Finanzgericht Köln, 7 K 594/16

Datum:	10.08.2018
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 594/16
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2018:0810.7K594.16.00
Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, II R 41/18

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Strittig ist die Erfassung eines Anteils von ... € des von Todes wegen erworbenen Betriebsvermögens als junges Verwaltungsvermögen. 2

Am ....06.2007 verstarb ein Verwandter der Klägerin, Herr X. Nach dem Erbvertrag vom ....1999 hatte er der Klägerin sowie Frau X1, Frau X2, Herrn X3, Herrn Y und Herrn Y1 je ein Sechstel seiner GmbH-Geschäftsanteile an der Firma Z GmbH in A und seiner Kommanditbeteiligungen an der Firma Z & V KG (im Folgenden: KG) in A vermacht. Da Herr X3 das Vermächtnis ausgeschlagen hatte, erhielten die verbliebenen fünf Vermächtnisnehmer gem. Ziffer III. des Erbvertrages vom ....1999 je ein Fünftel der vorgenannten Beteiligungen. 3

Der Wert des auf die Klägerin entfallenden Vermächtnisses, der laut Feststellungsbescheid des Finanzamts A vom 16.09.2013 7.493.744 € beträgt (...), ist zwischen den Beteiligten unstreitig. 4

Die Erbschaftsteuer wurde zuletzt durch nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO geänderten Bescheid vom 04.12.2013 wie folgt ermittelt: 5

6

Vermächtnis	7.493.744 €
Steuerbefreiungen nach § 13a ErbStG	7.294.003 €
Freibetrag nach § 16 ErbStG	5.200 €
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	194.500 €
x Steuersatz 30 %	
= festgesetzte Erbschaftsteuer	= 58.350 €

Von der Begünstigung nach § 13a ErbStG wurde dabei junges Verwaltungsvermögen mit einem Wert von ... € entsprechend der nachrichtlichen Mitteilung des Finanzamtes A in dem Feststellungsbescheid vom 16.09.2013 ausgenommen. 7

Der Änderungsbescheid sowie die nachrichtliche Mitteilung des Finanzamtes A vom 16.09.2013 berücksichtigen die Feststellungen des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Q. Dieses qualifizierte einzelne Wirtschaftsgüter in dem Betriebsvermögen der KG als junges Verwaltungsvermögen und gelangte bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens auf den Stichtag ....06.2007 zu der Auffassung, dass in dem Betriebsvermögen junges Verwaltungsvermögen in folgendem Umfang vorhanden gewesen sei: 8

9

Zuführung Anteile Fonds 1				
		Anzahl	Kurs	
Kauf	....11.2005	737.680		
Wiederanlage Ausschüttung	....11.2005	42.644		
Wiederanlage Ausschüttung	....11.2006	66.394		
Verschmelzung Z1	....07.2006	87.087		
Zuführung von vermietetem Grundbesitz (Anteil aufstehender Gebäude auf fremdem Grund und Boden)				
Verschmelzung Z1	....07.2006	H, K-Straße ...		
		T, Z-Straße ...		
		M, D-Straße ...		
Summe des jungen Verwaltungsvermögens in dem Betriebsvermögen				

Der Klägerin wurden davon entsprechend ihrem unstreitigen Anteil von 0,283 % ... € zugerechnet. 10

Der Zuführung der vorgenannten Wirtschaftsgüter lagen folgende Vorgänge zugrunde: 11

Der Anteil an dem Fonds war zum einen am ....11.2005 aus betrieblichen Mitteln der KG aufgestockt worden, zum anderen waren laufende Erträge aus bereits zum Betriebsvermögen der KG gehörenden Anteilen am ....11.2005 und am ....11.2006 in neue Fonds-Anteile angelegt worden. 12

Eine weitere Zuführung von Anteilen war im Rahmen der Verschmelzung der Z1 zur Aufnahme auf die KG am ....07.2006 erfolgt. Die Anteile an der Z1 waren bereits vor der Verschmelzung zu 100% dem Gesamthandsvermögen der KG zuzuordnen gewesen. Im Rahmen der Verschmelzung war darüber hinaus der vorgenannte Grundbesitz auf die KG übergegangen. Dieser war zum Zeitpunkt der Verschmelzung bereits mehr als zwei Jahre Betriebsvermögen der Z1 gewesen; gleiches gilt für einen Teilanteil von ... € des durch die Verschmelzung übergegangenen Fondsanteils von insgesamt ... €. 13

Am 12.08.2013 hatte die Klägerin für das erworbene Betriebsvermögen den Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG gestellt. 14

Gegen den Bescheid vom 04.12.2013 erhob die Klägerin Einspruch, der sich gegen die Erfassung eines Anteils von ... € als junges Verwaltungsvermögen ohne Ansatz der Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG richtete. 15

Mit Entscheidung vom 03.02.2016 wies der Beklagte den Einspruch zurück. 16

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der am 04.03.2016 erhobenen Klage, zu deren Begründung sie sich darauf beruft, dass auf den Besteuerungsstichtag ....06.2007 zu dem Betriebsvermögen der KG kein junges Verwaltungsvermögen gehört habe. 17

Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG gehöre nur dann nicht zu dem nach § 13a ErbStG begünstigten Vermögen, wenn es dem Betrieb zu dem Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen gewesen sei. 18

Die **Zuführung der Anteile an dem Fonds** durch Kauf aus betrieblichen Mitteln und Wiederanlage von Ausschüttungen begründe nicht die Qualifizierung als junges Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG. Die Norm sei eine Ausnahmevorschrift und diene der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen. Sie sei damit restriktiv auszulegen sowie von ihrem Wortlaut her teleologisch zu reduzieren. Verwaltungsvermögen, welches nicht von der Gesellschafterseite zugeführt worden sei, sondern durch eine Vermögensumschichtung innerhalb des begünstigten Betriebs sei nicht als „junges" einzuordnen. Denn insoweit handele es sich nicht um eine Zuführung von Vermögen von außen, sondern lediglich um eine Umschichtung vorhandenen Vermögens. Der Austausch von Aktivvermögen innerhalb des zweijährigen Zeitraums vor Entstehung der Erbschaftsteuer sei daher als unschädlich zu beurteilen. 19

In der Begründung zum Entwurf des Erbschaftsteuerreformgesetzes komme deutlich zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber es missbillige, wenn Vermögensgegenstände, die üblicherweise im Privatvermögen gehalten würden, zu gewillkürtem Betriebsvermögen erklärt würden (BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, S. 35f.). Damit sei zwar unstreitig, dass bei einer Einlage von Verwaltungsvermögen innerhalb des Zweijahreszeitraums schädliches junges 20

Verwaltungsvermögen anzunehmen sei. Diese Voraussetzungen seien allerdings vorliegend bei der KG nicht erfüllt. Der Kauf und die Wiederanlage von Ausschüttungen in Anteile an dem Fonds seien vollständig aus betrieblichen Mitteln erfolgt. Darüber hinaus entspreche der Fonds technisch und wirtschaftlich einem thesaurierenden Fonds. Bei dem Fonds handele es sich um einen Spezialfonds, ... Laufende Erträge seien als Ertrag vereinnahmt und folglich Kapitalertragsteuer hierfür abgeführt worden. Die Wiederanlage sei direkt jeweils zu dem Bruttowert, also inkl. Kapitalertragsteuer vorgenommen worden. Bei einem reinen thesaurierenden Fonds dürfe es unstreitig sein, dass durch die Thesaurierung kein junges Verwaltungsvermögen begründet werde. Entscheidend sei ferner, dass sowohl der Kauf als auch die Wiederanlage der Erträge zu einem Zeitpunkt erfolgt seien, als § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG noch gar nicht gegolten habe, folglich überhaupt keine Missbrauchsabsicht des Erblassers vorhanden gewesen sein könne.

Die Annahme, dass auch solches Vermögen als junges Verwaltungsvermögen zu qualifizieren sei, welches aus betrieblichen Mitteln angeschafft worden sei, werde nicht von dem Gesetzeszweck gedeckt. Es bestehe in derartigen Fällen keine Veranlassung, schädliches junges Verwaltungsvermögen anzunehmen, da sich das Verwaltungsvermögen dem Werte nach bereits länger als zwei Jahre im Betriebsvermögen befunden habe. Die gesetzliche Regelung solle ausschließlich missbräuchliche Gestaltungen verhindern, nicht aber allein rein betrieblich motivierte Vermögensumschichtungen. Bei der Anschaffung eines thesaurierenden Fonds bzw. eines Wertpapiers mit bereits im Betrieb vorhandenen liquiden Mitteln handele es sich um eine Entscheidung, die in den Schutzbereich der unternehmerischen Dispositionsfreiheit falle. Es sei mit Art. 12 Abs. 1 bzw. Art. 2 Abs. 1 GG nicht zu vereinbaren, wenn § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG in diese eingreife. Anderenfalls wäre jede börsenübliche Aktienumschichtung schädlich. In Fällen, in denen seit Jahren im Betrieb gehaltenes Verwaltungsvermögen veräußert und in anderes Verwaltungsvermögen investiert werde, würde zudem ewig junges Verwaltungsvermögen vorliegen. Dass nicht entnommene bzw. nicht ausgeschüttete Gelder an Gesellschafter nicht anderweitig innerhalb desselben Betriebes neu angelegt werden dürften, schieße damit erheblich über das Regelungsziel der Vorschrift hinaus und sei verfassungswidrig. § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG sei daher sowohl verfassungskonform als auch teleologisch auf reine Einlagefälle zu reduzieren, so dass bei der Beurteilung, ob junges Verwaltungsvermögen vorliege, darauf abgestellt werden müsse, seit wann gleichartiges Verwaltungsvermögen bzw. diejenigen Gegenstande (auch liquide Mittel), als deren Surrogat, zum Betriebsvermögen gehört habe. 21

Die Auffassung der Betriebsprüfung, wonach auch solche Vermögensgegenstände „junge" seien, die innerhalb des Zeitraums von zwei Jahren aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden seien, sei daher abzulehnen. 22

Darüber hinaus würden weder der **vermietete Grundbesitz** noch die weiteren **Anteile an dem Fonds, die durch die Verschmelzung** der Z1 zur Aufnahme auf die KG übergegangen seien, junges Verwaltungsvermögen darstellen. Der Hinzuerwerb von Verwaltungsvermögen i.R.e. Umstrukturierung führe bei der aufnehmenden Gesellschaft nicht zu jungem Verwaltungsvermögen. 23

Mit dem Begriff „Betrieb" i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG sei die nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigte Gesamtheit bzw. die jeweilige Bewertungseinheit gemeint. So spreche das Gesetz von „dem Betrieb", nicht aber „einem Betrieb" oder gar „den Betrieben". Damit fielen Umstrukturierungen innerhalb der Gesamtheit etwa zwischen Tochter- und Enkelgesellschaften oder zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften nicht unter den Missbrauchstatbestand. Für die Beurteilung, ob junges Verwaltungsvermögen vorliege, sei 24

daher auf das Mutterunternehmen als „Betrieb" abzustellen. Dies rechtfertige sich aus folgenden Überlegungen: Begünstigtes Betriebsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sei inländisches Betriebsvermögen. Bei der Auslegung bestehe eine ausgeprägte Bindung an das ertragsteuerliche Betriebsvermögen. Diese liege darin begründet, dass sich der Gesetzgeber von zivilrechtlichen Begriffen löse und z.B. auf den Mitunternehmeranteil abstelle. Unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten sei der Mitunternehmeranteil die Summe von Anteilen am Gesamthandsvermögen zuzüglich Sonderbetriebsvermögen. Infolgedessen werde folgerichtig bei Anteilen an Tochterkapitalgesellschaften, die kein Verwaltungsvermögen seien, weil die Beteiligungsquote mehr als 25% betrage, deren junges Verwaltungsvermögen dem Mutterunternehmen als Verwaltungsvermögen zugerechnet (vgl. bspw. H E 13b.20 ErbStR 2011). Folge dieser Betrachtung sei, dass der Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG nach zutreffender Auffassung auf die Stufe der Obergesellschaft beschränkt werde. Nur diese sei „Betrieb" i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG.

Vorliegend hätten die Anteile der Z1 bereits vor der Verschmelzung in vollem Umfang zu dem Betriebsvermögen der KG gehört. Mithin seien sowohl die streitgegenständlichen Anteile an dem Fonds als auch der streitgegenständliche Grundbesitz bereits Teil des Gesamthandsvermögens der KG und damit Teil des Mitunternehmeranteils der Klägerin gewesen. Die vorgenannten Vermögensgegenstände seien folglich bereits vor der Aufwärtsverschmelzung dem „Betrieb" der KG zuzurechnen gewesen. Die steuerrechtliche Zurechnung der Wirtschaftsgüter zu dem Mitunternehmeranteil der Klägerin habe sich nach der Verschmelzung nicht geändert. 25

Ein anderes würde auch nicht von dem Gesetzeszweck gedeckt. Solange eine Tochtergesellschaft bestehe, würden deren Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens bei der Obergesellschaft im Rahmen der Quotenberechnung als eigenes Verwaltungsvermögen zugerechnet. Eine Aufwärtsverschmelzung führe im Ergebnis dazu, dass tatsächlich vorhandenes junges Verwaltungsvermögen der Tochtergesellschaft nach Vollzug der Verschmelzung direkt als junges Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft zugerechnet werde. Für das Mutterunternehmen führe eine Aufwärtsverschmelzung folglich aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht zu einer deutlichen Verschlechterung. Mithin sei es verfehlt, darin einen missbräuchlichen Vorgang zu erblicken, der von § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG verhindert werden solle. Selbst bei einer rein zivilrechtlichen Auslegung der Norm sei die Annahme jungen Verwaltungsvermögens nicht gerechtfertigt. Wesentliches Merkmal der Verschmelzung sei die Gesamtrechtsnachfolge, wonach ein umfassender Rechtsübergang aller Aktiva und Passiva auf den übernehmenden Rechtsträger kraft Gesetzes ohne besondere Übertragungsakte stattfinde (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG, § 4 Abs. 2 UmwStG). Damit sei die KG im Rahmen der Verschmelzung vollumfänglich in die rechtliche Stellung der Z1 eingetreten. Die Gesamtrechtsnachfolge bewirke, dass die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft bei dem übernehmenden Rechtsträger angerechnet werde. Dies gelte unstreitig etwa für Vorbesitzzeiten im Rahmen des § 6b EStG, § 9 Nr. 2a und 7 GewStG. Es sei nicht ersichtlich, warum dies in dem Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG anders beurteilt werden solle. 26

Die Klägerin beantragt, 27

den Erbschaftsteuerbescheid vom ....2013 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom ....2016 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer auf 0 € festgesetzt wird, 28

hilfsweise im Fall des teilweisen oder vollständigen Unterliegens die Revision zuzulassen. 29

30

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen. 31

Unter Bezugnahme auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung führt er aus: 32
Verwaltungsvermögen gehöre nicht zu dem nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigten Vermögen, wenn es dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen gewesen sei (sog. junges Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG). Hierunter falle nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums (ggf. auch durch Dritte) eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern i.d.R. auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden sei, unabhängig davon, wann diese Mittel dem Betrieb zugeführt worden seien. Dazu gehöre auch das Umschichten von Verwaltungsvermögen in anderes Verwaltungsvermögen, z.B. innerhalb eines Wertpapierdepots. Auch die Anschaffung aus betrieblichen Mitteln begründe den Tatbestand der Zurechnung, selbst wenn es sich nur um einen Aktivtausch von Verwaltungsvermögen handele. In dem Gesetzgebungsverfahren des Jahressteuergesetzes 2010 zu § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG sei bewusst an der Zurechnung von Verwaltungsvermögen für zwei Jahre festgehalten und nicht auf seine Einlage abgestellt worden, um missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden.

Bei dem Betrag in Höhe von ... € handele es sich um junges Verwaltungsvermögen, da es innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt ....06.2007 aus betrieblichen Mitteln angeschafft worden sei. 33

Bei der **Zuführung zu dem Fonds** durch **Kauf am ....11.2005 und Wiederanlage von Ausschüttungen am ....11.2005 und am ....11.2006** handele es sich um junges Verwaltungsvermögen, da die Erwerbe innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt ....06.2007 erfolgt seien. Entgegen der - auch teilweise in der Kommentierung vertretenen - Auffassung der Klägerin handele es sich auch dann um junges Verwaltungsvermögen, wenn es durch Vermögensumschichtung innerhalb des begünstigen Betriebes entstanden sei. Dies ergebe sich zum einen aus R E 13b.19 S. 2 ErbStR, wonach zu dem jungen Verwaltungsvermögen nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen gehöre, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft worden sei. 34

Zum anderen ergebe sich dies aus den Ausführungen der Bundesregierung im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2010, denn der Antrag des Bundesrats, junges Verwaltungsvermögen allein auf eingelegtes Verwaltungsvermögen zu beschränken, sei von der Bundesregierung mit der Begründung abgelehnt worden, dass sie bewusst auf die Zurechnung und nicht auf die Einlage von Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren abgestellt habe, um missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden. 35

Auch im Fall der Thesaurierung könne junges Verwaltungsvermögen entstehen, denn die vorgenannten Grundsätze würden auch für diesen Fall gelten. Ausnahmen habe der Gesetzgeber ausdrücklich nicht zugelassen. Die Regelung widerspreche auch nicht dem Gesetzeszweck, sondern entspreche ihm. Denn der Gesetzgeber habe jegliche Möglichkeit einer missbräuchlichen Gestaltung ausschließen wollen. Es liege auch kein Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG oder den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG vor. 36

Durch die **Verschmelzung** der Z1 auf die KG am ....07.2006 und die Zuführung von **vermietetem Grundbesitz** sowie **Anteilen an dem Fonds** sei ebenfalls junges Verwaltungsvermögen entstanden. 37

Die Vermögenszuführung sei vorliegend innerhalb des Zweijahreszeitraums erfolgt, der am ....06.2005 begonnen und am ....06.2007 geendet habe. Vor der Verschmelzung habe das Vermögen der Z1 nicht zu dem Betriebsvermögen der KG gehört, da nur die Anteile an der Z1 Betriebsvermögen der KG gewesen seien. Die Wirtschaftsgüter der Z1 hätten bis dahin der Z1 und nicht der KG gehört. Durch die Verschmelzung komme es zu einem Anschaffungsvorgang. 38

Dies werde auch durch die Regelungen in § 20 UmwG bestätigt. Denn danach gingen erst im Rahmen der Verschmelzung das Vermögen und die Verbindlichkeiten der Z1 auf die KG über, die Z1 erlösche und die Anteilsinhaber der Z1 würden Anteilsinhaber der KG. Auch die Ausführungen der Klägerin, wonach für die Beurteilung, ob junges Verwaltungsvermögen vorliege, auf das Mutterunternehmen als „Betrieb" abzustellen sei, würden dies bestätigen. Zutreffend sei auch die Ansicht der Klägerin, dass die Anteile an der Z1 bereits vor der Verschmelzung in vollem Umfang Betriebsvermögen der KG gewesen seien. Ihre Schlussfolgerung daraus, dass damit auch das Vermögen der Z1 bereits vor der Verschmelzung Gesamthandsvermögen der KG gewesen sei, sei jedoch nicht zutreffend. 39

Das durch die Verschmelzung junges Verwaltungsvermögen bei der KG entstehe, welches während des Bestehens des Mutter-Tochtergesellschaftsverhältnisses bei der KG nicht angesetzt würde, widerspreche auch nicht dem Gesetzeszweck des § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG, denn der Gesetzgeber sei nicht dazu verpflichtet, die Gesetze so zu erlassen, dass sämtliche konzerninternen Umstrukturierungen zu keinen steuerlichen Nachteilen führen. 40

Auch wenn teilweise in Einzelsteuergesetzen eine Anrechnung der Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen der übertragenen Körperschaft bei dem übernehmenden Rechtsträger erfolge, so habe das auf den Streitfall keine Auswirkung, da es im Erbschaftsteuergesetz an einer entsprechenden Regelung fehle. 41

Entscheidungsgründe 42

I. 43

Die zulässige Klage ist nicht begründet. 44

Die angefochtene Erbschaftsteuerfestsetzung auf den ....06.2007 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 FGO). 45

Der Beklagte hat zu Recht sowohl die durch Kauf aus betrieblichen Mitteln sowie Wiederanlage von Ausschüttungen zugeführten Fondanteile als auch das durch Verschmelzung der Z1 erworbene Betriebsvermögen (Grundbesitz und Fondsanteile) als junges Verwaltungsvermögen der KG im Sinne von § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG in der im Streitfall geltenden Fassung (ErbStG) qualifiziert und von der Erbschaftsteuerbefreiung nach § 13a ErbStG ausgenommen. 46

1. 47

§ 13a ErbStG gewährt unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerbefreiung für in § 13b ErbStG genanntes begünstigtes Vermögen, zu dem auch Anteile an einer Personengesellschaft wie im Streitfall gehören (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). 48

Von der Begünstigung ausgenommen ist das Vermögen gem. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG allerdings, wenn das Betriebsvermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Ist dies - wie vorliegend - nicht der Fall, kommt also § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG nicht zur 49

Anwendung, weil die Verwaltungsvermögensquote nicht mehr als 50 % beträgt, so gehört nach § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG jedoch solches Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 bis 5 ErbStG nicht zu dem begünstigten Vermögen, welches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (sog. junges Verwaltungsvermögen). Die Wirtschaftsgüter, die zu dem Verwaltungsvermögen gehören, sind im Gesetz abschließend aufgezählt (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG). Darunter fallen nach § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 und 4 ErbStG u.a. Dritten zur Nutzung überlassener Grundbesitz sowie Wertpapiere und vergleichbare Forderungen, wenn sie - wie im Streitfall - nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des Kreditwesengesetzes oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind.

2. 50

Die durch Kauf aus betrieblichen Mitteln und Wiederanlage von Ausschüttungen am .... und ....11.2005 sowie ....11.2006 zugeführten Anteile an dem Fonds 1 waren dem Betrieb der KG am Besteuerungszeitpunkt, dem ....06.2007, weniger als zwei Jahre zuzurechnen und deshalb als junges Verwaltungsvermögen von der Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG auszunehmen. 51

Nach der Auffassung verschiedener Finanzgerichte, die der Senat für zutreffend hält und der er sich anschließt, gehört zu dem nicht begünstigten jungen Verwaltungsvermögen nicht nur das innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegte Verwaltungsvermögen, sondern auch das Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist (vgl. FG Münster, Urteil vom 30.11.2017 3 K 2867/15 Erb, EFG 2018, 576, Az. des BFH II R 8/18; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 14.03.2018 2 K 1056/15, EFG 2018, 1378, Az. des BFH II R 13/18; FG München, Gerichtsbescheide vom 07.05.2018 10 K 468/17, EFG 2018, 1279, , Az. des BFH II R 21/18 und 10 K 470/17, juris, Az. des BFH II R 18/18). Es ist auch nicht danach zu unterscheiden, ob es sich um Umschichtungen und Zukäufe innerhalb eines bestehenden Wertpapierdepots oder ob es sich um Neuanschaffung aus Liquiditätsreserven der Gesellschaft handelt. Allein maßgeblich ist nach dem Wortlaut der Vorschrift der Bestand im Besteuerungszeitpunkt. Wenn zu dem Verwaltungsvermögen gehörende Wertpapiere im Zeitpunkt des Erbfalls weniger als zwei Jahre der KG zuzurechnen waren, sind sie danach als junges Verwaltungsvermögen zu bewerten, unabhängig davon, ob sie von außen, durch eine Einlage, in das Betriebsvermögen gelangt sind, oder durch eine Umschichtung betrieblichen Vermögens, einen sog. Aktivtausch. 52

Eine teleologische Reduktion der Vorschrift auf Einlagefälle ist nicht vorzunehmen. Voraussetzung für eine teleologische Reduktion ist, dass der Tatbestand dem Gesetzgeber unplanmäßig zu weit geraten ist. Aus der Entstehungsgeschichte der Norm ist aber ersichtlich, dass das nicht der Fall ist. Ursprünglich sah die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats (BR-Drucks. 318/1/10) vor, dass nicht zum begünstigten Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 ErbStG solches Verwaltungsvermögen gehört, welches innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt in den Betrieb eingelegt worden ist. In der Beschlussempfehlung heißt es zur Begründung: „Um die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG zum jungen Verwaltungsvermögen auf Gestaltungsfälle auszurichten, soll eine schädliche Zuführung jungen Verwaltungsvermögens nur in Form der Einlage von Verwaltungsvermögen innerhalb der Zweijahresfrist angenommen werden. Mit dieser Änderung wird gewährleistet, dass Gewinne als Liquiditätsreserve rentabel im Unternehmen angelegt werden können und damit die Eigenkapitalbasis gestärkt wird.“ Der Gesetzgeber ist dieser Beschlussempfehlung jedoch nicht gefolgt. Er hat sich nicht dafür entschieden, das 53

Vorliegen schädlichen jungen Verwaltungsvermögens auf Einlagefälle zu beschränken, sondern formuliert, dass nicht zum begünstigten Vermögen gehört, „welches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war“. Bei der Neufassung der Vorschrift ist dem Gesetzgeber damit bewusst gewesen, dass das junge Verwaltungsvermögen auch Fälle der Umschichtung innerhalb des Verwaltungsvermögens erfassen kann.

Auch wenn in der Begründung zum Entwurf des Erbschaftsteuerreformgesetzes (BT-Drucksache 16/7918 vom 28. Januar 2008, Seiten 23 und 35 f) zum Ausdruck kommt, dass missbilligt wird, wenn Vermögensgegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Vermögensverwaltung gehalten würden, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen erklärt würden, führt dies zu keiner anderen Auslegung. Denn diese Ausführungen erfolgten im Zusammenhang mit der Überlegung, dass überwiegend vermögensverwaltende Betriebe allgemein von den Verschonungen ausgenommen bleiben sollten. Eine vom Gesetzgeber angedeutete Ausdehnung dieser Überlegungen auch auf die Auslegung des Begriffs „junges Verwaltungsvermögen“ ist nicht erkennbar. Zwar ist Sinn und Zweck des § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen. Die Vorschrift regelt aber nicht, dass im Einzelfall geprüft werden muss, ob eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Eine solche Regelung hat der Gesetzgeber nicht geschaffen. Er hat sich vielmehr dazu entschlossen, die Regelung so zu fassen, dass unabhängig von der Frage, ob im zu beurteilenden Einzelfall eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt, jedenfalls Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 S. 2 Nr. 1-5 ErbStG nicht zum begünstigten Vermögen gehört, welches den Betrieben zum Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war. 54

In Anbetracht des in der Gesetzeshistorie erkennbaren Willens des Gesetzgebers ist für eine teleologische bzw. enge Auslegung, wie sie überwiegend von der Literatur befürwortet wird, kein Raum. Denn auch wenn eine weite Auslegung in reinen Umschichtungsfällen - wie dem Streitfall - zu unbefriedigenden Ergebnissen führen kann, so rechtfertigt dies es dennoch nicht, von dem erklärten Willen des Gesetzgebers abzuweichen. 55

3. 56

Entsprechendes gilt im Hinblick auf die weiteren Fondsanteile und den vermieteten Grundbesitz, die am ....07.2006 durch Verschmelzung auf die KG übergegangen sind. Auch hierbei handelt es sich um Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb der KG im Besteuerungszeitpunkt ....06.2007 noch keine zwei Jahre zuzurechnen war, und damit um nicht begünstigtes junges Verwaltungsvermögen i.S.d § 13b Abs. 2 S. 3ErbStG. 57

Zwar ist der Hinweis der Klägerin, dass eine Verschmelzung i.S.d UmwG zu einer Gesamtrechtsnachfolge des übernehmenden Rechtsträgers führe, zutreffend und nachvollziehbar, ebenso wie die Forderung danach, die Besitzzeit des Rechtsvorgängers ? hier: der Z1 - im Hinblick auf das übertragene Vermögen dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. 58

Gleichwohl ist nach dem Wortlaut der Norm darauf abzustellen, wie lange das in Rede stehende Verwaltungsvermögen dem potentiell begünstigten Vermögen des jeweiligen Betriebs zuzurechnen war. Hierbei kann nach Auffassung des erkennenden Senates nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Verschmelzung, auch wenn sie zu einer Gesamtrechtsnachfolge führt, einen Vermögensübergang mit sich bringt, also die Änderung der Betriebszugehörigkeit und die Übertragung des Eigentums an Vermögensgegenständen von einem übertragenden Rechtsträger auf einen anderen, den übernehmenden 59

Rechtsträger. Dies ergibt sich schon aus der Überschrift des zweiten Teils des UmwStG, jedoch auch aus der Terminologie der dort enthaltenen Vorschriften (z.B. „die übergehenden Wirtschaftsgüter“ und „die übertragende Körperschaft“ in § 3 Abs. 1 S. 1 UmwStG). Dieser Vermögensübergang hindert nach Ansicht des Gerichts bei der Frage nach der Zurechnung zu „dem Betrieb“ i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG die Anrechnung der Zugehörigkeitszeiten des Verwaltungsvermögens bei der Z1 auf die Zugehörigkeitsdauer zu dem Vermögen der KG.

Auch für die von der Klägerin geforderte, konzernbezogene Betrachtung der Zurechnung von Verwaltungsvermögen gibt § 13b Abs. 2 ErbStG nichts her. S. 3 der Norm stellt auf die Zurechnung zu „dem Betrieb“ ab. Zwar mag die KG mittelbar an dem Grundbesitz und den Fondsanteile, die ihrer Tochtergesellschaft, der Z1, gehörten, beteiligt gewesen sein. Dem Betrieb der KG „zuzurechnen“ waren jedoch eben nicht der Grundbesitz und die Fondsanteile, sondern die Z1-Anteile. Dass der Gesetzgeber § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG dahingehend verstanden wissen wollte, dass eine wirtschaftliche oder mittelbare Zurechnung für den Zweijahreszeitraum genügt, ist mangels Anhaltspunkten im Gesetz oder der Gesetzesbegründung nicht ersichtlich. 60

Dass auch in Bezug auf die vermieteten Immobilien und die Fondsanteile im Einzelfall kein Missbrauchshintergrund erkennbar ist, darf wegen des einschränkungslosen Wortlauts des § 13b Abs. 2 ErbStG wiederum nicht zugunsten der Klägerin berücksichtigt werden. 61

II. 62

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 63

III. 64

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts auch im Hinblick auf die bereits bei dem Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahren (Az. II R 8/18, II R 13/18, II R 18/18, II R 21/18) zuzulassen gem. § 115 Abs. 2 FGO. 65

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE