JUNGES VERWALTUNGSVERMÖGEN UND JUNGE FINANZMITTEL BEI UMWANDLUNGSVORGÄNGEN VOR EINER ERBSCHAFT ODER EINER SCHENKUNG

Verwaltungs-anweisung:	Gleichlautende Ländererlasse vom 13.10.2022 S 3812b
Fundstelle:	BStBl 2022 I S. 1517
Gesetz:	§ 13b ErbStG, §§ 199ff. BewG
Streitfrage:	Wann liegen junges Verwaltungsvermögen/junge Finanzmittel vor?

Umwandlungen und ihre Auswirkungen auf das ErbStG und BewG

Die gleichlautenden Ländererlasse vom 13.10.2022 setzen sich ausführlich mit jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln bei Umwandlungsvorgängen auseinander[1]. Außerdem werden die Auswirkungen von Umwandlungen auf das vereinfachte Ertragswertverfahren behandelt. Es gilt jedoch zu beachten, dass der Erlass sich lediglich mit erbschaftsteuer- und bewertungsrechtlichen Fragen beschäftigt. Deshalb werden dem Beitrag zivil- und ertragsteuerrechtliche Ausführungen vorangestellt.

1. Einführung

1.1 Umwandlungen nach dem UmwG

1.1.1 Verschmelzung

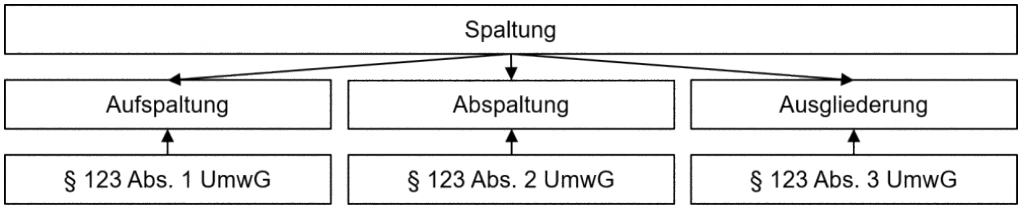
Bei der Verschmelzung wird nach §§ 2 - 122 UmwG das gesamte Vermögen von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger übertragen, der

- schon besteht (Verschmelzung durch Aufnahme) oder
- neu gegründet wird (Verschmelzung durch Neugründung).

1.1.2 Spaltung

Drei Formen der Spaltung

Die Spaltung ist die Aufteilung eines einheitlichen Unternehmens in mehrere Unternehmen. Sie wird nach §§ 123 - 173 UmwG in drei Formen zugelassen. Es ergibt sich folgende Systematik:

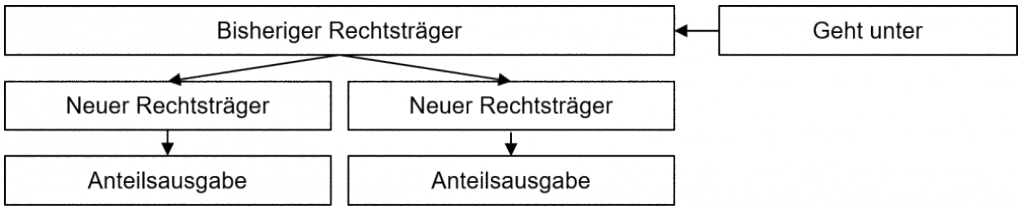


1.1.2.1 Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG)

Aufspaltung

Bei der Aufspaltung gilt folgende Systematik:

1 Gleichlautende Ländererlasse v. 13.10.2022 S 3812b, BStBl 2022 I S. 1517.



Bei einer solchen Aufspaltung, dem Gegenstück zur Verschmelzung, überträgt ein übertragender Rechtsträger unter Auflösung ohne Abwicklung sein gesamtes Vermögen auf mindestens zwei andere, entweder

- schon bestehende (Aufspaltung durch Aufnahme) oder
- neu gegründete (Aufspaltung durch Neugründung)

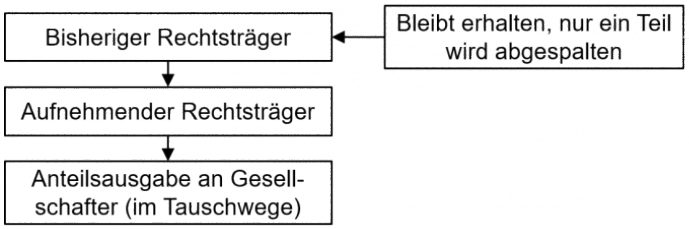
Rechtsträger.

Wie bei der Verschmelzung erfolgt die Übertragung gegen Gewährung von Anteilen der übernehmenden oder neuen Rechtsträger an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers[2]. Es ist die Übertragung des gesamten Vermögens des untergehenden Rechtsträgers auf mindestens zwei aufnehmende Rechtsträger aufgrund eines Spaltungs- und Übernahmevertrags erforderlich[3].

1.1.2.2 Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG)

Abspaltung

Die Abspaltung stellt sich schematisch wie folgt dar:



Bei dieser Form der Spaltung bleibt der übertragende Rechtsträger bestehen. Er überträgt nur einen Teil seines Vermögens auf den bereits bestehenden oder neuen Rechtsträger[4]. Die Übertragung erfolgt gegen Gewährung von Anteilen des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers[5].

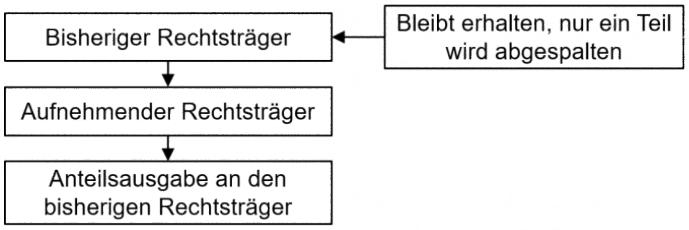
1.1.2.3 Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG)

Ausgliederung

Die Ausgliederung stellt sich wie folgt dar:

---

2 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 01.14.
3 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 01.33 - 01.35.
4 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 01.36.
5 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 01.15.



Wie bei der Abspaltung wird nur ein Teil oder Teile des Vermögens eines Rechtsträgers auf einen anderen übernehmenden oder neu gegründeten Rechtsträger übertragen. In diesem Fall werden jetzt jedoch die als Gegenwert gewährten Anteile des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers in das Vermögen des übertragenden Rumpf-Rechtsträgers selbst eingelegt[6].

Ausgliederung bei Einzelunternehmen

Ein Einzelkaufmann kann sein Unternehmen auf einen anderen Rechtsträger ausgliedern (§ 152 UmwG)[7]

- zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft,
- durch Aufnahme in eine bestehende Kapitalgesellschaft,
- durch Aufnahme in eine bestehende Personenhandelsgesellschaft oder
- durch Aufnahme in eine bestehende Genossenschaft.

Es muss nicht das gesamte Unternehmen eines Einzelunternehmen ausgegliedert werden. Der Einzelunternehmer kann einen beliebigen Teil seines Vermögens, z. B. auf eine GmbH übertragen.

Neben dieser Ausgliederung durch Gesamtrechtsnachfolge verbleibt weiterhin die Möglichkeit, die zu übertragenden Vermögensgegenstände aus dem Vermögen des Einzelunternehmers im Wege der Einzelübertragung in die neue GmbH als Sachgründung einzubringen.

1.1.3 Formwechsel

Formwechsel

Ein Formwechsel liegt nach §§ 190 - 304 UmwG dann vor, wenn ein Rechtsträger unter Wahrung seiner Identität lediglich die Rechtsform ändert.

Es findet kein Übertragungsvorgang statt. Die rechtliche und wirtschaftliche Identität des Rechtsträgers bleibt bestehen. Es ändert sich lediglich das Rechtskleid. Der Formwechsel ist für die in § 191 UmwG genannten Rechtsträger möglich[8].

1.2 Ertragsteuerrechtliche Grundsätze und Anwendung des UmwStG

1.2.1 Verschmelzung

Ertragsteuerrechtliche Behandlung unterschiedlicher Verschmelzungen

Bei einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person (beachte § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG) oder Personenunternehmen ist § 2 ff.

---

6 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 01.16.
7 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 01.17.
8 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 01.12.

UmwStG anzuwenden. Bei einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft gilt § 11 UmwStG. Wird ein Personenunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft verschmolzen, fällt dies unter den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG. Die Verschmelzung zweier Personengesellschaften wird als Einbringung behandelt und fällt unter § 24 UmwStG.

Verschmelzung eines Einzelunternehmens auf eine KapG oder PersG

Eine Verschmelzung eines Einzelunternehmens auf eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft ist nicht möglich (vgl. abschließende Aufzählung in § 3 Abs. 1 UmwG). Folglich ist dies ein Fall der Einzelrechtsnachfolge (Sachgründung) im Anwendungsbereich des § 24 UmwStG oder § 20 UmwStG.

1.2.2 Spaltung

Bei der Spaltung einer Kapitalgesellschaft mit Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft ist das Vorliegen eines Teilbetriebs notwendig (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Es gilt der europäische Teilbetriebsbegriff[9], der in der Praxis nicht erfüllbar ist. Bei Abspaltung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personenhandelsgesellschaft/ PartG gelten die Grundsätze des § 3 ff. UmwG.

1.2.3 Formwechsel

Der Formwechsel unterfällt grundsätzlich nicht dem UmwStG[10]. Beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft auf eine Personenhandelsgesellschaft/PartG ist jedoch § 3 ff. UmwStG anzuwenden (§ 9 Satz 1 UmwStG).

2. Verwaltungsvermögen

Abschließender Katalog des Verwaltungsvermögens

Verwaltungsvermögen ist bei der Betriebsvermögensverschonung nach § 13a ErbStG vorbehaltlich des 10 % - Kulanzpuffers (§ 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG) nicht begünstigt (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG).

Eine abschließende Aufzählung von Verwaltungsvermögen enthält § 13b Abs. 4 ErbStG. Demnach sind Verwaltungsvermögen:

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, wobei Ausnahmen für Betriebsaufspaltungen und Sonder-Betriebsvermögen gelten (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG);
- Anteile an Kapitalgesellschaften bei einem Anteilsbesitz von nicht mehr als 25 % (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG);
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, Münzen, Edelmetalle etc. (§ 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG);
- Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen (§ 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG) sowie
- der Überbestand an Finanzmitteln (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG).

---

9 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 15.01 ff.
10 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 02.05.

Maßgebend sind die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt[11].

Praxishinweis
Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Verwaltungsvermögen ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich ertragsteuerrechtlich um notwendiges Betriebsvermögen handelt[12].

2.1 Verwaltungsvermögen

Junges Verwaltungsvermögen: Nicht beschränkt auf Einlagen

Nach dem Gesetzeswortlaut liegt junges Verwaltungsvermögen vor, wenn es dem Betrieb am Stichtag weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (§ 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG). Der Grund, weshalb Verwaltungsvermögen als „jung" zu klassifizieren ist, ist irrelevant. Selbst Umschichtungen z. B. von Kapitalanlagen sind erfasst[13]. Nach dem Gesetzeswortlaut („zuzurechnen") ist der Anwendungsbereich nicht auf Einlagen beschränkt. Hier hat die Problematik bei Umwandlungsvorgängen ihren Ursprung.

2.2 Junge Finanzmittel

Positiver Saldo aus Einlagen und Entnahmen

Junge Finanzmittel sind nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG stets Verwaltungsvermögen und sind somit vor Berücksichtigung des Sockelbetrags (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG) auszusondern. Junge Finanzmittel sind als Stromgröße definiert. Sie liegen dann vor, wenn aus Einlagen und Entnahmen von Finanzmitteln innerhalb von zwei Jahren vor dem Stichtag ein positiver Saldo entsteht (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG)[14]. Dies gilt unabhängig davon, ob die Finanzmittel im Besteuerungszeitpunkt noch vorhanden sind[15].

Einlagen und Entnahmen

Die Begriffe Einlage und Entnahme sind nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen[16]. Bei Umwandlungsvorgängen wird der Begriff der Einlage jedoch erweitert (s. Tz. 3.2). Allerdings ist der Wert der jungen Finanzmittel begrenzt auf den Wert der Finanzmittel in diesem Zeitpunkt vor Abzug der abzugsfähigen Schulden und des Sockelbetrags[17].

Junge Finanzmittel bleiben bei § 13b Abs. 6 und 7 ErbStG unberücksichtigt

Junge Finanzmittel sind weder in die Schuldverrechnung gem. § 13b Abs. 6 ErbStG einzubeziehen noch stellen sie unschädliches Verwaltungsvermögen im Sinne von § 13b Abs. 7 ErbStG dar.

3. Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf die Betriebsvermögensverschonung

3.1 Entstehen von jungem Verwaltungsvermögen durch Umwand-

11 R E 13b.12 Abs. 2 Satz 1 ErbStR.
12 R E 13b.12 Abs. 1 Satz 1 ErbStR.
13 BFH, Urteil v. 22.1.2020 II R 8/18, BStBl 2020 II S. 567.
14 R E 13b.23 Abs. 3 Satz 1 ErbStR.
15 R E 13b.23 Abs. 3 Satz 2 ErbStR.
16 R E 13a.15 Abs. 1 Satz 4 ErbStR.
17 R E 13b.23 Abs. 3 Satz 3 ErbStR.

lungsvorgänge

Junges VV bei Umstrukturierungen

Zu beachten ist im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen die Problematik des Entstehens von jungem Verwaltungsvermögen. Aufgrund von Umstrukturierungen kann sich die Zurechnung von Verwaltungsvermögen ändern.

Junges Verwaltungsvemögen entsteht in folgenden Fällen, wenn Verwaltungsvermögen auf den neuen Rechtsträger übergeht[18]:

- Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft;
- Verschmelzungen in allen Formen (Aufwärts-, Abwärts und Seitwärtsverschmelzung);
- Auf-, Abspaltung und Ausgliederung sowie
- Anwachsung des Vermögens einer Personengesellschaft, wenn Verwaltungsvermögen auf den letzten Gesellschafter übergeht.

Praxishinweis
Ob die Umwandlungsvorgänge ertragsteuerrechtlich zum Buchwert erfolgen oder nicht, hat für die erbschaftsteuerrechtliche Beurteilung keine Auswirkung.

3.2 Entstehen von jungen Finanzmitteln durch Umwandlungsvorgänge

Erbschaftsteuerrechtlich gelten als Einlagevorgang nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG alle Zuführungen zum Unternehmen durch Gesellschafter oder nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG[19]. Damit sind auch als Einlage zu erfassen[20]:

- Einbringungsvorgänge gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder andere Gegenleistungen (tauschähnlicher Vorgang) und
- Vermögenszuführungen im Wege der Neugründung vor Betriebsaufnahme.

Betriebsbezogene Betrachtung

Bezogen auf Umwandlungsvorgänge gilt insoweit eine betriebsbezogene Betrachtung, d. h., wenn sich die Zurechnung von Finanzmitteln nicht ändert, werden die Rechengrößen von Entnahmen und Einlagen des bisherigen Betriebs weitergeführt. Dies gilt bei[21]:

- Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Personen-[22] oder Kapitalgesellschaft;
- Anwachsung unter Fortbestand der Kapitalgesellschaft und

---

18 Gleichlautende Ländererlasse v. 13.10.2022 S 3812b, BStBl 2022 I S. 1517, Rz. 1 bis Rz. 30.
19 Hierunter fallen z. B. Personen mit einer Beteiligung von mindestens 25 % oder Personen mit beherrschendem Einfluss.
20 Gleichlautende Ländererlasse v. 13.10.2022 S 3812b, BStBl 2022 I S. 1517, Rz. 35, 36.
21 Gleichlautende Ländererlasse v. 13.10.2022 S 3812b, BStBl 2022 I S. 1517, Rz. 38.
22 Die Erlasse äußern sich nicht zu Finanzmitteln im Sonder-Betriebsvermögen, die anschließend Sonder-Betriebsvermögen bleiben. Insoweit sollten ebenfalls keine jungen Finanzmittel vorliegen, vgl. Korezkij, DStR 2022 S. 2641, Tz. 3.4.2.

- Formwechsel (Ausnahme: Junge Finanzmittel entstehen durch Finanzmittel im Sonder-Betriebsvermögen, die im Rahmen des Formwechsels auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden).

Fälle, in denen eine Einlage vorliegt

Hingegen liegt bei Zuführung von Finanzmitteln durch einen Umwandlungsvorgang in folgenden Fällen eine Einlage vor[23]:

- Verschmelzung;
- Auf-, Abspaltung und Ausgliederung;
- Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft;
- Aufnahme neuer Mitunternehmer in eine Personengesellschaft, wenn der neue Gesellschafter Finanzmittel zuführt;
- Aufnahme neuer Gesellschafter in eine Kapitalgesellschaft, wenn der neue Gesellschafter Finanzmittel zuführt sowie
- Anwachsung auf den letzten verbleibenden Gesellschafter.

Praxishinweis
Insbesondere der Fall der Anwachsung auf den letzten verbleibenden Gesellschafter ist in der Literatur teilweise auf Kritik gestoßen[24]. Gleichwohl ist in der Praxis auf die Verwaltungsauffassung hinzuweisen. Zur Risikominimierung sollte vor unentgeltlichen Übertragungen, wenn möglich die Zweijahresfrist abgewartet werden.

4. Auswirkungen auf das vereinfachte Ertragswertverfahren

Die gleichlautenden Ländererlasse vom 13.10.2022 beschäftigen sich auch mit den Folgen vorangegangener Umwandlungsvorgänge für das vereinfachte Ertragswertverfahren[25].

Abweichende objektive Umstände sind zu beachten

Sofern zum Bewertungsstichtag feststeht, dass sich der künftige Jahresertrag durch bekannte objektive Umstände nachhaltig verändert, muss dies bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags entsprechend berücksichtigt werden. Hierzu kann z. B. der Tod des Unternehmers zählen[26]. Auch ein Aufschlag kann gerechtfertigt sein, z. B. bei Umstrukturierungsmaßnahmen, die das Ziel einer Gewinnmaximierung haben[27].

Junges Betriebsvermögen durch Umwandlungsvorgänge

Der bewertungsrechtliche Einlagebegriff geht über die ertragsteuerrechtliche Definition hinaus und umfasst z. B. auch Übertragungsvorgänge gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten[28]. Dies ist bei der Erfassung von jungem Betriebsvermögen im Sinne des § 200 Abs. 4 BewG zu beachten.

---

23 Gleichlautende Ländererlasse v. 13.10.2022 S 3812b, BStBl 2022 I S. 1517, Rz. 31 bis 39.
24 Korezkij, DStR 2022 S. 2641, Tz. 3.4.3.
25 Gleichlautende Ländererlasse v. 13.10.2022 S 3812b, BStBl 2022 I S. 1517, Rz. 41 ff.
26 R B 201 Abs. 5 ErbStR.
27 Gleichlautende Ländererlasse v. 13.10.2022 S 3812b, BStBl 2022 I S. 1517, Rz. 55.
28 Gleichlautende Ländererlasse v. 13.10.2022 S 3812b, BStBl 2022 I S. 1517, Rz. 57.

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de