

GrEst-Rückerstattung bei Umgründungen

Bei Rückgängigmachung einer Umgründung kann GrEst refundiert werden

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Werden Erwerbsvorgänge über Grundstücke, die zur Grunderwerbsteuerpflicht geführt haben, innerhalb der Drei-Jahres-Frist nach § 17 GrEstG rückgängig gemacht, führt dies zur Nichtfestsetzung oder Rückzahlung der ursprünglichen Grunderwerbsteuer. Wenn der Akt der Rückgängigmachung per se Grunderwerbsteuerbar ist, ist auch dieser Vorgang von der Grunderwerbsteuer befreit. Zu untersuchen ist, inwieweit diese Befreiungsbestimmung auch bei Rückgängigmachungen der Erwerbsvorgänge durch Umgründungen zur Anwendung gelangt.

1. Einleitung Zunächst ist Zweck des § 17 GrEstG, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten wieder beseitigt werden¹⁾. Die Bestimmung dient daher der „Vermeidung von Härten“²⁾. Schulbeispiel ist etwa ein Kaufvertrag, der durch Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien wieder rückgängig gemacht wird. Dabei ist jedoch bedeutsam, dass der Verkäufer wieder in die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit über das Grundstück gelangen muss. Er ist also so zu stellen, wie er vor dem Verkaufe war³⁾.

2. Verschmelzung nach Verkauf

Eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges kann aber etwa auch durch einen Umgründungsvorgang geschehen. So wurde z. B. entschieden, dass bei Verkauf eines Grundstückes von A an B mit nachfolgender Verschmelzung von B in A das Eigentum wieder beim ursprünglichen Verkäufer anlangt und damit der entsprechende Akt der Rückgängigmachung gesetzt wurde. Der VwGH⁴⁾ hat ausgeführt, dass den Verschmelzungsvertrag die veräußerten Grundstücke wieder in die Verfügungsmacht des ursprünglichen Verkäufers zurückgelangten. Damit sei der durch den ersten Kaufvertrag begründete Erwerbsvorgang rückgängig gemacht worden. Voraussetzung für die Steuerfreiheit und die Nichtfestsetzung der Steuer nach § 17 Abs. 1 und 2 GrEstG sei nicht, dass das den vorangegangenen Erwerbsvorgang begründende Verpflichtungsgeschäft aufgehoben wird oder der actus contrarius das gleiche Verpflichtungsgeschäft wie das vorangegangene ist⁵⁾. Gleiches wurde auch vom BFH⁶⁾ entschieden. Der BFH hat darauf hingewiesen, dass es dem Sinn und Zweck der Vorschrift, die alle Fälle begünstigen will, in denen das Grundstück innerhalb der Frist vom früheren Eigentümer zurück erworben wird, einerlei, welche Gründe letzten Endes zu dem Rückerwerb geführt haben, entspricht, auch diesen Fall unter die Begünstigung zu subsumieren.

3. Verschmelzung nach Abspaltung

Wird von einer Kapitalgesellschaft unter Anwendung von Art. VI UmgrStG ein grundstücksbesitzender Teilbetrieb in eine neue GmbH abgespaltet, so löst dies Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert aus. Wird die Gesellschaft innerhalb der nächsten drei Jahre⁷⁾

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Frau Mag. Barbara *Bizek* sei für die Unterstützung bei der Literaturrecherche gedankt.

¹⁾ Vgl. VwGH 29. 10. 1998, 98/16/0115, 0116 m. V. a. 21. 1. 1998, 97/16/0345.

²⁾ I. d. S. *Dorazil/Schwärzler*, GrEstG, 394.

³⁾ Vgl. etwa statt vielen VwGH 5. 10. 1964, 2326/63; weiters die Hinweise auf die Judikatur des VwGH bei *Prodinger*, Liegenschaften im Abgabenrecht², 369.

⁴⁾ VwGH 19. 10. 1998, 98/16/0115, 0116.

⁵⁾ I. d. S. auch *Fellner*, GrEst, § 17 Rz. 28 a sowie 51.

⁶⁾ BFH 6. 12. 1978 II R 81/73, BStBl. 1979, II, 249.

⁷⁾ Aufgrund des insoweit rechtlichen Anknüpfungssystems der GrEst ist hier auch auf den zivilrechtlichen Zeitpunkt der Spaltung und nicht etwa auf die ertragsteuerliche Rückwirkung abzustellen.

unter Anwendung von Art. I UmgrStG in die ursprüngliche GmbH verschmolzen, so löst dieser Vorgang grundsätzlich wieder Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert aus.

Auch in diesem Fall muss § 17 GrEStG anwendbar sein: Das Grundstück gelangt eindeutig wieder vom Erwerber an den Übertrager zurück, wobei nicht der formelle actus contrarius (also die Aufhebung der Spaltung) gesetzt wird, sondern durch Verschmelzung wirtschaftlich der erste Erwerbsvorgang wieder aufgehoben wird. Dies steht mit der oben zitierten Judikatur des VwGH und des BFH wohl eindeutig im Einklang, da das Grundstück sowohl wirtschaftlich als auch formell zum früheren Eigentümer zurückgelangt.

4. Verschmelzung nach Aufspaltung

Wird eine GmbH, die einen grundstücksbesitzenden Teilbetrieb hat, unter Anwendung von Art. VI UmgrStG in 2 Nachfolge-GmbH aufgespaltet, so löst auch dies Grunderwerbsteuer aus. Soweit eine Handelsspaltung vorliegt, erfolgt der Vorgang unter Gesamtrechtsnachfolge.

Werden nunmehr die beiden Nachfolge-GmbH verschmolzen, so entsteht unter Gesamtrechtsnachfolge wiederum eine GmbH, in der ganz offensichtlich dasselbe Vermögen vereint ist, das vor der Aufspaltung bei der ursprünglichen GmbH gegeben war. Es scheint daher in erster Annäherung zielführend zu sein, auch diesen Vorgang in wirtschaftlicher Betrachtung als eine Rückgängigmachung des ersten Erwerbsvorganges – freilich ohne Setzung eines formellen actus contrarius – anzusehen.

Fraglich ist hier⁸⁾, ob das Grundstück tatsächlich zum ursprünglichen Übertrager zurückgelangt. Es ist zunächst selbstverständlich, dass die ursprüngliche GmbH durch Aufspaltung untergegangen ist und daher rein formell betrachtet das Grundstück nie mehr in diese GmbH zurückgelangen kann. Die zweifache Gesamtrechtsnachfolge der Aufspaltung und nachfolgenden Verschmelzung mag jedoch – zumindestens wirtschaftlich – zu dem entgegengesetzten Ergebnis führen.

Anzudeuten ist hier schon, dass es wohl aus Sicht des Gleichheitsgrundsatzes seltsam anmuten muss, wenn – wie im Beispiel 3 – eine Abspaltung mit nachfolgender Verschmelzung zur Anwendung der Grunderwerbsteuer-Rückerstattung führt, während der wirtschaftlich letztlich – nämlich in Bezug auf das Regelungsziel, also die Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung eines Grunderwerbsteuervorganges, obwohl die Parteien inhaltlich den Vorgang rückgängig machen – gleiche Vorgang eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer nach sich zieht.

5. Umwandlung einer Personengesellschaft und „Rückumwandlung“ in eine Kapitalgesellschaft

Wird eine grundstücksbesitzende Kapitalgesellschaft unter Anwendung von Art. II UmgrStG in eine Personengesellschaft (beispielsweise in eine KG) umgewandelt, so löst dieser Vorgang Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert aus. Erforderlich ist es, dass im Rahmen der Umwandlung ein zweiter Gesellschafter in die entstehende Mitunternehmerschaft eintritt. Dies geschieht oftmals dadurch, dass eine Komplementär-Kapitalgesellschaft in die KG als reiner Arbeitsgesellschafter eintritt, sohin nicht vermögensbeteiligt ist.

Die Übertragung auf die Personengesellschaft erfolgt nach dem Umwandlungsgesetz in Gesamtrechtsnachfolge.

Wird nun beschlossen, aus der KG wiederum eine Kapitalgesellschaft zu machen, ist eine Möglichkeit dadurch gegeben, dass – unter Anwendung des UmgrStG zur Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven – die Kommanditanteile nach Art. III UmgrStG

⁸⁾ Die Auseinandersetzung erfolgt unten unter 5.

in die Komplementär-Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Da somit Komplementär- und Kommanditanteile in einer Hand vereinigt werden, hört die Personengesellschaft zu existieren auf und das Vermögen geht – nach ganz herrschender Auffassung – bei Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 HGB auf die Kapitalgesellschaft über.

Auch diese Konstellation scheint in den Anwendungsbereich von § 17 GrEStG zu fallen.

Wie oben gezeigt wurde, kann die Rückgängigmachung eines grunderwerbsteuerpflichtigen Vorganges auch durch eine Umgründungsmaßnahme geschehen. Es ist aber in dieser Fallkonstellation evident, dass eine Kapitalgesellschaft per Gesamtrechtsnachfolge ein Gesamtvermögen (unter Einschluss eines Grundstückes) auf eine Personengesellschaft überträgt und diese Personengesellschaft eben jenes Vermögen unverändert⁹⁾ wieder auf eine Kapitalgesellschaft überträgt, wobei von der beitretenden Komplementär-Kapitalgesellschaft keine Vermögens einbringung und auch keine Vermögensbeteiligung gegeben war. Insofern liegt also eine „Rückumwandlung“ der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft vor, was ja wirtschaftlich auch von den Parteien gewünscht war. Dass dies aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf etwas komplizierterem Weg als etwa bei der Abspaltung/Wiederverschmelzung geschehen muss, ist einzuräumen, ändert aber nichts am Grundprinzip.

Insofern liegt also eine Rückübertragung des Vermögens vor.

Dagegen könnte wohl nur eingewendet werden, dass die ursprünglich übertragende Kapitalgesellschaft durch Umwandlung in eine KG naturgemäß untergegangen ist und die neue Kapitalgesellschaft formell ein anderer Rechtsträger ist.

Dagegen spricht zum einen, dass das GrEStG durchaus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise i. S. v. § 21 BAO zugänglich ist. Wenn auch in gewissen Bereichen, so etwa beim Grundstücksbegriff und bei der grundsätzlichen Tatbestandsbildung rechtlich angeknüpft wird, lässt auch das Verkehrssteuerrecht ansonsten Raum für die wirtschaftliche Betrachtungsweise¹⁰⁾. Betrachtet man aber den Vorgang wirtschaftlich, so ist evident, dass immer nur ein Vermögen, nämlich das der ursprünglichen Kapitalgesellschaft, bei Gesamtrechtsnachfolge bewegt wird, welches daher in eben dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise wieder bei der ursprünglichen Kapitalgesellschaft – in Entsprechung des Parteiwillens – ankommt.

Andernfalls würden zum einen Sachverhalte, die in Bezug auf das Regelungsziel der Norm (Vermeidung von Härten bzw. von Doppelbesteuerungen, obwohl das wirtschaftliche Ergebnis einer Transaktion aufgehoben wird) gleich sind, ungleich behandelt werden, was nach der Judikatur des VfGH gleichheitswidrig ist. Ein derartiges Ergebnis wäre daher durch verfassungskonforme Interpretation zu vermeiden. Schließlich würden sich sonst unterschiedliche gesellschaftsrechtliche Ausgangslagen auf die Anwendbarkeit einer ihrem Zwecke nach immer gleichen grunderwerbsteuerlichen Begünstigungsbestimmung auswirken.

Zum Zweiten ist es ganz offensichtliches Ziel des Gesetzes, eine Steuer dann nicht zu erheben, wenn das Ergebnis durch die Vertragsparteien wirtschaftlich rückgängig gemacht wird¹¹⁾. Nach einhelliger Judikatur des VwGH ist daher die Beseitigung der wirtschaftlichen Auswirkung und nicht etwa der rein formelle Vorgang entscheidend. Ebenso ist es eine wirtschaftliche Ausprägung zu verlangen, dass der ursprüngliche Verkäufer

⁹⁾ Soweit das Vermögen tatsächlich verändert wurde, ist hinsichtlich der Grundstücke klar, dass die Befreiung nach § 17 GrEStG nur dann greifen kann, wenn dieselben Grundstücke rückübertragen werden und sich auch der Wert nicht entsprechend geändert hat.

¹⁰⁾ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechtes³, Band II, 199 mit Verweis auf diverse Judikate des VwGH und VfGH.

¹¹⁾ Vgl. nochmals *Dorazil/Schwärzler*, a. a. O.; *Fellner*, § 17 Rz. 1 m. V. a. VwGH 3. 6. 1993, 90/16/0144, 0145, 0146; 21. 1. 1998, 97/16/0345; 29. 10. 1998, 98/16/0115, 0116.

wieder in die ursprüngliche Rechtsposition gesetzt werden muss. Die Subsumtion dieses Sachverhaltes unter die Bestimmung des § 17 entspricht daher genau dem Telos der Bestimmung.

6. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft und Verkauf des Vermögens

Wird eine grundstücksbesitzende Kapitalgesellschaft unter Anwendung von Art. II UmgrStG in eine Personengesellschaft (beispielsweise in eine KG) umgewandelt, so löst dieser Vorgang Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert aus. Erforderlich ist es, dass im Rahmen der Umwandlung ein zweiter Gesellschafter in die entstehende Mitunternehmerschaft eintritt. Dies geschieht oftmals dadurch, dass eine Komplementär-Kapitalgesellschaft in die KG als reiner Arbeitsgesellschafter eintritt, sohin nicht vermögensbeteiligt ist.

Die Übertragung auf die Personengesellschaft erfolgt nach dem Umwandlungsgesetz in Gesamtrechtsnachfolge.

Nunmehr könnte das Vermögen der KG auch im Rahmen eines normalen Kaufvertrages an die Komplementär-Kapitalgesellschaft übertragen werden. Ähnlich wie im vorigen Beispiel könnte man daher auch hier argumentieren, dass das Vermögen wieder bei der Kapitalgesellschaft angelangt ist.

Allerdings ist dieser Fall noch weitgehender, sodass Zweifel bestehen, ob diese Konstellation tatsächlich noch im Anwendungsbereich von § 17 GrEStG liegt. Auf der einen Seite ist nämlich die Rückumwandlung der KG unter Gesamtrechtsnachfolge erfolgt, während hier eindeutig Einzelrechtsnachfolge auf einen – formell neuen – Rechtsträger vorliegt. Zum anderen darf nicht übersehen werden, dass beim Verkauf – selbst des gesamten Vermögens – aus der KG diese nicht erlischt. Auch wenn das Erlöschen der Gesellschaft an sich nicht tatbestandlich ist, zeigt es doch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im obigen Beispiel, dass die Übertragung des gesamten Vermögens unter Auflösung der Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft letztlich dazu führt, dass wieder die – wirtschaftlich betrachtet – ursprüngliche Kapitalgesellschaft entsteht. Genau diese wirtschaftliche Betrachtung liegt aber bei der Einzelrechtsnachfolge durch Verkauf nicht vor.

7. Zusammenfassung

Bei der Rückgängigmachung eines Grunderwerbsteuerpflichtigen Kaufvertrages ist es entscheidend, dass der ursprüngliche Verkäufer wieder in die gleiche wirtschaftliche Position wie vor dem Verkauf gesetzt wird. Die Rückgängigmachung muss aber nicht durch den formellen *actus contrarius*, sondern kann etwa auch durch eine Verschmelzung des Käufers in den Verkäufer geschehen. Daher ist die Befreiung auch bei Verschmelzung nach einer Abspaltung anwendbar. Die Befreiung scheint daher auch dann anwendbar, wenn eine aufgespaltete Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung wieder vereint wird bzw. eine durch Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft entstandene Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft rückumgewandelt wird. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass durch die Wiederverschmelzung bzw. Rückumwandlung genau der Erstvorgang rückgängig gemacht wird. Dabei ist der Zweitvorgang in wirtschaftlicher Betrachtung zu beurteilen. Weiters erfolgen beide Schritte unter Gesamtrechtsnachfolge. Schließlich wird das Ergebnis auch durch die teleologische Interpretation und eine verfassungskonforme Interpretation gestärkt. Es gibt daher verschiedenste Fallkonstellationen, bei denen durch Umgründungsschritte im Sinne einer wirtschaftlichen Rückgängigmachung eines bereits erfolgten Umstrukturierungsschrittes die Grunderwerbsteuer für den zweiten Schritt nicht anfällt sowie die Steuer für den ersten Schritt rückzuerstatten ist.