Steuerreform 2015/2016

Neue GrESt-Begünstigung für Umgründungen

Unklarheiten im Zusammenhang mit Realteilungen

SEBASTIAN BERGMANN*)

Das Steuerreformgesetz (StRefG) 2015/2016 hat im Bereich der GrESt zahlreiche, zum Teil grundlegende Neuerungen gebracht. Unter anderem wurde auch die GrESt-Begünstigung für Umgründungen neu geregelt. Im Zusammenhang mit Realteilungen (Art V UmgrStG) führt dies allerdings zu Unklarheiten.

1. Neuregelung im Zuge der Steuerreform

Nach bisheriger Rechtslage unterlagen im Zuge von Umgründungsvorgängen iSd UmgrStG verwirklichte Grundstückserwerbe iSd § 1 Abs 1 und 2 GrEStG einer GrESt in Höhe von 3,5 %, wobei als begünstigte GrESt-Bemessungsgrundlage grundsätzlich der zweifache Einheitswert heranzuziehen war (§ 6 Abs 6, § 11 Abs 5, § 22 Abs 5, § 26 Abs 4, § 31 Abs 3 und § 38 Abs 6 UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016[1])). Bei umgründungsbedingten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke war die GrESt abweichend davon lediglich vom einfachen Einheitswert zu berechnen (§ 4 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG idF vor dem StRefG 2015/2016). Während die begünstigte Bemessungsgrundlage des zweifachen Einheitswerts im UmgrStG geregelt war, fand sich die begünstigte Bemessungsgrundlage des einfachen Einheitswerts betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke unmittelbar im GrEStG. Im Zuge der Neuregelung der Bemessungsgrundlagen und des GrESt-Tarifs durch das StRefG 2015/2016 sollten die Begünstigungen für umgründungsbedingte Grundstückserwerbe einheitlich direkt im GrEStG geregelt werden, womit die bisher im UmgrStG geregelten Bemessungsgrundlagenbegünstigungen entfallen konnten und durch entsprechende Verweise auf die Bestimmungen des GrEStG ersetzt wurden.[2])

Die §§ 6 Abs 6, 11 Abs 5, 22 Abs 5, 26 Abs 4, 31 Abs 3 und 38 Abs 6 UmgrStG ordnen nunmehr an, dass, wenn aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG Erwerbsvorgänge nach § 1 GrEStG[3]) verwirklicht werden, die GrESt gemäß § 4 iVm § 7 GrEStG zu berechnen ist.[4])

Gemäß § 4 Abs 1 Satz 1 GrEStG ist die GrESt seit dem StRefG 2015/2016 grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert, zu berechnen. Abweichend davon ist die GrESt bei Vorgängen nach dem UmgrStG gemäß § 4 Abs 1 Satz 2 GrEStG immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstücks-

*) Ass.-Prof. Dr. Sebastian *Bergmann*, LL.M. MBA ist Mitarbeiter des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

1) BGBl I 2015/118.

2) Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 28.

3) Die nunmehrige Anknüpfung pauschal an Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG statt wie bisher bloß an Erwerbsvorgänge iSd § 1 Abs 1 und 2 GrEStG ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass qualifizierte Anteilsübertragungen bei Personengesellschaften iSd § 1 Abs 2a GrEStG idF StRefG 2015/2016 und Anteilsvereinigungen bei Gesellschaften iSd § 1 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/2016 nach neuer Rechtslage ohnehin ganz allgemein (auch bei Verwirklichung außerhalb von Umgründungen) derselben Bemessungsgrundlage und demselben Tarif unterliegen wie im Rahmen von Umgründungen verwirklichte Erwerbe iSd § 1 Abs 1 und 2 GrEStG (§ 4 Abs 1 Satz 2 und § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG).

4) Gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG sind die §§ 6 Abs 6, 11 Abs 5, 22 Abs 5, 26 Abs 4, 31 Abs 3 und 38 Abs 6 UmgrStG idF StRefG 2015/2016 erstmals auf Umgründungen mit einem Umgründungsstichtag nach dem 31. 12. 2015 anzuwenden.

wert ist gemäß § 4 Abs 1 Satz 3 GrEStG iVm der Grundstückswertverordnung 2016[5]) entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwerts gemäß § 53 Abs 2 BewG und des (anteiligen) Werts des Gebäudes oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Werts

zu berechnen. Weist ein GrESt-Schuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Grundstückswertverordnung 2016 ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert (§ 4 Abs 1 Satz 5 GrEStG). Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich (Beweislastumkehr[6]); § 4 Abs 1 Satz 6 GrEStG).

Abweichend vom beschrieben Regime des neuen § 4 Abs 1 GrEStG ist die GrESt gemäß § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG bei umgründungsbedingt verwirklichten Erwerben land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke – wie bisher – vom einfachen Einheitswert zu berechnen. Dies erschien dem Gesetzgeber im Hinblick auf den Umstand sachgerecht, dass die Einheitswerte land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke mit Wirksamkeit 1. 1. 2015 neu festgestellt wurden.[7])

Anders als bisher beträgt der GrESt-Tarif bei Vorgängen nach dem UmgrStG gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG grundsätzlich 0,5 %, womit die Bemessungsgrundlagenumstellung auf den Grundstückswert abgefedert werden soll.[8]) Sofern sich die GrESt bei umgründungsbedingten Erwerben von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken jedoch vom einfachen Einheitswert berechnet (§ 4 Abs 2 Z 4 GrEStG), beträgt der GrESt-Tarif gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 3,5 %.[9])

2. Unklare Einschränkung bei Realteilungen

Anders als bei Verschmelzungen (§ 6 Abs 6 UmgrStG), Umwandlungen (§ 11 Abs 5 UmgrStG), Einbringungen (§ 22 Abs 5 UmgrStG), Zusammenschlüssen (§ 26 Abs 4 UmgrStG) und Spaltungen (§ 38 Abs 6 UmgrStG) soll die GrESt-Berechnung nach § 4 iVm § 7 GrEStG bei Realteilungen gemäß § 31 Abs 3 UmgrStG an die zusätzliche Voraussetzung geknüpft sein, dass die betreffenden *„Grundstücke nicht innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach diesem Bundesgesetz begünstigten Erwerbsvorganges waren“*, wobei mit der Wendung *„nach diesem Bundesgesetz“* das UmgrStG gemeint ist.[10]) Sinn und Zweck dieser Einschränkung dürfte die Bestrebung sein, GrESt-begünstigte Grundstücksübertragungen durch Zusammenschlüsse mit zeitnah darauffolgenden Realteilungen zu vermeiden.[11])

---

[5]) BGBl II 2015/442, augegeben am 21. 12. 2015.
[6]) Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 36.
[7]) Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 4.
[8]) Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 4.
[9]) Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 40; *Bodis/Fiala/Lattner/Ofner*, Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz, in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16, SWK-Spezial (2015) 86 (100); *Schimmer/Stückler*, Die Grunderwerbsteuer nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016, ÖStZ 2015, 455 (461); *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG[5] (2015) § 31 Rz 24.
[10]) Vgl *Mühlehner* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG (1999) § 31 Rz 17; *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG[4] (2015) § 31 Rz 56; *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG[5], § 31 Rz 24.
[11]) Den Gesetzesmaterialien sind zur Frage der gesetzgeberischen Motive und Hintergründe der bereits in der Stammfassung des UmgrStG (BGBl 1991/699) enthaltenen, jedoch (gemeinsam mit den umgründungssteuerlichen GrESt-Begünstigungen) erst im Zuge des parlamentarischen Verfahrens durch den Finanzausschuss eingefügten Einschränkung keine Aussagen zu entnehmen (vgl AB 354 BlgNR 18. GP, 2).

Nach bisheriger, in Zusammenhang mit Realteilungen ebenfalls an diese Voraussetzung anknüpfende Rechtslage[12]) war die GrESt in solchen Fällen grundsätzlich[13]) nach allgemeinem GrESt-Regime anstatt vom zweifachen Einheitswert vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (§ 4 Abs 1 GrEStG idF vor dem StRefG 2015/2016).[14]) Der Wert der Gegenleistung ist der anteilig auf das betreffende Grundstück entfallende gemeine Wert der realteilungsbedingt aufgegebenen Gesellschafterrechte an der teilenden Personengesellschaft.[15])

Völlig unklar ist mE aber, wie sich die GrESt seit dem StRefG 2015/2016 in jenen Fällen ermitteln soll, in denen die betreffenden Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre bereits Gegenstand eines nach dem UmgrStG begünstigten Erwerbsvorgangs waren. Denn während § 31 Abs 3 UmgrStG für solche Fälle die Anwendung der bei Umgründungen grundsätzlich maßgeblichen Regelungen auszuschließen scheint, soll sich die GrESt gemäß § 4 Abs 1 Satz 2 GrEStG bei Vorgängen nach dem UmgrStG hinkünftig *„immer"* vom Grundstückswert berechnen und der GrESt-Tarif bei Vorgängen nach dem UmgrStG gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG ohne weitere Differenzierung stets 0,5 % betragen, sofern nicht land- und forstwirtschaftliche Grundstücke betroffen sind. Eine rechtsfolgenseitige Unterscheidung zwischen Realteilungen, bei denen die betreffenden Grundstücke bereits innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach dem UmgrStG begünstigen Erwerbsvorgangs waren, und solchen, auf die dies nicht zutrifft, ist dem GrEStG nicht zu entnehmen. Auch die ErlRV bestärken den Eindruck, dass das Regime der §§ 4 Abs 1 Satz 2 und 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG offenbar bei sämtlichen Realteilungen nach dem UmgrStG maßgeblich sein soll, zumal das Heranziehen des Grundstückswerts als Bemessungsgrundlage umgründungsbedingter Erwerbsvorgänge mit dem bei Mehrfachumgründungen gleichermaßen zutreffenden Umstand begründet wird, dass *„bei diesen Rechtsvorgängen eine Gegenleistung in vielen Fällen nur mit besonders hohem Aufwand oder gar nicht ermittelt werden kann"*,[16]) und zudem der GrESt-Satz bei Umgründungsvorgängen *„immer 0,5 % vom Grundstückswert betragen"* soll, sofern es sich nicht um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelt.[17])

Die Einschränkung des § 31 Abs 3 UmgrStG dürfte somit mit den Bestimmungen der §§ 4 Abs 1 Satz 2 und 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG in Widerspruch stehen. Zur Auflösung dieses Widerspruchs dürften zwei Ansätze denkbar sein:

- Entweder interpretiert man § 31 Abs 3 UmgrStG als *lex specialis* zu den §§ 4 Abs 1 Satz 2 und 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG, die Letztere bei solchen Realteilungen in ihrem

[12]) Vgl dazu aus rechtspolitischer Sicht kritisch *Schlager*, Gebühren und Verkehrsteuern als „sonstige Rechtsfolgen" des Umgründungssteuerrechtes, WT 3/1992, 5 (5); *Steinmaurer* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen[7] (2007) § 31 Rz 16.

[13]) Sofern es sich nicht um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelte, bei denen der einfache Einheitswert unabhängig von der Frage als Bemessungsgrundlage heranzuziehen war, ob Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach dem UmgrStG begünstigten Erwerbsvorgangs waren (§ 4 Abs 2 Z 2 lit d idF vor dem StRefG 2015/2016).

[14]) Vgl VwGH 29. 1. 2009, 2008/16/0126; 20. 6. 1990, 89/16/0101; *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG[4], § 31 Rz 61; aA *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG[5], § 31 Rz 24, wonach sich die GrESt diesfalls vom Verkehrswert des Grundstücks bemessen sollte.

[15]) Bei äquivalenzwahrenden Realteilungen entspricht der anteilig auf das betreffende Grundstück entfallende gemeine Wert der aufgegebenen Gesellschafterrechte dem Teilwert des Grundstücks. Der Teilwert ist jener Betrag, den der Erwerber des übertragenen Betriebsvermögens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für ein einzelnes Wirtschaftsgut ansetzen würde (§ 6 Z 1 EStG). Bei Vorliegen einer Äquivalenzverletzung muss zur Ermittlung des anteilig dem betreffenden Grundstück gegenüberstehenden gemeinen Werts der aufgegebenen Gesellschafterrechte zunächst festgestellt werden, wie viel Prozent des gemeinen Werts des übertragenen Vermögens auf das mit dem Teilwert bewertete Grundstück entfallen. Die GrESt-Bemessungsgrundlage ergibt sich sodann aus dem gemeinen Wert der teilungsbedingt aufgegebenen Gesellschafterrechte multipliziert mit dem ermittelten Prozentsatz (vgl *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG[4], § 31 Rz 61 f).

[16]) ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 36.

[17]) ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 40.

Anwendungsbereich verdrängt, im Zuge deren Erwerbsvorgänge betreffend Grundstücke verwirklicht werden, die bereits innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach dem UmgrStG begünstigten Erwerbsvorgangs waren.

- Oder aber man beschränkt § 31 Abs 3 UmgrStG in teleologischer Reduktion auf die Aussage, dass sich die GrESt bei aufgrund von Realteilungen verwirklichten Erwerbsvorgängen iSd § 1 GrEStG gemäß § 4 iVm § 7 GrEStG berechnet und misst solcherart der Wendung *„sofern diese Grundstücke nicht innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach diesem Bundesgesetz begünstigten Erwerbsvorganges waren“* seit dem StRefG 2015/2016 keine Bedeutung mehr zu.

Letzterem Ansatz ist mE der Vorzug zu geben, weil eine alternative Interpretation von § 31 Abs 3 UmgrStG als *lex specialis* gegenüber den §§ 4 Abs 1 Satz 2 und 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG dem Wortlaut des § 31 Abs 3 UmgrStG nach zur Folge hätte, dass bei realteilungsbedingten Erwerbsvorgängen betreffend solche Grundstücke, die bereits innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach dem UmgrStG begünstigten Erwerbsvorgangs waren, nicht nur die umgründungsspezifischen Bestimmungen der §§ 4 Abs 1 Satz 2 und 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG, sondern pauschal *„§ 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987“* nicht zur Anwendung kommen könnten. Dies hätte wiederum zur Folge, dass sich die GrESt auch nicht auf Basis des Werts der Gegenleistung unter Heranziehung des allgemeinen GrESt-Tarifs von 3,5 % (§§ 4 Abs 1 Satz 1 und 7 Abs 1 Z 3 GrEStG) ermitteln könnte und auch sonst keine alternativ anwendbaren Bestimmungen betreffend GrESt-Bemessungsgrundlage und GrESt-Tarif existieren würden. Das GrEStG dürfte dann schlichtweg nicht vollzogen werden können, was aber mit Sicherheit noch weniger der Absicht des Gesetzgebers entspräche, als bei Realteilungen im Zuge von Mehrfachumgründungen die GrESt bei sämtlichen Erwerbsvorgängen begünstigt nach den §§ 4 Abs 1 Satz 2 und 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG zu berechnen.

Auf den Punkt gebracht

Die §§ 4 Abs 1 Satz 2 und 7 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG ordnen seit dem StRefG 2015/2016 an, dass die GrESt bei Vorgängen nach dem UmgrStG hinkünftig *„immer“* vom Grundstückswert zu berechnen ist und der GrESt-Tarif 0,5 % beträgt, sofern nicht land- und forstwirtschaftliche Grundstücke betroffen sind. § 31 Abs 3 UmgrStG, wonach die GrESt bei realteilungsbedingten Grundstückserwerben nur unter der Voraussetzung nach § 4 iVm § 7 GrEStG zu ermitteln ist, dass *„diese Grundstücke nicht innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach diesem Bundesgesetz begünstigten Erwerbsvorganges waren“*, steht dazu im Widerspruch. Dieser Widerspruch ist mE durch teleologische Reduktion des § 31 Abs 3 UmgrStG aufzulösen und die GrESt in Zusammenhang mit realteilungsbedingten Grundstückserwerben auch dann vom Grundstückswert unter Heranziehung GrESt-Tarifs in Höhe von 0,5 % zu ermitteln, wenn die betreffenden Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre bereits Gegenstand eines nach dem UmgrStG begünstigten Erwerbsvorgangs waren.

Eine eindeutige Klärung der gegenständlichen Problematik durch den Gesetzgeber wäre im Interesse der Rechtssicherheit wünschenswert. Sofern vom Gesetzgeber (zur Vermeidung GrESt-begünstigter Grundstücksübertragungen durch Mehrfachumgründungen) materiell eine Beibehaltung der Einschränkung beabsichtigt sein sollte, wäre es mE sinnvoll, diese direkt im GrEStG zu verankern, indem man etwa die Anwendung des bei Umgründungen grundsätzlich maßgeblichen besonderen GrESt-Tarifs in Höhe von 0,5 % in § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG von einer entsprechenden Bedingung abhängig macht. In § 31 Abs 3 UmgrStG selbst sollte die Einschränkung zur Vermeidung von Widersprüchen zwischen UmgrStG und GrEStG einerseits und von Vollzugsschwierigkeiten andererseits jedenfalls entfallen.

Da sich im Übrigen die GrESt ohnehin bei sämtlichen – sowohl im Rahmen von Umgründungen als auch außerhalb von solchen verwirklichten – Erwerbsvorgängen iSd § 1 GrEStG gemäß § 4 iVm § 7 GrEStG berechnet, dürfte den in den §§ 6 Abs 6, 11 Abs 5, 22 Abs 5, 26 Abs 4, 31 Abs 3 und 38 Abs 6 UmgrStG seit dem StRefG 2015/2016 enthaltenen Verweisen auf § 4 iVm § 7 GrEStG kein besonderer Erklärungswert zukommen, sodass diese *de lege ferenda* gänzlich entfallen könnten.

*

Anmerkung: Nach § 31 Abs 3 UmgrStG idF StRefG 2015/2016 ist bei Grundstückserwerben aufgrund einer Realteilung nach § 27 UmgrStG die Grunderwerbsteuer *„gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes“* zu berechnen. Dies gilt allerdings nicht, sofern diese Grundstücke *„innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach diesem Bundesgesetz begünstigten Erwerbsvorganges waren“*.

Bergmann weist darauf hin, dass die Bedeutung dieser Einschränkung – zumindest nach dem Gesetzeswortlaut – unklar sei: Da § 4 GrEStG die Bemessungsgrundlage und § 7 GrEStG den Tarif regle, werde die Grunderwerbsteuer bei sämtlichen Erwerbsvorgängen iSd § 1 GrEStG gemäß § 4 GrEStG iVm § 7 GrEStG berechnet. Unzweifelhaft gelte dies somit auch bei realteilungsbedingten Grundstückserwerben, und nichts anderes könne gelten, wenn die betreffenden Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre bereits umgründungsbedingt begünstigt erworben wurden.

Welche Bedeutung hat nun die Einschränkung in § 31 Abs 3 UmgrStG? Nach *Bergmann* gar keine: § 31 Abs 3 UmgrStG soll im Wege einer teleologischen Reduktion auf den ersten Satzteil *„beschränkt“* und damit die Einschränkung *„sofern diese Grundstücke nicht innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach diesem Bundesgesetz begünstigten Erwerbsvorganges waren“* ausgeblendet werden. Eine davon abweichende Interpretation hätte zur Folge, dass die Grunderwerbsteuer in diesen Fällen nicht *„gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes“* zu berechnen wäre, womit das GrEStG *„schlichtweg nicht vollzogen werden“* könnte.

Da § 31 Abs 3 UmgrStG mit dem StRefG 2015/2016 unter Beibehaltung der Einschränkung neu gefasst wurde, erscheint es jedoch höchst zweifelhaft, ob das „Wegdenken“ der Einschränkung als Interpretationsergebnis tatsächlich der Absicht des Gesetzgebers entspricht. Viel näher liegt dagegen eine andere – von *Bergmann* alternativ angeführte, jedoch verworfene – Interpretation: Wurden die betreffenden Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre bereits umgründungsbedingt begünstigt erworben, fällt anlässlich der realteilungsbedingten Erwerbe naturgemäß auch Grunderwerbsteuer an, die zwar nach § 4 GrEStG iVm § 7 GrEStG berechnet wird, allerdings nicht unter Anwendung der umgründungsspezifischen Begünstigungen des § 4 Abs 1 Satz 2 und § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG.

*Andrei Bodis**)

*) Dr. Andrei *Bodis* ist Mitarbeiter der Abteilung für Einkommen- und Körperschaftsteuer im BMF.

Grundstückswertverordnung im Bundesgesetzblatt

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung – GrWV) wurde in BGBl II 2015/442, ausgegeben am 21. 12. 2015, kundgemacht.