

# REFLEXIONEN ZUM VERWALTUNGSVERMÖGEN IN DER ERBSCHAFTSTEUER

## EIN BEITRAG ZUR VEREINFACHUNG BEI DER ERMITTLUNG DES ERBSCHAFTSTEUERLICH NICHT BEGÜNSTIGTEN VERMÖGENS

VON DR. BERTRAM LAYER UND DR. SEBASTIAN MATENAER

### ABSTRACT

Der Jubilar Prof. Rainer Kirchdörfer hat sich intensiv mit den Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts (ErbStG) aus der Sicht von Familienunternehmen auseinandergesetzt. Im Zuge der Diskussion über die Reformierung des ErbStG aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. Dezember 2014<sup>1</sup> wurde von ihm ein eigenes Reformmodell vorgeschlagen, dessen Dreh- und Angelpunkt eine neue Definition des Verwaltungsvermögens ist.<sup>2</sup> Der Vorschlag beinhaltet die Ermittlung des Verwaltungsvermögens im Rahmen einer Unternehmensgruppe auf Basis einer konsolidierten Betrachtung, z.B. unter Verwendung von Konzernabschlussdaten.<sup>3</sup> Der Gesetzgeber hat für die Bestimmung des erbschaftsteuerlich nicht begünstigten Vermögens (Verwaltungsvermögen) in einer Unternehmensgruppe eine Verbundvermögensaufstellung im ErbStG verankert, für die die Konzernbilanz nach der von der Finanzverwaltung hierzu vertretenen Auffassung keine geeignete Grundlage bildet. Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens im Unternehmensverbund bringt einige kritikwürdige Besteuerungsfolgen mit sich, die sich durch die von Prof. Rainer Kirchdörfer vorgeschlagene konzernbezogene Betrachtung und Ermittlung des Verwaltungsvermögens vermeiden ließen. Vor diesem Hintergrund vermitteln die nachfolgenden Ausführungen einen Überblick über die Ermittlungsmethodik des im erbschaftsteuerlichen Sinne nicht begünstigten Vermögens (Verwaltungsvermögen) innerhalb einer Unternehmensgruppe.<sup>4</sup> Ferner wird ein Überblick über aktuelle Diskussionspunkte bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens im Zuge von Umwandlungsvorgängen innerhalb einer Unternehmensgruppe anhand einer jüngst von der Finanzverwaltung veröffentlichten Erlassregelung gegeben. Am Ende sollte deutlich werden, dass der von Prof. Rainer Kirchdörfer unterbreitete Vorschlag einen erheblichen Beitrag zur Vereinfachung bei der Ermittlung des erbschaftsteuerlich nicht begünstigten Vermögens leisten könnte.

### I. Verbundvermögensaufstellung

Der Gesetzgeber hat für Unternehmen mit mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen (Unternehmensgruppe mit einer Muttergesellschaft und einer oder mehreren Tochter- und Enkelgesellschaften) eine eigene Rechenmethodik im ErbStG eingeführt, die sogenannte Verbundvermögensaufstellung im Sinne von § 13b Abs. 9 ErbStG. In der Verbundvermögensaufstellung sind auf jeder Beteiligungsstufe und für jede in die Verbundvermögensaufstellung einbezogene Gesellschaft das Verwaltungsvermögen (s. hierzu die nachfolgenden Erläuterungen

unter II.) und auch die Schulden der jeweiligen Gesellschaft separat zu ermitteln.

Die Finanzverwaltung hat ihre Rechtsauffassung zur Verbundvermögensaufstellung in den Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 (ErbStR) dargelegt.<sup>5</sup> Dabei sind vereinfacht dargestellt für jede Gesellschaft einer Unternehmensgruppe die zur Bestimmung des ggf. erbschaftsteuerlich nicht begünstigten Vermögens relevanten Vermögenspositionen (Finanzmittel und sonstiges Verwaltungsvermögen) sowie die Schulden zu ermitteln und im Ergebnis zu addieren (anteilig in Höhe der Beteiligungsquote, also z.B. bei einer 75%igen Beteiligung an einem Tochter- »

1 Vgl. BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50.

2 Vgl. Kirchdörfer/Layer, DB 2015, 451, 453; ferner Kirchdörfer/Layer/Seemann, FuS 2015, 43, 46.

3 Vgl. Kirchdörfer/Layer, DB 2015, 451, 453; ferner Kirchdörfer/Layer/Seemann, FuS 2015, 43, 47.

4 Die Diskussion um das erbschaftsteuerliche Verschonungsregime und damit in Zusammenhang über die Unterteilung des Vermögens in erbschaftsteuerlich begünstigtes und erbschaftsteuerlich nicht begünstigtes Vermögen hat hohe Aktualität, da Forderungen nach einer völligen oder teilweisen Abschaffung der erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen für Betriebsvermögen, auch vor dem Hintergrund eines beim BVerfG anhängigen Verfahrens, wiederaufleben. S. zu den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für Familienunternehmen insgesamt die Ausführungen von Layer/Seemann im Praxisleitfaden Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer, 2. Auflage, herausgegeben von der WIFU-Stiftung, 7. f., online abrufbar unter [www.wifu.de](http://www.wifu.de); s. zur aktuellen ErbSt-Diskussion auch Layer, FuS 2023, 108 ff.

5 S. R E 13b.29 Abs. 1 bis 8 ErbStR.

### INHALT

- I. Verbundvermögensaufstellung
- II. Der Begriff des Verwaltungsvermögens
- III. Anmerkungen zu den gleichlautenden Ländererlassen vom 13. Oktober 2022
  1. Junges Verwaltungsvermögen
  2. Junge Finanzmittel
- IV. Fazit

Übersicht zum Verwaltungsvermögen

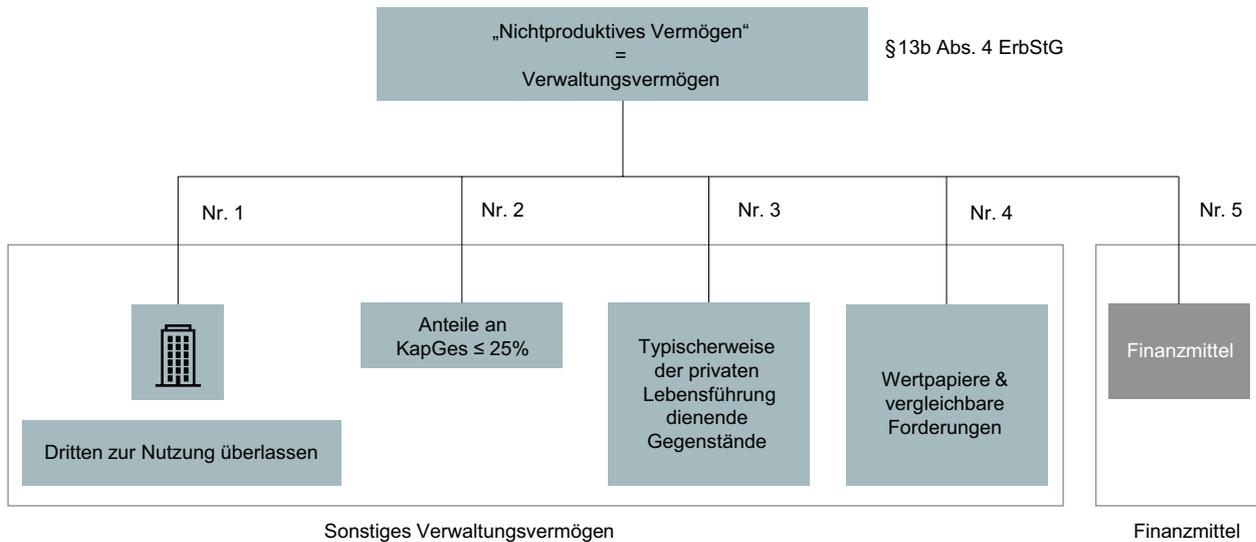


Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

unternehmen nur anteilig in Höhe von 75%). Auf der obersten Ebene (Muttermgesellschaft) wird dann die zusammengefasste Verbundvermögensaufstellung erstellt.<sup>6</sup>

Es werden zwar Verrechnungen von verbundinternen Forderungen und Verbindlichkeiten erlaubt, aber durch die Einzelbetrachtung von Gesellschaften auf jeder Beteiligungsstufe kann es gerade bei Einlagen innerhalb einer Unternehmensgruppe (z.B. von Mutter- in Tochtergesellschaften) oder bei Umstrukturierungsvorgängen (z.B. einer Verschmelzung von zwei Tochtergesellschaften oder von einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft) zur Begründung von schädlichem Verwaltungsvermögen in Gestalt von jungem Verwaltungsvermögen oder jungen Finanzmitteln kommen, was bei einer echten konsolidierten Betrachtung eines Unternehmensverbands vermieden werden könnte. Die Erbschaftsteuerrichtlinien erlauben aber leider nicht den Rückgriff auf die Konzernbilanz.<sup>7</sup> Eine Begründung hierfür kann den Richtlinien nicht entnommen werden. In einer Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der FDP heißt es, dass eine Konzernbilanz keine Grundlage für die Verbundvermögensaufstellung sein könne, weil in ihr die Aktiva und Passiva nicht mit den nach dem Bewertungsgesetz vorgeschriebenen gemeinen Werten angesetzt werden.<sup>8</sup> Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung wird zu Recht kritisiert, ließ sich doch durch den Rückgriff auf die Konzernbilanz eine Vielzahl der nachfolgend unter III. geschilderten und von der Finanzverwaltung in der nachfolgend kommentierten Erlassregelung vom 13. Oktober 2022 aufgegriffenen Fallkonstellationen aus Umstrukturierungsvor-

gängen innerhalb einer Unternehmensgruppe vermeiden. Bei einer Konzernbetrachtung wären gruppeninterne Umstrukturierungsvorgänge irrelevant.

Um sich dieser Problematik nähern zu können, bedarf es nachfolgend zunächst der Erläuterung einiger Begrifflichkeiten, die das im Sinne des ErbStG nicht begünstigte Verwaltungsvermögen betreffen:

**II. Der Begriff des Verwaltungsvermögens**

Um insbesondere ausschließlich vermögensverwaltend tätige Gesellschaften aus dem Begünstigungsbereich des ErbStG auszunehmen, hat der Gesetzgeber bereits im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2009 den Begriff des sogenannten Verwaltungsvermögens eingeführt und im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2016 teilweise erheblich verschärft. Zum im erbschaftsteuerlichen Sinne nicht begünstigten Verwaltungsvermögen gehören z.B.:<sup>9</sup>

- fremdvermietete Grundstücke,
- Anteile an Kapitalgesellschaften von bis zu 25% (Ausnahmeregelung für gepoolte Anteile),
- Wertpapiere oder vergleichbare Forderungen,
- Finanzmittel,
- sonstige „Luxusgüter“ wie Kunstgegenstände, Oldtimer, Jachten, Segelflugzeuge etc., die nicht dem Hauptzweck des Unternehmens dienen.

Um Missbrauchsfälle durch kurz vor einer Übertragung erfolgende Einlagen von Verwaltungsvermögen in ein Betriebsvermögen zu vermeiden (Stichwort: „Cash-GmbH“), hat der

6 Vgl. Stiftung Familienunternehmen, Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unter Berücksichtigung der Erbschaftsteuerrichtlinien, erstellt von FinTax policy advice, München 2020, 33 ff.  
 7 S. R E 13b.29 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2019.  
 8 S. Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Fraktion der FDP, BT-Drs. 19/6774 v. 28.12.2018, 4.

9 S. im Detail die Regelungen in § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG und die vorstehende Abbildung 1. S. hierzu auch Layer/Seemann im Praxisleitfaden Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer, 2. Auflage, herausgegeben von der WIFU-Stiftung, 23 ff., online abrufbar unter www.wifu.de.

Gesetzgeber weitere Ausnahmeregelungen in Gestalt von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln geschaffen, die dann entstehen, wenn Verwaltungsvermögen von „außen“ dem Unternehmensvermögen zugeführt wird oder es innerhalb einer Unternehmensgruppe zu Umschichtungen von (Verwaltungs-)Vermögen kommt. Junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel sind steuerlich nicht begünstigt. Es greifen auch nicht die Freibeträge für Verwaltungsvermögen oder für Finanzmittel.

Aufgrund der Besonderheiten bei der Verbundvermögensaufstellung gibt es gerade in Konzernstrukturen einige Fallstricke und Gestaltungsmöglichkeiten, die zu jungem Verwaltungsvermögen bzw. jungen Finanzmitteln führen können bzw. dies zu vermeiden helfen:

- Eine Stammkapitalerhöhung oder Einlage in die Kapitalrücklage bei einer Tochterkapitalgesellschaft führt zu jungen Finanzmitteln. Bei Tochterpersonengesellschaften können junge Finanzmittel sogar bei Darlehensvergabe (hier durch Erfassung der Forderung im Sonderbetriebsvermögen) entstehen.
- Bei der Ermittlung junger Finanzmittel sind dabei Entnahmen, teilweise auch bei anderen Konzerngesellschaften (nämlich immer in der nachgeordneten Stufe), gegenzurechnen. Diese – sehr komplexe – Berechnungsmethodik erlaubt auch Gestaltungsmöglichkeiten, insbesondere in Vorbereitung auf eine Schenkung zu einem feststehenden Stichtag. Hierzu werden gezielt Entnahmen getätigt, um Verrechnungspotenzial für positive junge Finanzmittel im Verbund zu schaffen.
- Eine Umschichtung eines Wertpapierdepots kann ebenfalls die Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen zur Folge haben. Durch die Veräußerung und Neuanschaffung von Wertpapieren, die in einer Unternehmensgruppe gehalten werden, werden die Voraussetzungen des § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG erfüllt, da die neu erworbenen Wertpapiere weniger als zwei Jahre dem Betrieb bzw. dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Nach der BFH-Rechtsprechung gilt dies auch dann, wenn Umschichtungen von einem Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens in ein anderes Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens stattfinden.<sup>10</sup>

Da mit der betriebsbezogenen und gerade nicht in vollem Umfang konsolidierenden Betrachtung in der Verbundvermögensaufstellung zahlreiche Praxisprobleme bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens verbunden sind, hat sich die Finanzverwaltung in einem aktuellen und nachfolgend erläuterten Erlass mit einigen Sonderfragen aufgrund von Umwandlungsvorgängen beschäftigt.<sup>11</sup>

### III. Anmerkungen zu den gleichlautenden Ländererlassen vom 13. Oktober 2022

Nachdem bereits einige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen durch Aktivtausch (An- und Verkauf von Wirtschaftsgütern) und

im Falle einer Verschmelzung von Gesellschaften<sup>12</sup> sowie ganz aktuell zur Behandlung geleisteter Anzahlungen als Verwaltungsvermögen<sup>13</sup> zum ErbStG a.F. vorliegen, hat die Finanzverwaltung nun mit gleichlautenden Erlassen vom 13. Oktober 2022 (BStBl. I 2022, 1517) zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln durch Umstrukturierungen Stellung bezogen und ihre Rechtsauffassung zum aktuell gültigen ErbStG dargelegt. Die gleichlautenden Erlasse sind grundsätzlich für alle offenen Fälle anzuwenden.<sup>14</sup> Bereits erfolgte schenkweise Übertragungen und Erwerbe von Todes wegen sollten daher ggf. noch einmal im Hinblick auf bislang nicht erkanntes junges Verwaltungsvermögen untersucht werden.

In den nachfolgenden Ausführungen werden einige von der Finanzverwaltung in der Erlassregelung aufgegriffene Fallkonstellationen erläutert und kommentiert, insbesondere auch vor dem Hintergrund der eingangs beschriebenen Überlegung, anstelle einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise bei der Erstellung der Verbundvermögensaufstellung auf eine Konzernbetrachtung abzustellen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für die Beurteilung, ob junges Verwaltungsvermögen vorliegt oder nicht, entscheidend, ob sich die Betriebszuordnung des jeweiligen Wirtschaftsguts ändert. Dies entspricht grundsätzlich auch der Rechtsprechung des BFH, führt allerdings zu teilweise steuersystematisch wenig einleuchtenden Rechtsfolgen.

Wie bereits unter I. dargestellt, wird nach Auffassung der Finanzverwaltung die Verbundvermögensaufstellung verfahrensrechtlich durch ein Stufenverfahren umgesetzt, nach welchem einige der notwendigen Feststellungen (Verwaltungsvermögen, Schulden, Finanzmittel, junges Verwaltungsvermögen, junge Finanzmittel) durch das jeweils zuständige Betriebsfinanzamt getroffen werden. Die Entscheidung über die Gewährung des Finanzmittelfreibetrags und die Berücksichtigung des allgemeinen Freibetrags etc. erfolgen dann auf Ebene der obersten Feststellungseinheit (in der Regel bei der Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe) durch das Erbschaftsteuerfinanzamt. Das für die Gesellschafter einer Unternehmensgruppe zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt ist damit grundsätzlich weder in der Lage noch verfahrensrechtlich dazu angehalten, das Verwaltungsvermögen der jeweiligen Verbundgesellschaften zu prüfen.

#### 1. Junges Verwaltungsvermögen

Die Finanzverwaltung vertritt in den gleichlautenden Ländererlassen vom 13. Oktober 2022 die Auffassung, dass bei Verschmelzungen infolge der Vermögensübertragung auf den übernehmenden Rechtsträger bei diesem stets junges Verwaltungsvermögen entsteht.<sup>15</sup>

Der BFH hatte dies bislang nur und ausschließlich für den Fall der Aufwärtsverschmelzung, ergo der Verschmelzung einer

10 Vgl. BFH, Urteil vom 22.01.2022, BStBl. II 2020, 573.

11 Vgl. gleichlautende Ländererlasse vom 13.10.2022, BStBl. I 2022, 1517.

12 Vgl. BFH, Urteil vom 22.01.2020, BStBl. II 2020, 577; BFH, Urteil vom 22.01.2020, BStBl. II 2020, 573.

13 Vgl. BFH, Urteil vom 01.02.2023, DStR 2023, 934.

14 Vgl. Haberer/Rienhöfer, BB 2023, 1245.

15 Vgl. gleichlautende Ländererlasse vom 13.10.2022, BStBl. I 2022, 1517, Tz. I.1.

Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft entschieden.<sup>16</sup> Sofern also die übertragende Tochtergesellschaft in ihrem Betriebsvermögen über Verwaltungsvermögen verfügt, wird dieses nach Auffassung der Finanzverwaltung infolge der Verschmelzung zum jungen Verwaltungsvermögen bei der aufnehmenden Muttergesellschaft. Dies ist letztendlich Konsequenz der betriebsbezogenen Betrachtungsweise des Erbschaftsteuergesetzes. Eine konzernbezogene Betrachtungsweise, wie sie auch von Prof. Rainer Kirchdörfer vertreten worden ist, würde dieses Problem vermeiden, da sich zwar die Betriebszuordnung der entsprechenden Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens ändert, nicht aber die Konzernzuordnung.

Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für andere Formen der Umstrukturierung von Unternehmen, wie Aufspaltungen (§ 123 Abs. 1 UmwG), Abspaltungen (§ 123 Abs. 2 UmwG), Ausgliederungen (§ 123 Abs. 3 UmwG), und ferner auch für den Fall, dass ein Einzelunternehmen auf eine Personengesellschaft übertragen wird.<sup>17</sup> In all diesen Fällen ist die Begründung für die Entstehung des jungen Verwaltungsvermögens darin zu sehen, dass sich die Betriebszuordnung der jeweiligen Wirtschaftsgüter ändert.

Dies ist auf der Grundlage des Gesetzeswortlauts nachvollziehbar, führt allerdings zu dem etwas widersinnig anmutenden Ergebnis, dass Umwandlungsvorgänge, welche grundsätzlich ertragsteuerneutral nach dem Umwandlungssteuergesetz umgesetzt werden können und die bei einer konzernbezogenen Betrachtungsweise in einer Unternehmensgruppe auch für handelsrechtliche Zwecke konsolidiert (und ergebnismäßig neutralisiert) werden, für Erbschaftsteuerzwecke zu jungem Verwaltungsvermögen führen und damit eine entsprechende

Steuerbelastung in einem sich anschließenden Schenkungs- oder Erbfall nach sich ziehen können.

Etwas anderes gilt jedoch auch aus Sicht der Finanzverwaltung dann, wenn nicht die Wirtschaftsgüter als solche übertragen werden, sondern die Beteiligung an einer Personengesellschaft, wodurch eine doppel- oder mehrstöckige Struktur entsteht.<sup>18</sup> Abb. 2 soll diese Strukturänderung erläutern.

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist unseres Erachtens zutreffend, 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. Durch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen oder Kapitalgesellschaftsanteilen wird die Zuordnung der Einzelwirtschaftsgüter nicht geändert: Diese bleiben vielmehr Betriebsvermögen der eingebrachten Gesellschaft.<sup>19</sup>

Die gleichlautenden Ländererlasse äußern sich nicht explizit zu den erbschaftsteuerlichen Konsequenzen der Einbringung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft. Unter entsprechender Anwendung der in den Erlassen vertretenen Standpunkte dürfte diese Einbringung nicht zu jungem Verwaltungsvermögen oder jungen Finanzmitteln führen, solange die Beteiligungsquote an der Kapitalgesellschaft mehr als 25% beträgt.<sup>20</sup>

Vorsicht ist allerdings geboten, wenn im Rahmen der Einbringung eines Mitunternehmeranteils Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers mit eingebracht wird (z.B. eine im Eigentum des Mitunternehmers stehende betrieblich genutzte Immo-

16 Vgl. BFH, Urteil vom 22.01.2020, BStBl. II 2020, 577.

17 Sofern ein Anwendungsfall von § 24 UmwStG vorliegt, also Einlage des Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft, u.E. aber nicht in Anwendung von § 6 Abs. 3 Satz 1, Halbsatz 2 EStG bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen.

18 Vgl. gleichlautende Ländererlasse vom 13.10.2022, BStBl. I 2022, 1517, Tz. I.3.2.

19 Vgl. hierzu auch schon Matenaer, FuS 2020, 184.

20 So auch Weisheit, ZEV 2023, 22.

## Einbringung einer Personengesellschaft

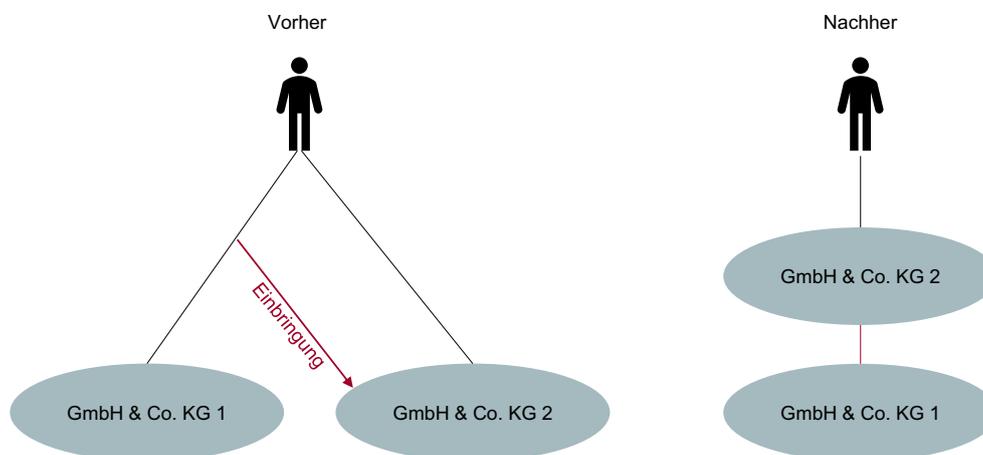


Abb. 2; Quelle: Eigene Darstellung

Einbringung einer Personengesellschaft nebst Sonderbetriebsvermögen

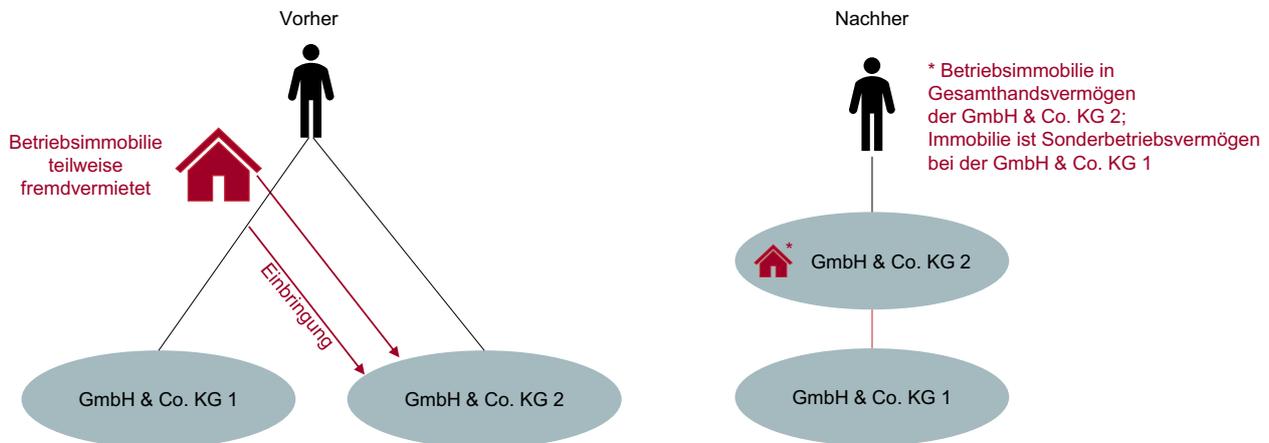


Abb. 3; Quelle: Eigene Darstellung

bilie, die teilweise fremdvermietet ist). Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen muss nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes (§§ 20, 24 UmwStG) grundsätzlich mit eingebracht werden, um die Voraussetzungen für die Buchwertfortführung zu erfüllen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ändert sich in diesen Fällen bei der Miteinbringung von Sonderbetriebsvermögen die zivilrechtliche Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens dahingehend, dass der Eigentümer des Sonderbetriebsvermögens nicht mehr der einbringende Gesellschafter, sondern die den Mitunternehmeranteil und das Sonderbetriebsvermögen aufnehmende Obergesellschaft wird. Daraus resultiert nach Auffassung der Finanzverwaltung bezüglich des fremdvermieteten Anteils der mit eingebrachten Betriebsimmobilie junges Verwaltungsvermögen bei der eingebrachten Untergesellschaft. Abb. 3 soll den hier dargestellten Fall verdeutlichen.

Diese von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung ist unseres Erachtens nicht zutreffend. Zwar findet ein Rechtsträgerwechsel statt – allerdings bleibt, wie auch die Finanzverwaltung zu Recht ausführt, die Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Mitunternehmeranteil im Sonderbetriebsvermögens im Zuge der Einbringung erhalten, sodass bei einer betriebsbezogenen bzw. mitunternehmeranteilsbezogenen Betrachtungsweise gerade kein Zuordnungswechsel stattfindet. Eine konzernbezogene Betrachtungsweise würde hier im Übrigen nur Abhilfe schaffen, wenn der Gesellschafter von KG 1 und KG 2 mit seinen Beteiligungen einen Konzern bildet.<sup>21</sup>

Erfreulich ist aber, dass die Finanzverwaltung bei der Aufnahme von weiteren Gesellschaftern in eine Personengesellschaft, welche nach ertragsteuerlicher Würdigung zu einem Einbringungs-

vorgang nach § 24 UmwStG führt, von der ertragsteuerlichen Sichtweise abweicht und nicht von einer Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen ausgeht.<sup>22</sup> Vielmehr wird die Besitzzeitrechnung fortgesetzt.

Gleiches gilt im Hinblick auf den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Bei diesem wird ertragsteuerlich eine Vermögensübertragung bzw. eine Einbringung in eine Kapitalgesellschaft fingiert (§§ 25, 20 UmwStG). Hier folgt die Finanzverwaltung letztlich der zivilrechtlichen Betrachtungsweise, wonach es zu keinem Rechtsträgerwechsel und somit auch nicht zu einer Änderung der Eigentumszurechnung kommt.

Bedauerlich ist jedoch, dass eine solche Ausnahme für den in § 6 Abs. 3 EStG geregelten Fall der Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen in die gleichlautenden Ländererlasse nicht explizit aufgenommen wurde. Ob es sich hierbei lediglich um ein Versehen handelt oder ob dies bewusst geschehen ist, bleibt abzuwarten. Der Fall sollte wie die Aufnahme weiterer Gesellschafter in eine Personengesellschaft behandelt werden und ebenfalls nicht zur Begründung von jungem Verwaltungsvermögen führen.

## 2. Junge Finanzmittel

Die Ländererlasse enthalten zunächst allgemeine Ausführungen zu den jungen Finanzmitteln, welche das bisherige Verständnis der gesetzlichen Definition der jungen Finanzmittel bestätigen und präzisieren. Auch im Hinblick auf die jungen Finanzmittel vertritt die Finanzverwaltung, wie zu erwarten war, eine betriebsbezogene Betrachtungsweise. Die Begriffe der Einlage und Entnahme sind nach Auslegung der Finanzverwaltung nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen, wobei diese erbschaftsteuerspezifisch zu modifizieren sind. ➤

21 Zumindest unter Verweis auf die Vorschrift des § 4h EStG und die hierzu von der Finanzverwaltung getroffene Auslegung würde auch in dem abgebildeten Fall eines Gesellschafters, der an zwei Gesellschaften mehrheitlich beteiligt ist, eine Konzernvermutung greifen.

22 Vgl. hierzu auch Matenaer, FuS 2021, 184.

Einlagen werden definiert als alle Zuführungen zum Unternehmensvermögen durch Gesellschafter oder nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG, sofern es sich beim zugeführten Gegenstand um Finanzmittel handelt. Entnahmen sollen umgekehrt vorliegen, wenn dem Unternehmensvermögen Finanzmittel durch Gesellschafter oder nahestehende Personen entzogen werden, z.B. bei Ausschüttungen durch Kapitalgesellschaften. Die allgemeinen Aussagen der Finanzverwaltung zu den jungen Finanzmitteln sind wenig überraschend und entsprechen weitgehend dem bisherigen Begriffsverständnis in der Steuerliteratur.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt aber auch die durch einen Umwandlungsvorgang erfolgte Zuführung von Finanzmitteln als Einlage, wenn diese zu einem Wechsel der betrieblichen Zuordnung führt mit der Folge, dass junge Finanzmittel begründet werden. Diese Fiktion der Finanzverwaltung widerspricht eindeutig dem Gesetzeswortlaut. Der Gesetzgeber hat gerade den Begriff der „Zurechnung“ bei jungen Finanzmitteln durch die Begrifflichkeiten der „Einlage“ und „Entnahme“ ersetzt. Im Gegensatz zum jungen Verwaltungsvermögen setzt das Entstehen von jungen Finanzmitteln eine Einlage und damit eine Zuführung zum Unternehmensvermögen voraus. Bei einer Aufwärtsverschmelzung oder einer Seitwärtsverschmelzung oder beispielsweise einer Abspaltung fehlt es aber gerade an einer solchen Zuführung bzw. einer Einlage in das Betriebsvermögen. Daher kann es in diesen Fällen auch nicht zur Entstehung von jungen Finanzmitteln kommen. Der Gesetzgeber hätte eine andere Definition der jungen Finanzmittel wählen müssen, wenn er eine Gleichbehandlung mit dem jungen Verwaltungsvermögen gewünscht hätte. Es bleibt daher festzuhalten, dass die Ländererlasse bezüglich der Definition der jungen Finanzmittel einer Überarbeitung bedürfen, um diese an den Gesetzeswortlaut anzupassen.

Auch diese nicht sachgerechte Gleichbehandlung des jungen Verwaltungsvermögens mit den jungen Finanzmitteln durch die Finanzverwaltung zeigt das „Dilemma“ einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise. Würde bei der Frage der Qualifikation von Verwaltungsvermögen und Finanzmitteln als junges Verwaltungsvermögen bzw. junge Finanzmittel eine konzernbezogene Betrachtungsweise gewählt, käme es in all diesen Fällen nicht zur Begründung von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln: Denn es würde sich weder etwas an der Zurechnung der betroffenen Wirtschaftsgüter zum Konzern ändern, noch wäre eine Einlage bzw. eine Zuführung gegeben.

#### IV. Fazit

Vorstehende Ausführungen zeigen, welche Ungereimtheiten mit der betriebsbezogenen Betrachtung in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG verbunden sind. Die Finanzverwaltung unternimmt mit einigen Regelungen in den Erbschaftsteuerrichtlinien und in dem hier dargestellten Ländererlass den Versuch, durch eine in Teilen aus ihrer Sicht großzügige Auslegung einigen Besteuerungsparadoxien ent-

gegenzuwirken. In den Erbschaftsteuerrichtlinien wird beispielsweise der mehrfachen Entstehung von jungen Finanzmitteln bei Einlagen über die Beteiligungskette eine klare Absage erteilt<sup>23</sup> und zumindest die Einbringung von Mitunternehmeranteilen führt nach den Ländererlassen nicht zur Entstehung von jungen Finanzmitteln.

Auch wenn die Ausführungen der Finanzverwaltung systematisch nicht überzeugen können, bringen die Ländererlasse zumindest Rechtssicherheit in einigen wichtigen Fragen zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen. Insbesondere ist vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit erfreulich, dass die Finanzverwaltung sich klar für eine betriebsbezogene/gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise bei der Qualifizierung von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln ausspricht. Positiv zu erwähnen ist auch, dass durch den Eintritt von neuen Gesellschaftern in eine Personengesellschaft und auch durch den Formwechsel einer Gesellschaft kein junges Verwaltungsvermögen entstehen kann. Weniger erfreulich und im Ergebnis abzulehnen ist, dass die Finanzverwaltung bei Zuordnungsänderungen von Finanzmitteln durch Umwandlungsvorgänge eine Einlage fingiert.

Die von Prof. Rainer Kirchdörfer im Zuge der Reformdiskussion vorgeschlagene und auf Basis der Grundsätze der Konzernrechnungslegung erfolgende Ermittlung des Verwaltungsvermögens innerhalb einer Unternehmensgruppe würde einige der aufgezeigten Problemfälle vermeiden. Vielleicht erwächst eines Tages die Erkenntnis, dass die Einführung einer konsolidierten Betrachtung zu einer dringend gebotenen Verminderung steuerlicher Problemfragen im Erbschaftsteuerrecht führen würde. ◆

<sup>23</sup> Vgl. H E 13b.29 „Junge Finanzmittel im Verbund“ ErbStR 2019.



**Dr. Bertram Layer** und **Dr. Sebastian Matenaer** sind Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

#### KEYWORDS

Verwaltungsvermögen • Erbschaftsteuer • Verbundvermögensaufstellung