

Urteil vom 22. January 2020, II R 41/18

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 22.01.2020 II R 8/18 - Erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung von Betriebsvermögen: Junges Verwaltungsvermögen - Aktivtausch - Verschmelzung

ECLI:DE:BFH:2020:U.220120.IIR41.18.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13a, ErbStG § 13b, ErbStG § 19a, AO § 39, UmwStG 2006 § 4 Abs 2 S 3, ErbStG § 13b Abs 2 S 3, ErbStG § 13b Abs 2 S 3

vorgehend FG Köln, 09. August 2018, Az: 7 K 594/16

Leitsätze

1. Zum nicht begünstigten jungen Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG i.d.F. des ErbStRG gehört jedes einzelne Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens, das sich weniger als zwei Jahre vor dem Stichtag durchgehend im Betriebsvermögen befand. Es ist keine gruppenbezogene Betrachtung vorzunehmen .
2. Auf die Herkunft des Vermögensgegenstandes oder der zu seiner Finanzierung verwendeten Mittel kommt es nicht an .
3. Gehen innerhalb der Zweijahresfrist durch eine Aufwärtsverschmelzung Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens von der verschmolzenen auf die aufnehmende Gesellschaft über, handelt es sich bei diesen Wirtschaftsgütern um junges Verwaltungsvermögen .
4. Die Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG i.d.F. des ErbStRG erfasst junges Verwaltungsvermögen nicht .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10.08.2018 - 7 K 594/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Am06.2007 verstarb X, ein Verwandter der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin). Im Wege eines Vermächnisses erhielt die Klägerin ein Fünftel der GmbH-Geschäftsanteile des X an der Firma A sowie der Kommanditbeteiligungen des X an der KG. Mit einem am 24.06.2009 bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangenen Schreiben beantragte die Klägerin nach Art. 3 i.V.m. Art. 6 Abs. 3 des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) die Anwendung der durch dieses Gesetz geänderten Vorschriften.
- 2 Das Finanzamt (FA A) stellte mit Bescheid vom 16.09.2013 den Wert des auf die Klägerin entfallenden Vermächnisses auf ... € fest. Mit Bescheid vom 04.12.2013 setzte das FA Erbschaftsteuer in Höhe von ... € fest. Es gewährte die Steuerbefreiung nach § 13a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. des ErbStRG (ErbStG a.F.) lediglich für einen Teilbetrag von ... € und ging in Höhe von Y € von sog. jungem Verwaltungsvermögen bei der KG aus, das nicht nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. begünstigt sei. Es folgte damit einer nachrichtlichen Mitteilung des für die Wertfeststellung zuständigen FA A und den Feststellungen des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (Betriebsprüfungsfinanzamt). In den Erläuterungen ist vermerkt, ein Entlastungsbetrag

nach § 19a ErbStG komme nicht in Betracht, da das nach § 19a ErbStG begünstigte Vermögen die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG nicht übersteige.

- 3 Zum einen hatte das Betriebsprüfungsfinanzamt drei Ankäufe von Fondsanteilen im November 2005 und im November 2006 als Zuführung (jungen) Verwaltungsvermögens betrachtet. Ein Erwerbsvorgang war aus betrieblichen Mitteln der KG, zwei waren im Rahmen einer Wiederanlage einer Ausschüttung erfolgt. Zum anderen hatte das Betriebsprüfungsfinanzamt einen Vermögenserwerb durch Verschmelzung als Zuführung jungen Verwaltungsvermögens angesehen. Zum 07.2006 war die Z1 GmbH, die sich vor der Verschmelzung zu 100 % im Gesamthandsvermögen der KG befunden hatte, auf die KG zur Aufnahme verschmolzen worden. Dabei gingen aus dem Vermögen der Z1 GmbH Fondsanteile sowie Grundbesitz auf die KG über. Der Grundbesitz sowie ein wesentlicher Teil der Fondsanteile befanden sich zum Zeitpunkt der Verschmelzung bereits mehr als zwei Jahre im Betriebsvermögen der Z1 GmbH. Von diesen Vermögensbestandteilen war der Klägerin ihrem (unstreitigen) Anteil entsprechend ein Teilbetrag von Y € zuzurechnen. Die Quote des Verwaltungsvermögens nahm das Betriebsprüfungsfinanzamt mit 8,29 % an. Mit Rücksicht darauf hatte die Klägerin am 12.08.2013 für das erworbene Betriebsvermögen den Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. auf Vollverschonung gestellt.
- 4 Einspruch und Klage, die sich gegen die Qualifikation des Teilbetrags als junges Verwaltungsvermögen richteten, blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat sowohl die Zuführung von Fondsanteilen durch Kauf aus betrieblichen Mitteln sowie die Wiederanlage von Ausschüttungen als auch das durch Verschmelzung der Z1 GmbH erworbene Betriebsvermögen (Grundbesitz und Fondsanteile) als junges Verwaltungsvermögen der KG erachtet. Allein zu beurteilen seien die im Betriebsvermögen im Besteuerungszeitpunkt vorhandenen Wirtschaftsgüter. Es komme nicht darauf an, ob diese aus Umschichtungen innerhalb eines bestehenden Wertpapierdepots oder aus Neuanschaffungen aus Liquiditätsreserven stammten. Einer teleologischen Reduktion des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. auf Einlagefälle stehe entgegen, dass der Gesetzgeber die Vorschrift bewusst nicht auf Einlagefälle beschränkt habe. Sie eröffne auch keine Möglichkeit, eine missbräuchliche Gestaltung im Einzelfall zu prüfen. Entsprechendes gelte im Hinblick auf die Verschmelzung. Auch diese bewirke einen Vermögensübergang auf einen anderen Betrieb. § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. eröffne keine konzernbezogene Zurechnung von Verwaltungsvermögen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1214 veröffentlicht.
- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzungen von § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. sowie von § 19a ErbStG a.F.
- 6 Das im Zweijahreszeitraum aus betrieblichen Mitteln angeschaffte oder hergestellte Verwaltungsvermögen sei kein junges Verwaltungsvermögen. Der Wortlaut der Vorschrift sei nicht eindeutig und ermögliche zumindest auch eine Auslegung dahin, dass nicht einzelne Wirtschaftsgüter, sondern Bilanzposten gemeint seien. Ihr Normzweck, die Missbrauchsbekämpfung, erfasse reine Vermögensumschichtungen nicht. Betrieblich bedingte, unter Umständen sogar betriebsnotwendige Vermögensumschichtungen begründeten keine, auch keine latente Missbrauchsgefahr. Die Gesetzgebungsgeschichte stehe dem nicht entgegen, denn den Materialien sei nur der Wille des Bundesrates und der Bundesregierung, nicht der des Bundestages zu entnehmen. Es sei ein Gebot verfassungskonformer Auslegung, in der Erbschaftsteuer als Rechtsverkehrsteuer Gestaltungen nur ausnahmsweise, hier bei gezielten Einlagen von typischerweise im Privatvermögen gehaltenen Vermögensgegenständen, als rechtsmissbräuchlich einzuordnen. Zudem träten Verstöße gegen das Gebot der Folgerichtigkeit auf, wenn etwa die Anschaffung binnen Zweijahresfrist aus betrieblichen Mitteln schädlich, aber der Eintritt der Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Satz 2 ErbStG a.F. unschädlich sei, wenn etwa Werterhöhungen eines thesaurierenden Fonds unschädlich, die Wiedereinlage von Ausschüttungen aber schädlich sein sollte.
- 7 Die Zuführung von Verwaltungsvermögen durch Verschmelzung führe nicht zu jungem Verwaltungsvermögen. Eine Begünstigung, die auf den Mitunternehmeranteil abstelle, sei nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerrechtlich und damit konzernbezogen zu verstehen, so dass das Verwaltungsvermögen von Tochterkapitalgesellschaften dem Mutterunternehmen zuzurechnen sei. Nur so könne positiven und negativen Kaskadeneffekten vorgebeugt werden. § 4 Abs. 2 des Umwandlungsteuergesetzes (UmwStG) setze schließlich die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge im Falle der Verschmelzung auch für steuerliche Zwecke um. Die Anrechnung der Vorbesitzzeit nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG sei auch für die Erbschaftsteuer zwingend.
- 8 Selbst wenn die streitigen Vorgänge als Zuführung jungen Verwaltungsvermögens zu qualifizieren wären, wäre die Steuer nach § 19a ErbStG niedriger festzusetzen gewesen. Zu dem dort begünstigten Vermögen gehöre auch das junge Verwaltungsvermögen.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über Erbschaftsteuer vom 04.12.2013 in Gestalt der

Einspruchsentscheidung vom 03.02.2016 dahin zu ändern, dass die Erbschaftsteuer auf 0 € festgesetzt wird.

- 10** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11** Diejenigen Anteile an dem Fonds, die dem Betriebsvermögen der KG innerhalb von zwei Jahren vor dem 06.2007 zugeführt worden seien, seien junges Verwaltungsvermögen. Die Herkunft der zur Anschaffung verwendeten Finanzmittel sei unerheblich. Eine einschränkende Auslegung erlaube das Gesetz nicht. Die Gesetzgebungsgeschichte zeige keine planwidrige Regelungslücke. Der Gesetzgeber habe bewusst eine Formulierung gewählt, mit der auch die Anlage von Unternehmensgewinnen als Kapitalreserve erfasst sei.
- 12** Die von der Z1 GmbH auf die KG übergegangenen Wirtschaftsgüter seien erstmals mit der Verschmelzung dem Betrieb der KG zuzurechnen gewesen. Zu dem Mitunternehmeranteil bei der KG habe die Beteiligung an der Z1 GmbH, nicht aber das einzelne Wirtschaftsgut der Z1 GmbH gehört. Erst die Verschmelzung habe nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG den Übergang bewirkt. Eine konzernbezogene Auslegung des Begriffs "Betrieb" sei nicht möglich. Betriebsvermögen i.S. der Erbschaftsteuer sei die Gesamtheit der einem zivilrechtlichen Unternehmen oder einer natürlichen Person zuzurechnenden Wirtschaftsgüter.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer die Begünstigung für Betriebsvermögen um einen Anteil für junges Verwaltungsvermögen zu kürzen war.
- 14** 1. Der Erwerb durch Vermächtnis ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) steuerbar. Die Steuer ist nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tode des X am 06.2007 entstanden. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht u.a. nach § 13a ErbStG steuerfrei ist.
- 15** a) Anzuwenden sind im Streitfall §§ 13a, 13b ErbStG a.F.
- 16** aa) Diese Fassung findet nach § 37 Abs. 1 ErbStG a.F. grundsätzlich auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entsteht. Die Klägerin hat jedoch für den Erwerb vom 06.2007 von dem Wahlrecht des Art. 3 ErbStRG Gebrauch gemacht. Nach Art. 3 Abs. 1 ErbStRG konnte ein Erwerber bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung, längstens aber bis zum 30.06.2009 beantragen, dass die durch das ErbStRG mit Wirkung ab 01.01.2009 geänderten Vorschriften des ErbStG (mit Ausnahme des § 16 ErbStG) auf Erwerbe von Todes wegen anzuwenden sind, für die die Steuer nach dem 31.12.2006 und vor dem 01.01.2009 entstanden ist.
- 17** bb) Die Vorschriften in der im Streitfall anwendbaren Fassung sind nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BGBl I 2015, 4, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50) mit Art. 3 des Grundgesetzes unvereinbar. Das BVerfG hat jedoch ihre Anwendbarkeit bis zu einer Neuregelung angeordnet, die spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffen war.
- 18** b) Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F. i.V.m. § 13b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 ErbStG a.F. bleibt vorbehaltlich des § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. unter weiteren, hier nicht streitigen Voraussetzungen u.a. der Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes zu 85 % außer Ansatz (Verschonungsabschlag). Zu letzteren zählt auch die KG. § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. ermöglicht einen Verschonungsabschlag von 100 %, wenn u.a. der Anteil des Verwaltungsvermögens die Grenze von 10 % nicht überschreitet.
- 19** c) Gemäß § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. bleibt ausgenommen Vermögen im Sinne des Absatzes 1, wenn das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Zum Verwaltungsvermögen gehören nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. nach jeweils näherer Maßgabe Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (Nr. 1), Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt (Nr. 2), Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt (Nr. 3), Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen (Nr. 4) sowie Kunstgegenstände u.Ä. (Nr. 5).

- 20** d) Kommt § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. nicht zur Anwendung, gehört solches Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 ErbStG a.F. nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des Absatzes 1, welches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F.). Dieses nicht zum begünstigten Vermögen gehörende Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. ist durch Art. 8 Nr. 2 Buchst. a des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) als "junges Verwaltungsvermögen" legal definiert worden.
- 21** 2. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. ist wirtschaftsgutsbezogen zu verstehen. Ein Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens, das sich weniger als zwei Jahre durchgehend im Betriebsvermögen desjenigen Betriebes befand, der unmittelbar oder vermittelt durch einen Gesellschaftsanteil Gegenstand des Erwerbs ist, ist "junges Verwaltungsvermögen" und als solches nicht begünstigt. Es ist keine Saldierung oder gattungsbezogene Betrachtung vorzunehmen. Auf die Herkunft des Vermögensgegenstandes oder der zu seiner Finanzierung verwendeten Mittel kommt es nicht an. Eine einzelfallbezogene Missbrauchsprüfung findet nicht statt.
- 22** a) Die Auslegung der Vorschrift ist umstritten. Die Finanzverwaltung bezieht die Vorschrift auf das einzelne Wirtschaftsgut. Sie geht in R E 13b.27 Satz 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) 2019 vom 16.12.2019 (BStBl I 2019, Sondernr. 1/2019, 2; früher R E 13b.19 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011, BStBl I 2011, Sondernr. 1/2011, 2) davon aus, dass zum jungen Verwaltungsvermögen nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen gehört, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist. Dies erfasst dem Wortlaut der Richtlinie nach zumindest Anschaffungen aus solchem Betriebsvermögen, das nicht zum Verwaltungsvermögen gehört, aber wohl auch Umschichtungen von einem Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens in ein anderes Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens. Im Schrifttum wird teilweise die Umschichtung wegen fehlender Missbrauchsgefahr für begünstigungsunschädlich erachtet (vgl. etwa Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG, Rz 171; S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 5. Aufl., § 13b ErbStG Rz 284; differenzierend Wachter, in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Aufl., § 13b Rz 681 bis 684). Insoweit wird der Begriff des Verwaltungsvermögens als Gattungsbegriff angesehen. Zur Begründung wird u.a. auf die Ausführungen in der BRDrucks 778/06 vom 03.11.2006 (S. 22 f.) verwiesen. Teilweise wird aber auch mit der Finanzverwaltung eine restriktive Betrachtungsweise unter Bezugnahme auf die Vorstellungen des Gesetzgebers befürwortet (vgl. etwa Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13b Rz 391; Stalleiken in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 13b Rz 225; Weinmann in Moench/Weinmann, § 13b ErbStG Rz 231; Kirnberger in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13b ErbStG Rz 102, Stand 01.06.2018).
- 23** b) Mit den Worten "solches Verwaltungsvermögen im Sinne des Satzes 2 Nr. 1 bis 5" in § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. ist nach der gesetzlichen Systematik jeder einzelne Vermögensgegenstand gemeint (vgl. § 240 Abs. 1 i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs).
- 24** aa) Der Begriff "Verwaltungsvermögen" kann zwar einen Gattungsbegriff darstellen, steht aber in der Vorschrift nicht isoliert. Der Hinweis "solches" und die in Bezug genommene Aufzählung in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 ErbStG a.F. machen deutlich, dass die Vorschrift die einzelnen Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens meint. Hinzu tritt, dass die in der Vorschrift vorgesehene Zurechnung sich für jedes einzelne Wirtschaftsgut unterschiedlich darstellen kann und deshalb denkbare auf das einzelne Wirtschaftsgut zu beziehen ist.
- 25** bb) Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass der unmittelbar folgende § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG a.F. ausdrücklich zwischen dem Verwaltungsvermögen und den Einzelwirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens differenziert und dort mit dem an erster Stelle genannten Begriff ersichtlich die Gesamtheit aller im Betrieb befindlichen Gegenstände des Verwaltungsvermögens meint. Da sich die Bedeutung des Begriffs in § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG a.F. allein aus der Funktion des Satzes (Berechnungsvorschrift) erschließt, zeigt dies, dass auch bei Auslegung des vorgehenden § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. in erster Linie dessen Funktionsweise und Zusammenhang in den Blick zu nehmen sind.
- 26** cc) Die BRDrucks 778/06 vom 03.11.2006 rechtfertigt keine andere Auslegung. Der darin enthaltene Gesetzentwurf ist nicht in das ErbStG a.F. aufgenommen worden.
- 27** c) Eine teleologische Reduktion der Vorschrift in der Weise, dass die Zurechnung des Einzelwirtschaftsguts ergänzt wird durch eine konkrete missbräuchliche Gestaltung im Einzelfall, durch die Verknüpfung der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts mit einer Privateinlage, ist nicht möglich. Die Grenzen vertretbarer Auslegung und zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung sind zwar weit gezogen, dürfen sich aber nicht dem vom Gesetzgeber festgelegten Sinn und Zweck des Gesetzes entziehen, sondern müssen die gesetzgeberische Grundentscheidung

respektieren. Eine Interpretation, die sich über den klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers hinwegsetzt, greift unzulässig in die Kompetenz des demokratisch legitimierten Gesetzgebers ein (im Einzelnen Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 26.11.2018 - 1 BvR 318/17, 1 BvR 1474/17, 1 BvR 2207/17, Neue Juristische Wochenschrift 2019, 351, Rz 29 bis 32).

- 28** aa) Nach diesem Maßstab ist eine Auslegung der Vorschrift in der Weise, dass im Einzelfall ein denkbarer Missbrauch zu prüfen ist, nicht zulässig. Sie stünde mit der Regelungskonzeption des Gesetzes nicht in Einklang. Wäre eine Missbrauchsprüfung im Einzelfall gewollt, hätte ein Missbrauchselement zwingend zum Tatbestandsmerkmal erhoben werden müssen. Knüpft die Vorschrift an anderweit definierte Merkmale an, ist stattdessen eine Typisierung gewollt. Der zulässige Auslegungsspielraum bezieht sich allein auf die Reichweite der Typisierung. Diese impliziert, dass im Einzelfall kein Missbrauch vorliegen muss. Umschichtungen, auch innerhalb des Verwaltungsvermögens, oder auch Kapitalanlagen in Gestalt von Verwaltungsvermögen können betriebswirtschaftlich sinnvoll und angezeigt sein und trotzdem grundsätzlich zu jungem Verwaltungsvermögen führen.
- 29** bb) Die Vorschrift ist nicht auf Fälle der Einlage von Verwaltungsvermögen aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen innerhalb der Zweijahresfrist beschränkt. Zum einen ist die Einlage gerade nicht gesetzliches Tatbestandsmerkmal geworden, obwohl dies rechtstechnisch ohne Weiteres möglich gewesen wäre, wie etwa § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG a.F. zeigt. Zum anderen könnte der Zweck der Vorschrift, Missbräuche durch kurzfristige Einlagen aus dem Privatvermögen zu verhindern, so nicht erreicht werden. Eine derartige Eingrenzung wäre ohne Weiteres durch Einlage eines nicht zum Verwaltungsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts und Erwerb von Verwaltungsvermögen aus der so erlangten Liquidität zu umgehen. Im Streitjahr wäre dies sogar noch durch Einlage von Finanzmitteln möglich gewesen, denn Geldforderungen, die nicht Wertpapiere oder Wertpapieren vergleichbar sind, wie etwa Sichteinlagen, Sparanlagen und Festgeldkonten bei Kreditinstituten sowie Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Forderungen an verbundene Unternehmen sowie Bargeld, rechneten seinerzeit noch nicht zum jungen Verwaltungsvermögen (vgl. Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.09.2012 - II R 9/11, BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, Rz 38 bis 43). Dies ist erst seit Einfügung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG durch Art. 30 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 --AmtshilfeRLUmsG-- (BGBl I 2013, 1809) der Fall, und zwar für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 06.06.2013 entsteht (§ 37 Abs. 8 ErbStG, eingefügt durch Art. 30 Nr. 3 AmtshilfeRLUmsG). Dem entspricht die Vorschrift des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016 --ErbStGANpG 2016-- (BGBl I 2016, 2464), die nach § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG i.d.F. des ErbStGANpG 2016 auf Erwerbe anzuwenden ist, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entsteht.
- 30** d) Die Entstehungsgeschichte des Gesetzes lässt ebenfalls nicht erkennen, dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. auf die Fälle der innerhalb der Zweijahresfrist getätigten Einlage aus dem Privatvermögen hätte beschränken wollen. Die zu § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. gegebene Begründung zum Entwurf des ErbStRG der Bundesregierung vom 28.01.2008 (BTDrucks 16/7918, S. 35, 36) skizzierte allgemein die Intention, überwiegend vermögensverwaltende Betriebe von den Verschonungen auszunehmen. Die späteren Bestrebungen des Bundesrates im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010 --JStG 2010-- (BGBl I 2010, 1768), Verwaltungsvermögen nicht generell, sondern nur im Falle der Einlage für nicht begünstigt zu erachten, waren weder 2008 noch zu einem späteren Zeitpunkt Gesetz geworden (Entwurf des JStG 2010 der Bundesregierung vom 21.06.2010, BTDrucks 17/2249, S. 28; Stellungnahme des Bundesrates, BTDrucks 17/2823, S. 31, 32, Nr. 48; Gegenäußerung der Bundesregierung in BTDrucks 17/2823, S. 40 zu Nr. 48; Bericht des Finanzausschusses vom 28.10.2010, BTDrucks 17/3549, S. 11). Sie zeigen vielmehr, dass alle am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. nicht auf Einlagefälle beschränkt sahen. Die späteren Änderungsbestrebungen erlauben zwar einerseits keinen Rückschluss auf die Intention des ursprünglichen Gesetzgebers. Sie erlauben jedoch andererseits auch nicht, dem Gesetz einen Inhalt beizulegen, den es erst bei Durchführung der Änderung gehabt hätte. Daher ist auch nichts daraus herzuleiten, dass nach dem BVerfG-Urteil in BGBl I 2015, 4, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50 die Bundesregierung im Zusammenhang mit ihrem Entwurf des ErbStGANpG 2016 u.a. ausgeführt hat, die Regelungen für junges nicht begünstigtes Vermögen sollten den Missbrauch durch kurzfristige Einlage vermeiden (BTDrucks 18/5923 vom 07.09.2015, S. 12, 29).
- 31** e) Nach diesen Maßstäben hatte die KG mit den Fondsanteilen im November 2005 und November 2006 junges Verwaltungsvermögen erworben. Dieser Erwerb fand innerhalb von zwei Jahren vor dem Ableben des Erblassers am 06.2007 und dem damit verbundenen Erwerb der Klägerin durch Vermächtnis statt.

- 32** 3. Das FA und das FG haben auch insoweit zutreffend die Begünstigung versagt, als Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens innerhalb der Zweijahresfrist im Wege der Verschmelzung der Z1 GmbH auf die KG in deren Betriebsvermögen überführt worden sind. Diese Wirtschaftsgüter waren vor der Verschmelzung i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. der Z1 GmbH und nicht der KG zuzurechnen. Die bei der Z1 GmbH bis zur Verschmelzung abgelaufene Zurechnungszeit ist bei der KG nicht anzurechnen.
- 33** a) Vor der Verschmelzung waren die Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen der Z1 GmbH dieser auch zuzurechnen. Ein Durchgriff findet nicht statt. Es kommt nicht darauf an, dass sich die Anteile an der Z1 GmbH zu 100 % im Betriebsvermögen der KG befanden.
- 34** aa) § 39 der Abgabenordnung (AO) ermöglicht die Zurechnung zu der KG nicht. Die Vorschrift erlaubt abgesehen von den Fällen wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nur im Falle gesamthänderischer Rechtszuständigkeit eine anteilige Zurechnung, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Das gilt nicht bei Kapitalgesellschaften.
- 35** bb) Aus §§ 13a, 13b ErbStG a.F. lässt sich kein abweichendes --normspezifisches-- Verständnis herleiten. Die für mehrstöckige Beteiligungen einschlägige Vorschrift des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG a.F. zeigt vielmehr, dass ein Zurechnungsdurchgriff nicht stattfindet. Die Vorschrift schirmt die Beteiligungsstufen voneinander ab. Nach dieser Vorschrift gehören zum Verwaltungsvermögen Beteiligungen an bestimmten Gesellschaften, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt. Andernfalls gehört die Beteiligung insgesamt nicht zum Verwaltungsvermögen. Für eine Unterbeteiligung gilt dasselbe. Diese gesetzlich vorgegebene Vorgehensweise setzt zwingend voraus, dass für die Ermittlung des Verwaltungsvermögens Wirtschaftsgüter den Gesellschaften auf der Beteiligungsstufe zuzurechnen sind, auf der sie sich auch für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung befinden.
- 36** b) Eine Anrechnung der bei der Z1 GmbH absolvierten Zurechnungszeit bei der KG ist nicht möglich. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ist nicht anwendbar.
- 37** aa) Zum einen beschränkt sich schon der Geltungsanspruch der Vorschrift selbst auf die Gewinnermittlung, was sich an der (Teil des Gesetzes darstellenden) Überschrift zu § 4 UmwStG "Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft" zeigt.
- 38** bb) Zum anderen stünde § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. der Anwendung der Vorschrift entgegen. Ungeachtet der Frage, inwieweit das UmwStG im Rahmen der §§ 13a, 13b ErbStG a.F. dem Grunde nach anwendbar sein kann, können bestimmte Vorschriften, soweit sie reichen, dies ausschließen (vgl. die dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14.04.2015 - GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007 zugrunde liegende Problematik). Geht im Wege der Aufwärtsverschmelzung Betriebsvermögen des verschmolzenen Rechtsträgers in das Betriebsvermögen des aufnehmenden Rechtsträgers über, wird bei diesem die Beteiligung an der verschmolzenen Gesellschaft durch die vormals dieser Gesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter ersetzt. Das ist bei dem aufnehmenden Rechtsträger ein Aktivtausch von Wirtschaftsgütern, der aus den im Einzelnen unter II.2. dargestellten Gründen begünstigungsschädlich ist. Es besteht kein Anlass, hiervon eine Ausnahme zu machen, wenn das hergegebene Wirtschaftsgut eine Beteiligung ist.
- 39** 4. § 19a ErbStG a.F. greift nicht ein. Die Vorschrift enthält eine Tarifbegrenzung beim Erwerb u.a. von Betriebsvermögen. Junges Verwaltungsvermögen ist nicht begünstigt.
- 40** a) Sind in dem steuerpflichtigen Erwerb einer natürlichen Person der Steuerklasse II oder III Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des Absatzes 2 enthalten, ist von der tariflichen Erbschaftsteuer ein Entlastungsbetrag nach Absatz 4 abzuziehen (§ 19a Abs. 1 ErbStG a.F.). § 19a Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. wiederum lautet: "Der Entlastungsbetrag gilt für den nicht unter § 13b Abs. 4 fallenden Teil des Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 1."
- 41** b) Zum Vermögen i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. zählt junges Verwaltungsvermögen nicht. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. formuliert ausdrücklich, "... gehört solches Verwaltungsvermögen (...) nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des Absatzes 1, welches (...) [es folgt die Definition jungen Verwaltungsvermögens]". Allein die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen genügt für die Anwendung des § 19a ErbStG a.F. folglich nicht (ebenso R E 19a.1 Abs. 2 ErbStR 2019). Die Vorschrift erfasst vielmehr nur das nach § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. begünstigte Betriebsvermögen, das nicht bereits nach § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. steuerfrei gestellt ist. Es gibt keinen Grund für eine dieser Verweisungstechnik widersprechende Auslegung.

- 42** c) Damit haben das FA und das FG zu Recht § 19a ErbStG a.F. nicht angewandt. Betriebsvermögen i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. war in dem steuerpflichtigen Erwerb nicht enthalten. Der Erwerb war größtenteils steuerfrei und wurde der Besteuerung nur insoweit unterworfen, als er auf junges Verwaltungsvermögen entfiel.
- 43** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de