REGEL-/OPTIONSVERSCHONUNG

Erbschaftsteuerbegünstigung des § 13a ErbStG: Beschäftigtenanzahl auf dem Prüfstand!

von Dipl.-Finw. (FH), Thomas Rennar, Hannover

| Nach § 13a Abs. 4 S. 1 ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige FA unter anderem die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung von Bedeutung sind. Das FG Münster hat nun in zwei Entscheidungen zu steuerlichen Einzelfragen bei Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten für Zwecke der Erbschaftsteuerbegünstigung nach § 13a ErbStG Stellung bezogen (FG Münster 10.8.23, 3 K 2723/21 F; 26.9.23, 3 K 2466/21 F). |

Zum Hintergrund

§§ 13a bis 13c und 28a ErbStG regeln die zu gewährenden Verschonungen beim Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen, begünstigtem L+F-Vermögen und begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften. Die sog. Regelverschonung beträgt hierbei 85 % mit einem zusätzlichen gleitenden Abzugsbetrag von höchstens 150.000 EUR (§ 13a Abs. 2 ErbStG), wenn der Wert des begünstigten Vermögens den Schwellenwert von 26 Mio. EUR nicht überschreitet. Auf Antrag wird statt der Regelverschonung eine Befreiung zu 100 % gewährt (sog. Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG; R E 13a.1 Abs. 1 ErbStR). Bei der Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten ist im Rahmen der sog. Lohnsummenklausel grds. auf die Anzahl der Beschäftigten abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt im zugewendeten Betrieb oder in der Gesellschaft beschäftigt sind, an der die zugewendete Beteiligung oder der Anteil besteht. Dabei ist es unerheblich, zu welchem Anteil der Betrieb oder die Gesellschaft zugewendet wird (R E 13a.4 Abs. 2 S. 2 f. ErbStR).

Sachverhalt

Die Beteiligten stritten im Urteilsfall des FG Münster vom 10.8.23 (3 K 2723/21 F) über die gesonderte Feststellung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme gem. § 13a Abs. 4 ErbStG. Der Alleingesellschafter und -geschäftsführer einer GmbH (Klägerin) verstarb im Jahr 2017. Die Klägerin hielt am Bewertungsstichtag 51 % der Anteile an einer weiteren GmbH (Tochtergesellschaft), welche zwei Personen als Beschäftigte auswies.

Das FA erließ einen zusammengefassten Bescheid, der verschiedene gesonderte Feststellungen enthält. Insbesondere wurde die Anzahl der Beschäftigten auf zwölf Personen festgestellt. Elf Personen waren ausweislich der Anlage zum Feststellungsbescheid bei der Klägerin selbst beschäftigt; ein weiterer Beschäftigter wurde ihr aus der Tochtergesellschaft anteilig zugerechnet (51 %-Beteiligung). Dagegen richtete sich die Klägerin mit dem Argument, maßgeblich sei nicht die Anzahl der Mitarbeiter nach Köpfen, sondern nach deren Arbeitszeitanteilen (z. B. bei nur kurzfristig oder geringfügig Beschäftigten). Den eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.

Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten i. R. d. Lohnsummenklausel

Anzahl der Beschäftigten nach Köpfen oder anteilig nach Arbeitsanteilen?

Entscheidungsgründe des FG Münster

Die Klage ist unbegründet (FG Münster 10.8.23, 3 K 2723/21 F). Nach § 13a Abs. 4 ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige FA i. S. d. § 152 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 BewG u. a. die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind. Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das FA, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 BewG zuständig ist. Gehören bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben, und beträgt die Beteiligung mehr als 25 %, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht (§ 13a Abs. 3 S. 11 und 12 ErbStG).

Das FA hat daher die Anzahl der bei der Klägerin selbst Beschäftigten im Ausgangspunkt zutreffend anhand der bei ihr im Zeitpunkt der Steuerentstehung auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, mit elf ermittelt. Von der so ermittelten Personenzahl wurde zu Recht kein Beschäftigter unberücksichtigt gelassen. Schließlich wurde die für die Tochtergesellschaft gesondert festgestellte Anzahl der Beschäftigten und die Lohnsumme zutreffend anteilig mit einer Person in die gesonderte Feststellung bei der Klägerin einbezogen. Die Anzahl der Beschäftigten ist im Ausgangspunkt somit anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, zu bestimmen. Die Zahl von elf Beschäftigten bei der Klägerin war im Streitfall auch nicht zu reduzieren, weder um die Person des am Stichtag verstorbenen Geschäftsführers noch um die bei der Klägerin geringfügig Beschäftigten, noch um etwaige Beschäftigte i. S. d. § 13a Abs. 3 S. 7 ErbStG.

Relevanz für die Praxis

Nach der aktuellen Rechtsprechung des FG Münster ist die Anzahl der Beschäftigten, insbesondere anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, zu bestimmen. Hierbei gilt gerade der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ebenfalls als Beschäftigter i. S. d. § 13a ErbStG, auch wenn er kündigungsschutz- bzw. sozialversicherungsrechtlich ggf. kein Arbeitnehmer ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist. Denn die Feststellung der Anzahl der Beschäftigten zum Besteuerungstichtag dient allein der Entscheidung über die Frage, ob die Lohnsummenregelung zur Erbschaftsteuerbefreiung Anwendung findet (zur Sozialversicherungspflicht bei nicht geschäftsführenden Gesellschaftern siehe Rennar, WzS 1/2024, S. 6). Im gleichgelagerten Fall des FG Münster vom 26.9.23 (3 K 2466/21 F) konnte der 3. Senat hingegen offenlassen, ob auch bereits die frühere Ausnahmeregelung des § 13a Abs. 4 S. 1 Hs. 2 ErbStG a. F. trotz fehlendem Klammerzusatz „Saisonarbeiter“ dahin gehend auszulegen ist, dass dem Merkmal „nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig“ eine zeitliche Begrenzung zukommt. Das FG Münster hat jeweils die Revision zum BFH zugelassen.

Verfahrensrechtliche
Grundsätze

Beschäftigte laut
Gehaltslisten,
gezählt nach Köpfen

Geschäftsführer zählt
mit, auch wenn er
sozialversicherungs-
rechtlich kein AN ist