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten. Gleichgestellt ist auch Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, deren Tätigkeit sich ausschließlich auf Drittstaaten erstreckt, sowie das Vermögen einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs oder eines solchen in einem EU- bzw. EW-Mitgliedstaat. Ausländisches Betriebsvermögen in Drittstaaten ist jedoch wiederum begünstigt, wenn es als Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft Teil einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens im Inland oder einem EU- bzw. EW-Mitgliedstaat ist. Wegen der Einzelheiten dieser komplexen Sachverhalte sei auf R E 13a.4 Abs. 6, 7 ErbStR 2011 sowie H E 13b.6 ErbStH 2011 verwiesen.

Nebenbei: Bei der **Kapitalgesellschaft** hingegen ist nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch deren Vermögen unabhängig davon begünstigt, wo es belegen ist. Mithin sind auch ausländische Personenunternehmen oder Kapitalgesellschaftsanteile einzubeziehen, und zwar auch unabhängig davon, wie hoch der Beteiligungsansatz an der Tochtergesellschaft ist.

- 28.3 Aus der Einbeziehung lediglich derjenigen Löhne und Gehälter, die von begünstigungsfähigen Rechtsträgern übertragen werden, folgt auch, dass Besonderheiten beim sog. **jungen Verwaltungsvermögen** zu berücksichtigen ist. Dieses ist bekanntlich aus dem Verschonungsabschlag zu eliminieren, wenn es nicht länger als 2 Jahre dem begünstigt übertragenden Rechtsträger zuzurechnen ist. Wegen der Einzelheiten sei auf die aus sich verständlichen Berechnungsbeispiele in H E 13a.4 Abs. 6 ErbStH 2011 verwiesen. Ist eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft junges Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG, sind die von diesem Rechtsträger gezahlten Löhne in die Lohnsummenbetrachtung nicht einzubeziehen.

Beispiel:

Erblasser E mit Wohnsitz in Deutschland war Inhaber eines Einzelunternehmens in Österreich. Zum Betriebsvermögen gehören Anteile von 30 % an einer GmbH mit Sitz in Deutschland, die 7 Jahre vor dem Erwerb von Todes wegen erworben wurden. Der Anteil des Verwaltungsvermögen am Gesamtwert der GmbH beträgt 55 %. Der Verwaltungsvermögensanteil des Einzelunternehmens beträgt unter Berücksichtigung der GmbH-Anteile 20 %. Nach diesem dem vorgenannten Ländererlass nachgebildeten Beispiel gehört das Einzelunternehmen zum begünstigten Vermögen, da es in einem Mitgliedsstaat der EU ansässig ist. Auch die Anteile an der GmbH fallen grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Sie sind jedoch junges Verwaltungsvermögen, da zum einen ihr eigener Verwaltungsvermögensanteil 50 % übersteigt und zum anderen die GmbH-Anteile dem Einzelunternehmen nicht mehr als 2 Jahre zuzurechnen waren. Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Summe der innerhalb des Lohnsummenzeitraums gezahlten Löhne und Gehälter sind somit die von der GmbH gezahlten Löhne und Gehälter trotz Überschreitung der Mindestbeteiligungsquote von 25 % nicht mit einzubeziehen.

- 29 Anteile an **Beteiligungsgesellschaften** in der Rechtsform der **Kapitalgesellschaft** werden jedoch nur dann in die maßgebliche Lohnsumme des Ausgangsrechtsträgers einbezogen, wenn die **unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 %** beträgt. Der in der Praxis häufigste Fall ist die Zurechnung der Lohnsumme der Betriebskapitalgesellschaft zum Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Bei einer **kapitalistischen Betriebsaufspaltung** bspw. zwischen zwei GmbH findet weder eine Zusammenrechnung der Lohnsumme noch der Beschäftigtenzahl statt.

Die unterschiedliche Einbeziehung von Personen- und Kapitalgesellschaften auf der Ebene des übertragenen Rechtsträgers beruht letztlich auf der Grundentscheidung des Gesetzgebers in § 13b Abs. 1, Abs. 2 Nr. 3 ErbStG, wonach Anteile an Personengesellschaften beteiligungsquotenunabhängig, solche an Kapitalgesellschaften erst bei Überschreiten der Mindestbeteiligungsquote von 25 % erbschaftsteuerlich relevant sind. Es überrascht allerdings, dass im Ergebnis pro fisco auch mittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei der Lohnsumme zu berücksichtigen sind, während begünstigungsfähig nur unmittelbare Beteiligungen sind.

Beträgt die Beteiligung an einer der oa. Gesellschaften nicht 100 %, sind die Lohnsummen der Beteiligungsgesellschaften in dem Verhältnis einzubeziehen, in dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung zum gesamten Kapital steht. Maßgebend sind die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer. 29.1

Bei der Ermittlung der maßgeblichen Beteiligungsquote von mehr als 25 % bei Anteilen an Kapitalgesellschaft ist umstritten, ob für die Einbeziehung der jeweiligen Beteiligung die **durchgerechnete Quote** oder die stufenweise Betrachtung maßgebend ist; vgl. *Weber/Schwindt*, ZEV 2010, 331 (353); *Mannek*, ZEV 2012, 6 (8). Bei der durchgerechneten Quote wird die Beteiligung auf einer nachgeordneten Stufe der nächsthöheren Stufe zugerechnet. Erst auf der Stufe, in welcher die Beteiligung dem Ausgangsrechtsträger zugerechnet wird, wird geprüft, ob der Beteiligungsumfang mehr als 25 % beträgt. Bei der Alternative der stufenweisen Betrachtung werden Beteiligungen auf einer nachgeordneten Stufe unabhängig davon, wie sich die Beteiligung auf der vorgelagerten Stufe darstellt, nicht einbezogen, wenn sie den Mindestbeteiligungsumfang auf der jeweiligen Stufe von mehr als 25 % nicht erreicht. 30

Beispiel:

X ist mit 100 % an der A-GmbH beteiligt, welche wiederum mit 70 % an der B-GmbH beteiligt ist. Diese wiederum ist mit 6 % an der C-GmbH beteiligt.

Nach der sog. **Durchrechnungsmethode** wird die Lohnsumme der C-GmbH im Umfang von 6 % der B-GmbH zugerechnet. Deren konsolidierte Lohnsumme wird im Umfang von 70 % derjenigen der A-GmbH zugerechnet. Bei der stufenweisen Betrachtung hingegen fällt die Beteiligung an der C-GmbH aus der Berechnung der Lohnsumme heraus, da die Beteiligung der B-GmbH an der C-GmbH nicht mehr als 25 % beträgt. Dem Wortlaut der Vorschrift nach kommt es auf die durchgerechnete Quote an, da die Gesetzesfassung den Schluss zulässt, die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % müsse nur auf der ersten Stufe erreicht sein. Dies ist auch die Auffassung der Finanzverwaltung im Ländererlass v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250, wie sich zwar nicht eindeutig aus dem Text, jedoch aus der Lösung der dort aufgeführten

Beispiele 2 und 3 ergibt. Die Lösung ist zwar gesetzeskonform, jedoch systematisch nicht überzeugend. Denn Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auf einer nachgeordneten Stufe sind als Verwaltungsvermögen nicht in den Begünstigungsrahmen einzubeziehen, zumindest wenn die Verwaltungsvermögensquote den maßgeblichen Schwellenwert von mehr als 50 bzw. mehr als 10 % übersteigt. Dies ist deshalb zumindest unbefriedigend, weil auf diese Weise auch Kleinstbeteiligungen in die Lohnsummenermittlung einbezogen werden; vgl. *Weber/Schwindt*, ZEV 2013, 70.

Hieraus folgt, dass für die Konzernbetrachtung entsprechende Angaben erforderlich sind, die die Stpfl. den Finanzämtern mitzuteilen haben. Die Finanzverwaltung resigniert jedoch, indem sie in Tz. 1.1 des vorgenannten Erlasses auf die Prüfung mittelbarer Beteiligungen verzichtet, wenn „die Beteiligungsstruktur nicht bekannt“ ist. Es droht ein Vollzugsdefizit uU auch mit verfassungsrechtlichen Auswirkungen.

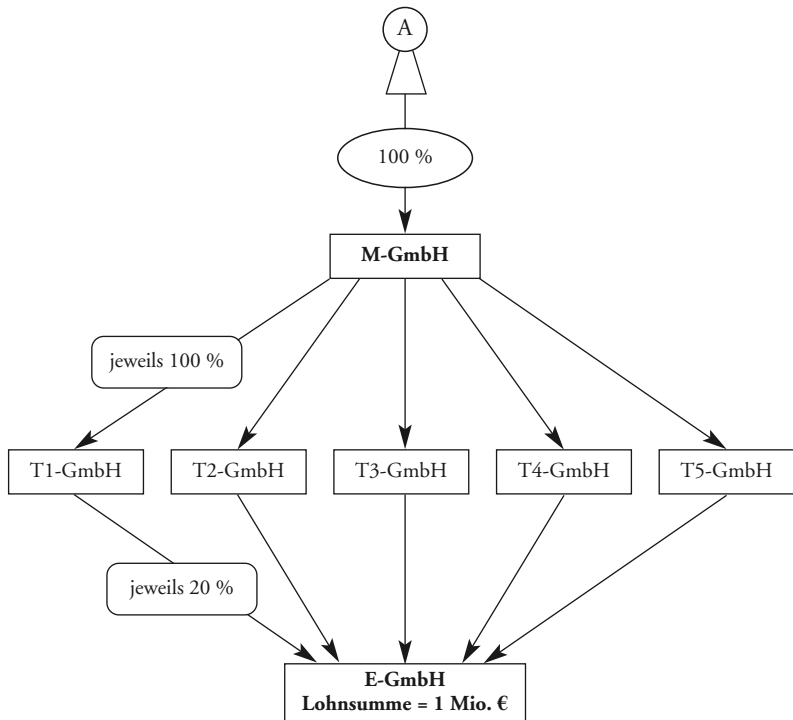
Einzubeziehen sind **unmittelbare Beteiligungen von mehr als 25 %** auf der ersten Beteiligungsstufe. **Poolverträge sind nicht geeignet, die Beteiligungsquote von mehr als 25 % zu erreichen**; vgl. Tz. 1.1 des Ländererlasses v. 5.12.2012. Dies ist richtig. Denn § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG erfordert eine unmittelbare oder eine mittelbare Beteiligung von mehr als 25 %, die auch bei einer Poolvereinbarung nicht besteht. Der Wille des Gesetzgebers kommt damit zum Ausdruck, dass nur Beteiligungen mit einer durch die Sperrminorität von 25,01 % vermittelten Beteiligung in den Geltungsbereich der Lohnsumme einbezogen werden sollen.

Auf der Basis der Auffassung der Finanzverwaltung ergeben sich folgende **Beispielsrechnungen**, die dem Erlass entnommen sind und inhaltlich zutreffen:

Beispiel 1:

Eine natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der M-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die M-GmbH hält jeweils 100 % der Anteile an den Kapitalgesellschaften T1 bis T5. Die Gesellschaften T1 bis T5 sind zu jeweils 20 % an der E-GmbH beteiligt. Die Lohnsummen betragen in der M-GmbH und den Kapitalgesellschaften T1 bis T5 jeweils 0 Euro. Bei der E-GmbH beträgt die Ausgangslohnsumme 1 000 000 Euro.

Die Beteiligungsstruktur ist aufgrund einer vorliegenden Konzernübersicht bekannt.



Lösung: Ausgehend von E-GmbH ist deren Lohnsumme nach der durchgerechneten Betrachtung zu jeweils 20 % den vorgelagerten T1-T5-Gesellschaften zuzurechnen. Da die M-GmbH an diesen mit jeweils 100 % beteiligt ist, erfolgt die Zurechnung der gesamten Lohnsumme zur M-GmbH.

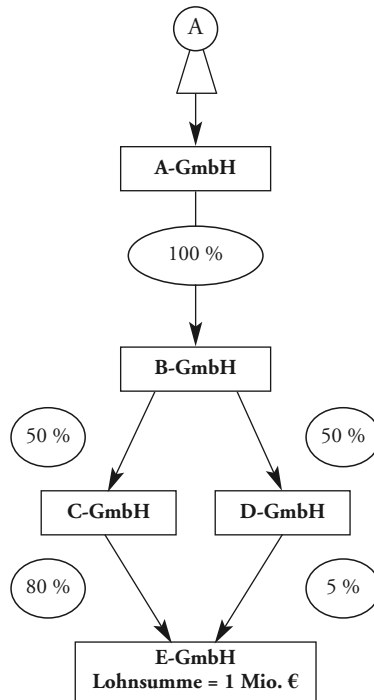
Beispiel 2:

Eine natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die A-GmbH hält 100 % der Anteile an der B-GmbH. Die B-GmbH hält 50 % der Anteile an der C-GmbH und außerdem 50 % an der D-GmbH. Die C-GmbH ist an der E-GmbH zu 80 % beteiligt. Die D-GmbH ist an der E-GmbH zu 5 % beteiligt.

Die Lohnsummen betragen in der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH jeweils 0 Euro.

Bei der E-GmbH beträgt die Ausgangslohnsumme 1 000 000 Euro.

Die Beteiligungsstruktur ist aufgrund einer vorliegenden Konzernübersicht bekannt.



Lösung: Auch hier ist auszugehen von der E-GmbH. Deren Lohnsummen sind zu 5 % der D-GmbH, zu 80 % der C-GmbH zuzurechnen. Bei der C-GmbH sind somit 800 000 Euro, bei der D-GmbH 50 000 Euro zu erfassen. Diese Lohnsummen sind zu je ein Halb der B-GmbH zuzurechnen, so dass die saldierte Lohnsumme dort 425 000 Euro beträgt, die dann der A-GmbH aufgrund deren Alleingesellschafterstellung zuzurechnen sind. Denn die A-GmbH als Ausgangsrechtsträger ist mit mehr als 25 % an der B-GmbH beteiligt.

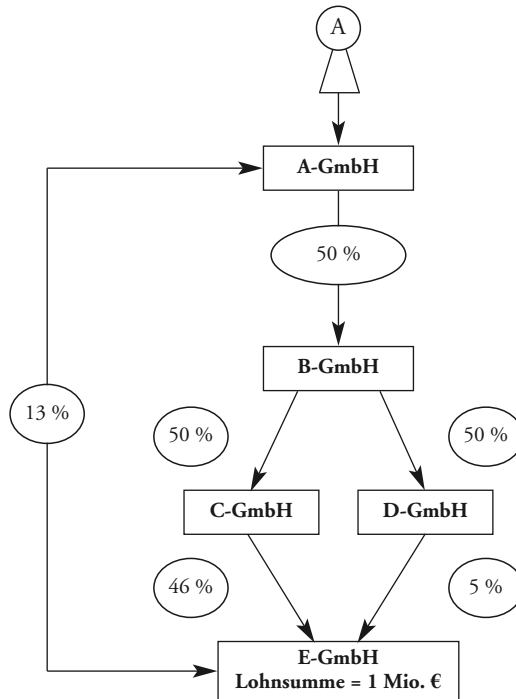
Beispiel 3:

Eine natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die A-GmbH hält 50 % der Anteile an der B-GmbH und 13 % der Anteile an der E-GmbH. Die B-GmbH hält 50 % der Anteile an der C-GmbH und außerdem 50 % an der D-GmbH. Die C-GmbH ist an der E-GmbH zu 46 % beteiligt. Die D-GmbH ist an der E-GmbH zu 5 % beteiligt.

Die Lohnsummen betragen in der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH jeweils 0 Euro.

Bei der E-GmbH beträgt die Ausgangslohnsumme 1 000 000 Euro.

Die Beteiligungsstruktur ist aufgrund einer vorliegenden Konzernübersicht bekannt.



Lösung: Die Abweichung von Beispiel 2 besteht darin, dass mittelbare und unmittelbare Beteiligung zusammentreffen. Die Lohnsumme der E-GmbH ist iHv. 130 000 Euro (13 %) unmittelbar der A-GmbH, iHv. 460 000 Euro der C-GmbH und iHv. 50 000 Euro der D-GmbH zuzurechnen. Es erfolgt sodann die hälftige Zurechnung der letztgenannten Lohnsummen bei der B-GmbH. Bei dieser beträgt die anzusetzende Lohnsumme 255 000 Euro, die im Umfang von 50 % (127 500 Euro) der A-GmbH zuzurechnen ist. Die gesamte maßgebliche Lohnsumme beträgt somit 257 500 Euro.

Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind zusammenzurechnen. Mittelbare Beteiligungen sind zunächst solche, an denen der Ausgangsrechtsträger über Dritte beteiligt ist. 30.1

Beispiel:

Die A-GmbH ist mit 50 % Gesellschafter der B-GmbH. Sie ist ferner alleiniger Gesellschafter der C-GmbH, die ihrerseits mit 50 % an der B-GmbH beteiligt ist.

Bei der Konsolidierung der Lohnsumme sind auch Anteile nur anteilig durchzurechnen:

Beispiel:

Die A-GmbH ist mit 10 % am Kapital der B-GmbH beteiligt. Sie ist ferner mit 20 % am Kapital der C-GmbH beteiligt, die mit 30 % am Kapital der B-GmbH beteiligt ist. Somit ist die A-GmbH mit 10 % unmittelbar und nur mit 6 % mittelbar (20 % aus 30 %). Die Lohnsumme der B-GmbH ist somit nicht, und auch nicht anteilig der A-GmbH zuzurechnen, da die Summe der Beteiligung 25 % nicht überschreitet.

- 31 Bei der Bestimmung der 25 %-Quote bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften – bzw. wenn man der Auffassung zuneigt, die Mindestquote gelte auch für Personengesellschaften, auch bei diesen – kommt es bei der Prüfung der maßgeblichen Grenze von mehr als 25 % auf die zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen und nicht auf den übertragenen Anteil an. Bei Personengesellschaften wären Anteile im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zusammenzurechnen; so zutreffend R E 13a.4 Abs. 7 Satz 4 ErbStR 2011. Dies ist dann von Bedeutung, wenn zu prüfen ist, ob die Personengesellschaft die Mindestbeteiligungsquote an der Kapital-Tochtergesellschaft erreicht.

Beispiel:

Die A-KG ist mit 20 % am Kapital der B-GmbH beteiligt. Weitere 6 % hält A, der Kommanditist der A-KG ist. Die Lohnsumme der B-GmbH ist anteilig zu konsolidieren.

Gegen diese Auffassung spricht, dass bei der Beurteilung von Verwaltungsvermögen die Anteile eines Gesellschafters an einer anderen Gesellschaft nicht zusammengerechnet werden; vgl. R E 13b.15 Abs. 2 ErbStR 2011.

- 32 Maßgeblich für die Zurechnung der Lohnsumme von Beteiligungsgesellschaften ist, ob diese im **Zeitpunkt der Entstehung der Steuer** auf den Erwerb begünstigten Vermögens (§ 9 ErbStG) dem Betrieb oder dem Betriebsvermögen durch den Verschonungsabschlag zu erfassenden Vermögens zuzurechnen sind. Da dem Erbschaftsteuerrecht wirtschaftliches Eigentum fremd ist, kommt es auf die Eigentümerstellung hinsichtlich der Gesellschaftsanteile an.
- 32.1 Die Finanzverwaltung bezieht **nur solche Beteiligungen** in die Ausgangslohnsumme ein, die im **Zeitpunkt der Entstehung der Steuer** dem begünstigt übertragenen Vermögen **zuzurechnen** waren; vgl. Tz. 2.2 des Ländererlasses

v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250. Dies ist auch Folge des erbschaftsteuerlichen Stichtagsprinzips. Die als sog. **statische Betrachtung** bezeichnete Handhabung ergibt sich aus dem Gesetz selbst. Denn dieses spricht davon, dass die Beteiligungen „zum Betriebsvermögen des Betriebes ... gehören“. Dies bedeutet, dass bei Anteilen an **Kapitalgesellschaften** im Besteuerungszeitpunkt die Beteiligung mehr als 25 % betragen muss; vgl. R E 13a.4 Abs. 7 Satz 1 ErbStR 2011. Ist dies nicht der Fall, ist die Beteiligung für die Ausgangslohnsumme ohne Bedeutung. Bei Anteilen an **Personengesellschaften** kommt es darauf an, ob entgegen der hM, vgl. Rz. 28.1, eine Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % erforderlich ist. Ist dies nicht der Fall, sind die Lohnsummen aus dieser Beteiligung quotal in die Beurteilung mit einzubeziehen. Für die Beratungspraxis folgt hieraus, dass vor dem Stichtag Personengesellschaftsanteile vollständig veräußert werden müssen, wenn man sich nicht der Auffassung einer erforderlichen Mindestbeteiligungsquote anschließt, während Anteile an Kapitalgesellschaften auf max. 25 % sinken sollten. Dabei ist stets darauf zu achten, dass auch **mittelbare Beteiligungen** einzubeziehen sind, so dass es nicht ausreicht, den 25 % übersteigenden Anteil an einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Gesellschaft des gleichen Lohnsummenkonsolidierungskreises zu übertragen.

Sind Beteiligungen hingegen einzubeziehen, ist die **gesamte Lohnsumme des Zeitraums von 5 Jahren** in die Ausgangslohnsumme einzurechnen. Gehört die Beteiligung nicht während des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum maßgeblichen Betrieb, ist sie nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit zu diesem Betrieb einzubeziehen. Eine Hochrechnung auf den gesamten 5-jährigen Zeitraum ist nicht vorzunehmen. Verändert sich die Höhe der Beteiligung, ist die **Lohnsumme** der betroffenen Gesellschaft für den jeweiligen Zeitraum in der jeweils **bestehenden Beteiligungshöhe** einzubeziehen, bei unterjähriger Veränderung zeitanteilig.

Beispiel:

Im Jahre 3 vor Übertragung beträgt die Beteiligung an der A-Personengesellschaft 30 %, während sie in den übrigen Jahren jeweils 50 % beträgt. Nur 30 % der Lohnsumme des betroffenen Jahres sind einzubeziehen, in den anderen Jahren jeweils 50 %.

Diese gesetzgeberische Konzeption überzeugt im Übrigen nicht. Gegenstand der Lohnsummenregelung ist, dass die am Stichtag der Besteuerung bestehenden Lohnsummen innerhalb der nachfolgenden Lohnsummenfrist erreicht werden. Das Gesetz möchte durch den Verschonungsabschlag die Fortführung der Lohnsumme begünstigen, die Ausdruck der bestehenden Arbeitsverhältnisse sind. Es ist daher nicht konsequent, im Zeitpunkt der Besteuerung nicht mehr vorhandene Lohnsummen in die Beurteilung einzubeziehen, wenn der maßgebliche Betrieb bereits vor dem Besteuerungsstichtag aufgegeben ist.

Denn es ist zu berücksichtigen, dass diese veräußerten Betriebe nicht in den Verschonungsrahmen einbezogen sind, weil sie am Besteuerungstag nicht vorhanden waren. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn durch Reinvestition des Veräußerungserlöses im Unternehmen der Veräußerungserlös begünstigt ist.

Beispiel:

A überträgt den Anteil an der X-KG unentgeltlich auf Y. Die X-KG hat zwei Jahre vor dem Übertragungsstichtag einen Teilbetrieb veräußert und den Veräußerungserlös an A ausgezahlt. Begünstigt ist nur das Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. In die Ausgangslohnsumme fließen hingegen die Arbeitsverhältnisse aus dem veräußerten Teilbetrieb für den Zeitraum ein, in welchem der Teilbetrieb in den letzten fünf Jahren dem der X-KG zuzurechnen war. Dies ist nicht konsequent, jedoch im Gesetz so angelegt; vgl. zur Berücksichtigung und Veränderung im Bestand der Beteiligung innerhalb der nachhängenden Lohnsummenfrist Rz. 37 ff.

Beträgt bei **Tochter-Kapitalgesellschaften** die Beteiligungshöhe **für einzelne Jahre** innerhalb des Zeitraums zwecks Beurteilung der Ausgangslohnsumme max. 25 %, ist sie in der bestehenden Höhe einzubeziehen, obwohl in dem entsprechenden Zeitpunkt die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % nicht erreicht war; vgl. R E 13a.4 Abs. 6 Satz 3, Abs. 7 Satz 6 ErbStR 2011. Diese in der Literatur von *Korezkeij*, DStR 2011, 1733 (1737), bezweifelte Auffassung der Finanzverwaltung überzeugt, und zwar deshalb, weil das Gesetz die Mindestbeteiligungsquote nur für den Stichtag der Entstehung der Steuer fordert und darüberhinaus nur in § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG aE regelt, dass die Lohnsumme dieser Gesellschaft zu dem Anteil einzubeziehen ist, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung im Verhältnis zum Nennkapital steht. Dies ist für den gesamten Zeitraum der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der Fall.

Die vorstehenden Grundsätze bergen durchaus **Gestaltungsmöglichkeiten**, aber auch entsprechende Risiken. Ist die Übertragung eines Anteils geplant, kann es sich anbieten, **Beteiligungsbesitz vor dem Stichtag zu veräußern**, um damit die maßgebliche Lohnsumme zu reduzieren. Denn in die 5-jährige Betrachtung der Ausgangslohnsumme fließen nur die unternehmerischen Einheiten ein, die mit übertragen werden. Wird allerdings kurz nach dem Stichtag das zunächst veräußerte Unternehmen zurück erworben, mag dies einen der wenigen Fälle eines Gestaltungsmissbrauchs im erbschaftsteuerlichen Sinne darstellen. Gleichwohl sind diese Fälle selten, da mit der Veräußerung sowohl betriebswirtschaftliche als auch einkommensteuerliche Folgen verbunden sein können. Wird nach dem maßgeblichen Stichtag ein am Stichtag vorhandenes und unmittelbar oder mittelbar übertragenes Unternehmen, welches in die Lohnsummenregelung mit einzubeziehen war, veräußert, führt dies dazu,

dass die Mindestlohnsumme durch erhöhte Gehaltszahlungen anderer – auch nach dem Stichtag erworbener – und damit dem übertragenen Unternehmen zuzurechnender Rechtsträger erreicht werden muss. Diese Konsequenzen mögen überraschen, finden ihre Ursache jedoch darin, dass die nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG für maßgeblich erklärten jährlichen Lohnsummen erkennbar auf den übertragenen Betrieb, die Personengesellschafts- oder Kapitalgesellschaftsbeteiligung bezogen und damit stichtagsbezogen sind.

Die Lohnsumme ist maßgeblich für die Ausgangslohnsumme sowie für die Mindestlohnsumme. Beide Lohnsummen erfassen die in Abs. 4 aufgeführten Vergütungen; vgl. R E 13a.4 Abs. 8 ErbStR 2011.

c) Ermittlungszeitraum der Ausgangslohnsumme

Ausgangslohnsumme ist die **durchschnittliche Lohnsumme** der letzten **5** vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer **endenden Wirtschaftsjahre** (§ 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG). Der Begriff des Wirtschaftsjahres ist § 4a EStG zu entnehmen. Es handelt sich um den Zeitraum der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung (*Heinicke* in Schmidt³³, § 4a EStG Rz. 1). Das Wirtschaftsjahr entspricht regelmäßig dem Kalenderjahr. Da die Wirtschaftsjahre einbezogen werden, die **vor** dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer geendet haben, hat dies zur Folge, dass bei Entstehung der Steuer etwa am 31. Dezember das Kalenderjahr der Entstehung der Steuer nicht mitzählt, sondern die 5 vorausgegangenen Wirtschaftsjahre. Im Ergebnis hat dies unter Einbeziehung der Lohnsummenfrist zur Folge, dass bei der Regeloption 11, bei der Volloption 13 Kalenderjahre zu berücksichtigen sind. Angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts in § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG ist eine andere Auffassung schwer zu vertreten. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist Letzteres maßgeblich.

Beispiel:

Das Wirtschaftsjahr der Y-GmbH ist der Zeitraum vom 1.7. bis 30.6. Gesellschafter A mit einem Geschäftsanteil von 50 % verstirbt am 15.11.2001. Das letzte endende und damit einzubeziehende Wirtschaftsjahr ist das am 30.6. des Todesjahres endende.

Erfolgt vor dem Besteuerungszeitpunkt eine Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, bestehen keine Bedenken, die Lohnsumme des Rumpfwirtschaftsjahres in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahres umzurechnen. Bei Neugründung ist der verkürzte Zeitraum maßgebend. Die Festlegung des maßgeblichen Wirtschaftsjahres ist in gleicher Weise auch bei solchen Unternehmen vorzunehmen, an welchen der begünstigt Übertragende beteiligt ist, so dass die Lohnsumme anteilig einzubeziehen ist (vgl. R E 13a.4 Abs. 5 Satz 2

ErbStR 2011). Die Änderung der Rechtsform hat auf die Festlegung der maßgeblichen Wirtschaftsjahre keine Auswirkung.

- 34 Zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die Lohnsummen der letzten 5 Jahre zu addieren und durch 5 zu teilen. Eine **Indexierung der Lohnsummen** zwecks Berücksichtigung der Lohnkostenentwicklung ist nicht vom Gesetz **vorgesehen**. Der Gesetzgeber hat hierauf abweichend vom Regierungsentwurf v. 11.12.2007 bewusst verzichtet, so dass für eine abweichende Auslegung kein Anlass besteht. Diese Regelung ist für Stpfl. günstig, da damit die erforderliche Mindestlohnsumme von 400 % leichter zu erreichen ist.

Mit der Ermittlung der Ausgangslohnsumme aus der durchschnittlichen Summe der letzten 5 Jahre sollen Schwankungen ausgeglichen, aber auch bewusste steuerlich motivierte Maßnahmen im Bereich der Lohnsumme erschwert werden. Die Berücksichtigung der durchschnittlichen Lohnsumme von 5 Jahren ist unter dem Gesichtspunkt der stichtagsnahen Bewertung problematisch, da auf diesem Wege auch lang zurückliegende Zeiträume mittelbar Bedeutung für die Erbschaftsteuerfestsetzung haben. Bei Gründungen innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren vor dem Stichtag der Entstehung der Steuer ist der Zeitraum ab Gründung für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zugrunde zu legen. Eine Hochrechnung auf den Zeitraum von 5 Jahren wegen der gleichlaufenden Lohnsummenfrist ist nicht im Gesetz angelegt. Es bleibt dabei, dass nur die Zeiträume von Gründung bis zum Stichtag, max. 5 Jahre, zugrunde zu legen sind; so zurecht *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz⁴, § 13a ErbStG Rz. 45.

Beispiel:

A gründet die X-GmbH im Jahr 01. Im Jahr 03 überträgt er Anteile im Umfang von 26 % des Stammkapitals auf B. Maßgeblich für die Ausgangslohnsumme ist der Zeitraum von Gründung bis zur Übertragung, jedoch begrenzt auf die abgelaufenen beiden Wirtschaftsjahre 01 und 02.

Die Finanzverwaltung möchte bei **Rumpfwirtschaftsjahren** die Lohnsumme des Rumpfwirtschaftsjahres auf das volle Wirtschaftsjahr umrechnen; R E 13a.4 Abs. 5 Sätze 4, 5 ErbStR 2011. Hierfür fehlt eine Rechtsgrundlage. Maßgebend ist die Lohnsumme im Rumpfwirtschaftsjahr. Denn gerade bei Neugründungen können nur die tatsächlich gezahlten Löhne Grundlage für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme sein. Fiktive Löhne können in die Ausgangslohnsumme nicht einbezogen werden.

Veränderungen im 5-jährigen Zeitraum, die Einfluss auf die Lohnsumme haben, bleiben nach dem Gesetzeswortlaut ohne Auswirkung. Dies gilt zum Nachteil des Stpfl. für einen Verkauf oder die Stilllegung von Betriebsteilen wie zu seinem Vorteil bei Erwerb von Unternehmensteilen. Ggf. besteht ein

Anspruch auf abweichende Steuerfestsetzung, wenn anderenfalls eine unbillige Härte eintritt.

Scheiden somit innerhalb der Lohnsummenfrist Unternehmen aus dem Beteiligungsverbund aus, führt dies häufig zu einer niedrigeren Lohnsumme. Kommen Beteiligungen hinzu, tritt der umgekehrte Effekt ein.

Nach R E 13a.4 Abs. 8 ErbStR 2011 ist „bei Ermittlung der Mindestlohnsumme wie bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme zu verfahren“. Folge wäre, dass Verkäufe schädlich wären, was dem gesetzlichen Plan entspricht, während Zukäufe unbeachtlich blieben. Dies würde zu einer unangemessenen Rechtsfolge führen, da auch durch die Zukäufe das Ziel des Gesetzes, nämlich Beschäftigung zu schaffen, verwirklicht wird. Daher ist die **Regelung zur Reinvestition** nach Veräußerung (§ 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG) entsprechend **anzuwenden**. Damit wird dem gesetzgeberischen Ziel der Arbeitsplatzsicherung genüge getan. In Anbetracht der langen Fristen, die bei mehreren Gesellschaftern uU nacheinander geschaltet Jahrzehnte betragen können, würde jede andere Regelung die unternehmerische Freiheit unangemessen beeinträchtigen, ohne dass es erforderlich wäre, den Gesetzeszweck zu erfüllen.

In die Lohnsumme einzubeziehende, weil im maßgebenden Wirtschaftsjahr auf den Lohn- und Gehaltslisten erfasste **Beschäftigte**, sind keineswegs immer diejenigen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer beschäftigt waren. Maßgebend ist vielmehr, ob sie im **Zeitraum der Ermittlung der Ausgangslohnsumme** Beschäftigte des Unternehmens waren, dessen Anteile Gegenstand des begünstigten Vermögenserwerbes waren. Somit fließen auch die Löhne und Gehälter solcher Beschäftigter in die Lohnsumme ein, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer nicht mehr bei dem begünstigten übertragenen Unternehmen beschäftigt waren. Für die Gestaltungspraxis folgt hieraus, dass die freigebige Zuwendung von Anteilen an Gesellschaften unter dem Aspekt der maßgeblichen Lohnsumme langfristig geplant werden sollte, da sich etwa die Reduzierung der maßgeblichen Lohnsumme aufgrund der 5-jährigen Betrachtung nur mittelfristig mindernd auswirkt. Auch sollten Vergütungen, deren Zahlungstermin beeinflusst werden kann, erst nach Ablauf des letzten in die Ausgangslohnsumme einzubeziehenden Wirtschaftsjahrs gezahlt werden.

Beispiel für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme:

	VZ 01	VZ 02	VZ 03	VZ 04	VZ 05	VZ 06
Lohnsumme	1 000 000	800 000	600 000	400 000	200 000	Schenkung

Die durchschnittliche Lohnsumme beträgt 600 000 Euro, obwohl im Zeitpunkt der Schenkung nur noch max. 200 000 Euro gezahlt werden. Als Folge muss Personal aufgebaut werden, um die erforderliche Mindestlohnsumme zu erreichen.

Abwandlung:

	VZ 01	VZ 02	VZ 03	VZ 04	VZ 05	VZ 06
Lohnsumme	200 000	400 000	600 000	800 000	1 000 000	Schenkung

Die durchschnittliche Lohnsumme beträgt 600 000 Euro, obwohl im Zeitpunkt der Schenkung bereits 1 000 000 Euro gezahlt werden. Konsequenz ist, dass die Mindestlohnsumme bereits auf einen Betrag von $650 \% \times 600\,000$ Euro reduziert werden kann, ohne dass der Verschonungsabschlag entfällt.

Tendenziell spricht daher viel dafür, bei einer zu erwartenden Steigerung der Lohnsumme erst zu übertragen, wenn der Gipfel erreicht ist, während bei einer tendenziell sinkenden Lohnsumme erst übertragen werden sollte, nachdem der Boden gefunden ist und idealerweise 5 Jahre seit der höchsten maßgeblichen Lohnsumme abgelaufen sind.

d) Mindestlohnsumme, Lohnsummenfrist

- 37 Voraussetzung für den dauerhaften Fortbestand der Verschonung gem. § 13a Abs. 1 Satz 1, § 13b Abs. 4 ErbStG ist, dass die durchschnittliche Lohnsumme innerhalb von **5 Jahren** nach Vollendung des steuerpflichtigen Erwerbes (sog. **Lohnsummenfrist**) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Damit muss die **durchschnittliche** jährliche Mindestlohnsumme innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb mind. $400/500 = 80 \% \text{ per annum}$ betragen. Die 5-jährige Frist errechnet sich aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts ab dem auf den Tag der Steuerentstehung folgenden Tag, vgl. Tz. 3 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250. Es kommt somit nicht auf die nach Vollendung des Erwerbs oder gar mit Ablauf des Zeitraums für die Ausgangslohnsumme beginnenden Wirtschaftsjahre an.

Beispiel:

Der Erwerb von Todes wegen ist am 15.8.2012 eingetreten. Die 5-jährige Frist beginnt am 16.8.2012 und endet am 15.8.2017.

- 38 Maßgebend ist die Lohnsumme nach Ablauf der 5-jährigen Frist (sog. **kumulierte Betrachtung**). Daher können Unterschreitungen der Lohnsumme einzelner Wirtschaftsjahre in den Folgejahren – max. bis zum Fristablauf – ausgeglichen werden.

Beispiel:

Bis zum Ablauf des Jahres 04 ist erst 200 % der Mindestlohnsumme erreicht. Durch Aufstockung des Personalbestands kann bis zum Ablauf des Jahres 05 die tatsächliche Lohnsumme noch 400 % der Ausgangslohnsumme erreichen.

Gegenstand der Lohnsummenbetrachtung ist das Unternehmen, welches Gegenstand der Übertragung ist. Wird dieses oder werden die Anteile an diesem veräußert, läuft die 5-jährige Frist zwar weiter, da es im Zuge der Lohnsummenbetrachtung nicht darauf ankommt, ob der begünstigt besteuerte Erwerber Inhaber der Gesellschaftsanteile bleibt. Gleichwohl löst dies keine Nachsteuer aus, sofern zugleich ein Tatbestand nach § 13a Abs. 5 ErbStG erfüllt ist (vgl. Rz. 117). Allerdings liegt regelmäßig ein Verstoß gegen die allgemeine Behaltensfrist gem. § 13a Abs. 5 ErbStG vor.

Folgt die Finanzverwaltung bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der statischen Betrachtung (vgl. Rz. 32.1), folgt sie bei der Ermittlung der **Mindestlohnsumme** einer **dynamischen Betrachtung**. Danach wirken sich auch spätere Hinzuerwerbe von im Besteuerungszeitpunkt noch nicht zu berücksichtigenden Beteiligungen oder deren Aufstockung lohnsummenerhöhend bzw. im Falle von Verkäufen lohnsummenmindernd aus; so Tz. 2.2 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250. Durch Hinzukäufe können daher noch zusätzliche Lohnsummen generiert werden, die eventuelle Lohnsummenverluste an anderer Stelle kompensieren. Voraussetzung ist jedoch, dass diese Beteiligungen auch in die Ermittlung der Lohnsumme einbezogen werden, wie dies bei Personengesellschaftsanteilen unabhängig von deren Höhe, bei Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Beteiligungen von mehr als 25 % am Stammkapital der Fall ist. Verändert sich die Beteiligungsquote, ist die Lohnsumme möglichst taggenau auf den Beteiligungsumfang umzurechnen. 38.1

Beispiel:

Am 30.6. des Jahres 03 wird die Beteiligung an der X-GmbH von 30 % auf 40 % aufgestockt. Maßgebend im Rahmen der Mindestlohnsumme ist für das 1. Halbjahr ein Beteiligungsumfang von 30 % im 2. Halbjahr von 40 % auszugehen.

Sinkt bei Kapitalgesellschaften, an denen der Ausgangsrechtsträger im Besteuerungszeitpunkt zu mehr als 25 % beteiligt war, die Beteiligungsquote unter diesen Schwellenwert, ist die Lohnsumme gleichwohl einzubeziehen; so R E 13a.4 Abs. 7 Satz 6 2. Halbs.; R E 13.4 Abs. 8 ErbStR 2011, bestätigt durch Tz. 2.2 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250. Dies ist eine Billigkeitsregelung.

Überschreitet innerhalb der Lohnsummenfrist eine Beteiligungsquote an einer Kapitalgesellschaft erstmals den Schwellenwert von 25 %, sind ab diesem Zeitpunkt die Löhne und Gehälter in die Mindestlohnsumme einzubeziehen; vgl. zum vorstehenden die aus sich heraus verständlichen Beispiele in Tz. 2.2 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250.

38.2 Ungeklärt ist noch, wie die Lohnsumme bei Veränderungen unmittelbar im Bestand des erworbenen Betriebes bzw. der erworbenen Beteiligung selbst zu ermitteln ist. Aus § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG ist der allgemeine Grundsatz abzuleiten, wonach Umstrukturierungen gem. den Regelungen des UmwStG keine Verletzung der erbschaftsteuerlichen Nachsteuertatbestände auslösen. Vielmehr setzen sich diese am Surrogat fort. Hieraus lässt sich ableiten, dass Gleiches auch für die Ermittlung der Mindestlohnsumme gilt. **An Stelle der ausgegliederten Beteiligung tritt die erworbene Beteiligung**, so dass die in dieser angefallenen Löhne und Gehälter dem Ausgangsrechtsträger zuzurechnen sind. Gleiches gilt auch für die Einzelrechtsnachfolge etwa nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ErbStG, wenn beispielsweise eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, umfassend mehr als 25 % des Stammkapitals zum Buchwert in eine andere Personengesellschaft ausgegliedert wird; wie hier *Weber/Schwindt*, ZEV 2013, 70.

38.3 Der Surrogationsgedanke ist auch tragender Grundsatz des gleichlautenden Ländererlasses v. 21.11.2013, BStBl. II 2013, 1510. Dieser umfasst zwei in der Praxis wichtige Fallgruppen, nämlich zum einen das **Vorschalten einer Gesellschaft**, zum anderen die **Umstrukturierung auf einer nachgeordneten Beteiligungsebene**. Im ersten Fall wird die Spitzeneinheit, die Gegenstand der Übertragung war, umstrukturiert, während im zweiten Fall die Spitzeneinheit unverändert bleibt, sich jedoch ihr Beteiligungsbesitz verändert.

Der Erlass gilt nur für Maßnahmen nach der begünstigten Übertragung von Betriebsvermögen, nicht jedoch für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme.

Wird im Lohnsummenzeitraum eine **Gesellschaft** für die Steuerbefreiung unschädlich **vorgeschaltet**, sind die Lohnsummen dieser Gesellschaft einschließlich der nachgeordneten Gesellschaften einzubeziehen; vgl. Abschn. 1 des Erlasses. Allerdings ist die Lohnsumme der nachgelagerten Rechtsträger auf den Umfang der Beteiligungen an diesen begrenzt.

Damit wird der Surrogationsgedanke aufgenommen. Der Erlass behandelt die Ausgliederung eines vorab begünstigt übertragenen Einzelunternehmens gegen Gewährung neuer Anteile in eine neu geschaffene Holding, regelmäßig in der Rechtsform der GmbH (vgl. §§ 20 ff. UmwStG), wobei das Einzelunternehmen in die Verschonung einzubeziehende Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft umfasst. Im Zuge der Ausgliederung tritt ein Dritter hinzu, welcher ebenfalls der Sache nach begünstigungsfähiges Vermögen (Mitunternehmeranteil) in die Kapitalgesellschaft eingebracht hat. Die Finanzverwaltung ist zutreffend der Auffassung, dass die Lohnsumme ab Vollzug der Ausgliederung nach den Verhältnissen ermittelt wird, wie sie sich auf der Basis der neu eingetretenen Struktur ergeben. Danach werden die Lohnsummen der Betei-

ligungsgesellschaften unter Einbeziehung der neu hinzugetretenen Beteiligung an der Mitunternehmerschaft von unten (letztes Glied in der Kette) nach oben konsolidiert und im Umfang der Beteiligungsquote des ausgliedernden Rechtsträgers an dem aufnehmenden Rechtsträger (GmbH) diesem zugewiesen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung, der ich mich anschließe, kommt es nicht darauf an, dass im Beispielsfall der Ausgliedernde nunmehr mit nur noch 20 % am Kapital des aufnehmenden neuen Rechtsträgers (GmbH) beteiligt ist. Die Surrogation erfasst auch diesen Fall, so dass die Mindestbeteiligungsquote in Fällen der Ausgliederung nicht für die gesamte Dauer der Mindestlohnsummenfrist bestehen muss.

Somit sind in solchen Fällen die Lohnsummen bis zum Einbringungszeitpunkt entsprechend der bisherigen Beteiligungsquote und danach durchgerechnet anhand der neuen Beteiligungsquote zu ermitteln; so zutreffend auch *Reich*, ZEV 2014, 81.

Bei **Umstrukturierungen auf nachgeordneten Beteiligungsebenen** vertritt 38.4 die Finanzverwaltung im oa. Erlass die Meinung, dass die Lohnsummen der nachgeordneten Gesellschaften im Rahmen der neuen Beteiligungsstruktur weiter zu berücksichtigen sind, wenn sie bereits **vor** der Umstrukturierung einzubeziehen waren. Gleiches gilt auch für neu hinzugekommene, also außerhalb einer Umstrukturierung dem Lohnsummenkonsolidierungskreis zuzurechnende Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.

Beispiel:

A ist Inhaber eines Einzelunternehmens, in dessen Betriebsvermögen sich ein Anteil von 100 % an der A-GmbH befindet. Diese wiederum ist mit 30 % an der B-GmbH und mit 10 % an der C-OHG beteiligt. Die A-GmbH gliedert nach vorausgegangener Übertragung des Einzelunternehmens auf den Nachfolger S ihre Beteiligungen in eine mit einem Dritten neu gegründete Holding (H-GmbH) aus, an welcher die A-GmbH nur noch mit 20 % beteiligt ist.

In diesem, dem Erlass nachgebildeten Fall ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die in der H-GmbH vorhandene Lohnsumme nicht zu berücksichtigen, da die Beteiligung an der H-GmbH vor der Umstrukturierung noch nicht vorhanden war. Dies lässt sich meistens verschmerzen, da Holdinggesellschaften keine signifikante Lohnsumme haben. Kritischer ist schon, dass die Lohnsummen der B-GmbH und der C-OHG zwar der H-GmbH zuzuordnen sind. Denn die Löhne waren bereits vor der Umstrukturierung in die Lohnsumme einzubeziehen. Andererseits sind die Löhne in der D-KG nicht zu berücksichtigen, da die Beteiligung erst im Zuge der Umstrukturierung eingebracht ist. Dies hat zur Folge, dass die in den vorhandenen Beteiligungsunternehmen gezahlten Löhne nur noch in dem Prozentsatz der Spitzeneinheit zugerechnet

werden, in welchem die A-GmbH an der H-GmbH beteiligt ist, während die Löhne der durch den Dritten neu eingebrachten D-KG überhaupt nicht zu berücksichtigen sind. Mit anderen Worten: 80 % der Löhne der bisherigen Beteiligungsunternehmen werden eingebüßt, ohne dass die durch das Drittunternehmen gezahlten Löhne quasi kompensatorisch berücksichtigt werden.

Diese Auffassung der Finanzverwaltung überzeugt nicht, ist doch auf der Basis des Surrogationsgedanken zu berücksichtigen, dass der Minderung der Beteiligung an den Gesellschaften, die in die Ausgangslohnsumme einzubeziehen sind, der wirtschaftliche Hinzuerwerb von Beteiligungen gegenübersteht, die dazu gedacht sind, diese Minderung wertmäßig auszugleichen. Für die Praxis bedeutet dies, dass es bei **Umstrukturierung auf nachgeordneten Ebenen vermieden werden** sollte, Beteiligungen einzubeziehen, die im Zeitpunkt der Umstrukturierung nicht vorhanden waren. Es macht daher einen erheblichen Unterschied, ob die Umstrukturierung auf einer nachgeordneten oder einer vorgelagerten Ebene erfolgt. Denn wie unter Rz. 38.4 ausgeführt, kommt es bei Umwandlung der Spitzeneinheit nicht darauf an, ob die für die Ausgliederung gewährte Beteiligungsquote die Voraussetzungen für die Betriebsvermögensverschonung erfüllen würde, wäre sie Gegenstand der Übertragung gewesen.

- 38.5 In diese Richtung geht auch Tz. 3 des Ländererlasses v. 21.11.2013 (BStBl. I 2013, 1215). Wird danach der Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Lohnsummenzeitraum im Wege des **qualifizierten Anteilstauschs (§ 21 UmwStG)** gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht, sind die Lohnsummen der aufnehmenden Gesellschaft einschließlich der nachgeordneten Gesellschaften zu dem Anteil einzubeziehen, zu dem die Beteiligung des Einbringenden an der übernehmenden Gesellschaft besteht. Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligung an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft nicht mehr als 25 % beträgt.

Beispiel:

A ist zu 100 % an der A-GmbH beteiligt und überträgt die Anteile unentgeltlich auf S. Dieser bringt 6 Monate nach Übertragung die Anteile an der A-GmbH unschädlich in die B-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die Beteiligung des S an der B-GmbH beträgt 30 % des Stammkapitals. Rechtsfolge: Die Lohnsummen der B-GmbH sind S im Umfang von 30 % für den Zeitraum zuzurechnen, ab dem die Beteiligung an der B-GmbH S zuzurechnen war. Ist bspw. der qualifizierte Anteilstausch 6 Monate nach dem Stichtag des unentgeltlichen Erwerbes vollzogen, sind für 6 Monate die Lohnsummen der A-GmbH zu 100 % und anschließend die Lohnsummen der B-GmbH im Umfang von 30 % zuzurechnen (4 Jahre und 6 Monate).

Die vorstehende Auffassung überzeugt, geht sie doch von dem Surrogationsgedanken aus, welcher auch Grundlage für die Nachsteuertatbestände des § 13a

Abs. 5 ErbStG ist. Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für die **Verschmelzung**, so dass das ab dem Stichtag des Vollzugs der Verschmelzung die Lohnsummen des aufnehmenden Rechtsträgers anteilig dem Inhaber der Anteile des übertragenden Rechtsträgers zuzurechnen sind. Korrespondierend reduziert sich aber auch die Zurechnung der Lohnsumme des Gesellschafters des aufnehmenden Rechtsträgers in dem Umfang, in welchem der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers anteilig am Kapital des aufnehmenden Rechtsträgers beteiligt ist. Die Rückwirkungsfiktion des UmwStG (vgl. § 2 UmwStG) findet auf die Erbschaftsteuer keine Anwendung. Die Rückwirkungsfiktion gilt nur für die ertragsteuerliche Ermittlung des Einkommens.

Der **Formwechsel** ist für die Ermittlung der jährlichen Lohnsumme **ohne Bedeutung**. Denn es handelt sich um den gleichen Rechtsträger. Allerdings sind ab Vollzug des Formwechsels die Folgen aus der unterschiedlichen Behandlung der Organe der Gesellschaft zu ziehen. Werden bei Kapitalgesellschaften die Löhne und Gehälter von Geschäftsführung und Vorstand mit einbezogen, gilt bei Personengesellschaften unabhängig von der Einordnung der Vergütung als Tätigkeitsvergütungen oder auf der Basis eines zumindest schuldrechtlichen Anstellungsvertrags Anderes. Die Einordnung dieser Vergütung als Vorabgewinn führt dazu, dass sie kein Bestandteil der maßgeblichen Löhne und Gehälter werden.

Auf der Basis des Surrogationsgedankens ergeben sich keine Besonderheiten, wenn etwa Gegenstand des unentgeltlichen Erwerbs der Anteil an einer Personengesellschaft ist, welcher nicht mehr als 25 % beträgt und nach erfolgtem Formwechsel die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft die erforderliche Mindestbeteiligung des § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von mehr als 25 % nicht erreicht. Wie auch bei den Nachsteuertatbeständen ist die Veränderung der Rechtsform nach dem Stichtag der Entstehung der Steuer für die weitere steuerliche Behandlung im Bereich der Ermittlung der Lohnsumme ohne Bedeutung. 38.6

Wie die Ausgangslohnsumme ist auch die Mindestlohnsumme bei Übertragung mehrerer begünstigter Einheiten zumindest nach umstrittener Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. R E 13a.4 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011, kumuliert zu betrachten. 38.7

Beispiel:

A erwirbt von Todes wegen einen Personengesellschaftsanteil, einen Anteil von 50 % an einer inländischen GmbH sowie ein Einzelunternehmen. Sowohl für die Ausgangslohnsumme als auch die Mindestlohnsumme ist die Summe der Löhne der beteiligten Rechtsträger maßgebend.

- 38.8 Vom Gesetzgeber nicht erkannt ist die Konstellation, dass das übertragene Unternehmen nach erfolgter Übertragung, jedoch **innerhalb der Lohnsummenfrist durch Spaltung aufgeteilt wird**. In diesem Zusammenhang ist zu fragen, in welcher Weise die Lohnsumme von den jeweiligen durch Spaltung entstehenden Unternehmen fortgeführt werden muss. Handelt es sich bei den abgespaltenen Vermögensgegenständen um Teilbetriebe oder sogar selbständige Unternehmensteile wie Tochtergesellschaften, liegt es nahe, die Ausgangslohnsumme dieses Teilbetriebs auch dem durch Spaltung entstehenden Unternehmen zuzuordnen. Ist dies nicht der Fall, spricht viel dafür, die Ausgangslohnsumme entsprechend dem gemeinen Wert der durch Spaltung entstehenden Unternehmen diesen zuzuweisen. Denn der gemeine Wert ist Grundlage für den Verschonungsabschlag, so dass ein Verstoß gegen die Lohnsummenfrist insoweit zu einer sachgerechten Korrektur führt, da der Abschlag auf den gemeinen Wert rückgängig gemacht werden soll. Die Aufteilung entsprechend der den einzelnen Betriebsteilen zugewiesenen Löhne ist willkürlich, zumal sich dort auch Veränderungen durch arbeitsrechtliche Umsetzungen ergeben können, die nicht ohne Weiteres aus den Lohnkonten ersichtlich sind. Unterschreitet einer der durch Spaltung entstehenden Rechtsträger die für ihn maßgebliche Mindestlohnsumme, führt dies zu einer gesamtschuldnerischen Haftung in entsprechender Anwendung der Haftungsnorm des UmwG, vgl. etwa § 134 UmwG. Anderenfalls bestünde die Gefahr, dass dem Fiskus durch Spaltung der Ausfall von Steuerforderungen drohen würde, falls ein durch Spaltung entstehender Rechtsträger bzw. der begünstigte Erwerber dieser Einheit über kein ausreichendes Vermögen verfügen würde; zu alledem s. *Perwein*, DStR 2009, 1892.

e) Keine Anwendung der Lohnsummenregel bei geringer Mitarbeiterzahl (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG)

- 39 Die Lohnsummenregel ist nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der **Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte** hat (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 11 ErbStG). Der Tatbestand einer Ausgangslohnsumme von 0 Euro wird kaum relevant sein, da er durch den anderen Ausnahmetatbestand (bis zu 20 Beschäftigten im Betrieb) regelmäßig überlagert sein dürfte (vgl. auch *Scholten/Korezkij*, DStR 2009, 253 [254]). Für jede selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheit einer Vermögensart, wie z.B. mehrere Gewerbebetriebe, sind die Beschäftigten getrennt zu ermitteln.

Beispiel:

A überträgt unentgeltlich Einzelunternehmen X (30 Beschäftigte), Y (15 Beschäftigte) und Z (20 Beschäftigte) auf S. Die Lohnsummenregelung gilt nur für den Betrieb X.

Beschäftigte sind die Personen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer in einem noch gültigen Arbeits- oder Dienstverhältnis stehen. Erfasst sind somit auch Personen, der Arbeitsverhältnis gekündigt, die Kündigungsfrist jedoch noch nicht abgelaufen ist. Nicht zu den Beschäftigten zählen Personen, die sich in Elternzeit oder Mutterschutz befinden; aA H E 13a.4 Abs. 2 ErbStG. Ungeklärt ist, wie **Teilzeitbeschäftigte** anzusetzen sind. In § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG, welcher die maßgebliche Lohnsumme beschreibt, bleiben solche Beschäftigte hinsichtlich ihrer Lohnsumme unberücksichtigt, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Hieraus lässt sich für die maßgebliche Arbeitnehmerzahl ableiten, dass Teilzeitbeschäftigte mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von mehr als 20 Stunden zu berücksichtigen sind, da nicht einsichtig wäre, dass ihr Lohn zwar in die maßgebliche Lohnsumme, sie selbst jedoch nicht als Beschäftigte iS der Mindestbeschäftigungszahl von 20 Beschäftigten gelten. Der abweichenden Auffassung von *Meincke*¹⁶, § 13a ErbStG Rz. 21, schließe ich mich nicht an, obwohl die Auffassung rechtspolitisch überzeugend ist. Denn die Einbeziehung von Teilzeitkräften in die Mitarbeiterzahl kann uU Unternehmen veranlassen, diesen Personenkreis erst gar nicht zu beschäftigen. Andererseits lässt sich aus der Wertung des § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG ableiten, dass Teilzeitbeschäftigte Vollzeitbeschäftigten nicht ohne Weiteres gleichzustellen sind. Die Auffassung in R E 13a.4 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2011, wonach Teilzeitbeschäftigte unabhängig von ihrer Stundenzahl wie Vollzeitbeschäftigte zu behandeln sind, überzeugt nicht. Sinnvoller erscheint es, § 23 Abs. 1 Satz 4 KStG entsprechend anzuwenden. Danach sind Teilzeitbeschäftigte mit einer regelmäßigen Wochenarbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5, von nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 zu berücksichtigen. Auszubildende zählen wie „reguläre“ Arbeitnehmer. Nicht als Beschäftigte gelten Praktikanten, freie Mitarbeiter sowie unentgeltlich mitarbeitende Familienangehörige und Leiharbeiter, wohl aber Geschäftsführer und Vorstände bei Kapitalgesellschaften. Der sozialversicherungsrechtliche Status ist ohne Bedeutung. Abweichend von der Ermittlung der Ausgangslohnsumme ist die Beschäftigtenzahl in einem Zeitraum vor dem Stichtag der Entstehung der Steuer ohne Bedeutung. Denn eine § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG entsprechende Erweiterung des Betrachtungszeitraums auf 5 Jahre vor dem Stichtag der Entstehung der Steuer fehlt im Rahmen des § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG. Hieraus ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten insbesondere bei Saisonbetrieben. Solche Unternehmen sollten im Zweifel in beschäftigungsschwachen Zeiten übertragen werden, wenn der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. R E 13a.4 Abs. 2 Sätze 2, 3 ErbStR 2011 bestätigt die **stichtagsbezogene**

Beurteilung der Mitarbeiterzahl, indem lediglich in den Fällen, in denen rechtsmissbräuchlich kurz vor dem maßgeblichen Stichtag die Mitarbeiterzahl auf max. 20 Beschäftigte reduziert wird, Beschäftigungsverhältnisse, die beendet sind, berücksichtigt werden.

- 41 Nach § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG idF der Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 26.6.2013 (BStBl. I 2013, 802) sind auch **Beschäftigte** von **Beteiligungsgesellschaften** in die maßgebliche Mitarbeiterzahl einzubeziehen, und zwar in dem Umfang, in welchem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Beteiligungsgesellschaft bestand.

Beispiel:

Die A-GmbH & Co. KG, deren Anteile unentgeltlich übertragen werden, ist mit 30 % an der X-GmbH, mit 25 % an der Y-GmbH (keine Poolabrede), mit 10 % an der Z-KG beteiligt. In die Verschonung und damit die Lohnsummenregelung einzubeziehen sind nur die Beteiligungen an der X-GmbH sowie an der Z-KG. Die maßgeblichen Lohnsummen sind im Umfang von 30 bzw. 10 % zu konsolidieren. 30 bzw. 10 % der Beschäftigten werden der Spitzeneinheit (A-GmbH & Co. KG) zugerechnet. Dabei wird die Beschäftigtenzahl auf jede volle Zahl abgerundet.

Beschäftigt die X-GmbH bspw. 50 Mitarbeiter, die Z-KG 40, sind im Falle der X-GmbH 15, bei der Z-KG 4 Beschäftigte zuzurechnen. Hat die A-GmbH & Co. KG somit mehr als 2 Beschäftigte, gilt die Lohnsummenregelung. Selbstverständlich sind Doppelzählungen ausgeschlossen. Sind somit die Beschäftigten der A-GmbH & Co. KG zugleich Mitarbeiter bspw. der Z-GmbH, zählen sie nur einmal.

Damit werden auch in den Konstellationen der **Betriebsaufspaltung** mit einem Besitzunternehmen bspw. in der Form eines Einzelunternehmens die Beschäftigten der Betriebs-GmbH dem Besitzunternehmen als erbschaftsteuerlicher Spitzeneinheit zugerechnet. Gleiches gilt auch für die **unternehmensleitende Holding**, die ohne diese Regelung vermutlich aus der Lohnsummenregelung herausgefallen wäre, beschäftigt die Holding regelmäßig doch keine ausreichende Mitarbeiterzahl.

Ungeklärt ist, ob die Neufassung des Gesetzes nur **deklaratorische oder konstitutive Wirkung** hat. Die Finanzverwaltung vertrat auch schon zur vorausgegangenen Rechtslage in Tz. 1.1 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250, die Auffassung, die Grundsätze über die Ermittlung der Ausgangslohnsumme bei Beteiligungsstrukturen seien auch für die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten maßgeblich. Somit wurde die Zahl der Beschäftigten in Beteiligungsgesellschaften, deren Lohnsumme in die Lohnsummenprüfung einging, auch bei der maßgeblichen Anzahl der Beschäftigten im Rahmen der Erleichterungen für kleinere und mittlere Unternehmen berücksichtigt. Diese Auffassung war streitig; vgl. zB *Crezelius*, ZEV 2009, 1 (4). Nach meiner Auffassung hat die Gesetzesneufassung konstitutiven Charakter, da das Gesetz

vorher nur auf die Spitzeneinheit als Gegenstand der Übertragung abstellte und sich aus der Regelung, wonach die Lohnsummen von Beteiligungsunternehmen der Spitzeneinheit zuzurechnen waren, im Umkehrschluss entnehmen ließ, dies sei bei der Ermittlung der Zahl der Beschäftigten eben anders. Die Finanzverwaltung hat mit Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 1, an ihrer bisherigen Auffassung festgehalten. Daher ist nach Auffassung der Finanzverwaltung in allen Fällen zu konsolidieren.

Beträgt die Beteiligung der Spitzeneinheit an einer **Kapitalgesellschaft** mehr als 25 %, ist die Beschäftigtenzahl nur dann zu berücksichtigen, wenn auch die Beteiligung selbst verschont wird. Handelt es sich bei der Beteiligung um junges Verwaltungsvermögen, ist dieses in den Begünstigungsrahmen nicht einbezogen. Es besteht dann auch kein Grund dafür, die Beschäftigten dieser Gesellschaft mit zuzurechnen.

Beispiel:

A überträgt unentgeltlich Kommanditanteile an der inländischen X-KG. Diese verfügt über 5 Mitarbeiter und hat ein Jahr vor Übertragung einen Geschäftsanteil im Umfang von 30 % an der inländischen Z-GmbH erworben. Die Beteiligung ist junges Verwaltungsvermögen und nimmt an der Verschonung nicht teil. Daher werden die Mitarbeiter auch nicht anteilig bezogen auf die Beteiligung von 30 % zugerechnet. Es bleibt bei 5 Mitarbeitern, so dass die Lohnsummenregelung nicht zu beachten ist.

Der Verweis auf § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG hat zur Folge, dass die Mitarbeiter nur quotal in dem Verhältnis zugerechnet werden, in dem die Beteiligung zum gesamten Kapital steht, im vorgenannten Beispiel somit im Umfang von 30 %.

Die **Lohnsummenregelung** ist **verfehlt**. In Zeiten wirtschaftlicher Krisen mit drohendem Personalabbau ist die Lohnsummenregelung ein Hindernis für eine Vermögensübergabe, da der Erwerber latente Steuerlasten durch eine drohende nachträgliche Erbschaftsteuererhöhung einkalkulieren muss; kritisch auch *Jebens*, DStZ 2009, 573, der eine teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts in Krisenzeiten fordert. Ferner hat der Erwerber auf die Entwicklung der Lohnsumme zumindest dann keinen Einfluss, wenn er Gesellschaftsanteile erwirbt, die keinen unternehmerischen Einfluss vermitteln. So kann die Mehrheit der Mitgesellschafter unter Umständen nach erfolgter Übertragung einen Personalabbau durchsetzen, während der einflusslose Gesellschafter insoweit mit der Nachsteuer belastet wird, weil der Verschonungsabschlag weitgehend wegfällt. Gesellschaftsrechtliche Ansprüche zur Verhinderung solcher Entscheidungen der Mehrheit bestehen regelmäßig nicht, so dass auch auf zivilrechtlicher Ebene dem Erwerber nicht geholfen werden kann. Die Gestaltungspraxis kann hierauf reagieren, indem Minderheitsgesellschaftern Vetorechte eingeräumt sind. Dies sollte aber nur mit großer Vorsicht gemacht

werden, da ansonsten Kleingesellschafter auch wirtschaftlich sinnvolle Entscheidungen verzögern könnten. Bei einer Vielzahl von Gesellschaftern droht überdies eine länger andauernde Handlungsunfähigkeit der Gesellschaft, da durch nacheinander geschaltete Erwerbe letztlich eine „lohnsummenfreie“ Zeit zur Ausnahme werden wird.

f) Verstoß gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG)

- 43 Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, **vermindert** sich der nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG zu gewährende **Verschonungsabschlag** mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Das Unterschreiten der Mindestlohnsumme hat keinen Einfluss auf den Abzugsbetrag von max. 150 000 Euro nach § 13a Abs. 2 ErbStG; vgl. R E 13a.4 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2011. Der Vergleich von Mindestlohnsumme und Ausgangslohnsumme ist nach Ablauf von 5 Jahren nach dem Erwerb durchzuführen.

Entscheidet sich der Stpfl. für das Alternativmodell gem. § 13a Abs. 8 ErbStG, ist der Vergleich nach 7 Jahren durchzuführen. Die Mindestlohnsumme beträgt 700 % der Ausgangslohnsumme. Mehr- oder Minderlohnsummen verglichen mit der Ausgangslohnsumme können somit noch kurz vor Ablauf der Frist ausgeglichen werden.

Die **Gründe**, die den Verstoß ausgelöst haben, sind ohne Bedeutung (vgl. BFH v. 21.3.2007 – II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321, zum für den Wegfall von Vergünstigungen maßgeblichen Fall der Insolvenz).

- 44 Der Verschonungsabschlag entfällt in dem Verhältnis, in welchem die tatsächliche Lohnsumme des Überwachungszeitraums die Mindestlohnsumme von im Regelfall 400 % der Ausgangslohnsumme unterschreitet.

Beispiel:

Die Summe der jährlichen Lohnsummen in den maßgeblichen 5 Jahren erreicht 340 % der Ausgangslohnsumme und liegt damit 60 % unter der Mindestlohnsumme von 400 %. Der Verschonungsabschlag vermindert sich somit um $\frac{60}{40}$ von 85 %, also auf 72,25 %. Bei einem angenommenen gemeinen Wert des Betriebs im Besteuerungszeitpunkt von 10 Mio. Euro waren zunächst 8,5 Mio. Euro steuerfrei. Aufgrund der Lohnsummenregelung ist nunmehr nur noch ein Anteil von 72,25 % steuerfrei, also 7,225 Mio. Euro. Der zu besteuerte Betrag steigt auf 2,775 Mio. Euro. Der Steuerbescheid ist zu ändern. Verfahrensrechtlich erfolgt die Änderung aufgrund von § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Verzinsung des Nachzahlungsbetrages beginnt erst mit der geänderten Steuerfestsetzung.

Insoweit bietet es sich an, die Frist des § 13a Abs. 6 ErbStG auszuschöpfen, wonach dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von 6 Monaten **nach Ablauf** der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Lohnsummengrenze anzuzeigen ist. Hieraus können sich je nach Volumen der Nachzahlungen Zinsvorteile in nicht unerheblichen Umfang ergeben.

Zur **Konkurrenz** von **Verstößen** gegen die Lohnsummenklausel und die Be- 45
haltensfristen des Vermögensbindungsmodells vgl. Rz. 115 ff.

g) Gesonderte Feststellung der Ausgangslohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten sowie der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (§ 13a Abs. 1a ErbStG)

Für Erwerbe, für die Steuer nach dem 30.6.2011 entsteht, ist nach § 13a Abs. 1a 46
ErbStG idF des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 v. 1.11.2011, BSStBl. I 2011, 986, das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt verpflichtet, die Ausgangslohnsumme, die die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gesondert festzustellen. Die **örtliche Zuständigkeit** ergibt sich aus § 152 Nr. 1–3 BewG. Im Regelfall handelt es sich um das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des übertragenen und unter Abzug des Verschonungsabschlags anzusetzenden Unternehmens befindet. Die Feststellungen ergehen mittels sog. Grundlagenbescheids (vgl. §§ 179 ff. AO). Die in diesem Bescheid enthaltenen Feststellungen sind für die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerfestsetzung maßgebend. Sie sind daher von den Stpfl. und ihren Beratern sehr sorgfältig zu überprüfen, um eine Bindung im Folgebescheid bei rechtswidrigen Feststellungen auszuschließen. Die Ausgangslohnsumme und die Zahl der Beschäftigten betrifft die **Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer**. Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen betrifft diejenigen Lohnsummen, die nach dem Stichtag des Erwerbs in dem übertragenen Rechtsträger innerhalb der Lohnsummenfrist von 5 bzw. 7 Jahren aufgewandt worden sind. Hieraus ergibt sich notwendigerweise, dass die maßgebenden jährlichen Lohnsummen erst nach Ablauf der Lohnsummenfrist ermittelt und festgesetzt werden. Aufgrund der Festsetzung der maßgebenden jährlichen Lohnsummen durch das für die Bewertung zuständige Finanzamt wird durch das für die Erbschaft- und Schenkungsteuerfestsetzung zuständige Finanzamt in eigener Zuständigkeit geprüft, ob die maßgebenden Lohnsummen erreicht worden sind, die eine Nachsteuer ausschließen (400 % bzw. 700 %).

Die Erbschaftsteuerfinanzämter fordern die Betriebsfinanzämter auf, im Rahmen des Feststellungsverfahrens die erforderlichen Feststellungen zu treffen und festzustellen. Für Erwerbe vor dem 1.7.2011 sind die Angaben nur nach-

richtlich mitzuteilen. Die Betriebsfinanzämter ihrerseits fordern die für Tochtergesellschaften zuständigen Betriebsfinanzämter auf, ihrerseits die dort maßgeblichen Lohnsummen festzustellen; zu Einzelheiten vgl. allgemeine Verwaltungsanweisungen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer v. 21.6.2012, BStBl. I 2012, 712 – Tz. 1.3.2. Festzustellen sind die Zahl der Beschäftigten, die Ausgangslohnsumme sowie maßgebliche Beteiligungsquote.

Zu den Begriffen der Ausgangslohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen vgl. Rz. 22, Rz. 37, Rz. 39.

4. Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)

- 47 Zur **Vereinfachung der Wertermittlung** und einer späteren Überwachung von Klein- und Kleinstbetrieben wird der zumindest fiktiv als Verwaltungsvermögen geltende Teil des Vermögens (15 % nach § 13b Abs. 4 ErbStG) außer Ansatz gelassen, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 Euro nicht übersteigt (Abzugsbetrag). Der Abzugsbetrag wird daher nicht zur Entlastung benötigt, wenn der Stpfl. den Antrag nach § 13a ErbStG für die vollständige Freistellung stellt (Alternativmodell). Im Übrigen kann von dem nach Abzug des Verschonungsabschlages von 85 % verbleibenden Vermögens ein Betrag von 150 000 Euro steuermindernd abgezogen werden.

Der Abzugsbetrag **vermindert** sich jedoch, soweit das nach Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag verbleibende Vermögen noch eine **Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt**. Er reduziert sich dann um 50 % des übersteigenden Betrages.

Im Einzelnen ergibt sich folgende **Abschmelzung** (nach *Hübner*, ErbStReform 2009, S. 442).

Steuerwert des Betriebs	Typ. Verwaltungsvermögen	Abzugsbetrag
1 000 000	150 000	150 000
1 100 000	165 000	142 500
1 200 000	180 000	135 000
1 300 000	195 000	127 500
1 400 000	210 000	120 000
1 500 000	225 000	112 500
1 600 000	240 000	105 000
1 700 000	255 000	97 500

Steuerwert des Betriebs	Typ. Verwaltungsvermögen	Abzugsbetrag
1 800 000	270 000	90 000
1 900 000	285 000	82 500
2 500 000	300 000	75 000
2 000 000	375 000	37 500
2 900 000	435 000	7 500
3 000 000	450 000	0

Der Abzugsbetrag ist ebenso wie der Verschonungsabschlag **nicht antragsgebunden**. Er kann innerhalb von 10 Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal berücksichtigt werden. Ein nicht verbrauchter Teil kann nicht übertragen werden. Die Betriebsvermögensvergünstigungen nach bis zum 31.12.2008 geltendem Recht schließen die Inanspruchnahme des gleitenden Abzugsbetrags selbst dann nicht aus, wenn die Vergünstigungen alten Rechts innerhalb der letzten 10 Jahre in Anspruch genommen worden sind; vgl. R E 13a.2 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2011. Erwirbt der Erwerber durch **denselben Vorgang** (Erbfall oder mehrere einheitliche Schenkungen) mehrere begünstigte Vermögenseinheiten, handelt es sich zwar um mehrere Erwerbe begünstigten Vermögens. Denn für jeden Erwerb gelten gesondert die Regelungen zur Lohnsumme etc. Für die Höhe des Abzugsbetrages werden die Erwerbe zusammengefasst und ausgehend vom Gesamterwerb abgeschmolzen, soweit dieser 150 000 Euro übersteigt. Anderenfalls könnte der Abzugsbetrag bei mehreren in einem Erwerb zusammengefassten begünstigten Erwerben mit der Zahl der begünstigten Erwerbe multipliziert werden. 48

Auch wenn der **Abzugsbetrag** nicht antragsgebunden ist, ist der Stpfl. berechtigt, auf ihn zu **verzichten**. Dies kann sich dann anbieten, wenn zwei nacheinander folgende Erwerbe innerhalb von 10 Jahren geplant sind und im Rahmen der Regelverschonung (85 %) bereits absehbar ist, dass der zweite Erwerb zu einer höheren Steuer als der erste Erwerb führt. Dies kann an einem verbrauchten persönlichen Freibetrag, aber auch an einem höheren Steuersatz liegen. In diesem Fall sollte es dem Stpfl. offenstehen, für den Ersterwerb auf den Abzugsbetrag zu verzichten. Denn dieser soll eine größtmögliche Entlastung des Erwerbs unternehmerischen Vermögens schaffen. Dem stünde es entgegen, wenn der Ersterwerb zwingend zum Verbrauch des Verschonungsabschlags führen würde. 48.1

Dies gilt erst recht für einen auf einen lebzeitigen Erwerb folgenden Erwerb von Todes wegen.