



Behandlung von (jungem) Verwaltungsvermögen und (jungen) Finanzmitteln bei Umwandlungsvorgängen

Stand: 15.03.2023

Mit Ländererlass vom 13.10.2022 hat die Finanzverwaltung nun umfangreich Stellung zur Entstehung von sogenannten „jungem Verwaltungsvermögen“ und „jungen Finanzmitteln“ durch Umstrukturierungen bezogen. Nachfolgend stellen wir Ihnen die wesentlichen Regelungen vor:

1. Hintergrund

Die umfassende erbschaftsteuerliche Steuerbefreiung für „betriebliches Vermögen“ kommt nur für das sog. begünstigungsfähige Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG (insbesondere Einzelunternehmen, Anteile an gewerblichen Personen- und Kapitalgesellschaften) in Betracht, soweit dieses tatsächlich begünstigte Vermögen im Sinne des ErbStG umfasst. Für die Ermittlung des begünstigten Vermögens ist zunächst ein sehr komplizierter und umständlicher sog. Verwaltungsvermögenstest durchzuführen, d.h. das übertragene Vermögen muss in einen begünstigten Teil und in einen nicht begünstigten Teil aufgeteilt werden.

Das Verwaltungsvermögen (= nicht begünstigtes und nicht produktives Vermögen) besteht grundsätzlich aus vermieteten Immobilien, Anteilen an Kapitalgesellschaften (<25,1%), Gegenständen für die private Lebensführung, Wertpapieren und Finanzmittel.

Junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel sind immer dem nicht begünstigten Teil zuzuordnen.

Junges Verwaltungsvermögen liegt dabei grundsätzlich vor, wenn das Wirtschaftsgut dem Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung weniger als zwei Jahre zuzurechnen war. Dagegen entstehen junge Finanzmittel ausschließlich durch die Zuführung von außen (damit insbesondere nicht durch einen Aktivtausch, z. B. durch einen Verkauf von Wirtschaftsgütern). Sie entsprechen dem positiven Bestand aus Einlagen und Entnahmen von Finanzmitteln innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt.

2. Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen durch Umstrukturierungen

Im vorgenannten Erlass stellt die Finanzverwaltung hinsichtlich jungem Verwaltungsvermögen klar, dass die Verwaltungsvermögenseigenschaft eines Wirtschaftsguts zum Stichtag zu prüfen ist und sich die Verwaltungsvermögenseigenschaft eines Wirtschaftsguts auch durch Umwandlungsvorgänge verändern kann.

a) Verschmelzung

Im Fall einer Verschmelzung handelt es sich um die Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers auf einen anderen schon bestehenden Rechtsträger oder zweier oder mehrerer Rechtsträger auf einen neu gegründeten Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Auflösung ohne Abwicklung.

Bei einer Verschmelzung wird der aufnehmenden Gesellschaft junges Verwaltungsvermögen zugeführt. Der Zweijahreszeitraum beginnt bei dem aufnehmenden Rechtsträger neu, eine Anrechnung der Zurechnungszeit des bisherigen Rechtsträgers findet nicht statt.

b) Auf- oder Abspaltung, Ausgliederung

Auch bei der Aufspaltung kann durch die Übertragung des Vermögens junges Verwaltungsvermögen entstehen. Eine Anrechnung der bisherigen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen erfolgt nicht. Entsprechendes gilt im Falle der Abspaltung und Ausgliederung im Hinblick auf das abgespaltene bzw. ausgegliederte Vermögen.

c) Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft

Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft führt zivilrechtlich zum Eigentumsübergang der Wirtschaftsgüter und somit zu einem Rechtsträgerwechsel. Auch ertragsteuerlich ändert sich die betriebliche Zuordnung. Das übertragene Verwaltungsvermögen ist dadurch bei der Personengesellschaft als junges Verwaltungsvermögen zu qualifizieren.

d) Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft unter Begründung einer doppel-(oder mehr-)stöckigen Struktur

Aufgrund der stufenweisen Ermittlung bei der Verbundvermögensaufstellung ist erbschaft- und schenkungssteuerrechtlich davon auszugehen, dass die Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft ihre Betriebszugehörigkeit durch die Einbringung des Mitunternehmeranteils nicht ändern. Es entsteht kein junges Verwaltungsvermögen in Bezug auf die Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft.

e) Einbringung durch Aufnahme von weiteren Gesellschaftern in eine Personengesellschaft

Das zivilrechtliche Eigentum an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft ändert sich durch die Aufnahme eines weiteren Gesellschafters nicht. Die entgeltliche Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Mitunternehmerschaft führt ertragsteuerlich aber zur Begründung einer neuen Mitunternehmerschaft (§ 24 UmwStG). Unter Berücksichtigung des Grundgedankens der §§ 13a, 13b ErbStG führt diese ertragsteuerliche Wertung jedoch nicht zu einer neuen betrieblichen Zuordnung. Das in der Personengesellschaft bereits vorhandene junge Verwaltungsvermögen bleibt unter Fortführung der ursprünglichen Zurechnungszeit bis zum Ablauf von zwei Jahren bestehen.

f) Einbringung eines Einzelunternehmens/Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft, Aufnahme weiterer Gesellschafter

Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft führt zu einem Rechtsträgerwechsel. Insoweit kann junges Verwaltungsvermögen entstehen. Etwas anderes gilt, wenn eine Beteiligung an einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft übertragen wird. Nach der betriebsbezogenen Betrachtungsweise findet hier keine Neuzurechnung statt. Durch die Aufnahme weiterer Gesellschafter entsteht hingegen kein Verwaltungsvermögen, da es zu keiner Vermögensübertragung kommt.

g) Formwechsel

Der Formwechsel führt aus zivilrechtlicher Sicht nicht zu einem Rechtsträgerwechsel; damit begründet der identitätswahrende Formwechsel kein junges Verwaltungsvermögen. Soweit zum Zeitpunkt des Formwechsels junges Verwaltungsvermögen vorhanden ist, wird die Zurechnungszeit fortgeschrieben.

h) Anwachsung

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, die fortgesetzt wird, entsteht dadurch kein (neues) junges Verwaltungsvermögen. Sollte hingegen der vorletzte Gesellschafter ausscheiden, wird junges Verwaltungsvermögen begründet, sofern solches auf den letzten Gesellschafter übergeht.

3. Entstehung von jungen Finanzmittel durch Umstrukturierungen

Im vorgenannten Erlass stellt die Finanzverwaltung hinsichtlich jungen Finanzmittel klar, dass ausschließlich eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise zu erfolgen hat. Damit erklärt sie einer gesellschaftsübergreifenden Prüfung eine klare Absage. Die Beurteilung hat auf jeder Beteiligungsstufe zu erfolgen.

Die Begriffe Einlage und Entnahme sind zunächst nach den Grundsätzen des Ertragssteuerrechts zu beurteilen. Die Auslegung der Begriffe Einlage und Entnahme kann jedoch nicht auf die ertragsteuerliche Definition beschränkt bleiben und muss aus erbschaft- und schenkungssteuerrechtlicher Sicht beurteilt werden. Als Einlage sind allgemein alle Zuführungen zum Unternehmensvermögen durch Gesellschafter (z.B. auch Einbringungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) zu verstehen, sofern es sich bei dem zugeführten Gegenstand um Finanzmittel handelt.

Wenn sich die betriebsbezogene Zurechnung durch den Umwandlungsvorgang nicht ändert, führt der Betrieb auch hinsichtlich der jungen Finanzmittel die bisherigen Rechengrößen (Entnahmen und Einlagen der letzten zwei Jahre) fort. Führt der Umwandlungsvorgang dagegen zu einem Wechsel in der betrieblichen Zuordnung mit der Folge, dass junges Verwaltungsvermögen begründet wird, so gilt auch die durch den Umwandlungsvorgang erfolgte Zuführung von Finanzmitteln zum neuen Betrieb als Einlage.

Zusammengefasst ergeben sich hinsichtlich der jungen Finanzmittel folgende Konsequenzen:

Vorhandene Finanzmittel im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen		
	Junge Finanzmittel entstehen	Junge Finanzmittel entstehen nicht
Einbringung	eines Einzelunternehmens	einer Beteiligung
Anwachsung	auf den letzten verbleibenden Gesellschafter	unter Fortbestand der Personengesellschaft
Formwechsel	bei Auflösung des Sonderbetriebsvermögens	in allen anderen Fällen
Verschmelzung	Aufwärts-, Abwärts-, Seitwärtsverschmelzung	./.
Auf- und Abspaltung	Auf- und Abspaltung	./.
Ausgliederung	Ausgliederung	./.
Aufnahme neuer Gesellschafter	sofern neuer Gesellschafter Finanzmittel zuführt	neuer Gesellschafter führt keine Finanzmittel zu

Gerne stehen wir Ihnen auch für weitere steuerlichen Fragen zur Verfügung.
