

# Grunderwerbsteuerrechtliche Anteilsvereinigung entschärft

Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, wurde § 1 GrEStG ein neuer Abs 2a hinzugefügt. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt der Steuer auch eine Änderung des Gesellschafterbestands dergestalt, dass innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Hintergrund der Neuregelung war, dass der Tatbestand der Anteilsvereinigung im Allgemeinen nur bei Kapitalgesellschaften zur Anwendung kommt (siehe ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 34). Die Anteilsvereinigung selbst ist in § 1 Abs 3 GrEStG geregelt. Sie stellt vereinfacht gesagt – darauf ab, ob durch die Übertragung mindestens 95 % aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand einer Unternehmensgruppe gem § 9 KStG vereinigt werden.

Die Vereinigung von Anteilen bzw der Übergang von Anteilen sind nur dann ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 3 GrEStG, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein Grundstück gehört (VwGH 8.1.1970, 303/69). Durch die Anteilsvereinigung entstehen so viele Steuerfälle, wie sich im Vermögen der Gesellschaft Grundstücke befinden (zur deutschen Rechtslage BFH 28.6.1972, II 77/64, dBStBl II 1972, 719). Das GrEStG selbst enthält keine Bestimmung darüber, nach welchen Gesichtspunkten die Zugehörigkeit zum Vermögen der Gesellschaft zu beurteilen ist. Nach deutscher Ansicht (zum vergleichbaren deutschen GrEStG) entspricht der Ausdruck „gehören“ nicht dem Eigentum, sondern ist dieses weder für die Zugehörigkeit erforderlich noch genügend (Boruttau, GrEStG<sup>17</sup> [2011] § 1 Rz 989).

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein Grundstück dann einer Gesellschaft im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn zuzurechnen ist, wenn sie das Eigentum an diesem oder einen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks erworben hat (§ 1 Abs 1 GrEStG). Auch die Erlangung einer Verwertungsbefugnis kann dieses Grundstück dem Verwertungsberechtigten grunderwerbsteuerrechtlich zurechenbar machen (§ 1 Abs 2 GrEStG). Gegebenenfalls fallen hier die zivilrechtliche Betrachtungsweise und die wirtschaftliche auseinander.

Nach deutscher Ansicht (Boruttau, GrEStG<sup>17</sup>, § 1 Rz 990) gilt das Prinzip der grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnung aber auch für den Bereich der Anteilsvereinigung. Übertragen auf den österreichischen Rechtsbereich führte dies zu mehrfachen Zurechnungstatbeständen bzw Schwierigkeiten in der Zuordnung:

- **Variante 1:** A GmbH (A) ist Alleingesellschafterin der B GmbH (B). B erwirbt ein inländisches Grundstück. X, der Alleingesellschafter von A, veräußert in weiterer Folge seinen Geschäftsanteil an der A an den Y. Sofern A und B keine Steuergruppe iSd § 9 KStG bilden, wird kein Grunderwerbsteuertatbestand erfüllt. Der nachträgliche Erwerb des Grundstücks durch B führt zu keiner Zurechnung dieses Grundstücks zu A. Zu einer Anteilsvereinigung ist es nicht gekommen. Eine indirekte Anteilsvereinigung (mit Ausnahme der Steuergruppe) kennt das österreichische Grunderwerbsteuerrecht nicht.
- **Variante 2:** B ist Eigentümerin eines inländischen Grundstücks. A erwirbt sämtliche Anteile an B und verwirklicht damit eine Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG. Das Grundstück wäre damit im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn (auch) A zuzurechnen. Veräußert X nunmehr seinen Geschäftsanteil an A an den Y stellt sich die Frage, ob damit ein Grunderwerbsteuertatbestand erfüllt wird. A hält selbst kein Grundstück. Sehr wohl hat A aber einen Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt.

In der Literatur kam es zu Kontroversen darüber, ob die Verwirklichung einer Anteilsvereinigung die Gesellschaft, die die Anteile in sich vereinigt, grunderwerbsteuerlich zum Zurechnungssubjekt macht; vereinfacht gesagt, ob in Variante 2 Grunderwerbsteuer anfällt oder nicht.

Das BMF sah in einem Entwurf einer Ergänzung der Information des BMF vom 13.5.2016 zum Grunderwerbsteuergesetz, BMF-010206/0058-VI/5/2016, diesen Fall noch ausdrücklich als einen Grunderwerbsteuertatbestand erfüllend an. In der Endfassung der Ergänzung (Info des BMF vom 4.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017) wurde dieser Fall nicht (mehr) behandelt.

Durch das JStG 2018, BGBl I 2018/62, wird sowohl § 1 Abs 2a als auch § 1 Abs 3 GrEStG (die Gesetzesmaterialien bezeichnen es als „Klarstellung“) ein neuer Satz hinzugefügt, wonach zum Vermögen einer (Personen-)Gesellschaft ein inländisches Grundstück dann gehört, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gem § 1 Abs 1 oder Abs 2 GrEStG erworben hat. Eine Anteilsvereinigung führt damit nicht (mehr) zum Risiko, dass das Grundstück auch jenem Rechtsträger, der die Anteile der grundstücksbesitzenden Gesellschaft in sich vereinigt, zugerechnet wird. Besteht zwischen den Rechtsträgern keine Steuergruppe, kann damit über mehrstufige Gestaltungen der (mehrfache) Anfall von Grunderwerbsteuer vermieden werden.

Auch bei der mehrfachen Erfüllung von Grunderwerbsteuertatbeständen aufgrund eines Gesellschafterwechsels in der gleichen Unternehmensgruppe wurde die Differenzbesteuerungsmethode durch Ergänzung eines neuen § 1 Abs 5 GrEStG auf Veränderungen innerhalb der Gruppe für anwendbar erklärt. Zusätzliche wurde der dem Stiftungseingangssteueräquivalent noch aus Zeiten des ErbStG anhaftende Charakter einer Mindeststeuer beseitigt.

Die Gestaltungsmöglichkeiten sind damit in Österreich weiterhin besser als nach der deutschen Rechtslage. Das Beispiel, Literaturkontroversen nicht erst Jahre später durch die Judikatur klären zu lassen, sondern im Interesse der Rechtssicherheit durch eine Gesetzesanpassung einer Klärung zuzuführen, sollte der Gesetzgeber durchaus auch für andere Bereiche aufgreifen.

Wien, im August 2018

Nikolaus Arnold