

Urteil vom 22. Januar 2020, II R 8/18

Erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung von Betriebsvermögen: Junges Verwaltungsvermögen - Aktivtausch

ECLI:DE:BFH:2020:U.220120.IIR8.18.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13a , ErbStG § 13b , ErbStG § 13b Abs 2 S 3 , ErbStG § 13b Abs 2 S 3

vorgehend FG Münster, 30. November 2017, Az: 3 K 2867/15 Erb

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.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 30.11.2017 - 3 K 2867/15 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Miterbin nach der 00.00.2010 verstorbenen A. Im Nachlass befand sich u.a. eine Kommanditbeteiligung an einer KG.
- 2 Zum Betriebsvermögen der KG gehörten im Zeitpunkt des Erbfalls sowie mehr als zwei Jahre davor endfällige Geldanlagen in Gestalt deutscher Bundesanleihen und -obligationen. Innerhalb der letzten beiden Jahre vor dem Stichtag hatte die KG Umschichtungen vorgenommen. Sie hatte die Erlöse endfälliger Geldanlagen erneut angelegt und aus nicht aktuell benötigter Liquidität zusätzliche Erwerbe vorgenommen.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom ... die Erbschaftsteuer erklärungsgemäß fest. Als Wert des Betriebsvermögens und gleichzeitig nach § 13b Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) --ErbStG a.F.-- begünstigtes Vermögen waren ... € angesetzt.
- 4 Das hierfür zuständige Finanzamt stellte den Wert des Anteils der Klägerin am Betriebsvermögen auf den 00.00.2010 für Zwecke der Erbschaftsteuer mit zuletzt ...€ gesondert fest und nahm (nachrichtliche Angabe) den Wert des auf die Klägerin entfallenden Anteils am nicht begünstigten jungen Verwaltungsvermögens mit ... € an. Mit

Änderungsbescheiden vom 22.11.2013 und 24.01.2014 sowie Einspruchsentscheidung vom 25.08.2015 folgte das FA dieser Bewertung.

- 5** Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) ist davon ausgegangen, dass zu jungem Verwaltungsvermögen nicht nur das innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegte, sondern auch das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschaffte oder hergestellte Verwaltungsvermögen gehöre. Es sei unerheblich, ob es sich um Umschichtungen und Zukäufe innerhalb eines bestehenden Wertpapierdepots oder um Neuanschaffungen aus Liquiditätsreserven handele. Für eine teleologische Reduktion oder eine Missbrauchsprüfung im Einzelfall lasse das Gesetz wie auch dessen Entstehungsgeschichte keinen Raum.
- 6** Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 576 veröffentlicht.
- 7** Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung von § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. Die Vorschrift sei teleologisch dahin zu reduzieren, dass sie nur eingelegtes bzw. aus einer Einlage stammendes Verwaltungsvermögen meine. Ihr Zweck bestehe darin, missbräuchliche Gestaltungen durch kurzfristige Verlagerung von Vermögensgegenständen in die betriebliche Sphäre zu verhindern. Der bloße Aktivtausch, insbesondere der Tausch von Verwaltungsvermögen in Verwaltungsvermögen und erst recht die Reinvestition von Erlösen aus der Veräußerung oder dem Fälligwerden von Wertpapieren, begründe keinen Missbrauch. Anschaffungs- und Umschichtungsfälle seien im Gegensatz zu Einlagefällen allein von kaufmännischen Erwägungen getragen. Der überschießende Wortlaut der Norm könne auch nicht mit Typisierung und Vereinfachung gerechtfertigt werden. Ob eine schädliche Einlage vorliege, lasse sich sehr einfach den Buchungen entnehmen. Alles andere führe umgekehrt zu erhöhter Komplexität des Unternehmenserbschaftsteuerrechts einschließlich entsprechender Vollzugsschwierigkeiten.
- 8** Zudem sei es geboten, die Anwendung der Norm auf Zuwendungen unter Lebenden zu begrenzen, da im Erbfall keine missbräuchliche Gestaltung möglich sei.
- 9** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über Erbschaftsteuer vom 22.11.2013 i.d.F. des Änderungsbescheides vom 24.01.2014 und der Einspruchsentscheidung vom 25.08.2015 dahingehend zu ändern, dass die Summe der gemeinen Werte des jungen Verwaltungsvermögens der KG mit 0 € angesetzt wird.
- 10** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11** Junges Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. beschränke sich nicht auf die Einlage. Dazu gehöre auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden sei, und zwar auch im Falle des Aktivtauschs innerhalb des Verwaltungsvermögens. Es liege weder eine bewusste noch eine unbewusste Regelungslücke vor. Der Gesetzgeber habe sich mit dem Fall des Aktivtauschs beschäftigt, gleichwohl jedoch nicht das Kriterium "Einlage" gewählt. Schließlich widerspräche es dem Zweck der Norm, Missbräuche zu verhindern, wenn für die Frage, aus welchen Mitteln junges Verwaltungsvermögen generiert worden sei, ein zusätzlicher Prüfungsschritt mit einer entsprechenden Prüfungerschwernis und ggf. zusätzlichen Missbrauchsmöglichkeiten, zumindest Zweifelsfällen entstünde.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** 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 ist.
- 13** 1. Der Erwerb durch Erbanfall ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbar. Die Steuer ist nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tode der Erblasserin am 00.00.2010 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.
- 14** a) Anzuwenden sind im Streitfall §§ 13a, 13b ErbStG a.F. 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.
- 15** b) Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 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 Kommanditgesellschaft. § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. ermöglicht einen Verschonungsabschlag von 100 %, wenn u.a. der Anteil des Verwaltungsvermögens die Grenze von 10 % nicht überschreitet.
- 16** 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).
- 17** 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.
- 18** 2. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. ist wirtschaftsgutbezogen 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.

19

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).

- 20** 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).
- 21** 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 denknotwendig auf das einzelne Wirtschaftsgut zu beziehen ist.
- 22** 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.
- 23** 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.
- 24** 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).

- 25** 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.
- 26** Es trifft nicht zu, dass dieses Verständnis den Zweck der Typisierung, die Vereinfachung, in sein Gegenteil verkehre. Der Zugang von Verwaltungsvermögen ist ebenso einfach der Buchführung zu entnehmen wie eine Einlagebuchung.
- 27** 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 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.
- 28** cc) Es wäre ein zu weitreichender Eingriff in die Konzeption des Gesetzes, mit Rücksicht auf fehlende Missbrauchsgeneigntheit Erbfälle aus dem Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. generell auszunehmen und die Vorschrift nur auf Schenkungen anzuwenden. Im Grundsatz werden Erbfälle und Schenkungen gleich behandelt.
- 29** Ausnahmen sind gesetzlich besonders angeordnet (etwa in § 13 Abs. 1 Nrn. 4a, 4b, 4c ErbStG). Stattdessen zeigen §§ 13a Abs. 3, 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, dass die Verschonungsregeln auch auf den Erbfall Anwendung finden. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a sowie § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG a.F. verdeutlichen dasselbe für die Regelungen über das Verwaltungsvermögen.
- 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 in Gestalt der Zugänge im Wertpapierdepot innerhalb der Zweijahresfrist junges Verwaltungsvermögen erworben. Der Erwerb der Klägerin ist insoweit nicht nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. steuerfrei.
- 32** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
-