

BETRIEBSVERMÖGEN

Lohnsummenberechnung in Neugründungs-, Einbringungs- und Umwandlungsfällen

von RA StB Dipl.-Finw. Dr. Jörg Stalleiken und
RA StB Dr. Jochen Kotzenberg, LL.M., Flick Gocke Schaumburg, Bonn

| Erwerber begünstigt erworbenen Unternehmensvermögens i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG treten mit dem Erwerb in eine fünf- bzw. siebenjährige Nachversteuerungsphase ein. Ein wesentliches Element dieser Nachversteuerungsphase besteht in der „Lohnsummenkontrolle“. Da für die Lohnsummenkontrolle sowohl die letzten fünf vor dem Erwerb liegenden Jahre als auch die auf den begünstigten Erwerb folgenden fünf bzw. sieben Jahre maßgeblich sind, kann sich der für die Lohnsummenkontrolle maßgebliche Zeitraum auf bis zu 12 Jahre erstrecken. Oft kommt es innerhalb dieser Zeitspanne zu Umstrukturierungsmaßnahmen. Die Auswirkungen solcher Maßnahmen werden im Folgenden anhand von Beispielen dargestellt. |

1. Technik der Lohnsummenkontrolle

Für die Beantwortung der Frage, ob der Erbe oder Beschenkte die Arbeitsplätze erhalten hat, die mit dem Vermögen verbunden sind, ist zunächst die sogenannte Ausgangslohnsumme zu ermitteln. Diese entspricht der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre (§ 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG). Auf Grundlage der Ausgangslohnsumme wird sodann eine Mindestlohnsumme festgelegt.

Die Mindestlohnsumme i.S. des § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG ist die Zielgröße, die am Ende der Lohnsummenfrist erreicht werden muss, um eine Nachversteuerung zu verhindern. Nimmt der Steuerpflichtige die Regelverschonung in Anspruch, darf die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen in der übertragenen Einheit in den auf den Übertragungszeitpunkt folgenden fünf Jahren 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten. Optiert der Steuerpflichtige für die Vollverschonung nach § 13a Abs. 1 und 8 ErbStG, verlängert sich die Frist von fünf auf sieben Jahre, und 700 % der Ausgangslohnsumme müssen erreicht werden.

Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der gewährte Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Folge ist eine Nachversteuerung. Bei einem Verstoß liegt ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO vor. Der ursprüngliche Erbschaftsteuerbescheid ist rückwirkend zu ändern, die entstehende Nachsteuer jedoch nicht zu verzinsen.

Ausgangslohnsumme – die durchschnittliche Lohnsumme der letzten 5 Jahre

Mindestlohnsumme ist Zielgröße

2. Auswirkungen auf die Ausgangslohnsumme

Die Auswirkungen von Neugründungen und Umstrukturierungen auf die Ausgangslohnsumme soll das folgende Beispiel verdeutlichen.

2.1 Beispiel

Der Erblasser E ist alleiniger Gesellschafter der M-GmbH und der T-GmbH. Die M-GmbH wurde am 1.6.13 als Vorratsgesellschaft gegründet und blieb bis zum 1.3.14 inaktiv. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr, sodass die M-GmbH im Jahr ihrer Gründung ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.6.13 bis 31.12.13 aufwies. Im Handelsregister eingetragener Geschäftsführer der M-GmbH ist E; eine Vergütung bezieht er nicht. Weitere Arbeitnehmer hat die M-GmbH nicht. Die T-GmbH betreibt seit 1995 ein produktives Unternehmen mit mehr als 20 Arbeitnehmern und weist für die Jahre 2010 bis 2014 folgende Lohnsummen auf:

■ Summe der Löhne und Gehälter der T-GmbH

| | |
|------|---------------|
| 2010 | 1.100.000 EUR |
| 2011 | 1.170.000 EUR |
| 2012 | 1.200.000 EUR |
| 2013 | 1.250.000 EUR |
| 2014 | 1.280.000 EUR |

Zum 1.3.14 hat E sämtliche Geschäftsanteile an der T-GmbH in die M-GmbH gegen Gewährung neuer Geschäftsanteile eingebracht. Am 30.6.15 verstirbt E. Alleiniger Erbe des E ist sein Sohn S. Da die weiteren Voraussetzungen der §§ 13a, 13b ErbStG vorliegen, optiert S bezüglich der geerbten Geschäftsanteile an der M-GmbH für die Vollverschonung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 13a Abs. 1 und 8 ErbStG). Fraglich ist, wie die Ausgangslohnsumme der M-GmbH auf den Steuerentstehungszeitpunkt (Tod des E) zu berechnen ist.

2.2 Aussagen im ErbStG und in den Erbschaftsteuer-Richtlinien

Gemäß § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG ist die Ausgangslohnsumme aus dem Durchschnitt der letzten fünf vor dem Übertragungstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre zu errechnen. Gehören zum Betriebsvermögen der übertragenen betrieblichen Einheit unmittelbar oder mittelbar weitere Beteiligungen, sind deren Löhne und Gehälter – gegebenenfalls anteilig – in die Lohnsummenberechnung einzubeziehen, wenn die Beteiligungsgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, der EU oder dem EWR hat und die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung 25 % übersteigt (§ 13a Abs. 4 S. 5 ErbStG).

Nach R E 13a.4 Abs. 5 S. 5 ErbStR kann in Fällen einer Neugründung die durchschnittliche Ausgangslohnsumme auch aus einem kürzeren Zeitraum berechnet und in einen entsprechenden Jahresbetrag umgerechnet werden, wenn keine vollen fünf abgelaufenen Wirtschaftsjahre bestehen.

M-GmbH als Vorratsgesellschaft, T-GmbH als produktives Unternehmen

T-GmbH wird in die M-GmbH eingebracht

Löhne und Gehälter von Beteiligungsgesellschaften

Ausgangslohnsumme bei Neugründungen

Nach R E 13a.4 Abs. 6 S. 2 ErbStR sollen Lohnsummen von Beteiligungen, die nicht innerhalb des gesamten Zeitraums der Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betrieb gehören, nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit zu diesem Betrieb einzubeziehen sein.

Bei der Berechnung der Ausgangslohnsumme ist also zwischen der Berechnung der Ausgangslohnsumme auf Ebene der übertragenen betrieblichen Einheit (M-GmbH) und der Einbeziehung der Löhne und Gehälter nachgelagerter Beteiligungsgesellschaften (T-GmbH) zu unterscheiden.

2.3 M-GmbH: Maßgeblicher Zeitraum für die Ausgangslohnsumme

Im vorliegenden Fall wurde die M-GmbH im Jahr 2013 neu gegründet. Die M-GmbH weist also am Übertragungstichtag 30.6.15 nur zwei abgeschlossene Wirtschaftsjahre auf – das Rumpfwirtschaftsjahr 2013 und das volle Wirtschaftsjahr 2014. Auf Basis der eindeutigen gesetzlichen Formulierung, wonach die Ausgangslohnsumme aus den letzten fünf vor dem Übertragungstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren zu berechnen ist (§ 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG), ist also festzuhalten, dass die M-GmbH keinen solchen Lohnsummenzeitraum aufweist.

In diesen Fällen will die Finanzverwaltung gemäß R E 13a.4 Abs. 5 S. 5 ErbStR die Lohnsumme aus dem „kürzeren Zeitraum“ (Rumpfwirtschaftsjahr 2013 und Wirtschaftsjahr 2014) hochrechnen. Die Ausgangslohnsumme der M-GmbH ist also aus dem Durchschnitt der Löhne und Gehälter im Zeitraum vom 1.6.13 bis 31.12.13 (18 Monate) zu errechnen.

2.4 Löhne und Gehälter der T-GmbH gemäß § 13a Abs. 4 S. 5 ErbStG

Hinsichtlich der T-GmbH ist zunächst festzustellen, dass am Übertragungstichtag 30.6.15 eine Beteiligung der M-GmbH an der T-GmbH von mehr als 25 % bestand, sodass die Beschäftigten und die Löhne und Gehälter der T-GmbH grundsätzlich in die Berechnung der Ausgangslohnsumme bei der M-GmbH einzubeziehen sind (§ 13a Abs. 4 S. 5 ErbStG).

Die T-GmbH selbst weist auch fünf abgeschlossene Wirtschaftsjahre auf, sodass für die T-GmbH eine durchschnittliche Summe der Löhne und Gehälter der letzten fünf abgelaufenen Wirtschaftsjahre wie folgt berechnet werden kann:

■ Summe der Löhne und Gehälter der T-GmbH

| | |
|---------------------|----------------------|
| 2010 | 1.100.000 EUR |
| 2011 | 1.170.000 EUR |
| 2012 | 1.200.000 EUR |
| 2013 | 1.250.000 EUR |
| 2014 | 1.280.000 EUR |
| gesamt | 6.000.000 EUR |
| Durchschnitt | 1.200.000 EUR |

M-GmbH weist am Stichtag nur zwei abgeschlossene Wirtschaftsjahre auf

Zeitraum für Ausgangslohnsumme für M-GmbH beträgt nur 18 Monate

M-GmbH mit mehr als 25 % an der T-GmbH beteiligt

Die durchschnittliche Lohnsumme der T-GmbH im Ermittlungszeitraum beträgt also 1.200.000 EUR. Fraglich ist nun, inwieweit diese durchschnittliche Lohnsumme der T-GmbH in die Berechnung der Ausgangslohnsumme bei der M-GmbH einzubeziehen ist. Hierzu vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass Beteiligungen, die nicht innerhalb des gesamten Lohnsummenermittlungszeitraums zum Betrieb (hier: der M-GmbH) gehörten, nur zeitanteilig für die Dauer ihrer Zugehörigkeit einzubeziehen sind (R E 13a.4 Abs. 6 S. 2 ErbStR; vergleiche hierzu auch das Beispiel 1 in H E 13a.4 Abs. 7 „Ermittlung der Ausgangslohnsumme“ ErbStH). Bei Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft geht die Finanzverwaltung hierbei von einer taggenauen Einbeziehung aus (R E 13a.4 Abs. 7 S. 5 ErbStR). Es ist nicht ersichtlich, warum für Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft etwas anderes gelten sollte.

M-GmbH nur
zeitanteilig zu
berücksichtigen

■ Ermittlung der Ausgangslohnsumme der M-GmbH in fünf Schritten

- **1. Schritt:** Die Ausgangslohnsumme der M-GmbH ist aus dem Durchschnitt der Löhne und Gehälter im Zeitraum vom 1.6.13 bis 31.12.14 zu errechnen. Dieser verkürzte Ermittlungszeitraum beträgt somit 579 Tage.
- **2. Schritt:** Berücksichtigt man hierbei die Zugehörigkeit der T-GmbH zur M-GmbH vom Tag der Einbringung (1.3.14) bis zum Ende des letzten in die Berechnung der Ausgangslohnsumme fallenden Wirtschaftsjahres (31.12.14), ergeben sich 306 Tage.
- **3. Schritt:** Die Beteiligung der T-GmbH ist also für 306 Tage von 579 Tagen in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme der M-GmbH einzubeziehen. Die Ausgangslohnsumme bezogen auf die Beteiligung an der T-GmbH beträgt mithin $1.200.000 \text{ EUR} \times (306 / 579) = 634.197 \text{ EUR}$.
- **4. Schritt:** Da die M-GmbH keine eigenen Arbeitnehmer und damit keine eigene Lohnsumme aufweist, bleibt es dabei, dass die Ausgangslohnsumme der M-GmbH zum Übertragungstichtag mit 634.197 EUR festzustellen ist.
- **5. Schritt:** Die Mindestlohnsumme, welche von S nach Ablauf der siebenjährigen Nachsorgephase einzuhalten ist, beträgt somit $(700 \% \times 634.197 \text{ EUR} =) 4.439.379 \text{ EUR}$. Wird diese unterschritten, kommt es für S zu einer Nachversteuerung.

M-GmbH: verkürzter
Ermittlungszeitraum

Zugehörigkeit der
T-GmbH zur M-GmbH

Löhne und Gehälter
der T-GmbH anteilig
berücksichtigen

Ausgangslohn-
summe feststellen

Mindestlohnsumme
feststellen

3. Umstrukturierungen im Mindestlohnsummenzeitraum

Bei der Berechnung, ob die geforderte Mindestlohnsumme erreicht wird, sind die im Zeitpunkt der Steuerentstehung zum Betrieb gehörigen Beteiligungen einzubeziehen, wobei Umstrukturierungen und Erwerbe von Beteiligungen zu berücksichtigen sind.

3.1 Beispiel

Der steuerpflichtige Sohn S hat am 1.1.10 von seinem Vater eine 100 %-ige Beteiligung an der S-GmbH im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge schenkweise erworben. Der Verkehrswert der S-GmbH im Schenkungszeit-

S erhält 100 %-
GmbH-Beteiligung
von seinem Vater

punkt beträgt 1 Mio. EUR. Bei der Abgabe der Schenkungsteuererklärung optiert S mit entsprechendem Antrag für die Vollverschonung (100 %-Befreiung) von der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach § 13a Abs. 1 und 8 ErbStG. Die Ausgangslohnsumme in der S-GmbH beträgt 100.000 EUR.

S beantragt
Vollverschonung

Am 1.1.12 überträgt S seine 100 %-Beteiligung an der S-GmbH im Wege des Anteilstausches gegen Gewährung von neuen Geschäftsanteilen auf die SB-GmbH. Neben S beteiligt sich der Steuerpflichtige B an der SB-GmbH, der seine 50 %-Beteiligung an der Y-KG in die SB-GmbH einbringt – ebenfalls gegen Gewährung von Geschäftsanteilen. Der Verkehrswert von B's 50 %-Beteiligung an der Y-KG beträgt 4 Mio. EUR, die Ausgangslohnsumme der Y-KG beträgt 200.000 EUR.

Zwei Jahre später
überträgt S die
Beteiligung auf
die neue SB-Holding

Aufgrund der festgestellten Verkehrswerte der S-GmbH und der Beteiligung an der Y-KG (Beteiligung Y-KG: 4 Mio. EUR / Beteiligung S-GmbH: 1 Mio. EUR) sind S ab dem 1.1.12 zu 20 % und B zu 80 % an der SB-GmbH beteiligt. Die SB-GmbH hält aufgrund des Anteilstauschs nun 100 % der Geschäftsanteile an der S-GmbH sowie aufgrund der Einbringung durch B eine 50 %-Beteiligung an der Y-KG. Die SB-GmbH selbst beschäftigt keine Arbeitnehmer.

S ist mit 20 %
an der neuen
SB-Holding beteiligt

Sowohl die S-GmbH als auch die Y-KG betreiben ein produktives Unternehmen mit jeweils mehr als 20 Arbeitnehmern. Sie weisen für die Jahre 2010 bis 2015 folgende Lohnsummen i.S. des § 13a Abs. 4 ErbStG aus:

SB hält 100 % an
der S-GmbH und
50 % an der Y-KG

■ Summe der Löhne und Gehälter der T-GmbH

| | S-GmbH | Y-KG |
|------|-------------|-------------|
| 2010 | 100.000 EUR | 200.000 EUR |
| 2011 | 120.000 EUR | 220.000 EUR |
| 2012 | 90.000 EUR | 180.000 EUR |
| 2013 | 100.000 EUR | 210.000 EUR |
| 2014 | 90.000 EUR | 190.000 EUR |
| 2015 | 110.000 EUR | 200.000 EUR |
| 2016 | 100.000 EUR | 200.000 EUR |

Am 1.1.14 erwirbt die SB-GmbH zudem eine 100 %-Beteiligung an der Z-GmbH. Der Sitz und die Geschäftsleitung der Z-GmbH befinden sich im Inland. Der Verkehrswert der Z-GmbH beträgt 1,5 Mio. EUR. Bei der Z-GmbH handelt es sich ebenfalls um ein produktives Unternehmen mit mehr als 20 Arbeitnehmern. Für die Z-GmbH ergeben sich folgende Lohnsummen i.S. des § 13a Abs. 4 ErbStG:

SB-Holding erwirbt
100 %-Beteiligung
an der Z-GmbH

■ Summe der Löhne und Gehälter der Z-GmbH

| | |
|------|-------------|
| 2014 | 100.000 EUR |
| 2015 | 120.000 EUR |
| 2016 | 220.000 EUR |

Erreicht S die Mindestlohnsumme nach Ablauf des Lohnsummenzeitraums?

3.2 Rechtliche Würdigung (Lösung nach Finanzverwaltung)

Da S im Zuge der Schenkung für die Vollverschonung optiert und einen entsprechenden Antrag gestellt hat, entspricht die Mindestlohnsumme, die nach Ablauf von sieben Jahren erreicht werden muss, 700 % der Ausgangslohnsumme der S-GmbH i.H. von 100.000 EUR, also 700.000 EUR (§ 13a Abs. 1 S. 2 i.V. mit Abs. 8 Nr. 1 ErbStG).

Im Zeitraum vom 1.1.10 bis zum 31.12.11 werden S die in der S-GmbH einzubeziehenden Löhne und Gehälter zu 100 % zugerechnet.

■ Summe der Löhne und Gehälter der S-GmbH

| | |
|-----------------|--------------------|
| 2010 | 100.000 EUR |
| 2011 | <u>120.000 EUR</u> |
| Zwischensumme I | 220.000 EUR |

Für die Zeit ab dem 1.1.12 wird die Lohnsumme auf Ebene der SB-GmbH als „neuer“ Obergesellschaft nach – von der wohl herrschenden Meinung in der Literatur abgelehnten – Auffassung der Finanzverwaltung jedoch auf den Umfang der Beteiligungsquote des S beschränkt (Gleichlautender Erlass vom 21.11.13, BStBl I 13, 1510, Tz. 1: „Vorschalten einer Gesellschaft“). In der Folgezeit werden S daher nur noch 20 % der Löhne und Gehälter an der S-GmbH zugerechnet. Entsprechend werden für S allerdings die aufgrund der Einbringung der Y-KG hinzugewonnenen Löhne und Gehälter der Y-KG berücksichtigt, wobei sich die Zurechnung der Löhne und Gehälter an der Y-KG aufgrund der Beteiligungsquote der SB-GmbH an der Y-KG (50 %) und wiederum durch die Beteiligungsquote von S an der SB-GmbH (20 %) reduziert. Daraus ergibt sich für den Zeitraum vom 1.1.12 bis zum 31.12.16 – ohne die Berücksichtigung des Zukaufs der Beteiligung an der Z-GmbH – aus der Beteiligung an der SB-GmbH folgende Lohnsummenzurechnung für S:

■ Summe der Löhne und Gehälter

| | S-GmbH | Y-KG |
|------------------|------------|-------------------|
| 2012 | 18.000 EUR | 18.000 EUR |
| 2013 | 20.000 EUR | 21.000 EUR |
| 2014 | 18.000 EUR | 19.000 EUR |
| 2015 | 22.000 EUR | 20.000 EUR |
| 2016 | 20.000 EUR | <u>20.000 EUR</u> |
| Zwischensumme II | 98.000 EUR | 98.000 EUR |

Nach R E 13a.4 Abs. 6 und 7 ErbStR 2011 sind nur solche Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme einzubeziehen, die im Besteuerungszeitraum zum Betrieb gehören. Dieser Grundsatz gilt bei der Ermittlung der maßgebenden jährlichen Lohnsumme entsprechend (R E 13a.4 Abs. 8 ErbStR 2011). Zur Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen sind nach Auffassung

S-GmbH: Mindestlohnsumme beträgt 700.000 EUR

Lohnsumme nur in Höhe der Beteiligungsquote

der Finanzverwaltung allerdings auch Löhne und Gehälter von Kapitalgesellschaften einzubeziehen, die zwar noch nicht im Besteuerungszeitpunkt, jedoch innerhalb der Lohnsummenfrist zum Betrieb gehören, also hinzuerworben werden (Gleichlautender Erlass vom 5.12.12, BStBl I 12, 1250, Tz. 2.2: Beispiel 2). Voraussetzung ist allerdings, dass die hinzuerworbene Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat und – im Falle des Erwerbs einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – dass die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 % beträgt (Gleichlautender Erlass vom 5.12.12, BStBl I 12, 1250, Tz. 2.2 i.V. mit Tz. 1).

Nach dem Ablauf der Lohnsummenfrist fordert das Betriebsfinanzamt der SB-GmbH das Betriebsfinanzamt der Z-GmbH auf, die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen ab dem Zeitpunkt des Erwerbs der Geschäftsanteile an der Z-GmbH bis zum Ende der Lohnsummenfrist festzustellen (Gleichlautender Erlass vom 5.12.12, BStBl I 12, 1250, Tz. 2.2).

Mit dem Zukauf der 100 %-Geschäftsanteile an der Z-GmbH durch die SB-GmbH ergibt sich daher folgende Lohnsummenzurechnung für S:

■ Summe der Löhne und Gehälter der Z-GmbH

| | |
|-------------------|-------------------|
| 2014 | 20.000 EUR |
| 2015 | 24.000 EUR |
| 2016 | <u>44.000 EUR</u> |
| Zwischensumme III | 88.000 EUR |

■ Summe der Löhne und Gehälter im gesamten Lohnsummenzeitraum

| | |
|---|-----------------------|
| Zwischensumme I | 220.000 EUR |
| Zwischensumme II | 196.000 EUR |
| Zwischensumme III | <u>88.000 EUR</u> |
| Summe der Löhne und Gehälter im Lohnsummenzeitraum | 504.000 EUR |
| Mindestlohnsumme | 700.000 EUR |
| abzüglich Summe der Löhne und Gehälter | <u>504.000 EUR</u> |
| Mindestlohnsummenunterschreitung | ./ 196.000 EUR |

Da die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme unterschreitet, vermindert sich der gewährte Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird (§ 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG). Die Mindestlohnsumme wird zu 28 % (196.000 / 700.000) unterschritten, sodass 28 % des ursprünglichen Verschonungsabschlags i.H. von 1 Mio. EUR entfallen und in dieser Höhe (280.000 EUR) eine Nachversteuerung eintritt.

Auch Lohnsummen der Z-GmbH sind hinzuzurechnen

Mindestlohnsumme ist unterschritten

Verschonungsabschlag wird rückwirkend anteilig reduziert