

JUNGES VERWALTUNGSVERMÖGEN

AKTIVTAUSCH UND VERSCHMELZUNG

VON DR. SEBASTIAN MATENAER

BFH, URTEIL VOM 22.01.2020 – II R 41/18

Zum nicht begünstigten jungen Verwaltungsvermögen i.S.d. § 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. Auf die Herkunft des Vermögensgegenstands oder der zu seiner Finanzierung verwendeten Mittel kommt es nicht an. 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. Die Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG i.d.F. des ErbStRG erfasst junges Verwaltungsvermögen nicht.

Übersicht

- I. Problemstellung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Kontext der Entscheidung
- V. Praktische Bedeutung

I. Problemstellung

Um insbesondere nur vermögensverwaltend tätige Gesellschaften aus dem Begünstigungsbereich auszunehmen, hat der Gesetzgeber im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2009 den Begriff des sogenannten Verwaltungsvermögens eingeführt und im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2016 teilweise ergänzt. Dem Verwaltungsvermögen kommt eine doppelte Bedeutung für die Ermittlung der Erbschaftsteuerbelastung zu. Das Verwaltungsvermögen wird, nach Abzug eines Freibetrags von 15% des Unternehmenswerts für Finanzmittel und eines allgemeinen Freibetrags von 10% des begünstigten Vermögens, wie Privatvermögen, in voller Höhe besteuert. Dieses steuerpflichtige (Netto-)Verwaltungsvermögen unterliegt damit nicht der erbschaftsteuerlichen Begünstigung für Betriebsvermögen und wird zudem im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) bei Anteilswerten von mehr als 26 Mio. EUR zu 50% zur Begleichung der Erbschaftsteuer auf das grundsätzlich erbschaftsteuerlich begünstigte Unternehmensvermögen heran-

gezogen. Für das sogenannte junge Verwaltungsvermögen gelten steuerverschärfende Sonderregelungen. Bei dem jungen Verwaltungsvermögen handelt es sich um Verwaltungsvermögen, welches dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen war. Dieses unterliegt ohne Abzug der Freibeträge in voller Höhe der Erbschaftsteuer.

Da das Verwaltungsvermögen nicht begünstigt ist und ab einer bestimmten Quote auch negative Wirkung auf das begünstigte Unternehmen entfaltet, ist es in der Beratungspraxis der vorweggenommenen Erbfolge von Familienunternehmen entscheidend, dieses im Vorfeld einer Übertragung zu optimieren. Im Hinblick auf die Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen durch Umstrukturierungen bestand aufgrund der Rechtsprechung einiger Finanzgerichte schon bisher Rechtsunsicherheit, sodass Übertragungen regelmäßig mit einer verbindlichen Auskunft abgesichert werden mussten.

II. Sachverhalt

Die Klägerin erhielt aufgrund eines Vermächtnisses GmbH-Geschäftsanteile sowie Kommanditbeteiligungen. Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass durch Ankäufe von Fondsanteilen innerhalb eines Zweijahreszeitraums vor Versterben des Erblassers junges Verwaltungsvermögen entstanden sei. Darüber hinaus hatte die Betriebsprüfung auch einen Vermögenserwerb durch Verschmelzung einer GmbH auf die Kommanditgesellschaft (KG) als Zuführung von jungem Verwaltungsvermögen angesehen, obwohl sich ein wesentlicher Teil der im Zuge der Verschmelzung übertragenen Wirtschaftsgüter bereits mehr als zwei Jahre im Betriebsvermögen der übertragenden GmbH befunden hatte.

III. Entscheidungsgründe

Zunächst hielt der BFH fest, dass der Begriff des jungen Verwaltungsvermögens wirtschaftsbezogen zu verstehen sei. Daher käme keine Saldierung oder gattungsbezogene Betrachtung infrage. Ebenfalls komme es nicht auf die Herkunft des Vermögensgegenstands oder der zu seiner Finanzierung verwendeten Mittel an. Sodann führte der BFH weiter aus, dass eine teleologische Reduktion der Vorschrift zum jungen Verwaltungsvermögen in der Weise, dass die Zurechnung des Einzelwirtschaftsguts durch Prüfung einer konkreten missbräuchlichen Gestaltung im Einzelfall ergänzt werde, nicht möglich sei. Daher können Umschichtungen, auch innerhalb des Verwaltungsvermögens, oder Kapitalanlagen in Gestalt von Verwaltungsvermögen betriebswirtschaftlich sinnvoll und angezeigt sein und trotzdem zu jungem Verwaltungsvermögen führen. Überdies ist nach Meinung des BFH die Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen auch nicht allein auf Einlagen von Verwaltungsvermögen aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen innerhalb der Zweijahresfrist beschränkt. Daher führt die Umschichtung von Verwaltungsvermögen, das innerhalb des Zweijahreszeitraums zum Betriebsvermögen gehört hat, ebenfalls zu jungem Verwaltungsvermögen.

Nach Auffassung des BFH führt ein Übergang der Wirtschaftsgüter der GmbH auf die Kommanditgesellschaft im Wege der Verschmelzung innerhalb der Zweijahresfrist ebenfalls zu jungem Verwaltungsvermögen. Denn die bei der GmbH bis zur Verschmelzung abgelaufene Zurechnungszeit sei bei der KG nicht anzurechnen. Soweit im Wege der Verschmelzung Be-

triebsvermögen des verschmolzenen Rechtsträgers in das Betriebsvermögen des aufnehmenden Rechtsträgers übergehe, werde bei diesem die Beteiligung an der verschmolzenen Gesellschaft durch die vormals dieser Gesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter ersetzt. Dies sei bei dem aufnehmenden Rechtsträger ein Aktivtausch von Wirtschaftsgütern, der begünstigungsschädlich sei.

Im Ergebnis war im Streitfall sowohl durch die Umschichtung der Fondsanteile als auch durch die Aufwärtverschmelzung der GmbH jeweils junges Verwaltungsvermögen entstanden.

IV. Kontext der Entscheidung

Das Urteil des BFH erging noch zum ErbStG i.d.F. des ErbStRG vom 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018). Die seit dem 01.07.2016 geltenden Regelungen des ErbStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016 (BGBl. I 2016, 2464) enthalten jedoch annähernd dieselbe Definition von „jungem Verwaltungsvermögen“. Neu eingeführt wurde lediglich die Kategorie „junge Finanzmittel“ als besondere Form von „jungem Verwaltungsvermögen“. Vermutlich dürften die Urteilsgrundsätze auch auf Überführungen von Finanzmitteln im Rahmen von Verschmelzungen übertragbar sein, wenn man der grundlegenden Weichenstellung folgt, dass es für die Begründung von jungem Verwaltungsvermögen auf den zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentumswechsel der einzelnen Wirtschaftsgüter und nicht auf einen Wechsel ihrer Zugehörigkeit zu einem bestimmten Betrieb ankommt.

Schon vor dem BFH hatte sich mit rechtskräftigem Urteil vom 01.11.2018 das FG Niedersachsen der Sichtweise der Vorinstanz des Besprechungsurteils für die Einbringung eines Betriebs angeschlossen (1 K 17/18, EFG 2019, 125). Das FG Niedersachsen bejahte wie das FG Köln, dass für die Zurechnung des Verwaltungsvermögens ausschließlich auf das zivilrechtliche bzw. wirtschaftliche Eigentum der übernehmenden Gesellschaft abzustellen ist und deshalb die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft junges Verwaltungsvermögen begründet. Nach dem FG Niedersachsen gilt diese Sichtweise nicht nur, wenn ein Gesellschafter Verwaltungsvermögen aus dem Privatvermögen einlegt; sie gilt „in gleicher Weise [für Einbringungen aus einem anderen Be- ➤

triebsvermögen]“. Die OFD Frankfurt hatte sich zwischenzeitlich der Auffassung des FG Niedersachsen angeschlossen (Verfügung vom 25.10.2019, S3812b A-017-St711, DB 2019, 2606). Sie hielt ausdrücklich fest, dass die Definition von jungem Verwaltungsvermögen „eine Unterscheidung zwischen eigenem, erworbenem oder ertragsteuerlich neutral umgewandeltem Betriebsvermögen nicht vorsehe“. Die Definition gelte „nicht nur für Fälle, in denen ein Gesellschafter Verwaltungsvermögen aus dem Privatvermögen in begünstigtes Vermögen einbringt“, sondern erfasse „in gleicher Weise Einbringung aus einem anderen Betriebsvermögen“. Die OFD bekräftigte außerdem, dass diese Sichtweise auch auf die seit dem 01.07.2016 geltende Fassung des ErbStG anzuwenden sei. Der BFH hat sich nunmehr der Sichtweise des FG Köln, des FG Niedersachsen und der OFD Frankfurt angeschlossen. Zu jungem Verwaltungsvermögen kommt es damit auch durch rein gruppeninterne Vorgänge. Dass Verwaltungsvermögen, welches innerhalb des Zweijahreszeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist, aus Sicht des BFH zu jungem Verwaltungsvermögen führt, war dagegen wenig überraschend. Diese Rechtsauffassung hatten sowohl die Finanzverwaltung (R E 13b.27 Satz 2 ErbStR 2019) als auch bedeutende Stimmen in der Literatur (vgl. etwa Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13b Rn. 391) und die Finanzgerichtsrechtsprechung befürwortet (vgl. FG Münster, Urteil vom 30.11.2017, 3 K 2867/15 Erb, EFG 2018, 576). Von dem Streitfall zu unterscheiden ist allerdings m.E. die Einbringung von Mitunternehmeranteilen oder Kapitalgesellschaftsanteilen, da in diesen Fällen gerade keine Einzelwirtschaftsgüter übertragen werden, weder im steuerlichen noch im zivilrechtlichen Sinne. Denn für die Frage, ob junges Verwaltungsvermögen vorliegt, wird nach der Systematik des § 13b Abs. 9 ErbStG zunächst auf die Ebene der jeweiligen Gesellschaft abgestellt. Daher erfolgt zur Klärung der Frage, ob junges Verwaltungsvermögen durch Anschaffungsvorgänge bzw. Einlagen begründet wird, eine isolierte Betrachtung der jeweiligen Gesellschaft (R E 13b.29 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2019; Hannes/Holtz in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Auflage 2019, § 13b Rn. 109). Durch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen oder Kapitalgesellschaftsanteilen wird also die Zuordnung der Einzelwirtschaftsgüter nicht geändert: Diese bleiben vielmehr Betriebsvermögen der eingebrachten Gesellschaft. Wie sich der BFH zu dieser Rechtsfrage positionieren wird, bleibt abzuwarten.

V. Praktische Bedeutung

Die Entscheidung des BFH ist von erheblicher praktischer Bedeutung und verdeutlicht, dass sowohl bei Umschichtung von Verwaltungsvermögen als auch bei der Anschaffung von Verwaltungsvermögen aus betrieblichen Mitteln junges Verwaltungsvermögen entsteht. Gleiches gilt für die Übertragung von Wirtschaftsgütern im Wege einer Verschmelzung oder Einbringung. Im Vorfeld einer unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen ist daher genau darauf zu achten, dass es nicht nur im Zuge von Einlagen aus dem Privatvermögen, sondern auch durch gruppeninterne Vorgänge sowie Umschichtungen von Verwaltungsvermögen zur Bildung von jungem Verwaltungsvermögen kommen kann. Unklar bleibt, ob die Grundsätze des Besprechungsurteils auch auf Einbringungen von Mitunternehmeranteilen und Kapitalgesellschaftsanteilen anzuwenden sind. Im Ergebnis verbleiben daher nach dem Urteil des II. Senats erhebliche Unsicherheiten für den Rechtsanwender. Für Einbringungsvorgänge von Mitunternehmeranteilen und Kapitalgesellschaftsanteilen innerhalb des Zweijahreszeitraums wird daher in der Beratungspraxis weiter eine verbindliche Auskunft einzuholen sein. ◆



Dr. Sebastian Matenaer ist Steuerberater im Büro Hennerkes, Kirchgörfer & Lorz. Sein Schwerpunkt ist die Beratung von Familienunternehmen und deren Gesellschaftern bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, bei Umstrukturierungen sowie beim Kauf und Verkauf von Unternehmen. Seit 2016 ist er Lehrbeauftragter an der Hochschule Pforzheim.

KEYWORDS

Verwaltungsvermögen • Erbschaftsteuer • Übertragung von Wirtschaftsgütern • Privatvermögen • Betriebsvermögen