

# Urteil vom 26. Februar 2025, II R 54/22

**Beteiligung an KGaA als schenkungsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt**

ECLI:DE:BFH:2025:U.260225.IIR54.22.0

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 9 Abs 1, ErbStG § 13a Abs 1 S 1, ErbStG § 13b Abs 1 Nr 2, ErbStG § 13b Abs 2 S 1, ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 2, ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 3 Alt 1, ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 4, ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 4a, ErbStG § 13b Abs 4, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2016 , GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 18. August 2022, Az: 4 K 2122/19

## Leitsätze

Befindet sich im Betriebsvermögen einer KG eine Komplementärbeteiligung an einer KGaA, deren Vermögen zu mehr als 50 % aus Wertpapieren besteht und daher als Verwaltungsvermögen einzuordnen ist, gehört bei der Übertragung des Anteils an der KG die Komplementärbeteiligung an der KGaA analog § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 3 Alternative 1, Nr. 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) --ErbStG-- nicht zum nach § 13a Abs. 4 ErbStG begünstigten Betriebsvermögen.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 18.08.2022 - 4 K 2122/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30.06.2016 im Wege der Schenkung von ... (Schenker) einen Kommanditanteil in Höhe von ... % an der A GmbH & Co. KG (Beigeladene). Dies entsprach einer Übertragung eines Anteils von ... € des Kommanditkapitals in Höhe von insgesamt ... €.
- 2** Alleiniger Kommanditist der Beigeladenen war vor der Übertragung des Anteils der Schenker. Seine Kommanditeinlage belief sich auf ... €, die auf dem Kapitalkonto I verbucht wurde und dem Stammkapital der Gesellschaft entsprach. Neben dem Kapitalkonto I/Festkapital war unter anderem ein Kapitalkonto II eingerichtet. Dieses wies die Beteiligung der Beigeladenen als Komplementärin der B GmbH & Co. KG auf Aktien (KGaA) aus.
- 3** Die KGaA war mit notariell beurkundetem Vertrag vom xx.xx.2016 vom Schenker und der Beigeladenen errichtet und am xx.xx.2016 in das Handelsregister eingetragen worden. In Erfüllung ihrer Einlageverpflichtung brachte die Beigeladene in das Vermögen der KGaA Anteile an einem Fonds mit einem Verkehrswert von ... € ein. Am Grundkapital der KGaA in Höhe von ... € war allein der Schenker beteiligt.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid vom xx.xx.2019 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 des Bewertungsgesetzes --BewG--) nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, der Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der zum Streitzeitpunkt geltenden Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809,

BStBl I 2013, 802) --ErbStG--, der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG auf den Stichtag 30.06.2016 für Zwecke der Schenkungsteuer gegenüber dem Kläger den Wert des Anteils am Betriebsvermögen der Beigeladenen mit ... € fest. Die Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens wurden ebenfalls mit ... € festgestellt.

- 5 Der von dem Kläger hiergegen eingelegte Einspruch, mit dem er beantragte, die Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens mit 0 € festzustellen, da es sich bei der unentgeltlichen Übertragung des Teilkommmanditanteils um die Übertragung von begünstigtem Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG handele und die Komplementär-Beteiligung der Beigeladenen als persönlich haftende Gesellschafterin der KGaA nicht als steuerschädliches Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG zu qualifizieren sei, wurde vom FA mit Einspruchsentscheidung vom xx.xx.xxxx, dem Kläger am xx.xx.xxxx zugegangen, zurückgewiesen.
- 6 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Das FG vertrat die Auffassung, dass die Komplementär-Beteiligung der Beigeladenen an der KGaA zwar keinen Anteil an einer Kapitalgesellschaft nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG darstelle, da die Beigeladene nicht am Nennkapital der KGaA beteiligt gewesen sei. Jedoch bejahte es den Ausschluss der Begünstigung nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG aufgrund einer Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 3 ErbStG, nach der es sich bei der Komplementär-Beteiligung der Beigeladenen an der KGaA um Verwaltungsvermögen handele.
- 7 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Alternative 1 ErbStG geltend. Das Verwaltungsvermögen werde in § 13b Abs. 2 ErbStG enumerativ aufgezählt und abschließend definiert. Der Gesetzgeber habe sich bewusst für eine abschließende Aufzählung des Verwaltungsvermögens entschieden und damit auch in Kauf genommen, dass Vermögenswerte, die nicht explizit aufgelistet seien, nicht als Verwaltungsvermögen eingestuft werden könnten. Die Auslegung von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Alternative 1 ErbStG durch das FG fuße auf einer unzulässigen extensiven Auslegung der Norm, die nicht in ihrem Wortlaut angelegt sei. Der eindeutige Wortlaut enthalte keinen Verweis auf die KGaA. Der Erwerb eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA sei hingegen durch ausdrückliche Nennung in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt. Die KGaA sei auch keine andere Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen sei. Der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA werde ertragsteuerrechtlich (fiktiv) nur als Mitunternehmer besteuert, ohne ein solcher zu sein. Aber auch ertragsteuerrechtlich würden die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, sondern nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG besteuert. Auf diesen verweise § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG jedoch nicht.
- 8 Der Kläger beantragt,  
die Vorentscheidung aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom xx.xx.2019 in Gestalt der  
Einspruchsentscheidung vom xx.xx.2019 dahingehend zu ändern, dass die Summe der gemeinen Werte der  
Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a ErbStG auf ... € festgestellt wird.
- 9 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Übertragung des Anteils an der Beigeladenen durch den Schenker auf den Kläger gemäß § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 4a ErbStG und analog § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 3 Alternative 1, Nr. 4 ErbStG nicht nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerbegünstigt ist.
- 11 1. Die im Streitfall zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung am 30.06.2016 anwendbaren Vorschriften der §§ 13a, 13b ErbStG sind nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50) zwar mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar. Das BVerfG hatte jedoch ihre Anwendbarkeit bis zu einer Neuregelung angeordnet, die spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffen war. Eine solche wurde durch Art. 1 Nr. 3 und 4 des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016 (BGBl I 2016,

2464, BStBl I 2016, 1202) erst mit Wirkung ab dem 01.07.2016 (Art. 3 dieses Gesetzes) geschaffen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.12.2024 - II R 44/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 12).

- 12** 2. Der Kläger hat von dem Schenker unentgeltlich einen Kommanditanteil von ... % an der Beigeladenen erworben. Dieser Erwerb unterliegt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer. Es handelt sich bei dem Erwerb des Kommanditanteils um begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, das nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG, wenn es sich um Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 4 ErbStG handelt, bei der Besteuerung insgesamt außer Ansatz bleibt.
- 13** 3. Jedoch ist nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG von der Begünstigung des § 13b Abs. 1 ErbStG ausgenommen Betriebsvermögen von Gesellschaften, das zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Den Begriff des Verwaltungsvermögens definiert § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Die Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 5 ErbStG abschließend aufgezählt. Maßgebend für die Einordnung von Wirtschaftsgütern als Verwaltungsvermögen sind die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 ErbStG; vgl. R E 13b.8 Abs. 2 Satz 1 der zum Zeitpunkt der streitgegenständlichen Schenkung geltenden Erbschaftsteuer-Richtlinien 2013; BFH-Urteil vom 10.05.2023 - II R 21/21, BFHE 281, 107, BStBl II 2024, 116, Rz 16), also dem 30.06.2016.
- 14** 4. Die Steuerbefreiung für die Übertragung des Anteils an der Beigeladenen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist zwar nicht nach § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 2 ErbStG, jedoch nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG und analog nach § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 3 Alternative 1, Nr. 4 ErbStG ausgeschlossen.
- 15** a) Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 ErbStG gehören zum Verwaltungsvermögen Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 09.09.1998 (BGBl I 1998, 2776), das zuletzt durch Art. 24 des Gesetzes vom 23.10.2008 (BGBl I 2008, 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 17.12.1992 (BGBl I 1993, 2), das zuletzt durch Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 17.10.2008 (BGBl I 2008, 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.
- 16** b) Die Vorschrift setzt die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital der Kapitalgesellschaft voraus (Weinmann in Moench/Weinmann, § 13b ErbStG Rz 52; Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 13b Rz 325; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 13b Rz 18; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13b Rz 176; S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13b ErbStG Rz 104; Stalleiken in von Oertzen/Loose/Stalleiken, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 3. Aufl., § 13b Rz 145). Unter einer Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Vorschrift ist zwar auch eine KGaA zu verstehen (Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 13b Rz 43; S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13b ErbStG Rz 104), da sie ihrem Wesen nach eine Kapitalgesellschaft ist (§ 278 Abs. 1 des Aktiengesetzes). Allerdings liegt hinsichtlich des Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA jedenfalls dann keine Beteiligung am Nennkapital vor, wenn der persönlich haftende Gesellschafter keinen Anteil am Grundkapital hält.
- 17** c) Im Streitfall war die Beigeladene als persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) nicht am Grundkapital der KGaA beteiligt, was ihr möglich gewesen wäre (vgl. MüKoAktG/Perlitt, 6. Aufl., § 278 Rz 54). Sie erbrachte mit der Übertragung der Fondsanteile eine nicht auf das Grundkapital zu leistende Vermögenseinlage, die keine Beteiligung am Nennkapital vermittelt (vgl. BFH-Urteil vom 13.04.1994 - II R 57/90, BFHE 174, 177, BStBl II 1994, 505, unter II.1.a). Der Kläger war danach durch die Schenkung des Kommanditanteils an der Beigeladenen nicht nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG am Nennkapital der KGaA beteiligt.
- 18** 5. Die Begünstigung der Übertragung des Kommanditanteils nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist jedoch aufgrund der Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 4a ErbStG und der analogen Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 3 Alternative 1, Nr. 4 ErbStG ausgeschlossen.
- 19** a) Das Kommanditkapital der Beigeladenen (Kapitalkonto I) ist --unter den Beteiligten unstreitig-- Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG. Die Steuerbegünstigung nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG war deshalb diesbezüglich nicht zu gewähren.

- 20** b) Die Begünstigung der Übertragung des Anteils an der Beigeladenen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist in analoger Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 3 Alternative 1 ErbStG darüber hinaus insoweit ausgenommen, als zum Betriebsvermögen der Beigeladenen die Komplementärbeteiligung an der KGaA gehörte, die ihrem Kapitalkonto II zugeordnet worden war, da das Vermögen der KGaA zu mehr als 50 % aus Wertpapieren bestand, das als Verwaltungsvermögen gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG zu qualifizieren ist.
- 21** aa) Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG gehören zum Verwaltungsvermögen Beteiligungen an Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG fallen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt.
- 22** bb) Zwar wird der Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA in der Vorschrift nicht ausdrücklich genannt. Jedoch ist aufgrund der Zielrichtung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG die Vorschrift über ihren Wortlaut hinaus im Rahmen einer Analogie auf den Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA anzuwenden.
- 23** (1) Eine solche erweiternde Auslegung setzt eine Regelungslücke voraus. Die Norm muss gemessen an ihrem Zweck unvollständig, das heißt ergänzungsbedürftig sein. Ihre Ergänzung darf nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen ist ("rechtspolitische Fehler"), reicht nicht aus. Die Unvollständigkeit muss sich vielmehr aus dem gesetzesimmanenten Zweck ergeben und kann auch bei einem eindeutigen Wortlaut vorliegen. Die Gesetzeslücke ist in einer dem Gesetzeszweck, der Entstehungsgeschichte und der Gesetzesystematik entsprechenden Weise durch Analogie, teleologische Extension oder Reduktion zu schließen. Dies ist Aufgabe der Fachgerichte (BFH-Urteil vom 29.11.2017 - II R 14/16, BFHE 260, 372, BStBl II 2018, 362, Rz 17).
- 24** (2) Im Streitfall liegt eine solche planwidrige Regelungslücke vor, die es durch eine Analogie zu schließen gilt. § 13b Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG kann ein Gesamtkonzept des Gesetzgebers entnommen werden, wonach der Erwerb von Betriebsvermögen, das zu mehr als 50 % zum Verwaltungsvermögen gehört, grundsätzlich nicht steuerbegünstigt sein soll.
- 25** § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bestimmt, dass Betriebsvermögen von Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und der Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA steuerbegünstigt sind. Die Begünstigung soll nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG entfallen, wenn das Betriebsvermögen der vorgenannten Gesellschaften zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Was zum Verwaltungsvermögen gehört, hat der Gesetzgeber in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 5 ErbStG geregelt. Der Regelung in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG ist die Absicht des Gesetzgebers zu entnehmen, bei Beteiligungen im Betriebsvermögen für die Bestimmung von Verwaltungsvermögen bei allen Gesellschaftsformen bis auf die unterste Beteiligungsebene durchzuschauen. Das zeigt sich daran, dass in der Vorschrift neben Kapitalgesellschaften, die nicht unter § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG fallen, die auch in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bezeichneten inländischen Personengesellschaften und diesen entsprechende ausländische Gesellschaften benannt werden. Der Gesetzgeber strebte eine lückenlose Erfassung aller dieser Beteiligungen als Verwaltungsvermögen an, wenn bei ihnen selbst die Verwaltungsvermögensquote mehr als 50 % beträgt.
- 26** Die Nichtnennung des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG --anders als in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-- ist eine offensichtliche gesetzgeberische Regelungslücke. Nach dem Telos des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG --die Rückführung aller in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG genannten grundsätzlich steuerbegünstigten Gesellschaften in die Besteuerung, wenn sie im Betriebsvermögen Beteiligungen an Gesellschaften halten, deren eigenes Betriebsvermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht-- ist kein sachlicher Grund ersichtlich, den Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA nicht unter diese Vorschrift zu subsumieren (vgl. Stalleiken in von Oertzen/Loose/Stalleiken, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 3. Aufl., § 13b Rz 273).
- 27** (3) Auch die Entstehungsgeschichte von §§ 13a, 13b ErbStG spricht für das Schließen der Gesetzeslücke durch eine Analogie. § 13a ErbStG wurde durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) geändert und § 13b ErbStG neu in das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz eingefügt. Nach den Gesetzesmaterialien bildete Betriebsvermögen eine Basis für Wertschöpfung und Beschäftigung und den Erhalt von Arbeitsplätzen (vgl. BRDrucks 4/08, S. 52; BTDrucks 16/7918, S. 33). Die Auswirkungen auf Arbeitsplätze diente als Begründung der erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungsmaßnahmen (BTDrucks 16/11107, S. 9). Die steuerliche Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens sollte Unternehmen vor Liquiditätsproblemen bewahren, die durch erbschaft- oder schenkungsteuerliche Belastung des Unternehmensübergangs entstehen können (BVerfG-

Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rz 133). Zielrichtung der §§ 13a, 13b ErbStG war nach den Vorstellungen des Gesetzgebers, dass solches Vermögen grundsätzlich begünstigt wird, das unmittelbar einem Betrieb und zugleich dem Erhalt von Arbeitsplätzen nützt. In diesem Konzept sollte § 13b Abs. 2 ErbStG dazu dienen, dass überwiegend vermögensverwaltende Betriebe allgemein von den Verschonungen ausgenommen bleiben. Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt, sollte von der steuerlichen Begünstigung wieder ausgenommen werden (BTDrucks 16/7918, S. 35; vgl. auch BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rz 133). Darunter fällt auch der Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, deren Betriebsvermögen --wie im Streitfall unstrittig-- zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen (Geldvermögen) besteht. Eine solche Beteiligung dient nicht dem Erhalt von Arbeitsplätzen, sondern dem Halten von Geldvermögenswerten. Es ist deshalb angezeigt, einer solchen Beteiligung durch eine analoge Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG in Übereinstimmung mit der Intention des Gesetzgebers die für produktives Betriebsvermögen vorgesehene Steuerbegünstigung nicht zu gewähren.

- 28** (4) In einem solchen Fall muss auch das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den bloßen Wortlaut der dem gesetzgeberischen Regelungskonzept offensichtlich zuwiderlaufenden gesetzlichen Regelung zurücktreten. Zwar muss gerade das Steuerrecht in seiner Eigenschaft als Eingriffsrecht in besonderer Weise auf rechtsstaatliche Grundsätze Bedacht nehmen. Eingriffe und Entlastungen bedürfen stets der gesetzlichen Grundlage (Art. 20 Abs. 3 GG; vgl. BFH-Beschluss vom 28.07.2004 - XI R 54/99, BFHE 207, 404, BStBl II 2005, 262, unter B.III.3.). Hinsichtlich einer gesetzlichen Lücke ist abzuwägen, ob es allein an dem Gesetzgeber ist, diese Lücke zu schließen, oder ob dies den Fachgerichten im Wege richterlicher Rechtsfortbildung obliegt. Im Streitfall führt die analoge Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG auf den Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA aber nicht dazu, dass erstmals ein Eingriff durchgeführt wird, der zu einer Besteuerung führt. Vielmehr wird der Grundzustand wiederhergestellt, dass eine Schenkung unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegt. Ein schützenswertes Vertrauen in eine Steuerbegünstigung als Ausnahme des Grundsatzes der Besteuerung besteht daher nicht.
- 29** (5) Eine analoge Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG steht nicht im Widerspruch zu den bisherigen BFH-Urteilen zum Verwaltungsvermögen. Der BFH hat Bestimmungen, die eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung darstellen --wie beispielsweise die Rückausnahmen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG, nach denen eine Nutzungsüberlassung von Grundstücken an Dritte nicht anzunehmen ist und deshalb steuerbegünstigtes Betriebsvermögen vorliegt-- eng ausgelegt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 02.12.2020 - II R 22/18, BFHE 272, 120, BStBl II 2022, 66, Rz 55, die eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG-Beschluss vom 20.02.2025 - 1 BvR 1493/21, juris und BFH-Urteil vom 16.03.2021 - II R 3/19, BFHE 272, 508, BStBl II 2022, 706, Rz 50).
- 30** cc) Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Ergebnis richtig erkannt, dass es sich bei dem Komplementäranteil der Beigeladenen an der KGaA um Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 3 ErbStG handelt. Das Betriebsvermögen der Beigeladenen, an der der Kläger ... % durch die Schenkung erwarb, bestand neben dem Kommanditkapital aus dem Komplementäranteil an der KGaA, deren Betriebsvermögen wiederum zu mehr als 50 % ausschließlich aus den eingelegten Fondsanteilen bestand. Bei diesen Fondsanteilen handelte es sich um Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG.
- 31** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Der Beigeladenen sind keine Kosten aufzuerlegen, da sie keine Anträge gestellt hat (vgl. § 135 Abs. 3 FGO). Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO).

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