
Datum: 26.09.2023
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2466/21 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2023:0926.3K2466.21F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Anzahl der für Zwecke einer Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG gesondert und einheitlich festgestellten Beschäftigten der Klägerin und über die Folgefrage, ob eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Ausgangslohnsumme erforderlich ist. 1

Am 00.07.2012 verstarb Herr E.. Die Beigeladenen zu 1. bis 3., der Sohn bzw. die Enkel des Erblassers, wurden aufgrund des gemeinschaftlichen Testaments des Erblassers und dessen vorverstorbenen Ehefrau vom 00.00.1980 zu gleichen Teilen (Schluss-)Erben des Erblassers. 2

Der Erblasser war Alleingesellschafter der Klägerin, einer Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, sowie Alleineigentümer des Betriebsgrundstücks, welches der Klägerin zur Nutzung überlassen war. Die Beteiligung an der Klägerin war dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Erblassers zugeordnet. Zwischen dem Einzelunternehmen des 3

Erblassers als Besitzgesellschaft und der Klägerin als Betriebsgesellschaft bestand eine Betriebsaufspaltung für Ertragssteuerzwecke.

Bei der Klägerin waren im Jahr 2012 – neben 18 Vollzeitkräften – der Erblasser als (Gesellschafter-)Geschäftsführer sowie die zwei nicht als Vollzeitkräfte tätigen Reinigungskräfte Frau Q. und Frau S. beschäftigt. 4

Frau Q. war nach den im Klageverfahren vorgelegten Unterlagen im Jahr 2012 für die Klägerin regelmäßig, so auch im Juli 2012, mit 26 Stunden pro Monat (Ausnahmen: 28 Stunden im August und Oktober, 24 Stunden im September) bei einem Stundenlohn von 7,15 Euro tätig (entspricht 185,90 Euro bzw. 200,20 Euro bzw. 171,60 Euro pro Monat). Ihr Jahreslohn bei der Klägerin belief sich im Jahr 2012 auf 2.245,10 Euro. Ausweislich der Meldebescheinigung zur Sozialversicherung gemäß § 25 Datenerfassungs- und -übermittlungsverordnung (DEÜV) war sie im Jahr 2012 bei der Klägerin als geringfügig Beschäftigte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 Viertes Buch Sozialgesetzbuch (SGB IV) mit einem Jahresbruttoarbeitsentgelt von 2.245 Euro beschäftigt. 5

Daneben war Frau Q. im Jahr 2012 auch bei der J. GmbH & Co. KG beschäftigt. Bei einem Stundenlohn von 9 Euro erhielt sie dort exemplarisch in den Monaten Juni und August 2012 jeweils Gehalt für 18 Arbeitsstunden (entspricht 162 Euro) bzw. im Juli 2012 für 22 Arbeitsstunden (entspricht 198 Euro), wobei das Gehalt für jeweils zwei Stunden pro Monat auf einem Urlaubsanspruch beruhte. Auf der Lohnabrechnung für Juli 2012 ist der Gesamt-Bruttoverdienst für das bis dahin abgelaufene Jahr mit 1.179 Euro ausgewiesen. Nach der Meldebescheinigung zur Sozialversicherung gemäß § 25 DEÜV war Frau Q. im Jahr 2012 bei der J. GmbH & Co. KG ebenfalls als geringfügig Beschäftigte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV mit einem Jahresbruttoarbeitsentgelt von 1.994 Euro beschäftigt. 6

Ausweislich der vorliegenden monatlichen Lohnabrechnungen war Frau Q. bei der Klägerin ab dem 24.11.2006 und bei der J. GmbH & Co. KG ab dem 12.08.2002 beschäftigt. 7

In ihrer schriftlichen Zeugenerklärung aufgrund des Fragenkatalogs des Berichterstatters vom 02.08.2023 erklärte Frau Q., dass ihr keine schriftlichen Arbeitsverträge zu den beiden Beschäftigungsverhältnissen mehr vorliegen würden, wobei sie sich ohnehin unsicher sei, ob schriftliche Arbeitsverträge überhaupt abgeschlossen worden seien. 8

Frau S. war nach den beiden vorliegenden Lohnabrechnungen Juni und Juli 2012 bei der Klägerin in diesen Monaten mit einer Arbeitszeit von 45,5 Stunden pro Monat bei einem Stundenlohn von 8,15 Euro (entspricht einem Monatslohn von 370,83 Euro) beschäftigt. Auf der Lohnabrechnung für Juli 2012 ist der Gesamt-Bruttoverdienst für das bis dahin abgelaufene Jahr mit 2.595,81 Euro angegeben. Als Eintrittsdatum ist auf den Lohnabrechnungen der 01.04.1999 angegeben. 9

In ihrer schriftlichen Zeugenerklärung vom 27.08.2023 erklärte Frau S., ihr Beschäftigungsverhältnis bei der Klägerin habe sich auf 3 Wochentage mit jeweils 3,5 Stunden bezogen. Einen schriftlichen Arbeitsvertrag könne sie ebenso wenig vorlegen wie weitere Lohnsteuerbescheinigungen für das Jahr 2012; Teile ihrer Unterlagen seien beim Hochwasser in [...] zerstört worden. 10

Im Jahr 2012 sei sie keiner weiteren entgeltlichen Beschäftigung nachgegangen. Sie sei jedoch als ordentliche Studentin im Studienfach Rechtswissenschaften an der Universität P. eingeschrieben gewesen. Zum Umfang ihres Studiums könne sie nach 12 Jahren nur noch vage Angaben machen. 11

- Nach der Studienbescheinigung der Universität P. vom 05.02.2013 war Frau S. im Wintersemester 2012/2013 als ordentliche Studierende und ununterbrochen seit dem Wintersemester 2001/2002 eingeschrieben. 12
- Nachdem sich die aus den Beigeladenen zu 1. bis 3. bestehende Erbengemeinschaft bereits zuvor hinsichtlich des Privatvermögens des Erblassers auseinandergesetzt hatte und der ungeteilte Nachlass nur noch das Betriebsvermögen des Erblassers (neben Betriebsgrundstücken insbesondere dessen Einzelunternehmen und die Beteiligung an der Klägerin) umfasste, schlossen die Beigeladenen zu 1. bis 3. einen notariellen Vertrag über die Einbringung von Erbteilen (UR-Nr. N01 des Notars F. in A.), mit dem sie ihren jeweiligen Anteil an der Erbengemeinschaft zur Erfüllung ihrer Sacheinlageverpflichtungen auf die Beigeladene zu 4., eine Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, übertrugen. 13
- Aufgrund der Anforderung der gesonderten Feststellungen nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Bewertungsgesetz (BewG) für die Klägerin als Gesellschaft der 2. Beteiligungsstufe und entsprechender Aufforderung an die Klägerin zur Abgabe der Feststellungserklärung erklärte deren Prozessbevollmächtigte gegenüber dem Beklagte am 28.04.2014 ausweislich des Telefonvermerks in der Akte des Beklagten, die Werte der bereits am 04.02.2013 von den Beigeladenen zu 1. bis 3. eingereichte Feststellungserklärung würden unverändert gelten; insbesondere liege die Arbeitnehmerzahl unter 20. 14
- Der Beklagte erließ daraufhin am 12.05.2014 unter anderem gegenüber der Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Bescheide unter anderem über die gesonderte Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten (§ 13a Abs. 1a Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011, BGBl. I 2011, 2131 – ErbStG) auf den 00.07.2012 für Zwecke einer Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG. Danach unterbleibe die Feststellung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme, weil die Zahl der Beschäftigten nicht mehr als 20 oder die Ausgangslohnsumme 0 Euro betrage. 15
- In der Folge führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung T. bei der Klägerin eine Betriebsprüfung unter anderem hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 13a Abs. 1a ErbStG auf den 00.07.2012 durch. Ausweislich des Betriebsprüfungsberichts vom 02.08.2019 vertrat der Prüfer dabei die Auffassung, die Lohnsummenregelung finde bei der Klägerin Anwendung, da die Anzahl der Beschäftigten im Sinne von § 1 Abs. 1 Satz 1 Lohnsteuerdurchführungsverordnung mit dem dort definierten Arbeitnehmerbegriff nach den Verhältnissen am Besteuerungszeitpunkt mit 21 Arbeitnehmern mehr als 20 Beschäftigte betragen habe. Insbesondere sei die Beendigung des Arbeitnehmerverhältnisses des Erblassers als Folge dessen Sterbefalls ein dem Besteuerungsstichtag nachfolgendes Ereignis, sodass der Arbeitnehmerstatus des Erblassers bei der Beurteilung der Beschäftigtenzahl nach § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG als Zählwert uneingeschränkt berücksichtigt werde. 16
- Die Ausgangslohnsumme im Sinne des § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG ermittelte der Prüfer mit 641.741 Euro. 17
- Der Beklagte erließ daraufhin am 25.02.2020 unter anderem gegenüber der Klägerin nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide unter anderem über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG. Entsprechend des Ergebnisses der Betriebsprüfung wurden dabei die Anzahl der Beschäftigten auf 21,00 Personen und die Ausgangslohnsumme auf 641.741 Euro festgestellt. 18

- Den dagegen am 24.03.2020 erhobenen Einspruch der Klägerin wies der Beklagte für den Streitgegenstand „gesonderte und einheitliche Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG auf den 00.07.2012“ mit Einspruchsentscheidung vom 26.08.2021 als unbegründet zurück, wobei er erklärte, die Feststellungen würden nunmehr unmittelbar für die Erbschaftsteuer erfolgen. 19
- Über die gleichzeitig erhobenen Einsprüche der Erbengemeinschaft nach E. und des Einzelunternehmens E. gegen die an sie gerichteten Bescheide vom 25.02.2020 entschied der Beklagte nicht. Die weiteren Einspruchsführer wurden vom Beklagten auch nicht zum Einspruchsverfahren der Klägerin hinzuzugezogen. 20
- Gegen die Einspruchsentscheidung vom 26.08.2021 erhoben am 29.09.2021 die Klägerin, die Erbengemeinschaft nach E., die Beigeladenen zu 1. bis 3. jeweils einzeln sowie als Beteiligte der Erbengemeinschaft und die Beigeladene zu 4. Klage. 21
- Gleichzeitig erhoben sämtliche Kläger auch Einspruch gegen die Einspruchsentscheidung vom 26.08.2021, da nach ihrer Auffassung nicht auszuschließen sei, dass die Änderung des Zwecks der Festsetzung im Rahmen der Einspruchsentscheidung („unmittelbar für die Erbschaftsteuer“ statt „für Zwecke einer Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG“) als „verbösernde“ Feststellung einen eigenständigen und gesonderten Regelungsinhalt darstelle. Nachdem der Einspruch der Klägerin durch Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 17.11.2022 als unzulässig verworfen worden war, erhoben die Klägerin und die Erbengemeinschaft nach E. hiergegen am 16.12.2022 Klage unter dem Aktenzeichen des Gerichts 3 K 2876/22 F. Durch Verbindungsbeschluss vom 27.03.2023 wurde das Verfahren unter dem Aktenzeichen 3 K 2876/22 F mit dem vorliegenden Verfahren verbunden und unter dem hiesigen Aktenzeichen fortgeführt. 22
- Im Erörterungstermin vor dem Berichterstatter am 10.05.2023 erklärte die Vertreterin des Beklagten zu Protokoll, dass der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG vom 25.02.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.08.2021 dahingehend geändert werde, dass die Feststellung für Zwecke einer Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG erfolge. 23
- Es entsprach dem übereinstimmenden Verständnis der Beteiligten, dass dadurch die mit der Einspruchsentscheidung erfolgte Änderung des Zwecks der Feststellung rückgängig gemacht worden sei. Die Beteiligten erklärten sodann zu Protokoll, dass das Klageverfahren insoweit für erledigt erklärt werde, als mit der am 16.12.2022 erhobenen Klage gegen die Einspruchsentscheidung vom 17.11.2022 Klage erhoben worden sei. 24
- Mit Beschluss des Berichterstatters vom 11.05.2023 wurde das Verfahren der Klägerin und der Erbengemeinschaft nach E. wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG auf den 00.07.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2022 zur gesonderten Entscheidung abgetrennt und nach Erledigung des abgetrennten Verfahrens in der Hauptsache über die Kosten entschieden. 25
- Am 22.06.2023 erließ der Beklagte einen schriftlichen Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG. Danach erfolge die Feststellung nunmehr für Zwecke einer Feststellung und nicht mehr für Zwecke der Erbschaftsteuer. Die bisher festgestellten Beträge blieben dabei bestehen. Die Änderung erfolge aufgrund des 26

Erörterungstermins vom 11.05.2023.

Mit Schriftsatz vom 12.07.2023 nahmen die Erbengemeinschaft nach E. sowie die Beigeladenen zu 1. bis 4. ihre am 29.09.2021 erhobenen Klagen zurück, nachdem im Erörterungstermin die fehlende Klagebefugnis dieser Kläger mangels Abschluss der Vorverfahren insoweit und der ihrer unterbliebenen Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren der Klägerin erörtert worden war. Durch Beschluss vom gleichen Tag wurde das Verfahren der Erbengemeinschaft nach E. sowie der Beigeladenen zu 1. bis 4. zur gesonderten Entscheidung abgetrennt und das abgetrennte Verfahren eingestellt. Mit Beschluss vom 01.08.2023 wurden sodann – entsprechend des klägerischen Antrags im Schriftsatz vom 12.07.2023 und nach Anhörung des Beklagten – die Beigeladenen zu 1. bis 4. zum Verfahren beigeladen. 27

Mit der Klage macht die Klägerin weiterhin geltend, sie habe am Stichtag 00.07.2012 weniger als 21 Beschäftigte gehabt, sodass die Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten zu unterbleiben habe. Weder der Erblasser noch die beiden Teilzeitbeschäftigten Frau Q. und Frau S. seien bei der Anzahl der Beschäftigten zu berücksichtigen. 28

Der Erblasser als ehemaliger Geschäftsführer der Klägerin sei nicht mitzuzählen, da sein Arbeitsverhältnis in der Sekunde seines Todes geendet habe. Er sei daher im maßgeblichen Zeitpunkt für die Ermittlung der Mitarbeiterzahl nicht mehr bei der Klägerin beschäftigt gewesen. Maßgeblich für die Ermittlung der Mitarbeiterzahl sei der Besteuerungszeitpunkt im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a) ErbStG, also der Tod des Erblassers, und nicht etwa der Besteuerungstag. Entgegen der Auffassung des Betriebsprüfers sei die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zwischen der Klägerin und dem Erblasser demzufolge kein dem Besteuerungstichtag nachfolgendes Ereignis, sondern trete „kraft Natur der Sache“ bereits im Todeszeitpunkt ein. 29

Dies entspreche auch dem Sinn und Zweck der Lohnsummenregelung. Diese sei eingeführt worden, um die Beschäftigungssituation der Arbeitnehmer zu sichern, indem der Verschonungsabschlag an die Fortführung des Unternehmens und damit typischerweise an die Weiterbeschäftigung der dort beschäftigten Arbeitnehmer anknüpfe. Für die Sicherung der Beschäftigungssituation eines verstorbenen Arbeitnehmers bestehe aber kein Anlass. 30

Der Rechtsgedanke in R E 13a.4 Abs. 2 Satz 3 Erbschaftsteuerrichtlinien (ErbStR) 2011 (entspricht R E 13a.4 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2019), demzufolge kurzfristig vor einer Schenkung entlassene Beschäftigte unter Hinweis auf § 42 AO mitzuzählen seien, sei vorliegend nicht – auch nicht analog – anwendbar. Weder sei der Erblasser entlassen worden, noch sei die Gefahr eines Gestaltungsmissbrauchs beim Ausscheiden des Erblassers durch dessen Tod vergleichbar. 31

Die Schlussfolgerung des Beklagten, der Gesetzgeber habe den Erblasser in die Ermittlung der Zahl der Beschäftigten einbeziehen wollen, da er der anderslautenden Empfehlung des Finanzausschusses (BR-Drs. 4/1/08 vom 04.02.2008) nicht gefolgt sei, überzeuge vor dem Hintergrund des Zwecks der Regelung nicht. Die Nichtbefolgung der Empfehlung des Finanzausschusses sei vielmehr darin begründet, dass es angesichts der eindeutigen Zivilrechtslage zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch den Tod des Arbeitnehmers nach § 613 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) einer entsprechenden Klarstellung im ErbStG nicht bedurft habe. Im Übrigen seien allein der Gesetzestext und nicht etwaige subjektive Vorstellungen der Beteiligten im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens maßgebend (vgl. BFH vom 24.10.2017 II R 44/15, BStBl. II 2018, 358). 32

- Schließlich sei der Verweis des Beklagten auf Fundstellen, denen zufolge der Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Ermittlung der Lohnsumme zu berücksichtigen sei, irrelevant, da hier (zunächst) nicht die Ermittlung der Lohnsumme, sondern die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten betroffen sei. 33
- Auch die beiden Teilzeitbeschäftigten, Frau Q. und Frau S., für die keine schriftlichen Arbeitsverträge vorgelegt werden könnten, seien bei der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten nicht mitzuzählen. 34
- Die Regelung des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG, wonach Vergütungen an solche Arbeitnehmer außer Ansatz zu bleiben hätten, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig seien, nehme Teilzeitbeschäftigte aus der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten aus. Ungeachtet der Verortung der Regelung in Abs. 4 der Vorschrift, der die Ermittlung der Lohnsumme regelt, gelte die Vorschrift auch für die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten in Abs. 1 der Regelung. 35
- Die Klägerin weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der durch das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (ErbStAnpG vom 04.11.2016, BGBl. I 2016, 2464) in der Nachfolgevorschrift des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG n. F. eingeführte Klammerzusatz „Saisonarbeiter“ in der hier relevanten Gesetzesfassung noch nicht enthalten gewesen sei. Wie sich aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses zum ErbStAnpG (BT-Drs. 18/8911 vom 22.06.2016, Seite 37) ergebe, ergänze die Nr. 5 die Lohnsummenregelung um eine Ausnahme für Saisonarbeiter, sodass es sich bei dem Klammerzusatz folglich um eine Ergänzung und nicht nur um eine Klarstellung handle. 36
- Ebenso sei der in R E 13a.4 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011 enthaltene Hinweis auf „Saison- und Leiharbeiter“ nur exemplarisch und nicht abschließend zu verstehen. Zwar seien Saison- und Leiharbeiter typische Beispielfälle für Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in einem Betrieb tätig seien; unter den Wortlaut der Norm ließen sich jedoch auch weitere Anwendungsfälle subsumieren. 37
- Vorliegend seien sowohl Frau Q. als auch Frau S. von der Ausnahmenvorschrift des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG erfasst, da sie beide weder ausschließlich noch überwiegend in dem Betrieb der Klägerin tätig gewesen seien. 38
- Dies ergebe sich für Frau S. zum einen aufgrund ihrer zeitlich untergeordneten Beschäftigung in sehr geringem Umfang für den Betrieb der Klägerin, nämlich mit durchschnittlich nur ca. 11 Stunden pro Woche im Monat Juni 2012, und zum anderen aufgrund ihres Studiums an der Universität P.. Der überwiegende Anteil einer vergleichsweise unterstellten 40-Stunden-Woche sei auf ihre Studientätigkeit als „quasi hauptberufliche“ Tätigkeit entfallen. Der Regelung des § 13a ErbStG sei keine Beschränkung dahingehend zu entnehmen, dass nur eine entgeltliche Beschäftigung als weitere Tätigkeit zu berücksichtigen sei. 39
- Frau Q. sei in zeitlicher Hinsicht ungefähr in jeweils vergleichbarem Umfang im Betrieb der Klägerin sowie für die J. GmbH & Co. KG tätig gewesen. Eine „überwiegende“ Beschäftigung im Betrieb der Klägerin habe nicht vorgelegen. Nach Ansicht der Klägerin sei dabei ein Vergleich der Bezüge im „Todes-Monat“ vorzunehmen, da bei angestellten Beschäftigungsverhältnissen als „kleinste praktische Abrechnungseinheit“ regelmäßig ein Monatszeitraum diene. Da die Bezüge von Frau Q. im Juli 2012 bei der J. GmbH & Co. KG mit 198 Euro höher ausgefallen seien als bei der Klägerin mit 185,90 Euro, sei Frau Q. bei den Beschäftigten der Klägerin nicht mitzuzählen. 40

Zudem entspreche die Berücksichtigung der Teilzeitbeschäftigten nach Köpfen nicht der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers zu § 13a ErbStG.	41
In der Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung (BT-Drs. 16/7918 vom 28.01.2008, Seite 33) des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG vom 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018) habe der Gesetzgeber zum damaligen Entwurf des § 13a ErbStG ausgeführt, dass unter anderem bei Unternehmen, die unter § 23 Abs. 1 Satz 3 Kündigungsschutzgesetz (KSchG) fielen, auf die Lohnsumme als Prüfungsmaßstab verzichtet werde. Daraus sei die Intention des Gesetzgebers erkennbar, auch die Ermittlung der Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer nach § 23 Abs. 1 Satz 4 KSchG vorzunehmen. Teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmer mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden – was hier auf Frau Q. und Frau S. zutreffe – seien daher nicht nach Köpfen (also mit dem Zählwert 1), sondern jeweils nur mit 0,5 bei der Ermittlung der Mitarbeiteranzahl zu berücksichtigten. Eine Zählweise nach Köpfen begegne wegen der benachteiligenden Wirkungen für Teilzeitkräfte und vor dem Hintergrund, dass nach wie vor überwiegend Frauen in Teilzeit tätig seien, verfassungsrechtlichen Bedenken in Bezug auf Art. 3 Grundgesetz (vgl. Wachter in FR 2016, 690 (698)).	42
Die Klägerin beantragt,	43
den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Ausgangslohnsumme und Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG auf den 00.07.2012 für Zwecke einer Feststellung vom 25.02.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.08.2021 (Steuernummer: 341/5700/0834 Rb-Nr. 4), und des Änderungsbescheides vom 11.05.2023/22.06.2023 dahingehend zu ändern, dass der Erblasser E. sowie die Angestellten Frau S. und Frau Q. nicht als Beschäftigte erfasst werden,	44
hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen.	45
Der Beklagte beantragt,	46
die Klage abzuweisen,	47
hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen.	48
Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.	49
Der Beklagte vertritt weiterhin die Auffassung, dass neben den 18 Vollzeitarbeitnehmern auch die drei weiteren Arbeitnehmer als Beschäftigte zu zählen seien, sodass die Klägerin zum Stichtag mehr als 20 Beschäftigte gehabt habe.	50
Die Beendigung des Arbeitnehmerverhältnisses des Erblassers als Folge seines Todes sei ein dem Besteuerungstichtag nachfolgendes Ereignis, weshalb er bei der Beschäftigtenanzahl zu berücksichtigen sei. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass der Gesetzgeber der Empfehlung des Finanzausschusses (BR-Drs. 4/1/08 vom 04.02.2008) nicht gefolgt sei. Der Beklagte nimmt zur Begründung Bezug auf das Urteil des Senats vom 01.10.2020 (3 K 2983/17 F, EFG 2021, 130).	51
Die beiden Reinigungskräfte seien unabhängig von ihrem sozialversicherungsrechtlichen Status und ihrem Teilzeitanteil stets vollständig und nicht lediglich anteilig mitzuzählen. Dabei sei grundsätzlich irrelevant, ob der fragliche Mitarbeiter bei mehreren Arbeitgebern beschäftigt sei; gleichwohl weist der Beklagte darauf hin, dass Frau S. nach seiner Auffassung nur in einem Beschäftigungsverhältnis stand, nämlich mit der Klägerin, da ihre	52

studierende Tätigkeit ohnehin mangels Lohnanspruch und Arbeitsverpflichtung gegenüber der Universität kein Beschäftigungsverhältnis dargestellt habe.

Das Tatbestandsmerkmal „Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind“ im Sinne des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG beziehe sich nämlich ausschließlich auf Saisonarbeiter. Dies ergebe sich bereits aus der Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung des ErbStRG (BT-Drs. 16/7918 vom 28.01.2008, Seite 34), wonach bei der Neufassung der Lohnsummenregelung „Leiharbeitsverhältnisse und Saisonarbeitsverhältnisse“ nicht einbezogen werden sollten, was der Gesetzgeber durch die Ergänzung des Klammerzusatzes „Saisonarbeiter“ mit dem ErbStAnpG vom 04.11.2016 deklaratorisch klargestellt habe. Der Gesetzgeber habe durch diese Ausnahmeregelung augenscheinlich verhindern wollen, dass die Übertragung eines auf Saisonarbeiter angewiesenen Betriebes (zum Beispiel eines Spargelhofs) steuerrechtlich wesentlich unterschiedlich behandelt wird, je nachdem ob die Übertragung innerhalb oder außerhalb der Saison stattfindet. In anderen Betrieben, wie hier dem Betrieb der Klägerin, obliege es letztlich dem Arbeitgeber, welche und wie viele Mitarbeiter er mit welchen Arbeitszeitanteilen beschäftige. Das Tatbestandsmerkmal „nicht ausschließlich“ sei daher zeitraumbezogen zu verstehen, so dass nur Personen nicht erfasst würden, die aufgrund betrieblicher Umstände nicht ganzjährig beschäftigt seien. Auch aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses zum ErbStAnpG (BT-Drs. 18/8911 vom 22.06.2016, Seite 37) ergebe sich entgegen der Auffassung der Klägerin nichts Abweichendes. Zwar werde dort ausgeführt, dass der neu eingeführte § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG die Lohnsummenregelung um eine Ausnahme für Saisonarbeiter „ergänzt“; der nächste Satz stelle jedoch klar, dass Saisonarbeiter „wie nach bisherigem Recht“ unberücksichtigt bleiben würden.

53

Ferner verdeutliche der praktische Gesetzesvollzug der Lohnsummenregelung die Notwendigkeit der uneingeschränkten Zählwertberücksichtigung eines Arbeitnehmers ungeachtet einer etwaigen Mehrfachbeschäftigung. Bei der gegenteiligen Auslegung würden dem Finanzamt ausufernde Pflichten zur Identifizierung mehrfach beschäftigter Mitarbeiter sowie zur Berechnung von Arbeitszeitanteilen auferlegt, die tatsächliche Vollzugsdefizite der Norm mehr als wahrscheinlich machen würden. Zudem erzeuge diese Auslegung – wie sich an dem vorliegenden Fall zeige – eine Fülle von Abgrenzungsproblemen, bei der es letztlich dem Zufall überlassen werde, ob eine Teilzeitkraft als Beschäftigter zähle oder nicht. Zu berücksichtigen sei auch, dass auch ein Arbeitgeber üblicherweise nicht über Informationen über Beschäftigungsverhältnisse seiner Arbeitnehmer bei anderen Arbeitgebern verfüge.

54

Zudem sei im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu fordern, dass auch bei einer geringfügigen Beschäftigung im Sinne des § 8 SGB IV das Beschäftigungsverhältnis ohne weitere Zusatzbeschäftigung mit demjenigen mit weiterer Zusatzbeschäftigung gleichbehandelt werde, indem in beiden Fällen der Arbeitnehmer ohne Einschränkungen mitzuzählen sei. Auch habe das Bundesverfassungsgericht die hier strittige Fassung der Ausnahme von der Lohnsummenregelung für zu weitgreifend angesehen (BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50), sodass eher von einem engen statt einem weiten Verständnis der Vorschrift auszugehen sei. Verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Teilzeitkräfte seien dabei nicht ersichtlich, da die Anwendung der Lohnsummenregelung gerade dem Schutz der Arbeitsplätze auch der Teilzeitkräfte diene.

55

Schließlich weist der Beklagte darauf hin, dass die hier in Streit stehende Regelung des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG lediglich eine Einschränkung hinsichtlich der anzusetzenden Vergütungen anordne, ohne die Ermittlung der zu berücksichtigenden Anzahl

56

der Beschäftigten zu regeln.

Unabhängig davon sei unklar, worauf sich die „überwiegende Beschäftigung“ überhaupt beziehe (etwa Höhe des Entgelts, abgeleistete Arbeitszeit oder höherwertigere Tätigkeit des jeweiligen Beschäftigtenprofils) und welcher Zeitraum maßgeblich sei. Zwar sei der übliche Lohnabrechnungszeitraum in Deutschland der Monat, wobei gerade bei Aushilfen auch untermonatliche Lohnabrechnungen mit teilweise direkter Lohnauszahlung in bar nicht unüblich seien. Der Beklagte weist insoweit auch darauf hin, dass Frau Q. im Vormonat des Todes, also im Juni 2012, bei der Klägerin ein höheres Entgelt erzielt habe, als bei ihrem anderen Arbeitgeber. Diese Unklarheiten würden das Vollzugsdefizit der Vorschrift verdeutlichen. 57

Der Senat hat am 26.09.2023 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift der mündlichen Verhandlung und darüber hinaus auf das Protokoll des Erörterungstermins vom 10.05.2023 sowie auf die vorgelegten Verwaltungsakten wird Bezug genommen. 58

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. 59

1. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Ausgangslohnsumme und Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG auf den 00.07.2012 für Zwecke einer Feststellung vom 25.02.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.08.2021 und des Änderungsbescheides vom 11.05.2023/22.06.2023 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 60

Der Beklagte hat zutreffend die Anzahl der Beschäftigten auf den Bewertungsstichtag 00.07.2012 auf 21 und die Ausgangslohnsumme auf 641.741 Euro festgestellt. 61

Nach § 13a Abs. 1a Satz 1 ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nr. 1 bis 3 BewG unter anderem die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das Finanzamt, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 BewG zuständig ist (§ 13a Abs. 1a Satz 2 ErbStG). 62

Als Ausgangslohnsumme definiert § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Die Lohnsumme umfasst nach § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 ErbStG alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden. Außer Ansatz bleiben nach § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG Vergütungen an solche Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Diese Arbeitnehmer bleiben auch bei der Feststellung der Anzahl der Beschäftigten im Sinne des § 13a Abs. 1a Satz 1 ErbStG unberücksichtigt (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum ErbStAnpG, BT-Drs. 18/8911, Seite 37: „[Saisonarbeiter] bleiben wie nach bisherigem Recht sowohl bei der Anzahl der Beschäftigten eines Betriebs [...] unberücksichtigt“; so auch zu verstehen: Meincke in: Meincke, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 13a Rz. 21). 63

Bei Anwendung dieser Regelungen auf den Streitfall erweisen sich die hier streitigen Feststellungen als rechtmäßig. Der Beklagte hat die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten zutreffend auf Anforderung der gesonderten Feststellungen für die Klägerin als Gesellschaft der zweiten Beteiligungsstufe einheitlich und gesondert festgestellt. 64

Soweit die angefochtenen Feststellungen in Gestalt der Einspruchsentscheidung dadurch rechtswidrig waren, dass sie unmittelbar für Zwecke der Erbschaftsteuer erfolgten, obwohl der Beklagte hierzu vom Finanzamt, welches für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständig ist, nicht aufgefordert worden war, ist diese Rechtswidrigkeit durch den Änderungsbescheid vom 11.05.2023/22.06.2023, der nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist, jedenfalls entfallen. Die angefochtenen Feststellungen erfolgen danach zutreffend für Zwecke einer anderen Feststellung, nämlich der des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens des Erblassers, dem dessen Beteiligung an der Klägerin zuzuordnen war. 65

Zu Recht ging der Beklagte dabei von 21 Beschäftigten der Klägerin im Feststellungszeitpunkt aus. 66

Die Anzahl der Beschäftigten ist anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, zu bestimmen (im Ergebnis ebenso zum Beispiel: Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, 97. Erg.-Lfg. August 2023, § 13a Rz. 69; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 66. Erg.-Lfg. Juli 2023, § 13a Rz. 86; Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, 8. Aufl. 2023, ErbStG, § 13a Rz. 282, 287, jeweils zum ErbStG n. F.). 67

Dafür spricht bereits der Wortlaut des § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG, des § 13a Abs. 1a Satz 1 ErbStG sowie des § 13a Abs. 4 Sätze 1 bis 4 ErbStG. Da diese Vorschriften die Begriffe „Beschäftigte“ und „Anzahl der Beschäftigten“ jeweils ohne weitere Differenzierungen oder Einschränkungen verwenden, liegt es bereits nach dem Gesetzestext nahe, dass die „Anzahl der Beschäftigten“ (§ 13a Abs. 1a Satz 1 ErbStG) der Zahl der im Betrieb beschäftigten Personen – nach Köpfen – entspricht. 68

Für diese Vorgehensweise und zugleich gegen eine Umrechnung der Beschäftigtenzahl anhand von Stellenanteilen streitet auch die Gesetzeshistorie. Zwar hatte der Gesetzgeber des ErbStRG die für Zwecke des § 13a Abs. 1 ErbStG a. F. maßgebliche Anzahl von zehn Beschäftigten zunächst der Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 3 KSchG entlehnt (vgl. Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum ErbStRG, BT-Drs. 16/7918, Seiten 24 und 33). Unabhängig von der Frage, ob der Gesetzgeber dadurch – ohne konkrete Bezugnahme oder Verweisung auf das KSchG im Gesetzestext selber – auch die Ermittlung der Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer aus § 23 Abs. 1 Satz 4 KSchG zu übernehmen beabsichtigte, gab der Gesetzgeber jedenfalls mit der Erhöhung der relevanten Beschäftigtenzahl auf 20 durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950) rückwirkend zum 01.01.2009 die Anknüpfung an das KSchG völlig auf (vgl. auch BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 217, 225). 69

Auch soweit der BFH in seinem Vorlagebeschluss vom 27.09.2012 (II R 9/11, BStBl. II 2012, 899, Rz. 48) unter Bezugnahme auf das Statistische Jahrbuch 2011 des Statistischen Bundesamts (Seite 489) ausführt, dass im Jahr 2008 über 91 Prozent der erfassten Betriebe bis zu neun Arbeitnehmern gehabt haben, sodass unter Einbeziehung der Betriebe mit zehn bis 20 Arbeitnehmern deutlich mehr als 90 Prozent der Betriebe nicht unter die Lohnsummenregelung gefallen wären, lässt dies nicht erkennen, dass der BFH dabei von einer anderen Zählweise als der nach Köpfen ausgegangen ist. Das Statistische Bundesamts 70

bezieht sich dabei auf „Unternehmen mit null bis neun sozialversicherungspflichtig Beschäftigten 2008“, einschließlich solcher Unternehmen ohne sozialversicherungspflichtig Beschäftigte, aber mit steuerbarem Umsatz, sodass auch insoweit eine Zählweise etwa nach Stellenanteilen nicht erkennbar ist.

Für die Zählweise nach Köpfen sprechen schließlich auch indiziell die dem 71
Bewertungsstichtag 00.07.2012 nachfolgenden Gesetzesänderungen (vgl. dazu FG Münster, Urteil vom 10.08.2023, 3 K 2723/21 F), in denen der Gesetzgeber in Kenntnis der Fragestellung, ob die Beschäftigtenzahl statt nach Köpfen anhand einer stellenanteiligen Betrachtung, also mit einem gegenüber einer Zählung nach Köpfen niedrigeren Wert, vorgenommen werden könnte, an der grundsätzlichen Begrifflichkeit („Beschäftigte“, „an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten“) festgehalten hat.

Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist der Beklagte im Ausgangspunkt zutreffend davon 72
ausgegangen, dass die bei der Klägerin am Stichtag auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Personen nach Köpfen als Beschäftigte zu zählen sind.

Die Anzahl von 21 Beschäftigten war im Streitfall auch nicht zu reduzieren, weder um die 73
Person des am Stichtag verstorbenen Geschäftsführers, noch um die bei der Klägerin geringfügig Beschäftigten Frau Q. und Frau S..

Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist ebenfalls Beschäftigter im Sinne des § 13a 74
ErbStG, auch wenn er Kündigungsschutz- bzw. sozialversicherungsrechtlich ggf. kein Arbeitnehmer ist (ebenso Geck, KÖSDI 2021, 22064, 22066), und zwar unabhängig davon, ob der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist (vgl. Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13a Rz. 32). Denn die Feststellung der Anzahl der Beschäftigten zum Besteuerungsstichtag dient allein der Entscheidung über die Frage, ob die Lohnsummenregelung Anwendung findet. Der Schutz des individuellen Arbeitsplatzes im konkreten Betrieb im Sinne des Schutzes des jeweiligen Arbeitnehmers ist nicht Ziel der in § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG getroffenen Regelungen. Vielmehr ist der grundsätzliche Arbeitsplatzert, also der Erhalt des Betriebes mit einem bestimmten Beschäftigungsvolumen, für das die Entwicklung der Lohnsumme in der Zeit nach dem Besteuerungsstichtag als Indikator dient, Zweck der Regelung. Der Lohnsummenregelung liegt dabei eine betriebsbezogene Betrachtungsweise zugrunde, um den abstrakten Arbeitsplatzert im konkreten Betrieb im Sinne des Erhalts der für den Betrieb insgesamt erforderlichen Arbeitskraft sicherzustellen (FG Münster, Urteil vom 10.08.2023, 3 K 2723/21 F). Die Lohnsumme soll dem Erwerber, der den Betrieb weiterführt, ein gewisses Maß an Flexibilität in Bezug auf die Fluktuation der im Betrieb Beschäftigten bieten (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum ErbStRG, BT-Drs. 16/7918, Seite 33). Dementsprechend differenziert auch der Gesetzestext nicht anhand kündigungs- oder sozialversicherungsrechtlicher Kriterien, sondern stellt gemäß § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG auf die „auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten“ ab. Dazu gehört auch der Geschäftsführer. Gerade seine Position und sein Arbeitseinsatz prägen in kleinen Unternehmen wie dem vorliegenden häufig den Betrieb und machen mitunter einen Großteil des Beschäftigungsvolumens aus.

Auch die Tatsache, dass der vor seinem Tod zu den Beschäftigten des Betriebes zählende 75
Erblasser diese Eigenschaft mit dem Eintritt seines Todes verliert, steht der Einbeziehung seiner Person in die Anzahl der Beschäftigten des Betriebes nicht entgegen. Wie bereits dargestellt, zielt die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 Sätze 2 bis 5, Abs. 4 ErbStG auf den (abstrakten) Erhalt von Arbeitsplätzen im konkreten Betrieb ab. Dazu wird das maßgebliche Beschäftigungsvolumen, gemessen anhand der Lohnsummen, vor und nach dem Stichtag miteinander verglichen. Die Frage, ob ein Erblasser (noch) als Beschäftigter

eines Betriebes zu gelten hat, wurde im Kern bereits im Gesetzgebungsverfahren zum ErbStRG aus dem Jahr 2008 thematisiert. Diverse Ausschüsse unter der Federführung des Finanzausschusses hatten damals empfohlen, den Gesetzesentwurf zu § 13a Abs. 4 ErbStG ausdrücklich zu ergänzen um die Formulierung, dass der Erblasser oder Schenker sowie der Erwerber nicht als „Arbeitnehmer“ gelten sollte (BR-Drs. 4/1/08, Seite 5, unter Ziffer 9 b)). Diesem Vorschlag folgte der Gesetzgeber indes nicht. Dass dieser Passus nicht in das Gesetz aufgenommen worden ist, kann – entgegen der klägerischen Auffassung – nicht damit begründet werden, dass es einer entsprechenden Klarstellung angesichts einer eindeutigen Zivilrechtslage zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch den Tod des Arbeitnehmers nicht bedurft hätte. Sofern nämlich der Erwerb nicht als Erwerb von Todes wegen, sondern durch eine Schenkung erfolgt, liegen zivilrechtlich keine Gründe für eine automatische Beendigung des Arbeitsverhältnisses des Schenkers vor, sodass der Passus jedenfalls insofern nicht nur eine Klarstellung dargestellt hätte. Dass der Gesetzgeber indes die beiden Fälle, Erwerb von Todes wegen und Schenkung unter Lebenden, im Hinblick auf die Berücksichtigung des Erblassers bzw. Schenkers als Beschäftigten im Sinne des § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG unterschiedlich regeln wollte, ist nicht erkennbar. Maßgeblich ist deshalb, wie sich die Beschäftigtenanzahl des Betriebs am Besteuerungstichtag zum Zeitpunkt des die Steuer auslösenden Ereignisses, hier dem Tod des Gesellschafter-Geschäftsführers, darstellte. Alle Personen, die zu diesem Zeitpunkt Einkünfte im Sinne des § 19 Einkommensteuergesetzes (EStG) aus ihrer Tätigkeit in diesem Betrieb erzielten – einschließlich des Erblassers selbst –, sind in die Berechnung der Anzahl der Beschäftigten mit einzubeziehen.

Auch die beiden geringfügig Beschäftigten, Frau Q. und Frau S., sind bei der Bestimmung der Anzahl der Beschäftigten einzubeziehen. Sie waren auf der Lohn- und Gehaltslisten der Klägerin erfasst und erzielten einkommensteuerlich in dem betreffenden Betrieb Einkünfte im Sinne des § 19 EStG. Letztlich ist die Aufteilung des im konkreten Betrieb vorhandenen Beschäftigungsvolumens auf die dort Beschäftigten grundsätzlich eine strategische Entscheidung der Betriebsleitung, die freilich – je nach Arbeitsmarktlage – auch von den Wünschen und Bedürfnissen derjenigen beeinflusst werden kann, die ihre Arbeitskraft im Betrieb zur Verfügung stellen. Da der Erhalt des Beschäftigungsvolumens in dem konkreten Betrieb bezweckt wird und alle dort Beschäftigten einschließlich der geringfügig Beschäftigten ihren Anteil daran haben, verbietet es sich, das am Bewertungstichtag vorgefundene Beschäftigungsvolumen per se etwa anhand sozialversicherungsrechtlicher Kriterien rechnerisch zu reduzieren. 76

Aus den gleichen Gründen reduziert sich die Anzahl der Beschäftigten nicht um solche Beschäftigte, die neben ihrer Beschäftigung im konkreten Betrieb anderweitige Beschäftigungsverhältnisse haben. Das gilt unabhängig davon, mit wie vielen Stunden sie im konkreten Betrieb tätig sind und ob die Beschäftigung in einem anderen Betrieb möglicherweise den Schwerpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit bildet. Denn alle diese Beschäftigten trugen ihren Anteil zum Beschäftigungsvolumen des konkreten Betriebes bei, wie er sich zum Stichtag darstellte. Hinzu kommt, dass anderenfalls Vollzugsdefizite bei der Erbschaftsteuer drohen würden. Denn der jeweilige Betriebsinhaber verfügt keineswegs jederzeit über eine gesicherte Datenlage zu der Frage, ob und in welchem Umfang die bei ihm Beschäftigten möglicherweise – unter Umständen auch entgegen arbeitsvertraglicher Vereinbarungen – in weiteren Betrieben ebenfalls beschäftigt sind. Dasselbe gilt erst recht für die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte. 77

Etwas Anderes folgt hier auch nicht aus der Regelung des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG. Danach bleiben Vergütungen an solche Arbeitnehmer außer Ansatz, die nicht 78

ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind.

Hinsichtlich der Arbeitnehmerin Frau S., die neben ihrer Tätigkeit bei der Klägerin keiner weiteren entgeltlichen Tätigkeit nachgegangen ist, lag eine ausschließliche Tätigkeit im Betrieb der Klägerin vor. Dabei ist nach Auffassung des Senats unerheblich, ob und in welchem Umfang Frau S. ihrem Studium der Rechtswissenschaften an der Universität P. tatsächlich nachgegangen ist, da im Rahmen des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG allenfalls eine weitere entgeltliche Beschäftigung berücksichtigungsfähig ist. Dafür spricht, dass der von der Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 Sätze 2 bis 5, Abs. 4 ErbStG bezweckte Erhalt des Betriebes mit einem bestimmten Beschäftigungsvolumen darauf abzielt, ein gewisses Lohnniveau der Beschäftigten nach dem Betriebsübergang zu erhalten, um deren Lebensunterhalt (teilweise) zu sichern. Dieser Zweck rechtfertigt es nach § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG allenfalls, Vergütungen an solche Arbeitnehmer außer Ansatz zu lassen, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind, wenn diese Arbeitnehmer über anderweitige (entgeltliche) Beschäftigungsverhältnisse verfügen, um daraus ihren Lebensunterhalt (zumindest zum überwiegenden Teil) zu bestreiten. Das setzt aber voraus, dass es sich bei den anderweitigen Beschäftigungsverhältnissen um solche handelt, bei denen der Arbeitnehmer auf den Lohn- und Gehaltslisten erfasst wird und Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile) erzielt. Dies ist bei einem ordentlichen Studium nicht der Fall. 79

Auch die weitere Arbeitnehmerin, Frau Q., die neben ihrer Tätigkeit bei der Klägerin einer weiteren entgeltlichen Tätigkeit, nämlich bei der J. GmbH & Co. KG, nachgegangen ist, erfüllt den Tatbestand des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG nicht. 80

Diese zumindest missverständlich formulierte Ausnahmenvorschrift legt der Senat dahingehend eng aus, dass dem Passus „nicht ausschließlich“ kein eigener Anwendungsbereich zukommt und nur Vergütungen an solche Arbeitnehmer außer Ansatz bleiben, die nicht überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Andernfalls wäre nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund der Gesetzestext die zweite Alternative, die nicht überwiegende Tätigkeit im fraglichen Betrieb, neben der ersten Alternative, der nicht ausschließlichen Tätigkeit im fraglichen Betrieb, überhaupt enthält. Nach dem strengen Wortlaut der Norm würde nämlich bereits jede weitere Tätigkeit in einem anderen Betrieb – unabhängig von ihrem Umfang – die erste Alternative erfüllen. Der Senat versteht die Ausnahmeregelung vor dem Hintergrund des bezweckten Arbeitsplatzerhalts jedoch dahingehend, dass dasjenige Beschäftigungsverhältnis, in dem der jeweilige Beschäftigte überwiegend tätig ist, Berücksichtigung finden soll und nur diejenigen Beschäftigungsverhältnisse den Tatbestand des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG erfüllen sollen, in denen der jeweilige Arbeitnehmer nicht überwiegend beschäftigt ist. Andernfalls könnte sich die – nach Einschätzung des Senats mit der Regelung nicht bezweckte – Situation ergeben, dass die im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung des jeweiligen Arbeitnehmers bezogenen Vergütungen unberücksichtigt blieben, sofern dieser irgendeiner Nebenbeschäftigung, und sei es auch eine in deutlich untergeordnetem Umfang, nachginge. 81

Der Senat konnte aufgrund seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht feststellen, dass Frau Q. im Betrieb der Klägerin nicht überwiegend tätig war. Dabei ist nach Auffassung des Senats eine Gesamtbetrachtung aller Umstände der fraglichen Beschäftigungsverhältnisse erforderlich, die in zahlenmäßiger oder qualitativer Hinsicht für eine überwiegende Tätigkeit in einem der fraglichen Betriebe im zeitlichen Zusammenhang mit dem Bewertungsstichtag herangezogen 82

werden können. Für eine überwiegende Beschäftigung von Frau Q. bei der J. GmbH & Co. KG sprechen allein der im Todesmonat bezogene Arbeitslohn (198 Euro bei der J. GmbH & Co. KG, 185,90 Euro bei der Klägerin) sowie der höhere Stundenlohn (9 Euro der bei der J. GmbH & Co. KG, 7,15 Euro bei der Klägerin). Dagegen war es Frau Q. – zumindest soweit noch entsprechend aussagekräftige Unterlagen vorgelegt werden konnten – regelmäßig möglich, bei der Klägerin mehr Arbeitsstunden pro Monat abzuleisten, sodass der höhere Stundenlohn bei der J. GmbH & Co. KG regelmäßig nicht zu einem vergleichsweise höheren Monatslohn führte. Darüber hinaus zeigt der vorliegende Fall, dass das alleinige Abstellen auf den Verdienst des Arbeitnehmers in dem Monat, in den der Bewertungsstichtag fällt, mit Zufälligkeiten verbunden wäre, die vor dem Hintergrund des Schutzzweckes der Lohnsummenregelung insgesamt nicht zu rechtfertigen wären. So hat – soweit dies aus den vorgelegten Unterlagen entnommen werden konnte – Frau Q. nur im Juli 2012 bei der J. GmbH & Co. KG ein höheres Monatsgehalt als bei der Klägerin erhalten. Sowohl im Vor- als auch im Folgemonat lag der Verdienst bei der Klägerin (185,90 Euro bzw. 200,20 Euro) über dem bei der J. GmbH & Co. KG (jeweils 162 Euro). Auch der Vergleich der für das Kalenderjahr bis zum Ablauf des Todesmonats jeweils gezahlten Gehälter (1.301,30 Euro bei der Klägerin, 1.179 Euro bei der J. GmbH & Co. KG) sowie der im Jahr 2012, in das der Bewertungsstichtag fällt, ausweislich der vorliegenden Meldebescheinigungen zur Sozialversicherung insgesamt gezahlten Gehälter (2.245 Euro bei der Klägerin, 1.994 Euro bei der J. GmbH & Co. KG) sprechen für eine überwiegende Tätigkeit der Frau Q. bei der Klägerin.

Bezieht man in die Betrachtung ein, dass sich die jeweiligen Tätigkeiten als Reinigungskraft für die Klägerin und die J. GmbH & Co. KG qualitativ entsprechen und sie jeweils in einem mehrjährigen Beschäftigungsverhältnis ausgeübt wurden, ist der Senat nach den Gesamtumständen des Falles nicht zu der Überzeugung gelangt, dass Frau Q. bei der Klägerin nicht überwiegend tätig gewesen wäre. 83

Vor dem Hintergrund der vom Senat in Anwendung des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG vorgenommenen wertenden Betrachtung der konkreten Umstände der Beschäftigungsverhältnisse im Einzelfall kommt der Frage, ob die dem hier maßgeblichen Bewertungsstichtag zeitlich nachfolgende Aufnahme des Klammerzusatzes „Saisonarbeiter“ in § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG n. F. durch das ErbStAnpG vom 04.11.2016 (BGBl. I 2016, 2464) dem Gesetzgeber auch bereits vorher vor Augen gestanden hatte oder nicht (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum ErbStRG, BT-Drs. 16/7918, Seite 34), keine Relevanz zu. Denn der Umstand einer zeitlichen Begrenzung des Beschäftigungsverhältnisses wie im Fall von Saisonarbeit (vgl. dazu FG Münster, Urteil vom 10.08.2023, 3 K 2723/21 F) ist für das vom Senat gefundene Ergebnis nicht ausschlaggebend. 84

Die Ausgangslohnsumme im Sinne des § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG hat der Beklagte im Anschluss an die Betriebsprüfung zutreffend auf 641.741 Euro festgestellt. Nachdem die geringfügig Beschäftigten, Frau Q. und Frau S., nach den vorstehenden Ausführungen die Voraussetzungen der Ausnahmevorschrift des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG nicht erfüllen, ist die Ausgangslohnsumme nicht um die an sie gezahlten Vergütungen zu kürzen. Weitere Einwendungen gegen die Höhe der Ausgangslohnsumme hat die Klägerin nicht vorgetragen und sind auch im Übrigen nicht ersichtlich. Da der Betrieb der Klägerin am Bewertungsstichtag nach den vorstehenden Ausführungen mehr als 20 Beschäftigte hatte, kann der Senat an dieser Stelle ebenfalls offenlassen, ob bei Unterschreiten dieser Schwelle – wie es häufige Verwaltungspraxis ist – eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Ausgangslohnsumme nicht vorzunehmen gewesen wäre. 85

2. Die Kostenentscheidung zu Lasten der Klägerin beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 86
Soweit der Beklagte (nur) hinsichtlich des Zwecks der Feststellung insoweit unterlegen ist, als die Feststellung in Gestalt der Einspruchsentscheidung für Zwecke der Erbschaftsteuer rechtswidrig war und der Beklagte diese Rechtswidrigkeit im Klageverfahren durch den Änderungsbescheid vom 11.05.2023/22.06.2023 beseitigt hat, ist das Unterliegen des Beklagten gemessen am Klagebegehren als geringfügig anzusehen.

Die Kostenentscheidung hinsichtlich der Beigeladenen folgt aus § 139 Abs. 4 FGO. Nachdem 87
die Beigeladenen keine Anträge gestellt haben und auch keine sonstigen Gründe vorliegen, die es gebieten würden, die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen aus Billigkeit der Klägerin bzw. der Staatskasse aufzuerlegen, bleibt es bei dem Grundsatz, dass die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen nicht erstattungsfähig sind.

3. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 88
Nr. 1 FGO zugelassen.