

Merkblatt
zu den Steuervergünstigungen beim Erwerb von Betriebsvermögen, von
Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalge-
sellschaften gemäß §§ 13 a und 19 a ErbStG (Behaltensregelungen)

Die nachstehenden Hinweise dienen Ihrer Unterrichtung über die Behaltensregelungen von steuerbegünstigt erworbenen Produktivvermögen gemäß § 13 a und § 19 a ErbStG. Bitte lesen Sie die Hinweise sorgfältig durch.

A. Behaltensregelungen (§ 13 a Abs. 5 ErbStG)

1. Allgemeine Grundsätze

Der Freibetrag oder Freibetragsanteil und der verminderte Wertansatz fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (Behaltenszeit) gegen eine der folgenden Behaltensregelungen verstoßen wird. In diesem Fall wird der Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert (Nachversteuerung).

Freibetragschädliche Verfügungen über das erworbene Produktivvermögen sind nach § 153 Abs. 2 AO anzeigepflichtig. Die Anzeige ist unverzüglich an das zuständige Finanzamt zu richten, das Ihnen die o. g. Steuervergünstigung gewährt hat.

2. Behaltensregelungen für Betriebsvermögen (§ 13 a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG)

Veräußerung von Betriebsvermögen und Freiberufler-Vermögen

Die Veräußerung eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran innerhalb der Behaltenszeit ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils.

Wegen der bewertungsrechtlichen und erbschaftsteuerrechtlichen Gleichbehandlung des Vermögens, das der Ausübung eines freien Berufs dient, mit einem

Gewerbebetrieb (vgl. § 96 BewG) unterliegt auch begünstigtes Betriebsvermögen in Form von freiberuflichen Praxen und Sozietätsanteilen den Behaltensregelungen.

Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen. Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt vor, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs (zum Begriff: H 139 Abs. 8 EStH 1996) veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden. Im Fall der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen ist jedoch von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn sie nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielt, insbesondere wenn der Veräußerungserlös im Betrieb reinvestiert wird. Soweit der Veräußerungserlös entnommen wird, bleibt die Veräußerung in jedem Fall vergünstigungsschädlich.

Einbringung des Betriebs in eine Kapital- oder Personengesellschaft

Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder eine Personengesellschaft (§§ 20, 24 UmwStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist selbst kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. Dies gilt auch für die formwechselnde Umwandlung, Verschmelzung oder Realteilung von Personengesellschaften. Ein Verstoß gegen die Behaltensregelung ist jedoch die nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltenszeit.

3. Behaltensregelung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13 a Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)

Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

Die Veräußerung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder eines Anteils daran innerhalb der Behaltenszeit ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs oder Gesellschaftsanteils.

Die Behaltensregelungen beziehen sich auch auf begünstigtes Vermögen, das nur ertragsteuerlich zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört, insbesondere

vermietete Grundstücke und Grundstücke im Sinne des § 69 BewG. Ihre Veräußerung löst allerdings keine Nachversteuerung aus, soweit sie keine wesentlichen Grundlagen des Betriebs sind.

Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen

Schädlich ist die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens auch dann, wenn der Erlös dazu verwendet wird, Abfindungen an weichende Erben zu zahlen. Das gilt auch, wenn der Hoferbe einzelne Flächen an seine Miterben überträgt, um deren Abfindungsansprüche zu befriedigen. Sie dazu Erläuterungen unter 3.

4. Entnahmebegrenzung (§ 13 a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)

Wenn der Erwerber als Inhaber begünstigt erworbenen Betriebsvermögens oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ab dem Zeitpunkt der Steuerentstehung bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 100.000 DM übersteigen (Überentnahmen), stellt dies einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar.

Dies gilt auch, wenn die Entnahmen zur Bezahlung der Erbschaftsteuer getätigt werden. Verluste bleiben unberücksichtigt. Die Begriffe Entnahme, Einlage, Gewinn und Verlust sind nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen.

Hat der Erwerber sowohl begünstigtes Betriebsvermögen als auch begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen erworben, ist die Entnahmebegrenzung für beide Vermögensarten getrennt zu beachten.

5. Behaltensregelung für Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13 a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG)

Folgende Maßnahmen des Erwerbers oder der Kapitalgesellschaft stellen einen Verstoß gegen die Behaltensregelung für begünstigte Anteile dar:

- a) – Vollständige oder teilweise Veräußerung der erworbenen Anteile,
- b) – verdeckte Einlage der Anteile in eine andere Kapitalgesellschaft,
- c) – Auflösung der Kapitalgesellschaft,
- d) – Herabsetzung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft,
- e) – Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch die Kapitalgesellschaft, wenn das Vermögen (der Erlös) an die Gesellschafter verteilt wird,
- f) – Übertragung von Vermögen der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft (§§ 3 bis 16 UmwStG).

6. Unschädlichkeit oder Schädlichkeit bestimmter Verfügungen

Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt nicht vor, wenn begünstigtes Vermögen

- a) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge weiter übertragen wird. Geschieht dies durch gemischte Schenkung oder Schenkung unter Leistungsaufgabe, gilt dies nur hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Zuwendung. In Höhe des entgeltlichen Teils der Zuwendung liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen vor;
- b) bei der Erbauseinandersetzung auf einen oder mehrere Miterben übertragen wird, auch wenn dabei zum Wertausgleich eine Abfindung gezahlt wird;
- c) aufgrund der Erfüllung von Weitergabeverpflichtungen im Sinne des § 13 a Abs. 3 ErbStG übertragen wird;
- d) als Abfindung nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG übertragen wird.

Die Erfüllung anderer schuldrechtlicher Ansprüche, z. B. aufgrund eines Geldvermächtnisses, Pflichtteils-, Zugewinnausgleichs- oder Erbersatzanspruchs, durch Hingabe begünstigten Vermögens gegen Erlöschen der entsprechenden Erbfallschulden stellt dagegen ein schädliches Verfügen dar.

7. Durchführung der Nachversteuerung

Wegfall von Freibetrag und vermindertem Wertansatz

Der Freibetrag, Freibetragsanteil und der verminderte Wertansatz entfallen, soweit innerhalb der Behaltenszeit in schädlicher Weise über das begünstigte Vermögen verfügt wird. Der Erwerber ist so zu besteuern, als sei dieser Teil des Vermögens von Anfang an auf ihn als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. Im Fall einer Überentnahme gilt dies hinsichtlich des Werts der Überentnahme. Betrifft die schädliche Verfügung nur einen Teil des begünstigten Vermögens, ist bei ihm zunächst der Bewertungsabschlag entsprechend geringer zu gewähren. Erst, wenn das begünstigt bleibende Vermögen den zustehenden Freibetrag oder Freibetragsanteil unterschreitet, ist auch dieser zu kürzen. Für die Nachversteuerung bleiben die Steuerwerte des begünstigten Vermögens im Zeitpunkt der Steuerentstehung maßgebend.

Verstoß gegen die Behaltensregelung durch einen Miterwerber

Die dauerhafte Erhaltung der Vergünstigung ist allgemein vom Verhalten desjenigen abhängig, der das begünstigte Vermögen im Sinne des Entlastungszwecks erhält und sichert und in der Nachfolge des Erblassers oder Schenkers fortführt.

- a) Ist die Entlastung mehreren Erwerbern (Miterben/-beschenkten, Vermächtnisnehmern usw.) zugute gekommen und verstößt nur einer von ihnen gegen die Behaltensregelung, geht dies nur zu Lasten der von ihm in Anspruch genommenen Befreiung.
- b) Ist der Freibetrag mehreren Miterben zugute gekommen, und haben sie über ihren Anteil am begünstigten Vermögen ohne Verstoß gegen die Behaltensregelung verfügt, z. B. bei der Erbauseinandersetzung auf einen Miterben übertragen, der dann gegen die Behaltensregelung verstößt, geht dies zu Lasten der Befreiung aller Miterben.
- c) Hat ein Erwerber, dem die Steuervergünstigung gewährt wurde, begünstigtes Vermögen steuerunschädlich an einen anderen übertragen (vgl. hierzu Rz. A 6) und verstößt der andere gegen die Behaltensregelung, geht dies (auch) zu Lasten des ursprünglichen Erwerbers.

Folgewirkung des Wegfalls des Freibetrags

Ein nachträglich wegfallender Freibetragsanteil kann nicht von anderen Erwerbenden, die nicht gegen die Behaltensregelung verstoßen haben, in Anspruch genommen werden. Beim Erwerb von Todes wegen steht dem die gesetzlich angeordnete bzw. die vom Erblasser verfügte Aufteilung des Freibetrags entgegen. Beim Erwerb in vorweggenommener Erbfolge folgt das aus der Unwiderruflichkeit der Inanspruchnahme-Erklärung des Schenkers.

Ein nachträglicher vollständiger Wegfall des Freibetrags führt dazu, daß damit der Lauf der zehnjährigen Sperrfrist (vgl. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG) rückwirkend entfällt und der Freibetrag bei einer erneuten Zuwendung begünstigten Vermögens sofort neu beansprucht werden kann.

B. Behaltensregelung (§ 19 a Abs. 5 ErbStG)

1. Allgemeine Grundsätze

Der Entlastungsbetrag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (Behaltenszeit) gegen eine der Behaltensregelungen verstoßen wird. In diesem Fall wird der Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert (Nachversteuerung).

Freibetragsschädliche Verfügungen über das erworbene Vermögen sind nach § 153 Abs. 2 AO anzeigepflichtig. Die Anzeige ist unverzüglich an das zuständige Finanzamt zu richten, das Ihnen die o. a. Steuervergünstigung gewährt hat.

Rz. A 2 bis A 6 gelten entsprechend.

2. Durchführung der Nachversteuerung

Der Entlastungsbetrag des Erwerbers entfällt, soweit innerhalb der Behaltenszeit in schädlicher Weise über das begünstigte Vermögen verfügt wird. Der Erwerber ist so zu besteuern, als sei dieser Teil des Vermögens von Anfang an auf ihn als nicht

begünstigtes Vermögen übergegangen. Im Fall einer Überentnahme gilt dies hinsichtlich des Werts der Überentnahme (vgl. hierzu Rz. A 4).

C. Hinweis

Sollten weitere Fragen zu den Steuervergünstigungen beim Erwerb von Produktivvermögen bestehen, wird auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 17.06.1997, veröffentlicht im Bundessteuerblatt 1997 Teil I Seiten 673 ff. hingewiesen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Finanzamt