

By PwC Deutschland | 14. Dezember 2023

# Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten für Zwecke der Erbschaftsteuerbefreiung

**Das Finanzgericht Münster hat in zwei Urteilen über mehrere Fragen zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten im Hinblick auf die Erbschaftsteuerbegünstigung nach § 13a ErbStG (Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften) entschieden.**

## Hintergrund

Bei der Klägerin im Urteilsfall (**3 K 2723/21 F**) handelte es sich um eine GmbH, deren Alleingesellschafter 2017 verstarb. In ihrer Lohnsteueranmeldung für März 2017 erklärte die Klägerin, dass bei ihr 11 Arbeitnehmer (einschließlich Aushilfs- und Teilzeitkräften) beschäftigt waren. Zudem hielt die Klägerin 51 % der Anteile an der I-GmbH, die 2 Personen beschäftigte. Das Finanzamt erließ einen zusammengefassten Bescheid, in dem es unter anderem die Anzahl der Beschäftigten der Klägerin auf 12 Personen gesondert feststellte (§ 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG). Hierbei berücksichtigte das Finanzamt neben 11 bei der Klägerin selbst beschäftigten Personen entsprechend der Beteiligungshöhe von 51 % einen weiteren Beschäftigten der I-GmbH.

Die Klägerin machte demgegenüber geltend, dass bei ihr nur 3,15 Personen beschäftigt gewesen seien. Denn die Anzahl der Mitarbeiter sei nicht nach Köpfen, sondern nach Arbeitszeiteinheiten zu ermitteln. Die angestellten Personen seien bei ihr nicht vollzeitbeschäftigt und (überwiegend) hauptberuflich bei anderen Arbeitgebern angestellt. Auch sei der am Bewertungsstichtag verstorbene Gesellschaftergeschäftsführer (zugleich Erblasser) nicht zu berücksichtigen.

## Gerichtliche Entscheidung

anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten **Beschäftigten**, gezählt nach Köpfen, zu bestimmen. Hierfür spreche bereits der Wortlaut des § 13a Abs. 3 Sätze 7 und 11 f. ErbStG sowie des § 13a Abs. 4 ErbStG, in denen der Terminus „Anzahl der Beschäftigten“ ohne jede Differenzierung oder Einschränkung verwendet werde. Der Gesetzgeber habe nur bei nachgeordneten Personen- bzw. Kapitalgesellschaften eine anteilige Einbeziehung von Beschäftigten angeordnet. Daraus ergebe sich **im Umkehrschluss**, dass für andere Sachverhalte grundsätzlich eine Zählung nach Köpfen zu erfolgen habe.

Die so ermittelte Anzahl der Beschäftigten von 11 Personen sei auch nicht um den am Bewertungsstichtag verstorbenen Gesellschaftergeschäftsführer zu kürzen. Als Geschäftsführer sei er einzubeziehen, da der Gesetzestext nicht anhand kündigungs- oder sozialversicherungsrechtlicher Kriterien differenziere, sondern auf die „auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten“ abstelle. Hierzu zähle auch ein Geschäftsführer, selbst wenn dieser - wie im Streitfall - seine Geschäftsführeigenschaft mit dem Eintritt des Todes verloren habe.

Eine Reduzierung der Anzahl der Beschäftigten sei auch nicht hinsichtlich der geringfügig Beschäftigten oder solcher Angestellten vorzunehmen, die neben ihrer Beschäftigung bei der Klägerin anderweitig beschäftigt waren. Insbesondere könne die Ausnahmeregelung des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG („nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig“) nicht so zu verstehen sein, dass Teilzeitkräfte, geringfügig Beschäftigte oder Beschäftigte mit einem weiteren Beschäftigungsverhältnis in einem anderen Betrieb bei der Anzahl der Beschäftigten und der Ermittlung der Lohnsumme per se außer Ansatz bleiben sollen.

In einem weiteren Urteil (**3 K 2466/21 F**) konnte das Finanzgericht offenlassen, ob auch bereits die frühere Ausnahmeregelung des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG trotz fehlendem Klammerzusatz

„Saisonarbeiter“ dahingehend auszulegen ist, dass dem Merkmal „nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig“ eine zeitliche Begrenzung zukommt.

### **Fundstelle**

Finanzgericht Münster, Urteil vom 10. August 2023 (3 K 2723/21 F) und Urteil vom 26 September 2023 (3 K 2466/21 F). – Finanzgericht Münster *Newsletter November 2023*.

### **Schlagwörter**

Betriebsvermögen, Erbschaftsteuerrecht