

Newsletter

November 2023

Finanzgericht
Münster



Sehr geehrte Damen und Herren!

Heute lesen Sie im Newsletter des Finanzgerichts Münster Entscheidungen u.a. zur Besteuerung einer Beschäftigung im Rahmen der Sicherungsverwahrung und zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten für Zwecke des § 13a ErbStG.

Aktuelle Entscheidungen

**Tätigkeit im Rahmen der Sicherungsverwaltung führt zur
Arbeitslohn**

Mit Urteil vom 20. September 2023 (Az. [14 K 1227/21 E](#)) hat der 14. Senat des Finanzgerichts Münster entschieden, dass die Einnahmen aus einer Tätigkeit, die eine in Sicherungsverwahrung untergebrachte Person in einer Justizvollzugsanstalt erbringt, steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen.

Der Kläger ist nach Verbüßung einer Haftstrafe bereits seit vielen Jahren in der Sicherungsverwahrung in einer Justizvollzugsanstalt untergebracht. Dort ist er in einer anstaltseigenen Schreinerei nach den Regelungen des SVVollzG NRW tätig und erhielt hierfür im Streitjahr 2019 eine Vergütung in Höhe von ca. 14.000 €.

Der Kläger erklärte diesen Betrag zunächst als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Demgegenüber ging das Finanzamt von sonstigen Einkünften aus, da der Kläger kein Dienstverhältnis eingegangen sei. Den Arbeitnehmerpauschbetrag i.H.v. 1.000 € gewährte es dementsprechend nicht. Im Verlauf des Verfahrens über die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage machte der Kläger geltend, dass seine Vergütung gar nicht steuerbar sei, da die Resozialisierung im Vordergrund stehe und nicht die Einnahmeerzielung.

Das Gericht hat der Klage teilweise stattgegeben. Es hat den Kläger - anders als das Finanzamt - als Arbeitnehmer angesehen und den Arbeitnehmerpauschbetrag von 1.000 € gewährt. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses spreche, dass Sicherungsverwahrte nach den Regelungen des SVVollzG NRW im Gegensatz zu Strafgefangenen nicht zur Arbeit verpflichtet seien. Vielmehr solle eine Beschäftigung

lediglich angeboten werden. Danach sei der Kläger in der Schreinerei aufgrund seines freien Entschlusses tätig geworden. Dabei sei er auch in die Arbeitsorganisation der Schreinerei eingebunden und hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit weisungsgebunden gewesen. Der Kläger habe zwar keinen Urlaubsanspruch, aber einen Anspruch auf Freistellung von der Arbeit von zehn Tagen. Seine Vergütung richte sich nach den geleisteten Arbeitsstunden. Dass diese der Höhe nach gesetzlich festgelegt sei, spreche nicht entscheidungserheblich gegen die Annahme von Arbeitslohn.

Entgegen der Ansicht des Klägers seien die Einkünfte steuerbar. Dem stehe nicht entgegen, dass die Beschäftigung insbesondere dazu dienen solle, die Fähigkeiten und Fertigkeiten für eine regelmäßige Erwerbstätigkeit zur Sicherung des Lebensunterhalts nach der Entlassung zu vermitteln, zu fördern und zu erhalten. Die Tätigkeit sei zumindest auch - wie bei Auszubildenden oder bei der Beschäftigung von Menschen mit Behinderung zu Integrationszwecken - auf Einkommensmehrung durch Leistungsaustausch gerichtet.

Der Senat hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Hören Sie hierzu bitte auch unseren neuesten [PodcaSTeuerrecht](#).

Zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten für Zwecke der Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG

Mit Urteilen vom 10. August 2023 (Az. [3 K 2723/21 F](#)) und vom 26. September 2023 ([3 K 2466/21 F](#)) hat der 3. Senat des Finanzgerichts Münster über mehrere Fragen zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten für Zwecke der Erbschaftsteuerbegünstigung nach § 13a ErbStG entschieden.

Bei der Klägerin im ersten 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 nach einer gesonderten Feststellung des Finanzamtes H-Stadt 2 Personen beschäftigte. Auf Aufforderung der Erbschaft- und Schenkungsteuerstelle des Finanzamtes C-Stadt erließ der Beklagte einen zusammengefassten Bescheid, in dem er unter anderem die Anzahl der Beschäftigten der Klägerin auf 12 Personen gesondert feststellte (§ 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG). Hierbei berücksichtigte der Beklagte 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 Arbeitszeitanteilen zu ermitteln. Die angestellten Personen seien bei ihr nicht vollzeitbeschäftigt und (überwiegend) hauptberuflich bei anderen Arbeitgebern angestellt, da sie nur punktuell und stundenweise Personal benötige. Auch seien diejenigen Mitarbeiter, die wie Saisonarbeiter nur bei entsprechend besonderem Bedarf tätig würden,

als überwiegend anderweitig tätige Mitarbeiter für erbschaftsteuerliche Zwecke generell nicht zu berücksichtigen. Selbiges gelte für den am Bewertungsstichtag verstorbenen Gesellschaftergeschäftsführer (zugleich Erblasser).

Der 3. Senat des Finanzgerichts Münster hat die Klage abgewiesen. Die Anzahl der Beschäftigten sei 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. Auch ergebe sich aus der Gesetzeshistorie, dass dem Gesetzgeber die Problematik, ob Beschäftigte nach Köpfen oder unter bestimmten Umständen lediglich anteilig einzubeziehen sein könnten, bewusst gewesen sei. Der Gesetzgeber habe nur bei nachgeordneten Personen- bzw. Kapitalgesellschaften eine anteilige Einbeziehung von Beschäftigten angeordnet (§ 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2, Abs. 3 Sätze 11 bis 13 ErbStG). 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 in § 13a Abs. 3 Satz 6 ErbStG auf die „auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten“ abstelle. Hierzu zähle auch ein Geschäftsführer. Der Einbeziehung stehe auch nicht entgegen, dass der

bis zu seinem Tod zu den Beschäftigten des Betriebes zählende Erblasser seine Geschäftsführereigenschaft mit dem Eintritt des Todes verloren habe. Denn die Lohnsummenregelung zielt auf den (abstrakten) Erhalt von Arbeitsplätzen im konkreten Betrieb ab. Auch sei der Gesetzgeber einem Formulierungsvorschlag, die den Erblasser oder Schenker als „Arbeitnehmer“ ausgenommen hätte, nicht gefolgt.

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. Die Formulierung sei vielmehr so auszulegen, dass sie eine zeitliche Grenze in Bezug auf befristete Arbeitsverträge festlege. Erfasst seien daher nur Beschäftigte mit einem auf höchstens 6 Monate befristeten Arbeitsvertrag, deren Tätigkeit einen betriebsbedingt regelmäßig wiederkehrenden, erhöhten Arbeitskräftebedarf des Betriebes abdecke.

Im weiteren Urteil ([3 K 2466/21 F](#)) konnte der 3. Senat offenlassen, ob auch bereits die frühere Ausnahmeregelung des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG in der Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1. November 2011 (BGBl. I 2011, 2131) trotz fehlendem Klammerzusatz „Saisonarbeiter“ dahingehend auszulegen ist, dass dem

Merkmal „nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig“ eine zeitliche Begrenzung zukommt.

Der Senat hat jeweils die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Keine ermäßigte Besteuerung der Auszahlung einer Rente im Wege der Kapitalabfindung

Der 1. Senat des Finanzgerichts Münster hat mit Urteil vom 24. Oktober 2023 (Az. [1 K 1990/22 E](#)) entschieden, dass jedenfalls bei vorheriger Vereinbarung eines Kapitalwahlrechts die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 1 EStG für die Einmalauszahlung einer Rente nicht in Betracht kommt.

Die Klägerin hatte mit ihrem damaligen Arbeitgeber im Jahr 2005 die Umwandlung eines Teils ihres Gehalts in einen Anspruch auf Versicherungsschutz in Form von Beiträgen zu einer Direktversicherung nach dem BetrAVG vereinbart. Der Arbeitgeber schloss daraufhin für die Klägerin eine solche Versicherung mit einer Beitragszahlungsdauer von 14 Jahren ab. Danach sollte an die Klägerin eine lebenslängliche monatliche Rente gezahlt werden oder auf Antrag eine einmalige Kapitalabfindung erfolgen. Im Streitjahr 2019 übte die Klägerin das Kapitalwahlrecht aus und erhielt ca. 44.500 € ausbezahlt.

Diesen Betrag behandelte das Finanzamt als steuerpflichtige Rente nach § 22 Nr. 5 EStG und besteuerte ihn mit dem regulären Steuersatz. Die Klägerin machte mit ihrer Klage

dagegen die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes geltend, da der Gesetzeswortlaut von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG erfüllt sei. Ein weiteres Tatbestandsmerkmal der Atypik sei im Gesetz nicht enthalten. Die vom Gesetzeszweck geforderte Zusammenballung von Einkünften in einem Veranlagungszeitraum sei eingetreten. Soweit der BFH für die Bestimmung der Atypik auf statistische Auswertungen abstelle, entspreche dies nicht dem verfassungsrechtlichen Gebot der Normenbestimmtheit und Normenklarheit.

Der Senat hat die Klage abgewiesen. Die Kapitalauszahlung sei nicht als außerordentliche Einkünfte ermäßigt zu besteuern. Der Wortlaut des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG, wonach Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten außerordentliche Einkünfte darstellten, sei zwar erfüllt. Der Begriff der Vergütung sei weit auszulegen und erfasse alle Vorteile von wirtschaftlichem Wert. Die Tätigkeit bestehe bei Alterseinkünften in der früheren Beitragsleistung.

Es fehle allerdings an dem für diese Vorschrift zusätzlich erforderlichen ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal der Außerordentlichkeit. Dieses sei nach herrschender Meinung in Rechtsprechung und Literatur als Korrektiv für die weite Auslegung des Begriffs der „Vergütung“ erforderlich. Im Hinblick auf die Kapitalauszahlung von Renten sei es nach der früheren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs allein auf die vertragliche Vereinbarung eines Kapitalwahlrechts angekommen (BFH-Urteil vom 20. September 2016, Az. X R 23/15). In späteren Entscheidungen habe er jedoch darauf abgestellt, ob das Kapitalwahlrecht nur in atypischen Einzelfällen tatsächlich ausgeübt wird, wofür statistisches Material von Organisationen und Verbänden der Anbieter ausgewertet

werden müsse (BFH-Urteile vom 11. Juni 2019, Az. X R 7/18 und vom 6. Mai 2020, Az. X R 24/19). Der daraufhin im zweiten Rechtsgang vom Finanzgericht Köln unternommene Versuch, derartiges statistisches Material zu erhalten, sei jedoch unergiebig geblieben, da die angefragten Organisationen keine entsprechenden Statistiken geführt hätten (FG Köln, Urteil vom 30. September 2021, Az. [15 K 855/18](#)).

Vor diesem Hintergrund hat der 1. Senat des Finanzgerichts Münster Bedenken geäußert, ob die vom Bundesfinanzhof aufgestellten Kriterien noch Bestand haben können. Dies folge auch daraus, dass die Besteuerung vor Ausübung des Kapitalwahlrechts für den Steuerpflichtigen nicht hinreichend klar sei. Zudem habe der Bundesfinanzhof nicht entschieden, ab welchem Prozentsatz eine Außerordentlichkeit vorliege.

Im Ergebnis könne dies jedoch offenbleiben. Wende man die neuere Rechtsprechung trotz der Bedenken an, läge keine Außerordentlichkeit vor, da die Klägerin die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen trage. Lehne man diese Rechtsprechung ab und stelle mit der früheren Rechtsprechung auf die Vereinbarung eines Kapitalwahlrechts ab, lägen die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ebenfalls nicht vor, da im Streitfall ein Kapitalwahlrecht von vornherein vereinbart war.

Der Senat hat die Revision zugelassen.

Weitere Entscheidungen im Überblick

Einkommensteuer

Greift das Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben nach § 4i EStG für Refinanzierungszinsen ein, die in den Niederlanden als konzerninterne Transaktion aufgrund der dort geltenden Gruppenbesteuerung nicht zum Abzug kommen? (Urteil vom 31. August 2023, Az. [10 K 2613/20 F](#), Rev. BFH I R 58/23)

Bewertung

Auf welche Weise lässt sich die für die Anwendung des Ertragswertverfahrens erforderliche übliche Miete ermitteln (§ 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG) und welche Erkenntnisquellen können der Schätzung der üblichen Miete zugrunde gelegt werden (§ 186 Abs. 2 Satz 2 BewG)? (Urteil vom 10. August 2023, Az. [3 K 398/20 F](#))

Verfahrensrecht

Zur Verzinsung von Steuererstattungsbeträgen, die sich nach Abschluss eines DBA-Verständigungsverfahrens ergeben, in dem ausdrücklich auf eine Verzinsung verzichtet wurde (Urteil vom 24. November 2021, Az. [3 K 3403/19 AO](#), Rev. BFH I R 55/23)

Zur Zulässigkeit einer im Juli 2023 von einem Steuerberater per Telefax erhobenen und später per einfachem Brief zurückgenommenen Klage (Gerichtsbescheid vom 5. September 2023, Az. [9 K 1450/23 K.G.F](#))

Welche Anforderungen sind an einen Wiedereinsetzungsantrag zu stellen, wenn eine Mitarbeiterin des Steuerberaters es unterlassen hat, das Einspruchsschreiben rechtzeitig in den Briefkasten des Finanzamts einzuwerfen? (Urteil vom 31. August 2023, Az. [10 K 2110/19 K.U.F](#))

In eigener
Sache

Seminarveranstaltungen mit Steuerberater/innen und Angehörigen der Finanzverwaltung

Das Finanzgericht Münster hat am 24. Oktober 2023 in Zusammenarbeit mit dem **Bund der Steuerzahler Nordrhein-Westfalen e.V.** für Steuerberaterinnen und Steuerberater sowie am 2. November 2023 in Zusammenarbeit mit der **Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen** für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Rechtsbehelfsstellen Seminare zum finanzgerichtlichen Verfahren durchgeführt.

Die jeweils ca. 20 Teilnehmerinnen und Teilnehmer konnten sich zunächst im Rahmen eines Sitzungsbesuchs unmittelbar ein Bild von der Arbeit des Gerichts machen. Danach schlossen sich angeregte Frage- und Diskussionsrunden an, in der Dr. Hans Anders zusammen mit Dr. Christian Bohlmann bzw. mit Dr. Vera Niestegge zudem verschiedene Aspekte des finanzgerichtlichen Verfahrens näher erläuterte.

Derartige Seminare veranstaltet das Finanzgericht Münster seit vielen Jahren regelmäßig mit der Oberfinanzdirektion, mit dem Bund der Steuerzahler, aber auch mit dem **Steuerberaterverband Westfalen-Lippe e.V.** Die Veranstaltung mit dem Steuerberaterverband findet am 15. November 2023 im Rahmen der Fortbildungsreihe „Forum Junge Steuerberater“ statt.



Seminar mit dem Bund der Steuerzahler am 24. Oktober 2023, Quelle: BDSt NRW e.V.



Impressum

Herausgegeben vom Präsidenten des Finanzgerichts Münster

Redaktion: VRaFG Dr. Jan-Hendrik Kister, Warendorfer Straße 70, 48145 Münster, Tel. 0251/3784-162, Telefax 0251/3784-201, E-Mail: jan-hendrik.kister@fg-muenster.nrw.de

Web: www.fg-muenster.nrw.de

Der Newsletter des Finanzgerichts Münster erscheint regelmäßig zum 15. eines Monats. Sie haben jederzeit die Möglichkeit, den Newsletter über folgenden [Abmeldelink](#) wieder abzubestellen. Den Volltext der Entscheidungen des Finanzgerichts Münster und der anderen Gerichte Nordrhein-Westfalens finden Sie in der [Rechtsprechungsdatenbank NRW-Entscheidungen](#). Auf der Homepage des Finanzgerichts Münster sind die [anhängigen Revisionsverfahren](#) gegen Entscheidungen des Finanzgerichts Münster aufgelistet, die ab 1. Januar 2013 veröffentlicht wurden. Volltexte der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, auf die verwiesen wird, sind auf der gerichtseigenen [Rechtsprechungsdatenbank des Bundesfinanzhofs](#) abrufbar. Die Entscheidungen werden nur zur nicht gewerblichen Nutzung kostenfrei zur Verfügung gestellt (§ 11 Abs. 2 S

2 JVKostG). Informationen für Interessenten einer gewerblichen Nutzung werden [hier](#) bereitgestellt.

