

Urteil vom 23. Februar 2021, II R 26/18

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

ECLI:DE:BFH:2021:U.230221.IIR26.18.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 1, EStG § 4h Abs 3 S 6, FGO § 76 Abs 1 S 1, KStG § 8 Abs 1, KStG § 8a, GG Art 3 Abs 1, ErbStR 2011 R E13b.10 Abs 1 S 1, ErbStR 2011 R E13b.10 Abs 1 S 2, ErbStR 2011 R E13b.10 Abs 1 S 3, ErbStR 2011 R E13b.10 Abs 1 S 4, ErbStR 2019 R E13b.14 Abs 1 S 1, ErbStR 2019 R E13b.14 Abs 1 S 2, ErbStR 2019 R E13b.14 Abs 1 S 3, ErbStR 2019 R E13b.14 Abs 1 S 4, 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 c, ErbStG § 13b Abs 1 Nr 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. April 2018, Az: 9 K 1857/15

Leitsätze

1. Eine steuerschädliche Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn der Erblasser oder Schenker sowohl das Besitzunternehmen als auch die Betriebskapitalgesellschaft faktisch beherrscht. Dazu ist eine Einwirkung des Erblassers oder Schenkers mit den Mitteln des Gesellschaftsrechts auf die zur Beherrschung führenden Stimmrechte notwendig. Ein Einfluss nur auf die kaufmännische oder technische Betriebsführung ohne Möglichkeit der Erlangung einer Stimmenmehrheit reicht nicht aus.
2. Wird ein Grundstück an eine Kapitalgesellschaft verpachtet, ist auch dann von einer steuerschädlichen Nutzungsüberlassung an Dritte auszugehen, wenn Erwerber des Betriebsvermögens der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist.
3. Zwei Betriebe bilden keinen Gleichordnungskonzern, wenn sie durch mehrere Personen beherrscht werden.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 25.04.2018 - 9 K 1857/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb durch den Tod seines Vaters, des Erblassers, am ...2012 den in der Form eines Einzelunternehmens geführten A-Betrieb. Der A-Betrieb war ursprünglich ein Autohaus und wurde auf einem Grundstück in Z (Betriebsgrundstück) betrieben.
- 2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 18.12.1984 wurde die J-GmbH gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist u.a. der Handel mit sowie die Reparatur von Kraftfahrzeugen. Gesellschafter und alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer ist der Kläger.
- 3 Am 17.12.1984 wurde das Betriebsgrundstück mit Wirkung zum 01.01.1985 mit sämtlichen Betriebsräumen von dem A-Betrieb an die J-GmbH zu deren Betrieb als Autohaus --inklusive der darin befindlichen Maschinen und sonstigen Einrichtungsgegenstände-- verpachtet.

- 4 Am 27.03.1985 wurde in das Handelsregister hinsichtlich der J-GmbH eine Einzelprokura zugunsten des Erblassers eingetragen. Sie erlosch mit dessen Tod am ...2012.
- 5 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 06.11.1997 erteilte der Erblasser dem Kläger eine frei widerrufliche Generalvollmacht. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurde der Kläger dadurch von § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) befreit und berechtigt, sämtliche geschäftliche Entscheidungen allein zu treffen.
- 6 Ab dem Jahr 1999 wurde die Ausstellungsfläche der J-GmbH erweitert. Die Verträge und der Schriftwechsel weisen als Bauherrn den Erblasser auf. Die Verträge mit den die Erweiterung ausführenden Unternehmen wurden vom Kläger abgeschlossen und die Erklärungen über eine Bauabnahme ebenfalls von ihm abgegeben.
- 7 Der Erblasser meldete sein Gewerbe am 19.06.2000 zum 01.01.1985 um und gab als neu ausgeübte Tätigkeit "Vermietung und Verpachtung" an. Zum ...2012 wurde das Gewerbe wegen vollständiger Aufgabe abgemeldet.
- 8 In seiner Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts, welche am ...2014 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangen ist, gab der Kläger den gemeinen Wert des gesamten Betriebsvermögens mit 687.634 € und den Wert des Betriebsgrundstücks mit 611.250 € an. Verwaltungsvermögen war nach der Erklärung des Klägers nicht vorhanden.
- 9 Mit Bescheid vom ...2015 über die gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens auf den ...2012 für Zwecke der Erbschaftsteuer nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) und die gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. bis 29.06.2013 (ErbStG a.F.) (Feststellungsbescheid) stellte das FA den Wert des Betriebsvermögens mit 695.217 € fest. Die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens wurde mit 611.250 € festgestellt.
- 10 Ein Einspruch blieb erfolglos. Im Klageverfahren vernahm das FG in der mündlichen Verhandlung am 25.04.2018 auf Antrag des Klägers eine Zeugin, die in dem Betrieb beschäftigt war (A). Die Klage wurde als unbegründet zurückgewiesen. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, bei dem Betriebsgrundstück handle es sich um Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a.F. Eine Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F. würde nicht eingreifen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 2047 veröffentlicht.
- 11 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a, Buchst. b Doppelbuchst. aa und Buchst. c ErbStG a.F. sowie § 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend.
- 12 Er führt im Wesentlichen aus, bei dem A-Betrieb und der J-GmbH hätte es sich zwar um zwei rechtlich getrennte Unternehmen gehandelt. Beide Unternehmen hätten aber faktisch unter einer gemeinsamen Leitung durch den Kläger und den Erblasser gestanden. Der Erblasser hätte in der J-GmbH faktisch seinen Willen allein durchsetzen können. Er hätte die Bereiche Marketing, Finanzen, Einkauf/Verkauf und die Strategieplanung der J-GmbH faktisch allein bestimmt. Beispielsweise hätte er eine maßgebliche Erweiterung des Betriebsgrundstücks als Bauherr durchgeführt. Dies sei durch die Aussage der Zeugin A in der mündlichen Verhandlung vor dem FG bestätigt worden. Das FG habe die Zeugenaussage unzutreffend gewürdigt. Außerdem habe er --der Kläger-- dem Erblasser Prokura für die J-GmbH erteilt. Er selbst habe wiederum über eine Generalvollmacht verfügt, die ihn berechtigt habe, alle Geschäfte allein zu führen. Der A-Betrieb sei bis zum Tod des Erblassers originär betrieblich tätig gewesen. Durch die gemeinsame Geschäftsleitung des A-Betriebs und der J-GmbH durch den Kläger und den Erblasser liege ein Gleichordnungskonzern i.S. des § 4h Abs. 3 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vor. Ein solcher könne auch dann gegeben sein, wenn eine natürliche Person an der Spitze einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft stehe und beide beherrsche. Der erweiterte Konzernbegriff finde ebenso Anwendung, wenn keine Konsolidierungsfähigkeit bestehe. Der Gleichordnungskonzern entstehe durch eine tatsächlich ausgeführte einheitliche Leitung. Die einheitliche Leitung müsse nicht von einer Person ausgeübt werden, sondern an der Spitze könne ebenso eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) stehen. Die Zeugin A habe durch ihre Aussage bestätigt, dass zwischen dem Kläger und dem Erblasser eine GbR bestanden habe, die den A-Betrieb sowie die J-GmbH geleitet habe.
- 13 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom ...2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2015 dahingehend zu ändern, dass die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens auf 0 €

festgestellt wird, sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.

- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht 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 und keiner der Rückausnahmetatbestände nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a, Buchst. b Doppelbuchst. aa oder Buchst. c ErbStG a.F. vorliegt.
- 17 1. 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 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.
- 18 Die Vorschriften sind zwar verfassungswidrig. Sie bedürfen für den Stichtag des Streitfalls jedoch keiner erneuten Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG). Sie sind weiter anzuwenden und nur begrenzt einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.12.2020 - II R 22/18, BFHE 272, 120, Rz 26, m.w.N.).
- 19 2. 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 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--; vgl. RE 13b.8 Abs. 2 Satz 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; 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).
- 20 3. Eine Nutzungsüberlassung eines Grundstücks an Dritte ist 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 (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F.).
- 21 a) § 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 in von Oertzen/Loose, a.a.O., § 13b Rz 113 ff.; 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, 10. Ed. 01.01.2021, ErbStG § 13b Rz 132), kann im Streitfall dahinstehen.

- 22** b) 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 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 --BMF-- vom 07.10.2002 - IV A6-S 2240-134/02, betreffend die Bedeutung von Einstimmigkeitsabreden beim Besitzunternehmen für das Vorliegen einer personellen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, BStBl I 2002, 1028, Tz. IV.).
- 23** aa) 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.). Die beherrschende Person oder Personengruppe kann 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. 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.).
- 24** 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, m.w.N.). Maßgebend für das Vorliegen einer faktischen Beherrschung sind stets die Umstände des Einzelfalles (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 (Kahle/Heinstein, in Frotscher/Geurts, EStG, Anhang 2 zu § 15 Rz 139).
- 25** bb) Während es bei Personengesellschaften auf die Willensbildung durch die Gesellschafter ankommt, ist bei Kapitalgesellschaften die Willensbildung durch die Organe der Kapitalgesellschaft --insbesondere die Gesellschafterversammlung-- maßgebend (Kahle/Heinstein, in Frotscher/Geurts, EStG, Anhang 2 zu § 15 Rz 72). Bei der in Form einer GmbH geführten Betriebskapitalgesellschaft ist die Mehrheit der Anteile und damit die Stimmrechtsmehrheit entscheidend (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2005 - X R 56/04, BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, unter II.1.a). In der Regel kann davon ausgegangen werden, dass die Kapitalmehrheit zugleich die Mehrheit der Stimmrechte mit sich bringt (§ 47 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung), es sei denn, die gesellschaftsvertraglichen Regelungen sehen etwas anderes vor.
- 26** c) Zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. genügt es hinsichtlich der personellen Verflechtung nicht, dass der oder die Erwerber die Person oder die Personengruppe ist, die die Betriebsgesellschaft tatsächlich beherrscht und zudem in der Lage ist, auch in dem Besitzunternehmen hinsichtlich des bezüglich der wesentlichen Betriebsgrundlage bestehenden Miet- oder Pachtverhältnisses ihren

Willen faktisch durchzusetzen (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 1028, zur abweichenden Beurteilung der personellen Verflechtung bei der einkommensteuerrechtlichen Betriebsaufspaltung). § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. erfordert vielmehr, dass der Erblasser oder Schenker --nicht der Erwerber-- sowohl im Besitzunternehmen als auch im Betriebsunternehmen allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten kann.

- 27** 4. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist außerdem nicht anzunehmen, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 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 (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG a.F.).
- 28** Begünstigter Erwerber ist nur der Pächter (vgl. Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG, Rz 110 f.). Bei einer Kapitalgesellschaft ist das Trennungsprinzip zu beachten. Ist Pächter des Grundstücks die Kapitalgesellschaft, begünstigter Erwerber hingegen der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, sind die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG a.F. nicht erfüllt.
- 29** 5. Schließlich ist eine Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen, wenn sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern i.S. des § 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG a.F.).
- 30** a) Welche Voraussetzungen im Einzelnen für einen Konzern i.S. des § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG vorliegen müssen, kann im Streitfall dahingestellt bleiben. Unter den Beteiligten ist unstrittig, dass der A-Betrieb und die J-GmbH weder nach nationalen noch nach internationalen Rechnungslegungsstandards konsolidiert wurden oder werden konnten.
- 31** b) Nach § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG gehört ein Betrieb auch dann zu einem Konzern, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann ("Gleichordnungskonzern").
- 32** aa) Ein Konzern i.S. des § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG setzt mindestens zwei rechtlich selbständige Rechtsträger mit Betrieben voraus. Ein Betrieb kann grundsätzlich durch nur einen einzelnen mittelbar oder unmittelbar beteiligten Rechtsträger beherrscht werden (vgl. BMF-Schreiben vom 04.07.2008 - IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl I 2008, 718, Rz 59). Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn eine einzelne selbst nicht unternehmerisch tätige natürliche Person oder eine vermögensverwaltende Gesellschaft mindestens zwei Gesellschaften beherrscht (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 718, Rz 60). Ein Gleichordnungskonzern liegt nicht vor, wenn zwei Rechtsträger durch eine Gruppe von Personen beherrscht werden (vgl. Korn in Korn, § 4h EStG Rz 156; Goebel/Eilinghoff, Deutsche Steuer-Zeitung 2010, 487). Die Gesetzesmaterialien (vgl. BTDrucks 16/4841 vom 27.03.2007, 50) verweisen hinsichtlich des Gleichordnungskonzerns auf International Accounting Standard (IAS) 27 a.F. (vgl. Anhang der Verordnung (EG) 494/2009 vom 03.06.2009, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft L 149 vom 12.06.2009, 6). Nach IAS 27.4 a.F. sind die Konkretisierungen des Beherrschungsbegriffs in IAS 27.13 a.F. unter dem Kriterium zu prüfen, ob eine Mutter-Tochter-Beziehung zwischen Unternehmen durch Beherrschung besteht. Es wird darauf abgestellt, ob ein einzelner Gesellschafter ohne Stimmenmehrheit einen beherrschenden Einfluss entfalten kann. Im Fall einer Personengruppe beherrscht nicht ein einzelner Gesellschafter, sondern beherrschen mehrere Personen die beiden Unternehmen (vgl. Levedag, GmbH-Rundschau 2008, 281 ff.). Daher reicht beispielsweise die Beherrschung durch zwei Personen --insbesondere dann, wenn eine Person nur Gesellschafter eines der Betriebe ist-- für das Vorliegen eines Gleichordnungskonzerns nicht aus.
- 33** bb) Für die Frage, ob ein Betrieb zu einem Konzern gehört, ist auf die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt abzustellen (RE 13b.12 Satz 4 ErbStR 2011; weiterhin RE 13b.16 Satz 4 ErbStR 2019).
- 34** cc) Der Vorlagebeschluss des BFH vom 14.10.2015 - I R 20/15 (BFHE 252, 44, BStBl II 2017, 1240) an das BVerfG wegen einer möglichen Verfassungswidrigkeit von § 4h EStG 2002 i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung vom 16.07.2009 (BGBl I 2009, 1959, BStBl I 2009, 782) i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) steht einer Bezugnahme auf § 4h EStG im Rahmen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG a.F. nicht entgegen. Der BFH geht für die ertragsteuerrechtliche Anwendung zwar von einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes aus, weil das durch die Regelungen der Zinsschranke ausgelöste Abzugsverbot für Zinsaufwendungen die ergebnisabhängige --und in der Gestalt des negativen Zinssaldos sämtlichen betrieblichen Finanzierungs-/Zinsaufwand betreffende-- Zinsabzugsbeschränkung das Gebot der

folgerichtigen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts (bzw. des Körperschaftsteuerrechts) nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verletze (BFH-Beschluss in BFHE 252, 44, BStBl II 2017, 1240, Rz 9). Der erbschaftsteuerrechtliche Verweis in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG a.F. bezieht sich aber lediglich auf den Konzernbegriff i.S. des § 4h EStG. Dessen Verfassungskonformität wird durch den Vorlagebeschluss nicht in Frage gestellt.

- 35** 6. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass im Streitfall keiner der Ausnahmetatbestände nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1, Buchst. b Doppelbuchst. aa oder Buchst. c ErbStG a.F. einschlägig ist.
- 36** a) Die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG sind nicht erfüllt. Der Erblasser konnte zwar im A-Betrieb als dessen Alleininhaber, nicht aber in der J-GmbH gesellschaftsrechtlich einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten. Er war nicht Gesellschafter der J-GmbH und besaß daher in der Gesellschafterversammlung keine Stimmrechte. Auch eine faktische Beherrschung der J-GmbH durch den Erblasser war nicht gegeben. Der Erblasser hatte zwar unstreitig die erforderliche Fachkunde, in der J-GmbH führend tätig zu sein. Für die Führung der Geschäfte war ihm von dem Kläger auch Prokura erteilt worden. Der Erblasser hatte jedoch keine Möglichkeit, eine Stimmenmehrheit in der J-GmbH zu erlangen. Alleiniger Gesellschafter der J-GmbH war der Kläger. Dass der Erblasser dem Kläger eine Generalvollmacht erteilt hatte, nach der der Kläger allein und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit die Geschäfte im A-Betrieb leiten, Einfluss auf die Verpachtung des Betriebsgrundstücks nehmen und daher faktisch den A-Betrieb als Besitzunternehmen beherrschen konnte, reicht für die Anwendbarkeit des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alternative 1 ErbStG a.F. nicht aus. Denn diese Vorschrift erfordert, dass der Erblasser --neben dem A-Betrieb-- auch die J-GmbH als Betriebsunternehmen faktisch beherrschen konnte. Andere Anhaltspunkte für eine faktische Beherrschung der J-GmbH durch den Erblasser hat --wie das FG zutreffend ausführte-- der insoweit darlegungs- und beweispflichtige Kläger weder vorgetragen noch sind solche ersichtlich.
- 37** b) Die Tatbestandsmerkmale des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG a.F. liegen nicht vor. Wie durch das FG richtig dargelegt, erfolgte die Nutzungsüberlassung des Betriebsgrundstücks an die J-GmbH. Erwerber des Betriebs von Todes wegen war jedoch der Kläger als Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer.
- 38** c) Schließlich sind auch die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG a.F. nicht gegeben. Ein Gleichordnungskonzern i.S. des § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG liegt im Streitfall nicht vor.
- 39** aa) Es kann dahingestellt bleiben, ob für dessen Annahme Voraussetzung wäre, dass der A-Betrieb bis zum Tod des Erblassers originär gewerblich tätig war oder es für die Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG a.F. ausreicht, wenn sich die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens aus der sachlichen und personellen Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen ergibt. Jedenfalls standen der A-Betrieb und die J-GmbH entgegen der Auffassung des Klägers nicht unter der Leitung einer GbR, die durch den Kläger und den Erblasser gebildet wurde, um eine einheitliche Finanz- und Geschäftspolitik in beiden Betrieben auszuüben.
- 40** Das FG hat die zum Nachweis einer solchen einheitlichen Politik getätigte Aussage der vernommenen Zeugin A in der mündlichen Verhandlung dahingehend gewürdigt, ob die Aussage glaubhaft und die Zeugin A glaubwürdig sind. Es ist bei dieser Würdigung zu der Überzeugung gelangt, dass der Erblasser zwar auch nach Abschluss des Pachtvertrags über das Betriebsgrundstück in der J-GmbH weitergearbeitet hat, jedoch eine GbR zwischen dem Kläger und dem Erblasser mit dem Ziel einer einheitlichen Finanz- und Geschäftspolitik für die J-GmbH faktisch nicht bestanden hat. Das FG hält die Aussage der Zeugin A, dass der Kläger und der Erblasser stets alles besprochen und gemeinsam entschieden hätten, nicht für glaubhaft und selbst bei Wahrunterstellung der Aussage auch nicht für zureichend, um im Sinne eines Gleichordnungskonzerns von einer Koordinierung der Finanz- und Geschäftspolitik der beiden Unternehmen auszugehen.
- 41** Die tatrichterliche Überzeugungsbildung ist revisionsrechtlich nur eingeschränkt überprüfbar. Das FG hat im Einzelnen darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat. Die subjektive Gewissheit des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Beweiswürdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor (vgl. BFH-Urteil vom 20.06.2012 - X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778, Rz 22 f.). Im Streitfall hat das FG

dargetan, dass die Zeugin A die Wendung, der Kläger und der Erblasser hätten "stets alles besprochen und gemeinsam entschieden", ungefragt und von sich aus mehrfach verwendet habe. Sie habe angegeben, dass sie sich dieser Tatsache sicher sei und sich genau daran erinnern könne. Auf konkrete Nachfrage durch das FG, ob es enge Abstimmungen zwischen dem Kläger und dem Erblasser hinsichtlich der baulichen Maßnahmen an der Autohalle gegeben habe, habe sie sich aber weder erinnert, wann der Umbau stattgefunden habe, noch, ob eine gemeinsame Planung oder Abstimmung vorgelegen habe. Gerade in diesem Punkt sei aber eine Erinnerung der Zeugin A zu erwarten gewesen, da die Baumaßnahmen ein großes finanzielles Volumen gehabt hätten und deshalb eine gemeinsame Koordinierung zwischen dem Kläger und dem Erblasser zu erwarten gewesen wäre. Diese durch das FG vorgenommene Beweiswürdigung ist logisch nachvollziehbar und stützt sich auf festgestellte Tatsachen. Sie entfaltet daher nach § 118 Abs. 2 FGO gegenüber dem BFH Bindungswirkung.

- 42** bb) Nicht entscheidungserheblich ist schließlich, ob eine einheitliche Bestimmung der Geschäfts- und Finanzpolitik des A-Betriebs und der J-GmbH durch den Erblasser und den Kläger als Personengruppe erfolgte. Eine solche würde für das Bestehen eines Gleichordnungskonzerns nicht ausreichen.
- 43** 7. Der geltend gemachte Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegt nicht vor. Das FG hat seine Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht verletzt, weil es keinen weiteren Beweis zu der Frage erhoben hat, ob es sich bei dem A-Betrieb und der J-GmbH um zwei rechtlich getrennte Unternehmen gehandelt habe, die unter einer einheitlichen Unternehmensführung zusammengefasst waren, oder ob der Kläger und der Erblasser eine Gesellschaft mit dem Zweck des gemeinsamen Auftritts gegenüber Kunden und Lieferanten gebildet hatten.
- 44** a) Nach § 76 Abs. 1 Sätze 1 und 2 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Die Beteiligten sind dabei heranzuziehen. Diese Pflicht beinhaltet zwar nicht, jeder fernliegenden Erwägung nachgehen zu müssen. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne entsprechenden Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Aufklärungsmaßnahmen treffen sowie Beweise erheben (vgl. BFH-Beschlüsse vom 16.07.2019 - X B 14/19, BFH/NV 2019, 1116, Rz 27, und vom 17.07.2019 - II B 29/18, BFH/NV 2019, 1237, Rz 15). Das Gericht ist an das Vorbringen und die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Die Sachaufklärungsrüge kann aber nicht dazu dienen, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche ein fachkundig vertretener Beteiligter selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat (BFH-Beschluss vom 22.10.2009 - V B 108/08, BFH/NV 2010, 170, unter 2.). Der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz ist schließlich eine Verfahrensvorschrift, auf deren Einhaltung ein Beteiligter --ausdrücklich oder durch Unterlassen einer Rüge-- verzichten kann. Deshalb hat die unterlassene rechtzeitige Rüge den endgültigen Rügeverzicht zur Folge (BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 170, unter 2.b cc, m.w.N.).
- 45** b) Im Streitfall hat die Rüge der mangelnden Sachaufklärung schon deshalb keinen Erfolg, weil der Kläger, der im Termin zur mündlichen Verhandlung am 25.04.2018 durch einen sachkundigen Prozessbevollmächtigten vertreten war, ausweislich des Sitzungsprotokolls eine etwaig unterbliebene weitere Beweisaufnahme nicht gerügt hat. Dass und ggf. aus welchen Gründen ihm die Rüge nicht möglich war, hat er nicht vorgetragen.
- 46** c) Im Übrigen hat das FG seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts nicht verletzt.
- 47** Es hat zu der Frage, ob der Erblasser und der Kläger hinsichtlich einer gemeinsamen Unternehmensführung des A-Betriebs und der J-GmbH eine Gesellschaft gebildet hatten, die vom Kläger beantragte Zeugin A in der mündlichen Verhandlung vernommen. Dadurch wurde der Sachaufklärungspflicht Genüge getan. Dass der Kläger diesbezüglich weitere Zeugen oder andere Beweismittel angeboten hat oder der Zeugin A weitere Fragen stellen wollte, diese aber in der mündlichen Verhandlung nicht stellen konnte, ist nicht ersichtlich.
- 48** 8. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszuges, im Streitfall das FG (BFH-Beschluss vom 14.04.2020 - VI R 32/17, BFHE 268, 493, BStBl II 2020, 487, Rz 41, m.w.N.).
- 49** 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung richtet sich nach § 90 Abs. 2 FGO.