

Titel:

Erbschaftsteuerliche Optionsverschonung für geerbte Beteiligung an einer Mutter-Personengesellschaft unter Geltung des ErbStG v. 24.12.2008 (im Folgenden ErbStG 2009): Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote im Konzern

Normenketten:

ErbStG § 13a Abs. 1 S. 1
ErbStG § 13a Abs. 8
ErbStG § 13b Abs. 1 Nr. 2
ErbStG § 13b Abs. 2 S. 1
ErbStG § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3
ErbStG § 13b Abs. 2 S. 3
ErbStG § 13b Abs. 2 S. 4
ErbStG § 13b Abs. 4
EStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2
ErbStR 2011 R E 13 b. 19 Abs. 4
GG Art. 20 Abs. 3
GG Art. 97

Leitsätze:

1. Die Verwaltungsvermögensquote von 50 % in § 13a Satz 2 Nr. 3 ErbStG 2009 gilt auch bei Beantragung der Optionsverschonung, weil § 13a Abs. 8 ErbStG 2009 keine Änderung der Verwaltungsvermögensquote in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG 2009 vorsieht. (redaktioneller Leitsatz)
2. Im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG 2009 kommt es auf das Vermögen derjenigen Gesellschaft an, deren Anteile erworben worden sind. Ist diese eine Personengesellschaft und an einer weiteren Personengesellschaft (im Folgenden: Tochtergesellschaft) beteiligt, so werden der Muttergesellschaft die einzelnen Gegenstände des Verwaltungsvermögens der Tochtergesellschaft nicht als eigenes Verwaltungsvermögen zugerechnet, sondern nur im Rahmen von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG 2009 berücksichtigt. (redaktioneller Leitsatz)
3. Daher darf im Rahmen der Durchführung des Verwaltungsvermögenstests nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG 2009 und § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG 2009 auch das junge Verwaltungsvermögen der Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft nicht isoliert als „sonstiges“ Verwaltungsvermögen zugerechnet werden (gegen gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 25.6.2009, BStBl 2009 I S. 713, Abschn. 34 Abs. 3 sowie gegen R E 13b.19 Abs. 4 ErbStR 2011). Das Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG 2009 ist dahingehend auszulegen, dass es sich hierbei nur um den unmittelbar übertragenden Rechtsträger (= Muttergesellschaft) handelt und nicht um die Gesamtheit (Konzern). (redaktioneller Leitsatz)
4. Eine mehrfache Berücksichtigung des Verwaltungsvermögens der Tochtergesellschaft, zum einen über § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG 2009 und zum anderen über § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG, § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG und § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG 2009, sieht das Gesetz nicht vor. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote im Konzern, Erbschaftsteuer

Fundstellen:

ErbStB 2021, 206
UVR 2021, 239
StEd 2021, 348
EFG 2021, 1035
LSK 2021, 10219

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines Erbschaftsteuerbescheides, wobei die Frage streitbehaftet ist, ob die vom Kläger beantragte Optionsverschonung für Betriebsvermögen nach den Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 3018) vom Beklagten bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen ist.

2

Der Kläger ist aufgrund eines notariellen Überlassungs- und Erbvertrages vom X.XX 1995 Alleinerbe nach seiner Großmutter - Frau X -, die am X. XX 2009 verstarb. Zur Erbmasse gehörten neben Grundvermögen, Wertpapieren und Bankguthaben auch 50% der Anteile an der X KG (im Folgenden X KG). Letztere war mit X % an der Y KG beteiligt.

3

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom X. Januar 2011 setzte der Beklagte gegen den Kläger Erbschaftsteuer i.H.v. X EUR fest. Der Bescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Mit Bescheiden vom X. März 2013 sowie vom X. Januar 2014 änderte der Beklagte die Erbschaftsteuerfestsetzung, wobei der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen blieb. Mit Schreiben vom X. Februar 2014 stellte der Kläger beim Beklagten einen Antrag auf Optionsverschonung gemäß § 13a Abs. 8 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für den Streitfall geltenden Fassung (ErbStG). Mit Bescheid vom X. März 2014 änderte der Beklagte den Erbschaftsteuerbescheid vom X. Januar 2014 und setzte die Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung eines Verschonungsabschlages i.H.v. 100 % auf X EUR herab. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb weiterhin bestehen. Mit Bescheid vom X. Februar 2015 änderte der Beklagte den Erbschaftsteuerbescheid vom X. März 2014 und setzte die Erbschaftsteuer auf X EUR herauf. Dabei ging der Beklagte auf Grundlage des Feststellungsbescheides des Finanzamts X vom X. Dezember 2014 von einem Wert der Beteiligung an der X KG i.H.v. X EUR aus und berücksichtigte nur noch einen Verschonungsabschlag in Höhe von 85 %. Dagegen legte der Kläger mit Schreiben vom X. März 2015 Einspruch beim Beklagten ein. Mit Bescheid vom X. Dezember 2015 änderte der Beklagte den Erbschaftsteuerbescheid vom X. Februar 2015, indem er den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob. Der Bescheid erging vorläufig hinsichtlich der Steuerbefreiung nach § 13a, 19a ErbStG bezüglich der Beteiligung an der Z GmbH sowie der Erbfallkosten und teilweise vorläufig hinsichtlich des Umfangs des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens. Darüber hinaus erging der Bescheid vorläufig im Hinblick auf die durch das Bundesverfassungsgericht angeordnete Verpflichtung zur gesetzlichen Neuregelung. Dagegen legte der Kläger mit Schreiben vom X. Januar 2016 Einspruch beim Beklagten ein. Mit Bescheiden vom X. Dezember 2016 und vom X. Januar 2017 änderte der Beklagte erneut die Erbschaftsteuerfestsetzung und setzte die Erbschaftsteuer nunmehr auf X EUR herab. Die Bescheide ergingen vorläufig hinsichtlich der Erbfallkosten und im Hinblick auf die durch das Bundesverfassungsgericht angeordnete Verpflichtung zur gesetzlichen Neuregelung. Mit Schreiben vom X. August 2018 nahm der Kläger seinen Einspruch vom X. Januar 2016 zurück.

4

Mit Einspruchsentscheidung vom X. September 2018 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers vom X. März 2015 als unbegründet zurück. Die Steuerfestsetzung erging weiterhin vorläufig hinsichtlich der Erbfallkosten. Hiergegen erhob der Kläger mit Schriftsatz vom X. Oktober 2018 Klage, die am X. Oktober 2018 per Telefax beim Gericht einging.

5

Mit Bescheid vom X. Januar 2019 änderte der Beklagte - aus zwischen den Beteiligten unstreitigen Gründen - den Erbschaftsteuerbescheid vom X. Januar 2017. Der Bescheid erging nach § 165 Abs. 2 AO endgültig. Mit Bescheid vom X. Juli 2019 änderte der Beklagte - aus zwischen den Beteiligten unstreitigen Gründen - den Erbschaftsteuerbescheid vom X. Januar 2019 und setzte die Erbschaftsteuer auf X EUR

herauf. Der Beklagte ging zuletzt von einer Verwaltungsvermögensquote von 11,65% aus, indem er dem Verwaltungsvermögen der X KG in Gesamthöhe von X EUR auch das Verwaltungsvermögen der Y KG in Gesamthöhe von X EUR zurechnete. Letzterer Betrag setzt sich aus X EUR (Wertpapiere) und X EUR (Kunstgegenstände) zusammen. Bei der Steuerfestsetzung berücksichtigte der Beklagte zudem Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG i.H.v. X EUR.

6

Die Klage wird wie folgt begründet:

7

Der Beklagte habe zu Unrecht bei der X KG insgesamt ca. X EUR Verwaltungsvermögen berücksichtigt und dadurch die vom Kläger beantragte Optionsverschöpfung versagt. § 13b ErbStG bestimme, dass der Anteil an der X KG als begünstigtes Vermögen gelte und eine Ausnahme nur dann gegeben sei, wenn das Vermögen der X KG zu mehr als 10% aus Verwaltungsvermögen bestehen würde. Zu diesem Verwaltungsvermögen hätte der Anteil an der Y KG nur dann gehört, wenn dort die Verwaltungsvermögensquote mehr als 50% betragen würde, was jedoch nicht der Fall sei. Der Beklagte wende zu Unrecht bei der Bestimmung der Höhe des Verwaltungsvermögens eine Regelung an, die erst ab dem 13. Dezember 2011 gelte, also den Streitfall nicht betreffe.

8

Der Kläger beantragt,

die mit Erbschaftsteuerbescheid vom X. Juli 2019 festgesetzte Steuer auf X EUR herabzusetzen,

hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

9

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

10

Hinsichtlich der Begründung verweist der Beklagte auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Die X KG sei an der Y KG beteiligt. Für die Berücksichtigung von Verwaltungsvermögen einer Tochtergesellschaft beim Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft gelte Folgendes: Auf jeder Beteiligungsebene sei die Verwaltungsvermögensquote für jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu ermitteln. Ergebe sich hier eine Verwaltungsvermögensquote von über 50%, stelle die Beteiligung bei der übergeordneten Gesellschaft Verwaltungsvermögen dar. Darüber hinaus sei nach der Regelung R E 13b 19 Abs. 4 Satz 1 in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 junges Verwaltungsvermögen, welches sich in einer Tochtergesellschaft befinde, wertmäßig bei der Muttergesellschaft als Verwaltungsvermögen in die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote einzubeziehen. Wenn bei der Muttergesellschaft eine 10%-ige Quote maßgeblich sei, werde auch das junge Verwaltungsvermögen der Tochtergesellschaft in die Prüfung dieser Quote miteinbezogen.

11

Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Behördenakte sowie die Gerichtsakte nebst Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 24. März 2021 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

12

1. Die zulässige Klage ist überwiegend begründet.

13

a) Gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG bleibt der Wert von Betriebsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 ErbStG bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer außer Ansatz (Regelverschöpfung). Der Steuerpflichtige kann durch eine unwiderrufliche Erklärung gegenüber der zuständigen Finanzbehörde an Stelle der Regelverschöpfung (85%) die Optionsverschöpfung (100%) wählen, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 8 ErbStG erfüllt sind. Zum begünstigten Vermögen gehört gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG u.a. das inländische

Betriebsvermögen. Gemäß § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG bleibt jedoch das Vermögen i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG u.a. dann ausgenommen, wenn das Betriebsvermögen des Betriebes zu mehr als 50% - und im Fall der Optionsverschonung zu mehr als 10% - aus Verwaltungsvermögen besteht. Die Kriterien für die Festlegung der Verwaltungsvermögensquote sind in § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG festgelegt. Was zum Verwaltungsvermögen gehört legt § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG abschließend fest. Zum Verwaltungsvermögen gehören u.a. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG), Wertpapiere (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG), Kunstgegenstände (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG) sowie Beteiligungen an Kommanditgesellschaften, wenn deren Gesamtvermögen zu mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Quote von 50% gilt auch dann, wenn die Optionsverschonung beantragt wird, weil § 13a Abs. 8 ErbStG keine Änderung der Verwaltungsvermögensquote in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG vorsieht (vgl. Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Auflage, 2012, § 13b, Rn. 339). Kommt § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht zur Anwendung, gehört solches Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis Nr. 5 ErbStG nicht zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG, welches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG).

14

Aus § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ergibt sich, dass es im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests auf das Vermögen derjenigen Gesellschaft ankommt, deren Anteile erworben worden sind. Ist diese Gesellschaft an einer weiteren Personengesellschaft (im Folgenden Tochtergesellschaft) beteiligt, so werden ihr die einzelnen Gegenstände des Verwaltungsvermögens der Tochtergesellschaft nicht als eigenes Verwaltungsvermögen zugerechnet. Vielmehr werden sie nur im Rahmen von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG berücksichtigt. Eine mehrfache Berücksichtigung des Verwaltungsvermögens der Tochtergesellschaft, zum einen über § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG und zum anderen über § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, Nr. 4 und Nr. 5 ErbStG sieht das Gesetz nicht vor. Eine solche würde dem sich aus der vorgenommenen Differenzierung ergebenden Zweck der Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG widersprechen. Eine isolierte Berücksichtigung desjenigen Verwaltungsvermögens der Tochtergesellschaft, das ihr im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (im Folgenden junges Verwaltungsvermögen), sieht § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht vor.

15

§§ 13a, 13b ErbStG sind als Bestandteil des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24. Dezember 2008 eingeführt und am 1. Januar 2009 in Kraft getreten. § 13b Abs. 2 ErbStG ist durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I 2010, 1768) mit Wirkung zum 14. Dezember 2010 durch die neu eingefügten Sätze 6 und 7 ergänzt worden. Mit Urteil vom 17. Dezember 2014 stellte das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) fest, dass die Regelungen des § 13a und § 13b ErbStG mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar sind (BVerfG-Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50). Gleichzeitig erklärte das BVerfG das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung weiterhin für anwendbar. Mit dem Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4. November 2016 (BGBl. I 2016, 2464) sind die Regelungen neu gefasst worden.

16

b) Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die vom Kläger gemäß § 13a Abs. 8 ErbStG beantragte Optionsverschonung im Streitfall erfüllt, da der Beklagte bei der Bestimmung der Verwaltungsvermögensquote der X KG zu Unrecht das junge Verwaltungsvermögen der Y KG berücksichtigt hat.

17

aa) Ohne Berücksichtigung des jungen Verwaltungsvermögens der Y KG reduziert sich das vom Beklagten im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests angesetzte Verwaltungsvermögen der X KG von X EUR auf Y EUR. Dies hat zur Folge, dass die Verwaltungsvermögensquote im Streitfall unterhalb von 10% liegt, womit die gesetzlichen Voraussetzungen für die vom Kläger beantragte Optionsverschonung erfüllt sind. Insoweit wendet der Kläger im Ergebnis zu Recht ein, dass die vom Beklagten vorgenommene Zurechnung des jungen Verwaltungsvermögens der Y KG bei der X KG von der Regelung des § 13b Abs. 2 ErbStG nicht gedeckt ist. Der vom Beklagten vorgenommene Auslegung stehen nach Auffassung des erkennenden Senats sowohl der Wortlaut als auch die Systematik des § 13b Abs. 2 ErbStG entgegen.

bb) Soweit der Beklagte im Streitfall im Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 ErbStG dem Verwaltungsvermögen der X KG das junge Verwaltungsvermögen der Y KG zugerechnet hat, folgt ihm der erkennende Senat daher nicht. Der Beklagte hat seine Rechtsauffassung pauschal auf Abschnitt 34 Absatz 3 der Gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25. Juni 2009 (BStBl. I 2009, 713) sowie die Regelung R E 13b.19 Abs. 4 in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 gestützt. Der Beklagte hat dabei aber nicht berücksichtigt, dass die darin enthaltene Auffassung der Verwaltung über den Regelungsgehalt des § 13b Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 ErbStG hinausgeht. Denn diese Regelung schließt aus, dass im Rahmen der Durchführung des Verwaltungsvermögenstests das junge Verwaltungsvermögen der Tochtergesellschaft - im Streitfall Y KG - der Muttergesellschaft - im Streitfall X KG - isoliert als „sonstiges“ Verwaltungsvermögen zugerechnet wird (vgl. dazu auch Hannes/Steger/Stalleiken Betriebs Berater (BB) 2010, 1439; Korezkij, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2011, 1735 sowie Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 2009, 638/642; Felten, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (ZEV) 2012, 84; Kemptny/Rösner, Zeitschrift für Steuer- und Erbrechtspraxis (ZErb) 2012, 204; A.A. Mannek, ZEV 2012, 6). Die Verwaltungsvermögensquote der Y KG hat im Streitfall unstrittig unter 50% gelegen. Aus diesem Grund hat die Beteiligung der X KG an der Y KG kein Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG dargestellt. Soweit der Beklagte trotz dieses Umstandes einzelne Vermögensgegenstände wie Wertpapiere und Kunstgegenstände der Y KG der X KG als eigenes Verwaltungsvermögen zugerechnet hat, konnte dies nicht auf Grundlage der Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und Nr. 5 ErbStG erfolgen. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und Nr. 5 ErbStG betreffen nur Vermögensgegenstände der X KG und nicht Vermögensgegenstände der Y KG. Auch die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG bietet nach Ansicht des erkennenden Senats keine Grundlage für die vom Beklagten im Streitfall vorgenommene Zurechnung des jungen Verwaltungsvermögens der Y KG. Dies bereits deswegen, weil die Regelung erst dann zur Anwendung kommt, wenn der Vermögensverwaltungstest bestanden worden ist („Kommt Satz 1 nicht zur Anwendung“), was aufgrund der Gesetzessystematik ausschließt, dass diese Regelung bereits Bestandteil des Verwaltungsvermögenstests ist.

19

Die vom Beklagten vorgenommene Anwendung des § 13b Abs. 2 ErbStG kann auch nicht aus den Gesetzgebungsmaterialien hergeleitet werden. Die Begründung des Gesetzentwurfs vom 28. Januar 2008 enthält weder Ausführungen zu § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG noch allgemein zur Behandlung des jungen Verwaltungsvermögens bei Unterbeteiligungen (vgl. BT-Drucksache 16/7918, Seiten 35/36). Aus der Empfehlung des Finanzausschusses vom 4. Februar 2008 ergibt sich, dass die Problematik der Behandlung des jungen Verwaltungsvermögens bei Tochtergesellschaften während des Gesetzgebungsverfahrens gesehen worden ist (vgl. BR-Drucksache 4/1/08, Seiten 20/21). Trotzdem hat der Gesetzgeber den Gesetzestext unverändert gelassen (vgl. BT-Drucksache 16/11075, Seiten 21/22; BT-Drucksache 16/11107, Seiten 11/12). § 13b Abs. 2 ErbStG ist durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 ergänzt worden (BGBl. I 2010, 1768). Der Gesetzentwurf vom 21. Juni 2010 enthält zwar Ausführungen zur Behandlung des jungen Verwaltungsvermögens (BT-Drucksache 17/2249, Seiten 91/92). Letztere betreffen jedoch zum einen Kapitalgesellschaften und zum anderen beziehen sich diese nicht auf die bis dahin geltenden Regelungen, sondern auf den mit dem Jahressteuergesetz 2010 neu eingefügten Satz 7 des § 13b Abs. 2 ErbStG. Die Ausführungen können daher nicht zur historischen Auslegung eines vor diesem Zeitpunkt beschlossenen Gesetzes herangezogen werden. Darüber hinaus bestehen Bedenken, ob der gewählte Wortlaut des Gesetzes überhaupt das in der Gesetzesbegründung dargestellte Beispiel (vgl. BT-Drucksache 17/2249, Seite 92) umfasst (vgl. dazu Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Auflage, 2012, § 13b, Rn. 362b; Korezkij, DStR 2011, 1735; Scholten/Korezkij, DStR 2010, 1271). Schließlich stützt auch die teleologische Auslegung des § 13b Abs. 2 ErbStG die vom Beklagten vorgenommene Interpretation nicht. Zwar wollte der Gesetzgeber - wie die Gesetzesbegründung deutlich macht - Unternehmen, die überwiegend nur ihr Vermögen verwalten, aus der Begünstigung herausnehmen (vgl. BT-Drucksache 16/7918, Seiten 35/36). Dieser gesetzgeberische Zweck erlaubt es dem Beklagten jedoch nicht, über den Aufbau und den ausdrücklichen Wortlaut des § 13b Abs. 2 ErbStG hinausgehend das ganze Verwaltungsvermögen einer Tochtergesellschaft bei der Durchführung des Vermögensverwaltungsteils der Muttergesellschaft isoliert zu berücksichtigen.

cc) Der erkennende Senat ist weder an die Regelung im Abschnitt 34 Absatz 3 der Gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25. Juni 2009 noch an die Regelung R E 13b.19 Abs. 4 in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011, sondern lediglich an Gesetz und Recht gebunden (Art. 20 Abs. 3 und Art. 97 GG). Verwaltungsvorschriften (Richtlinien, Erlasse, Verfügungen) binden nur die nachgeordneten Verwaltungsdienststellen (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007 IV R 92/05, BFHE 220, 482, BStBI II 2008, 583). Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht als Ausfluss von Art. 3 Abs. 1 GG ausnahmsweise in dem Bereich der der Verwaltung vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit und der Typisierung oder Pauschalierung (BFH-Urteil vom 23. April 2015 V R 32/14, BFH/NV 2015, 1106). Eine solche Konstellation liegt im Streitfall jedoch nicht vor.

21

c) Von der Begünstigung ist gemäß § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG junges Verwaltungsvermögen auch nur in der Gesamthöhe von X EUR herauszunehmen.

22

aa) Die X KG selbst hat bezogen auf den von dem Kläger erworbenen Anteil (50%) zum Stichtag X. XX 2009 unstreitig über junges Verwaltungsvermögen i.H.v. X EUR verfügt.

23

bb) Der Beklagte hat zu Recht nicht darüber hinaus noch das junge Verwaltungsvermögen der Y KG berücksichtigt. Das Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG ist nach Ansicht des erkennenden Senats dahingehend auszulegen, dass es sich hierbei nur um den unmittelbar übertragenden Rechtsträger (= Muttergesellschaft) handelt und nicht um die Gesamteinheit (Konzern). Dafür spricht nach Ansicht des erkennenden Senats, dass der Gesetzgeber im § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1c ErbStG zwischen den einzelnen Betrieben innerhalb eines Konzerns unterscheidet, diese also als eigenständige Einheiten betrachtet. Wäre der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass mit dem Betrieb bereits die Gesamteinheit gemeint ist, dann wäre der Verweis auf § 4h des Einkommensteuergesetzes (EStG) überflüssig. Auch im § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG unterscheidet der Gesetzgeber zwischen dem (übertragenen) Betrieb und den Gesellschaften an denen der Betrieb beteiligt ist. Beides deutet darauf hin, dass das Tatbestandsmerkmal Betrieb in § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG dahingehend auszulegen ist, dass damit nur die Ober- bzw. Muttergesellschaft gemeint ist. Dies insbesondere, wenn berücksichtigt wird, dass §§ 13a, 13b ErbStG zusammenhängen und damit der dort verwendete Begriff „Betrieb“ einheitlich auszulegen ist. Dem Betrieb i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG ist das zuvor im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests festgestellte Verwaltungsvermögen zuzurechnen. Das darin enthaltene junge Verwaltungsvermögen ist gemäß § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG von der Begünstigung herauszunehmen. Dazu gehört - wie oben dargestellt - das junge Verwaltungsvermögen der Y KG nicht.

24

d) Sonstige Einwendungen gegen den klagegegenständlichen Bescheid hat der Kläger nicht erhoben. Solche Einwendungen sind nach Aktenlage auch nicht ersichtlich.

25

e) Unter Berücksichtigung der Optionsverschönerung sowie des jungen Verwaltungsvermögens i.H.v. X EUR ist die zuletzt mit Erbschaftsteuerbescheid vom X. Juli 2019 festgesetzte Erbschaftssteuer i.H.v. X EUR auf Y EUR herabzusetzen.

26

Soweit der Kläger darüber hinaus eine Herabsetzung auf X EUR beantragt, berücksichtigt er nicht, dass im Streitfall nach § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG die Mindeststeuer anzusetzen ist, weil sie über dem nach § 14 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 ErbStG ermittelten Betrag liegt.

27

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

28

3. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

4. Die Revision wird wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO im Hinblick auf die Regelung in den ErbStR zugelassen.