

# Urteil vom 16. März 2021, II R 3/19

**Erbschaft- und Schenkungsteuer: Feststellung der Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens; Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte**

ECLI:DE:BFH:2021:U.160321.IIR3.19.0

BFH II. Senat

BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 154, ErbStG § 13a, ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 1 S 2 Buchst a, ErbStG § 13b Abs 2a vorgehend FG Münster, 10. Oktober 2018, Az: 3 K 533/17 F

## Leitsätze

1. Beteiligter am Verfahren der gesonderten Feststellung der Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens ist der Erwerber, der die Steuerbegünstigung für das Betriebsvermögen in Anspruch nehmen könnte. Dies kann auch ein Vermächtnisnehmer sein, wenn der Erbe aufgrund einer letztwilligen Verfügung verpflichtet ist, das dem Grunde nach steuerbegünstigte Vermögen vollständig auf ihn zu übertragen.
2. Eine steuerschädliche Nutzungsüberlassung eines Grundstücks an Dritte ist anzunehmen, wenn das Grundstück einer Personengesellschaft nicht von dem Erblasser oder Schenker, sondern von einer anderen Personengesellschaft überlassen wird. Dies gilt selbst dann, wenn der Erblasser Gesellschafter dieser Personengesellschaft ist.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.10.2018 - 3 K 533/17 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 2008 gegründete GmbH & Co. KG. Alleiniger Kommanditist war A.
- 2 Mit Vertrag vom 29.08.1991 war ein Grundstück (Betriebsgrundstück) an die TK-GmbH zu betrieblichen Zwecken verpachtet worden. Seit Gründung der Klägerin gehörte das Betriebsgrundstück zu ihrem Betriebsvermögen und stellte dort den Hauptvermögenswert dar. Die TK-GmbH wurde im Jahr 2008 durch Formwechsel in die TK-KG umgewandelt. Alleiniger Kommanditist mit einer Kommanditeinlage von 26.000 € war A. Einzelvertretungsbefugte Komplementärin ohne Kapitaleinlage war die TV-GmbH, deren Alleingesellschafter mit einem Geschäftsanteil von 25.000 € ebenfalls A war. Einzelvertretungsbefugte und von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) befreite Geschäftsführer der TV-GmbH waren A und sein Sohn, der durch das Finanzgericht (FG) zum Verfahren beigelegt wurde (Beigeladener). Die Verpachtung des Betriebsgrundstücks wurde zwischen der Klägerin und der TK-KG fortgesetzt.
- 3 Mit notariell beurkundetem Schenkungsvertrag vom 18.12.2008 übertrug A einen Teil-Kommanditanteil an der TK-KG in Höhe von 24.700 € (95 %) auf den Beigeladenen. Der Schenkungsvertrag sah in § 2 Nr. 2 ein Widerrufsrecht vor, nach dem A einen vererblichen Anspruch auf (Rück-)Übertragung der Schenkungsgegenstände u.a. dann hatte, wenn der Beigeladene sich durch eine schwere Verfehlung gegen A des groben Undanks schuldig gemacht (§ 2

Nr. 2.1 des Schenkungsvertrags) oder ohne Zustimmung des A über den Schenkungsgegenstand verfügt hatte (§ 2 Nr. 2.7 des Schenkungsvertrags).

- 4 Am 18.12.2008 wurde zudem der Gesellschaftsvertrag der TK-KG neugefasst. Nach dessen § 5 Abs. 1 war weiterhin zur Geschäftsführung und Vertretung der TK-KG die TV-GmbH allein berechtigt und verpflichtet. Gemeinsam vertretungsbefugte Geschäftsführer der TV-GmbH waren A und der Beigeladene. In § 5 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags wurde vereinbart, dass zur Vornahme von bestimmten Geschäften und Rechtshandlungen, die über den üblichen Rahmen des Geschäftsbetriebes hinausgehen, die Einwilligung der Gesellschafterversammlung der TK-KG erforderlich war. Im Anschluss wurden verschiedene solcher Rechtshandlungen und Rechtsgeschäfte --z.B. der Erwerb von und die Verfügung über Grundstücke oder die Änderung des Gesellschaftszwecks-- genannt. In einem als "Abs. 2" bezeichneten Abs. 3 des § 5 des Gesellschaftsvertrags wurde schließlich niedergelegt, dass Gesellschafterbeschlüsse gemäß Abs. 3 (gemeint: Abs. 2) der Mehrheit von 96 % der Stimmen bedurften. Gemäß § 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags war die Gesellschafterversammlung nur dann beschlussfähig, wenn alle Gesellschafter ordnungsgemäß geladen wurden und in der Versammlung mindestens mehr als 96 % des Kommanditkapitals vertreten waren. Nach § 17 des Gesellschaftsvertrags konnte ein Gesellschafter seinen Geschäftsanteil nur auf andere Personen übertragen, wenn ein Einwilligungsbeschluss der Gesellschafter mit einer Mehrheit von 96 % aller nach dem Gesellschaftsvertrag vorhandenen Stimmen vorlag. Gemäß § 8 Abs. 5 des Gesellschaftsvertrags gewährten je 100 € Kommanditeinlage eine Stimme.
- 5 A verstarb am ...2012. Alleinerbin war seine Ehefrau (E). In einem gemeinschaftlichen Testament vom ...2006 hatten A und E durch Vermächtnis verfügt, dass der "gesamte an" die TK-KG "verpachtete [...], betrieblich genutzte [...] Grundbesitz" auf den Beigeladenen übergehen sollte. In Erfüllung dieses Vermächtnisses übertrug E im November 2012 alle Anteile an der Klägerin und die noch nicht in seinem Eigentum befindlichen Anteile an der TK-KG auf den Beigeladenen.
- 6 Die Klägerin reichte am 12.07.2012 eine Erklärung zur Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen nach § 97 Abs. 1a, § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) ein. Der Wert des Betriebsgrundstücks auf den ...2012 wurde am 18.06.2013 auf X € festgestellt.
- 7 Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens auf den ...2012 für Zwecke der Erbschaftsteuer nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, die gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (StVereinfG 2011) vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131 --ErbStG a.F.--) und die gesonderte Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG a.F. (Feststellungsbescheid) vom 02.07.2013 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Wert des Anteils am Betriebsvermögen auf Y € und die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sowie die Ausgangslohnsumme auf 0 € fest. Feststellungsbeteiligte i.S. des § 154 des Bewertungsgesetzes i.d.F. des StVereinfG 2011 (BewG 2012) waren die Klägerin und der Beigeladene.
- 8 Nach einer Außenprüfung wurde der Feststellungsbescheid zweimal geändert und mit Änderungsbescheid vom 12.02.2015 die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens auf X € (= Quote des Verwaltungsvermögens: 98,77 %) festgestellt. Der Änderungsbescheid bezeichnete als Feststellungsbeteiligte wiederum die Klägerin und den Beigeladenen.
- 9 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, der geänderte Feststellungsbescheid weise zu Recht als Beteiligte nur die Klägerin und den Beigeladenen aus. Der streitbefangene Grundbesitz sei zutreffend als Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a.F. qualifiziert worden. Die Voraussetzungen der Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG a.F. lägen nicht vor. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 195 veröffentlicht.
- 10 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG und § 154 Abs. 1 BewG 2012 sowie von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a und Abs. 2a ErbStG a.F. geltend.
- 11 Der Feststellungsbescheid sei entgegen § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) nicht hinreichend bestimmt und deshalb nach § 125 Abs. 1 AO nichtig. E hätte an der Feststellung beteiligt werden müssen. Als Gesamtrechtsnachfolgerin des A seien ihr --und nicht dem Beigeladenen als Vermächtnisnehmer-- im Todeszeitpunkt die Anteile an der Klägerin zuzurechnen. Demgemäß sei E nach § 154 Abs. 1 Nr. 1, § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG 2012 i.V.m. § 97 BewG notwendige Feststellungsadressatin. Mit dieser Feststellung gehe die hier

streitige Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens gemäß § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. zwingend einher. Es sei nicht maßgebend, wer die Steuerbefreiung nach § 13b ErbStG a.F. letztlich in Anspruch nehme.

- 12** Der Feststellungsbescheid sei auch materiell-rechtlich rechtswidrig. Die Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. definiere einen eigenen erbschaftsteuerrechtlichen Begriff der Betriebsaufspaltung. Der ertragsteuerrechtlich geforderte einheitliche geschäftliche Betätigungswille als Voraussetzung der personellen Verflechtung werde dem erbschaftsteuerrechtlichen Ziel nicht gerecht, dasjenige Vermögen zu begünstigen, das dem Erhalt von Arbeitsplätzen diene. A sei zu 100 % an der Klägerin und zu 5 % an der TK-KG beteiligt gewesen. Letzteres reiche im Streitfall aus, um eine erbschaftsteuerrechtliche Betriebsaufspaltung anzunehmen. A sei nicht nur als Geschäftsführer der Komplementärin maßgebend an den alltäglichen Geschäften der TK-KG, sondern wegen des in § 5 des Gesellschaftsvertrags vorgesehenen Quorums von 96 % auch an deren außergewöhnlichen Geschäften beteiligt gewesen. Im Übrigen habe A schon deshalb einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen bei der Klägerin wie bei der TK-KG durchsetzen können, weil die Schenkung unter den Vorbehalt des Widerrufs gestellt worden sei und der Beigeladene über den Gegenstand der Zuwendung nicht ohne Zustimmung von A habe verfügen dürfen.
- 13** Im Übrigen sei die Ungleichbehandlung zwischen einem Einzelunternehmen und einer Kapitalgesellschaft einerseits und einer Personengesellschaft andererseits nicht gerechtfertigt. Hätte sich das verpachtete Betriebsgrundstück im Vermögen des A befunden, wäre es unstrittig seinem Sonderbetriebsvermögen bei der TK-KG zuzurechnen und damit begünstigt gewesen. Ebenso verhielte es sich, wenn sich das Grundstück im Vermögen einer GmbH befände und A die Anteile hieran hielte.
- 14** Sollte die Beteiligung des A an der Klägerin in Übereinstimmung mit der Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 16.09.2014 (Deutsches Steuerrecht 2014, 2180) dem Sonderbetriebsvermögen der TK-KG zuzurechnen gewesen sein, wäre das Betriebsgrundstück ebenfalls kein Verwaltungsvermögen, da dann die Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 2 ErbStG a.F. einschlägig sei.
- 15** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Änderungsbescheid vom 12.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.01.2017 dahingehend zu ändern, dass die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens auf 0 € festgestellt wird.
- 16** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Bei der Feststellung nach § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. handele es sich um eine von der Feststellung gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG i.V.m. § 97 BewG zu unterscheidende, eigenständige Feststellung, auch wenn beide Feststellungen in einem Bescheid ergangen seien. Die Steuerbefreiung des § 13a ErbStG a.F. könne der Beigeladene als Vermächtnisnehmer und nicht E als Erbin in Anspruch nehmen. Daher betreffe die Feststellung nach § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. nur ihn. Die Rückausnahme des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. finde keine Anwendung. Nachdem A dem Beigeladenen die Anteile an der TK-KG geschenkt habe, habe er seinen Willen dort nicht mehr durchsetzen können. Auch die Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 2 ErbStG a.F. sei nicht einschlägig. Die Vorschrift sei eng auszulegen. Das Betriebsgrundstück befinde sich nicht im Sonderbetriebsvermögen des A.
- 18** Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.
- 19** Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass nur die Klägerin und der Beigeladene Beteiligte am Feststellungsverfahren nach § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. sind. Ebenfalls zutreffend hat das FG entschieden, dass es sich bei dem Betriebsgrundstück um Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a.F. handelt. Die

Voraussetzungen der Rückausnahmen nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a und Buchst. b ErbStG a.F. liegen nicht vor.

- 21** 1. Die Vorschriften der §§ 13a, 13b ErbStG a.F. sind verfassungswidrig, jedoch nach Maßgabe des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BGBl I 2015, 4, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50) weiter anzuwenden und nur begrenzt einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.12.2020 - II R 22/18, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 26 ff.).
- 22** 2. Der Änderungsbescheid vom 12.02.2015 hat zu Recht E nicht als Feststellungsbeteiligte ausgewiesen. Es kann deshalb dahinstehen, ob die Klägerin andernfalls daraus überhaupt eine Beschwerde i.S. von § 40 Abs. 2 FGO hätte ableiten können.
- 23** a) Nach § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt i.S. des § 152 Nrn. 1 bis 3 BewG die Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 und des jungen Verwaltungsvermögens i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. gesondert fest, wenn diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Dies gilt entsprechend, wenn nur ein Anteil am Betriebsvermögen i.S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. übertragen wird. Die Entscheidung, ob die Werte von Bedeutung sind, trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder für die Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 BewG zuständige Finanzamt. § 151 Abs. 3 und die §§ 152 bis 156 BewG 2012 sind auf § 13b Abs. 2a Sätze 1 bis 3 ErbStG a.F. entsprechend anzuwenden. Nach § 154 Abs. 1 BewG 2012 sind am Feststellungsverfahren beteiligt diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist (§ 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG 2012), diejenigen, die das Finanzamt zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat (§ 154 Abs. 1 Nr. 2 BewG 2012) und diejenigen, die eine Steuer schulden, für deren Festsetzung die Feststellung von Bedeutung ist (§ 154 Abs. 1 Nr. 3 BewG 2012).
- 24** aa) Der Gegenstand des Feststellungsverfahrens nach § 13b Abs. 2a Satz 1 ErbStG a.F. sind die Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens. Gegenstand der Feststellung i.S. des entsprechend anwendbaren § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG 2012 sind die Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens. Welche Wirtschaftsgüter zum Verwaltungsvermögen gehören, wird in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 ErbStG a.F. abschließend aufgezählt. Darunter fallen Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke.
- 25** bb) Wem der Gegenstand der Feststellung nach § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG 2012 i.V.m. § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. zuzurechnen ist, richtet sich nach zivilrechtlichen Grundsätzen. Die Zurechnung des festgestellten Gegenstands erfolgt in der Regel an den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer gemäß § 39 Abs. 1 AO (Grootens/Brokmeier in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 120.1. Lieferung 08.2020, § 154 BewG Rz 2; Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 154 BewG Rz 9). Auch eine Personengesellschaft kann zivilrechtliche Eigentümerin eines Grundstücks sein (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 25.09.2006 - II ZR 218/05, Betriebs-Berater 2006, 2490, unter I.2., zu einer GbR).
- 26** cc) Beteiligte am Feststellungsverfahren sind nach § 154 Abs. 1 Nr. 3 BewG 2012 diejenigen, die eine Steuer schulden, für deren Festsetzung die Feststellung von Bedeutung ist. Ein Vermächtnisnehmer ist Schuldner der Erbschaftsteuer für seinen Vermächtniserwerb (§ 20 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--). Kann er für seinen Erwerb die Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a.F. in Anspruch nehmen, weil der Erbe aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers begünstigtes Vermögen auf ihn übertragen musste (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG a.F.), ist die Feststellung der Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens für die Festsetzung der Erbschaftsteuer des Vermächtnisnehmers von Bedeutung.
- 27** dd) Soweit der BFH mit Urteil vom 06.07.2011 - II R 44/10 (BFHE 234, 107, BStBl II 2012, 5, Rz 24) zu § 154 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878 --BewG 2007--) entschieden hat, dass diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung i.S. des § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG 2007 zuzurechnen ist, entgegen § 39 AO die in Betracht kommenden Steuerschuldner seien (vgl. auch RB 154 Abs. 1 der zum Zeitpunkt des streitgegenständlichen Erwerbs geltenden Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 --ErbStR 2011-- vom 19.12.2011, BStBl I 2011, Sondernummer 1/2011, S. 2), hält er daran für § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG 2012 nicht mehr fest. Der BFH hatte die Auslegung des § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG 2007 auf den Sinn und Zweck und den Regelungszusammenhang gestützt. Nachdem § 154 Abs. 1 Nr. 3 BewG 2012 aufgrund des StVereinfG 2011 eingefügt wurde, ist diese weitgehende Gesetzesauslegung nicht mehr notwendig.

- 28** b) Im Streitfall hat das FA im Änderungsbescheid zutreffend nur die Klägerin und den Beigeladenen am Feststellungsverfahren nach § 13b Abs. 2a Satz 1 ErbStG a.F. i.V.m. § 154 BewG 2012 beteiligt.
- 29** aa) Die Klägerin war Feststellungsbeteiligte gemäß § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG 2012 i.V.m. § 13b Abs. 2a Sätze 1 und 4 ErbStG a.F., da ihr am Todestag des A als Steuerstichtag das Betriebsgrundstück als zivilrechtliche Eigentümerin zuzurechnen war. Nicht entscheidungserheblich ist, dass E durch den Tod des A als seine testamentarische Alleinerbin im Wege der Gesamtrechtsnachfolge das Eigentum an den Anteilen an der Klägerin erworben hat, in deren Betriebsvermögen sich das Betriebsgrundstück befand. Hierdurch ändert sich nichts an der Eigentümerstellung der Klägerin in Bezug auf das Betriebsgrundstück.
- 30** bb) Der Beigeladene war im Feststellungsverfahren nach § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. Beteiligter gemäß § 154 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 BewG 2012. Die Feststellung der Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens war für die Festsetzung der Erbschaftsteuer für seinen Vermächtniserwerb von Bedeutung. Sein Erwerb bestand aus --dem Grunde nach-- gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. begünstigtem Vermögen. Das Vermächtnis aus dem Testament vom 12.12.2006 war zwar dem Wortlaut nach nicht mehr erfüllbar, nachdem das Betriebsgrundstück nicht mehr im Eigentum des A, sondern der Klägerin stand. E und der Beigeladene haben das Vermächtnis indes übereinstimmend so ausgelegt, dass es auf Übertragung aller Anteile an der Klägerin gerichtet gewesen sei. Dies kann der Anteilsübertragung von E auf den Beigeladenen im November 2012 in Erfüllung des Vermächtnisses entnommen werden. Diese Auslegung entspricht dem Grundgedanken des § 2084 BGB, da das Betriebsvermögen der Klägerin fast nur aus dem Betriebsgrundstück bestand. Die Übertragung der Anteile durch E kam der ihr rechtlich nicht möglichen Übertragung des Betriebsgrundstücks gleich.
- 31** cc) E war am Feststellungsverfahren nach § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. nicht zu beteiligen. Ihr war weder das Betriebsgrundstück als Gegenstand der Feststellung zuzurechnen noch wurde sie durch das FA zur Abgabe einer Feststellungserklärung hinsichtlich der Feststellungen nach § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. aufgefordert. Wegen ihrer Verpflichtung, die gesamten Anteile an der Klägerin auf den Beigeladenen als Vermächtnisnehmer zu übertragen, schuldete sie auch keine Steuer, für deren Festsetzung die Feststellung von Bedeutung ist. Nicht entscheidungserheblich ist in diesem Zusammenhang, dass E durch den Tod des A als seine Alleinerbin zivilrechtlich Eigentümerin der Anteile an der Klägerin wurde. Die Zurechnung der Anteile ist für das Feststellungsverfahren hinsichtlich der Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a ErbStG a.F. nicht von Bedeutung. Die Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a Satz 1 ErbStG a.F. und die Feststellung des Werts des Betriebsvermögens nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, das der E zuzurechnen wäre, sind zwei getrennte Feststellungen. Dies belegt auch § 13b Abs. 2a Satz 4 ErbStG a.F., der zwar auf § 151 Abs. 3 BewG, nicht aber auf § 151 Abs. 1 BewG verweist. Beide Feststellungen sind jeweils eigenständig einer Überprüfung im Einspruchs- und Klageverfahren zugänglich, auch wenn sie in einem Bescheid zusammengefasst sind (ähnlich BFH-Urteil vom 05.09.2018 - II R 57/15, BFHE 262, 455, BStBl II 2019, 42, Rz 13, zu den Feststellungen der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a Satz 1 ErbStG a.F.).
- 32** 3. Das Betriebsgrundstück ist Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a.F.
- 33** a) Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. gehört zum begünstigten Vermögen vorbehaltlich § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 BewG) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs. Gemäß § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. bleibt Vermögen i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. ausgenommen, wenn das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht.
- 34** b) Die Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 ErbStG a.F. abschließend aufgezählt. Maßgebend für die Einordnung von Wirtschaftsgütern als Verwaltungsvermögen sind die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 ErbStG; vgl. RE 13b.8 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011; nunmehr RE 13b.12 Abs. 2 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 --ErbStR 2019-- vom 16.12.2019, BStBl I 2019, Sondernummer 1/2019; Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz 79, 88). Zum Verwaltungsvermögen gehören Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a.F.). "Dritter" i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a.F. ist jede Person, die nicht mit dem Nutzungsüberlassenden identisch ist. Dritte können natürliche Personen --auch Angehörige--, Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften sein (vgl. Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz 94 f.).
- 35** 4. Die Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. liegt nicht vor.
- 36** a) Nach dieser Vorschrift ist eine Nutzungsüberlassung eines Grundstücks an Dritte nicht anzunehmen, wenn der

Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt.

- 37** aa) § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. nimmt mit dem Beherrschungserfordernis das zur ertragsteuerrechtlichen Betriebsaufspaltung begründete Merkmal der personellen Verflechtung auf (Stalleiken in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2. Aufl., § 13b Rz 113, zu der aktuellen, aber der bisherigen Fassung entsprechenden Vorschrift des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG). Ob mit der Finanzverwaltung davon auszugehen ist, dass die gesamten Voraussetzungen der ertragsteuerrechtlichen Betriebsaufspaltung erfüllt sein müssen (RE 13b.10 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 ErbStR 2011; ebenso weiterhin RE 13b.14 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 ErbStR 2019), darunter die sachliche Verflechtung sowie im Rahmen der personellen Verflechtung die "unmittelbare" Durchsetzung des Betätigungswillens (vgl. aus ertragsteuerrechtlicher Sicht BFH-Urteil vom 15.04.1999 - IV R 11/98, BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532, unter 1.b; kritisch dazu im vorliegenden Kontext Stalleiken, a.a.O., § 13b Rz 113; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl., § 13b Rz 51; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13b Rz 262 bis 265; offen BeckOK, ErbStG/Korezkij, 9. Ed. 01.10.2020, ErbStG § 13b Rn 132), bedarf im Streitfall keiner Entscheidung.
- 38** bb) Ertragsteuerrechtlich liegt eine personelle Verflechtung vor, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 24.09.2015 - IV R 9/13, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154, Rz 27). Dies ist anzunehmen, wenn die Person oder Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen. Ob diese Voraussetzung vorliegt, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden. An diese Voraussetzung sind strenge Anforderungen zu stellen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 08.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, Leitsatz).
- 39** cc) Für eine personelle Beherrschung des Betriebsunternehmens ist --abgesehen vom Sonderfall der faktischen Beherrschung-- erforderlich, dass der Gesellschafter nach den gesellschaftsrechtlichen Stimmverhältnissen in der Lage ist, seinen Willen durchzusetzen. Er muss über die Mehrheit der Stimmen verfügen, die der Gesellschaftsvertrag oder das Gesetz für Gesellschafterbeschlüsse vorsieht, sofern wenigstens für "die Geschäfte des täglichen Lebens" das Mehrheitsprinzip maßgeblich ist (vgl. BFH-Urteil vom 21.08.1996 - X R 25/93, BFHE 181, 284, BStBl II 1997, 44, unter 3.). Die Mehrheit der Stimmen reicht auch dann zur Beherrschung aus, wenn in besonderen Fällen vorausgesetzt wird, dass Gesellschafterbeschlüsse einstimmig oder mit qualifizierter Mehrheit zu fassen sind (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2005 - X R 56/04, BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, unter II.1.a, für eine GmbH als Betriebsgesellschaft).
- 40** dd) Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille kann einkommensteuerrechtlich ausnahmsweise auch auf anderer als gesellschaftsrechtlicher Grundlage --nämlich bei faktischer Beherrschung der Besitz- oder Betriebsgesellschaft durch einen Gesellschafter oder einen Dritten-- zu bejahen sein. Die Fähigkeit, den geschäftlichen Betätigungswillen im Betriebsunternehmen durchzusetzen, kann --ohne entsprechenden Anteilsbesitz-- in Ausnahmefällen auch durch eine besondere tatsächliche Machtstellung des Besitzgesellschafters in der Betriebsgesellschaft vermittelt werden (vgl. BFH-Urteil vom 16.06.1982 - I R 118/80, BFHE 136, 287, BStBl II 1982, 662, unter 2.).
- 41** Eine solche wirtschaftliche Machtstellung der Gesellschafter der Besitzgesellschaft im Verhältnis zu den diesen nahestehenden Gesellschaftern der Betriebsgesellschaft kann insbesondere dann zu bejahen sein, wenn sie aus fachlichen Gründen eine eindeutige Vorrangstellung auf dem Gebiet der in Frage stehenden geschäftlichen Betätigung haben, die es den Gesellschaftern der Betriebsgesellschaft im eigenen wohlverstandenen wirtschaftlichen Interesse zwingend nahelegt, sich bei der Ausübung ihrer Rechte als Gesellschafter der Betriebsgesellschaft weithin den Vorstellungen der ihnen nahestehenden Gesellschafter der Besitzgesellschaft unterzuordnen (BFH-Urteil vom 29.07.1976 - IV R 145/72, BFHE 119, 462, BStBl II 1976, 750, unter 2.c). Dies ist z.B. dann der Fall, wenn der Alleininhaber des Besitzunternehmens als Gesellschafter im Betriebsunternehmen zwar nicht über die Mehrheit der das Stimmrecht bestimmenden Anteile verfügt, jedoch der alleinige und als solcher von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter Geschäftsführer des Betriebsunternehmens ist, die erforderliche Sachkunde besitzt, die Geschäfte des Betriebsunternehmens zu führen und aufgrund einer über den Tod hinaus erteilten Vollmacht ohne weiteres in der Lage ist, seine Minderheitsbeteiligung an dem Betriebsunternehmen auf eine Mehrheitsbeteiligung aufzustocken und so die Stimmenmehrheit in dem Betriebsunternehmen zu erlangen (vgl. BFH-Urteil vom 29.01.1997 - XI R 23/96, BFHE 182, 216, BStBl II 1997, 437). Erforderlich ist eine faktische

Einwirkung auf die zur Beherrschung führenden Stimmrechte, nicht nur auf die kaufmännische oder technische Betriebsführung (vgl. BFH-Beschluss vom 29.08.2001 - VIII B 15/01, BFH/NV 2002, 185, unter 2.b aa).

- 42** Maßgebend für das Vorliegen einer faktischen Beherrschung sind stets die Umstände des Einzelfalls (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2009 - X R 22/07, BFH/NV 2010, 208, unter II.1.a). An den Nachweis, dass der oder die eigentlich rechtlich herrschenden Gesellschafter den Willen des faktisch Herrschenden befolgen müssen, sind strenge Anforderungen zu stellen (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.1988 - X R 5/86, BFHE 154, 566, BStBl II 1989, 152, unter 2.b). Die objektive Feststellungslast trägt derjenige, der hieraus günstigere Folgen für sich ableitet (vgl. Kahle/Heinstein in Frotscher/Geurts, EStG, Anhang 2 zu § 15 Rz 139).
- 43** ee) Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. muss der Erblasser oder Schenker diejenige Person sein, die den überlassenden Betrieb (Besitzunternehmen) sowie den nutzenden Betrieb (Betriebsunternehmen) tatsächlich beherrscht. Eine Beherrschung durch den Erwerber genügt nicht.
- 44** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. im Streitfall am Todestag des A nicht vorlagen.
- 45** aa) Nach der Übertragung der Anteile an der TK-KG in Höhe von 95 % von A auf den Beigeladenen am 18.12.2008 konnte A seinen geschäftlichen Betätigungswillen zwar weiterhin bei der Klägerin, nicht mehr jedoch in der TK-KG durchsetzen. Er verfügte dort nur noch über 5 % und damit nicht über die Mehrheit der Stimmen. Es ist ohne Belang, dass die Gesellschafterversammlung nur beschlussfähig war, wenn mindestens mehr als 96 % der Stimmen anwesend waren, und dass gewisse Geschäfte und Rechtshandlungen sowie die Verfügung über Geschäftsanteile einer Mehrheit von 96 % und somit der Mitwirkung von A bedurften. Damit besaß A zwar eine Sperrminorität, die bewirkte, dass der Beigeladene in diesen Angelegenheiten seinen Willen gegen ihn nicht durchzusetzen vermochte. Er konnte dies umgekehrt gegen den Beigeladenen aber auch nicht. Die Position des A als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der TV-GmbH, die wiederum einzelvertretungsberechtigte Gesellschafterin der TG-KG und allein zu deren Geschäftsführung berufen war (§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 114 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs), reicht nicht aus, da sie nichts an den gesellschaftsrechtlichen Stimmverhältnissen änderte.
- 46** bb) A konnte die TK-KG auch nicht faktisch beherrschen. Für die faktische Beherrschung ist es zwar grundsätzlich unschädlich, dass A lediglich die Stellung eines Minderheitsgesellschafters innehatte. Er war aber nicht in der Lage, auf die zur Beherrschung führenden Stimmrechte einzuwirken. Die in § 2 des Schenkungsvertrags vorgesehene Möglichkeit zum Widerruf der Schenkung reicht für eine solche Einwirkung nicht aus. Denn ein Widerruf und die damit einhergehende Möglichkeit der Wiedererlangung von 95 % der Anteile und somit der Kapital- und Stimmenmehrheit bei der TK-KG war nicht jederzeit und bedingungslos möglich, sondern an qualifizierte vertragliche Voraussetzungen gebunden. Danach hätte sich der Beigeladene z.B. entweder durch eine schwere Verfehlung gegen A des groben Undanks schuldig machen müssen (§ 2 Nr. 2.1 des Schenkungsvertrags) oder der Beigeladene hätte ohne Zustimmung des A über die erworbenen Anteile oder die daraus resultierenden Rechte verfügen müssen. Anders als in dem durch den BFH in BFHE 182, 216, BStBl II 1997, 437 entschiedenen Fall war es A daher nicht jederzeit und bedingungslos möglich, die Mehrheit der Stimmrechte bei der TK-KG (wieder) zu erlangen.
- 47** 5. Die Voraussetzungen der Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 2 ErbStG a.F. liegen ebenfalls nicht vor.
- 48** a) Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 2 ErbStG a.F. stellen zur Nutzung überlassene Grundstücke auch dann kein Verwaltungsvermögen dar, wenn der Erblasser oder Schenker als Gesellschafter einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte, und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt. Mit dieser Formulierung erfasst das Gesetz Sonderbetriebsvermögen des Erblassers oder Schenkers (RE 13b.10 Abs. 2 ErbStR 2011; Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz 103; Stalleiken in von Oertzen/Loose, a.a.O., § 13b Rz 116). Solches liegt nicht vor, wenn nicht der Erblasser oder Schenker als Mitunternehmer selbst, sondern eine gewerblich geprägte Personengesellschaft den Vermögensgegenstand einer gewerblichen Schwesterpersonengesellschaft zur Nutzung überlässt. In einem solchen Fall handelt es sich um Betriebsvermögen der überlassenden Personengesellschaft und nicht um Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bei der nutzenden Personengesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1994 - VIII R 63/93, BFHE 177, 28, BStBl II 1996, 93, unter II.1.a und II.2.). Für eine analoge Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 2 ErbStG a.F. auf solche Fälle fehlt es an einer Regelungslücke.

Die Rückausnahmen in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F. sind abschließend normiert und einer Erweiterung nicht zugänglich.

- 49** b) Im Streitfall wurde das Betriebsgrundstück im Betriebsvermögen der Klägerin gehalten. Es war nicht Sonderbetriebsvermögen des A.
- 50** c) Dahingestellt bleiben kann, ob die Beteiligung des A an der Klägerin dem Sonderbetriebsvermögen der TK-KG zuzurechnen sein könnte. Die eng auszulegende Rückausnahme des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 2 ErbStG a.F. verlangt, dass der Erblasser bzw. Schenker selbst denjenigen Vermögensgegenstand überlässt, der zum Verwaltungsvermögen gehört. Die Überlassung des Vermögensgegenstands durch eine Personengesellschaft reicht nicht, auch wenn der Erblasser/Schenker deren Anteile in seinem Sonderbetriebsvermögen hält. Ebenso wenig genügt es, wenn er seine Beteiligung an der Personengesellschaft überlässt, denn dann ist nicht derjenige Vermögensgegenstand, der Teil des Verwaltungsvermögens ist, Gegenstand der Überlassung.
- 51** 6. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG a.F. unter bestimmten weiteren Voraussetzungen auch dann nicht anzunehmen, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt. Diese zusätzlichen Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG a.F. liegen im Streitfall nicht vor, was zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig ist. Es muss deshalb nicht entschieden werden, ob dadurch, dass --wie der Beigeladene in der mündlichen Verhandlung vor dem FG ausgeführt hat-- neben dem Betriebsgrundstück auch noch der Firmenwert an die TK-KG verpachtet worden sei, eine Betriebsverpachtung im Ganzen begründet worden sein könnte.
- 52** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nach § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig. Da er keinen Antrag gestellt hat, hat er kein eigenes Kostenrisiko i.S. des § 135 Abs. 3 FGO getragen. Zudem hat er das Verfahren weder durch einen eigenen Sachvortrag noch durch Rechtsausführungen gefördert (vgl. BFH-Beschluss vom 10.08.1988 - II B 138/87, BFHE 153, 519, BStBl II 1988, 842).
- 53** 8. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)