

- ▷ Für den Fall eines Verstoßes gegen die Poolvereinbarung, etwa bei vertragswidrigen Verfügungen oder abweichender Stimmabgabe, sollte diese nicht nur eine Vertragsstrafe, sondern auch die Verpflichtung beinhalten, den Poolmitgliedern alle erbschaftsteuerlichen Nachteile zu ersetzen, die aus dem Verstoß gegen die Poolvereinbarung erwachsen.

1295–1307 Einstweilen frei.

IV. Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 ErbStG)

1. Abschließende Aufzählung in § 13b Abs. 4 ErbStG

- 1308 Die Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind in § 13b Abs. 4 Satz 2 ErbStG **abschließend aufgezählt**. Eine Erweiterung auf andere Wirtschaftsgüter, die nicht aufgeführt sind, ist nicht zulässig. Es handelt sich um eine Ausnahmeverordnung, die einer erweiternden Auslegung nicht zugänglich ist. Daher ist es nicht missbräuchlich, Wirtschaftsgüter, die kein Verwaltungsvermögen sind, vor dem Besteuerungszeitpunkt dem Betriebsvermögen zuzuführen, um die Einhaltung der Verwaltungsvermögensquote zu sichern¹. Der Begriff des Verwaltungsvermögens wird ausschließlich erbschaftsteuerlich qualifiziert. Ob es sich bei den Wirtschaftsgütern ertragsteuerrechtlich um notwendiges Betriebsvermögen handelt, spielt keine Rolle². Für die Beurteilung, ob junges Verwaltungsvermögen vorliegt, soll weder eine rein zivilrechtliche noch eine rein ertragsteuerliche Anknüpfung erfolgen. Entscheidend ist, ob sich die Betriebszuordnung des Wirtschaftsguts ändert³.

2. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG)

- 1309 Zielrichtung der Einordnung zur Nutzung überlassener Grundstücke als Verwaltungsvermögen ist die vermögensverwaltende Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG sowie die vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft, deren Gegenstand die Nutzungsüberlassung unbeweglichen Ver-

1 Überzeugend *Müller-Gatermann*, FR 2008, 353 (354); *Scholten/Korezkij*, DStR 2009, 147 (149) zum bis zum 30.6.2016 geltenden Recht.

2 R E 13b.12 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2019.

3 Oberste Finanzbehörden der Länder, GLE v. 13.10.2022 – S 3812b, ZEV 2023, 49, insbesondere zur Behandlung jungen Verwaltungsvermögens in Umwandlungsfällen.

mögens ist. Der begünstigte Erwerb von Anteilen solcher Gesellschaften ist durch die Einordnung der Grundstücke als Verwaltungsvermögen regelmäßig ausgeschlossen.

Grundstück im Rechtssinn ist ein räumlich abgegrenzter im Grundbuch auf einem gesonderten Grundbuchblatt geführter Teil der Erdoberfläche. **Grundstücksteile** sind Teile an Grundstücken im vorgenannten Sinne. Unter **grundstücksgleichen Rechten** sind Wohnungseigentum unter Einschluss des Dauernutzungsrechtes, Erbbaurecht und Bergwerkseigentum zu verstehen. Soweit zivilrechtlich wesentlicher Bestandteil, erfasst das Grundstück auch das aufstehende Gebäude. Bauten sind solche auf fremden Grund und Boden iS des § 195 BewG.

Nutzung ist die Gestattung der Fruchtziehung. Entscheidend kommt es darauf an, ob der Nutzende ein Recht zum Besitz auf der Grundlage der mit dem Grundstückseigentümer getroffenen Vereinbarungen hat. Die Dauer der Nutzungsüberlassung und deren Vergütung (entgeltlich oder unentgeltlich) sind unerheblich¹. Eine widerrechtliche Nutzung ist keine Nutzungsüberlassung. Geht die tatsächliche Nutzung aber über die vereinbarte hinaus, handelt es sich gleichwohl um eine Nutzungsüberlassung. Maßgeblich sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, so dass die Beendigung eines Nutzungsverhältnisses vor dem Stichtag der Entstehung der Steuer die Einordnung des Grundstücks als Verwaltungsvermögen ausschließt. Werden neben der Überlassung von Grundstücksteilen **weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen**, führt nach zutreffender Ansicht der Finanzverwaltung² die damit verbundene Überlassung der Grundstücksteile nicht zu Verwaltungsvermögen, wenn die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Dies gilt vor allem für Beherbergungsbetriebe wie Hotels, Pensionen oder Campingplätze. Die Finanzverwaltung legt die Richtlinien eng aus und begrenzt sie auf die genannten Beherbergungsbetriebe. Es sind gerade nicht allein die ertragsteuerlichen Kriterien einer gewerblichen Vermietung zugrunde zu legen³. Gleichermaßen sollte auch für Schulungs- und Fortbildungseinrichtungen gelten, die Übernachtungsmöglichkeiten auf ihrem Grundbesitz anbieten.

„**Dritter**“ iS des § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG ist jede Person, die nicht mit dem Nutzungsüberlassenden identisch ist, da dieser sich selbst nicht die Nutzun-

1 R E 13b.13 Satz 2 ErbStR 2019.

2 R E 13b.13 Satz 3 ErbStR 2019.

3 LfSt Bayern, Vfg. v. 2.3.2020 – S 3812b.1.1 – 31/4 St 34, DStR 2020, 556.

gen überlassen kann. Damit sind sämtliche natürlichen Personen – auch nahe Angehörige –, Körperschaften, aber auch Personengesellschaften, und zwar selbst solche, an welchen der Nutzungsüberlassende beteiligt ist, „Dritte“ iS des § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG. Eine Ausnahme gilt für den Fall, dass ein Gesellschafter seiner Personengesellschaft ein Grundstück zur Nutzung überlässt, dieses als Sonderbetriebsvermögen ertragsteuerrechtlich qualifiziert wird und die Personengesellschaft den Grundbesitz nicht einem Dritten zur weiteren Nutzung überlässt. In diesem Fall handelt es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht um Verwaltungsvermögen¹.

Auch die **Nutzungsüberlassung** von einer Gesellschaft, deren Anteile begünstigt übertragen sind, an eine von dieser beherrschte Gesellschaft ist eine Nutzungsüberlassung, sofern kein Konzernverhältnis iS von § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG oder eine Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung (Buchst. a, b) vorliegt.

- 1312 Eine Nutzungsüberlassung besteht auch zwischen Personen- oder Kapitalgesellschaften, an denen der Erblasser beteiligt ist und Gegenstand der Übertragung der Anteil an der überlassenden Gesellschaft ist. Klassischer Fall ist die **mitunternehmerische Betriebsaufspaltung**.

Beispiel:

A und B sind Gesellschafter der X-Grundstücksgesellschaft bürgerlichen Rechts, die Grundbesitz an die Y-GmbH & Co. KG zur Nutzung überlässt, an welcher A und B ebenfalls beteiligt sind. Bei Übertragung des Anteils an der X-GbR ist der überlassene Grundbesitz Verwaltungsvermögen, falls nicht der Ausnahmetatbestand der Betriebsaufspaltung vorliegt.

3. Ausnahmen bei der Einordnung der zur Nutzung überlassenen Grundstücke als Verwaltungsvermögen

a) Notwendigkeit gesetzlicher Einschränkungen

- 1313 Der Gesetzgeber hat erkannt, dass die stete Einordnung zur Nutzung überlassener Grundstücke als Verwaltungsvermögen eine überschießende Auftendenz hat. Denn es gibt auch Sachverhalte, die „begünstigungswürdig“ sind, obgleich ein Großteil des begünstigten Vermögens aus zur Nutzung überlassenen Grundstücken besteht. Aus diesem Grunde ist in den nachfolgend dargestellten Ausnahmetatbeständen eine Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen, so dass die fraglichen Grundstücke nicht als Verwaltungsver-

1 RE 13b.14 Abs. 2 ErbStR 2019.

mögen einzuordnen sind. Dies schließt es aber nicht aus, dass andere, dem begünstigten Vermögen zuzuordnende Vermögensgegenstände Verwaltungsvermögen sind.

Beispiel:

Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlässt die A/B-GbR ein Grundstück der A/B-GmbH zur Nutzung. Bei Übertragung der Anteile an beide Gesellschaften etwa von A auf C im Wege des unentgeltlichen Erwerbs mag zwar das zur Nutzung überlassene Grundstück kein Verwaltungsvermögen sein, gleichwohl ist zu prüfen, in welchem Umfang der Anteil an der Betriebsgesellschaft Verwaltungsvermögen ist, weil sich das Vermögen der Betriebsgesellschaft in Teilen aus solchem zusammensetzt.

b) Ausnahme 1: Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder als Sonderbetriebsvermögen

aa) Ertragsteuerliche Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung

Bei den zur Nutzung überlassenen Grundstücken handelt es sich nicht um Verwaltungsvermögen, sofern der Erblasser sowohl im überlassenen Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder gemeinsam mit anderen Gesellschaftern (Gruppenbetrachtung) einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte. Der Begriff „Betriebsaufspaltung“ wird zwar im Gesetz nicht verwendet, gleichwohl sind in erster Linie diese Fälle gemeint¹. Ob ein einheitlicher Betätigungswille vorliegt und Betriebsvermögen besteht, ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen². Nach Auffassung der Finanzverwaltung müssen die gesamten Voraussetzungen der ertragsteuerrechtlichen Betriebsaufspaltung erfüllt sein³.. Die Grundstücksüberlassung muss die Anforderungen einer sachlichen Verflechtung erfüllen. Personelle Verflechtung bedeutet, dass dieselbe Person oder Personengruppe im Verpachtungs- und im Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen können muss. Zusätzlich erfordert die erbschaftsteuerrechtliche Rückausnahme, dass es sich bei „derselben Person oder Personengruppe“ jeweils um den Erblasser oder Schenker (ggf. zusammen mit anderen Gesellschaftern) handeln muss. Es reicht daher nicht aus, wenn der **Erwerber** allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern seinen Willen im Besitz- und Betriebsunternehmen durchsetzen kann. Hinsichtlich der personellen Verflechtung ist nicht erforderlich, dass der Erblasser allein seinen Willen im nutzenden Betrieb

1314

1 Ebenso R E 13b.14 ErbStR 2019.

2 FG Münster v. 11.10.2018 – 3 K 533/17 F, ZEV 2019, 167; R E 13b.14 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2019.

3 R E 13b.14 Abs. 1 Satz 1 bis 4 ErbStR 2019; dahingehend auch BFH v. 2.12.2020 – II R 22/18, ZEV 2021, 461 m. Anm. *Hannes/Lorenz*; v. 16.3.2021 – II R 3/19 ZEV 2021, 65.

durchsetzen kann (Gruppenbetrachtung)¹. Neben der personellen Verflechtung aufgrund der Personengruppentheorie kann im Einzelfall auch eine Beherrschungsidentität ausreichen, wenn etwa eine Person faktisch beide Rechtsträger in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen². Diese Form der personellen Verflechtung ist nur sehr einschränkend auszulegen, da sich die faktischen Verhältnisse permanent ändern können und auf diese Art und Weise eine ständige Veränderung der steuerlichen Rahmenbedingung von einer gewerblichen in eine vermögensverwaltende Tätigkeit und umgekehrt drohen kann. Der BFH verlangt, dass der Erblasser oder Schenker mit den Mitteln des Gesellschaftsrechts auf die zur Beherrschung führenden Stimmrechte einwirken kann. Ein Einfluss nur auf die kaufmännische oder technische Betriebsführung ohne Möglichkeit der Erlangung einer Stimmenmehrheit reicht daher nicht aus³. Sind nicht alle Gesellschafter der beiden beteiligten Rechtsträger in gleicher Quote an diesen beteiligt, schließt dies die personelle Verflechtung nicht aus, zumindest wenn die gleiche Gruppe ihre Interessen bei beiden Gesellschaften durchsetzen kann. Eine steuerschädliche Nutzungsüberlassung eines Grundstücks an Dritte ist anzunehmen, wenn das Grundstück einer Personengesellschaft nicht von dem Erblasser oder Schenker, sondern von einer anderen Personengesellschaft überlassen wird. Dies gilt selbst dann, wenn der Erblasser Gesellschafter dieser Personengesellschaft ist⁴. Die Betriebsaufspaltung muss sowohl vor als auch nach der Anteilsübertragung bestehen.

Beispiel:

A und B sind mit unterschiedlichen Quoten Gesellschafter sowohl der Besitzgesellschaft als auch der Betriebsgesellschaft. Die Beteiligungen betragen insgesamt jeweils 80 %. Aufgrund der Gesellschaftsverträge können A und B ihre Entscheidungen ggf. auch gegen die Stimmen der Mitgesellschafter treffen. Eine Betriebsaufspaltung liegt vor. Die unterschiedliche Beteiligung innerhalb der Gruppe von A und B ist ohne Bedeutung.

- 1315 Etwas anderes gilt, wenn im Bereich etwa des Besitzunternehmens das **Einstimmigkeitsprinzip** gilt, und zwar auch für die Geschäfte des täglichen Lebens⁵.

1 Vgl. BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44; v. 7.1.2008 – IV B 24/07, BFH/NV 2008, 784 zu einem Ausnahmefall; ferner Wacker in Schmidt⁴², § 15 EStG Rz. 823; R E 13b.14 Abs. 1 ErbStR 2019.

2 Zuletzt BFH v. 19.10.2007 – IV B 163/06, BFH/NV 2008, 212; v. 23.2.2021 – II R 26/18, ZEV 2021, 591.

3 BFH v. 23.2.2021 – II R 26/18, ZEV 2021, 591.

4 BFH v. 16.3.2021 – II R 3/19 ZEV 2021, 657.

5 Vgl. BFH v. 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165; BMF v. 7.10.2002 – IV A 6 - S 2240 - 134/02, BStBl. I 2002, 1028, Abschn. III.

In diesem Fall kann der Erblasser seinen Willen jedenfalls im überlassenen Betrieb nicht durchsetzen, wenn ein „Nur-Besitzgesellschafter“ beteiligt ist, so dass es sich bei dem fraglichen Grundstück um Verwaltungsvermögen handelt. Ist hingegen eine Mehrheitsentscheidung in den Geschäften des täglichen Lebens möglich oder kann ein Besitzgesellschafter aufgrund der konkreten Verhältnisse seinen Willen als einziger Geschäftsführer der Besitzgesellschaft durchsetzen, reicht dies zur Annahme einer personellen Verflechtung auf der Grundlage eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens aus. Wegen der Einzelheiten sei auf die ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung verwiesen¹.

Von der Einordnung als Verwaltungsvermögen ausgenommen ist jedes zur Nutzung überlassene Grundstück, und zwar unabhängig davon, ob es eine sachliche Verflechtung iS der Betriebsaufspaltung begründet. Eine Erweiterung des Anwendungsbereiches über die ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung hinaus ist hiermit gleichwohl nur selten verbunden, da die Anforderungen an eine wesentliche Betriebsgrundlage iS der sachlichen Verflechtung bei der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung niedrig sind². Lediglich solche Grundstücke und Gebäude sind keine wesentliche Betriebsgrundlage, die für den nutzenden Betrieb von geringer wirtschaftlicher Bedeutung und insoweit „entbehrlich“ sind.

Die **Rechtsfolge einer Betriebsaufspaltung** beschränkt sich darauf, dass das zur Nutzung überlassene Grundstück kein Verwaltungsvermögen ist. Dies darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass in Fällen der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung anderes schädliches Verwaltungsvermögen vorliegen kann. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die unmittelbare Beteiligung des Erblassers/Schenkers am Nennkapital der Betriebskapitalgesellschaft die Mindestbeteilungsquote von mehr als 25 % nicht erreicht.

Beispiel:

A ist sowohl an der Besitzgesellschaft als auch an der Betriebskapitalgesellschaft mit 20 % beteiligt. Er ist jedoch in der Lage, einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Gesellschaften gemeinsam mit anderen Gesellschaftern durchzusetzen. Das Grundstück ist zwar kein Verwaltungsvermögen. Andererseits ist die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft, trotz ihrer Einordnung als Sonderbetriebsvermögen im Besitzunternehmen, Verwaltungsvermögen, da die unmittelbare Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft nicht mehr als 25 % beträgt.

1 Ausführlich Wacker in Schmidt⁴², § 15 EStG Rz. 800 ff.

2 BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804; v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524; kritisch zur weiten Auslegung der wesentlichen Betriebsgrundlage Kempermann, HFR 2006, 1213.

Aufgrund der gesellschaftsbezogenen Betrachtung ist der Anteil allein A zuzurechnen und bei ihm Verwaltungsvermögen.

Als Ausweg bietet es sich an, in diesen Fällen den Anteil an der Betriebskapitalgesellschaft im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens in der Rechtsform einer Personengesellschaft zu halten). Denn würde die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft durch die Personengesellschaft hindurch den Gesellschaftern zugerechnet, wäre jede 100%ige Beteiligung einer Personengesellschaft, gleich welcher Rechtsform, mit vier Gesellschaftern mit Anteilen von je 25 % in vollem Umfang Verwaltungsvermögen. Können sich die Gesellschafter nicht entschließen, die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft in das Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft zu übertragen, ist vorsorglich mit einer Poolklausel zu arbeiten, vgl. § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 2 ErbStG.

bb) Sonderbetriebsvermögen

- 1318 Werden seitens des Gesellschafters, dessen Gesellschaftsanteil begünstigt übertragen wird, ein Grundstücksteil, grundstücksgleiche Rechte oder Bauten einem begünstigt übertragenen Rechtsträger in der Rechtsform der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen, ist das Grundstück kein Verwaltungsvermögen, da die Nutzungsüberlassung der Mitunternehmer an die Mitunternehmerschaft nicht als eine solche an Dritte gilt¹. Durch die Verklammerung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen zum Mitunternehmeranteil handelt es sich bei der Nutzungsüberlassung um einen „Binennumsatz“. Voraussetzung ist allerdings, dass der Überlassende an derjenigen Gesellschaft, mit der die Nutzungsüberlassungsvereinbarung besteht, auch als Mitunternehmer iS des Ertragsteuerrechts beteiligt ist. Die direkte Nutzungsüberlassung an eine Untergesellschaft etwa im Rahmen einer doppelstöckigen GmbH & Co. KG schließt die Einordnung des überlassenen Grundstücks als Verwaltungsvermögen nicht aus.

Beispiel:

A ist Kommanditist der X-KG, die ihrerseits alleiniger Kommanditist der Y-KG ist. A überlässt der Y-KG ein Grundstück zur Nutzung. Es handelt sich bei dem Grundstück um Verwaltungsvermögen, da A das Grundstück nicht der Gesellschaft, an der er beteiligt ist (X-KG), zur Nutzung überlässt.

In diesen Fällen empfiehlt es sich, das Grundstück der X-KG zur Nutzung zu überlassen, die ihrerseits das Grundstück der Y-KG überlässt. Zwar schließt § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a aE ErbStG aus, dass es sich nicht um Verwaltungsvermögen handelt, wenn eine Nutzungsüberlassung an Dritte er-

1 R E 13b.14 Abs. 2 ErbStR 2019.

folgt. ME handelt es sich jedoch bei der Tochtergesellschaft nicht um einen Dritten, sofern dieser das Grundstück zu eigenen betrieblichen Zwecken außerhalb einer Weitervermietung nutzt. Denn im Ergebnis soll die Nutzungsüberlassung zu Zwecken, die bei dem Nutzenden nicht seinerseits zu einer Tätigkeit führt, die das Wirtschaftsgut als Verwaltungsvermögen einstuft, begünstigt sein. Es ist dann allerdings zu fragen, warum dann nicht die direkte Nutzungsüberlassung an die Untergesellschaft möglich ist. Dies dürfte an dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes scheitern, welches die Nutzungsüberlassung als Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft fordert, an welcher der Überlassende beteiligt ist. Eine einschränkende Auslegung ist nicht möglich, während der Begriff des „weiteren Dritten“ einschränkend ausgelegt werden kann. Dies hat allerdings zur Folge, dass der Begriff des „Dritten“ in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a EStG enger ausgelegt wird als im Rahmen der Beurteilung, ob überhaupt eine Nutzungsüberlassung vorliegt, die zu Verwaltungsvermögen führt. Die Zusammenschau der Begünstigungen für Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen rechtfertigt allerdings diese unterschiedliche Auslegung.

Gleiches gilt auch bei einer **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung**.

1319

Fall:

A und B sind im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zu je 50 % in Miteigentum an dem Betriebsgrundstück und zu je 50 % an der Betriebs-GmbH & Co. KG beteiligt. A und B vermieten als Sonderbetriebsvermögen ein Grundstück an die Besitz-GbR, die es wiederum im Rahmen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung der Betriebs-GmbH & Co. KG zur Nutzung überlässt.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes handelt es sich um Verwaltungsvermögen, da die Besitz-GbR weitervermietet und nicht selbst nutzt. Gleichwohl ist entscheidend, dass die nutzende GmbH & Co. KG mit der Besitz-GbR in einer Betriebsaufspaltung in der Variante der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung verbunden ist¹, so dass die wertende Betrachtung beider Ausnahmetatbestände, nämlich Sonderbetriebsvermögen und Betriebsaufspaltung zu dem Ergebnis führt, dass kein Verwaltungsvermögen vorliegt.

Überlässt eine Kapitalgesellschaft einer anderen Kapitalgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung, liegt eine so genannte **kapitalistische Betriebsaufspaltung** vor, wenn die Besitzkapitalgesellschaft an der Betriebskapitalgesellschaft als Gesellschafterin beherrschend beteiligt ist². Die Finanz-

1319.1

1 Zum Ertragsteuerrecht BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583 – Rz. 1; aus der Rspr. BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173.

2 Vgl. BFH v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75.

verwaltung zählt in diesem Fall die vom Besitzunternehmen überlassenen Grundstücke zu deren Verwaltungsvermögen, sofern die Kapitalgesellschaften nicht zu einem Konzern iS des § 4h EStG gehören¹. Diese Zuordnung gilt erst recht, wenn Besitz- und Betriebskapitalgesellschaft Schwestergesellschaften sind, da hier nicht einmal der Tatbestand der Betriebsaufspaltung erfüllt ist².

cc) Rückausnahme der unschädlichen Nutzungsüberlassung: Weiterüberlassung an Dritte zur Nutzung

- 1320 Ein im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder als Sonderbetriebsvermögen überlassenes Grundstück ist als Verwaltungsvermögen anzusehen, sofern diese an einen Dritten, welcher nicht mit dem Nutzungsüberlassenden rechtlich oder wirtschaftlich verbunden ist, überlassen wird. Auf diese Weise sollen Missbräuche unterbunden werden, die drohen würden, wenn gezielt zur Nutzung überlassene Grundstücke im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen und anschließend an fremde Dritte weitervermietet würden.

Beispiel:

A vermietet ein Grundstück an die von ihm beherrschte A-GmbH, die es sogleich an den fremden Dritten B vermietet. Das Grundstück ist Verwaltungsvermögen.

- 1321 Wird nur ein Grundstücksteil an einen Dritten weiter zur Nutzung überlassen, ist nur dieser Teil Verwaltungsvermögen. Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Nutzflächen zueinander.

c) Ausnahme 2: Nutzungsüberlassung in bestimmten Konstellationen der Betriebsverpachtung

- 1322 Kein Verwaltungsvermögen sind in bestimmten Konstellationen der Betriebsverpachtung überlassene Grundstücke. Voraussetzung vom Ausschluss des Grundstücks als Verwaltungsvermögen ist, dass der **gesamte Betrieb verpachtet** ist. Es muss sich ferner um einen solchen handeln, welcher vor seiner Verpachtung, mithin als aktiver Betrieb, **beim Verpächter zu Einkünften** nach § 2 Abs. 1 Nr. 2, 3 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit) **geführt** hat. Im Rahmen der Verpachtung eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft verpachtete Grundstücke bleiben somit Verwaltungsvermögen.

Solche verpachteten Betriebe sind nicht begünstigt, die durch sie den Verpächter und/oder seinen Rechtsvorgänger zu keinem Zeitpunkt als Unternehmen iS der §§ 15, 18 EStG geführt wurden, dessen Tätigkeit und Umfang über die Vermögensverwaltung hinausging (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b

1 R E 13b.14 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2019.

2 Wacker in Schmidt⁴², § 15 EStG Rz. 863.

Satz 2 ErbStG). Nur auf diese Weise ist sichergestellt, dass nicht gezielt Verwaltungsvermögen vermieden wird, indem zunächst ein verpachteter Betrieb vom Erblasser/Schenker erworben und anschließend unentgeltlich übertragen wird. Ist der Erblasser/Schenker hingegen selbst im Wege unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge Inhaber des verpachteten Betriebes geworden, steht dies einer eigenen gewerblichen Tätigkeit gleich, so dass hinsichtlich der zur Nutzung überlassenen Grundstücke Verwaltungsvermögen ausscheidet, wenn der Rechtsvorgänger einen gewerblichen oder freiberuflichen Betrieb innehatte.

Als Verwaltungsvermögen und damit **von der Ausnahme nicht erfasst** gelten im Rahmen einer Verpachtung überlassene Grundstücke, wenn der Hauptzweck des Betriebes in der Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht, es sich jedoch nicht um ein Wohnungsunternehmen gem. Buchst. d handelt. Somit werden vom Verwaltungsvermögen nur die Gesamtvertriebsverpachtungen ausgenommen, die historisch aus einer gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit entstanden sind und zusätzlich die nachfolgenden **Voraussetzungen** (alternativ) erfüllen¹:

- Der Verpächter des Betriebes hat im Zusammenhang mit der unbefristeten Verpachtung den Pächter durch letztwillige Verfügung oder rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt (Variante 1).
- Die Verpachtung erfolgt zwar an einen Dritten, jedoch nur deshalb, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht fortführen kann und die Verpachtung auf höchstens zehn Jahre befristet ist. Diese Frist beginnt mit Vollendung des 18. Lebensjahres des Beschenkten (Variante 2).

Auf den ersten Blick ist erkennbar, dass der Gesetzgeber Einzelfälle im Blick hatte und kein in sich schlüssiges Gesamtkonzept anstrebt.

In der ersten Variante ist **begünstigter Erwerber** nur der Pächter. Der Erwerb durch jede andere Person schließt die Annahme von Verwaltungsvermögen nicht aus. Selbst der Erwerb durch den Pächter ist nur begünstigt, wenn ein unbefristeter (gemeint ist nicht ein „unkündbarer“) Pachtvertrag zwischen Verpächter/Erblasser/Schenker und Pächter vorausgegangen ist. Die Erbeinsetzung des Pächters aufgrund letztwilliger Verfügung könnte zur Folge haben, dass nur der gewillkürte Erwerb von Todes wegen die Anordnung als Verwaltungsvermögen ausschließt, so dass der freigebige oder der Erwerb

¹ Vgl. R E 13b.15 Abs. 1 ErbStR 2019.

aufgrund gesetzlicher Erbfolge Verwaltungsvermögen nicht ausschließt. Diese Auffassung ist unzutreffend. Vielmehr sind auch freigebige Zuwendungen geeignet, die Annahme von Verwaltungsvermögen auszuschließen, wenn im fiktiven Erwerbsfall durch Tod am Tag des Vollzugs der Schenkung der Beschenkte zugleich als Erbe im Wege der Gesamtrechtsnachfolge den verpachteten Betrieb erworben hätte. Nicht einsichtig ist, warum der Gesetzgeber sich dazu entschieden hat, nur den Erwerb von Todes wegen durch letzwillige Verfügung zu begünstigen. Durch teleologisch extensive Auslegung ist der Fall gleichzustellen, dass der Pächter den verpachteten Betrieb als gesetzlicher Alleinerbe erwirbt. Ferner ist der Erwerb aufgrund Vermächtnisses gleichzustellen.

- 1325 Eine **Bindung** der Verfügung von Todes wegen – etwa durch Erbvertrag – ist nicht erforderlich. Selbst die einseitige, dem Erwerber zunächst unbekannte letzwillige Verfügung ist ausreichend.
- 1326 Unklar ist, welche rechtsgeschäftliche Verfügung der Gesetzgeber meint, da eine Erbeinsetzung durch rechtsgeschäftliche Verfügung ausgeschlossen ist. Denn hierzu bedarf es stets einer Verfügung von Todes wegen. Um dem Gesetz einen Inhalt zu geben, ist unter der rechtsgeschäftlichen Verfügung die Schenkung auf den Todesfall nach § 2301 BGB zu verstehen, obwohl diese nicht zu einer Erbeinsetzung, sondern nur zu einer Einzelzuwendung führt.
- 1327 In der zweiten Variante ist Empfänger des Erwerbes auf Grund eindeutigen Gesetzeswortlauts allein der Beschenkte. Der Erwerb von Todes wegen schließt die Anordnung als Verwaltungsvermögen daher unabhängig von der Person des Erwerbers nicht aus.

d) Ausnahme 3: Nutzungsüberlassung im Konzern

- 1328 Was unter einem Konzern und der Frage der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs zu verstehen ist, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann, ist im Wege der Auslegung zu ermitteln. Bei der Auslegung des Konzernbegriffs ist zu berücksichtigen, dass der Zweck der Regelungen zur Zinsschranke iS von § 4h EStG ein anderer ist als der des § 13b ErbStG. Während für § 4h EStG ein erweiterter Konzernbegriff zugrunde zu legen ist, ist der Konzernbegriff des § 13b ErbStG eng zu verstehen¹. Überlässt eine Obergesellschaft Grundbesitz einem konzernabhängigen Unternehmen zur Nutzung, ist dieses kein Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG. Gleiches

1 FG Hess. v. 25.4.2018 – 9 K 1857/15, ZEV 2018, 741 m. Anm. Korezkij.

gilt, wenn eine Tochtergesellschaft den Grundbesitz an eine Enkelgesellschaft zur Nutzung überlässt. Der überlassende und der nutzende Betrieb müssen zu einem Konzern iS des § 4h EStG¹ gehören. Das Einkommensteuerrecht verwendet eine weite Definition des Konzerns. Nach § 4h Abs. 3 Sätze 5, 6 EStG ist ein Betrieb einem Konzern zuzurechnen, wenn er nach den maßgeblichen Rechnungslegungsstandards iS einer Konsolidierung in den handelsrechtlichen Abschluss eines Konzerns tatsächlich einbezogen wird, einbezogen werden könnte (mögliche Konsolidierung) oder die Finanz- und Geschäftspolitik zusammen mit anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann (Beherrschungsverhältnis). Ein Gleichordnungskonzern mit einer natürlichen Person an der Spitze soll von der Ausnahmeregelung erfasst sein, nicht aber mit einer Personengruppe an der Spitze².

e) Ausnahme 4: Wohnungsunternehmen

Kein Verwaltungsvermögen sind nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile und grundstücksgleiche Rechte, die gesamthaftnerisch gebundenes Betriebsvermögen einer Personengesellschaft sind oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, soweit der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen iS des § 181 Abs. 9 BewG besteht³. Als Sonderbetriebsvermögen überlassene Grundstücke bleiben somit auf jeden Fall Verwaltungsvermögen. Die Vermietung von gewerblichen oder anderen nicht Wohnzwecken dienenden Immobilien ist unschädlich, wenn sie nicht den Hauptzweck des Betriebes bilden. Maßstab ist, ob die Summe der Wohnzwecken dienenden Grundstücke 50 % des Wertes aller Grundstücke, ermittelt nach dem BewG, überschreitet. Maßstab ist insoweit die Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke⁴.

Der **Umfang der Vermietung** muss die Anforderungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes iS des § 14 AO erfüllen⁵. Dieses Tatbestandsmerkmal zielt in erster Linie darauf ab, die gewerblich geprägten Personengesellschaften, die Grundbesitz verwalten, ebenso dem Bereich des Verwaltungsver-

¹ Zur Definition des Konzerns *Loschelder* in Schmidt⁴², § 4h EStG Rz. 27–29; auch R E 13b.16 ErbStR 2019 verweist auf die ertragsteuerlichen Regelungen; vgl. insbesondere BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 – a/07/10001, BStBl. I 2008, 718 – Rz. 59–68.

² FG Hess. v. 25.4.2018 – 9 K 1857/15, ZEV 2018, 741 m. Anm. *Korezkij*.

³ Dazu ausführlich *Klose*, NWB 2011, 3682; *Klarner*, ZEV 2018, 361.

⁴ R E 13b.17 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2019.

⁵ Dazu ausführlich *Warlich/Kühne*, DB 2009, 2062.

mögens zuzuschlagen wie vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften. Hingegen kann der Gesetzgeber nicht darüber hinwegsehen, dass Wohnungsunternehmen bei einem ausreichend umfangreichen Wohnungsbestand und über die Vermietung hinausgehenden Zusatzleistungen auch eine Sozialbindung über Arbeitsverhältnisse erfahren, die denen eines gewerblich produzierenden oder eines Dienstleistungsunternehmens in etwa gleichsteht.

- 1331 In den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 wird der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch einen Katalog von Indizien konkretisiert¹. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sprechen der Umfang der Geschäfte, das Unterhalten eines Büros, eine Buchführung zur Gewinnermittlung, eine umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte, Bewerbung der Tätigkeit und das Anbieten der Dienstleistung und der Produkte einer breiteren Öffentlichkeit gegenüber für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Hält das Unternehmen **mehr als 300 Wohnungen**, ist regelmäßig anzunehmen, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt². Diese Nichtbeanstandungsgrenze³ darf keinesfalls als starre Grenze verstanden werden, da sie im Gesetz keine Stütze findet. Sie ist vielmehr dahingehend zu verstehen, dass die Verwaltung bei der Prüfung, ob ein Wohnungsunternehmen vorliegt, bei einem Wohnungsbestand von über 300 Wohneinheiten in keine vertiefte Untersuchung einsteigt⁴. Sind weniger Wohnungen vorhanden, trägt ohnehin der StpfL die Feststellungslast dafür, dass die Begünstigungsvoraussetzungen für ihn vorliegen⁵. In Tendenz der restriktiven Auslegung der Befreiungsvorschriften hat der BFH⁶ Wohnungen, die eine Wohnungsvermietungsgesellschaft an Dritte zur Nutzung überlässt, nur dann zum begünstigten Vermögen iS des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. d ErbStG (nF) zählen wollen, wenn die Gesellschaft neben der Vermietung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten. Auf die Anzahl der vermieteten Wohnungen sollte es insoweit nicht ankommen. Die Finanzverwaltung hat hierauf mit einem für die Steuerpflichtigen positiven Nichtenwendungserlass reagiert⁷. Dennoch sollten Klageverfahren bei den Steuergerichten tunlichst

1 RE 13b.17 Abs. 3 ErbStR 2019.

2 So RE 13b.17 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2019.

3 Mannek, ZEV 2012, 6.

4 Deshalb für eine gesetzliche Verankerung Kraft, ZEV 2021, 550.

5 FG München v. 8.7.2015 – 4 K 360/12, EFG 2015, 1952: 45 Wohnungen begründen kein Wohnungsunternehmen; FG Düsseldorf v. 24.6.2015 – 4 K 2086/14 Erb, EFG 2015, 1621: 37 Wohnungen begründen kein Wohnungsunternehmen.

6 BFH v. 24.10.2017 – II R 44/15, ZEV 2018, 219 m. Anm Viskorf/Escher.

7 Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichl. Erl. v. 23.4.2018, BStBl. I 2018, 692.

vermieden werden, da diese an die Verwaltungsanweisung nicht gebunden sind und voraussichtlich dem BFH folgen würden¹. Bei der Prüfung der Grenze von 300 Wohnungen stellt die Finanzverwaltung nur auf die eigenen Wohnungen des jeweiligen Unternehmens/der jeweiligen Gesellschaft ab². Die über Bruchteilsgemeinschaften oder vermögensverwaltende Gesellschaften gehaltenen Anteile an Wohnungen sind nicht mit einzubeziehen. Dies gilt für Wohnungen in (gewerblichen) Schwester- oder Tochtergesellschaften innerhalb eines Konzerns entsprechend.

Die **Übertragung der Verwaltung** auf einen gewerblichen Immobilienverwalter begründet für sich keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Entscheidend ist vielmehr, ob die Vermietung als solche einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert oder nicht. Liegt ein solcher vor, ist es deshalb auch nicht schädlich, wenn die Verwaltung des Immobilienbestands von einem Dritten vorgenommen wird. Die Finanzverwaltung³ führt hierzu als Beispiel die Vermietung und Verwaltung von Wohnungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung durch

1332

[Anschluss S. II 713]

1 Geck/Messner, ZEV 2018, 456.

2 LfSt Bayern v. 8.7.2020 – S 3812b.2.1 – 34/22 St 34, DB 2020, 1600.

3 Bay. Finanzministerium, Erlass v. 12.7.2010, ZEV 2010, 432; R E 13b.17 Abs. 4 ErbStR 2019.

das Betriebsunternehmen, durch ein Tochterunternehmen, an dem das Immobilienunternehmen gesellschaftsrechtlich beteiligt ist, oder die Übertragung der Verwaltung auf ein externes Dienstleistungsunternehmen an.

Auch die Erbringung von **Instandhaltungsleistungen** durch den Nutzungsüberlassenden begründet noch keine eine Vermögensverwaltung überschreitende Tätigkeit, da dies eine typische Tätigkeit ist, die dem Vermieter obliegt¹.

Die in der Praxis verbreitete **gewerblich geprägte Personengesellschaft**, deren Gegenstand Vermietung von Wohnungen ist, ist folglich nicht per se ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Daher sind nur die seltenen Sachverhalte einem Wohnungsunternehmen gleichzustellen, in welchen der Geschäftsbetrieb derart umfangreich ist, dass auch über Instandhaltungsleistungen hinausgehende Serviceleistungen an Mieter oder Dritte erbracht und hierfür zumindest auch Mitarbeiter außerhalb des kaufmännischen Bereiches wie Hausmeister, Handwerker etc. beschäftigt werden, wie dies die Richtlinien vorsehen.

f) Ausnahme 5: Grundstücksüberlassung im Rahmen von Lieferverträgen

Mit § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG wurde zum 1.7.2016 eine weitere Rückausnahme vom ansonsten nicht begünstigten Verwaltungsvermögen eingefügt. Nach dieser Vorschrift sind Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten dann begünstigtes Betriebsvermögen, wenn sie vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen. Hauptanwendungsfälle sind Gaststätten- und Tankstellengrundstücke, auf denen Brauereien die von ihnen hergestellten Getränke und Mineralölunternehmen Kraftstoffe vertreiben².

¹ Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 14 AO Rz. 12.

² BT-Drucks. 18/8911, 41.

g) Ausnahme 6: Dritten zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassene Grundstücke

- 1336 Kein Verwaltungsvermögen sind nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. f ErbStG Grundstücke, die aus einem begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) einem Dritten zur Nutzung überlassen werden. Damit wird erreicht, dass bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, welcher über verpachtete Grundstücke verfügt – dies dürfte häufig der Fall sein – die verpachteten Grundstücke nicht als Verwaltungsvermögen gelten. Die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleichen Rechte sind sowohl dann kein Verwaltungsvermögen, wenn sie im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen zur Nutzung überlassen werden wie auch in den Fällen, in denen einzelne Teile hiervon aus dem begünstigten Betriebsvermögen heraus zur Nutzung Dritten überlassen werden¹. Diese Regelung wird vermutlich einer verfassungsrechtlichen Prüfung unterzogen werden müssen, da sie ein bedeutendes Privileg für die Land- und Forstwirtschaft eröffnet. Da unentgeltlich erworbene verpachtete Betriebe stets begünstigtes Vermögen sind, sichert diese Regelung den ausreichenden Anteil an Verwaltungsvermögen.

4. Anteile an Kapitalgesellschaften unterhalb der Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG)

- 1337 Verwaltungsvermögen sind im begünstigten Vermögen enthaltene Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % nicht erreicht wird. Dies gilt nicht, wenn es sich bei dem begünstigt übertragenen Rechtsträger um ein Kreditinstitut oder ein Finanzdienstleistungsinstitut iS des § 1 Abs. 1, 1a KWG oder ein Versicherungsunternehmen handelt, welches der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 VAG unterliegt.

Auf diesem Wege soll verhindert werden, die Begünstigung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften dadurch zu erreichen, dass sie vor unentgeltlicher Übertragung in eine Personengesellschaft übertragen wird und Gegenstand der Übertragung der quotenunabhängig be-

¹ R E 13b.18 ErbStR 2019.

günstigste Anteil an der Personengesellschaft ist oder die Beteiligung von weniger als 25 % in eine andere Kapitalgesellschaft im Wege der Sacheinlage oder Sachkapitalerhöhung übertragen oder eingeklebt wird. Dies kann – wie bei der direkten Beteiligung – dazu führen, dass auch solche Anteile als Verwaltungsvermögen gelten, die die Mindestbeteiligungsquote nicht erreichen, jedoch an einem Unternehmen bestehen, welches ausschließlich unternehmerisch tätig ist und mithin kein nennenswertes Verwaltungsvermögen hat. Denn eine weitere Prüfung, ob die Beteiligungsgesellschaft die Verwaltungsvermögensquote von mehr als 50 % übersteigt, findet nicht statt.

Der Kapitalgesellschaftsanteil ist **Teil des begünstigten Vermögens** iS des § 13b Abs. 1 ErbStG, wenn der Gesellschafter entweder selbst Kapitalgesellschaft ist und deren Anteile begünstigt iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sind oder der Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft ist und die Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebsvermögen der Personengesellschaft oder des Einzelunternehmers oder im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei der Personengesellschaft gehalten werden. Bei der Ermittlung der relevanten Beteiligung ist zunächst auf die unmittelbare Beteiligung an der Kapitalgesellschaft abzustellen. § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 2 ErbStG lässt es jedoch zu, durch den Abschluss einer entsprechenden Poolvereinbarung die Entstehung von Verwaltungsvermögen zu verhindern. Für die Poolvereinbarung gelten aufgrund des identischen Wortlauts dieselben Vorgaben wie für § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, also Anteile, die lediglich nach § 17 EStG steuerverhaftet sind. Die Poolvereinbarung ist nicht erforderlich bei Gesellschaften, die in einem Konzern unter einheitlicher Leitung stehen¹.

Umstritten ist, ob in bestimmten Konstellationen des **Sonderbetriebsvermögens** Verwaltungsvermögen vorliegt oder nicht. 1339

Beispiel:

An der ABC-OHG sind als Gesellschafter A, B und C allein beteiligt. A, B und C sind zudem Gesellschafter der X-GmbH mit einem jeweiligen Anteil von 10 %. Die weiteren 70 % an der X-GmbH werden von der OHG unmittelbar gehalten. A, B und C haben ihre Beteiligung an der X-GmbH in ihrem jeweiligen Sonderbetriebsvermögen erfasst.

¹ R E 13b.20 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019.

- 1340 Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehört ein im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers gehaltener Kapitalgesellschaftsanteil selbst dann zum Verwaltungsvermögen, wenn die Summe aller zum Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer gehörenden Anteile über 25 % liegt. Gehören Anteile teilweise zum Gesamthandsvermögen und teilweise zum Sonderbetriebsvermögen, sind die Beteiligungsgrenzen sowohl für das Gesamthandsvermögen als auch für jedes Sonderbetriebsvermögen getrennt zu prüfen¹. Demgegenüber wird im Schrifttum vertreten², dass bereits die Bindung in der Personengesellschaft als Poolvereinbarung anerkannt werden sollte, so dass im og. Beispiel sowohl die im Gesamthandsvermögen wie auch die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile insgesamt kein Verwaltungsvermögen sind. Hier ist der Gestaltungspraxis anzuraten, dass die Gesellschafter A, B und C in dem og. Beispiel ergänzend zum OHG-Gesellschaftsvertrag untereinander eine Poolvereinbarung abschließen. Deren Vorrang ist auch durch den zitierten Ländererlass nicht ausgeschlossen und verhindert die Entstehung von Verwaltungsvermögen.
- 1341 Die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % an Kapitalgesellschaften gilt sowohl für die Prüfung des Verwaltungsvermögensanteils begünstigt übertragener Kapitalgesellschaftsanteile als auch von Personengesellschaftsanteilen.

Die Prüfung ist auf allen Beteiligungsstufen durchzuführen.

Beispiel:

A erwirbt unentgeltlich 50 % der Anteile an der X-GmbH, die ihrerseits mit 50 % an der Y-GmbH, diese mit 20 % an der Z-GmbH beteiligt ist. Im Rahmen der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote der Y-GmbH ist die Beteiligung an der Z-GmbH einzubeziehen. Dies kann zu einem hohen Anteil an Verwaltungsvermögen bei der Y-GmbH führen, was wiederum auf die Verwaltungsvermögensquote bei der X-GmbH durchschlagen kann.

1342–1343 Einstweilen frei.

1 R E 13b.20 Abs. 2 ErbStR 2019.

2 S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz⁶, § 13b ErbStG Rz. 194.

5. Wertpapiere und vergleichbare Forderungen (§ 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG)

a) Allgemeines

Verwaltungsvermögen sind Wertpapiere und vergleichbare Forderungen, sofern sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstituts, eines Finanzdienstleistungsinstituts iS des KWG oder einem Versicherungsunternehmen zuzurechnen sind, welches der Aufsicht nach dem Versicherungsaufsichtsgesetz unterliegt. Der Gesetzgeber dürfte im Blick gehabt haben, dass bei Wertpapieren typischerweise der Gedanke der dauerhaften Fruchtziehung durch Dividenden und Zinseinnahmen im Vordergrund steht. Dies rechtfertigt es, Wertpapiere als Verwaltungsvermögen einzustufen und es damit von dem unternehmerischen Vermögen im engeren Sinne abzugrenzen. Vergleichbare Forderungen müssen daher solche sein, die keine Wertpapiere sind, jedoch hinsichtlich des Anlageziels der langfristigen Fruchtziehung diesen gleichstehen. Nach dieser Lesart, der sich sowohl die Finanzverwaltung¹ als auch der BFH² angeschlossen haben, stellen Bargeld, Sichteinlagen, Festgeldkonten und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (s. Teil II Rz. 1347 f.) keine Wertpapiere dar. Damit war die Möglichkeit eröffnet, solches nicht produktives Vermögen steuerbefreit dadurch zu übertragen, dass es durch Einlage in eine GmbH oder gewerblich geprägte GmbH & Co. KG eingebbracht, dadurch in Betriebsvermögen umgewandelt wurde und anschließend mit einem Verschonungsabschlag von bis zu 100 % verschenkt oder vererbt werden konnte. Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 26.6.2013³ wurde in § 13b Abs. 4 ErbStG eine neue, inzwischen aufgehobene und in Nr. 5 aufgegangene Nr. 4a aufgenommen, nach der auch Geldforderungen und andere Finanzmittel, soweit diese als nicht betriebsnotwendig anzusehen sind, Verwaltungsvermögen darstellten. Ausgenommen hiervon sind Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und Gesellschaften, deren Hauptzweck die Finanzierung verbundener Unternehmen ist (näher dazu Teil II Rz. 1351.1 ff.).

¹ H E 13b.22 ErbStH 2019.

² BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899.

³ AmtshilfeRLUmsG, BGBl. I 2013, 1809 (1842).

b) Wertpapiere

- 1345 Nach herrschender Meinung im Bürgerlichen Recht¹ ist ein Wertpapier eine Urkunde, die ein subjektives Recht derart verbrieft, dass es nur vom Inhaber der Urkunde ausgeübt werden kann. Wertpapiere sind danach sog. Inhaber- und Orderpapiere, bei denen derjenige, der die Urkunde vorlegt, Inhaber ist. Die Finanzverwaltung stellt hingegen nicht auf den zivilrechtlichen Wertpapierbegriff, sondern den des Wertpapierhandelsgesetzes (WpHG) ab. Wertpapiere iS von § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG sind danach nur auf dem Markt gehandelte Wertpapiere iS des WpHG, wie zB Pfandbriefe, Schuldbuchforderungen, Geldmarktfonds und Festgeldfonds². Für Anteile an Kapitalgesellschaften gilt, selbst wenn sie an der Börse gehandelt werden, die abschließende Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG³. Denn die Einbeziehung der Aktien in die Gruppe der als Verwaltungsvermögen geltenden Wertpapiere hätte zur Folge, dass aufgrund der für Wertpapiere geltenden Regelungen die Aktien Verwaltungsvermögen wären. § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG ergäbe keinen Sinn mehr.
- 1346 Orderpapiere (§§ 363–365 HGB), Wechsel, Schecks sowie andere auf Order lautende Anweisungen und Rektapapiere, auch wenn sie zivilrechtlich dem Wertpapierbegriff zugeordnet werden, sind ebenfalls keine Wertpapiere iS des ErbStG⁴.
- 1347 Keine Wertpapiere sind Banknoten (Bargeld), was nicht ohne weiteres einsichtig ist, da das Bargeld regelmäßig in der Banknote und damit in einer Urkunde verkörpert wird. Gleichwohl handelt es sich nicht um ein Wertpapier, da insoweit keine Einlösungspflicht eines Dritten besteht. Das Papier verkörpert somit kein Recht.
- 1348 Auch Sichteinlagen, Spareinlagen, Festgeldkonten, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen an verbundene Unternehmen und Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen stellen keine Wertpapiere und auch keine vergleichbaren Forderungen dar⁵. Zur Ein-

1 Zuletzt *Habersack* in MünchKomm/BGB⁷, vor § 793 BGB Rz. 7 mN.

2 R E 13b.22 Abs. 1 Satz 2 ErbStR; H E 13b.22 ErbStH 2019.

3 R E 13b.22 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2019.

4 R E 13b.22 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2019.

5 H E 13b.22 ErbStH 2019; dem wohl folgend BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899.

beziehung von Finanzmitteln in § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG (s. Teil II Rz. 1351.1 ff.).

Einstweilen frei.

1349

c) Vergleichbare Forderungen

Allen Wertpapieren gemeinsam sind rechtsverbriefende Urkunden, die ein subjektives Recht hinsichtlich seiner Ausübung daran binden, dass es nur vom Inhaber der Urkunde ausgeübt werden kann. Vergleichbare Forderungen sind solche, bei denen zwar die Verbriefung des Rechtes erforderlich ist, bei denen jedoch der Gläubiger darin frei ist, sein Recht auf andere Weise als durch Vorlage des Papiers nachzuweisen (sog. **einfaches Legitimationspapier**). Hinzukommt, dass die Übertragung des Rechts durch Abtretung nach den §§ 398 ff. BGB erfolgen kann und nach erfolgtem dinglichen Vollzug der Abtretung das Eigentum an der Urkunde kraft Gesetzes¹ übergeht. Hieraus folgt, dass vergleichbare Forderungen – negativ abgegrenzt – weder Festgeld-, Kontokorrent- noch Kundenforderungen sind, sondern die im Wertpapierrecht als **Rektapapiere** bezeichnete Papiere, bei denen die Urkunde keine Legitimationsfunktion hat. Der Besitz an dem Papier ist zwar erforderlich, das Recht auszuüben, begründet jedoch keine Vermutung für die Rechtsinhaberstellung. Wichtigste Fälle sind Anweisungen nach § 783 BGB, insbesondere also Kreditbriefe, in welchen der Anweisende den Anweisungsempfänger ermächtigt, bei dem Angewiesenen Geldbeträge zu erheben. Der Anwendungsbereich der vergleichbaren Forderung ist somit von untergeordneter Bedeutung². Die Finanzverwaltung versteht unter vergleichbaren Forderungen iS des ErbStG solche, über die keine Urkunden ausgegeben werden, die nach § 2 Abs. 1 WpHG aber als Wertpapiere gelten³. Hierunter fallen insbesondere Zertifikate, die Aktien vertreten sowie Genussscheine, Inhaberschuldverschreibungen, Orderschuldverschreibungen sowie Zertifikate, die Schuldtitel vertreten, und sonstige Wertpapiere, die zum Erwerb oder zur Veräußerung von Wertpapieren berechtigen oder zu einer Barzahlung führen, die in Abhängigkeit von Wertpapie-

¹ Vgl. § 952 Abs. 1 BGB.

² So schon A 32 des Ländererlasses v. 25.6.2009, BStBl. I 2009, 713.

³ R E 13b.122 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2019.

ren, von Währungen, von Zinssätzen oder anderen Erträgen von Waren, Indices oder Messgrößen bestimmt wird. Auch Anteile an einem Investmentvermögen sind in diesem Sinne Wertpapiere.

- 1351 **Darlehensforderungen** außerhalb oder innerhalb einer Unternehmensgruppe sind keine Wertpapiere vergleichbare Forderungen. Sie sind nicht zwingend zu verbrieften und der Nachweis der Gläubigerstellung kann auch ohne Vorlage einer Urkunde geführt werden.

6. Alte und junge Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG)

- 1351.1 Als Reaktion auf die in der Gestaltungspraxis weit verbreitete Gründung sog. „Cash-GmbHs“ und der anschließend erfolgten steuerfreien Übertragung von Geldmitteln, hat der Gesetzgeber bereits durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 26.6.2013 in § 13b Abs. 4 ErbStG eine neue Nummer 4a (jetzt Nr. 5) eingeführt¹.

Das Gesetz sieht vor, dass der gemeine Wert des Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen, der nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibt, zum Verwaltungsvermögen gehört und damit steuerlich nicht begünstigt übertragen werden kann, soweit er 15 % des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt. Durch die Neufassung des Gesetzes zum 1.7.2016² ist die bisherige Schwelle von 20 % auf 15 % gesenkt und für die genannten Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen die gesetzliche Definition der „Finanzmittel“ ins Gesetz eingefügt worden.

- 1351.2 Zu **Finanzmitteln** in diesem Sinne zählt die Finanzverwaltung³ insbesondere Geld, Sichteinlagen, Sparanlagen, Festgeldkonten, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen an verbundene Unternehmen, Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, Forderungen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Perso-

1 AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 (1842).

2 Gesetz v. 4.11.2016, BGBl. I, 2016, 2464.

3 R E 13b.22 Abs. 2 ErbStR 2019; Berechnungsbeispiele enthält auch H E 13b.23 ErbStH 2019.

nengesellschaft, Forderungen des Gesellschafters gegen die Personen-
gesellschaft, Forderungen von Personen oder Kapitalgesellschaften ge-
gen ihre Gesellschafter und sonstige auf Geld gerichtete Forderungen
aller Art, insbesondere geleistete Anzahlungen, Steuerforderungen
und Forderungen aus stillen Beteiligungen¹. Vereinfacht lässt sich sa-
gen, dass aufgrund der weiten Formulierung des Gesetzes sämtliche
Geldbestände und liquide Mittel und nahezu sämtliche Forderungen
Relevanz für den Verwaltungsvermögenstest haben².

Der gemeine Wert des betrieblichen Bestands an Finanzmitteln wird
um den gemeinen Wert der abzugsfähigen **Schulden** gemindert. Zu
diesen zählen sämtliche Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach
Handelsrecht, insbesondere auch Pensionsrückstellungen³. Nicht zu
den Schulden zählen bloße Rechnungsabgrenzungsposten sowie Rück-
lagen. Gesellschafterdarlehen sind abzugsfähig, soweit sie ertragsteuer-
lich als Fremdkapital zu qualifizieren sind⁴.

Ob und in welchem Umfang die Finanzmittel nach Abzug der Schul-
den schädliches, nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen darstellen,
ergibt sich aus ihrem **Verhältnis zum Wert des insgesamt vorhande-
nen Betriebsvermögens**. Der gemeine Wert des Betriebsvermögens
wird nach betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden unter An-
satz der tatsächlichen Werte ermittelt, §§ 11 Abs. 2, 95 BewG, alterna-
tiv nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff.
BewG. Er entspricht also nicht den Buchwerten aus der Bilanz. Beträgt
der Anteil 15 % oder weniger des gemeinen Wertes des Betriebsver-
mögens des Betriebs oder der Gesellschaft, ist er von der Zurechnung
zum Verwaltungsvermögen ausgenommen. Liegt die Quote unter
15 %, kann sie jedoch nicht mit anderem Verwaltungsvermögen ver-
rechnet werden. Der Anteil von 15 % ist ein **Freibetrag**.

1351.3

1351.4

1 Vgl. dazu auch *Weber/Schwind*, ZEV 2013, 369; *Mannek*, ErbStB 2013, 343.

2 *Stalleiken*, DB 2013, 2586.

3 *Weber/Schwind*, ZEV 2013, 369.

4 R E 13b.23 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2019.

Beispiel: Wert des BV 500 (Buchwert 300)**Bilanz**

Anlagevermögen	100	Kapital	300
Geld	900	Schulden	700
	1.000		1.000

Anteil Verwaltungsvermögen

Geld	900
Schulden	./. 700
Saldo	200

$$\text{Freibetrag } 500 \times 15 \% = 75$$

Saldo	200
Freibetrag	./. 75
Verwaltungsvermögen:	125

Verwaltungsvermögensquote:

$$\frac{\text{Verwaltungsvermögen}}{\text{Gemeiner Wert BV}} = \frac{125}{500} = 25 \%$$

Bei Personengesellschaften sind zur Berechnung des Verwaltungsvermögens Schulden und Finanzmittel sowohl im **Gesamthandsvermögen** als auch im **Sonderbetriebsvermögen** zu erfassen. Hat ein Gesellschafter in seinem Sonderbetriebsvermögen eine Forderung gegen die Gesamthand, wird diese zu 100 % berücksichtigt, während die korrespondierende Schuld der Gesamthand bei dem Gesellschafter nur in Höhe seiner Beteiligungsquote berücksichtigt wird, wodurch gerade dann ein Ungleichgewicht entstehen kann, wenn ein Gesellschafter nur noch einen kleinen Anteil am Gesamthandsvermögen, etwa nach einer vorweggenommenen Erbfolge, aber noch sein volles Gesellschafterdarlehen zurück behalten hat¹.

Die Inanspruchnahme des 15%igen Freibetrages setzt voraus, dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten

1 S. Hannes, DStR 2013, 1417; zur Quotenberechnung s. auch H E 13b.23 ErbStH 2019; Korezkij, DStR 2013, 1764; Immes, ZEV 2014, 86 mit Berechnungsbeispielen.

Gesellschaften nach seinem **Hauptzweck** einer land- und forstwirtschaftlichen, originär gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Damit soll reinen Cash-Gesellschaften die ansonsten durch den Freibetrag vermittelte Begünstigung vorenthalten werden¹. Unschädlich für den Erhalt der Begünstigung ist die Konzentration von Finanzmitteln auf eine Gesellschaft im Rahmen eines Konzernverbunds, solange das Vermögen nach seinem Hauptzweck dieser **oder** einer nachgeordneten Gesellschaft bei deren gewerblicher, freiberuflicher oder land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit dient². Die Gesellschaften, deren Anteile im Erbfall übergehen, müssen folglich einer originär gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit nachgehen. Die bloße gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG reicht für die Gewährung des Freibetrags nicht aus.

Weitere Voraussetzung ist, dass die gewerbliche Tätigkeit der Hauptzweck des Betriebs oder der Gesellschaft sein muss. Eine Infizierung einer ansonsten vermögensverwaltenden Tätigkeit reicht daher nicht aus. Bei der Ermittlung des Hauptzwecks können die Umsätze des Betriebs oder der Gesellschaft herangezogen werden. Sind diese zu mehr als 50 % gewerblicher Natur, liegt hier auch der Hauptzweck.

Sind die Finanzmittel dem **Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstituts** oder eines **Finanzdienstleistungsinstituts** oder eines **Versicherungsunternehmens** zuzurechnen, gehören die Finanzmittel nicht zum Verwaltungsvermögen (sog. Bereichsausnahme). 1351.5

Für sog. **junges Verwaltungsvermögen**, das dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war, enthält das Gesetz eine Sonderregelung für Finanzmittel. Der gemeine Wert der Finanzmittel ist nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG um den positiven Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel zu verringern, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren (junge Finanzmittel); junge Finanzmittel sind Verwaltungsvermögen. Finanzmittel, die aus operativen Geschäften entstehen (Aktivtausch), können folglich nie mals junges Finanzvermögen sein³. Risikobehaftet sind solche Geldein- 1351.6

1 Meincke/Hannes/Holtz¹⁸, § 13b ErbStG Rz. 78.

2 Stalleiken in von Oertzen/Loose², § 13b ErbStG Rz. 189.

3 Korezkij, DStR 2013, 1764; Stalleiken, DB 2013, 1382.

lagen, die für Investitionen in Sachmittel geplant sind, aber für solche noch nicht verwendet wurden. Derartige Einlagen sollten daher immer erst kurzfristig vor der Zahlung durch die Gesellschaft erfolgen.

Bei Beteiligungen an Personengesellschaften sind sowohl die Finanzmittel als auch die abzugsfähigen Schulden im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen in die Berechnung des Verwaltungsvermögens iS des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG einzubeziehen und nach dem maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen¹.

- 1351.7 Ist junges Verwaltungsvermögen auf Ebene von **Tochtergesellschaften** vorhanden, ist zu differenzieren. Ist die Beteiligung bei der Obergesellschaft kein Verwaltungsvermögen, hat aber die Untergesellschaft junges Verwaltungsvermögen, so ist dieses auch schon nach dem bisherigen Wortlaut des Gesetzes bei der Obergesellschaft als junges Verwaltungsvermögen nicht begünstigt. Sind die Beteiligungen bei der Obergesellschaft hingegen Verwaltungsvermögen und hat die Untergesellschaft junges Verwaltungsvermögen, so ist dieses bei der Obergesellschaft zusätzlich als junges Verwaltungsvermögen anteilig zu erfassen. Dadurch kann die Quote auf mehr als 100 % steigen².

7. Gegenstände der privaten Lebensführung (§ 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG)

- 1351.8 Auch § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG (bislang Nr. 5) wurde zum 1.7.2016 neu gefasst. Zu den bereits bisher genannten Wirtschaftsgütern wurden Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände hinzugefügt. Zur Auslegung der Begriffe Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive kann das Verständnis des § 13 ErbStG herangezogen werden (vgl. dazu Teil II Rz. 647 ff.)³. § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG stellt

1 R E 13b.23 Abs. 9 ErbStR 2019; andere Ansicht Korezkij, DStR 2013, 1764, der eine personenbezogene Ermittlung vorschlägt.

2 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10. 2013, BStBl. I 2013, 1272 – Rz. 5.

3 Vgl. auch Geck in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG Rz. 21 ff.

die vorgenannten Gegenstände nur steuerfrei, wenn es sich um solche handelt, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt. Insofern ist § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG von Bedeutung, wenn dieses Kriterium nicht vorliegt, es sich aber um Kunstgegenstände handelt. Diese sind somit grundsätzlich Verwaltungsvermögen. Denn diese Gegenstände dienen regelmäßig der Kapitalanlage und/oder privaten Interessen, jedenfalls aber keinen unternehmerischen Zwecken. Die Aufzählung ist, wie das Wort „sonstige“ zeigt, nicht abschließend. Die sonstigen, nicht explizit aufgeführten Gegenstände, etwa Antiquitäten, müssen den im Gesetz genannten zumindest gleichwertig sein¹.

Ausnahmsweise sind diese Gegenstände kein Verwaltungsvermögen und damit uU begünstigt, wenn der **Handel mit ihnen oder ihre Verarbeitung Hauptzweck** des Gewerbebetriebes ist. Betroffen sind somit insbesondere Kunst-, Auto-, Briefmarken- und Yachtenhändler sowie Juweliere, nicht jedoch bloße Sammler, da diese regelmäßig keinen Gewerbebetrieb innehaben. Gleichgestellt sind insoweit den Gesetzeswortlaut erweiternd auch die Hersteller solcher Gegenstände, insbesondere also Künstler, die ihre Kunstwerke in erster Linie nicht sammeln, sondern veräußern, aber auch die Hersteller von Münzen oder Verbindungen von Edelmetallen und Edelsteinen. Ein wichtiges Indiz hierfür ist die Zuordnung der im Gesetz genannten Wirtschaftsgüter zum Umlaufvermögen in der ertragsteuerlichen Bilanz². Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn die genannten Gegenstände Bestandteile eines Museums zur Unternehmensgeschichte und in einer für ein Museum üblichen Art und Weise für die Öffentlichkeit zugänglich sind³.

V. Ermittlung des Umfangs der Begünstigung

1. Ermittlung des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG)

a) Grundlage: Eliminierung des Verwaltungsvermögens

Kernstück der Betriebsvermögensverschonung⁴ ist § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG. 1352 Nach dieser Vorschrift ist das begünstigungsfähige Vermögen begünstigt, so weit sein gemeiner Wert den um das schädliche Verwaltungsvermögen iS des Abs. 7 gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens iS des Abs. 6 übersteigt. Mit dieser Vorgabe und gesetzlichen Definition ist das begünstigte Ver-

1 Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz. 133.

2 R E 13b.21 ErbStR 2019.

3 R E 13b.21 Abs. 2 ErbStR 2019.

4 Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz. 71.