
Datum: 12.11.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3208/17 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:1112.3K3208.17F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen tragen diese selbst.

Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand 1
- Die Beteiligten streiten um die Höhe der nach § 13a Abs. 1a Erbschaftsteuergesetz (ErbStG, in der Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes – AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013) festgestellten Ausgangslohnsumme. 2
- Die Klägerin ist eine am 13.08.2014 als Vorratsgesellschaft gegründete Beteiligungsgesellschaft ohne eigene Beschäftigte, deren sämtliche Anteile Herr R 2, der Beigeladene zu 1.), mit Kaufvertrag vom 12.12.2014 erwarb. Am selben Tage brachte er im Wege einer Kapitalerhöhung sämtliche Anteile der B-GmbH in die Klägerin ein. Die B-GmbH war wiederum unmittelbar und mittelbar an mehr als 50 Gesellschaften beteiligt. Ebenfalls am 12.12.2014 verschenkte der Beigeladene zu 1.) sämtliche Anteile an der Klägerin zu gleichen Teilen an seine drei Kinder, die Beigeladenen zu 2.), 3.) und 4.). Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf die beiden notariellen Verträge vom 12.12.2014, UR Nr. 1/2014 und Nr. 2/2014 des Notars L in E. 3
- Nach Aufforderung des Finanzamts 2 gemäß § 151 Abs. 1 Satz 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) stellte der Beklagte mit Bescheid vom 19.11.2015 auf den 12.12.2014 die Ausgangslohnsumme für die Klägerin auf X EUR und die Anzahl der Beschäftigten auf X 4

Personen für die Schenkung von Herrn R 2 an den Beschenkten R 1, den Beigeladenen zu 2.), fest. Inhaltsgleiche Bescheide ergingen am selben Tag an die Klägerin für die Schenkungen an Herrn R 3 und Frau R 4, die Beigeladenen zu 3.) und 4.). Die festgestellte Ausgangslohnsumme entsprach der für die B-GmbH mit weiterem Bescheid vom 19.11.2015 erklärungsgemäß und bestandskräftig festgestellten Ausgangslohnsumme.

Am 15.09.2017 erging eine teilweise ändernde Einspruchsentscheidung an die Klägerin, mit der die Anzahl der Beschäftigten unter quotaler Einbeziehung der Anzahl der Beschäftigten bei mittelbaren Beteiligungen auf X Personen festgestellt wurde. Hinsichtlich der festgestellten Ausgangslohnsumme für die Schenkung des Herrn R 2 an den Beschenkten R 1 verblieb es – wie auch in den anderen Einspruchsentscheidungen vom selben Tage, die die Schenkungen an Herrn R 3 und Frau R 4 zum Gegenstand haben – bei dem Betrag von X EUR. Der Beklagte erläuterte, die Ausgangslohnsumme sei auf Grund der Einbringung der Anteile an der B-GmbH in die Klägerin nicht zu kürzen. Sinn und Zweck der Lohnsummenklausel des § 13a ErbStG sei der Erhalt der Arbeitsplätze über einen Zeitraum von fünf Jahren. Würden Unternehmensbeteiligungen hinzu erworben, die bisher in keiner anderen Form innerhalb des Unternehmensverbundes vorhanden gewesen seien, sei die Lohnsumme nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit Tag genau bei diesem Betrieb einzubeziehen. Anders sei bei Änderungen der Rechtsform oder Umsetzungen des Personals innerhalb eines Unternehmensverbundes, deren Gliederungen zum Nachlassvermögen gehörten, vorzugehen. Diese Änderungen seien zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme in die Einheiten einzubeziehen, die an die Stelle der früheren Einheiten getreten seien (RE 13a.4 Abs. 5 Satz 6 ErbStR 2011). Ein „Herunterrechnen“ auf den Zeitraum der Beteiligung würde in diesen Fällen zu einem unzutreffenden Ergebnis führen, weil im Extremfall die Ausgangslohnsumme nur zu 1/1.825 (1 Tag statt 5 Jahre) zum Ansatz käme, wenn die Umstrukturierung am Bewertungsstichtag erfolge.

5

Im Klageverfahren verfolgt die Klägerin ihr Begehren aus dem Verwaltungsverfahren weiter. Sie meint, ausgehend von der zutreffend festgestellten Ausgangslohnsumme der B-GmbH sei für sie eine auf die Besitzzeit von einem Tag gekürzte Ausgangslohnsumme von X EUR (1/365) festzustellen. Sie sei im Jahr der Steuerentstehung neu gegründet worden. Daher sei ihre Lohnsumme ausgehend vom Gründungsstichtag 13.08.2014 bis zum Bewertungsstichtag 12.12.2014 zu ermitteln. Mangels eigener Arbeitnehmer betrage ihre durchschnittliche Lohnsumme im Ausgangspunkt 0 EUR. In die Lohnsummenermittlung sei nach § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG die Lohnsumme der B-GmbH als nachfolgende Kapitalgesellschaft einzubeziehen, jedoch lediglich quotale unter Berücksichtigung der kurzen Besitzdauer der Anteile an dieser Gesellschaft. So sei auch bei der Ermittlung der bei der B-GmbH aus nachgeordneten Beteiligungsgesellschaften vermittelten Lohnsummen verfahren worden. Es sei unverständlich, warum der Beklagte bei der Klägerin eine andere Vorgehensweise wähle, die weder durch das Gesetz noch durch die Erbschaftsteuerrichtlinien vorgesehen sei. Vielmehr werde in der Literatur die zutreffende Auffassung vertreten, dass eine zeitanteilige Kürzung der Lohnsumme auch in Einbringungsfällen vorzunehmen sei.

6

Die vom Beklagten in seiner Einspruchsentscheidung angeführten Änderungen im Unternehmensverbund (Umsetzung von Personal bzw. Rechtsformwechsel) hätten vorliegend weder bei der Klägerin noch bei der B-GmbH stattgefunden.

7

Mit Beschlüssen vom 11.02.2020 und vom 4.03.2020 sind die Herren R 2, R 1 und R 3 sowie Frau R 4 als Feststellungsbeteiligte (§ 154 Abs. 1 BewG) zum Verfahren beigegeben worden.

8

Die Klägerin beantragt,

9

den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Ausgangslohnsumme nach § 13a Abs. 1a ErbStG auf den 12.12.2014 vom 19.11.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.09.2017 zu ändern und die Ausgangslohnsumme auf X € festzustellen,	10
hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	11
Der Beklagte beantragt,	12
die Klage abzuweisen,	13
hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	14
Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.	15
Der Beklagte verweist darauf, dass es sich bei der Einbringung der Anteile an der B-GmbH um einen steuerneutralen Umstrukturierungsvorgang gehandelt habe, der schenkungsteuerrechtlich nicht zu weitergehenden Befreiungen führen könne. Letztlich seien die Beschenkten um einen Anteil von jeweils 33 vH an der Klägerin bereichert worden, welcher gleichzeitig auch mittelbar 33 vH der Anteile an der B-GmbH beinhalte. Wenn die Anteile an der Klägerin und an der B-GmbH vor der Schaffung der Holdingstruktur getrennt auf die Beschenkten übertragen worden wären, wären dieser in gleicher Höhe bereichert worden. Die Lohnsumme hinsichtlich der Übertragung der Anteile an der Klägerin wäre dann mit 0 EUR und hinsichtlich der Anteile an der B-GmbH mit X EUR festgestellt worden. Die von der Klägerin begehrte niedrigere Feststellung der Lohnsumme führe im Ergebnis zu einer Diskrepanz bei der schenkungsteuerlichen Beurteilung, die vom Gesetzgeber angesichts des Grundsatzes der gleichmäßigen Besteuerung (§ 85 der Abgabenordnung) nicht in Kauf genommen worden sein könne und die auch dem Sinn und Zweck der Regelung, dem Erhalt von Arbeitsplätzen über einen Zeitraum von 5 Jahren, widerspreche. Den Erbschaftsteuerrichtlinien sei sinngemäß zu entnehmen, dass Änderungen, die einen gewissen gestalterischen Charakter hätten und kurzfristig vor der Übertragung vorgenommen worden seien, bei der Ermittlung der Lohnsumme entsprechend zu würdigen seien. Dafür habe im Streitfall Anlass bestanden, zumal der Kauf der Klägerin, die Einbringung der Anteile an der B-GmbH und die Schenkungen an ein und demselben Tag erfolgt seien.	16
Der Senat hat in der Sache am 12.11.2020 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	17
Entscheidungsgründe	18
Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid vom 19.11.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.09.2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-).	19
1. Der Beklagte hat bei der Ermittlung der nach § 13a Abs. 1a Satz 1 ErbStG gesondert festzustellenden Ausgangslohnsumme im Sinne des § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG zu Recht die gesamte für die Tochtergesellschaft der Klägerin, die B-GmbH, ermittelte Ausgangslohnsumme zugleich als Ausgangslohnsumme für die Klägerin festgestellt.	20
a. Die Ausgangslohnsumme ist in § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG definiert als die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Die Lohnsumme umfasst nach § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG alle Vergütungen, die im maßgeblichen Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden; außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche	21

Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft regelt § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG für den Fall, dass zum Betriebsvermögen des Betriebs der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gehören und die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt, dass die Lohnsummen dieser Gesellschaften zu dem Anteil einzubeziehen sind, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht.

b. Der Wortlaut des § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG enthält keine ausdrückliche Regelung, wie die durchschnittliche Lohnsumme einer innerhalb der Fünfjahresfrist neu gegründeten Vorratsgesellschaft zu ermitteln ist, bei der – wie im Streitfall – am Übertragungstichtag noch kein Wirtschaftsjahr beendet ist. Vor dem Hintergrund von Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorschrift – Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen – legt der erkennende Senat § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG dahingehend aus, dass der für die Ermittlung der durchschnittlichen Lohnsumme maßgebliche Zeitraum jedenfalls bei einer neu gegründeten Vorratsgesellschaft im ersten Wirtschaftsjahr erst ab dem Zeitpunkt beginnt, in dem sie selbst, etwa durch die Aufnahme einer eigenen betrieblichen Tätigkeit oder durch das Halten von Beteiligungen, zu einer Gesellschaft mit einer eigenen wirtschaftlicher Funktion wird. Anderenfalls bestände ein erhebliches Missbrauchspotential, insbesondere dann, wenn schon vor längerer Zeit gegründete Vorratsgesellschaften erst kurz vor Ablauf des maßgeblichen Zeitraums tatsächlich einer wirtschaftlichen Funktion zugeführt würden und dann direkt weiter übertragen würden. 22

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist allein der 12.12.2014 maßgeblich für die bei der Klägerin zu berücksichtigenden Lohnsummen, der Tag, an dem die Klägerin durch die Einbringung der Anteile an der B-GmbH als Holdinggesellschaft in Funktion gesetzt wurde. 23

c. Neben den Vergütungen für etwaige Beschäftigte der Klägerin als Holdinggesellschaft selbst (vgl. § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG) – im Streitfall 0 EUR – waren entsprechend ihrer Beteiligungsquote von 100 vH an der B-GmbH die Lohnsummen dieser nachgeordneten Beteiligungsgesellschaft (vgl. § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG) anzusetzen. Dabei war die für die B-GmbH festgestellte Ausgangslohnsumme unverändert zu übernehmen, ohne eine zeitanteilige Kürzung. Das folgt bereits aus dem Umstand, dass sich der Zeitraum der Ermittlung der Ausgangslohnsumme unter den besonderen Umständen des Streitfalls, wie soeben dargestellt, auf einen einzigen Tag beschränkte. An diesem einen Tag, dem 12.12.2014, belief sich die durchschnittliche jährliche Lohnsumme der B-GmbH auf X EUR. Es liefe dem Telos der Vorschrift zuwider, wenn diese Summe bei der Klägerin als reiner Holding quotaal auf ein Jahr verteilt würde, d.h. durch 365 dividiert würde. Auf diese Weise würde die Ausgangslohnsumme und damit der Maßstab für die über den Stichtag hinaus zu erhaltenden Arbeitsplätze ganz erheblich sinken, obwohl mit der Klägerin nur eine weitere Beteiligungsgesellschaft in die bestehende und vom Beteiligten zu 1.) beherrschte Konzernstruktur eingezogen wurde, zu der die B-GmbH seit Jahren gehörte. Im Übrigen sieht auch der Wortlaut des § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG keine zeitanteilige Kürzung im Falle der Einbringung nachgeordneter Beteiligungsgesellschaften vor. 24

Der Hinweis der Klägerin, bei der Ermittlung der der B-GmbH aus den nachgeordneten Beteiligungen vermittelten Lohnsummen sei in gleicher Weise verfahren worden, führt zu keinem anderen Ergebnis. Maßgeblich ist die für die B-GmbH auf den Übertragungstichtag 12.12.2014 bestandskräftig festgestellte Lohnsumme. Ob diese zutreffend ermittelt wurde, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits. 25

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Da die Beigeladenen keine Anträge gestellt haben, waren ihnen nach § 135 Abs. 3 FGO keine Kosten aufzuerlegen, zugleich waren ihre außergerichtlichen Kosten weder der Klägerin noch der Staatskasse aus Billigkeitsgründen aufzuerlegen. 26

3. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. 27