
Datum: 09.12.2013
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3969/11 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2013:1209.3K3969.11ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist, ob die Voraussetzungen einer sog. Poolvereinbarung im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 des Erbschaftsteuergesetzes n.F. (ErbStG) vorliegen und ob die sog. Optionsverschonung in § 13a Abs. 8 ErbStG insgesamt nur einheitlich ausgeübt werden kann. 1 2
- Der Kläger beerbte aufgrund notariellen Erbvertrages vom 02.02.2006 (Urkundenrollen-Nr. der Notarin T, B) seinen am 00.00.0000 verstorbenen Vater, Herrn E 2 (Erblasser), zur Hälfte neben dessen Ehefrau, Frau E 3. Frau E 3 war zur nicht befreiten Vorerbin und der Kläger zum Nacherben bestimmt (Ziff. 2 des Erbvertrages). Unter Ziff. 5 des Erbvertrages ordnete der Erblasser Testamentsvollstreckung (Rechtsanwalt A) an. Aufgrund der "Teilungsanordnung, Sonderregelung" in Ziff. 3 des Erbvertrages erwarb der Kläger aus dem Nachlass u.a. basierend auf Ziff. 3.1 a) des Erbvertrages die Gesellschaftanteile an der E-B GmbH (GmbH; HRB Amtsgericht U) und Ziff. 3.1 b) des Erbvertrages die Gesellschaftsanteile an der E 4 GmbH & Co KG (KG; HRA Amtsgericht U) sowie der E 2 Verwaltungs-GmbH. 3
- Der Erblasser hielt an der KG und der E 2 Verwaltungs-GmbH jeweils 80 %. Beteiligte der GmbH waren seit dem 02.11.2004 neben dem Kläger (82 %) und dem Erblasser (16,4 %) 4

auch die E 2 Stiftung (vgl. Bl. 94 ff. Gerichtsakte) mit 1,6 %. Mit notariellem Vertrag vom 02.11.2004 (Urkundenrollen-Nr. der Notarin T, B, Bl. 77 ff. Gerichtsakte) war das Kapital der GmbH zur Aufnahme der E 2 Stiftung erhöht worden. Der Gesellschaftsvertrag der GmbH (GmbH-Satzung) wurde in der Anlage dieser Urkunde neu gefasst (Bl. 82 Gerichtsakte). Ausweislich dieser GmbH-Satzung (Ziff. 5) bedurften Gesellschafterbeschlüsse einer Mehrheit von mehr als 75 %, wobei der E 2 Stiftung unabhängig von der Höhe ihres Geschäftsanteils 25 % der Stimmrechte zustanden. Nach Ziff. 8 der GmbH-Satzung bedurfte die Verfügung über Geschäftsanteile zu ihrer Wirksamkeit eines einstimmigen Beschlusses der Gesellschafterversammlung. Ferner war eine Verpflichtung zur Andienung der Anteile gegenüber Mitgesellschaftern geregelt. Weder die Andienungspflicht noch das Zustimmungserfordernis griffen ein, wenn die Übertragung an einen Mitgesellschafter oder dessen Abkömmling erfolgen sollte. Auf den Vertrag vom 02.11.2004 und die neu gefasste GmbH-Satzung vom 04.11.2004 wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen.

Bereits mit Vertrag vom 09.05.2000, auf den verwiesen wird, hatte der Kläger mit dem Erblasser die wechselseitige Stimmbindung in Bezug auf die GmbH-Anteile vereinbart. 5

Mit Schreiben vom 29.05.2009 beantragte der Kläger die Versteuerung des Erbfalls nach dem ab dem 01.01.2009 geltenden ErbStG. 6

Im Rahmen der Erbschaftsteuererklärung vom 08.10.2009 erklärte der Testamentsvollstrecker unwiderruflich, eine Steuerbefreiung von 100% (§ 13a Abs. 8 ErbStG) für das nach § 13b Abs. 1 und 2 ErbStG begünstigte Vermögen in Anspruch zu nehmen. 7

Am 23.12.2010 erging ein Bescheid des Finanzamts D zur gesonderten und einheitlichen Feststellung des Wertes des Anteils am Betriebsvermögen der KG in Höhe von X Euro. Die Verwaltungsvermögensquote wurde nachrichtlich mit 47 % mitgeteilt. 8

Am 21.01.2011 erließ das Finanzamt D die Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Wertes hinsichtlich des GmbH-Anteils von 16,4% in Höhe von 12.005.302 Euro. Die Verwaltungsvermögensquote wurde nachrichtlich mit 0% angegeben. 9

Der Beklagte setzte die Erbschaftsteuer gegenüber dem Testamentsvollstrecker für den Erwerb des Klägers mit Bescheid vom 30.03.2011 auf X Euro unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) fest. Hierbei gewährte er für die GmbH-Anteile im Wert von X Euro die Steuerbefreiung des § 13a ErbStG in Höhe von 100 % (sog. Optionsverschonung, § 13a Abs. 8 ErbStG). Den KG-Anteil berücksichtigte er in voller Höhe mit einem Wert von X Euro. 10

Hiergegen legte der Kläger am 02.05.2011 Einspruch ein und wandte sich dagegen, dass für den KG-Anteil weder die Optionsverschonung noch die Regelverschonung angewendet worden sei. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung sei die Steuerbefreiung gegenstandsbezogen zu verstehen und für jede erworbene wirtschaftliche Einheit separat auszuüben, zumal auch die Behaltenstatbestände isoliert und nicht konsolidiert zu prüfen seien. 11

Mit Schreiben vom 16.09.2011 beantragte der Kläger in einem von ihm selbst verfassten Schreiben für die GmbH-Anteile die Optionsverschonung und für die KG-Anteile die Regelverschonung. 12

Mit Änderungsbescheiden vom 18.07.2011 sowie vom 19.09.2011 setzte der Beklagte aufgrund eingegangener Grundbesitzwertfeststellungen die Erbschaftsteuer, weiterhin unter 13

dem Vorbehalt der Nachprüfung, auf X Euro bzw. X Euro fest.

In der Einspruchsentscheidung vom 19.10.2011 wies der Beklagte den Einspruch unter Aufrechterhaltung des Vorbehalts der Nachprüfung als unbegründet zurück. Die Steuerbefreiung des § 13a ErbStG werde nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut, "bleibt insgesamt außer Ansatz" (§ 13a Abs. 1 ErbStG), für jede Einheit des begünstigten Vermögens gewährt. Nach den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (AEErb) vom 25.06.2009 (BStBl I 2009, 713) könne der Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG insgesamt nur einheitlich für alle Vermögensarten gestellt werden (Abschnitt 17 Abs. 1 AEErb). Es ändere nichts, dass die Bewertung und die Prüfung weiterer Tatbestände wie Lohnsummen- und Behaltensregelung zunächst einzeln durchgeführt werden. 14

Unter diesen Voraussetzungen könne die Optionsverschonung vorliegend aufgrund des Verwaltungsvermögens in Höhe von 47 % für den KG-Anteil nicht gewährt werden. Die Regelverschonung komme, auch wenn ihre Voraussetzungen hier im Übrigen erfüllt seien, nicht in Betracht. 15

Mit seiner Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter, für den erworbenen KG-Anteil die Regelverschonung zu gewähren. Er geht davon aus, dass dem Erblasser bei Anwendung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG die Anteile des Klägers aufgrund der GmbH-Satzung und dem Stimmbindungsvertrag zuzurechnen seien und der GmbH-Anteil daher begünstigt sei. 16

Der Antrag auf Optionsverschonung könne für die GmbH und die KG auch separat ausgeübt werden. Die entgegenstehende Auffassung des Beklagten entbehre einer gesetzlichen Grundlage. Der Beklagte gehe unzulässiger Weise von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise und einer fiktiven wirtschaftlichen Einheit aus, obwohl tatsächlich zwei wirtschaftliche Einheiten existierten. Der KG-Anteil erfülle alle Voraussetzungen der Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Die vom Finanzamt D festgestellten Werte des KG-Anteils und des GmbH-Anteils seien ebenso wie die jeweiligen Verwaltungsvermögensquoten (47 % bzw. unter 10 %) unstreitig. 17

Mit letztem Änderungsbescheid vom 09.12.2013 hat der Beklagte einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 AO im Hinblick auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes aufgenommen. Der Vorbehalt der Nachprüfung ist jeweils bestehen geblieben. 18

Der Kläger beantragt, 19

die Erbschaftsteuerfestsetzung zuletzt geändert am 09.12.2013 in Höhe von X Euro unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 19.10.2011 auf X Euro abzuändern, 20

hilfsweise die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen, 23

hilfsweise die Revision zuzulassen. 24

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung. Er habe jedoch Zweifel, ob die GmbH-Anteile überhaupt begünstigungsfähig gewesen seien. 25

26

Der Senat hat in der Sache am 09.12.2013 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe 27

I. 28

Die Klage ist unbegründet. 29

Die Erbschaftsteuerfestsetzung, zuletzt geändert mit Bescheid vom 09.12.2013, und die Einspruchsentscheidung vom 19.10.2011 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 30

Der Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG, hier antragsgemäß nach Art. 3 ErbStRG anwendbar, kann nur einheitlich für das gesamte begünstigte Vermögen ausgeübt werden. Über die Frage der Anerkennung der Poolvereinbarung braucht der Senat daher nicht abschließend zu entscheiden, da eine Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren nicht in Betracht kommt. 31

1. 32

Die Steuerbefreiung der §§ 13a und 13b ErbStG kann nach Ausübung des Antrags nach § 13a Abs. 8 ErbStG (sog. Optionsverschonung) für den vom Kläger erworbenen KG-Anteil nicht gewährt werden. 33

Gem. § 13a ErbStG bleibt der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Abs. 4 ErbStG insgesamt außer Betracht. 34

Nach § 13b Abs. 4 ErbStG sind 85 Prozent des in § 13b Abs. 1 genannten Vermögens begünstigt, also u.a. gem. Nr. 2 inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 des Bewertungsgesetzes) bei Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG sowie gem. Nr. 3 Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer ihren Sitz im Inland hat und der Erblasser am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 Prozent (Mindestbeteiligung) beteiligt war. Ob der Erblasser die gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erforderliche Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegenden Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben. 35

Von der Steuerbefreiung ausgenommen bleibt Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG, wenn das Betriebsvermögen der Gesellschaften zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. 36

Gem. § 13a Abs. 8 ErbStG kann der Erwerber unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach den Absätzen 1 bis 7 in Verbindung mit § 13b nach folgender Maßgabe gewährt wird: 37

1. [...] 38

39

2. [...]	
3. in § 13b Abs. 2 Satz 1 tritt an die Stelle des Prozentsatzes für das Verwaltungsvermögen von 50 Prozent ein Prozentsatz von 10 Prozent;	40
4. in § 13b Abs. 4 tritt an die Stelle des Prozentsatzes für die Begünstigung von 85 Prozent ein Prozentsatz von 100 Prozent.	41
a.	42
Der erworbene KG-Anteil erfüllt die nach Ausübung des Optionsrechts erforderliche Verwaltungsvermögensquote von 10 % nicht.	43
Zwar kann der Kläger nach Wortlaut des § 13a Abs. 8 ErbStG ("Erwerber") und erbschaftsteuerlicher Systematik (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG "Bereicherung des Erwerbers") unabhängig von anderen Miterben einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG stellen (vgl. nur Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG/BewG, § 13a ErbStG, Rn. 168). Der Kläger kann den Antrag allerdings nicht für verschiedene wirtschaftliche Einheiten - hier KG-Anteil und GmbH-Anteil - getrennt stellen. Vielmehr sind infolge der Ausübung des Wahlrechts alle erworbenen wirtschaftlichen Einheiten an den durch § 13a Abs. 8 ErbStG modifizierten Voraussetzungen der §§ 13a, 13b ErbStG zu messen.	44
Für eine "objektbezogene" Anwendung des § 13a ErbStG, bei der die Regelverschonung neben der Optionsverschonung für verschiedene wirtschaftliche Einheiten anwendbar bleibt, sprechen sich in der Literatur zwar verschiedene Stimmen aus: Crezelius (Unternehmenserbrecht, 2. Aufl., S. 140 f.) zufolge würden §§ 13a, 13b ErbStG nach Rechtsträgern unterscheiden und eine Begünstigung in gegenstandsbezogener Weise darstellen. Entsprechend seien die Behaltenstatbestände isoliert zu prüfen. Dem schließen sich etwa Geck in Kapp/Ebling, ErbStG, § 13a ErbStG, Rn. 137, Scholten/Korezkij, DStR 2009, 77, an. Philipp (in Viskorf/Knobel/Schuck, ErbStG/BewG, § 13a ErbStG, Rn. 169 ff.) führt aus, die Optionsverschonung stocke den Verschonungsabschlag der Regelverschonung auf. Soweit die Voraussetzungen der Optionsverschonung nicht erfüllt würden, fiel die betreffende wirtschaftliche Einheit auf die Regelverschonung zurück. Dies entspreche dem in § 13b ErbStG und dem BewG angelegten Grundsatz der Einzelbetrachtung. Esskandari (in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 13a ErbStG, Rn. 220) sieht für die Auffassung der Finanzverwaltung, die von einer nur einheitlichen Ausübung des Optionsrechts ausgehe, keine Stütze im Gesetz. Die Vorschrift sei daher für jede begünstigte Einheit separat anzuwenden. Ohne nähere Begründung will auch Wachter (in Fischer/Jüptner/Pahlke, ErbStG, § 13a, Rn. 342) die Optionsverschonung objektbezogen zulassen.	45
Nach Auffassung des Senates ist dem jedoch nicht zuzustimmen.	46
Gem. § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG bleibt der Wert von nach § 13b Abs. 4 ErbStG begünstigtem Vermögen insgesamt außer Ansatz. "Insgesamt" bezieht sich insoweit nicht auf den Umfang der Steuerbefreiung, den § 13b Abs. 4 ErbStG (ggf. in Verbindung mit § 13a Abs. 8 Nr. 4 ErbStG) regelt. Vielmehr sind die Werte jeder einzelnen begünstigten wirtschaftlichen Einheit zu addieren. Begünstigt sind nach § 13b Abs. 4 ErbStG 85 % bzw. nach § 13a Abs. 8 Nr. 4 ErbStG 100 % des in § 13b Abs. 1 ErbStG genannten Vermögens. Bezogen auf den jeweiligen steuerpflichtigen Erwerb besteht nach dem Gesetzeswortlaut aber ein Alternativverhältnis in der Anwendung der Steuerbefreiung. Eine Differenzierungsmöglichkeit ist § 13a Abs. 8 ErbStG nicht zu entnehmen. Die Vorschrift wendet sich an den Erwerber und gibt ihm die Möglichkeit, Tatbestand und Rechtsfolge der	47

§§ 13a f. ErbStG zu modifizieren: Es wird "die Steuerbefreiung nach den Abs. 1 bis 7 [des § 13a ErbStG] in Verbindung mit § 13b nach folgender Maßgabe gewährt". Nach unwiderruflicher Erklärung des Erwerbers bestehen für den betreffenden Steuerpflichtigen die §§ 13a, 13b ErbStG mit den durch § 13a Abs. 8 ErbStG veränderten Tatbestandsmerkmalen. Dass daneben §§ 13a und 13b ErbStG auch in ihrer Ausgangsfassung bestehen bleiben, ist dem Wortlaut nicht zu entnehmen. Anders als an anderer Stelle, an der das Gesetz zwischen verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten differenziert, findet sich im § 13a Abs. 8 ErbStG kein Anhaltspunkt dafür. Auch aufgrund der Verwendung der Formulierung "tritt an die Stelle" in den Nummern 1 bis 4 wäre eine solche ausdrückliche Anordnung aber erforderlich gewesen. Dementsprechend lautet § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG im Fall des Klägers durch die Ausübung der Option: Ausgenommen bleibt Vermögen im Sinne des Absatzes 1, wenn es zu mehr als 10 % aus Verwaltungsvermögen besteht.

Weder eine historische noch eine teleologische oder systematische Auslegung ergeben ein abweichendes Ergebnis. Dass der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren diese Konstellation gesehen und besprochen hätte, ist nicht ersichtlich. Soweit in der Literatur darauf aufmerksam gemacht wird, dass die Behaltenstatbestände (§ 13a Abs. 5 ErbStG) und der Verwaltungsvermögenstest (§ 13b Abs. 2 ErbStG) für jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu prüfen sind, lassen sich hieraus keine Rückschlüsse auf das Optionsrecht ziehen, da der Gesetzgeber eine Teilbarkeit der Steuerbefreiung selbst in dieser Weise gerade nicht angeordnet hat. Insoweit ist die Auffassung der Finanzverwaltung (in R E 13a.13 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011 sowie im Anschluss daran Weinmann, in Moench/Weinmann, ErbStG/BewG, § 13a ErbStG, Rn. 171 f.) zutreffend. 48

Der Verwaltungsvermögensanteil in Bezug auf den KG-Anteil in Höhe von 47 Prozent erfüllt die modifizierten Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht. Der Anteil ist zwischen den Beteiligten unstrittig und wird auch vom Senat nicht in Zweifel gezogen. Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung angedeutet hat, dass eine konsolidierte Verwaltungsvermögensquote aller wirtschaftlichen Einheiten zu berechnen sein könnte, weist der Senat darauf hin, dass sich dem Gesetzeswortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG - im Gegensatz zu § 13a Abs. 8 ErbStG - eine Differenzierung zwischen den verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten entnehmen lässt (gl. A. Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rn. 74; Esskandari, in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 13b ErbStG, Rn. 142; Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG/BewG, § 13b ErbStG, Rn. 85; R E 13b.8 Abs. 1 Satz 3 ErbStR). 49

Ob die Abgabe der Erklärung für die Optionsverschonung nur durch den Erben selbst oder auch durch den Testamentsvollstrecker abgegeben werden kann, braucht der Senat nicht zu entscheiden, weil von beiden eine derartige Erklärung vorliegt. 50

Dass die Erklärung des Klägers zur Optionsverschonung in seinem Schreiben vom 16.09.2011 ausdrücklich zwischen den beiden wirtschaftlichen Einheiten unterscheidet, ist für die Wirksamkeit der Ausübung des Optionsrechts unbeachtlich. In der mündlichen Verhandlung wurde erörtert, dass der Senat davon ausgeht, dass auch die Ausübung in dieser Weise die Folgen des § 13a Abs. 8 ErbStG auslöst. 51

b. 52

Nicht abschließend zu entscheiden ist die Frage, ob in Bezug auf den erworbenen GmbH-Anteil in Höhe von 16,4% überhaupt die Verschonungsvoraussetzungen erfüllt sind, da eine Verböserung der Steuerfestsetzung im finanzgerichtlichen Verfahren aber nicht Betracht gekommen wäre. 53

Allerdings hat der Senat Zweifel, ob der Erblasser vorliegend die gesetzliche Mindestbeteiligung von 25 % durch Zurechnung der Anteile des Klägers nach § 13 b I Nr. 3 Satz 2 ErbStG erreicht hat. Zwar liegt im vorliegenden Fall eine Stimmbindung zwischen dem Erblasser und dem Kläger vor (Vertrag vom 09.05.2000). Darüber hinaus wäre aber eine Verpflichtung des Erblassers und des Klägers erforderlich gewesen, nur einheitlich über die Anteile zu verfügen oder sie nur auf andere derselben Verpflichtung unterliegenden Anteilseigner zu übertragen. Zwar ist eine solche Verpflichtung auch im Gesellschaftsvertrag möglich (vgl. auch R E 13b.6 Abs. 4 Satz 2, Abs. 6 ErbStR 2011). Soweit der Kläger auf die in der GmbH-Satzung vereinbarte Vinkulierung (Ziff. 8 der GmbH-Satzung) verweist, fehlt es dort an einer Verpflichtung der Anteilsinhaber, nur in bestimmter Weise über den Anteil zu verfügen (vgl. auch Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG 2013, § 13b Rn. 63 f.). Erblasser und Kläger sind nach der Formulierung der Vinkulierungsklausel weder zu einheitlicher Verfügung noch zur Übertragung nur auf bestimmte Personen verpflichtet.

II.	55
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	56
Gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG wird die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfragen zugelassen.	57