

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg
Christian Zenz

Immobilien und Steuern

Steuerliche Entwicklungen bei privaten Grundstücksverkäufen
Grunderwerbsteuerliche Positionen nach (Folge-)Spaltungen
Umsatzsteuroption nach umgründungsbedingtem Mieterwechsel
Vermietung an einen nahezu optionstauglichen Mieter

Der aktuelle Fall

Immobilienenertragsteuer bei Verkauf eines Superädifikates

Immobilien und Recht

Rechtsschutzversicherung und Wohnungseigentum
Wird der Lagezuschlag zum Lotteriespiel?

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung des VwGH und OGH samt Anmerkungen

Grunderwerbsteuerliche Positionen nach (Folge-)Spaltungen

Roman Thunshirn

Kommt es nach Verwirklichung eines GrESt-Tatbestands zu (Mehrfach-)Spaltungen, stellt sich die Frage, wer Schuldner der GrESt aus den zuvor verwirklichten Erwerbsvorgängen ist, weil plötzlich mehrere Rechtsträger mögliche Bescheidadressaten sind. Ergeht der Bescheid an den „falschen“ Rechtsnachfolger, so ist er unwirksam. Die Frage ist insbesondere dann von praktischer Relevanz, wenn vor Erlassung eines Berichtigungs-, Wiederaufnahme- oder GrESt-Bescheides die (Folge-)Spaltung wirksam wurde. Dasselbe gilt bei nachträglichen Festsetzungen sowie bei Vorgängen nach § 17 GrEStG, bei Anrechnung all-fälliger vorausgehender Erwerbe (§ 1 Abs 4 und 5 GrEStG) sowie für die Beurteilung der verfahrensrechtlichen Legitimation. Insbesondere bei Mehrfachspaltungen kann unklar sein, wer „richtiger“ Rechtsnachfolger aus früheren Erwerben ist.



Mag. Dr. Roman Thunshirn ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner der Merkur Treuhand AG in Wien.

1. Beispiel zur Darstellung der Problematik

Die Problematik der Frage, wer bei Mehrfachspaltungen „richtiger“ Rechtsnachfolger aus früheren Erwerben ist, lässt sich durch das folgende Beispiel verdeutlichen:

Beispiel

A-GmbH kauft am 1. 3. 2018 ein Grundstück X. Im Jahr 2019 wird A-GmbH zum 31. 12. 2018 in B-GmbH und C-GmbH aufgespalten. B-GmbH erhält Grundstück X, das an C-GmbH vermietet ist, sowie Patentrechte. C-GmbH erhält den operativen Betrieb.

Fallkonstellation 1: Der Erwerb des Grundstücks X wird im Jahr 2019 nach Eintragung der Spaltung von B-GmbH rückabgewickelt. Ist B-GmbH oder C-GmbH zum Antrag nach § 17 GrEStG legitimiert?

Fallkonstellation 2: Im Jahr 2022 ergeht ein Wiederaufnahmebescheid. An wen ist dieser zu richten?

2. Allgemeine zivilrechtliche Rechtsgrundlagen

Gemäß § 14 Abs 2 SpaltG gehen mit Eintragung der Spaltung im Firmenbuch die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan (oder Spaltungs- und Übernahmevertrag)¹ vorgesehenen Zuordnung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft über. Grundlage für den Vermögensübergang ist der Spaltungsplan. Er enthält mit dem Spaltungsbericht und den Prüfberichten die notwendigen Informationen für Anteilshaber, Gläubiger und Behörden.² Die

in § 14 Abs 2 Z 1 SpaltG angeordnete (partielle) Gesamtrechtsnachfolge wirkt *ipso iure*.³ Gemäß § 2 Abs 1 SpaltG muss der Spaltungsplan ua jedenfalls enthalten:

- den Spaltungsstichtag (Z 7),
- die genaue Beschreibung und Zuordnung der Vermögensteile, die an jede der übernehmenden Gesellschaften übertragen werden (Z 10), sowie
- eine Auffangregelung für Vermögensteile, die sonst aufgrund des Spaltungsplans keiner der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften zugeordnet werden können (Z 11).

Die Vermögensgegenstände müssen im Spaltungsplan individualisiert und abgegrenzt werden können, damit für Außenstehende die notwendige Klarheit und Bestimmtheit vorliegt.⁴ Bei der Zuteilung der Vermögensgegenstände wird den beteiligten Gesellschaftern weitestgehende Gestaltungsfreiheit eingeräumt. Auch einzelne Vermögensgegenstände – nicht nur zusammengefasste Vermögenseinheiten wie Betriebe – können übertragen werden.⁵ Auch erst nach dem Spaltungsstichtag, aber vor Eintragung der Spaltung erworbene Vermögensrechte, die Bestandteil des von der Spaltung erfassten Betriebsteils sind, gehen über.⁶

3. Auslegung des Spaltungsplans und Umfang der Auffangregelung

Aufgrund des § 2 Abs 1 Z 11 SpaltG ist die Aufnahme einer Regelung über die Zuordnung von Vermögensteilen, die sonst aufgrund des Spaltungsplans keiner der an der Spaltung be-

¹ In weiterer Folge wird vereinfacht nur mehr vom „Spaltungsplan“ gesprochen.

² *Kalss*, Handkommentar zur Verschmelzung, Spaltung, Umwandlung² (2010) § 2 Rz 2 mwN; OGH 21. 12. 2004, 4 Ob 241/04a.

³ OGH 4. 11. 1999, 2 Ob 237/99p uva.

⁴ OGH 21. 12. 2004, 4 Ob 241/04a.

⁵ OGH 28. 4. 2005, 8 Ob 36/05k.

⁶ OGH 28. 4. 2005, 8 Ob 36/05k.

teiligten Gesellschaften zugeordnet werden können, also einer „Generalklausel“ für vergessene oder noch nicht erkennbare Vermögensteile, zwingend.⁷ Die Auffangregelung greift nur für tatsächlich vergessene und nicht erwähnte Gegenstände. Sofern die Interpretation des Spaltungsplans ergibt, dass der Gegenstand nicht vergessen, sondern lediglich unklar zugeordnet wurde, und im Wege der Interpretation ein Ergebnis erreicht werden kann, kommt die Auffangklausel nicht zum Tragen.⁸ Die Vorschriften des SpaltG sind gegenüber den Vorschriften des ABGB sowohl *leges posteriores* als auch *leges speciales*. Sie erfordern eine mit der Spaltungs-RL konforme Auslegung. Für die Auslegung des Spaltungsplans ist der Adressatenkreis „außenstehender Geschäftspartner“⁹ relevant, also die Maßfigur eines durchschnittlich verständigen und kundigen Geschäftspartners, der Bilanzen und vergleichbare Unterlagen zu lesen im Stande ist. *Kalss*¹⁰ tritt auch für die Anwendung der Unklarheitsregelung des § 915 ABGB ein, weil das Verhältnis des Außenstehenden auf der einen Seite und aller an der Spaltung beteiligten Gesellschaften auf der anderen Seite zu beurteilen und unter diesem Blickwinkel von einer einseitigen Formulierung auszugehen sei. Dieses Ergebnis deckt sich auch mit der wortgleichen Bestimmung des dUmwG.¹¹

Bei der Auslegung ist zu beachten, dass der Begriff „Betrieb“ weiter ist als die Negativumschreibung des verbleibenden Vermögens. Der OGH¹² führt aus: „Welche Vermögensteile übergehen, bestimmt sich nach dem Spaltungsplan. Die genaue Zuordnung der einzelnen Vermögensgegenstände ist wegen der Charakteristika der Spaltung, nämlich der gegenständlich beschränkten und privatautonom gestaltbaren Gesamtrechtsnachfolge, unbedingt notwendig und stellt das Kernstück des Spaltungsplanes dar.“¹³ Zur Kennzeichnung der nicht übertragenen oder ausgenommenen Teile reicht unter Umständen eine negative Aufzählung aus, es genügt, wenn die zu übertragenden Vermögensteile bestimmbar sind.¹⁴

⁷ *Kalss*, Handkommentar², § 2 Rz 13; OGH 21. 12. 2004, 4 Ob 241/04a, mit Anmerkung *Reich-Rohrwig*, *ecolex* 2005/285, 622 (622).

⁸ *Kalss*, Ausprägungen und Auswirkungen des Transparenzgebots im Kapitalmarkt-, Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, in *FS Doralt* (2004) 275 (292); *Reich-Rohrwig*, *ecolex* 2005/285, 622 (622).

⁹ *Kalss* in *FS Doralt*, 275 (292); OGH 20. 2. 2014, 6 Ob 229/13i; 21. 12. 2004, 4 Ob 241/04a, mit Anmerkung *Reich-Rohrwig*, *ecolex* 2005/285, 622 (622).

¹⁰ FN 9.

¹¹ *Reich-Rohrwig*, *ecolex* 2005/285, 622 (622), mit Verweis auf *Priester* in *Lutter*, dUmwG³ (2004) § 126 Rz 14, *Semler/Stengel*, dUmwG⁴ (2017) § 126 Rz 25; *Hörtnagl* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, dUmwG³ (2009) § 131 Rz 110.

¹² OGH 4. 11. 1999, 2 Ob 237/99p.

¹³ *Kalss*, Handkommentar², § 2 Rz 13.

¹⁴ *P. Doralt*, Zur Gestaltung handelsrechtlicher Vorschriften über die Spaltung, in *FS Kastner* (1992) 123 (141).

4. Steuerliche Rechtsgrundlagen

Steuerliche Rechtsgrundlagen sind die Fusionsrichtlinie¹⁵ sowie Art VI UmgrStG. § 32 UmgrStG knüpft an das SpaltG an, auch was die Auslegung des Spaltungsplans betrifft.¹⁶ Aufgrund der Eintragung der Spaltung sind durch die Ipso-iure-Wirkung auch Behörden an die Rechtsfolgen gebunden.¹⁷ Im Rahmen von Spaltungen verwirklichte Übertragungen erfolgen somit steuerlich *ex lege* und im Wege der (partiellen) Universalsukzession.¹⁸ Daher gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts auf den Rechtsnachfolger über.¹⁹ Das gilt sowohl in materiell- als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht.²⁰

Der spaltungsbedingte Übergang betrifft nicht nur Tatbestände nach Eintragung der Spaltung, sondern auch sämtliche Tatbestände vor Eintragung der Spaltung, soweit sie sich auf nach dem Spaltungsplan übergegangene Rechtspositionen beziehen.²¹ Die Universalsukzession umfasst alle Abgabenarten, etwa auch Nachzahlungspflichten,²² steuerliche Haftung und daraus ableitbare verfahrensrechtliche Positionen. Der Übergang erfolgt unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger noch existent ist.²³

5. Dispositionsgrenzen über Steueransprüche und den Bescheidadressaten

Der sich nach dem SpaltG ergebenden Dispositionsbefugnis hinsichtlich der Zuordnung von Vermögen sind, was die Steuerfolgen betrifft, Grenzen gesetzt. Zwar kann über die Zuordnung von Vermögensbestandteilen (ua bereits entstandene bestehende Steueransprüche und

¹⁵ Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl L 225 vom 20. 8. 1990, S 1, und ihre Ergänzung in der Änderungs-RL (RL 2005/19/EG vom 17. 2. 2005, ABl L 58 vom 4. 3. 2005, S 19).

¹⁶ *Waitz-Ramsauer* in *Kofler*, UmgrStG⁷ (2018) § 32 Rz 7 ff und Rz 32.

¹⁷ *Waitz-Ramsauer* in *Kofler*, UmgrStG⁷, § 32 Rz 33.

¹⁸ VwGH 8. 7. 2009, 2008/15/0031, mit Hinweis auf *Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG⁵ (2015) § 35 Rz 19, sowie *Ritz*, BAO³ (2005) § 19 Tz 1; *Damböck/Andreas/Spornberger*, Übergang von Abgabenverbindlichkeiten durch Spaltung, *taxlex* 2010, 421 (421 ff); Anm *Prillinger*, *ecolex* 2008/325, 859 (859); *BMF*, Zweifelsfragen Salzburger Steuerdialog 2007, BMF-010103/0073-VI/2007, Pkt 7.3.

¹⁹ VwGH 28. 6. 2007, 2006/16/0199, mit Hinweis auf *Ritz*, BAO³, § 19 Tz 4.

²⁰ Zur verfahrensrechtlichen Stellung VwGH 25. 2. 1993, 92/16/0114; *Ritz*, BAO⁴ (2011) § 19 Tz 4; *Hohenwarther/Mayr* in *Holoubek/Lang*, BAO (2012) 363 ff sowie § 3 Rz 6 ff; *Waitz-Ramsauer* in *Kofler*, UmgrStG⁷, § 34 Rz 10 ff.

²¹ *Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG⁵, § 35 Rz 19, mit Verweis auf Rz 1687a UmgrStR.

²² *Varga/Wolf*, Die abgabenrechtliche Rechtsnachfolge iSd § 19 BAO bei Handelsspaltungen und Haftungsbegrenzung, *ÖStZ* 2003, 349 (349 ff).

²³ VwGH 1. 9. 1999, 98/16/0121; 30. 9. 2004, 2004/16/0164; UFS 24. 9. 2010, RV/0228-L/07.

Steuerschulden)²⁴ disponiert werden, nicht jedoch über die Steuerfolgen der Zuordnung. Während zum Spaltungsstichtag bereits entstandene Steuerforderungen frei zwischen den Nachfolgesellschaften zugeordnet werden können,²⁵ folgen nach dem Stichtag entstehende Steueransprüche dem zugrunde liegenden Vermögensgegenstand und dem darauf basierenden Steuerermittlungskonzept.

Für die GrESt bedeutet dies: Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 GrEStG anders als die Ertragsteuer zeitpunktbezogen mit Verwirklichung eines Sachverhalts nach § 1 GrEStG. Dieser Zeitpunkt ist unabhängig vom Eigentum am Grundstück relevant für die Person des Steuerschuldners („richtiger“ Bescheidadressat) und jene Person, die einen Anspruch iSd § 17 GrEStG hat. Sobald die Steuerschuld entstanden ist, kann sie unabhängig vom Eigentum am Grundstück im Spaltungsplan frei zugeordnet werden. Aufgrund der spaltungsrechtlichen Dispositionsfreiheit können Eigentum am Grundstück und Steuerschuld somit auseinanderfallen. Andererseits ist es unzulässig, nach dem Spaltungsstichtag verwirklichte Grunderwerbsteueratbestände jenem Rechtsträger zuzuordnen, der sie nicht verursacht hat.

Aus der Zuordnung im Spaltungsplan folgt somit zwingend der Bescheidadressat. Wird die GrESt-Schuld etwa der übernehmenden Gesellschaft zugeordnet, so ist diese „richtiger“ Bescheidadressat. Darüber hinaus ist eine Disposition über den Bescheidadressaten unzulässig, einer Parteien- oder Behördenvereinbarung nicht zugänglich und gegebenenfalls unwirksam. Auch eine Parteienvereinbarung über den Zustelladressaten ist unzulässig.²⁶ Eine Trennung von Steuerschuld und Bescheidadressat ist nicht möglich. Bescheide sind daher an die aufgrund der Zuordnung im Spaltungsplan jeweils übernehmende Gesellschaft zu richten, andernfalls der Bescheid keine Rechtswirkung entfaltet.²⁷ Die Zuordnung ergibt sich ausschließlich aus dem Spaltungsplan.²⁸ Ergeht der Bescheid an den falschen Nachfolgerechtsträger, so entfaltet er keine Rechtswirkungen. Die Zustellung an den falschen Rechtsträger bewirkt auch keine Hemmung/Unterbrechung der Verjährung.

²⁴ Soweit § 16 Abs 5 UmgrStG iVm § 33 Abs 5 UmgrStG keine zwingende entgegenstehende Regelung enthält.

²⁵ UFS 24. 9. 2010, RV/0228-L/07, mit Hinweis auf Ritz, BAO³, § 19 Tz 18.

²⁶ FN 25.

²⁷ VwGH 26. 2. 2013, 2010/15/0017; 4. 6. 2008, 2005/13/0135; 8. 7. 2009, 2008/15/0031, mit Hinweis auf Zöchling in Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG⁵, § 35 Rz 19; Rz 1687a UmgrStR; Waitz-Ramsauer in Kofler, UmgrStG⁷, § 34 Rz 12; zur GrESt BFG 17. 12. 2018, RV/2100805/2013 (gemäß § 23 Abs 3 BFGG nicht veröffentlicht); Ritz, BAO⁵ (2014) § 19 Tz 18; Hirschler/Sulz/Oberkleiner, Bescheidadressat nach Umgründung, BFGjournal 2014, 187 (189); zur GesSt VwGH 1. 9. 1999, 98/16/0121; zur KöSt VwGH 8. 7. 2009, 2008/15/0031; UFS 24. 9. 2010, RV/0228-L/07.

²⁸ FN 27.

6. Folgt die GrESt im Zweifel dem Grundstück oder dem Betrieb?

Bei der GrESt handelt es sich nicht um eine persönliche Steuer, sondern um eine Verkehrssteuer. Diese ist idR dem Betrieb, der sie verursacht hat, zuzuordnen und zwar deswegen, weil diesem das „verursachende Vermögen“ steuerlich zuzurechnen ist. Das ergibt sich auch aus § 32 UmgrStG: Unter „Vermögensteilen“ sind nicht „irgendwelche“ Vermögen, sondern jene, wie sie in § 32 UmgrStG aufgezählt sind (Betriebe, Teilbetriebe iSd § 12 Abs 2 UmgrStG) zu verstehen. Da Grundstücke nicht als „Vermögen“ iSd § 32 UmgrStG gelten, kann darunter nur ein (Teil-)Betrieb zu verstehen sein. Eine Ausnahme davon besteht aber dann, wenn im Spaltungsplan aufgrund der Dispositionsbefugnis eine einmal entstandene GrESt-Schuld abweichend zugeordnet ist. Die Zuordnung einer GrESt-Schuld zu bloßen Grundstücken ist aufgrund des § 32 Abs 2 UmgrStG steuerlich zwar nicht der Regel- bzw. Idealfall. Eine Zuordnung nicht zum (Teil-)Betrieb ist aber möglich und bedarf einer Regelung im Spaltungsplan. Jedenfalls existiert keine zwingende Verknüpfung mit dem Betrieb.

Unklar ist, ob die verfahrensrechtliche Position für Wiederaufnahmen, Berichtigungen und § 17 GrEStG-Ansprüche von bereits in der Vergangenheit verwirklichten Tatbeständen isoliert betrachtet abgespalten werden kann.

Praktisch fraglich könnte nun sein, ob, wenn sich aus dem Spaltungsplan nichts Anderes eindeutig ergibt, eine nachträglich vorgeschriebene GrESt-Schuld im Zweifel der den Betrieb übernehmenden Gesellschaft, der Grundstückseigentümerin oder entsprechend der Auffangklausel vorzuschreiben ist. *Damböck/Andreas/Spornberger*²⁹ halten dazu fest: „Wird ein Betrieb abgespalten, wird oftmals schon aufgrund des Wortlauts des Vertragstexts (zB ‚übertragen werden alle dem Betrieb zugehörenden Aktiva und Passiva‘ oder ‚übertragen wird der Betrieb mit allen dazugehörenden Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten, Aktiva und Passiva‘) seine Auslegung ergeben, dass bestehende Verbindlichkeiten aus Abgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind,³⁰ mit den sonstigen Bestandteilen des Betriebsvermögens übergehen sollen. Zu denken ist idZ an Abgaben wie etwa die betriebsbezogene Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer eines Betriebsgrundstücks udgl. Die in der Kommentarliteratur vertretene Ansicht, dass Abgabenansprüche und Zahlungsansprüche entsprechend ihrer Zuordnung zum betreffenden Vermögensteil aufzuteilen (dem jeweiligen Ge-

²⁹ *Damböck/Andreas/Spornberger*, taxlex 2010, 421 (421 ff).

³⁰ Sogenannte Betriebssteuern, vgl *Stoll*, BAO (1994) 166; Betriebssteuern ist gemein, dass sie wegen des Zusammenhangs mit dem Betrieb des Steuerpflichtigen als Betriebsausgaben anzusehen sind, VwGH 20. 12. 1960, 0978/60.

samtrechtsnachfolger zuzuordnen) sein werden, wird daher häufig jenem Auslegungsergebnis entsprechen, das in aller Regel für durch den Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) nicht explizit zugeordnete Abgabenverbindlichkeiten aus Objektsteuern erreicht werden wird.“

Die von mir vertretene Lösung ist die, dass eine (nicht bedachte und/oder nachträgliche) GrESt-Schuld ebenso wie grunderwerbsteuerliche Rechtspositionen zu behandeln ist, wie auch alle anderen Vermögensgegenstände und Schulden. Existiert keine ausdrückliche Zuordnung, ist im Wege der Interpretation des Spaltungsplans festzustellen, wem die Position zuzuordnen ist. Kommt man zu keinem zweifelsfreien Ergebnis, so findet die Auffangklausel Anwendung. Diese Vorgehensweise kann, muss aber nicht dazu führen, dass die GrESt-Schuld (Position) dem Betrieb folgt. Gerade bei Betriebsabsplattungen, wenn Grundstücke zurückbehalten werden, besteht kein Grund dafür oder dagegen, anzunehmen, dass jene Gesellschaft, die das Grundstück nicht übernimmt, für eine GrESt-Schuld eintreten soll oder ein Antragsrecht nach § 17 GrEStG hat. Die Generalklausel kommt im Zweifel deswegen zum Tragen, weil deren Zweck gerade die Regelung für nicht bedachte Umstände ist.

Für diese Rechtsfolgen ist es ohne Relevanz, ob die konkrete Behörde von der Spaltung Kenntnis hatte. Es gibt keine Rechtsgrundlagen dafür, dass die Kenntnis der Behörde von Bedeutung sei. Das UmgrStG legt genau fest, welche Abgabenbehörden von der Spaltung zu informieren sind (Betriebsfinanzamt). Die Spaltungsdokumente sind öffentlich zugängliche Unterlagen, wodurch es der GrESt-Behörde auch zumutbar ist, zu prüfen, ob im konkreten Fall Spaltungen vorgekommen sind und wer Rechtsnachfolger ist.³¹ Im Zweifel hat die Behörde vor Erlassung des Bescheides weitere Erhebungen vorzunehmen und Parteienghör zu gewähren. Es existiert auch keine Beweislastumkehr zu Gunsten der Behörde. Nach der Rechtsprechung ist vom Grundsatz auszugehen, dass eine Unvollständigkeit der Akten bzw Zweifel über deren Inhalt sich nicht zum Nachteil des Beschwerdeführers auswirken dürfen.

7. Spaltungsrechtliche Besonderheiten bei der Rechtsposition nach § 17 GrEStG

Die GrESt wird auf Antrag unter den in § 17 GrEStG genannten Voraussetzungen nicht festgesetzt bzw rückerstattet. Zu beachten ist, dass ein Erwerbsvorgang dann nicht rückgängig gemacht wurde, wenn der Vertrag zwar der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche freie Rechtsstellung nicht

wiedererlangt. Einen Antrag auf Rückerstattung kann nur derjenige stellen, der die Steuer als Abgabenschuldner entrichtet hat, oder derjenige, der die Abgabe für den Abgabenschuldner entrichtet hat. Es genügt allerdings nicht, dass die Entrichtung aus Mitteln des Antragstellers erfolgt ist, es muss bei der Bezahlung der Steuer durch einen Dritten ausdrücklich vermerkt werden, dass die Abgabe für den Abgabenschuldner entrichtet wird.

Bei Spaltungen kann es nun vorkommen, dass Steuerschuldner und Grundeigentümer auseinanderfallen, da die spaltungsrechtliche Zuordnung der GrESt-Schuld vom Eigentum am Grundstück losgelöst werden kann. § 17 GrEStG gilt auch für den Gesamtrechtsnachfolger. Verbleibt daher das Eigentum am Grundstück bei der absplattenden Gesellschaft, wird aber die Steuerschuld der neuen aufnehmenden Gesellschaft zugeordnet, so ist nur diese, nicht jedoch der Eigentümer als Gesamtrechtsnachfolger antragsberechtigt. Die Rückgängigmachung des Grunderwerbs muss hingegen bei der anderen Gesellschaft eintreten.

Da es nach Spaltungen – insbesondere, wenn längere Zeit verstrichen ist – unklar sein könnte, ob die (rückforderbare) Steuerschuld im Zweifel dem abgesplatteten Betrieb zuzuordnen ist oder der absplattenden Gesellschaft, die sich jedoch Grundstücke zurückbehält, empfiehlt es sich, hierfür im Spaltungsplan eine ausdrückliche Regelung aufzunehmen, da die Auffangklausel möglicherweise zu einem nicht gewünschten Ergebnis führen könnte. Dasselbe gilt für allfällige Wiederaufnahmesituationen, da hier nach Spaltungen unklar sein könnte, wer tatsächlich spaltungsbedingter Rechtsnachfolger des ursprünglichen GrESt-Schuldners ist.

8. Anwendungsbereich des § 15 SpaltG für die GrESt?

§ 15 SpaltG enthält Haftungsbestimmungen, die auch Abgabenverbindlichkeiten umfassen. Daraus ergibt sich, dass einerseits zwischen der Zuordnung der Vermögensgegenstände und andererseits der Haftung der beteiligten Gesellschaften für jeweils dem anderen Rechtsträger zugeordnete Schulden zu unterscheiden ist. § 15 SpaltG hat nichts mit der Frage des materiell Steuerpflichtigen zu tun, sondern normiert nur die Haftung der beteiligten Gesellschaft, die gerade nicht GrESt-pflichtig ist. Erst wenn die GrESt-Schuld beim Steuerpflichtigen nicht eingebracht werden kann, kommt § 15 SpaltG zum Tragen. Die Haftung kann nicht im verwaltungsbehördlichen Abgabenverfahren geltend gemacht werden, sondern im zivilrechtlichen Rechtsweg und nicht mittels Haftungsbescheides.³² Prillinger³³ führt dazu aus: „Für den An-

³¹ BFG 17. 12. 2018, RV/2100805/2013 (gemäß § 23 Abs 3 BFGG nicht veröffentlicht).

³² VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0135, mit Hinweis auf Ritz, BAO³, § 19 Tz 19.

³³ Anm Prillinger, *ecolx* 2008/325, 859 (859).

wendungsbereich der Abgabenvorschriften regelt § 19 BAO die Rechtsfolgen bei Vorgängen der Gesamtrechtsnachfolge. So gehen im Falle einer Spaltung nach dem SpaltG sämtliche Rechte und Pflichten (auch verfahrensrechtlicher Natur), die sich aus den Abgabenvorschriften ergeben, auf den Rechtsnachfolger über. In Entsprechung des § 19 BAO wären daher die aushaftenden Lohnsteuerbeträge im Wege eines an die Rechtsnachfolgerin der Bf gerichteten Haftungsbescheides vorzuschreiben gewesen. Für eine abgabenrechtliche Haftung des Rechtsvorgängers findet sich in der BAO keine passende Rechtsgrundlage, weil der Wortlaut des § 19 BAO nur auf die Rechtsstellung des Rechtsnachfolgers abzielt.³⁴

9. Anwendungsbereich des § 14 SpaltG für die GrESt?

§ 14 Abs 5 SpaltG lautet: „Solange einem Gläubiger nicht bekannt wird, welcher der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften die Verbindlichkeit zugeordnet ist, kann er Erklärungen, die diese Verbindlichkeit betreffen, gegenüber jeder von ihnen abgeben.“ Diese Regelung führt dazu, dass Erklärungen eines zivilrechtlichen Gläubigers solange wirksam einer an der Spaltung beteiligten Gesellschaft zugestellt werden können, als ihm die Zuordnung nicht bekannt ist. Es geht hier nicht um die Definition des Steuerpflichtigen, sondern um die Frage der fristwahren Zustellung von rechtsgeschäftlichen Erklärungen.³⁵ § 14 SpaltG entfaltet bloß zivilrechtliche Wirkungen.³⁶ Die Beurteilung der abgabenrechtlichen Wirkungen ergibt sich aus den verwaltungsrechtlichen Bestimmungen. Eine Bescheidzustellung an den „falschen“ Steuerpflichtigen, dem die GrESt-Schuld nicht zugeordnet ist, kann nicht auf § 14 SpaltG gestützt werden und wird dadurch auch nicht sanierbar.³⁷ Der VwGH³⁸ führt in diesem Zusammenhang aus: „Der angefochtene Bescheid wäre daher (nur mehr) an die Zweitbeschwerdeführerin zu richten und ihr zuzustellen gewesen. Daran ändert auch die zivilrechtliche Bestimmung des § 14 Abs 5 SpaltG nichts, wonach der Gläubiger in bestimm-

ten Fällen Erklärungen gegenüber jeder an der Spaltung beteiligten Gesellschaft abgeben kann. Da der angefochtene Bescheid nicht an die Zweitbeschwerdeführerin gerichtet war, entfaltet er gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin keine Rechtswirkungen.“

AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Häufig ist nach (mehreren) Spaltungen unklar, wer aus grunderwerbsteuerlicher Sicht Gesamtrechtsnachfolger ist. Diese Frage ist bei nachträglicher Bescheidänderung (Wiederaufnahme, Berichtigung, Anrechnung von Vorerwerben uÄ), für die Anwendung des § 17 GrEStG, bei andauernden offenen Verfahren, für das Parteiengehör und für die Beschwerde/Antragslegitimation von Bedeutung. Bescheide an den „falschen“ Rechtsnachfolger sind Nichtbescheide. Anträge durch den falschen Rechtsträger sind unwirksam. Für die Beurteilung der Rechtsnachfolge aus grunderwerbsteuerlicher Sicht sind ausschließlich die Regelungen des Spaltungsplans bzw des Spaltungs- und Übernahmevertrags unter Berücksichtigung der Generalklausel von Bedeutung, die auch steuerlich im Wege der (zivilrechtlichen) Auslegung der Spaltungsdokumente zu ermitteln sind. Es existiert für die Ermittlung des richtigen Rechtsnachfolgers aus Sicht der GrESt weder eine steuerliche Zweifelsregelung noch eine Beweislastumkehr. Daher empfiehlt es sich, bei Erstellung der Spaltungsdokumente besonderes Augenmerk auf grunderwerbsteuerliche Zweifelsfragen sowie auf allfällig denkbare Rückabwicklungen zu legen. Im Zweifel sollten Anträge nach § 17 GrEStG durch sämtliche Rechtsnachfolger gestellt werden, um einen allfälligen Fristablauf zu vermeiden.

Für die Verfasser von Kaufverträgen und der Spaltungsdokumente ist es weiters empfehlenswert, Regelungen aufzunehmen, die für Rechtssicherheit sorgen, wenn die Abgabenbehörde aufgrund der Unklarheit über den spaltungsbedingt richtigen Bescheidadressaten in Ausübung ihres Ermessens aufgrund der Regelung des § 9 Z 4 GrEStG einen (neuen) Bescheid an jene Person richtet, die im Vertrag gerade nicht als Träger der GrESt-Schuld angeführt ist.

³⁴ Varga/Wolf, ÖStZ 2003, 349 (349 f).

³⁵ Kalls, Handkommentar², § 14 Rz 98.

³⁶ VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0135, mit Verweis auf Vorjudikatur, insbesondere VwGH 16. 2. 1988, 87/14/0059; Ritz, BAO³, § 224 Tz 12.

³⁷ FN 31.

³⁸ VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0135.

immo aktuell-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

immo aktuell-Jahresabo 2019 inkl. Onlinezugang und App

(1. Jahrgang 2019, Heft 1-6)

EUR 198,40

Statt EUR 248,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01 24 630-53

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden.

AGB: www.lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: www.lindeverlag.at/datenschutz

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesandten Newsletter widerrufen werden.

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Fax: 01 24 630-53

Linde