



**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

Abteilung IV/10 - Ref a

Verteiler: ERB010
A13 B13 D9 14. Dezember 1999
GZ. 10 3230/3-IV/10/99

An alle
Finanzlandesdirektionen
und Finanzämter

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: 513 98 61

Sachbearbeiter:
Aiglspurger
Telefon:
51 433/2724
Internet:
Otto.Aiglspurger@bmf.gv.at
x.400:
S=POST;C=AT;A=GV;P=CNA;
O=BMF;OU=MKD-EINL
DVR: 0000078

Betr.: **1. Richtlinien betreffend Anwendung des neuen Freibetrages für Betriebsübergaben
gemäß § 15a ErbStG (zu StRefG 2000)**
2. Klarstellung zur Zusammenrechnung des § 11 Abs. 1 ErbStG (zu StRefG 2000)

1. Mit dem Steuerreformgesetz 2000 wurde in § 15a des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG 1955) ein neuer Freibetrag von bis zu S 5,000.000.-- für bestimmte Betriebsübergaben geschaffen. Dadurch werden betriebliche Vermögensübergänge für alle Tatbestände der §§ 2 und 3 ErbStG nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit.

2. Mit dem Steuerreformgesetz 2000 wurde in § 11 Abs. 1 letzter Satz ErbStG eine Zusammenrechnung negativer Vorerwerbe mit positiven Nacherwerben ausgeschlossen; die Ergänzung soll der Klarstellung dienen, dass bei der Zusammenrechnung Erwerbe, für die sich kein positiver Steuerwert ergibt, unberücksichtigt bleiben.

Richtlinien betreffend Anwendung des Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG

1. Allgemeines

Die Befreiung gilt nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer, nicht aber für die Grunderwerbsteuer. Werden bei einer Schenkung Grundstücke mitübertragen und ist eine Gegenleistung vorhanden, zB

infolge Schuldübernahme oder Gewährung eines Fruchtgenussrechtes, so bleibt dieser Vorgang insoweit grunderwerbsteuerpflichtig.

Der Freibetrag von bis zu fünf Millionen Schilling ist ein *sachlicher* Freibetrag für die Übertragung von im § 15a Abs. 2 ErbStG angeführten Vermögen (Tz 2.1 - 2.3). Die Befreiung bezieht sich deshalb auch auf die Steuer gemäß § 8 Abs. 4 bzw. 5 ErbStG.

1.1 Zeitlicher Geltungsbereich

Die Bestimmung des § 15a ErbStG ist auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für die die Steuerschuld (§ 12 ErbStG) nach dem 31. Dezember 1999 entsteht.

1.2 Person des Übergebers und Erwerbers

Der Empfänger der Zuwendung muss eine natürliche Person sein. Nicht befreit sind daher Übertragungen an juristische Personen wie z.B. GesmbH, AG, Stiftungen und Anstalten, weiters an Personengesellschaften des Handelsrechtes. Der Erwerb kann entweder von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erfolgen.

Liegt ein Erwerb von Todes wegen vor, sind seitens des Erblassers keine weiteren Voraussetzungen, die in seiner Person begründet sein müssen, notwendig.

Schenkungen unter Lebenden sind nur dann befreit, wenn der Geschenkgeber entweder das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist im Einzelfall dahingehend zu überprüfen, inwieweit ein Tätigsein des Übergebers nach der Art des begünstigten Vermögens notwendig ist und er nicht in der Lage ist, die erforderlichen Tätigkeiten für das konkret übertragene Vermögen zu wahrzunehmen. Geeignete Nachweise zur Überprüfung sind etwa vorgelegte ärztliche Gutachten, Beziehen einer Erwerbsunfähigkeitspension uä.

2. Art des Vermögens

Begünstigt ist die Übertragung von inländischen Betrieben und inländischen Teilbetrieben, die der Einkunftszielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen, sowie von Mitunternehmeranteilen und Kapitalanteilen an inländischen (Kapital-) Gesellschaften.

2.1 Inländische Betriebe und Teilbetriebe

Diese müssen ihren Sitz bzw. die Geschäftsleitung im Inland haben. Ob ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, ist nach den Begriffsinhalten des Ertragsteuerrechtes (Tz 2.1.1) zu beurteilen. Es liegt auch dann insgesamt nur *ein* Betrieb vor, wenn im Betriebsvermögen Beteiligungen (Mitunternehmeranteile,

Kapitalanteile) enthalten sind. Es steht also in diesem Fall der Freibetrag nicht mehrfach zu. Auf Seiten des Zuwendenden müssen Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) vorliegen. Nicht begünstigt sind daher z.B. Übertragungen von Liebhabereibetrieben und wenn im Falle der Verpachtung eines Betriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.

2.1.1 Abgrenzung Betrieb/Teilbetrieb

Unter einem Betrieb ist die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit zu verstehen.

Bei einem Teilbetrieb handelt es sich um einen organisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Gewerbebetriebes, der es im Falle der Veräußerung einem Erwerber auf Grund seiner organisatorischen Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen.

Ein Teilbetrieb muss im Rahmen des Betriebes eine selbständige Betriebseinheit bilden. Bloße organisatorisch getrennte Abteilungen oder Aufgabenbereiche innerhalb einer Gesamttätigkeit stellen keinen Teilbetrieb dar.

Für das Vorliegen eines Teilbetriebes sprechen das Vorliegen eigenen Anlagevermögens, räumlicher Trennung, eigenen Personals, eines eigenständigen Rechnungskreises, einer eigenständigen Gestaltung der Preise und des Einkaufes und das Vorliegen eines eigenen Kundenstammes.

2.2 Mitunternehmeranteile an inländischen Gesellschaften

Unter diese Bestimmung fallen Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, das sind die Personengesellschaften des Handelsrechtes, GesB R, EEG und die unechte stille Gesellschaft.

Der Erblasser oder Geschenkgeber muss im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§ 12 ErbStG) mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sein. Bei der Ermittlung des Vermögens sind die Wirtschaftsgüter nach den Vorschriften des BewG zu bewerten. Die Beteiligung am Vermögen ergibt sich in erster Linie aus dem Gesellschaftsvertrag oder sonstigen Vereinbarungen, subsidiär aus dem Gesetz.

Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sind nur begünstigt, wenn deren Erwerb unmittelbar mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt. Das Beteiligungsausmaß ist ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln.

Der Übergeber muss am Vermögen der Gesellschaft unmittelbar beteiligt sein, der Anteil darf daher nicht über einen Treuhänder gehalten werden.

2.3 Kapitalanteile an inländischen Kapitalgesellschaften

Der Erblasser oder Geschenkgeber muss im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§ 12 ErbStG) mindestens zu einem Viertel am gesamten *Nennkapital* der Gesellschaft beteiligt sein. Wie beim Mitunternehmeranteil ist auch hier eine unmittelbare Beteiligung gefordert. Surrogatkapital, welches z.B. in Form eines Substanzgenussrechtes besteht, ist wegen des Fehlens einer unmittelbaren Beteiligung nicht begünstigt.

3. Gegenstand der Zuwendung

Bei der Bestimmung des § 15a ErbStG handelt es sich um einen betriebsbezogenen Freibetrag. Ein Freibetrag bzw. Freibetragsteil (Tz 4.1 - 4.4) steht daher bei jedem einzelnen Erwerb von begünstigtem Vermögen (Tz 2.1 - 2.3) zu. Erhält zum Beispiel jemand zwei Betriebe von derselben Person, so steht der Freibetrag (Freibetragsteil) für jeden Betrieb gesondert zu. Dies trifft auch dann zu, wenn diese beiden Betriebe nicht gleichzeitig, sondern in zeitlichem Abstand erworben werden.

3.1 Übertragung eines Betriebes

Der Freibetrag (Freibetragsteil) steht zu, wenn ein Anteil von mindestens einem Viertel *eines* Betriebes (Tz 2.1.1) Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist. Bei der Ermittlung des Vermögens sind die Wirtschaftsgüter nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148/1955 (BewG 1955) zu bewerten.

3.2 Übertragung eines Teilbetriebes

Wird *ein* gesamter Teilbetrieb (Tz 2.1.1) oder ein Anteil *eines* Teilbetriebes übertragen, so muss der Wert des übertragenen Teilbetriebes oder der Anteil desselben mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes betragen.

3.3 Übertragung eines Mitunternehmeranteiles oder Kapitalanteiles

Der Freibetrag steht beim Erwerb eines Mitunternehmeranteiles oder Kapitalanteiles zu, wenn

- der übertragene Mitunternehmeranteil mindestens einem Viertel des nach den Vorschriften des BewG 1955 ermittelten Vermögens der Gesellschaft entspricht bzw.
- der übertragene Kapitalanteil mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals beträgt.

3.4 Anzahl der Empfänger

Die o.a. Mindestanteile (Tz 3.1 bis 3.3) sind lediglich aus Sicht des Übertragenden zu beachten, unabhängig von der Anzahl der Erwerber und deren erhaltenem Anteil. Wird ein entsprechender Mindestanteil an mehrere Erwerber übertragen, und erhält der einzelne Erwerber für seine Person weniger als den Mindestanteil, so steht grundsätzlich ein Freibetrag zu.

4. Höhe des Freibetrages

Die nachfolgenden Bestimmungen über die Aliquotierung des Freibetrages stellen sicher, dass bei Übertragung lediglich von Quoten eines begünstigten Vermögens bzw. bei Übertragung an mehrere Erwerber der Freibetrag höchstens S 5,000.000 beträgt.

4.1 Erwerb eines Anteiles eines Betriebes

Der Freibetrag steht entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu (Freibetragsteil).

Beispiel:

Der 57-jährige A überträgt an seine Tochter B einen 30%igen Anteil seiner österreichischen Baufirma mit einem steuerlichen Wert (für den Gesamtbetrieb) von S 11,000.000.

Überprüfung der Voraussetzungen:

§ 15a Abs. 1: Die Erwerberin ist eine natürliche Person, der Übergeber hat das 55. Lebensjahr vollendet.

§ 15a Abs. 2: Es liegt ein inländischer Betrieb, der der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 EStG dient, vor

§ 15a Abs. 3: es wird mehr als ein Viertel des Betriebes zugewendet

§ 15a Abs. 4: Höhe des Freibetrages: Für die Schenkung des Gesamtbetriebes stünde der Freibetrag in voller Höhe zu, da der Gesamtwert des Betriebes mehr als S 5,000.000 beträgt.

*Basis für die Aliquotierung ist also S 5,000.000
davon 30% sind S 1,500.000 Freibetragsteil.*

4.2 Erwerb eines Teilbetriebes

Beim Erwerb eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran steht der Freibetrag nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht. Die Berechnung erfolgt analog dem Beispiel unter Tz 4.1.

4.3 Erwerb eines Mitunternehmeranteiles oder Kapitalanteiles

Bei der Ermittlung des Freibetrages sind vorweg Sonderbetriebsvermögen und Surrogatkapital auszuscheiden. Der Freibetrag steht in folgender Höhe zu:

- Beim Erwerb eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht.
- Beim Erwerb eines Kapitalanteiles (Teil eines Kapitalanteiles) nur in dem Ausmaß, der dem übertragenen Anteil am Nennkapital der Gesellschaft entspricht.

Die Berechnung erfolgt analog dem Beispiel unter Tz 4.1.

4.3.1 Sonderbetriebsvermögen eines Mitgesellschafters

Der Erwerb von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers ist begünstigt, wenn das Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil erworben wird. Das Beteiligungsausmaß und der Wert des übertragenen Mitunternehmeranteils sind ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln.

Beispiel:

A ist zu 30% und B zu 70% an einer OHG beteiligt. Der Wert der OHG beträgt S 3,000.000, A hat Sonderbetriebsvermögen im Wert von S 1,000.000. A überträgt seinen Anteil und das Sonderbetriebsvermögen an sein Kind.

Auf Grund der 30%igen Beteiligung des A kann der Erwerber höchstens S 1,500.000 Freibetragsteil lukrieren (30% von S 5,000.000).

Berechnung des Freibetragsteiles:

Wert des OHG-Anteiles: S 900.000 (30% von S 3,000.000); Wert des Sonderbetriebsvermögen: S 1,000.000; übertragenes Vermögen daher: S 1,900.000

Es steht ein Freibetragsteil im Höchstmaß von S 1,500.000 zu, der Differenzbetrag von S 400.000 ist schenkungssteuerpflichtig.

4.4 Aliquotierung

Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber ein seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechender Teil des Freibetrages zu. Wird also das betriebliche Vermögen zeitgleich auf mehrere Erwerber aufgeteilt, so ist der Freibetrag wiederum zu aliquotieren, und zwar nach dem erworbenen Anteil.

Beispiel:

Würde im Beispiel unter Tz 4.1 A zeitgleich 20% seines Betriebes an seine Tochter B und 10% an seinen Neffen C schenken, so steht insgesamt ein Freibetragsteil von S 1,500.000 zu, wovon S 1,000.000 auf B und S 500.000 auf C entfallen.

5. Nacherhebung der Steuer

Wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird, ist die Steuer nachzuerheben. Diese taxativ aufgezählten Gründe lassen für weitere Nacherhebungsgründe oder eine die Nacherhebung ausschließenden Sachverhalt keinen Interpretationsspielraum.

Abgesehen von den ua Ausnahmen (Tz 6.) ist die Nachversteuerung bei Weiterübertragung zwingend vorzunehmen. Im Falle der Nachversteuerung sind die Werte für den Zeitpunkt, in dem der steuerbare Tatbestand verwirklicht wurde, heranzuziehen (= Zeitpunkt der seinerzeitigen Übertragung).

5.1 Verfahrenshinweise

Da die Befreiung zunächst vorläufig gewährt wird und der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist, ist bei einer nach § 15a ErbStG begünstigten Übertragung die Steuer für den nicht begünstigten Teil mittels vorläufigem Bescheid gem. § 200 Abs. 1 BAO festzusetzen.

Finden zwischen denselben Vertragspartnern innerhalb des 5-jährigen Beobachtungszeitraumes weitere Schenkungen statt, so hat jede weitere Steuerfestsetzung bis zur Beseitigung der Ungewissheit ebenso vorläufig zu erfolgen.

Die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Abgabe beginnt für eine allfällige Nachversteuerung gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, zu laufen.

5.2 Berechnung der Behaltefrist

Bei mehreren begünstigten Erwerben ist jedes begünstigte Vermögen gesondert zu beurteilen. Sind von *einem* begünstigten Vermögen mehrmals Anteile übertragen worden, so ist im Falle der Weiterübertragung im Zweifel davon auszugehen, dass das zuerst erworbene Vermögen auch zuerst weiterübertragen wird ("first in-first out").

5.2.1 Sonderfälle der Fristberechnung

Für die Zusammenrechnung nach § 11 ErbStG bzw. die Ermäßigung gemäß § 17 ErbStG ist als *Erwerb* der Zeitpunkt des tatsächlichen Erwerbes, und nicht der Zeitpunkt der Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestandes maßgeblich.

Beispiel 1 zu § 11 ErbStG:

1993: Grundstücksschenkung

2000: Betriebsübergabe frei gem. § 15a ErbStG

2004: Weiterveräußerung des Betriebes und Nachversteuerung

Bei der Nachversteuerung sind gemäß § 11 ErbStG die Betriebsübergabe und die Schenkung aus 1993 zusammenzurechnen (1993 bis 2000 = 7 Jahre).

Beispiel 2 zu § 11 ErbStG:

2000: Betriebsübergabe frei gem. § 15a ErbStG

2004: Weiterveräußerung des Betriebes und Nachversteuerung

2011: Grundstücksschenkung

§ 11 ErbStG ist nicht anzuwenden (2000 bis 2011 = 11 Jahre).

Beispiel zu § 17 ErbStG:

1993: Betriebsübergabe von Mutter an Sohn

2000: Sohn übergibt Betrieb an Tochter; Übergabe frei gem. § 15a ErbStG

2004: Weiterschenkung des Betriebes und Nachversteuerung

Die Steuer ermäßigt sich gem. § 11 ErbStG um ein Viertel, weil zwischen den Erwerben 7 Jahre liegen (1993 bis 2000).

5.3 Wesentliche Betriebsgrundlagen

Zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens gehören jene Betriebsmittel, die objektiv die Fortführung des als lebend anzusehenden Betriebes ermöglichen. In der Betrachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist auf die Umstände des Einzelfalles unter Berücksichtigung der Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus abzustellen. Werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen, entnommen oder in einen anderen Betrieb übergeführt, so ist dies freibetragsschädlich.

Ein Nachversteuerungstatbestand ist nicht gesetzt, wenn Maschinen lediglich ausgetauscht werden, sei es aus Rationalisierungszwecken oder bei Untergang/Verlust infolge höherer Gewalt.

5.4 Nicht freibetragsschädliche Übertragung

Eine Übertragung im Sinne des § 15a Abs. 5 ErbStG liegt nicht vor, wenn die Weiterübertragung nur deshalb keinen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt, weil die Voraussetzung des § 15a Abs. 3 ErbStG (Tz 3.1 - 3.3), die erforderliche Quote, nicht gegeben ist. Eine Nachversteuerung hat für diesen Fall also zu unterbleiben.

Beispiel:

Der 65-jährige Betriebsinhaber A überträgt 40% des Betriebes zu gleichen Teilen an seine 43-jährigen Zwillingssöhne B und C; der Freibetrag des § 15a ErbStG wird gewährt; 2 Jahre später verstirbt B, dessen Tochter erbt als Alleinerbin seinen 20% Anteil. Dieser Erwerb ist nur deshalb zu versteuern, weil B nicht die erforderliche Quote, nämlich mindestens 25% besitzt. Die Übertragung von A an B ist nicht nachzuversteuern.

Hätte B seine Anteile an C weitergeschenkt, so wäre der ursprüngliche Erwerb nachzuversteuern gewesen, weil B erst 43 Jahre alt und nicht erwerbsunfähig ist.

6. Ausnahmen von der Nacherhebung

Die Nacherhebung unterbleibt dann, wenn die neuerliche Übertragung einen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz BGBI. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein im § 15a Abs. 5 ErbStG (Tz 5.) angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.

Damit Umgründungen nicht schädlich sind, müssen alle Voraussetzungen für eine begünstigte Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz vorliegen.

Die fünfjährige Behaltefrist läuft im Falle einer begünstigten Umgründung weiter. Wird innerhalb der restlichen Behaltefrist das Vermögen entgeltlich oder unentgeltlich (weiter)übertragen, ist der ursprüngliche Erwerb nachzuversteuern, sofern nicht Tz 5.4 oder 6 anzuwenden ist.

7. Anzeigepflicht

Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen.

Um eine allfällige Verjährung auszuschließen und eine zeitnahe Nachversteuerung zu gewährleisten, hat das Finanzamt, trotz Anzeigeverpflichtung des Erwerbers, durch geeignete Maßnahmen zu überwachen, ob die Behaltefrist erfüllt wurde.

Erhält die Abgabenbehörde ohne Zutun des Erwerbers Kenntnis vom Nachversteuerungstatbestand, so kann es zu finanzstrafrechtlichen Konsequenzen wegen Verletzung der Anzeigepflicht kommen.

Änderung des § 11 Abs. 1 ErbStG

8. Folgt einem der Schenkungssteuer unterliegenden, jedoch unter Heranziehung der steuerlichen Bewertungsvorschriften negativem Vorerwerb innerhalb von 10 Jahren ein schenkungssteuerlicher positiver Erwerb vom selben Zuwendenden, so ist eine Zusammenrechnung im Sinne des § 11 ErbStG des steuerlich negativen Vorerwerbes mit dem positiven Nacherwerb ausgeschlossen.

9. Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des BM Finanzen über die Gewährung eines Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG sowie der Änderung des § 11 Abs. 1 ErbStG auf Grund der Neuregelung durch Artikel IX des Steuerreformgesetzes 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise dar.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

14. Dezember 1999

Für den Bundesminister:

Mag Fiala

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: