

Urteil vom 02. Dezember 2020, II R 22/18

Erbschaft- und Schenkungsteuer: Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte

ECLI:DE:BFH:2020:U.021220.IIR22.18.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13a, ErbStG § 13b, AO § 163, AO § 171 Abs 10, BewG § 152, FGO § 53, FGO § 74, FGO § 119 Nr 3, FGO § 120 Abs 1 S 1, FGO § 155 S 1, ZPO § 174, ZPO § 251, ErbStG § 13a, ErbStG § 13b, ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 1 S 1, ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 1 S 2 Buchst a Alt 1, ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 1 S 2 Buchst b DBuchst aa, ErbStR 2011 Abschn RE13b.10 Abs 1, ErbStR 2019 Abschn RE13b.14 Abs 1, BVerfGG § 31 Abs 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 14. Mai 2018, Az: 11 K 3401/16

Leitsätze

Eine teleologische Reduktion oder Erweiterung der Tatbestandsmerkmale der §§ 13a, 13b ErbStG i.d.F. des ErbStRG kann nicht ausschließlich darauf gestützt werden, dass die Vorschriften ansonsten verfassungswidrig wären. Die Wirkung der durch Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 angeordneten Weitergeltung darf nicht unterlaufen werden.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 15.05.2018 - 11 K 3401/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der 1934 geborene A hatte seit Mitte der 50er Jahre des vorigen Jahrhunderts bis zum Ende des Jahres 2000 auf eigenen Grundstücken ein Einzelunternehmen betrieben und dort auch gewohnt. Die 1967 und 1970 geborenen Kläger und Revisionskläger (Kläger), seine Neffen, waren in diesem Betrieb als Arbeitnehmer beschäftigt.
- 2** Mit Gesellschaftsvertrag vom 08.12.2000 wurde die GmbH mit einem Stammkapital von 75.000 € errichtet. Die beiden Kläger leisteten eine Stammeinlage in Höhe von jeweils 37.150 €, A eine in Höhe von 700 €. Die Kläger wurden zu Geschäftsführern bestellt. Am 02.01.2001 verkaufte und übertrug A den Geschäftsbetrieb seines Einzelunternehmens sowie die zu seinem Betriebsvermögen gehörenden beweglichen Wirtschaftsgüter an die GmbH, die das Unternehmen unter dem eingeführten Firmennamen fortführte. Die Betriebsgrundstücke überließ er der GmbH im Wege der Verpachtung und führte sein nunmehr auf die Verpachtung beschränktes Einzelunternehmen als "[...], Betriebsverpachtung im Ganzen" fort.
- 3** In einem gemeinschaftlichen Testament vom 27.01.2006 setzten sich A und seine Ehefrau gegenseitig zu Erben ein. Ein Vermächtnis auf den Tod des A sah vor, dass die beiden Kläger gegen eine mit einer Anpassungsklausel versehenen Versorgungsrente von monatlich 6.500 € zugunsten der überlebenden Ehefrau sowohl das Verpachtungsunternehmen als auch den Geschäftsanteil des A an der GmbH zu je hälftigem Miteigentum erhalten sollten.
- 4** Mit Vertrag vom 30.07.2012 übertrug A im Hinblick auf deren "künftiges Erbrecht" den Klägern in GbR die betrieblich genutzten Grundstücke gegen eine lebenslängliche Versorgungsrente von monatlich 6.000 €; im Falle

des Erstversterbens des A sollte der Witwe eine Versorgungsrente von monatlich 3.900 € zustehen. Die GbR setzte die Verpachtung der Grundstücke an die GmbH auf der Grundlage eines Vertrags vom 03.09.2012 fort. Am xx.xx.2013 verstarb A.

- 5 In ihren Erklärungen zur Feststellung des Bedarfswerts für den Gewerbebetrieb des A auf den 30.07.2012 gaben die Kläger als Verwaltungsvermögen einen Betrag von 8.022 € an (Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 % oder weniger). Zu "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile" machten sie keine Angaben, da sie die Grundstücke als begünstigtes Verwaltungsvermögen ansahen. Im Februar 2014 beantragten sie im Festsetzungsverfahren "ersatzweise" einen Erlass aus sachlichen und persönlichen Billigkeitsgründen nach § 163 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte auf der Basis gesonderter Grundbesitzwertfeststellungen die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens auf den 30.07.2012 mit dem letzten im Klageverfahren ergangenen Bescheid vom 21.09.2017 auf 861.954 € fest, da die von A auf die GbR der Kläger übertragenen Grundstücke nicht als begünstigtes Verwaltungsvermögen anzusehen seien.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies aufgrund einer mündlichen Verhandlung, in der die Beteiligten übereinstimmend einen Antrag auf Ruhen des Verfahrens mit Rücksicht auf das Billigkeitsverfahren stellten, die Klage ab.
- 7 Die Aussetzung der Verhandlung nach § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) oder eine Ruhensanordnung nach § 251 der Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. § 155 Satz 1 FGO bis zur Entscheidung über den Billigkeitserlass nach § 163 AO lehnte es im Rahmen der Urteilsbegründung ab. Dies sei nach Abwägung prozessökonomischer Gesichtspunkte und der Interessen der Beteiligten weder geboten noch zweckmäßig. Die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO sei zwar Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO. Umgekehrt erübrige sich aber die Billigkeitsmaßnahme, wenn die vorliegende Klage Erfolg habe.
- 8 Das FA habe die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131 --ErbStG a.F.--) zutreffend festgestellt. Das Betriebsvermögen des mit Vertrag vom 30.07.2012 i.S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. übertragenen Verpachtungsbetriebs habe zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen, namentlich aus Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücken i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a.F. bestanden. Die GmbH sei als selbständige juristische Person ungeachtet der Beteiligungsverhältnisse Dritte. Die Ausnahmeregelungen in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG a.F. griffen nicht ein. A habe entgegen § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. nicht sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen können. Es liege auch kein --von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 2 ErbStG a.F. erfasstes-- Sonderbetriebsvermögen vor, da es eine zusammen mit den beiden Klägern gegründete GbR tatsächlich nicht gegeben habe und sich im Übrigen an eine solche --privilegierte-- Nutzungsüberlassung eine weitere --nicht privilegierte-- Nutzungsüberlassung an die GmbH angeschlossen hätte. Schließlich seien die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG a.F. nicht erfüllt, da eine Zuwendung unter Lebenden vorliege, die Kläger zudem nicht als Erben, sondern Vermächtnisnehmer des A vorgesehen gewesen seien und statt ihrer die GmbH Pächter der Grundstücke gewesen sei.
- 9 Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) gebiete keine andere Würdigung. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe die weitreichenden Verschonungsregelungen für das durch besonderen personalen Bezug zum Unternehmen gekennzeichnete Betriebsvermögen in seinem Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50) nicht zuletzt mit Blick auf die in § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. getroffenen Regelungen über das Verwaltungsvermögen für eine Übergangszeit gebilligt. Eine Erweiterung des durch den Gesetzgeber klar bestimmten Katalogs der Rückausnahmen zur Nichtbegünstigung des Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a bis e ErbStG a.F. im Wege der Auslegung sei nicht geboten. Im Übrigen sei der Sachverhalt Folge der autonomen Rechtsgestaltung des A. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1566 veröffentlicht.
- 10 Das FG-Urteil wurde den Klägern mittels Empfangsbekanntnisses an die Prozessbevollmächtigten zugestellt und ist in deren Kanzlei am 23.05.2018 eingegangen. Wegen Urlaubs hat der Bevollmächtigte das Empfangsbekanntnis erst am 05.06.2018 abgezeichnet und zurückgesandt. Die Revision ist am 02.07.2018 beim Bundesfinanzhof (BFH) eingegangen. Die Kläger tragen vor, dass der Bevollmächtigte erst am 05.06.2018 das Urteil entgegengenommen und seinen Willen dahin gebildet habe, die Übersendung des Urteils als Zustellung gelten zu lassen.

- 11 Während des Revisionsverfahrens hat das FA den Billigkeitsantrag der Kläger abgelehnt und den Einspruch zurückgewiesen. Die dagegen erhobene Klage ist beim FG anhängig.
- 12 Mit der Revision rügen die Kläger materiell-rechtlich die Verletzung von Bundesrecht durch die Verletzung ihrer Grundrechte aus Art. 2, 3 und 20 Abs. 3 GG im Zusammenhang mit der Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. Eine Begünstigung der Schenkung sei zwar vom Wortlaut des Gesetzes nicht erfasst, müsse aber aufgrund dessen teleologischer Erweiterung gewährt werden. Dies verlange die verfassungskonforme Auslegung nach dem Folgerichtigkeitsgebot, die trotz Weitergeltungsanordnung zulässig sei. Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers erlaube nicht alles. Hilfsweise sei die Rechtssache dem BVerfG vorzulegen. Die bisherige Übergangsregelung erfasse nicht die über 2016 hinaus im Gesetz enthaltenen Vorschriften betreffend die Rückausnahmen beim Verwaltungsvermögen. Das BVerfG habe eine Steuerverschonung für Betriebsvermögen sowie Ausnahmen für vermögensverwaltende Betriebe einschließlich begünstigender Rückausnahmen grundsätzlich gebilligt. Im Streitfall seien alle die Begünstigungen tragenden Elemente gegeben: ein förderungswürdiger mittelständischer Betrieb, ein eigentümergeführtes Unternehmen, die Sicherung von Arbeitsplätzen, ein personaler Bezug zwischen Vermögensübergeber und -übernehmer und die Abwesenheit von risikoloser Renditeerzielung und Gestaltungsmisbrauch durch Cash-GmbHs oder Konzernstrukturen.
- 13 Mittels verfassungskonformer Auslegung sei eine durch den Beschenkten zu über 99 % beherrschte GmbH nicht als "Dritte" anzusehen. Ferner sei eine zur Betriebsaufspaltung führende Durchsetzbarkeit eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens auch ohne schriftliche Vereinbarungen dann anzunehmen, wenn eine (nur) konkludent vereinbarte Besitz-GbR und die Betriebs-GmbH wirtschaftlich und familiär besonders voneinander abhängig seien. Weiter sei davon auszugehen, dass bei Überlassung von Sonderbetriebsvermögen an eine Besitz-GbR die Weiterüberlassung an eine personenidentische Betriebs-GmbH unschädlich sei. Schließlich müsse die Begünstigung des Pächters als eingesetztem Erben sich auch auf den beherrschenden Gesellschafter der pachtenden GmbH erstrecken, der designierter Vermächtnisnehmer oder lebzeitig Einzelrechtsnachfolger des Verpächters geworden sei.
- 14 Die Kläger rügen zudem Verfahrensmängel. Zum einen habe das FG im Hinblick auf die Frage, ob A auch in der GmbH einen einheitlichen geschäftlichen Willen habe durchsetzen können, den Sachverhalt unzureichend aufgeklärt. Es hätte sich aufgedrängt, die Kläger als Partei sowie weitere Familienangehörige als Zeugen zu den tatsächlichen Durchsetzungsmöglichkeiten des A in der GmbH zu hören. Die ohne Erörterung vorgenommene unzutreffende Unterstellung, A habe eine höhere Versorgungsverpflichtung durchsetzen wollen, aber nicht können, sei ein Verstoß gegen das rechtliche Gehör. Zum anderen habe das FG zu Unrecht das Verfahren nicht ausgesetzt oder zum Ruhen gebracht. Wenn gleichwohl im Festsetzungsverfahren vorab entschieden werden sollte, sei der BFH zumindest berufen, den Rahmen der zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeit zu treffenden Billigkeitsentscheidung abzustecken.
- 15 Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 21.09.2017 dahin zu ändern, dass die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens der "[...], Betriebsverpachtung im Ganzen", einheitlich und gesondert auf 8.022 € festgestellt wird.
- 16 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 17 Das FA bezweifelt, dass die Revision fristgerecht eingelegt wurde und hält sie im Übrigen auch für materiell-rechtlich unbegründet. Die Ungleichbehandlung sei gerechtfertigt, eine Aufweichung der formalen Kriterien des Gesetzes gerade im Interesse der Planbarkeit der Betriebsübergänge nicht angezeigt.

Entscheidungsgründe

II.

- 18 Die Revision ist zulässig, insbesondere fristgerecht eingelegt. Maßgebend für den Lauf der Revisionsfrist ist die Entgegennahme des mittels Empfangsbekanntnisses zugestellten Urteils.
- 19 1. Die Frist zur Einlegung der Revision von grundsätzlich einem Monat beginnt nach § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO mit Zustellung des vollständigen Urteils. Urteile des FG werden gemäß § 53 Abs. 1 und 2 FGO nach den Vorschriften der

ZPO zugestellt. Nach § 174 Abs. 1 ZPO i.d.F. des Gesetzes zur Förderung des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten vom 10.10.2013 (BGBl I 2013, 3786) kann ein Schriftstück u.a. an einen Anwalt gegen Empfangsbekanntnis zugestellt werden. § 174 Abs. 4 Satz 1 ZPO in der o.g. Fassung lässt zum Nachweis dieser Zustellung das mit Datum und Unterschrift des Adressaten versehene Empfangsbekanntnis genügen, das an das Gericht zurückzusenden ist. Bei einer solchen Zustellung gegen Empfangsbekanntnis ist das Urteil erst dann zugestellt, wenn der Bevollmächtigte oder ein beauftragter Mitarbeiter es entgegengenommen und seinen Willen dahin gebildet hat, die Übersendung des Urteils mit der Post als Zustellung gelten zu lassen (für den Bevollmächtigten BFH-Urteil vom 23.01.2013 - XI R 25/11, BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417, Rz 17, m.w.N.; für den Mitarbeiter bzw. Angehörigen einer Sozietät BFH-Beschluss vom 01.02.2008 - IV B 68/07, juris, unter II.1.a und b; BFH-Urteil in BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417, Rz 17). Das Empfangsbekanntnis ist zwar als Urkunde über den Zustellungsvorgang nicht mehr konstitutiver Bestandteil der Zustellung. Konstitutiv ist aber nach wie vor die --in dem Empfangsbekanntnis verkörperte-- Bereitschaft des Anwalts, die Zustellung an einem bestimmten Tag entgegenzunehmen und die Bekanntgabe des Schriftstückes als Zustellung gegen sich gelten zu lassen (BFH-Urteil in BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417, Rz 17). Daher ist für die Bekanntgabe weiterhin nicht der Tag der Einlegung in ein Postfach oder der Tag des Eingangs in den Räumen der Kanzlei, sondern die Entgegennahme maßgebend. Das gilt unabhängig von dem Umfang der standesrechtlichen Pflichten (BFH-Beschluss vom 21.02.2007 - VII B 84/06, BFHE 216, 481, BStBl II 2007, 583, unter II.1.).

- 20** 2. Nach diesen Maßstäben wurde das FG-Urteil den Klägern am 05.06.2018 zugestellt, so dass die Monatsfrist des § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO gewahrt ist. Erst an diesem Tage hat der Bevollmächtigte das Empfangsbekanntnis unterzeichnet und damit seine Bereitschaft verkörpert, die Bekanntgabe des Urteils als Zustellung gegen sich gelten zu lassen.

III.

- 21** Die Revision ist jedoch unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Summe der Werte des Verwaltungsvermögens bei dem Verpachtungsbetrieb des A unter Einbeziehung der an die GmbH verpachteten Grundstücke festzustellen war. Es handelt sich um Verwaltungsvermögen, da sie i.S. von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG a.F. an Dritte zur Nutzung überlassen sind. Die Rückausnahmen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F. greifen nicht ein.
- 22** 1. Das FA hat verfahrensrechtlich zutreffend die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens auf den 30.07.2012 gesondert festgestellt, da dies für die Schenkungsteuer von Bedeutung ist.
- 23** a) Nach § 13b Abs. 2a Satz 1 ErbStG a.F. stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt i.S. des § 152 Nrn. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) die Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 ErbStG a.F. 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. Der Erbschaftsteuer steht nach § 1 Abs. 1 ErbStG die Schenkungsteuer gleich.
- 24** b) Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden u.a. jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist, u.a. nach § 13a ErbStG. Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F. bleibt unter den im Weiteren benannten Voraussetzungen der Wert u.a. von Betriebsvermögen i.S. des § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag). Nach § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. wiederum sind begünstigt 85 % des in § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. genannten Vermögens.
- 25** c) Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. gehört zum begünstigten Vermögen vorbehaltlich § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. u.a. inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 BewG) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs. Nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. bleibt ausgenommen Vermögen i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG a.F., wenn das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Der Umfang des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens ist nach alledem für die Schenkungsteuer relevant.
- 26** 2. Diese Vorschriften sind zwar verfassungswidrig, aber anzuwenden. Sie sind für den Stichtag des Streitfalls keiner erneuten Vorlage an das BVerfG und nur begrenzt einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich.
- 27** a) Mit Urteil in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50 hat das BVerfG entschieden, dass §§ 13a, 13b ErbStG i.d.F. des

Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 --ErbStRG-- (BGBl I 2008, 3018) mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, aber bis zu einer spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffenden Neuregelung weiter anwendbar sind.

- 28** b) Eine erneute Vorlage zur Überprüfung dieser Vorschriften oder von Teilen hieraus ist für Besteuerungszeitpunkte innerhalb dieses Zeitraums ausgeschlossen.
- 29** aa) Entscheidungen des BVerfG haben gemäß § 31 Abs. 2 Satz 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) i.V.m. § 13 Nr. 11 BVerfGG und Art. 100 Abs. 1 GG Gesetzeskraft. Die erneute Vorlage einer Norm durch ein Gericht nach Art. 100 Abs. 1 GG ist möglich, wenn das BVerfG die Unvereinbarkeit einer Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG festgestellt und deren Weitergeltung für einen bestimmten Zeitraum angeordnet hat, die Norm jedoch in einem anderen Regelungszusammenhang steht, namentlich bei Anwendung einer Norm für eine andere Steuerart als sie der Weitergeltungsanordnung zugrunde lag (BVerfG-Beschluss vom 23.06.2015 - 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, 285, BStBl II 2015, 871, Leitsatz 1, Rz 48, betreffend die Anwendung von Bewertungsvorschriften einerseits für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, andererseits für die Grunderwerbsteuer).
- 30** bb) Danach findet im Streitfall eine neuerliche Vorlage nicht statt. Die Entscheidung des BVerfG bezieht sich auf §§ 13a, 13b ErbStG a.F. in ihrer Gesamtheit und betrifft sowohl die Unvereinbarkeit mit dem GG als auch die Weitergeltungsanordnung. Es geht den Klägern nicht um die Anwendung derselben Norm in unterschiedlichen Regelungszusammenhängen, sondern um weitergehende Begründungen und Argumente für die Unvereinbarkeit bestimmter Teile des § 13b ErbStG a.F. mit dem GG. Für die Gesetzeskraft des Tenors ist jedoch die dafür gegebene Begründung nicht erheblich. Im Übrigen hat das BVerfG ausgeführt, dass die nur Teilbereiche betreffenden Verfassungsverstöße die gesamte Verschonungsregelung in ihrem Kern erfassen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 281 f.). Es hat sich insbesondere mit dem Verwaltungsvermögen ausdrücklich auseinandergesetzt (BVerfG-Urteil in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 231 bis 252).
- 31** cc) Soweit die beanstandeten Vorschriften auch nach dem 30.06.2016 Geltung beanspruchen, rechtfertigt dies eine Vorlage im Streitfall schon deshalb nicht, weil ihre Verfassungskonformität in diesem Zeitraum für die Entscheidung aufgrund der Weitergeltungsanordnung nicht erheblich ist. Der Vertrag vom 30.07.2012, an den die Besteuerung anknüpft, liegt innerhalb des dort genannten Zeitraums.
- 32** c) Die Weitergeltungsanordnung steht auch einer Aussage der Art entgegen, dass es zur Behebung der Verfassungswidrigkeit der Vorschriften sachlicher Billigkeitsmaßnahmen bedürfe oder bedürfen könne.
- 33** aa) Der BFH hat mit seinen in den jeweiligen Festsetzungsverfahren ergangenen Urteilen vom 11.02.2014 - IX R 10/12 (BFH/NV 2014, 1020, Rz 51), vom 11.02.2014 - IX R 46/12 (BFH/NV 2014, 1025, Rz 40), vom 10.02.2015 - IX R 8/14 (BFH/NV 2015, 830, Rz 19) und vom 12.07.2016 - IX R 11/14 (BFH/NV 2016, 1691, Rz 33 und 35 f.) den Billigkeitsweg für einen sachgerechten Weg erachtet, Verletzungen des subjektiven Nettoprinzips zu begegnen, allerdings ausdrücklich erklärt, dass über den Billigkeitserlass im Festsetzungsverfahren nicht zu entscheiden sei. Mit Urteilen vom 26.10.1994 - X R 104/92 (BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297) und vom 25.01.1996 - IV R 91/94 (BFHE 180, 61, BStBl II 1996, 289) hat er --im Billigkeitsverfahren-- ausdrücklich auf Billigkeitsmaßnahmen bei der formellen Erfüllung eines Besteuerungstatbestands ohne Zuwachs an Leistungskraft erkannt.
- 34** bb) Diese Entscheidungen machen im Streitfall weder eine positive noch eine negative Aussage zum Billigkeitsverfahren notwendig. Für die beiden letztgenannten Urteile gilt das schon deshalb, weil sie nicht im Festsetzungsverfahren ergangen sind. Die vier erstgenannten Urteile haben die mögliche Billigkeitsmaßnahme als Rechtfertigung herangezogen, ein anderweit möglicherweise verfassungswidriges Gesetz noch anwenden zu können. Das ist unter einer Weitergeltungsanordnung entbehrlich.
- 35** d) Bei der Auslegung der betroffenen Vorschriften darf die Fachgerichtsbarkeit, das FG und der BFH, verfassungsrechtliche Aspekte allenfalls noch berücksichtigen, wenn die Gesetzesauslegung unter Ausschöpfung der herkömmlichen Auslegungsmethoden Unklarheiten oder Zweifelsfragen aufwirft, die ggf. mit Hilfe verfassungsrechtlicher Erwägungen behoben werden können. Teleologische Reduktion oder Erweiterung, die ausschließlich auf die anderweit gegebene Verfassungswidrigkeit gestützt werden, unterliegen der Wirkung der Weitergeltungsanordnung und wären deshalb unzulässig.
- 36** 3. Zu dem nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. von der Begünstigung des Betriebsvermögens ausgenommenen Verwaltungsvermögen gehören u.a. nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG a.F. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F. sieht Rückausnahmen vor, unter denen eine

--begünstigungsschädliche-- Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen ist. Die GmbH ist Dritter i.S. von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG a.F.

- 37** a) Die GmbH ist als juristische Person rechtsfähig und damit nach allgemeinem juristischen Sprachgebrauch "Dritter". Sie hat nach § 13 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) selbständig Rechte und Pflichten, kann Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden. Diese Rechtsstellung hängt nicht von der Identität der Gesellschafter ab.
- 38** b) Soweit die Kläger einen normspezifischen besonderen Begriff des "Dritten" in den Raum stellen, rechtfertigt dies keine abweichende Beurteilung. Das zeigt sich an den weiteren Rückausnahmen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F. Sie treffen gerade für Fälle eng verbundener Rechtsträger eine Entscheidung darüber, unter welchen Voraussetzungen diese Verbindung die selbständige Rechtsträgerschaft überwindet und nicht von einer Nutzungsüberlassung an Dritte auszugehen ist. Ein davon abweichendes Verständnis des Begriffs "Dritter" unterliefe diesen Regelungsanspruch.
- 39** 4. Die Rückausnahme in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. greift nicht ein. Sie setzt voraus, dass 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. Diese Möglichkeit hatte A nicht.
- 40** a) A konnte zwar als Alleininhaber des Verpachtungsbetriebs in diesem seinen geschäftlichen Willen durchsetzen, nicht jedoch in der GmbH.
- 41** 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 § 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 der zum Zeitpunkt der streitgegenständlichen Schenkung geltenden Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 --ErbStR 2011-- vom 19.12.2011, BStBl I 2011, Sondernummer 1/2011, 2; ebenso weiterhin RE 13b.14 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 --ErbStR 2019-- vom 16.12.2019, BStBl I 2019, Sondernummer 1/2019, 2), 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 in von Oertzen/Loose, 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 Rz 132), kann im Streitfall dahinstehen.
- 42** 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, m.w.N.). 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 unter strengen Anforderungen nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 08.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, Leitsatz). Sie ist im Einzelfall festzustellen (BFH-Urteil vom 21.01.1999 - IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771; ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 07.10.2002 betreffend die Bedeutung von Einstimmigkeitsabreden beim Besitzunternehmen für das Vorliegen einer personellen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, BStBl I 2002, 1028, Tz. IV.).
- 43** Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille tritt am klarsten bei Beteiligungsidentität zutage, d.h., wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Er kann aber auch bei Beherrschungsidentität vorhanden sein, d.h., wenn die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebskapitalgesellschaft ihren Willen durchzusetzen. Dies geschieht grundsätzlich mit den Mitteln des Gesellschaftsrechts (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1998 -IV R 20/98, BFHE 187, 260, BStBl II 1999, 445, m.w.N.).
- 44** In besonderen Ausnahmefällen genügt eine faktische Beherrschung (vgl. BFH-Urteile vom 11.05.1999 - VIII R 72/96,

BFHE 188, 397, BStBl II 2002, 722, unter II.1.b, und vom 15.03.2000 - VIII R 82/98, BFHE 191, 390, BStBl II 2002, 774, unter II.2., jeweils m.w.N.). Dabei kann die beherrschende Person oder Personengruppe auf die zur Erlangung der Stimmenmehrheit benötigten Gesellschafter wirtschaftlich oder anderweit so Druck ausüben, dass jene sich unterordnen, etwa durch die jederzeit widerrufliche Überlassung unverzichtbarer Betriebsgrundlagen. Erforderlich ist eine faktische Einwirkung nicht nur auf die kaufmännische oder technische Betriebsführung, sondern auf die zur Beherrschung führenden Stimmrechte (vgl. BFH-Beschluss vom 29.08.2001 - VIII B 15/01, BFH/NV 2002, 185, unter 2.b aa).

- 45** cc) Nach diesen Maßstäben konnte A zwar im Verpachtungsbetrieb, nicht aber auch in der GmbH --allein oder zusammen mit anderen-- einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. Auch eine mittelbare Beherrschung war ihm nicht möglich. In der GmbH verfügte er lediglich über einen Zwerganteil von weniger als 1 %, während nach § 47 Abs. 2 GmbHG jeder Euro eines Geschäftsanteils eine Stimme gewährt. Eine rechtsgeschäftliche Stimmbindung der Kläger liegt nicht vor. Soweit A der GmbH in Gestalt der Grundstücke unverzichtbare Betriebsgrundlagen zur Verfügung gestellt hat, genügt dies nicht, eine zur faktischen Beherrschung führende Druckmöglichkeit anzunehmen. Er konnte sie nicht ohne weiteres der GmbH wieder entziehen. Vielmehr beruhte die Nutzungsüberlassung auf einem Pachtvertrag und damit auf gegenseitigen schuldrechtlichen Bindungen. Soweit A einerseits und die Kläger andererseits auch aus persönlichen Gründen aufeinander angewiesen gewesen sein sollten oder sich jedenfalls einander verpflichtet sahen, reicht dies ebenfalls nicht aus, da es sich um eine gegenseitige Abhängigkeit gehandelt hätte.
- 46** b) Für die revisionsrechtliche Beurteilung ist allein die Würdigung des FG maßgebend, A sei Alleininhaber des Verpachtungsbetriebs gewesen. Für abweichende Sachverhaltsannahmen ist kein Raum. Mit ihren Einwänden gegen diese Würdigung vermögen die Kläger revisionsrechtlich nicht durchzudringen.
- 47** aa) Nach § 118 Abs. 2 FGO ist der BFH an die in dem angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind. Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung des FG sind nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (vgl. BFH-Urteile vom 14.06.2005 - VII R 17/04, BFHE 210, 83, unter II.3.c, und vom 23.08.2017 - X R 7/15, BFH/NV 2018, 325, Rz 34, jeweils m.w.N.). Daran fehlt es. Die entsprechenden Verfahrensrügen sind unbegründet.
- 48** bb) Das FG hat nicht entgegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den Sachverhalt unzureichend aufgeklärt. Das FG hätte bereits entsprechende Beweisanträge als Ausforschungsanträge ablehnen dürfen; ohne Antrag hat sich eine derartige Beweiserhebung erst recht nicht aufgedrängt. Von einer beantragten Beweiserhebung kann abgesehen werden, wenn der Beweisantrag lediglich auf eine weitere Ermittlung bzw. Ausforschung abzielt und nicht erkennen lässt, welche entscheidungserheblichen Tatsachen bezeugt werden sollen, oder die unter Beweis gestellten Tatsachen so ungenau bezeichnet, dass ihre Erheblichkeit nicht beurteilt werden kann oder so unbestimmt ist, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 31.01.2019 - VIII B 41/18, BFH/NV 2019, 702, Rz 16, m.w.N.). Die Kläger haben mit ihrer Rüge lediglich das gewünschte Ergebnis der Sachverhaltswürdigung durch das FG benannt --die Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Willens des A auch in der GmbH--, ohne dass erkennbar wäre, welche Tatsachen die Kläger und die Zeugen hätten bekunden sollen. Das wäre ein auf Ausforschung des Sachverhalts gerichteter Beweisermittlungsantrag gewesen.
- 49** cc) Das FG hat auch nicht entgegen § 119 Nr. 3 FGO rechtliches Gehör verletzt, indem es die Absenkung der Versorgungsverpflichtung ohne Hinweis und ohne Erörterung zu Lasten der Kläger gewürdigt hat. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein FG weder zu einem (umfassenden und ins Einzelne gehenden) Rechtsgespräch noch zu einem Hinweis auf seine Rechtsauffassung verpflichtet (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 08.08.2011 - XI B 53/11, BFH/NV 2011, 2081, Rz 13, m.w.N.). Vor allem gilt die allgemeine Vermutung des § 119 Nr. 3 FGO, nach der ein Urteil stets auf der Verletzung von Bundesrecht beruhend anzusehen ist, wenn einem Beteiligten das rechtliche Gehör versagt war, dann nicht, wenn der gerügte Verstoß nur einzelne Feststellungen bzw. rechtliche Gesichtspunkte betrifft, auf die es aus der Sicht des Revisionsgerichts unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt ankommt (BFH-Urteil vom 16.11.2016 - II R 29/13, BFHE 256, 364, BStBl II 2017, 413, Rz 79, m.w.N.). So verhält es sich im Streitfall. Die beiden Versorgungsverpflichtungen stehen im Zusammenhang mit der Übergabe des betrieblichen Vermögens des A an die Kläger. Deren Konditionen haben mit der Frage, ob A in beiden Betrieben einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte, nichts zu tun.
- 50** dd) Schließlich sind keine denklögenischen oder anderen materiellen Fehler erkennbar. Die Kläger verweisen darauf,

dass die Gründung einer GbR mit A auch konkludent möglich sei. Das FG hat dies nicht in Abrede genommen. Eine derartige Möglichkeit erbringt aber noch keinen Beweis dafür, dass eine solche Gründung tatsächlich stattgefunden hat.

- 51** 5. Die Rückausnahme des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 2 ErbStG a.F. greift ebenfalls nicht ein. Sie setzt voraus, dass der Erblasser oder Schenker als Gesellschafter einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt.
- 52** Die Vorschrift betrifft den Übergang von Sonderbetriebsvermögen an einer Personengesellschaft (vgl. RE 13b.10 Abs. 2 ErbStR 2011 bzw. RE 13b.14 Abs. 2 ErbStR 2019). Der Tatbestand ist im Streitfall in zweierlei Hinsicht nicht erfüllt. Zum einen käme die Anwendung dieser Vorschrift nur in Betracht, wenn A die Grundstücke einer seitens der Kläger behaupteten gemeinsamen Besitz-GbR zur Verfügung gestellt hätte. Eine solche existiert aber nach den Feststellungen des FG nicht. Zum anderen stellt die Überlassung der Grundstücke an die GmbH eine schädliche Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten dar.
- 53** 6. Die Rückausnahme des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG a.F. greift ebenfalls nicht ein. Sie setzt voraus, dass die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nrn. 2 bis 3 EStG führt, und der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat.
- 54** Die Verpachtung hat zwar bei A zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) geführt. Die Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG a.F. scheitert aber jedenfalls daran, dass Pächter nicht die Kläger waren, sondern die GmbH. Ungeachtet der Frage, ob ein Vermächtnisnehmer als Erbe im Sinne der Vorschrift anzusehen ist, muss der Verpächter den Pächter zur Rechtsnachfolge von Todes wegen eingesetzt haben. Die Kläger waren lediglich Gesellschafter der Pächterin. Das reicht nicht aus.
- 55** 7. Die Rückausnahmen in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F. sind eng auszulegen. Ihre Konzeption schließt teleologische Erweiterungen entweder einzelner Rückausnahmen oder im Wege einer Zusammenschau aus anderen Gründen als um der verfassungskonformen Auslegung willen aus. Es handelt sich nicht um Regelbeispiele, sondern um einen Katalog, der die Voraussetzungen der Rückführung des von der Begünstigung des Betriebsvermögens ausgenommenen Verwaltungsvermögens in die Begünstigung abschließend nennt.
- 56** 8. Die Frage, ob außerhalb der Verfassungsfragen angesichts der Gesamtumstände eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen geboten ist, ist im vorliegenden Streit nicht zu entscheiden.
- 57** 9. Die Entscheidung des FG, das Verfahren nicht zum Ruhen zu bringen, begründet keinen Verfahrensfehler.
- 58** a) Nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 251 Satz 1 ZPO hat das Gericht das Ruhen des Verfahrens anzuordnen, wenn beide Parteien dies beantragen und anzunehmen ist, dass wegen Schwebens von Vergleichsverhandlungen oder aus sonstigen wichtigen Gründen diese Anordnung zweckmäßig ist. Hinsichtlich des Erfordernisses der Zweckmäßigkeit handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH um eine Ermessensvorschrift (BFH-Beschlüsse vom 10.01.1995 - IV B 69/94, BFH/NV 1995, 802; vom 28.09.1998 - VII B 155/98, BFH/NV 1999, 341; vom 29.06.2011 - III B 122/11, BFH/NV 2011, 1892, Rz 5; vom 12.07.2011 - VI B 28/11, BFH/NV 2011, 1898, Rz 5; vom 30.07.2013 - VI B 37/13, BFH/NV 2013, 1790, Rz 7; ebenso für den actus contrarius, die Wiederaufnahme des Verfahrens BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2011, 1892, Rz 5; in BFH/NV 2011, 1898, Rz 5, und in BFH/NV 2013, 1790, Rz 7). Soweit sich der BFH bei einer Ermessensentscheidung des FG, die mit der Beschwerde angefochten wird, nicht auf die bloße Ermessenskontrolle beschränkt, sondern ein eigenes Ermessen ausübt (so der Beschluss in BFH/NV 2013, 1790, Rz 7), betrifft dies ausdrücklich nur die Beschwerde.
- 59** b) Das FG hat die Anordnung der Verfahrensruhe ermessensfehlerfrei abgelehnt. Es hat die für und gegen die Verfahrensruhe sprechenden Erwägungen ausführlich gegeneinander abgewogen. Es ist nicht zu beanstanden, wenn es im Ergebnis prozessökonomischen Erwägungen den Vorrang eingeräumt hat, zumal diese von der rechtsstaatlich wünschenswerten Beschleunigung der Verfahrensbearbeitung im FG getragen ist. Unerheblich ist, ob auch eine andere Entscheidung ermessensgerecht gewesen wäre.

60 10. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de