



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Die Erwerbsvorgänge des GrEStG - Ein Rechtsvergleich
zwischen Österreich und Deutschland“

verfasst von / submitted by

Mag. iur. Filip Ilijin

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2024 / Vienna 2024

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 361

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Wohn- und Immobilienrecht (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Mag. Dr. Daniel Varro, LL.M.

Inhaltsverzeichnis

1. EINLEITUNG / ABSTRACT	3
2. HISTORIE DES GRESTG	4
2.1. ÖSTERREICH	4
2.2. DEUTSCHLAND	8
3. ÖSTERREICH	10
4. DEUTSCHLAND	27
5. GEGENÜBERSTELLUNG	45
6. VERGLEICH	56
6.1 § 1 Abs 1 Z 1 (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 1 Nr 1 (DEUTSCHLAND)	56
6.2 § 1 Abs 1 Nr 2 (DEUTSCHLAND)	59
6.3 § 1 Abs 1 Z 2 (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 1 Nr 3 (DEUTSCHLAND)	60
6.4 § 1 Abs 1 Z 3 (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 1 Nr 5 (DEUTSCHLAND)	61
6.5 § 1 Abs 1 Nr 4 (DEUTSCHLAND)	62
6.6 § 1 Abs 1 Z 4 (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 1 Nr 6 (DEUTSCHLAND)	64
6.7 § 1 Abs 1 Z 5 (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 1 Nr 7 (DEUTSCHLAND)	65
6.8 § 1 Abs 2 (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 2 (DEUTSCHLAND)	66
6.9 § 1 Abs 2a (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 2a (DEUTSCHLAND)	67
6.10 § 1 Abs 2c (DEUTSCHLAND)	68
6.11 § 1 Abs 3 (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 2b (DEUTSCHLAND)	69
6.12 § 1 Abs 3 (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 3 (DEUTSCHLAND)	71
6.13 § 1 Abs 3a (DEUTSCHLAND)	73
6.14 § 1 Abs 5 (DEUTSCHLAND)	74
6.15 § 1 Abs 4 (ÖSTERREICH) - § 1 Abs 6 (DEUTSCHLAND)	74
6.16 § 1 Abs 5 (ÖSTERREICH)	76
7. LÖSUNGSANSÄTZE ZUM SENKEN UND UMGEHEN DER GREST BEI GESELLSCHAFTERWECHSELN IN ÖSTERREICH	77
8. ZUSAMMENFASSUNG	80
9. LITERATURVERZEICHNIS	83

1. Einleitung / Abstract

Wirft man einen Blick auf den von der österreichischen Nationalbank regelmäßig veröffentlichten Immobilienpreisindex, ergibt sich ein eindeutiges Bild. Die Immobilienpreise sind seit rund 20 Jahren stetig am Steigen und es ist auch kaum ein Ende in Sicht. Selbst die COVID-19 Pandemie konnte dem Immobilienboom nichts anhaben, ganz im Gegenteil, viele Anleger flüchteten ins „Betongold“, was die Preisentwicklung regelrecht befeuerte und zu zweistelligem prozentualem Preiswachstum führte. Ein ähnliches Bild ergibt sich, wenn man einen Blick auf den Häuserpreisindex des Statistischen Bundesamtes Deutschland wirft. So sind in Deutschland allein seit dem Jahr 2015, die Immobilienpreise um knapp 55% gestiegen. Selbst der Russland-Ukraine Konflikt, die gestiegenen Energie Preise und die Leitzinserhöhungen der EZB bewirkten nicht den großen prophezeiten Preissturz am Immobilienmarkt. Zugute kommt diese Entwicklung ua den Staaten, die durch derartige Preisentwicklungen und den daraus resultierenden höheren Transaktionskosten für Immobilien oder Grundstücken höhere Steuereinnahmen erfahren. Diese Entwicklung geht jedoch zulasten von natürlichen- oder juristischen Personen, die mittlerweile nicht nur die hohen Immobilien- bzw Grundstückspreise zahlen müssen, sondern auch die durch die Transaktion anfallende Grunderwerbsteuer an den Fiskus abführen müssen.

Der unmittelbare Erwerb einer Immobilie oder eines Grundstücks ist in Österreich an zwei wesentliche „Abgaben“ geknüpft. Einerseits ist die Grunderwerbsteuer abzuführen, andererseits ist die gerichtliche Eintragungsgebühr zu leisten¹. Der Grunderwerbsteuersatz beträgt im Allgemeinen 3,5% der Bemessungsgrundlage. In unserem Nachbarland, Deutschland, existiert ebenfalls ein vergleichbares Rechtssystem, das „deutsche“ Grunderwerbsteuergesetz. Auch in unserem Nachbarland fällt beim Erwerb inländischer Grundstücke bzw Immobilien ein Steuersatz an, der je nach Bundesland variiert und sogar bis zu 6,5% der Gegenleistung betragen kann. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland sind die grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestände im § 1 des jeweiligen nationalen GrEStG geregelt.

Sowohl das österreichische- als auch das deutsche Grunderwerbsteuergesetz ähneln einander in vielerlei Hinsicht. Die Unterschiede sind einerseits verschwindend gering und die Grenzen fließend, andererseits lassen sich bei genauerer Betrachtung und Vergleich der Normen erhebliche Unterschiede feststellen. Ziel der Master-Thesis ist es, die nationalen steuerauslösenden

¹ Bräumann/Kofler/Tumpel, »Share Deals« in der Grunderwerbsteuer, StAW 2022/1 (Stand 22. 6. 2022, rdb.at).

Tatbestände der jeweiligen Rechtsordnungen sowie die dazugehörigen wichtigsten Entscheidungen rechtsvergleichend gegenüberzustellen und die darin liegenden Unterschiede und Gemeinsamkeiten bzw die Vor- und Nachteile der jeweiligen Regelungen zu erörtern.

In Österreich kam es mit der Steuerreform 2015/2016 zu grundlegenden Änderungen, vor allem aber zu Verschärfungen der Rechtslage des Grunderwerbsteuergesetzes. Angepasst wurden ua die Bemessungsgrundlage, die Steuer bei unentgeltlichen Erwerben und Anteilsübertragungen (Share Deals).

Die Arbeit soll sich schließlich nicht nur rechtsvergleichend mit den Gemeinsamkeiten oder Unterschieden der jeweiligen Erwerbsvorgänge befassen, vielmehr sollen, aufbauend auf die grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestände, auch Lösungsansätze und Konstruktionen erarbeitet bzw dargestellt werden, die es trotz der Steuerreform 2015/2016 und der damit einhergehenden Erschwernis die Grunderwerbsteuer zu umgehen, ermöglichen, die Grunderwerbsteuer zu senken oder gänzlich zu vermeiden.

2. Historie des GrEStG

2.1. Österreich

Das Grunderwerbsteuergesetz weist in Österreich eine lange Tradition auf und findet seine Wurzeln im Gebührengesetz 1850 RGLB Nr 50. Dieses stand in Österreich bis zum Jahre 1940 in Geltung und erfasste „bloß“ den Erwerb des Eigentums an Grundstücken. Bedingt durch den zweiten Weltkrieg und die Zeit des Nationalsozialismus traten in Österreich ab dem Anschluss an das Deutsche Reich etliche rechtsrechtliche Gesetze und Verordnungen und so auch das deutsche Grunderwerbsteuergesetz vom 29.3.1940, DRGBI I S 585, in Kraft. Selbst nach Beendigung des zweiten Weltkrieges blieb das GrEStG 1940 mit kleineren geringfügigen Änderungen in Geltung. Das Jahr 1955 stellte schließlich sowohl für das Land Österreich als auch für das GrEStG einen Meilenstein dar. Nachdem am 15. Mai 1955 der österreichische Staatsvertrag abgeschlossen wurde, wurden mit dem Grunderwerbsteuergesetz 1955, BG 30.6. 1955, BGBL 1955/140 sämtliche Vorschriften über das Grunderwerbsteuergesetz „austrifiziert“. Die Änderungen der Rechtslage

waren jedoch überschaubar. So blieb zB die Steuerbefreiung für den Bau von Arbeiterwohnungen weiterhin in Geltung.²

Die Zunahme an Bautätigkeiten war nach Ende des zweiten Weltkrieges immens. An Bedeutungen gewannen vor allem die im Grunderwerbsteuergesetz geregelten Steuerbefreiungsbestimmungen für Wohnstätten. Nach § 1 der Verordnung über die Förderung von Arbeiterwohnstätten vom 1.4.1937, RGBI I S 437 waren Arbeiterwohnstätten Volkswohnungen, die als solche durch Bescheid des Oberfinanzpräsidenten anerkannt waren. Somit war die Frage, ob ein Bauvorhaben als Arbeiterwohnstätte zu qualifizieren ist, für das Finanzamt immer eine Vorfrage³. Die Steuerbefreiung von Arbeiterwohnstätten fand sich im § 4 Abs 1 Z 2 des GrEStG 1955, wurde jedoch vom VwGH⁴ als Vorschrift unbestimmten Inhalts angesehen, da sie ua in der Praxis unterschiedlich ausgelegt wurde und schlussendlich vom VwGH⁵ als „unvollziehbar“ angesehen wurde.

Anstoß des GrEStG 1987 war ua eine Entscheidung des VfGH aus dem Jahre 1986⁶, welcher die Z 1 des § 1 Abs 1 GrEStG, BGBL 140/1955 aufgrund unterschiedlicher grunderwerbsteuerlicher Behandlung von Grundankäufern zur Errichtung und zum Betrieb von öffentlichen Altersheimen durch Gebietskörperschaften einerseits und durch gemeinnützige Rechtsträger andererseits als verfassungswidrig erkannte und aufhob.⁷ Das GrEStG 1987 trat am 1.7.1987 in Kraft und entspricht weitgehend dem GrEStG 1955. Die steuerbefreienden Tatbestände sind bis heute im § 3 normiert. Sämtliche bis dahin geltende und gewährte Begünstigungen für den Wohnausbau, dem Erwerb zur Bodenreform und für Erwerbe der Gebietskörperschaften fielen weg.⁸

Bis heute unterlag das GrEStG 1987 mehrmaligen Novellierungen. Besonders hervorzuheben sind die jüngeren Novellierungen im Rahmen des StRefG 2015/2016.⁹ Hervorzuheben ist hier die Einführung eines eigenen Tatbestandes für Personengesellschaften (§ 1 Abs 2a GrEStG 1987) sowie die Novellierungen zur Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 3 GrEStG).¹⁰ An dieser Stelle sei noch

² Arnold in Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987¹⁴ Einleitung Rz 2 (Stand Juni 2016, lexisnexis.at).

³ Arnold in Arnold/Bodis Einleitung Rz 3.

⁴ VwGH 31. 1. 1964, 1573/63 ua.

⁵ VwGH 18. 4. 1979, 1594/75 ua.

⁶ VfGH 10. 12. 1986, G 167/86 ua.

⁷ VfGH 10. 12. 1986, G 167/86.

⁸ Arnold in Arnold/Bodis Einleitung Rz 4.

⁹ GrEStG 1987 BGBL 1 Nr 118/2015.

¹⁰ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 1 (Stand 1. 3. 2017, lindedigital.at).

erwähnt, dass zwar § 1 Abs 3 bereits die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften erfasste, dieser Tatbestand jedoch kaum zur Anwendung gelangte, weil die Vereinigung der Anteile in einer Hand zu einer Beendigung der Personengesellschaft führt(e) und es zu einer Anwachung kam, die von § 1 Abs 1 Z 2 erfasst wird.¹¹ Mit § 1 Abs 2a wurde ein eigener Tatbestand für Personengesellschaften eingeführt, der besagt, dass sofern zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und innerhalb von fünf Jahren zumindest 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, die Grunderwerbsteuer ausgelöst wird. Zum Handeln bewegten den Gesetzgeber vor allem die in der Praxis herrschenden Umgehungsmöglichkeiten und Konstruktionen, die es ermöglichten, keinen Grunderwerbsteuertatbestand auszulösen und demnach die Grunderwerbsteuer zu umgehen. So wurden damals vermehrt Personengesellschaften oder Treuhänderkonstruktionen eingesetzt, um Grunderwerbsteuer zu sparen, indem man Anteile an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft anstelle von Grundstücken erwarb. Mit den Reformen werden auch treuhändig gehaltene Anteile zur Berechnung der 95% Grenze dem Treugeber zugerechnet. Gemäß den erläuternden Bestimmungen sah man hinsichtlich der 95% Grenze die deutsche Rechtslage als Vorbild an. Die Novellierungen zum § 1 Abs 3 sollten bewirken, dass nicht mehr, wie vor der Reform, 100% der Anteile vereinigt oder übergehen müssen und sollen dadurch Konstruktionen erschwert werden, die es durch Zurückbehaltung von Zwerganteilen ermöglicht haben, Steuerfreiheit zu gewährleisten.¹² Der Tatbestand ist jedoch nur dann erfüllt, wenn ein unmittelbarer „zivilrechtlicher“ Erwerb stattfindet oder dem Treugeber die vom Treuhänder gehaltenen Anteile zugerechnet werden.¹³

Ebenso finden gemäß den erläuternden Bestimmungen der Anteilsvereinigungstatbestand auch dann Anwendung, wenn zumindest 95% der Anteile einer Unternehmensgruppe (iSd § 9 KStG 1988) vereinigt werden.¹⁴ Der grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigungstatbestand der „Unternehmensgruppe“ ersetzt seit der Reform den Tatbestand der „Organschaft“. Verfassungsrechtlich bedenklich ist hierbei, dass nur die Anteilsvereinigung in einer

¹¹ Bodis/Varro, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 2016/39.

¹² ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 34.

¹³ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 34.

¹⁴ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 35.

Unternehmensgruppe steuerlich erfasst wird und die Anteilsvereinigung bei anderen verbundenen Gesellschaften ohne Gruppenbildung nicht.¹⁵

Ebenso gab es Änderungen im § 1 Abs 4 und 5 GrEStG, Anpassungen bei den Steuerbefreiungen und beim Tarif nach §§ 3 bzw 7 GrEStG und zu guter Letzt Änderungen hinsichtlich der §§ 5,10,11,13 und 15 GrEStG.

Mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 (BGBl I 2015/160) wurde eine sachliche Befreiung beim unentgeltlichen Grundstückserwerb durch Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (zB GmbH oder Vereine), die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke iSd §§ 34 bis 47 BAO verfolgen, von der Abführung der Grunderwerbsteuer befreit.¹⁶

Mit dem AbgÄG 2015 (BGBl I 2015/163) wurden vom Gesetzgeber Klarstellungen hinsichtlich der §§ 4, 7 und 18 GrEStG getroffen, um Zweifel und Missstände zu bereinigen.¹⁷

Im Jahr 2018 kam es zu Klarstellungen hinsichtlich §§ 1, 3 und 7 GrEStG, um Gesetzeslücken zu schließen (BGBl I 2018/62). Besonders relevant war die Klarstellung zum § 1 GrEStG, der zahlreiche Diskussionen in der Literatur vorangingen. Die Grunderwerbsteuertatbestände nach § 1 Abs 2a bzw Abs 3 GrEStG setzen voraus, dass Anteile einer Gesellschaft, der ein Grundstück angehört, übertragen werden. Auslöser der Klarstellung waren Kontroversen in der Literatur hinsichtlich der Frage, ob ein Grundstück nur dann zugehörig ist, wenn die Gesellschaft einen Tatbestand nach § 1 Abs 1 oder Abs 2 GrEStG 1987 erfüllt oder unter Beachtung der Judikatur des VwGH (1. 12. 1987, 85/16/0111; 18. 4. 2012, 2009/16/0247) auch die Erfüllung des Tatbestandes der Anteilsvereinigung des § 1 Abs 3 GrEStG die Grundstückszugehörigkeit vermittelt.¹⁸ Mit der Reform wurde schlussendlich ausdrücklich klargestellt, dass Grundstücke nur dann zum Vermögen einer Gesellschaft gehören, wenn ein Rechtsvorgang nach § 1 Abs 1 oder Abs 2 vorliegt.¹⁹

Die letzten beiden Reformen des GrEStG 1987 fanden im Jahre 2019 (BGBl I 2019/103 bzw BGBl I 2019/104) statt. Hierbei kam es Großteils zu eher unbedeutsamen Änderungen, wie zu Änderungen von Wortfolgen oder Wortersetzungen.

¹⁵ *Varro*, GrEStG Neu: Anteilsvereinigung in der Unternehmensgruppe verfassungswidrig? RdW 2016/106.

¹⁶ ErläutRV 889 BlgNR 25. GP 18.

¹⁷ ErläutRV 896 BlgNR 25. GP 14.

¹⁸ ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 34

¹⁹ ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 34.

2.2. Deutschland

Auch das deutsche Grunderwerbsteuergesetz ist durch eine lange und durch viele Reformen geprägte Entwicklung gekennzeichnet. Unmittelbarer Vorgänger des deutschen GrEStG vom 12.9.1919 (RGBl 1617) war das Gesetz wegen Änderung des RStempG vom 15.7.1909 (RGBl 717), welches durch Einfügung in das RStempG vom 1.7.1881 (RGBl 185) zum ersten Mal eine Besteuerung des Grundstücksverkehrs (neben Urkunden- und Stempelsteuergesetzen und zum Teil Verkehrssteuergesetzen der Bundesstaaten) brachte.²⁰

Primärer Besteuerungsgegenstand des Grunderwerbsteuergesetz vom 12.12.1919 (RGBl 1617) war gem § 1 Satz 1 der „Übergang des Eigentums“. Der Gesetzgeber knüpfte somit nicht an Urkunden oder an das Rechtsgeschäft der Beteiligten an.²¹

Das GrEStG vom 29.3.1940 (RGBl I 585) gab dem GrEStG den Aufbau und die Struktur, die trotz Änderungen, Zusätzen und Streichungen bis zum Jahre 1982 aufrecht blieb und auch in das GrEStG 1983 übernommen wurde.²²

Das GrEStG 1983 war einerseits durch einen niedrigen Steuersatz von 2% (zuvor 7%) und andererseits durch den Wegfall der zweckbestimmten Vergünstigungen und der damit einhergehenden Vereinfachung gekennzeichnet.²³ Den Streichungen der Vergünstigungen lag der Grundgedanke zugrunde, dass ein Gesetz mit einem niedrigen Steuersatz und wenigen Steuerausnahmen, besser als ein Gesetz mit einem hohen Steuersatz und einer Vielzahl von Ausnahmen sei.²⁴ Ob der Grundgedanke der Steuerreform 1983 heute noch seine Gültigkeit bewahrt, kann wohl aufgrund der in manchen Bundesländern geltenden Steuersätze bis zu 6,5% nicht mehr angenommen werden.

Eine Rechtskontinuität kann dennoch zweifelsfrei bejaht werden. Dem Aufbau und Inhalt nach entspricht das GrEStG 1983 mit wenigen Ausnahmen (zB Befreiungen der Ehegattenerwerbe oder Wegfall nicht systembedingter Vergünstigungen) klar dem GrEStG 1940.²⁵ Der Tatbestandskatalog nach § 1 GrEStG ist ebenso gleichgeblieben.²⁶ Mit dem JStG 1997 vom

²⁰ *Loose in Viskorff*, GrEStG²⁰ Vorbemerkungen Rz 2 (Stand Oktober 2021, beck-online.beck.de).

²¹ *Loose in Viskorff* Vorbemerkungen Rz 30.

²² *Loose in Viskorff* Vorbemerkungen Rz 35.

²³ *Loose in Viskorff* Vorbemerkungen Rz 57.

²⁴ *Loose in Viskorff* Vorbemerkungen Rz 58.

²⁵ *Loose in Viskorff* Vorbemerkungen Rz 66.

²⁶ *Loose in Viskorff* Vorbemerkungen Rz 67.

20.12.1996 (BGBl I 2049) wurde § 1 Abs 2a eingefügt, um missbräuchliche Steuervermeidung zu verhindern. Mit der Regelung soll die Übertragung von Anteilen von Personengesellschaften, die ein Grundstück besitzen, der Grunderwerbsteuer unterworfen werden, wenn das wirtschaftliche Ergebnis einer Grundstücksübertragung gleichkommt. Zum Handeln bewegten den Gesetzgeber, genauso wie in Österreich, Konstruktionen, bei denen ein Zwerganteil an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft zurückbehalten wurde und infolgedessen keine Grunderwerbsteuer anfiel. Ursprünglich stellte § 1 Abs 2a GrEStG jedoch darauf ab, ob bei einer wirtschaftlichen Betrachtung eine Übertragung des Grundstücks auf die Personengesellschaft vorlag. Aufgrund der sehr unbestimmten Definition des Begriffs der „wirtschaftlichen Betrachtung“ wurde durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 99, 402) fortan auf eine unmittelbare oder mittelbare Änderung des Gesellschaftertatbestands einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft abgestellt, die zu einem fiktiven Erwerb führt.²⁷ Die Reform brachte auch noch eine andere maßgebliche Neuerung mit sich. So sollen für steuerbare Anteilsübertragungen- oder Vereinigungen nicht mehr ausnahmslos alle Anteile, sondern mindestens 95% der Anteile übertragen werden müssen.²⁸ Eine Reform, die in Österreich wohl viele Jahre zu spät umgesetzt wurde.

Zur letzten großen Änderung kam es mit dem Gesetz zur Änderung des GrEStG vom 12.5.2021 (BGBl I 21,986), mit dem der neu eingeführte § 1 Abs 2b für grundstücksbesitzende Kapitalgesellschaften geschaffen wurde. Ein weiterer zentraler Aspekt der Reform war auch die Herabsetzung der bisher geltenden 95%igen Beteiligungsgrenzen auf 90% und die Erhöhung der in § 1 Abs 2a, § 5 Abs 3, § 6 Abs 3 Satz 3 und Abs 4 sowie in § 7 Abs 3 GrEStG normierten Fristen von fünf auf zehn bzw 15 Jahre.²⁹ Zudem kam es zur Einführung einer im § 1 Abs 2c normierten „Börsenklausel“, die besagt, dass Übergänge von Anteilen an Kapitalgesellschaften außer Betracht bleiben, wenn die Anteile an einem im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum betriebenen organisierten Markt nach § 2 Abs 11 des Wertpapierhandelsgesetzes oder einem Drittlandhandelsplatz, der gemäß Art 25 Abs 4 Buchstabe a der Richtlinie 2014/65/EU von der Europäischen Kommission als gleichwertig erklärt wurde, zugelassen sind.

²⁷ *Loose in Viskorf* Vorbemerkungen Rz 76.

²⁸ *Loose in Viskorf* Vorbemerkungen Rz 77.

²⁹ *Loose in Viskorf* Vorbemerkungen Rz 80.

3. Österreich

3.1. Erwerbsvorgänge Allgemeines

§ 1 GrEStG zählt taxativ sämtliche Rechtsvorgänge auf, die der Grunderwerbsteuer unterliegen. Als wesentliches Charakteristikum aller in § 1 normierten Rechtsvorgänge kann der „Rechtsträgerwechsel“ bei einem Grundstück genannt werden.³⁰ Voraussetzung einer Besteuerung ist, dass sich die Rechtsvorgänge auf ein inländisches Grundstück beziehen. Der Begriff des grunderwerbsteuerlichen Grundstücks ist ein weit umfasster. Maßgeblich ist nämlich der zivilrechtliche Grundstücksbegriff, der nicht nur Gebäude oder Grund und Boden umfasst, sondern auch den Zuwachs, das Zugehör, Superädifikate oder sogar Baurechte.³¹ Nicht vom Grundstücksbegriff erfasst werden hingegen Maschinen oder Vorrichtungen, welche zu einer Betriebsanlage gehören³². Schuldner der GrESt sind stets die an den Erwerbsvorgängen beteiligten Personen bzw der Erwerber, in wessen Hand es zu einer „Anteilsvereinigung“ kommt.³³ Abs 1 umfasst somit die klassischen Erwerbsvorgänge, die auf den Eigentumserwerb gerichtet sind.³⁴

Nach Abs 2 unterliegen der Grunderwerbsteuer auch sämtliche Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Dieser (Ersatz-) Tatbestand stellt somit darauf ab, ob der Rechtsvorgang es einem Dritten rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.³⁵ Der Tatbestand soll sämtliche Tatbestände erfassen, die eine Umgehung der Besteuerung nach Abs 1 ermöglichen würden.

Abs 2a und 3 stellen einerseits darauf ab, ob sich Grundstücke im Gesellschaftsvermögen befinden und andererseits, ob Gesellschaftsanteile an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft übertragen werden. So wird im Rahmen von „Share Deals“ zwar nicht direkt das Immobilienvermögen übertragen, jedoch die Anteile an der Gesellschaft, die die Grunderwerbsteuer auslösen können.³⁶ Vor der Einführung des Abs 2a bzw vor der Novellierung der Abs 2a und 3 wurden oftmals

³⁰ *Perl*, Steuerrecht für die Praxis⁵ Rz 820.

³¹ *Kohler/Wakounig/Berger/Aumayr/Reinold*, Steuerleitfaden zur Vermietung¹⁰ 573.

³² *Tumpel*, Steuern kompakt (2022) 52.

³³ *Brauner*, Immobilien und Umgründungen (Teil II), immo aktuell 2021, 225.

³⁴ *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* § 1 Rz 4.

³⁵ VwGH verstSen 12. 12. 1985, 85/16/0064.

³⁶ *Pucher/Prodinger* in *Adensamer/Mitterecker*, Gesellschafterstreit¹ Rz 28/54.

Personengesellschaften oder Treuhandkonstruktionen bei Kapitalgesellschaften oder das Zurückbehalten von Zwerganteilen eingesetzt, um eine Besteuerung zu umgehen. Mit der Steuerreform 2015/2016 wurden schlussendlich Ergänzungen vorgenommen bzw der Abs 2a GrEStG eingeführt, um Umgehungskonstruktionen zu erschweren. Abs 2a und 3 knüpfen daher an einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse an einer Gesellschaft an, die wirtschaftlich einem mittelbaren Grundstückserwerb gleichkommen.³⁷

Abs 4 normiert eine Art Schutz vor einer Doppelbesteuerung, zB wenn jemand zuerst die wirtschaftliche Verfügungsmacht und später Eigentum am Grundstück erhält. Da in solch einem Fall bloß ein Grundstücksumsatz vorliegt, würde es zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn für jeden Vorgang gesondert Steuer erhoben werden würde. Die Steuer fällt jedoch nur dann an, wenn die Bemessungsgrundlage für den zweiten Rechtsvorgang die Bemessungsgrundlage des ersten Rechtsvorgangs übersteigt. Man spricht hier von der sogenannten „Differenzsteuer“.³⁸

Abs 5 normiert zunächst, dass ein in Abs 2a genannter Vorgang auch dann der Steuer unterliegt, wenn ein Rechtsvorgang nach Abs 2a oder 3 vorausgegangen ist. Aus den Gesetzesmaterialien ist jedoch nicht ersichtlich, dass Abs 5 den Abs 3 erweitern sollte.³⁹ Ziel des Abs 5 S 1 ist es wohl, klarzustellen, dass eine Person, die eine Anteilsvereinigung verwirklicht hat, erneut eine Anteilvereinigung verwirklichen kann, wenn Anteile abgegeben werden und sein Ausmaß unter 95% fällt und danach wiederum sein Beteiligungsausmaß auf mindestens 95% aufgestockt wird.⁴⁰

3.2. § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG

Nach § 1 Abs 1 Z 1 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Übereignungsanspruch begründen, der Grunderwerbsteuer. Die Steuer stellt somit auf Vorgänge des Zivilrechts ab, die eine Begründung oder Übertragung von Eigentum zum Gegenstand haben.⁴¹ Der Tatbestand umfasst somit die klassischen Grundstücks- oder Immobilienkäufe (Wohnungen, Häuser, Reihenhäuser, etc.), die zur Grunderwerbsteuerpflicht führen. Erwähnenswert erscheint hier vor allem die Tatsache, dass die Steuerpflicht nicht erst mit tatsächlicher Durchführung der Übereignung (Eintragung im Grundbuch), sondern schon mit Abschluss des

³⁷ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 5.

³⁸ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 421.

³⁹ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 991.

⁴⁰ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 992.

⁴¹ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 118.

Verpflichtungsgeschäfts (Vertragsunterzeichnung) entsteht.⁴² Ob das Verpflichtungsgeschäft für die grundbürgerliche Eintragung des Eigentumsrechts ausreicht, spielt keine Rolle. Maßgeblich ist nur, ob der Anspruch im Rechtsweg durchsetzbar ist.⁴³ Selbst einseitige Rechtsgeschäfte, wie zB das Ziehen einer Option (Ausüben eines Aufgriffsrechts), erfüllen den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1, nicht jedoch die bloße Einräumung einer Optionsmöglichkeit.⁴⁴ Die Einräumung eines Fruchtgenussrechts löst für sich allein keine Grunderwerbsteuer aus, während die Übertragung von Eigentum an Liegenschaftsanteilen unter Vorbehaltung eines Fruchtgenussrechts die Grunderwerbsteuer sehr wohl auslöst.⁴⁵ Weitere Sonderfälle stellen der Vorvertrag und die Punktation dar. Von einem Vorvertrag spricht man, wenn die daran beteiligten Parteien sich verpflichten, zu einem späteren Zeitpunkt einen Vertrag abzuschließen.⁴⁶ Im Unterschied zur Punktation liegt die Verpflichtung bloß darin, einen Vertrag abzuschließen und nicht einen Übereignungsanspruch zu begründen.⁴⁷ Somit löst ein Vorvertrag nicht den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 aus.

Eine Punktation nach § 885 ABGB liegt dann vor, wenn zwar noch keine förmliche Urkunde, jedoch ein Aufsatz über die Hauptpunkte errichtet wurde. Dieser Aufsatz gewährt den Parteien die darin geregelten Rechte und Verbindlichkeiten und gewährt somit einen unmittelbaren Anspruch auf die Leistung und nicht so wie der Vorvertrag, lediglich die Verpflichtung zum Vertragsabschluss.⁴⁸ Da bei der Punktation die Hauptpunkte des Vertrags feststehen, löst diese auch eine Abgabenpflicht nach § 1 Abs 1 Z 1 aus.

Unterliegen Kaufverträge einer Bedingung, ist zwischen aufschiebenden und auflösenden Bedingungen zu unterscheiden. Bei aufschiebend bedingten Kaufverträgen, tritt die Steuerpflicht erst mit Eintritt der Bedingung ein. Auflösend bedingte Kaufverträge werden hingegen sofort besteuert.⁴⁹

An dieser Stelle erwähnenswert ist auch die Unterscheidung zwischen absolut- und relativ nichtigen Rechtsgeschäften. Während absolut nichtige Rechtsgeschäfte (zB Abschluss eines

⁴² VwGH 7. 7. 1954, 1913/52.

⁴³ Fellner in Fellner, Grunderwerbsteuer¹⁵ § 1 Rz 110 (Stand September 2016, lexisnexis.at).

⁴⁴ VwGH 15. 1. 1958, 337/57.

⁴⁵ UFSR 21. 3. 2007, RV/0786-G/02.

⁴⁶ VwGH 22. 9. 1978, 16/2571/79.

⁴⁷ VwGH 8. 5. 1980, 1043/78.

⁴⁸ VwGH 10. 11. 1978, 2233/77.

⁴⁹ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 124.

Kaufvertrags durch einen Geschäftsunfähigen) vollständig unwirksam sind, sind relativ wichtige Rechtsgeschäfte (zB Person A zwingt Person B zu einem Kaufvertragsabschluss) bloß anfechtbar. Das Rechtsgeschäft bleibt gültig, bis es nicht angefochten wird.⁵⁰

3.3. § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG:

§ 1 Abs 1 Z 2 umfasst den Eigentumserwerb, dem kein auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Im Gegensatz zu § 1 Abs 1 Z 1 knüpft die Steuerpflicht hier erst am Eigentumserwerb an. § 1 Abs 1 Z 2 umfasst sämtliche Fälle, bei denen ein Rechtsträgerwechsel ohne rechtsgeschäftliche Grundlage von statthet.⁵¹ Als guter Anhaltspunkt für Beispiele, die unter § 1 Abs 1 Z 2 zu subsumieren sind, dient wohl § 424 ABGB, der mittelbare Erwerbsarten aufzählt. Unter § 1 Abs 1 Z 2 fallen somit der Erwerb durch richterlichen oder verwaltungsbehördlichen Ausspruch (Zuschlag in der Zwangsversteigerung, Einantwortung, Erwerb aufgrund eines Urteils, etc.), der Erwerb kraft Gesetzes (Anwachsung, Ersitzung, Erlöschen des Baurechts, etc.) und der Eigentumserwerb von Todes wegen.⁵² § 1 Abs 1 Z 2 bildet somit eine Art Ergänzungstatbestand zu § 1 Abs 1 Z 1. Eine Steuerpflicht entsteht nur dann, wenn kein Tatbestand nach § 1 Abs 1 Z 1 erfüllt ist. Dennoch ist, etwa bei Kettengeschäften, nach Ansicht des VwGH⁵³ jedes Geschäft für sich allein steuerpflichtig. Dies ergibt sich aus der Systematik des GrEStG, nach dem jeder Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG selbstständig der Steuerpflicht unterliegt. Wird zuerst ein nach § 1 Abs 1 Z 1 grunderwerbsteuerpflichtiger Kaufvertrag unter Übernahme von durch die Liegenschaften besicherten Verbindlichkeiten als Gegenleistung abgeschlossen, wird mit einem daran anschließenden Zuschlag der Liegenschaft in einem Zwangsversteigerungsverfahren an einen Dritten die Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs 1 Z 2 ebenso erfüllt.⁵⁴ Rein aus steuerlicher Sicht und vor allem was Fragen hinsichtlich der Rückabwicklung von grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgängen betrifft, besteht laut VwGH⁵⁵ zwischen den Vorgängen nach § 1 Abs 1 Z 1 und § 1 Abs 1 Z 2 kein Unterschied. Eine besonders interessante Entscheidung des BFG⁵⁶ aus dem Jahre 2019, die nicht alltäglich vorkommt und die für die Bemessung der Steuer

⁵⁰ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 135.

⁵¹ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 431.

⁵² Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 442.

⁵³ VwGH 9. 8. 2001, 2000/16/0085.

⁵⁴ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 436.

⁵⁵ VwGH 30. 5. 1994, 89/16/0061 ua.

⁵⁶ BFG 14. 10. 2019, RV/7102273/2017.

relevante Gegenleistung betrifft, sollte hier auch noch kurz angeschnitten werden. In den meisten Fällen gestaltet sich die Ermittlung der Gegenleistung relativ unproblematisch. Beim Sonderfall der Aneignung eines herrenlosen Grundstücks, welcher unzweifelhaft § 1 Abs 1 Z 2 unterliegt, stellt(e) sich die Frage, welche Werte als Gegenleistung herangezogen werden können. Mangels einer Gegenleistung ist nämlich zu prüfen, ob die Liegenschaft belastet ist (zB durch Pfandrechte). Als Gegenleistung dient dann nämlich alles, was die Eigentümer aufwenden müssen, um die Immobilie lastenfrei zu stellen.⁵⁷ Es kann somit festgehalten werden, dass der Begriff der Gegenleistung ein sehr weit umfasster ist. Dies veranschaulicht auch eine Entscheidung des VwGH⁵⁸ aus dem Jahre 2013, in der es darum ging, ob als Gegenleistung für ein im Wege einer Verlosung ins Eigentum übergehendes Haus die Summe der von allen Loskäufern bezahlte Preis anzusehen ist oder bloß der Lospreis des Gewinnerloses. Der VwGH folgte in seinem Erkenntnis den Ausführungen des Schrifttums, welche unter anderem als Gegenleistung alle Leistungen gelten lässt, die mit dem Erwerb des Grundstücks in tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgeblich war somit der von allen Loskäufern bezahlte Preis, da der VwGH zum Ergebnis kam, dass ohne Erfüllung der Bedingung des Verkaufs aller Lose keine Ermittlung des Verlosungsgewinners stattgefunden hätte und die Liegenschaft nicht übertragen worden wäre.⁵⁹

3.4. § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG

Nach dem Wortlaut des § 1 Abs 1 Z 3 unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs begründen. Gegenstand der Gesetzesstelle ist somit die Weitergabe bzw Abtretung eines bereits bestehenden Anspruchs. ⁶⁰§ 1 Abs 1 Z 1 und Z 2 erfassen die üblichen steuerlichen Rechtsvorgänge. Im Laufe der Jahre haben sich jedoch zahlreiche Konstruktionen durchgesetzt, die es ermöglicht haben, die Grunderwerbsteuer zu umgehen. Kauft Person X von Person Y ein Grundstück und will er dieses vor Grundbuchseintragung an Person Z verkaufen, dann liegen hier zwei steuerpflichtige Vorgänge vor: X kauft von Y und X verkauft an Z. Würde beim zweiten Vorgang (X verkauft an Z) statt dem Kaufvertrag eine Abtretung des Anspruchs erfolgen (X tritt seinen Übereignungsanspruch gegen Y an Z ab), dann wäre dieser Vorgang nur einmal durch § 1 Abs 1 Z 1 steuerlich erfasst.⁶¹ § 1 Abs

⁵⁷ *Fuhrmann*, Originärer Erwerb von Grundstücken durch Aneignung unterliegt gem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer, immolex 2020/52.

⁵⁸ VwGH 29. 8. 2013, 2012/16/0159.

⁵⁹ *Schimmer*, Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer im Fall einer Hausverlosung, ecolex 2013/456.

⁶⁰ *Fellner* in *Fellner* § 1 Rz 231.

⁶¹ *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 261.

1 Z 3-5 haben das Bestreben, derartige Konstellationen zu vermeiden und steuerlich zu sichern, indem etwa Übereignungsansprüche oder Rechte aus einem Kaufanbot der Steuer unterliegen.⁶²

Rechtsgrundlage eines Übereignungsanspruch können alle Rechtsgeschäfte iSd § 1 Abs 1 Z 1 sein.⁶³ Zu einer Steuerpflicht kommt es nicht, wenn der Übereignungsanspruch im Grundgeschäft nicht besteht (zB Abtretung eines Anwartschaftsrechts). Eine Steuerpflicht entsteht somit erst dann, wenn der Abtretende einen Übereignungsanspruch erworben hat (zB Kaufvertrag über ein Grundstück bereits unterfertigt, aber noch nicht im Grundbuch eingetragen).⁶⁴

§ 1 Abs 1 Z 3 erfasst nur rechtsgeschäftliche Abtretungen von rechtsgeschäftlich begründeten Ansprüchen auf Übereignung von Grundstücken. Die Abtretung öffentlich-rechtlicher Ansprüche auf Übertragung von Eigentum durch Verwaltungsakt sind nicht umfasst. Der Steuerpflicht schadet es auch nicht, ob der Vorgang entgeltlich- oder unentgeltlich erfolgt.⁶⁵

3.5. § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG

Dieser Tatbestand umfasst jene Fälle, in denen ein verbindliches Angebot für ein Grundstück vorliegt und der Erfüllungsanspruch dieses Angebots an eine andere Person abgetreten wird.⁶⁶

§ 1 Abs 1 Z 4 umfasst im Kern dieselben Ziele wie § 1 Abs 1 Z 3, die Vermeidung der Umgehung der Grunderwerbsteuer, durch Abtretung eines Anspruchs.⁶⁷ Gemäß österreichischem Zivilrecht können alle aus einem verbindlichen Kaufanbot entspringenden Rechte und Verbindlichkeiten sowie Gestaltungsrechte (Vorkaufs- oder Wiederkaufsrecht) an eine dritte Person abgetreten werden. Ausschlaggebend für die Auslösung der Steuerpflicht nach § 1 Abs 1 Z 4 ist, dass der Zedent dem Zessionär die Rechtsstellung einräumt, die ihm gewährt, einen Übereignungsanspruch ohne Zutun einer anderen Person zu erlangen.

Als Grundlage dienen zB einseitig verbindliche Vertragsangebote, Ankaufsrechte oder Optionsverträge, sofern der Veräußerer an diese Verträge rechtsgeschäftlich gebunden ist. So kommt dem Optionsberechtigten ein Gestaltungsrecht zu, weil er nach freiem Willen bestimmen kann, die Option zu ziehen und somit zu bestimmen, ob ein Vertrag zustande kommt. Die Abtretung eines Optionsrechts unterliegt § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG. Wann die Abtretung des

⁶² Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 262.

⁶³ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 603.

⁶⁴ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 604.

⁶⁵ Vgl VwGH 24. 9. 2009, 2007/16/0097.

⁶⁶ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 626.

⁶⁷ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 627.

Gestaltungsrechts stattfindet, spielt für die Steuerpflicht keine Rolle. So kann die Abtretung auch im Nachhinein erfolgen und muss nicht bereits mit Vereinbarung der Kaufoption erfolgen.⁶⁸

Sowohl Rechtsprechung als auch Literatur verlangen als Tatbestandsmerkmal, dass der Übereignungsanspruch am Grundstück zustande kommt. Die Abtretung für sich allein ist ein notwendiger, jedoch für sich allein nicht ausreichendes Tatbestandsmerkmal. Die Steuerpflicht entsteht erst dann, wenn der Übereignungsanspruch begründet wird. Die Voraussetzungen der Verwirklichung des Tatbestands nach § 1 Abs 1 Z 4 stellen sich wie folgt dar:

Es bedarf eines rechtswirksamen Kaufangebots, eine Abtretung der Rechte an einen Dritten und zu guter Letzt den Grundstückskauf des Dritten (Annahme des Angebots). So kommt es bei abermaligem Abtreten der Rechte aus einem Angebot nur zu einer Steuerpflicht. Diese kommt derjenigen Person zu, die das Angebot schlussendlich annimmt. Kommt es zu keiner Annahme des abgetretenen Angebots, ist der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 4 nicht erfüllt.⁶⁹

3.6. § 1 Abs 1 Z 5 GrEStG

§ 1 Abs 1 Z 5 normiert, dass der Grunderwerbsteuer der Erwerb eines der in § 1 Abs 1 Z 3 oder § 1 Abs 1 Z 4 normierten Rechte unterliegt, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, welches den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet. § 1 Abs 1 Z 5 erfasst somit die Abtretung eines Übereignungsanspruchs iSd § 1 Abs 1 Z 3 und die Abtretung von Rechten aus einem verbindlichen Angebot iSd § 1 Abs 1 Z 4, wenn beiden Vorgängen kein Rechtsgeschäft iSd genannten Bestimmungen vorausgegangen ist. Ziel dieses Tatbestandes ist es, jene Fälle zu erfassen, die einem originären Rechtserwerb unterliegen, mit denen eine Möglichkeit gewährt wird, ein Grundstück bzw ein grundstücksgleiches Recht iSd § 2 GrEStG zu erwerben. Neben dem Übergang eines rechtswirksamen Kaufanbots bzw eines Angebots zum Abschluss eines anderen Rechtsgeschäfts ist für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes zusätzlich erforderlich, dass der Kauf oder das andere Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 1 zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Dritten tatsächlich zustande kommt.⁷⁰

Mit § 1 Abs 1 Z 5 wollte der Gesetzgeber nur solche Rechtsgeschäfte erfassen, mit denen ein bestehender Übereignungsanspruch an einen Dritten abgetreten wird, nicht jedoch

⁶⁸ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 628.

⁶⁹ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 630.

⁷⁰ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 644.

Rechtsgeschäfte, mit denen ein Übereignungsanspruch dem Übereignungsschuldner rückabgetreten wird. § 1 Abs 1 Z 5 erfasst somit nicht die Rückabtretung von Rechten. Genauso wenig fällt ein Verzicht auf ein Recht unter § 1 Abs 1 Z 5.⁷¹

Beispiele, die unter § 1 Abs 1 Z 5 subsumiert werden können, sind ua die Übertragung des Anspruchs auf die Vermächtnisliegenschaft, den ein Legatar gegen die Erbengesamtheit hat oder die Abtretung von Rückstellungsansprüchen nach dem zweiten Rückstellungsgesetz.⁷²

3.7. § 1 Abs 2 GrEStG

Nach dem Wortlaut des § 1 Abs 2 unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Im Gegensatz zu § 1 Abs 1 GrEStG gilt bei dieser Bestimmung die wirtschaftliche- und nicht die formalrechtliche Betrachtungsweise.⁷³

Der VwGH⁷⁴ sieht § 1 Abs 2 als einen Ergänzungstatbestand an. Gemäß § 1 Abs 1 unterliegen der Grunderwerbsteuer nur Vorgänge des Rechtsverkehrs. Ohne § 1 Abs 2 wäre es somit ein leichtes Unterfangen, Rechtsvorgänge so zu gestalten, dass zwar kein Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet wird, die eingeräumten Befugnisse jedoch einem Eigentumserwerb ziemlich nahekommen. Mit der Grunderwerbsteuer sollen dementsprechend nicht nur Vorgänge, die einem Eigentumswechsel unterliegen, unter die Steuerpflicht fallen, sondern auch einem Dritten eingeräumte Befugnisse, die aus dem Eigentum entspringen. § 1 Abs 2 ist ein selbstständiger und gegenüber § 1 Abs 1 subsidiärer Steuertatbestand.⁷⁵

Wesentlicher Unterschied zwischen den Tatbeständen des § 1 Abs 1 und des § 1 Abs 2 ist, dass § 1 Abs 1 sämtliche Rechtsvorgänge der Steuer unterstellt, die auf einen Eigentumsübergang- oder eine Übertragung abstellen. Hingegen werden durch § 1 Abs 2 jene Rechtsvorgänge erfasst, bei denen dem Erwerber das Eigentum gerade nicht zukommt. Anstelle des Eigentums geht die Verwertungsmöglichkeit über.⁷⁶

⁷¹ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 655.

⁷² Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 646.

⁷³ Fellner in Fellner § 1 Rz 246.

⁷⁴ VwGH 30. 4. 1981, 16/3281/80.

⁷⁵ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 287.

⁷⁶ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 289.

Die Art der Verwertungsmöglichkeit nennt das GrEStG nicht. Der Gesetzgeber stellt hier auch nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, sondern auf beliebige Rechtsformen, in denen eine Verwertungsbefugnis eingeräumt wird, ab. Maßgeblich sind die Umstände des Einzelfalls.⁷⁷ Eine derartige Verwertungs- bzw. Verfügungsmöglichkeit kann selbst durch konkludente Handlungen oder Unterlassungen erfolgen⁷⁸

So beurteilte der VwGH⁷⁹, dass die an eine Bank gewährte Verwertungsbefugnis an einer Liegenschaft, um die Bankverbindlichkeiten aus dem Verkauf zu decken, einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang nach § 1 Abs 2 darstellt.

Mitunter kann die Abgrenzung, ob ein Vorgang nach § 1 Abs 1 Z 1 oder nach § 1 Abs 2 zu beurteilen ist, Schwierigkeiten bereiten. Verkauft man ein Wochenendhaus, welches bei der Errichtung mit der Absicht gebaut wurde, stets darauf zu verbleiben, ist der Grundeigentümer der Eigentümer des Bauwerks (*superficies solo cedit*) und der Käufer (Erbauer des Bauwerks) erwirbt eine Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs 2 iVm § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG. Wird jedoch ein Wochenendhaus mit der Absicht errichtet, nicht stets am Grundstück zu bleiben, verbleibt das Haus bei Errichtung im Eigentum des Erbauers und stellt ein Superädifikat dar. Steuerpflichtig wäre hier der Erwerb nach § 1 Abs 1 Z 1 iVm § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG.⁸⁰

Einem Erwerber muss hier die Befugnis zukommen, das Grundstück auf eigene Rechnung rechtlich oder wirtschaftlich zu verwerten. Die Verwertung kann sowohl eine Nutzung- als auch eine Veräußerung der Liegenschaft darstellen.⁸¹

Die Verwertung ist jedoch nicht so zu verstehen, dass ein Grundstück auf eigene Rechnung verkauft werden muss. Die Verwertung eines Grundstücks ist auch durch eine Bebauung der Liegenschaft erfüllt.⁸²

Es müssen auch nicht alle wesentlichen Befugnisse eines Eigentümers vorliegen, es genügt auch, wenn die eine oder andere Befugnis erlangt wird, wie die Ermächtigung zum Verkauf und die Verrechnung des Erlöses zu seinen Gunsten.⁸³

⁷⁷ *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 289a.

⁷⁸ VwGH 22. 9. 1978, 675/77.

⁷⁹ VwGH 28. 6. 2007, 2006/16/0199.

⁸⁰ *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 290.

⁸¹ VwGH 16. 5. 1968, 1546/67.

⁸² VwGH 6. 7. 1966, 850/65, 19. 10. 1972, 655/71.

⁸³ VwGH 16. 3. 1964, 966/63, 1. 7. 1970, 1151/61.

In Conclusio lässt sich festhalten, dass das Gesetz nicht besagt, welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit Verwertungsmöglichkeiten darstellen. Die Ratio des § 1 Abs 2 ist es, jene Fälle zu erfassen, in denen dem Erwerber in Bezug auf das Grundstück Einwirkungsmöglichkeiten zukommen, die über die eines Pächters hinausgehen, jedoch nicht jene Befugnisse erreichen, die einem Eigentümer eines Grundstücks zukommen. Die innerhalb dieser Spanne liegenden Befugnisse werden als „Verwertungsbefugnisse“ bezeichnet.⁸⁴ Sohin ist die Verwertungsbefugnis, die sich aus § 1 Abs 2 GrEStG ergibt, von der Verfügungsmacht, welche sich aus dem zivilrechtlichen Eigentumsbegriff ergibt, verschieden.⁸⁵

Die Steuerpflicht iSd § 1 Abs 2 entsteht unabhängig vom Zweck, wofür das Verfügungsrecht erworben wurde, insbesondere ist die Umgehungsabsicht keine notwendige Voraussetzung für deren Eintritt.⁸⁶

Der Steuerpflicht unterliegt nicht nur die Begründung, sondern auch eine Weiterübertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und entsteht mit Willensübereinkunft der Vertragsparteien.⁸⁷

Demonstrativ kann man folgende Beispiele anführen, die einer Steuerpflicht nach Abs 2 unterliegen:⁸⁸

- a) Einräumung von Nutzungsrechten
- b) Begründung eines Baurechts
- c) Ermächtigung zum Verkauf auf eigene Rechnung
- d) freiwillige Versteigerungen nach § 191 ff AußStreitG
- e) Abtretung von Grundstücken aus dem Nachlass vor Einantwortung

⁸⁴ VwGH 20. 4. 1964, 733/63.

⁸⁵ Fellner in Fellner § 1 Rz 249.

⁸⁶ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 294.

⁸⁷ VwGH 15. 12. 1978, 425, 426/76.

⁸⁸ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 296.

3.8. § 1 Abs 2a GrEStG

§ 1 Abs 2a normiert, dass sofern zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, unterliegt der Steuer eine Änderung des Gesellschafterbestandes, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen.

Auch werden treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile dem Treugeber zugerechnet. Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs 1 oder Abs 2 erworben hat.

Seit 1. Jänner 2016 lösen Anteilsübertragungen unter bestimmten Voraussetzungen auch bei Personengesellschaften die Grunderwerbsteuer aus. Die Einführung dieses neuen Absatzes war wohl eine der prägendsten und am meisten diskutierten Novellierungen, die das österreichische Grunderwerbsteuergesetz erlebte. Hintergrund der Gesetzesregelung war, dass der Steuertatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG bei einer Personengesellschaft eigentlich nie zur Anwendung kam, da eine Personengesellschaft bei einer Anteilsvereinigung untergeht; die einzige mögliche Grunderwerbsteuer auslösende „Variante“ war die Vereinigung aller Anteile in der Hand eines Organkreises iSd § 2 UstG.⁸⁹ Bis zur Steuerreform 2015⁹⁰ war eine Anteilsvereinigung nur denkbar, wenn sämtliche Anteile einer Gesellschaft (dh 100%) in einer Hand vereinigt oder übertragen wurden. Diese Regelung verleitete vor allem viele Unternehmer dazu, ua einen Zwerganteil einem Treuhänder zuzuschreiben, um den Grunderwerbsteuertatbestand nicht auszulösen, obwohl der Eigentümer faktisch über das Grundstück verfügte. Ebenso wurden Personengesellschaften ins Leben gerufen, mit dem Ziel, die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden, indem statt dem Grundstück, Anteile an der Personengesellschaft selbst übertragen wurden. Derartige Konstruktionen lösten ebenso keine Steuerpflicht aus.

Mit § 1 Abs 2a wurde für Personengesellschaften ein neuer Steuertatbestand geschaffen, der dann zur Anwendung kommt, wenn innerhalb von fünf Jahren zumindest 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Die Rechtsgrundlage der Übertragung ist irrelevant.⁹¹ Weiters sollen gemäß eindeutigem Gesetzeswortlaut für die Berechnung der 95% Grenze auch treuhändig gehaltene Anteile dem Treugeber zugerechnet werden. § 1 Abs 2a stellt

⁸⁹ Wölbisch, Anteilsübertragung bei Personengesellschaften, NZ 2018/12.

⁹⁰ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP.

⁹¹ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 817.

das Pendant zu § 1 Abs 3 GrEStG für Personengesellschaften dar. Sind beide Tatbestände erfüllt, kommt § 1 Abs 2a zur Anwendung.

Die Festsetzung der 95%-Grenze orientiert sich an den rechtlichen Bestimmungen in Deutschland und bezieht sich ausschließlich auf Anteile am Vermögen.

Ein Sachverhalt, der den Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG verwirklicht, liegt dann vor, wenn Anteile auf neue Gesellschafter (Gesellschafter die im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile nicht an der Gesellschaft beteiligt sind) übergehen. Werden Anteile an bereits beteiligte Gesellschafter übertragen, dann liegt ein Vorgang vor, der etwa nach § 1 Abs 3 GrEStG steuerbar sein kann, nicht jedoch nach § 1 Abs 2a GrEStG.⁹²

Erwerbsvorgänge sind nur dann steuerbar, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, beginnend mit der ersten Änderung des Gesellschafterbestandes, 95% der Anteile am Vermögen der Gesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen.⁹³ Dieser Tatbestand kann durch einen größeren Vorgang oder auch durch mehrere kleine Vorgänge über fünf Jahre hinweg erfüllt werden. Hingegen wird der Tatbestand nicht verwirklicht, wenn ein und derselbe Anteil mehrmals übertragen wird, da immer nur derselbe Anteil am Gesellschaftsvermögen übergeht.⁹⁴ Der Lauf der fünfjährigen Frist beginnt mit dem Tag, an dem das Verfügungsgeschäft abgeschlossen worden ist. Abgesehen davon muss beachtet werden, dass das inländische Grundstück während des gesamten Zeitraums zum Vermögen der Gesellschaft gehört hat. Wird das Grundstück während der Fünfjahresfrist verkauft, wird der Steuertatbestand nicht ausgelöst. Werden neue Grundstücke hinzugekauft, entsteht eine neue Beobachtungszeitraum. Somit wird für jedes Grundstück die Fünfjahresfrist gesondert ermittelt.⁹⁵

Als Beispiel kann hier ein Beitritt eines neuen Gesellschafters in die Personengesellschaft angeführt werden. Verpflichtet er sich zu einer Einlage, die das Resultat mit sich bringt, dass er mehr als 95% der Anteile hält, wird der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG ausgelöst. Übernimmt er weniger als die besagten 95%, kommt es zu einer Teilübertragung und die Fünfjahresfrist beginnt zu laufen. Sofern innerhalb der nächsten fünf Jahre die 95% Schwelle erreicht wird, wird der Steuertatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG erfüllt.⁹⁶ Scheidet jedoch ein Gesellschafter aus der

⁹² Wölbisch, Anteilsübertragung bei Personengesellschaften, NZ 2018, 42.

⁹³ Fellner in Fellner § 1 Rz 318.

⁹⁴ Fellner in Fellner § 1 Rz 318c.

⁹⁵ Wölbisch, Anteilsübertragung bei Personengesellschaften, NZ 2018, 43.

⁹⁶ Wölbisch, Anteilsübertragung bei Personengesellschaften, NZ 2018, 44.

Gesellschaft aus, ohne dass ein neuer Anteile erwirbt, wird der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG nicht erfüllt und das selbst dann nicht, wenn mehr als 95% der Anteile innerhalb der Gesellschaft auf andere Gesellschafter übertragen werden. In derartigen Konstellationen liegt lediglich eine nicht steuerbare Anteilsverschiebung vor.⁹⁷

Im Todesfall eines Gesellschafters einer Personengesellschaft kann je nach Gesellschaftsvertrag eine Fortsetzung der Gesellschaft mit den Altgesellschaftern, mit den Erben (Nachfolgeklausel) oder mit Dritten (Eintrittsklausel) vorgesehen sein. In erster Konstellation wird der Steuertatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG nicht erfüllt, da keine Anteile auf neue Gesellschafter übertragen werden. Gehen Anteile über eine Nachfolgeklausel auf Erben über, kommt es zu einer Besteuerung, wenn die 95% Grenze erreicht wird. Werden Anteile von Dritten erworben, muss auch die 95% Grenze erreicht werden, um den Steuertatbestand auszulösen.⁹⁸

Nach § 1 Abs 2a letzter Satz GrEStG werden treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile dem Treugeber zugerechnet, und zwar dann, wenn innerhalb von fünf Jahren die 95% Grenze erreicht wird und der Treugeber nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligt war. Erwähnenswert ist hier sicherlich noch die Tatsache, dass vom Treugeber auf Altgesellschafter übertragene Anteile dagegen nicht der Grunderwerbsteuerpflicht unterliegen, da hier, wie schon oben erwähnt, eine nicht steuerbare Anteilsverschiebung vorliegt.⁹⁹

Bei einer Übertragung aller Anteile der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft auf einen einzigen neuen Gesellschafter, wird nicht der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG, sondern der des § 1 Abs 1 GrEStG erfüllt.¹⁰⁰

3.9. § 1 Abs 3 GrEStG

Der Wortlaut des § 1 Abs 3 GrEStG besagt, dass sofern zu einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a nicht in Betracht kommt, der Steuer die nachfolgenden Vorgänge unterliegen:

1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung mindestens

⁹⁷ Wölbisch, Anteilsübertragung bei Personengesellschaften, NZ 2018, 44.

⁹⁸ Wölbisch, Anteilsübertragung bei Personengesellschaften, NZ 2018, 45.

⁹⁹ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragn/Siller/Stefaner § 1 Rz 838.

¹⁰⁰ BMF-Info 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016.

95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 vereinigt werden würden;

2. die Vereinigung von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft iSd Z 1 vorausgegangen ist;
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet;
4. der Erwerb von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft iSd Z 3 vorausgegangen ist.

Kommt es somit zu Schenkungen von Anteilen an Gesellschaften, die Immobilien besitzen, ist entweder § 1 Abs 2a oder § 1 Abs 3 GrEStG einschlägig. Ähnlich wie § 1 Abs 2a GrEStG zielt § 1 Abs 3 GrEStG auf Änderungen von Eigentumsverhältnissen an grundstückbesitzenden Gesellschaften ab. Angeknüpft wird somit an den Gesellschaftsanteilen.¹⁰¹ Im Anwendungsbereich des § 1 Abs 3 genügt es, wenn nicht mindestens 95 % der Anteile in der Hand eines Erwerbers vereinigt werden. Der zuvor erläuterte § 1 Abs 2a ist hingegen etwas strenger. Die Grunderwerbsteuer wird bereits dann ausgelöst, wenn 95 % der Anteile an der Personengesellschaft übertragen werden, und zwar unabhängig von einer Anteilsvereinigung beim Erwerber.¹⁰²

Der Begriff der Gesellschaft iSd § 1 Abs 3 ist gemäß VwGH¹⁰³ im weitesten Sinne zu verstehen. So statuiert der VwGH, dass jede Personenmehrheit, die sich zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks zusammenschließt und fähig ist, Eigentum an Grundstücken zu erwerben, als eine Gesellschaft im Sinne des GrEStG zu qualifizieren ist. Bei Zusammentreffen beider Tatbestände kommt jedoch kraft gesetzlicher Anwendung der Tatbestand des § 1 Abs 2a zur Anwendung. Während Personengesellschaften somit § 1 Abs 2a und § 1 Abs 3 GrEStG unterliegen können, unterliegen Kapitalgesellschaften bloß dem Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG.¹⁰⁴ Bis zum StRefG

¹⁰¹ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 852.

¹⁰² Pinetz, Schenkung von Anteilen an Immobiliengesellschaften Grunderwerbsteuer und Schenkungsmeldung, AVR 2022, 28.

¹⁰³ VwGH 13. 12. 2022, Ra 2021/16/0082.

¹⁰⁴ Andreas Kampitsch, Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG auch bei Personengesellschaften, immo aktuell 2023/2.

2015/2016 war es hingegen so, dass § 1 Abs 3 GrEStG nur in bestimmten Konstellationen auf Personengesellschaften zur Anwendung gelangen konnte, da die Vereinigung aller Anteile als eine Anwachsung iSd § 142 UGB zu werten war und der Erwerb durch ein Unternehmen eines Organkreises iSd § 2 Abs 2 UstG kaum Bedeutung hatte.¹⁰⁵

Unterschiede von § 1 Abs 3 zu § 1 Abs 2a gibt es einige. So sieht § 1 Abs 3 für die Erfüllung des Steuertatbestandes keine Frist vor.¹⁰⁶ Auch ist für die Erfüllt des Tatbestandes irrelevant, ob es sich um „alte“ oder „neue“ Gesellschafter handelt.¹⁰⁷ Zudem ist die Bestimmung subsidiär zu § 1 Abs 2a.

Das verfolgte Ziel der Bestimmung ist es, zu verhindern, dass ein völliger Wechsel aller Mitglieder einer Gesellschaft keine Grunderwerbsteuer auslöst.¹⁰⁸ Schlussendlich sollen Grundstücke bzw die Verfügungsmacht über jene nicht steuerfrei übertragen werden können, indem einfach Gesellschaftsanteile übertragen werden. Die Bestimmung erscheint auch plausibel und nachvollziehbar, da es sonst mittels ausgeklügelter Gestaltungen möglich wäre, Grundstücke dauerhaft steuerfrei zu übertragen. Zusammenfassend kann hier festgehalten werden, dass § 1 Abs 3 einen Ergänzungstatbestand darstellt, der Vorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Ebene erfasst.¹⁰⁹

Seit dem StRefG 2015/2016 ist für die Vereinigung bzw Übertragung von Anteilen nicht mehr erforderlich, dass sämtliche Anteile übertragen werden. Nunmehr sieht es der Gesetzestext als ausreichend an, dass 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers (oder einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG) übergehen.¹¹⁰ Somit kann durch Übertragung eines Zwerganteiles auf einen Treuhänder oder auch einen Dritten die Tatbestandsverwirklichung nicht mehr verhindert werden.¹¹¹

Des Weiteren wurde die Anknüpfung an die umsatzsteuerliche Organschaft durch die ertragssteuerliche Unternehmensgruppe nach § 9 KStG ersetzt. § 1 Abs 3 kommt somit auch dann

¹⁰⁵ *Lawson*, BFG bestätigt: § 1 Abs 3 GrEStG ist auf Personengesellschaften anwendbar, ecolex 2022/219.

¹⁰⁶ *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 381g.

¹⁰⁷ *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 381f.

¹⁰⁸ VwGH 21. 1. 1982, 81/16/0021 ua.

¹⁰⁹ *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* § 1 Rz 855.

¹¹⁰ *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 381a.

¹¹¹ *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* § 1 Rz 859.

zur Anwendung, wenn zumindest 95% der Anteile in der Hand einer Unternehmensgruppe vereinigt werden.¹¹²

Systematisch betrachtet folgt § 1 Abs 3 konzeptuell § 1 Abs 1 GrEStG.¹¹³ Ein Vorgang kann auch dazu führen, dass mehrere Tatbestände nebeneinander erfüllt werden (zB § 1 Abs 1 und § 1 Abs 3 GrEStG).¹¹⁴

§ 1 Abs 3 Z 1 kommt dann zur Anwendung, wenn mehr als 95% der Gesellschaftsanteile durch Übertragung (zB durch einen Kauf- und Abtretungsvertrag) in der Hand eines Erwerbers oder in der Hand einer Unternehmensgruppe vereinigt werden.¹¹⁵

§ 1 Abs 3 Z 2 kommt zum Beispiel dann zur Anwendung, wenn durch einen Erwerb von Todes wegen eine Vereinigung aller Anteile an einer Kapitalgesellschaft erfolgt.¹¹⁶

Während bei der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 Z 1 und 2 GrEStG die Zusammenfassung von 95 % der Anteile der Steuerpflicht unterworfen wird, wird bei der Anteilsübertragung gem § 1 Abs 3 Z 3 und 4 GrEStG ein bereits bestehendes Anteilsausmaß von mindestens 95 % gemeinsam übertragen.¹¹⁷

Anzumerken bleibt an dieser Stelle noch, dass die Schenkung von Anteilen an Gesellschaften gemäß § 121a Abs 1 BAO unter bestimmten Voraussetzungen dem Finanzamt anzuzeigen sind, und womöglich auch dann, wenn der Schenkungsvorgang zu einer Grunderwerbsteuerbelastung führt und der Finanzverwaltung ohnehin die Schenkung durch diesen Vorgang zur Kenntnis gebracht wurde. Fraglich ist – wenn die Schenkung der Finanzverwaltung nicht angezeigt wird – ob die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG erfüllt sein kann, da bei übermittelte Grunderwerbsteuerselbstberechnung zweifelhaft ist, ob auf subjektiver Tatseite der bedingte Vorsatz vorliegen kann. Ob eine Ordnungswidrigkeit nun tatsächlich vorliegt, wird im Einzelfall zu beurteilen ein.¹¹⁸

¹¹² Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 860.

¹¹³ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 863.

¹¹⁴ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 864.

¹¹⁵ Fellner in Fellner § 1 Rz 334.

¹¹⁶ Fellner in Fellner § 1 Rz 344.

¹¹⁷ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 952.

¹¹⁸ Pinetz, Schenkung von Anteilen an Immobiliengesellschaften Grunderwerbsteuer und Schenkungsmeldung, AVR 2022, 28.

3.10. § 1 Abs 4 GrEStG

Durch § 1 Abs 4 wird erreicht, dass sowohl jeder Haupttatbestand als auch jeder Ersatztatbestand eine Steuerpflicht auslöst, und zwar unabhängig von einem früheren Vorgang hinsichtlich desselben Gegenstands zwischen denselben Beteiligten¹¹⁹. In derartigen Konstellationen wäre es jedoch unbillig, zweimal eine Steuer zu erheben, da nur ein „Umsatz“ eines Grundstücks vorliegt. In der Praxis kommt es häufig vor, dass zunächst die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück und später das Eigentum daran erworben wird. § 1 Abs 4 sieht in derartigen Fällen vor, dass wenn sowohl Haupt- als auch Nebentatbestand erfüllt sind, bloß eine Differenzsteuer erhoben wird (Bemessungsgrundlage des späteren Vorgangs übersteigt den Betrag des ersten Vorgangs, von dem die Steuer berechnet wurde). Vorausgesetzt wird jedoch, dass beide Vorgänge zwischen denselben Vertragsparteien stattfinden.¹²⁰

Sowohl der Haupt- als auch der Ersatztatbestand sind gleichgestellt. Befreiungsbestimmungen kommen für jeden Vorgang gesondert zur Anwendung. So gilt zum Beispiel, dass wenn der erste Erwerbsvorgang zur Gänze steuerbefreit war, der darauffolgende Erwerbsvorgang zur Gänze zu versteuern ist, sofern die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht mehr gegeben sind.¹²¹

Die Differenzbesteuerung kommt auch nur dann zur Anwendung, wenn für den ersten Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuer tatsächlich entstanden ist und auch entrichtet wurde.¹²² Welche Konstellationen von der Differenzsteuer erfasst werden, ergibt sich aus dem Wortlaut des Gesetzes.

3.11. § 1 Abs 5 GrEStG

Die Bestimmung normiert, dass ein im § 1 Abs 2a bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann unterliegt, wenn ihm ein in § 1 Abs 2a oder Abs 3 bezeichneter Rechtsvorgang vorausgegangen ist. Ein im § 1 Abs 3 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ein in § 1 Abs 2a oder Abs 3 bezeichneter Rechtsvorgang vorausgegangen ist. Sofern die Rechtsvorgänge nach § 1 Abs 2a oder Abs 3 in der gleichen Unternehmensgruppe verwirklicht

¹¹⁹ Fellner in Fellner § 1 Rz 352.

¹²⁰ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 421.

¹²¹ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 422.

¹²² VwGH 20. 2. 2003, 2001/16/0519.

werden, wird die Steuer nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

Der mit dem StRefG 2015/2016 neu eingeführte § 1 Abs 5 sollte zunächst bei Rechtsvorgängen, die dem § 1 Abs 3 unterliegen und innerhalb derselben Unternehmensgruppe stattgefunden haben, Vorerwerbe berücksichtigen.¹²³ In einer weiteren Reform (JStG 2018) wurden die Fallkonstellationen des § 1 Abs 5 erweitert. Es sollen fortan auch Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften nach § 1 Abs 2a berücksichtigt werden. Das System der Differenzsteuer soll hier auch bei mehrmaliger Erfüllung des Grunderwerbsteuertatbestandes zur Anwendung kommen.¹²⁴

Ein wenig unsachlich erscheint die Differenzierung zu § 1 Abs 4, da § 1 Abs 5 lediglich Rechtsvorgänge erfasst, die in derselben Unternehmensgruppe stattgefunden haben.¹²⁵

Ratio der Regelung des § 1 Abs 5 wird wohl sein, dass eine Anteilsvereinigung selbst dann möglich ist, wenn eine Besteuerung (in Bezug auf dieselbe Person) bereits stattgefunden hat. So kann ein Gesellschafter zunächst mindestens 95% der Anteile erwerben, in weiterer Folge abgeben (Beteiligung unter 95%) und dann erneut auf zumindest 95% aufstocken.¹²⁶

4. Deutschland

4.1. Erwerbsvorgänge Allgemeines

Genauso wie in Österreich spricht das deutsche Grunderwerbsteuergesetz in § 1 GrEStG von „Erwerbsvorgängen“. Sämtliche Vorgänge beziehen sich immer nur auf ein einziges Grundstück. Kommt es zur Übertragung mehrerer Grundstücke, dann liegen auch mehrere Erwerbsvorgänge vor.¹²⁷ Bei Verwirklichung der einzelnen Tatbestände fällt mit wenigen Ausnahmen die Grunderwerbsteuer an.¹²⁸

¹²³ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP.

¹²⁴ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 432a.

¹²⁵ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 433.

¹²⁶ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 436.

¹²⁷ Meßbacher-Hönsch in Viskorf, GrEStG²⁰ § 1 Rz 8 (Stand Oktober 2021, beck-online.beck.de).

¹²⁸ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 9.

Schon aus der Systematik des § 1 lässt sich erkennen, dass die Steuer vorrangig an das Verpflichtungsgeschäft anknüpft.¹²⁹ Genauso wie in Österreich versteht man darunter die Verpflichtung einer Vertragspartei, das Eigentum am Grundstück zu übertragen, zum Beispiel durch einen Kaufvertrag.¹³⁰

Gegenstand der Steuer sind Rechtsvorgänge, sofern sie sich auf ein inländisches Grundstück beziehen. Der Grundstücksbegriff ist in § 2 GrEStG normiert. Erfasst sind Grundstücke iSd Zivilrechts, Erbbaurechte, Gebäude auf fremdem Boden, etc.¹³¹

Voraussetzung der Steuerbarkeit ist eine rechts- und formwirksame Verpflichtung. Niedrige Geschäfte unterliegen grundsätzlich nicht der Grunderwerbsteuer. Beurteilt wird nach zivilrechtlichen Grundsätzen.¹³²

Aus Gründen des Übereilungsschutzes und dem Erwerber die Risiken einer Erwerbsverpflichtung etwas näher zu bringen, bedarf es bei Grundstücksübertragungen einer notariellen Beurkundung. Wenn die vorgeschriebene Form nicht eingehalten wird, führt dies zur Niedrigkeit des Vertrags.¹³³

Die Niedrigkeit eines Rechtsgeschäfts kann sich aus zahlreichen Gründen ergeben. Diese Gründe können ua auf einem Formmangel (§ 125 S 1 BGB), einem Mangel der Geschäftsfähigkeit (§§ 104 ff BGB) oder auf einer fehlenden Rechtsfähigkeit beruhen. So würde das Fehlen einer notariellen Beurkundung § 125 BGB zuwiderlaufen und der Vertrag wäre niedrig.¹³⁴

Grundtatbestand des deutschen GrEStG ist § 1 Abs 1 Nr 1 iVm § 2 GrEStG, der Verpflichtungsgeschäfte erfasst, die zu einem Rechtsträgerwechsel führen. § 1 Abs 1 Nr 2 bis 7 GrEStG erfasst die Nebentatbestände, die gegenüber dem Grundtatbestand subsidiär sind, um einen Vorgang nicht mehrfach zu bestrafen. § 1 Abs 2 bis Abs 3a GrEStG erfasst die Ergänzungstatbestände, die vom wirtschaftlichen Ergebnis her einem Rechtsträgerwechsel gleichkommen.¹³⁵ Die restlichen Tatbestände (§ 1 Abs 4 – Abs 6 GrEStG) normieren Konkretisierungen und Klarstellungen, auf die weiter unten näher eingegangen wird.

¹²⁹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 191.

¹³⁰ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 192.

¹³¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 200.

¹³² *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 207.

¹³³ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 208.

¹³⁴ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 218.

¹³⁵ *Strahl*, Grunderwerbsteuer und ausgewählte gesellschaftsrechtliche Transaktionen, RNotZ 2021, 61.

4.2. § 1 Abs 1 Nr 1 GrEStG

Nach § 1 Abs 1 Nr 1 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die sich auf inländische Grundstücke beziehen und die den Anspruch auf Übereignung begründen, der Grunderwerbsteuer. Angeknüpft wird stets an das Verpflichtungsgeschäft¹³⁶. Weiters muss einem Erwerber ein Eigentumsverschaffungsanspruch zustehen.¹³⁷

Der am häufigsten dem Tatbestand des § 1 Abs 1 Nr 1 unterfallende Vertragstypus ist der Kaufvertrag, der einen Verkäufer dazu verpflichtet, einem Käufer die Sache zu übergeben und ihm das Eigentum zu verschaffen. Die Verschaffungspflicht kann sich sogar auf ein Grundstück beziehen, welches dem Verkäufer noch gar nicht gehört. Voraussetzung ist jedoch, dass das Grundstück ausreichend individualisiert ist.¹³⁸ Folgt man § 154 Abs 1 S 1 BGB, kommt ein verpflichtender Vertrag nur dann zustande, wenn sich die Parteien über sämtliche nach ihren Vorstellungen regelungsbedürftigen Punkte geeinigt haben. Einen Sonderfall stellt der Vorvertrag dar, der die Parteien oder auch nur eine Partei verpflichtet, einen künftigen Hauptvertrag abzuschließen.¹³⁹ Ein Vorvertrag erfüllt die Voraussetzungen des Tatbestandes des § 1 Abs 1 Nr 1, wenn aus dem Vorvertrag selbst auf die Erklärung der Auflassung und nicht nur auf Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes geklagt werden kann. Es kommt zur Steuerpflicht.¹⁴⁰

Eine Steuerpflicht nach § 1 Abs 1 Nr 1 wird nicht bei einem Kaufangebot, einer Option oder einem Ankaufsrecht ausgelöst. Die Annahme des Kaufangebots wiederum würde den Tatbestand des § 1 Abs 1 Nr 1 vollständig erfüllen.¹⁴¹ Genauso unterliegen Vergleiche der Grunderwerbsteuer, wenn der Vergleichsvertrag eine Übereignung eines Grundstücks zur Folge hat.¹⁴²

Bei aufschiebend bedingten Kaufverträgen liegt bis zum Eintritt der Bedingung eine Art Schwebezustand vor. Mit Eintritt der Bedingung wird auch die GrESt fällig.¹⁴³

¹³⁶ BFH 24. 4. 2013, II R 53/10.

¹³⁷ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 243.

¹³⁸ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 255.

¹³⁹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 258.

¹⁴⁰ BFH 22. 9. 2004, II R 45/02 ua.

¹⁴¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 259.

¹⁴² *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 312.

¹⁴³ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 197.

Eine fehlende Beurkundung über den Erwerb eines Grundstücks resultiert in einer Nichtigkeit. Eine Besteuerung ist hier auch nicht möglich.¹⁴⁴

Nichtige Rechtsgeschäfte werden nicht als Erwerbsvorgänge erfasst, unterliegen jedoch sehr wohl der Besteuerung, wenn die Vertragsparteien es als wirksam behandeln und das wirtschaftliche Ergebnis eintreten lassen.¹⁴⁵

4.3. § 1 Abs 1 Nr 2 GrEStG

In Deutschland versteht man unter der Auflassung eine notariell zu beurkundende Einigung des Verkäufers mit dem Erwerber über den Eigentumsübergang. Der Begriff der Auflassung ist dem österreichischen Recht fremd. Damit ein Grundstück in Deutschland rechtswirksam übertragen werden kann, bedarf es einer Auflassung und einer Eintragung des Grundstückserwerbers im Grundbuch. Die Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 1 Nr 2 fällt hier jedoch nur insofern an, als der Auflassung kein Rechtsgeschäft (zB Kaufvertrag) vorausgegangen ist, das einen Übereignungsanspruch begründet. Der Grund der Auflassung muss somit kein rechtsgeschäftlicher sein.¹⁴⁶ Erwirbt ein Käufer einen Übereignungsanspruch aufgrund eines Kaufvertrags und erfolgt anschließend die Auflassung hinsichtlich des Grundstücks, liegt ein steuerbarer Vorgang nach § 1 Abs 1 Nr 1 und nicht nach § 1 Abs 1 Nr 2 vor.¹⁴⁷ Selbst ein aufschiebend bedingt abgeschlossener Kaufvertrag wird als „vorausgegangenes“ Rechtsgeschäft qualifiziert, welcher eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs 1 Nr 2 ausschließt.¹⁴⁸

Ein von Gesetzes wegen normierter Auflassungsanspruch ergibt sich aus der Regelung des § 667 BGB, nach der ein Beauftragter verpflichtet ist, seinem Auftraggeber alles, was er zur Ausführung eines Auftrags erhielt und erlangte, herauszugeben. Ein steuerbarer Vorgang nach § 1 Abs 1 Nr 2 ergibt sich demnach, wenn der nach § 667 BGB Beauftragte von einem anderen ein Grundstück erwirbt, welches er seinem Auftraggeber auflässt.¹⁴⁹

¹⁴⁴ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 219.

¹⁴⁵ *Pahlke*, *GrEStG*⁶ § 1 Rz 136 (Stand 1. 9. 2017, beck-online.beck.de).

¹⁴⁶ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 332.

¹⁴⁷ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 333.

¹⁴⁸ BFH 10. 2. 2005, II B 115/04.

¹⁴⁹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 335.

Nach § 41 AO der deutschen Rechtsordnung begründet die Nichtigkeit der Auflassung keine Steuerpflicht, es sei denn, dass die Beteiligten die Auflassung dennoch eintreten und auch bestehen lassen.

Die deutsche Praxis kennt auch Konstellationen, bei denen eine Auflassung keine Steuerpflicht auslöst. Das sind Fälle, in denen es sich nicht um Eigentumsänderungen, sondern um Grundbuchsberichtigungen handelt. Wurden zB bei einem Grundstücksverkauf an zwei Eigentümer die Grundstücksbezeichnungen in der Auflassungserklärung verwechselt, können die Käufer vereinbaren, die Grundstücke zu „tauschen“. Wird in weiterer Folge nachgewiesen, dass der durch die Auflassung Berechtigte bereits Eigentümer war, liegt keine Eigentumsänderung vor und es entsteht somit auch keine Steuer.¹⁵⁰

4.4. § 1 Abs 1 Nr 3 GrEStG

§ 1 Abs 1 Nr 3 umfasst gemäß seinem Wortlaut sämtliche Konstellationen, denen kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf. Dieser Bestimmung unterliegen Eigentumsübertragungen kraft Gesetzes oder durch behördlichen- bzw richterlichen Ausspruch.¹⁵¹ Tatbestandsvoraussetzung ist eine Eigentumsübertagung des Grundstücks außerhalb des Grundbuchs.¹⁵² Als Beispiele können Eigentumsübergänge an Grundstücken in Flurbereinigungsverfahren (Neuordnungsmaßnahmen bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken) oder Umlegungsverfahren genannt werden. Auch würden prinzipiell Eigentumsübergänge durch Zwangsversteigerungsverfahren dem Tatbestand des § 1 Abs 1 Nr 3 unterliegen, sind diese jedoch aufgrund § 1 Abs 1 Nr 3 Buchst c von der Grunderwerbsteuer ausgenommen.¹⁵³

Wesentliches Charakteristikum des steuerbaren Vorgangs nach § 1 Abs 1 Nr 3 ist das Fehlen einer Willenserklärung, welche auf die Eigentumsübertragung gerichtet ist.

Weitere Beispiele, die dem steuerbaren Vorgang nach § 1 Abs 1 Nr 3 unterliegen, sind Folgende:¹⁵⁴

- Gesamtrechtsnachfolge des Erben (§ 1922 Abs 1 BGB)

¹⁵⁰ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 341.

¹⁵¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 347.

¹⁵² BFH 18. 8. 2015, II R 68/03.

¹⁵³ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 347.

¹⁵⁴ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 350.

- Sondervermögensnachfolge des Hoferben
- Übertragung aller Gesellschaftsanteile auf einen Dritten (§ 738 BGB)

4.5. § 1 Abs 1 Nr 4 GrEStG

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs 1 Nr 4 auch Meistgebote inländischer Grundstücke im Zwangsversteigerungsverfahren. Das Meistgebot stellt das höchste Gebote, welches bis zum Schluss des Verfahrens abgegeben wurde, dar. Nach § 8 Abs 1 GrEStG richtet sich die Höhe der Steuer nach dem Wert der Gegenleistung und somit vom Meistgebot.¹⁵⁵

Eine Steuer fällt nicht an, wenn der Schuldner im Zwangsversteigerungsverfahren sein eigenes Grundstück erwirbt, weil hier kein Rechtsträgerwechsel erfolgt.¹⁵⁶

Im Zwangsversteigerungsverfahren ist selbst eine Vertretung zulässig. Dies ergibt sich aus § 164 Abs 1 BGB. Somit kann auch ein Angebot für einen anderen Bieter abgegeben werden. Jedoch bedarf es eines Nachweises der Vertretungsmacht. Steuerschuldner ist in diesem Fall der Vertretene.¹⁵⁷

4.6. § 1 Abs 1 Nr 5 – 7 GrEStG

Sinn und Zweck der Bestimmungen ist es, Zwischengeschäfte zu erfassen.¹⁵⁸ Zwischengeschäfte betreffen Abtretungsansprüche, die auf rechtsgeschäftliche Übertragung des Grundstückseigentums gerichtet sind.¹⁵⁹

Die Abtretungsansprüche richten sich nicht gegen den Eigentümer, sondern gegen den „Zwischenmann“. Mittels Kaufvertrags erlangt hier ein Erwerber, in unserem Fall der Zwischenmann, einen Übereignungsanspruch gegen den Eigentümer. Dem Zwischenmann steht es zu, den Übereignungsanspruch an einen Dritten (Abtretungsempfänger) zu übertragen.¹⁶⁰

Das Eigentum am Grundstück wird nicht schon mit der Abtretung des Anspruchs übertragen, sondern wird erst mit Auflassung des Eigentümers vollzogen.¹⁶¹

¹⁵⁵ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 462.

¹⁵⁶ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 466.

¹⁵⁷ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 471.

¹⁵⁸ BFH 22. 1. 1997, II R 97/94.

¹⁵⁹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 479.

¹⁶⁰ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 481.

¹⁶¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 482.

Bei derartigen Zwischengeschäften unterliegen zwei Erwerbsvorgänge der Steuer. Verkauft zB ein Eigentümer ein Grundstück an einen Käufer und verpflichtet sich sogleich der Käufer, einem Dritten den Übereignungsanspruch abzutreten, unterliegen sowohl der Kaufvertrag, der zwischen Verkäufer und Käufer abgeschlossen wurde, als auch die Abtretung des Übereignungsanspruchs an den Dritten, der Grunderwerbsteuer. Dasselbe gilt bei Abtretung von Rechten aus dem Meistgebot.¹⁶²

4.6.1. Verpflichtung zur Abtretung eines Übereignungsanspruchs (§ 1 Abs 1 Nr 5 und 7)

Rechte aus einem Meistgebot oder Übereignungsansprüche können an dritte Personen abgetreten werden. Ist kein Verpflichtungsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Nr 5 vorausgegangen, ist eine Abtretung nach § 1 Abs 1 Nr 7 steuerbar.¹⁶³

Die Steuerpflicht entsteht mit Abschluss des Rechtsgeschäfts, wenn ein rechtswirksamer Übereignungsanspruch gegen den Grundstückseigentümer zusteht. Unterliegt die Abtretung einer Genehmigungspflicht oder wird sie unter der Erfüllung einer Bedingung gestellt, entsteht die Steuerpflicht nicht vor Eintritt dieser Bedingung.¹⁶⁴

Am Rande sei hier noch erwähnt, dass Verschmelzungen nicht § 1 Abs 1 Nr 5 unterliegen. Die eben genannte Vorschrift ist nur auf Zwischengeschäfte anzuwenden. Im Rahmen einer Verschmelzung gehen Ansprüche von einem Rechtsträger aufgrund § 20 Abs 1 Nr 1 UmwG im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge über.¹⁶⁵

4.6.2. Verpflichtung zur Abtretung der Rechte aus einem Meistgebot (§ 1 Abs 1 Nr 5 und 7)

Auch einem Meistbietenden steht die Möglichkeit zu, seine Rechte aus dem Meistgebot an einen anderen abzutreten. Der Zuschlag ist nach § 81 Abs 2 ZGV dann dem anderen und nicht dem Meistbietenden zu erteilen, wenn die Erklärung entweder bereits in der öffentlichen Versteigerung erfolgte oder nachher mittels beglaubigter Urkunde nachgewiesen wird.¹⁶⁶

Werden die Rechte aus dem Gebot einem Dritten abgetreten und wird der Zuschlag dem Dritten erteilt, ist das Meistgebot steuerbar (§ 1 Abs 1 Nr 4). Geschuldet wird die Steuer jedoch vom Meistbietenden. Des Weiteren unterliegt die Abtretungsverpflichtung (§ 1 Abs 1 Nr 5) bzw die

¹⁶² *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 483.

¹⁶³ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 490.

¹⁶⁴ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 491.

¹⁶⁵ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 495.

¹⁶⁶ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 499.

Abtretung selbst (§ 1 Abs 1 Nr 7) der Grunderwerbsteuer. Schuldner sind beide Vertragsparteien. Die Grunderwerbsteuer fällt somit für zwei Erwerbsvorgänge an.¹⁶⁷

4.6.3. Verpflichtung zur Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot (§ 1 Abs 1 Nr 6 u 7)

Ratio dieser Vorschrift ist es, den Handel mit Grundstücksangeboten zu erfassen.¹⁶⁸ Keine Verpflichtungsgeschäfte und somit auch nicht nach § 1 Abs 1 Nr 1 steuerbar sind Kaufvertragsangebote¹⁶⁹. Jedoch unterliegt nach § 1 Abs 1 Nr 6 der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot begründet. Dem Kaufangebot steht „ein Angebot zum Abschluss eines anderen Vertrages, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann“, gleich (§ 1 Abs 1 Nr 6 Satz 2).

Damit der Tatbestand des § 1 Abs 1 Nr 6 bzw 7 erfüllt wird, bedarf es der nachfolgenden Voraussetzungen:¹⁷⁰

- rechtswirksames Kaufangebot
- die Abtretung der daraus entspringenden Rechte an einen Dritten
- tatsächlicher Kauf durch den Dritten
- Verwertung des Kaufangebots durch Berechtigten für den Nutzen eigener wirtschaftlicher Interessen (ungeschriebenes Tatbestandselement)

Ein Angebot muss die Voraussetzungen des § 311 BGB erfüllen, um den Tatbestand des § 1 Abs 1 Nr 6 bzw 7 zu erfüllen.¹⁷¹ Der Begriff des Kaufangebots umfasst einerseits ein einseitiges Vertragsangebot andererseits auch Ankaufs- bzw Optionsverträge, wenn dadurch der Verkäufer an die Erklärung gebunden wird.¹⁷²

Die Abtretung erfolgt, indem der Abtretende einen Abtretungsempfänger benennt.¹⁷³ Voraussetzung des steuerbaren Erwerbsvorgangs ist auch, dass der Abtretende dem Dritten den Kaufvertrag mit dem Grundstückseigentümer verschaffen konnte.¹⁷⁴

¹⁶⁷ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 500.

¹⁶⁸ BFH 5. 7. 2006, II R 7/05.

¹⁶⁹ BFH 3. 9. 2008, XI R 54/07.

¹⁷⁰ BFH 22. 1. 1997, II R 97/94; BFH 19. 11. 2008, II R 24/07.

¹⁷¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 512.

¹⁷² BFH 5. 7. 2006, II R 7/05.

¹⁷³ BFH 27. 4. 2005, II R 30/03.

¹⁷⁴ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 520.

Als letztes ungeschriebenes Tatbestandselement des § 1 Abs 1 Nr 7 kann die Verwertung des Kaufangebots durch den Berechtigten für den Nutzen eigener wirtschaftlicher Interessen genannt werden. Nach dem BFH¹⁷⁵ ist darunter die Möglichkeit zu verstehen, bei der Grundstücksweitergabe unter Ausnutzung der Rechtsstellung als Berechtigter wirtschaftliche Vorteile aus dem Grundstückshandel zu ziehen.

Das Zwischengeschäft für sich allein löst die Grunderwerbsteuer noch nicht aus. Die Steuerschuld entsteht erst mit Annahme des Vertragsangebots durch den Dritten¹⁷⁶. Geschuldet wird die Steuer jedoch nicht vom Dritten, sondern vom Abtretenden (derjenige, der den Dritten als Empfänger bzw Käufer benennt).¹⁷⁷

4.7. § 1 Abs 2 GrEStG

Gemäß dem Wortlaut des § 1 Abs 2 unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Die Ursprünge zu dieser Regelung finden sich im Jahre 1990. Schon damals bejahte der BFH¹⁷⁸ die Grunderwerbsteuerpflicht eines „Benenners“, der sogar ein Makler sein kann.¹⁷⁹

Während durch § 1 Abs 1 an schuldrechtliche Verträge angeknüpft wird, soll § 1 Abs 2 sämtliche Tatbestände erfassen, bei denen es zwar nicht zu einem Rechtsträgerwechsel kommt, der Eigentümer einer Liegenschaft jedoch einer anderen beliebigen Person im Innenverhältnis eine Einflussnahme auf das Grundstück gewährt, sodass nicht mehr der Eigentümer, sondern diese Person über die Verwertung des Grundstücks verfügen kann.¹⁸⁰

Ratio des § 1 Abs 2 ist es, alle denkmöglichen Konstellationen zu besteuern, die hinsichtlich der Herrschaft über ein Grundstück nach den in § 1 Abs 1 umschriebenen Rechtsvorgängen so nahekommen, dass dem anderen die Möglichkeit eingeräumt wird, sich den Wert eines

¹⁷⁵ BFH 19. 11. 2008, II R 24/07.

¹⁷⁶ BFH 24. 1. 1980, II R 138/87.

¹⁷⁷ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 535.

¹⁷⁸ BFH, 27. 2. 1991, XI R 37/89.

¹⁷⁹ *Wagner* in *Assmann/Schütze/Buck-Heeb*, Handbuch des Kapitalanlagerechts⁵ § 16 Rz 94 (Stand Dezember 2019, beckonline.beck.de).

¹⁸⁰ BFH 20. 4. 2016, II R 54/14.

Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen.¹⁸¹ Ein weiterer Zweck des § 1 Abs 2 liegt ua auch darin, Umgehungen der in § 1 Abs 1 normierten Tatbestände zu erschweren.¹⁸²

In Bezug zu § 1 Abs 1 ist § 1 Abs 2 subsidiär anzuwenden, und zwar nur dann, wenn die Parteien vom Abschluss eines Verpflichtungsgeschäftes absehen und nur eine Verwertungsbefugnis einräumen.¹⁸³

Voraussetzungen des § 1 Abs 2 ist ein Rechtsvorgang. Dem Berechtigten muss eine Rechtsstellung eingeräumt werden, die ihm ermöglicht, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.¹⁸⁴

Der BFH¹⁸⁵ bejahte eine Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs 2 aufgrund eines 24 Jahre bindenden Verkaufsangebots zu einem fixen Preis, bei Eintragung einer Auflassungsvormerkung, einer Darlehensgewährung und einer sofortigen Nutzungsüberlassung mit dem Recht zur Vermietung und Verpachtung. Denn aus der Gesamtheit der Verträge und der Umstände lägen dieselben rechtlichen Konsequenzen wie bei einem Verkauf und einer Übergabe des Grundstücks vor.

Ein weiteres Beispiel einer Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs 2 stellen Leasingverträge über ein Grundstück dar, wenn der Leasingnehmer jederzeit eine Grundstücksübereignung herbeiführen kann.¹⁸⁶ Begründet wird dies mit der Tatsache, dass der Leasingnehmer Lasten, die Gefahr für das Objekt und Instandhaltungskosten zu tragen hat.¹⁸⁷

4.8. § 1 Abs 2a GrEStG

§ 1 Abs 2a wurde im Jahr 1997 als neuer Steuertatbestand eingefügt und unterlag bis heute zahlreichen Novellierungen.¹⁸⁸ Ausgangslage der Schaffung dieser Norm war die Eindämmung verschiedener Konstruktionen, die sich aus der Rechtsträgerschaft der Gesamthandgemeinschaften ableiten lässt.¹⁸⁹

Der Unterschied zu § 1 Abs 3 (der einem Erwerber von mindestens 90% der Anteile des Unternehmens deren Grundstücke direkt zuordnet) liegt darin, dass der Gegenstand der

¹⁸¹ BFH 24. 4. 2013, II R 32/11.

¹⁸² BFH 12. 12. 1973, II R 29/69.

¹⁸³ BFH 24. 1. 1990, II R 138/87.

¹⁸⁴ BFH 19. 3. 1980, II R 26/75.

¹⁸⁵ BFH 12. 12. 1973, II R 29/69.

¹⁸⁶ BFH 11. 4. 2006, II R 28/05.

¹⁸⁷ BFH 25. 4. 1996, II R 47/93.

¹⁸⁸ Pahlke § 1 Rz 266.

¹⁸⁹ Pahlke § 1 Rz 268.

Besteuerung nicht der Gesellschafterwechsel per se, sondern der Grundstückserwerb durch eine „*eingierte neue*“ Personengesellschaft ist. Grundlage der Norm ist eine fiktive Bewegung des Grundstücks.¹⁹⁰

Sofern das Gesellschaftsvermögen in das Alleinvermögen eines einzigen Gesellschafters übergeht, wird der Steuertatbestand des § 1 Abs 1 Nr 3 erfüllt, weil Personengesellschaften in solchen Konstellationen untergehen. In allen anderen Fällen können die Voraussetzungen des § 1 Abs 2a bzw § 1 Abs 3 erfüllt sein. Letztgenannte Regelung normiert jedoch einen Anwendungsvorrang des § 1 Abs 2a. Auch § 1 Abs 3a normiert einen Anwendungsvorrang der §§ 1 Abs 2a, 2b und 3.¹⁹¹

Für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ist auf den Erwerb der gesamthänderischen Mitberechtigung abzustellen.¹⁹²

Wird der Gesellschaftsbestand über viele Jahre hinweg sukzessive verändert, wird auf Erfüllung des letzten Teilaktes abgestellt.¹⁹³ Erwähnenswert erscheint auch die Tatsache, dass sofern der Gesellschaft mehrere Grundstücke angehören, § 1 Abs 2a auf das einzelne Grundstück abstellt.¹⁹⁴

Der Begriff der Personengesellschaft des § 1 Abs 2a umfasst uneingeschränkt sämtliche bekannte Personengesellschaften, somit GbR, KG, GmbH & co. KG, etc. Erfasst sind auch ausländische Personengesellschaften, sofern deren Struktur inländischen Personengesellschaften ähnelt.¹⁹⁵

Voraussetzung der Anwendbarkeit des § 1 Abs 2a ist, dass ein Grundstück im Zeitpunkt der Tatbestandserfüllung der Personengesellschaft gehört (wenn das Grundstück ihr zugerechnet wird oder wenn sie eine Verwertungsbefugnis hat).¹⁹⁶ Nicht mehr zum Vermögen einer Gesellschaft gehört ein Grundstück dann, wenn es zwar noch im Eigentum der Gesellschaft steht, das Grundstück aber vor Entstehung der Steuerschuld für einen Gesellschafterwechsel (zB nach § 1 Abs 2a oder 3 GrEStG) Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs iSd § 1 Abs 1,2,3 oder 3a GrEStG war.¹⁹⁷ Die Zehnjahresfrist wird für jedes Grundstück gesondert ermittelt und beginnt mit dem

¹⁹⁰ *Pahlke* § 1 Rz 269.

¹⁹¹ *Pahlke* § 1 Rz 270.

¹⁹² BFH 2. 3. 2011, II R 23/10.

¹⁹³ *Pahlke* § 1 Rz 274.

¹⁹⁴ *Pahlke* § 1 Rz 275.

¹⁹⁵ *Pahlke* § 1 Rz 276.

¹⁹⁶ *Pahlke* § 1 Rz 277.

¹⁹⁷ *Viskorf*, Wann „gehört“ einer Gesellschaft ein Grundstück?, DStR 2021, 74.

Zeitpunkt zu laufen, in dem die Anteilsübertragung bzw der Beitritt eines neuen Gesellschafters wirksam wird.¹⁹⁸

Zentraler Aspekt der Norm ist eine unmittelbare- bzw mittelbare Änderung des Gesellschaftertatbestandes von mindestens 90% der Anteile innerhalb der Zehnjahresfrist.¹⁹⁹ Dem Gesetzeswortlaut folgend werden sowohl unmittelbare- als auch mittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes umfasst. Unmittelbarer Gesellschafter ist, wer zivilrechtlich an der Gesellschaft beteiligt ist.²⁰⁰ Eine mittelbare Änderung des Gesellschaftertatbestandes wird bloß nach wirtschaftlichen Maßstäben beurteilt.²⁰¹ Eine mittelbare Änderung des Gesellschaftertatbestandes würde zB vorliegen, wenn sich Beteiligungen von Gesellschaften ändern, die unmittelbar oder mittelbar an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft beteiligt sind.²⁰²

Berücksichtigungswert sind nur Anteilsübertragungen auf Neugesellschafter. Nicht steuerbar sind somit Übertragungen zwischen Altgesellschaften oder Übertragungen eines Neugesellschafters auf einen Altgesellschafter.²⁰³ Treuhänderbeteiligungen an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft sind dem Treugeber zuzurechnen²⁰⁴

Nach § 1 Abs 2a Satz 6 bleibt der Erwerb von Todes wegen außer Betracht. Dazu zählen zB Erwerbe durch einen Erbanfall oder durch ein Vermächtnis. Derartige Anteilserwerbe werden somit bei der Berücksichtigung des „Vomhundertsatzes“ nicht erfasst.²⁰⁵

Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Tatbestandes. Bei mehreren Teilübertragungen entsteht die Steuerschuld mit Übertragung des letzten „Aktes“.²⁰⁶ Steuerschuldner ist die Personengesellschaft.²⁰⁷

¹⁹⁸ Pahlke § 1 Rz 282.

¹⁹⁹ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 752.

²⁰⁰ BFH 28. 9. 2004, II B 162/03.

²⁰¹ BFH 25. 11. 2015, II R 18/14.

²⁰² BFH 24. 4. 2013, II R 17/10.

²⁰³ Keuthen in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz⁹ Verkehrsteuern bei Umwandlungs- und Einbringungsvorgängen Rz 57 (Stand Juli 2020, beckonline.beck.de).

²⁰⁴ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 910.

²⁰⁵ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 922.

²⁰⁶ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 928.

²⁰⁷ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 936.

4.9. § 1 Abs 2b GrEStG

Die Regelung entspricht, wie auch aus der Wortfolge der Gesetzesstelle ersichtlich, zu großen Teilen der Regelung zur Änderung des Gesellschaftertatbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft gemäß § 1 Abs 2a GrEStG. Hinsichtlich der Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale kann somit Großteils auf die letztgenannte Bestimmung verwiesen werden.²⁰⁸

Begründet wurde die Einführung der Regelung mit der Tatsache, dass es in im Bereich hochpreisiger Immobilientransaktionen immer wieder übliche Praxis war, durch verschiedenste Konstellationen die Grunderwerbsteuer zu umgehen. Insbesondere war es für den Gesetzgeber nicht einsehbar, dass die damit einhergehenden Steuerausfälle von Personen finanziert werden mussten, für die derartige Konstruktionen nicht möglich waren.²⁰⁹

§ 1 Abs 2b ist nach § 23 Abs 18 auf Rechtsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.6.2021 verwirklich wurden.²¹⁰ § 1 Abs 2b genießt gegenüber § 1 Abs 3 und 3a Vorrang.²¹¹ Hingegen besteht gegenüber § 1 Abs 2a kein Vorrang. Diese Feststellung ergibt jedoch nur dann einen Sinn, wenn ein und dasselbe Grundstück sowohl einer Personen- als auch einer Kapitalgesellschaft zugerechnet werden kann. In dieser Konstellation wäre eine Besteuerung sowohl nach § 1 Abs 2a als auch nach § 1 Abs 2b denkbar.²¹²

Der Grundtatbestand des § 1 Abs 2b Satz 1 setzt voraus, dass zumindest 90% der Anteile einer Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren übergehen und ein inländisches Grundstück dem Vermögen der Gesellschaft angehört. Die Rechtsfolge ist ein fingierter Grundstückserwerb einer neuen Kapitalgesellschaft. Die Steuer wird von der Kapitalgesellschaft geschuldet.²¹³ Ebenso wie § 1 Abs 2a wird der Übergang auf neue Gesellschaft vorausgesetzt.²¹⁴

Der Gesellschafterbestand kann sich auch hier unmittelbar- bzw mittelbar ändern. Eine unmittelbare Änderung liegt vor, wenn ein neuer Gesellschafter Anteile an der

²⁰⁸ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 948.

²⁰⁹ Gesetzesentwurf der Bundesregierung BT-Drucks 19/13437, 12.

²¹⁰ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz. 951.

²¹¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz. 962.

²¹² *Broemel/Mörwald*, Die neuen Anwendungserlasse zu § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG: -Neuerungen, Folgen und offene Fragen, DStR 2022, 1689.

²¹³ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 962.

²¹⁴ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 974.

grundstücksbesitzenden Gesellschaft erwirbt.²¹⁵ Eine mittelbare Änderung der Gesellschafterstruktur würde dann vorliegen, wenn ein neuer Gesellschafter Anteile an einer Gesellschaft erwirbt, die an der grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.²¹⁶

Hinsichtlich der Änderung des Gesellschaftertatbestandes stellt § 1 Abs 2b Satz 1 auf einen Zehnjahreszeitraum ab, der mit einem erstmaligen Erwerb der Anteile der Gesellschaft beginnt. Erwirbt ein Gesellschafter zunächst 10% der Anteile und erwirbt nach acht Jahren weitere 80% der Anteile, liegt ein steuerbarer Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 2a GrESTG vor.²¹⁷ Ein durchaus interessantes Urteil²¹⁸ zu Änderungen der Gesellschafterstruktur bei beteiligten Kapitalgesellschaften stammt aus dem Jahr 2018. Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung gilt die Zehnjahresfrist in derartigen Konstellationen nicht. Gesellschafterwechsel bei beteiligten Kapitalgesellschaften sind zeitlich unbeschränkt anzurechnen.

Ein Grundstück wird nicht ausschließlich dann als Bestandteil des Vermögens einer Gesellschaft angesehen, wenn es sich im Eigentum der Gesellschaft befindet. Vielmehr ist die maßgebliche grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung entscheidend.²¹⁹

4.10. § 1 Abs 2c GrESTG

Die Bestimmung des § 1 Abs 2c besagt, dass bei der Ermittlung des Vomhundertsatzes iSd § 1 Abs 2a Satz 1 und 2b Satz 1 die Übergänge von Anteilen an Kapitalgesellschaften außer Betracht bleiben, wenn sie zum Handel an einem in Inland, in einem anderen Mitgliedsstaat der EU bzw des EWR Raums betriebenen organisierten Markt nach § 2 Absatz 11 des Wertpapierhandelsgesetzes oder einem Drittlandhandelsplatz, der gemäß Artikel 25 Absatz 4 Buchstabe a der Richtlinie 2014/65/EU von der Europäischen Kommission als gleichwertig erklärt wurde, zugelassen sind.

Voraussetzung der Anwendbarkeit der Bestimmung ist somit ein Übergang von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum Handel an einer im Inland, im EU- bzw EWR-Raum bzw an einer von der Kommission gleichwertig erklärten Börse zugelassen sind.²²⁰ Das Erfordernis der

²¹⁵ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 974.

²¹⁶ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 975.

²¹⁷ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 979.

²¹⁸ Vgl GLE 12. 11. 2018, BStBl I 18, 1314, Tz 6 Abs 1, zu § 1 Abs 2a Satz 4 und 5 aF.

²¹⁹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 975.

²²⁰ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 999.

Zulassung en einem organisierten Markt soll missbräuchliche Nutzungen ausschließen. Dies erscheint auch konsequent, da bei organisierten Märkten strenge Beaufsichtigungen durch Aufsichtsbehörden erfolgen und klare bzw transparente Vorschriften die Norm darstellen.²²¹

Begünstig durch § 1 Abs 2c sind wohl nur unmittelbare Übergänge von Anteilen an börsennotierten Kapitalgesellschaften. Im Unterschied zu § 1 Abs 2a bis 3a wird in § 1 Abs 2c bloß auf die Begrifflichkeit „unmittelbar“ abgestellt.²²² § 1 Abs 2c ist auf alle Erwerbsvorgänge anzuwenden, auch auf jene, die vor dem 1.7. 2021 stattgefunden haben.²²³

Die Anteilsverbreitung über die Börse ist für Kapitalgesellschaften ein übliches Mittel der Kapitalbeschaffung. Es stehen hier gänzlich andere Gründen als die Einsparung von Grunderwerbsteuer im Vordergrund. Ein Anteilshandel führt zu einem Wechsel der Anteilseigner und wäre grundsätzlich im Rahmen des § 1 Abs 2b GrEStG zu berücksichtigen. Zu bedenken ist hier jedoch, dass das tägliche Handelsvolumen mehrere hunderttausende oder gar Millionen Aktien umfasst. Um eine „übermäßige“ Besteuerung zu vermeiden, wurde die Ausnahmeregelung geschaffen.²²⁴

4.11. § 1 Abs 3 GrEStG

Die Bestimmung des § 1 Abs 3 besagt, dass sofern zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, so unterliegt der Besteuerung, sofern eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a und 2b nicht in Betracht kommt, außerdem:

- ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden (Z1);
- die Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft iSd Nummer 1 vorausgegangen ist (Z2);

²²¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1000.

²²² *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1002.

²²³ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1013.

²²⁴ Beschlussempfehlung und Bericht Finanzausschuss BT-Drucks 19/28528.

- ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft begründet (Z3);
- der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft iSd Nummer 3 vorausgegangen ist (Z4).

Zweck der Bestimmung ist es, Steuerumgehungen zu verhindern, sofern die Bestimmungen des § 1 Abs 2a bzw 2b nicht in Betracht kommen.²²⁵ Mit dem GrEStÄndG 2021²²⁶ wurde die Bestimmung dahingehend geändert, dass die Beteiligungsgrenze von 95% auf 90% herabgesetzt wurde. Begründet wurde dies mit der Erschwernis nunmehriger Umgehungskonstellationen.

§ 1 Abs 3 spricht bloß von „Gesellschaften“. Erfasst sind somit sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften. Damit es zu einer Verwirklichung aller Tatbestände kommt, wird auf ein Quantum von mindestens 90% abgestellt.²²⁷

In zeitlicher Hinsicht ist nach § 23 Abs 18 MRG die Bestimmung auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 30. Juni 2021 verwirklicht wurden, anzuwenden.²²⁸

4.12. § 1 Abs 3a bzw Abs 4 GrEStG

Die Bestimmung des § 1 Abs 3a GrEStG besagt, dass sofern nach den Absätzen 2a, 2b und 3 eine Besteuerung nicht in Betracht kommt, dann gilt ein Rechtsvorgang iSd Abs 3 auch als solcher, aufgrund dessen ein Rechtsträger unmittelbar oder mittelbar mehr als 90% der Anteile an einer Gesellschaft, der ein inländisches Grundstück gehört, innehat.

Steuerbar sind somit erstmalige wirtschaftliche Beteiligungen eines Rechtsträgers von über 90% der Anteile, die er an einer ein Grundstück besitzenden Gesellschaft innehat.²²⁹ Der Tatbestand kann auch sukzessive ausgelöst werden (kleinere Teilakte), wobei hier eine Frist nicht genannt wird.²³⁰

²²⁵ BFH 26. 7. 1995, II R 68/92.

²²⁶ BGBL I 21, 986.

²²⁷ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1113.

²²⁸ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1114.

²²⁹ GLE 19. 9. 2018, BStBl I 18, 1078, Tz 4.

²³⁰ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1301.

Aus den Gesetzesmaterialien²³¹ geht hervor, dass die Einführung der Bestimmung dazu dient, Erwerbsvorgänge mit RETT-Blockern (Real Estate Transfer Tax-Blocker-Strukturen) zu besteuern. Mittels derartiger RETT-Blocker wurde durch Zwischenhaltung einer Gesellschaft, an der eine Person minimal beteiligt ist, eine Verwirklichung eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Tatbestands verhindert. Abgestellt wird nämlich auf eine wirtschaftliche Beteiligung des Rechtsträgers an der Gesellschaft, dem aufgrund der Regelung das Grundstück fiktiv zugerechnet wird. Die wirtschaftliche Beteiligung stellt auf eine unmittelbare/mittelbare Beteiligung am Kapital bzw Vermögen der Gesellschaft ab. Folglich sind alle Beteiligungen am Vermögen der Gesellschaft zu berücksichtigen. Die wirtschaftliche Beteiligung wird durch die Summe der direkten und indirekten Beteiligungen am Kapital oder Vermögen der Gesellschaft bestimmt.²³²

Steuerschuldner ist nach § 13 Nr 8 GrEStG der Rechtsträger, der die wirtschaftliche Beteiligung innehat. Die Steuerschuld entsteht mit Verwirklichung des Tatbestandes und somit mit Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags über den Anteilserwerb.²³³

§ 1 Abs 4 GrEStG stellt klar, dass sowohl natürliche- als auch juristische Personen iSd § 1 Abs 3 GrEStG als abhängig gelten, erstere, soweit sie einzeln bzw zusammengeschlossen einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie Weisungen des Unternehmers folgen müssen und zweitere, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse in einem Unternehmen eingegliedert sind.

4.13. § 1 Abs 5 GrEStG

In inhaltlicher Hinsicht besagt § 1 Abs 5 GrEStG, dass bei einem Tauschvertrag, der für beide Teile einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet, der Steuer sowohl die Vereinbarung über die Leistung des einen als auch die Vereinbarung über die Leistung des anderen Vertragsteils unterliegt. Folglich liegen hier zwei steuerbare Rechtsvorgänge vor.

Von einem Kauf unterscheidet sich der Tausch insofern, als hier die Gegenleistung nicht in der Zahlung eines vereinbarten Kaufpreises, sondern in der Verschaffung von Sachen bzw Rechten

²³¹ Gesetzesentwurf des Bundesrates BT-Drucks 17/13033, 110.

²³² Krumm in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte⁴¹ Kapitel 110. Grunderwerbsteuer Rz 25 (Stand Oktober 2021, beckonline.beck.de).

²³³ Meßbacher-Hönsch in *Viskorf* § 1 Rz 1353.

besteht.²³⁴ Die Anwendung von Befreiungsvorschriften ist für beide Steuerfälle getrennt zu beurteilen.²³⁵

4.14.§ 1 Abs 6 GrEStG

Nach § 1 Abs 6 GrEStG unterliegen die in Abs 1, 2, 3 oder 3a bezeichneten Rechtsvorgänge der Steuer auch dann, wenn andere Rechtsvorgänge den genannten Absätzen vorausgegangen sind. Die Erläuterungen²³⁶ zu dieser Bestimmung führen als Beispiel einen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Alleingesellschafter abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag an, dem die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des Alleingeschäftlers vorausgegangen ist. Umfasst sind sämtliche Aufeinanderfolgen der in den Bestimmungen normierten Tatbestände.

Eine Einschränkung führt § 1 Abs 6 S 2 GrEStG dennoch an. Eine Steuer wird nach dem Gesetzeswortlaut nur insofern erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den zweiten Rechtsvorgang die Bemessungsgrundlage des ersten Vorgangs übersteigt.

Erwähnenswert erscheint hier ein Urteil des BFH²³⁷ aus dem Jahre 2014, aus dem hervorgeht, dass die Subsidiaritätsverhältnisse innerhalb der einzelnen Absätze nicht erfasst sind (wie zB § 1 Abs 3 Nr 3 und § 1 Abs 3 Nr 4 GrEStG). Umfasst sind also nur Rechtsvorgänge, die einen Tatbestand verschiedener Absätze erfüllen.

Der Wortlaut der Bestimmung umfasst nicht Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs 2a und Abs 2b GrEStG. Dies liegt an der nach § 1 Abs 6 GrEStG erforderlichen Erwerberidentität, die in den eben genannten Absätzen nicht mehr vorliegt, da die Bestimmungen den Übergang eines Grundstücks von einer Personen- bzw Kapitalgesellschaft auf eine neue Personen- bzw Kapitalgesellschaft fingiert.²³⁸

²³⁴ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1359.

²³⁵ BFH 11. 12. 1980, II R 91/76.

²³⁶ Gesetzesentwurf des Bundesrates BT-Drucks 9/251.

²³⁷ BFH 12. 5. 2016, II R 26/14.

²³⁸ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1369.

5. Gegenüberstellung

<u>Österreich</u>	<u>Deutschland</u>
<u>§ 1 Abs 1 Z 1</u> <p>→ Steuerschuld entsteht mit Abschluss Verpflichtungsgeschäft.</p> <p>→ Offerte, Optionsrecht, Aufgriffsrecht, Vorkaufs- oder Wiederkaufsrecht sind keine Erwerbsvorgänge. Steuerschuld entsteht hier erst mit Ausübung der Rechte.</p> <p>→ Vorvertrag begründet keine Steuerpflicht. Enthält Vorvertrag wesentliche Hauptpunkte, liegt bereits das Hauptgeschäft vor. Es kommt zur Auslösung der Steuerpflicht.</p> <p>→ Bei einer aufschiebenden Bedingung entsteht Steuerpflicht erst mit Eintritt der Bedingung. Bei auflösender Bedingung entsteht Steuerpflicht sofort. Bei Bedingungseintritt ist die Festsetzung gem § 5 (2) BewG zu berichtigen.</p> <p>→ Absolut nichtige Rechtsgeschäfte (zB Geschäfts- und Handlungsunfähigkeit) lösen keine Steuerschuld aus, relativ nichtige (zB Sittenwidrigkeit, List) hingegen schon.</p>	<u>§ 1 Abs 1 Nr 1</u> <p>→ Steuerschuld entsteht auch hier mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts.</p> <p>→ Kaufangebot, Optionsrecht und Ankaufsrecht stellen keine steuerbaren Rechtsvorgänge dar. Steuerschuld entsteht auch hier erst mit Ausübung der Rechte.</p> <p>→ Vorvertrag begründet auch in Deutschland keine Steuerpflicht, es sei denn, dass schon auf Erklärung der Auflassung geklagt werden kann. Auch hier kommt es sodann zur Auslösung der Steuerpflicht.</p> <p>→ Bei aufschiebenden Bedingungen entsteht die Steuerschuld ebenso erst mit Eintritt der Bedingung. Bei auflösender Bedingung entsteht Steuerpflicht sofort. Bei Bedingungseintritt kann nach § 16 GrEStG Steuer aufgehoben werden.</p> <p>→ Fehlende Geschäftsfähigkeit führt grundsätzlich zu keiner Steuerpflicht, es sei denn, die Beteiligten lassen das wirtschaftliche Ergebnis dennoch eintreten. Relativ nichtige Rechtsgeschäft (Sittenwidrigkeit, List) lösen Steuerpflicht aus.</p>

<p>→ Erwerbs eines Grundstücks durch Vergleich unterliegt § 1 Abs 1 Z 1.</p> <p>→ Steuerschuld hängt nicht von Eintragung im Grundbuch bzw von Beurkundung ab.²³⁹</p>	<p>→ Vergleich, der einen Übereignungsanspruch begründet, ist nach § 1 Abs 1 Nr 1 steuerbar.</p> <p>→ Keine Beurkundung führt zur Nichtigkeit (§ 125 S 1 BGB). Steuerschuld hängt somit von der Beurkundung ab.</p>
<p><u>Keine vergleichbare Regelung in Österreich</u></p>	<p><u>§ 1 Abs 1 Nr 2</u></p> <p>→ Notariell zu beurkundende Einigung zwischen Käufer und Verkäufer über Eigentumsübergang.</p> <p>→ Auflassung muss einen Grund haben, der jedoch kein rechtsgeschäftlicher sein muss. Grund kann zB auf einer Verfügung von Todes wegen oder auf einer gesetzlichen Vorschrift beruhen.</p> <p>→ Voraussetzung der Steuerbarkeit ist, dass kein Verpflichtungsgeschäft vorlag.</p> <p>→ Dient auch zu Grundbuchsberichtigungen.</p>
<p><u>§ 1 Abs 1 Z 2</u></p> <p>→ Eigentumsübergang kraft Gesetzes oder oder durch behördlichen/gerichtlichen Ausspruch (zB Verfügung auf den Todesfall oder Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren).</p>	<p><u>§ 1 Abs 1 Nr 3</u></p> <p>→ Eigentumsübergang kraft Gesetzes oder durch behördlichen/gerichtlichen Ausspruch (zB Eigentumsübergang im Flurbereinigungsverfahren oder Gesamtrechtsnachfolge der Erben).</p>

²³⁹ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 162a.

<p>→Der Zuschlag der Liegenschaft in einem Zwangsversteigerungsverfahren ist nach § 1 Abs 1 Z 2 steuerpflichtig.</p>	<p>→Eigentumsübergang an einem Grundstück im Zwangsversteigerungsverfahren wäre grundsätzlich nach § 1 Abs 1 Nr 3 steuerpflichtig, stellt jedoch gem § 1 Abs 1 Nr 3 Buchst c eine Ausnahme von der Besteuerung dar. Mit § 1 Abs 1 Nr 4 wurde für den Eigentumsübergang im Zwangsversteigerungsverfahren ein eigener Tatbestand geschaffen. Zudem unterliegt nicht der Zuschlag, sondern das vorgelagerte Meistgebot hier bereits der Steuer.</p>
<p>→Steuerpflicht knüpft am Verpflichtungsgeschäft (Titel) an.</p>	<p>→Steuerpflicht knüpft ebenso am Verpflichtungsgeschäft an (zB Ausspruch der Behörde).</p>
<p>→Nach § 431 ist für die Eigentumsübertragung ein Titel, eine Übergabe und die Einverleibung in das Grundbuch erforderlich.</p>	<p>→Eigentumsübergang erfolgt „außerhalb des Grundbuchs“ und ohne Umschreibung im Grundbuch. Neuer Eigentümer wird durch Grundbuchsberichtigung eingetragen.</p>
<p><u>Keine dafür eigens vorgesehener Tatbestand Österreich</u></p>	<p><u>§ 1 Abs 1 Nr 4</u></p> <p>→Der Grunderwerbsteuer unterliegt das Meistgebot (höchstes Gebot, welches bis zum Schluss des Verfahrens abgegeben wurde) und nicht – wie in Österreich – der Zuschlag.</p> <p>→Nach § 8 Abs 1 GrEStG bemisst sich die Steuerhöhe nach dem Wert der Gegenleistung und somit vom Meistgebot.</p>

<p><u>§ 1 Abs 1 Z 3</u></p> <p>→ Ersatztatbestand, der nicht die Begründung, sondern die Übertragung eines Übereignungsanspruchs zum Gegenstand hat.</p> <p>→ Soll verhindern, dass bei „Zwischengeschäften“ die GrESt umgangen wird.</p> <p>→ Übereignungsanspruch kann auf Kaufvertrag oder anderem Rechtsgeschäft beruhen (zB Tausch, Vergleich). Anspruch muss im Rechtsweg durchsetzbar sein.</p> <p>→ Steuerpflicht entsteht mit dem Zeitpunkt des Erwerbs des wirksamen Übereignungsanspruchs²⁴⁰, wobei der Übereignungsanspruch schon aufgrund übereinstimmender Willenserklärungen gegeben ist.</p> <p><u>§ 1 Abs 1 Z 4</u></p> <p>→ Umfasst im Kern dieselben Ziele wie § 1 Abs 1 Z 3, nämlich die Vermeidung der Umgehung der Grunderwerbsteuer durch Abtretung eines Anspruchs.</p> <p>→ Rechtsprechung als auch Literatur verlangen als Tatbestandsmerkmal, dass der</p>	<p><u>§ 1 Abs 1 Nr 5</u></p> <p>→ Ziel der Vorschrift ist die Erfassung der Grundstückshandels.</p> <p>→ Soll ebenso verhindern, dass bei „Zwischengeschäften“ die GrESt umgangen wird.</p> <p>→ Übereignungsanspruch kann auf Meistgebot oder anderem Rechtsgeschäft (zB Kaufvertrag) beruhen.</p> <p>→ Der GrESt unterliegt hier das Verpflichtungsgeschäft und nicht bereits die übereinstimmenden Willenserklärungen.</p> <p><u>§ 1 Abs 1 Nr 6</u></p> <p>→ Handel mit Grundstücksangeboten soll erfasst werden.</p> <p>→ Voraussetzung des steuerbaren Erwerbsvorgangs ist auch hier, dass der</p>
--	---

²⁴⁰ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 603.

<p>Übereignungsanspruch am Grundstück zustande kommt. Die Abtretung für sich allein ist kein ausreichendes Tatbestandsmerkmal.</p> <p>→ Die Steuerbarkeit fällt mit der Entstehung der Steuerpflicht zusammen. Die Steuerpflicht entsteht dann, wenn der Übereignungsanspruch begründet wird.</p>	<p>Abtretende dem Dritten den Kaufvertrag mit dem Grundstückseigentümer verschaffen konnte. Abtretung für sich allein ist auch hier kein ausreichendes Tatbestandsmerkmal.</p> <p>→ Steuerpflicht entsteht durch die Annahme des Angebots und ist vom Abtretenden zu bezahlen.</p>
---	--

<p><u>§ 1 Abs 1 Z 5</u></p> <p>→ Ziel des Tatbestandes ist es, jene Fälle zu erfassen, die einem originären Rechtserwerb unterliegen (zB Übertragung des Anspruchs auf Vermächtnisliegenschaft, den ein Legatar gegen die Erben hat²⁴¹), mit denen eine Möglichkeit gewährt wird, ein Grundstück bzw ein grundstücksgleiches Recht iSd § 2 GrEStG zu erwerben.</p> <p>→ Für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist zusätzlich erforderlich, dass der Kauf oder das andere Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 1 zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Dritten tatsächlich zustande kommt.</p>	<p><u>§ 1 Abs 1 Nr 7</u></p> <p>→ Ratio dieser Vorschrift ist es, den Handel mit Grundstücksangeboten zu erfassen</p> <p>→ Für die Erfüllung des Tatbestandes ist auch hier das Zustandekommen des Rechtsgeschäfts zwischen Grundstückseigentümer und dem Dritten erforderlich.</p>
<p><u>§ 1 Abs 2</u></p> <p>→ Einräumung eigentumsähnlicher Befugnisse. Es erfolgt kein Eigentumserwerb.</p> <p>→ Erwerber erlangt eine Verwertungs- bzw Verfügungsmöglichkeit. Diese kann selbst durch konkludente Handlungen oder Unterlassungen erfolgen.</p> <p>→ Steuerpflicht entsteht, wenn Erwerber die ein oder andere Befugnis eines Eigentümers</p>	<p><u>§ 1 Abs 2</u></p> <p>→ Auch hier Einräumung eigentumsähnlicher Befugnisse, ohne, dass es zu einem Eigentumserwerb kommt.</p> <p>→ Erwerber erlangt auch hier rechtliche oder wirtschaftliche Verwertungsbefugnis²⁴⁴.</p> <p>→ Auch hier tritt die Steuerpflicht dann ein, wenn einem Dritten, der nicht Eigentümer des Grundstücks ist, rechtlich ermöglicht wird, über</p>

²⁴¹ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 282.

²⁴⁴ Pahlke § 1 Rz 240.

<p>erlangt²⁴². Insbesondere bei Einräumung von Nutzungsrechten oder Treuhandverhältnissen.²⁴³</p>	<p>das betreffende Grundstück in gleicher Weise zu verfügen wie ein Eigentümer (besitzen, verwalten, nutzen, belasten und schließlich veräußern)²⁴⁵</p>
<p><u>§ 1 Abs 2a</u></p>	<p><u>§ 1 Abs 2a</u></p>
<p>→Erfasst nur Personengesellschaften.</p>	<p>→Erfasst nur Personengesellschaften.</p>
<p>→Erfasst wird nur die Übertragung von Anteilen an neue Gesellschafter.</p>	<p>→ Erfasst wird auch hier nur die Übertragung von Anteilen an neue Gesellschafter.</p>
<p>→Es müssen zumindest 95% der Anteile innerhalb einer Fünfjahresfrist auf einen neuen/neue Gesellschafter übergehen.</p>	<p>→ Es müssen zumindest 90% der Anteile innerhalb eines Zehnjahreszeitraums auf einen neuen/neue Gesellschafter übergehen.</p>
<p>→Erfasst ist nur der unmittelbare Anteilserwerb.</p>	<p>→Erfasst sind nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes.</p>
<p>→Steuer entsteht mit Verwirklichung des Tatbestandes</p>	<p>→ Steuer entsteht auch hier mit Verwirklichung des Tatbestands (mit der Änderung des Gesellschafterbestandes durch den dinglichen Übergang der Anteile).</p>

²⁴² VwGH 24. 2. 1972, 1157, 1179/70.

²⁴³ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 296.

²⁴⁵ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 545.

<p><u>§ 1 Abs 3</u></p> <p>→ Erfasst sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften</p>	<p><u>§ 1 Abs 2b</u></p> <p>→ Erfasst nur Kapitalgesellschaften.</p>
<p>→ Angeknüpft wird an den Erwerb von Gesellschaftsanteilen.</p>	<p>→ Auch hier Anknüpfung an den Erwerb von Gesellschaftsanteilen.</p>
<p>→ Mindestens 95% Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft werden in der Hand des Erwerbers (oder einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG) vereinigt. Für die Erfüllung des Steuertatbestandes ist keine Frist vorgesehen.</p>	<p>→ Mindestens 90% der Anteile gehen auf einen neuen/ neue Gesellschafter innerhalb eines Zehnjahreszeitraums über.</p>
<p>→ Subsidiär zu § 1 Abs 2a.</p>	<p>→ Vorrang gegenüber Abs 3 und Abs 3a. Hingegen besteht gegenüber § 1 Abs 2a kein Vorrang.</p>
<p>→ Mittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes sind hier nicht umfasst.</p>	<p>→ Mittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes sind hier umfasst.</p>
<p><u>Keine vergleichbare Regelung in Österreich.</u></p>	<p><u>§ 1 Abs 2c</u></p> <p>→ Börsenklausel</p> <p>→ Praktisch unmöglich festzustellen, zu welchem Zeitpunkt wie viele Anteile auf neue Gesellschafter übergehen.</p> <p>→ Fraglich ist, ob mittelbare Anteilsübergänge einer börsennotierten Gesellschaft von der Bestimmung umfasst sind.</p>

<p><u>§ 1 Abs 3</u></p> <p>→siehe Ausführungen auf Seite 50 bzw 51</p> <p><u>Keine vergleichbare Regelung in Österreich</u></p> <p><u>§ 4 Abs 3 GrEStG</u></p> <p>→Hier liegen zwei steuerbare Erwerbsvorgänge vor.</p> <p>→ Gegenleistung besteht in der Verschaffung eines Grundstücks bzw einer</p>	<p><u>§ 1 Abs 3</u></p> <p>→Steuerumgehungen sollen durch die Einschaltung von Personen- oder Kapitalgesellschaften verhindert werden.</p> <p>→Subsidiär zu § 1 Abs 2a und Abs 2b.</p> <p>→§ 1 Abs 3 Nr 1 und Nr 2 besteuern den fingierten Grundstückserwerb einer Gesellschaft.²⁴⁶ § 1 Abs 3 Nr 3 und Nr 4 besteuern hingegen einen fingierten Grundstückserwerb des Erwerbers vom Veräußerer.²⁴⁷</p> <p>→§ 1 Abs 4 definiert, was unter „Abhängigkeit“ zu verstehen ist</p> <p><u>§ 1 Abs 3a</u></p> <p>→Steuerausfälle durch das Einsetzen eines RETT-Blockers sollen verhindert werden.</p> <p>→Nachrangig gegenüber § 1 Abs 2a, 2b und Abs 3.</p> <p><u>§ 1 Abs 5</u></p> <p>→Auch hier liegen zwei steuerbare Erwerbsvorgänge vor.</p> <p>→Gegenleistung besteht in der Verschaffung eines Grundstücks bzw einer Sache.</p>
--	--

²⁴⁶ Vgl BFH 27. 9. 2017, II R 41/15;

²⁴⁷ BFH 23. 5. 2012, II R 21/10;

<p>Sache.</p>	
<p>→ Tauschleistung ist gemeiner Wert des Grundstückes</p>	<p>→ Tauschleistung ist gemeiner Wert des Grundstückes</p>
<p><u>§ 1 Abs 4</u></p>	<p><u>§ 1 Abs 6</u></p>
<p>→ Gesetzeswortlaut stellt klar, dass jeder Rechtsvorgang separat zu besteuern ist.</p>	<p>→ Auch hier ausdrücklich klargestellt, dass jeder Rechtsvorgang separat zu besteuern ist.</p>
<p>→ Es erfolgt eine Anrechnung der Bemessungsgrundlage des vorangegangenen Erwerbsvorgangs.</p>	<p>→ Auch hier wird bei der Besteuerung des späteren Rechtsvorgangs die Bemessungsgrundlage des ersten Rechtsvorgangs angerechnet²⁴⁸.</p>
<p>→ Beide Rechtsvorgänge müssen zwischen denselben grunderwerbsteuerrechtlichen Rechtsträgern stattfinden.</p>	<p>→ Auch hier wird eine „Erwerberidentität“ verlangt, jedoch bloß vom Erwerber.</p>
<p>→ Gesellschafterwechsel nicht von § 1 Abs 4 erfasst, jedoch von § 1 Abs 5.</p>	<p>→ Der Wortlaut der Bestimmung umfasst nicht Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs 2a und Abs 2b GrEStG.</p>
<p><u>§ 1 Abs 5</u></p>	<p><u>Keine vergleichbare Regelung in Deutschland</u></p>
<p>→ Ratio der Regelung des § 1 Abs 5 wird wohl sein, dass eine Anteilsvereinigung selbst dann möglich ist, wenn eine Besteuerung (in Bezug auf dieselbe Person) bereits stattgefunden hat.</p>	

²⁴⁸ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 1367.

→ Erfasst sind lediglich Rechtsvorgänge, die in derselben Unternehmensgruppe stattgefunden haben.

6. Vergleich

6.1 § 1 Abs 1 Z 1 (Österreich) - § 1 Abs 1 Nr 1 (Deutschland)

Ähnlichkeiten

Sowohl das österreichische als auch das deutsche Grunderwerbsteuergesetz sehen in § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG vor, dass Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, der Grunderwerbsteuer unterliegen, sofern sich die Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

In beiden Rechtsordnungen wird die Entstehung der Steuerschuld an das Verpflichtungsgeschäft angeknüpft. Ebenso stellen nach beiden Rechtsordnungen bzw nach der Rechtsprechung Vorverträge, Kaufangebote und Wiederkaufsrechte keine steuerbaren Erwerbsvorgänge dar. Die österreichische Rechtsordnung normiert, dass sofern der Vorvertrag bereits die wesentlichen Vertragselemente und eine Verpflichtung zur Erfüllung der Leistungen normiert, dann liegt bereits das Hauptgeschäft und nicht mehr ein Vorvertrag vor.²⁴⁹ Die Steuer wird ausgelöst. Ex aequo argumentierte die deutsche Rechtsprechung²⁵⁰. Kann nämlich schon aus dem Vorvertrag auf die Erklärung einer Auflassung geklagt werden, wird eine Steuerpflicht begründet.

Eine an dieser Stelle noch zu erwähnende Begrifflichkeit, stellt die Auflassung dar. Die deutsche Rechtsordnung versteht unter der Auflassung eine notariell zu beurkundende Einigung des Verkäufers mit dem Erwerber über den Eigentumsübergang. Der Begriff der Auflassung ist dem österreichischen Recht ein Fremdwort, stellt jedoch das Gegenstück zur Aufsandungserklärung dar. Im Grunde genommen liegt der Unterschied somit nur in der Begrifflichkeit selbst. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland bedarf es der Aufsandungs- bzw Auflassungserklärung, um den Eigentumswechsel in das Grundbuch einzutragen.

Unterschiede

Eine absolute Nichtigkeit (zB Geschäfts- oder Handlungsunfähigkeit) lässt in Österreich den Vertrag von Anfang an unwirksam sein. Es bedarf hier nicht einmal einer gesonderten Anfechtung.²⁵¹ Diese Konsequenz ist die Folge der Bestimmungen des österreichischen

²⁴⁹ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 131b.

²⁵⁰ BFH 27. 11. 2013, II R 11/12.

²⁵¹ Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I¹⁴, Rz 564.

Zivilrechts. Da derartige Rechtsgeschäfte von Anfang an als rechtswidrig gelten, kann auch kein Übereignungsanspruch begründet werden. Die Frage, ob ein Steuervorgang steuerpflichtig ist, kann somit nur nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts beantwortet werden.²⁵² Durchaus problematisch sind Konstellationen, bei denen die Grunderwerbsteuer abgeführt wird und sich im Nachhinein herausstellt, dass das Rechtsgeschäft mit einer absoluten Nichtigkeit behaftet war. So ist es im Zusammenhang mit Immobilientransaktion durchaus üblich, dass Anwaltskanzleien die anfallenden Steuern selbstberechnen, den Vertragsparteien vorschreiben und in weiterer Folge an das Finanzamt abführen. Sofern das Grundgeschäft mit einer absoluten Nichtigkeit behaftet war, würde § 17 Abs 1 Z 3 GrEStG Abhilfe schaffen. Gemäß der leg cit kann nämlich auf Antrag die Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt oder abgeändert werden, wenn ein Rechtsgeschäft zB ungültig ist. Folgt man jedoch obigen Grundsätzen, kann die Bestimmungen § 17 Abs 1 Z 3 GrEStG nur dann von Relevanz sein, wenn die Grunderwerbsteuer rechtskräftig vorgeschrieben wurde oder die Vertragsparteien das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts dennoch eintreten lassen, da absolut nichtige Rechtsgeschäfte von Anfang an schlichtweg unwirksam sind und eine Steuer gar nicht anfallen kann.²⁵³ Zusammenfassend kann an dieser Stelle festgehalten werden, dass gemäß österreichischer Rechtsordnung bei absolut nichtigen Rechtsgeschäften eine Besteuerung nicht in Betracht kommt. Wird trotz eines absolut nichtigen Rechtsgeschäfts dennoch Grunderwerbsteuer abgeführt, schafft § 17 Abs 1 Z 3 GrEStG Abhilfe.

Durchwegs interessant ist, dass die fehlende Geschäftsfähigkeit in Deutschland einen heilbaren Mangel darstellt und eine Steuerpflicht sehr wohl anfallen kann. Lassen die Parteien nämlich das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts dennoch eintreten und bestehen, wird der Mangel geheilt und das Rechtsgeschäft besteuert. Diese Tatsache ergibt sich bereits aus dem klaren Wortlaut des § 41 Abgabenordnung (AO).

Ein relativ nichtiges Rechtsgeschäft (zB Sittenwidrigkeit oder List) begründet hingegen nach beiden Rechtsordnungen sehr wohl eine Steuerpflicht. Die österreichische Rechtsordnung sieht vor, dass das Rechtsgeschäft so lange gültig ist, bis der Vertrag nicht von einer Vertragspartei angefochten wird. Die Anfechtung führt schließlich dazu, dass der Vertrag rückwirkend von

²⁵² VfGH 25. 6. 1974, B51/74.

²⁵³ Arnold in Arnold/Bodis, § 1 Rz 139.

Anfang an (ex tunc) ungültig ist. Sämtliche Parteien sind verpflichtet, die aus dem Vertrag zugutekommenden Vorteile zurückzustellen.²⁵⁴

Hinsichtlich der deutschen Rechtslage kann auf obige Ausführung verwiesen werden, wonach bereits der eindeutige Gesetzeswortlaut des § 41 AO vorsieht, dass die Steuerschuld rechtswirksam entsteht und zu entrichten ist, wenn die Parteien das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen. Genauso wie in Österreich, sieht die deutsche Rechtslage vor, dass bei relativ nichtigen Rechtsgeschäften das Rechtsgeschäft zunächst gültig ist und erst durch Ausübung der Anfechtungsmöglichkeit durch eine Vertragspartei von Anfang an nichtig wird (vgl. § 142 BGB).²⁵⁵

Nicht nachvollziehbar erscheint die Tatsache, dass die deutsche Rechtsprechung bei dem Formmangel der fehlenden Beurkundung eines Vertrags und unabhängig davon, ob die Parteien das wirtschaftliche Ergebnis dennoch eintreten lassen, den Vertrag als nichtig erachtet und der Vertrag auch nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt²⁵⁶. Der BFH²⁵⁷ judizierte unter Verweis auf den Wortlaut gesetzlicher Bestimmungen, dass derartige Verträge schlichtweg „wirtschaftlich wirkungslos“ sind. So normiert § 125 BGB bereits, dass Rechtsgeschäfte, welchen die durch das Gesetz vorgeschriebene Form fehlt, nichtig sind. Dies erscheint für mich nicht nachvollziehbar und konsequent, vor allem deswegen, da beide Rechtsordnungen die Steuerschuld an das Verpflichtungsgeschäft anknüpfen, welches mit der Willenseinigung beider Parteien (selbst mündlich) zustande kommt und somit die nachträgliche Beurkundung keine Rollen spielen dürfte.

Die österreichische Rechtsprechung sieht bei fehlenden Beurkundungen keine Ausnahme vom Prinzip des Abstellens auf das Verpflichtungsgeschäft. Für die Entstehung der Steuerschuld ist weder die Eintragung ins Grundbuch noch die Beurkundung erforderlich²⁵⁸. Der VwGH²⁵⁹ begründet dies mit der Tatsache, dass Konsensverträge nicht der Schriftform unterliegen und ein Übereignungsanspruch bereits mit mündlichem Abschluss begründet wird. Zudem kommt es auch nicht darauf an, ob das Rechtsgeschäft in weiterer Folge erfüllt wird²⁶⁰.

²⁵⁴ Arnold in Arnold/Bodis, § 1 Rz 137.

²⁵⁵ Pahlke § 1 Rz 164.

²⁵⁶ Pahlke § 1 Rz 138.

²⁵⁷ BFH 17. 12. 1975, II R 35/69.

²⁵⁸ VwGH 1. 6. 1955, 1427/53, 17. 10. 1968, 346/68 ua.

²⁵⁹ VwGH 3. 7. 1909, 1572/68 ua.

²⁶⁰ VwGH 15. 1. 1963, 305/62 ua.

Wieso die deutsche Rechtsprechung hier vom Prinzip des Abstellens auf das Verpflichtungsgeschäft abweicht, erscheint mir nicht nachvollziehbar.

Im Großen und Ganzen ähneln sich beide Gesetzesstellen von der Systematik. Zudem ist der Wortlaut der Gesetzesstellen ident. Hervorzuheben bleibt an dieser Stelle die Unterscheidung, dass bei absolut nichtigen Rechtsgeschäften (zB fehlende Geschäftsfähigkeit) die deutsche Rechtsordnung dennoch eine Steuerpflicht eintreten lässt, wenn die Parteien das wirtschaftliche Ergebnis eintreten lassen. Dies ist für mich absolut nachvollziehbar. Wird das Rechtsgeschäft von den Parteien als wirksam erachtet, liegen für mich keine vernünftigen oder nachvollziehbaren Gründe vor, die Steuerpflicht nicht eintreten zu lassen. Soll das Rechtsgeschäft als wirksam erachtet werden, dann soll auch die Steuerpflicht wirksam werden. Abgesehen von der weiteren – für mich nicht nachvollziehbaren – Unterscheidung, dass die deutsche Rechtsprechung beim Formmmangel der fehlenden Beurkundung den Vertrag als nicht wirksam erachtet und somit auch der Vertrag dann nicht der Steuerpflicht unterliegt, lassen sich keine weiteren großen Differenzen in der Rechtsprechung- oder Rechtsordnung vorfinden.

6.2 § 1 Abs 1 Nr 2 (Deutschland)

§ 1 Abs 1 Nr 2 des deutschen GrEStG normiert, dass auch die Auflassung selbst der Grunderwerbsteuer unterliegt. Unter der Auflassung versteht man, wie auch schon oben erläutert, eine notariell zu beurkundende Einigung zwischen Käufer und Verkäufer über ein Grundstück.²⁶¹

Ähnlichkeiten

Das Pendant der Auflassung ist in Österreich die Aufsandung (Einverleibungsbewilligung). Gemäß dem österreichischen § 23 Abs 1 lit b GBG müssen Privaturkunden, anhand derer eine Einverleibung erfolgen soll, ua die Erklärung derjenigen Person enthalten, deren Recht übertragen, aufgehoben, belastet oder beschränkt werden soll. Ohne eine derartige Einverleibungsbewilligung, kann zB kein Eigentumsrecht übertragen werden.²⁶²

Unterschiede

Eine § 1 Abs 1 Z 2 des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes entsprechende Regelung lässt sich in den Regelungen des österreichischen Grunderwerbsteuergesetzes nicht finden. Ob in der

²⁶¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 332.

²⁶² *Jauk/Köllensperger*, Aufsandungserklärung (Stand 9. 1. 2023, Lexis Briefings in lexis360.at).

österreichischen Rechtsordnung ein eigener grunderwerbsteuerlicher Tatbestand von Nöten ist, welcher normiert, dass die Aufsandungserklärung der Grunderwerbsteuer unterliegt, wage ich zu bezweifeln. Die deutsche Rechtsordnung verweist hier auf § 667 BGB, nach der ein Beauftragter verpflichtet ist, seinem Auftraggeber alles, was er zur Ausführung eines Auftrags erhielt und erlangte, herauszugeben. Derartige Konstellationen umfassen wohl nach österreichischer Rechtslage ein rechtsgeschäftliches Handeln mit Wirkung für Dritte und wären wohl unter § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG (bei direkter Stellvertretung) zu subsumieren. Bei einer mittelbaren Stellvertretung bedürfte es zwischen Auftraggeber und dem indirekten Stellvertreter eines gesonderten Rechtsgeschäfts, um den Leistungserfolg zu übertragen. Je nach Art des Rechtsgeschäfts würde ein Vorgang nach § 1 des österreichischen Grunderwerbsteuergesetzes erfüllt sein.²⁶³

6.3 § 1 Abs 1 Z 2 (Österreich) - § 1 Abs 1 Nr 3 (Deutschland)

Ähnlichkeiten

1 Abs 1 Z 2 des österreichischen GrEStG normiert, dass der Eigentumserwerb, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, der Grunderwerbsteuer unterliegt. Das Pendant hierzu findet sich in § 1 Abs 1 Nr 3 deutsches GrEStG.

Die große Gemeinsamkeit der beiden Regelungen besteht darin, dass Grundstücke nicht per Rechtsgeschäft, sondern kraft Gesetzes oder eines behördlichen- bzw gerichtlichen Ausspruchs übergehen.

Unterschiede

Erwähnenswert erscheint hier ein Urteil des deutschen BFH²⁶⁴. So erfolgt die Eigentumsübertragung bei behördlichen oder richterlichen Aussprüchen nach § 1 Abs 1 Nr 3 außerhalb des Grundbuchs und unmittelbar kraft Gesetzes und ohne, dass eine Umschreibung im Grundbuch von Nöten ist. Literatur und Rechtsprechung sprechen hier von Rechtsträgerwechseln außerhalb des Grundbuchs. Der neue Eigentümer wird schlussendlich im Wege einer Grundbuchsberichtigung eingetragen. Es wird auch davon gesprochen, dass mit dem Ausspruch eines Gerichts oder einer Behörde „ursprüngliches“ Eigentum erworben wird.²⁶⁵ Ein bedeutender Unterschied zur österreichischen Rechtsordnung liegt darin, dass der deutsche Gesetzgeber hier ein

²⁶³ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 273.

²⁶⁴ BFH 18. 8. 2015, II R 68/03.

²⁶⁵ Meßbacher-Hönsch in Viskorff § 1 Rz 347.

der österreichischen Rechtsordnung völlig fremdes Konzept verfolgt. Das österreichische Gesetz kennt nämlich keinen Erwerb außerhalb des Grundbuchs. § 431 ABGB normiert, dass es zur Übertragung unbeweglicher Sachen ins Eigentum anderer einer Einverleibung ins Grundbuch bedarf. So bedarf es in Österreich für eine wirksame Eigentumsübertragung eines Titels, einer Übergabe und einer Einverleibung ins Grundbuch.²⁶⁶ Den Titel stellen zB der richterliche Ausspruch oder das Gesetz dar.²⁶⁷ Die Steuerschuld entsteht mit dem Erwerb des Titels (zB mit richterlichem Ausspruch). Die Begründungen des deutschen GrEStG 1940 legen fest, dass nach deutscher Rechtslage, die Steuerschuld im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung und somit vor Eintragung im Grundbuch entsteht.²⁶⁸ Der Zeitpunkt der Eigentumsübertragung korreliert mit behördlichem- oder richterlichem Ausspruch. Demzufolge wird auch in Deutschland die Steuerpflicht am „Ausspruch“ einer Behörde- oder eines Gerichts genknüpft.

6.4 § 1 Abs 1 Z 3 (Österreich) - § 1 Abs 1 Nr 5 (Deutschland)

§ 1 Abs 1 Z 3 österreichisches GrEStG normiert, dass der Grunderwerbsteuer auch Rechtsgeschäfte unterliegen, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründen.

Ähnlichkeiten

Das Äquivalent hierzu findet sich in § 1 Abs 1 Nr 5 deutsches GrEStG. Die deutsche Gesetzesbestimmung normiert, dass ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs oder der Rechte aus einem Meistgebot begründet, der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Die Ähnlichkeit beider Bestimmungen liegt zunächst im Wortlaut der Bestimmungen selbst, welcher nahezu ident ist. § 1 Abs 1 Nr 5 deutsches Grunderwerbsteuergesetz umfasst zudem in seinem Gesetzeswortlaut explizit die Abtretung der Rechte aus einem Meistgebot.

Gegenstand beider Gesetzesstellen ist die Abtretung oder Weitergabe eines schon bestehenden Anspruches.²⁶⁹ Die Intention beider Bestimmungen liegt zunächst darin, dass verhindert werden soll, dass durch Zwischengeschäfte die Grunderwerbsteuer umgangen wird.

²⁶⁶ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 231.

²⁶⁷ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 231.

²⁶⁸ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 231.

²⁶⁹ Fellner in Fellner § 1 Rz 231.

In beiden Fällen kann zudem der Übereignungsanspruch auf einem Rechtsgeschäft, wie einem Kaufvertrag beruhen.

Unterschiede

Eine Steuerpflicht nach § 1 Abs 1 Z 3 des österreichischen GrEStG entsteht mit dem Zeitpunkt des Erwerbs des wirksamen Übereignungsanspruchs²⁷⁰, wobei der Übereignungsanspruch schon aufgrund übereinstimmender Willenserklärungen gegeben ist und selbst dann, wenn ein Kaufvertrag (Verpflichtungsgeschäft) nicht vorliegt.²⁷¹ Eine Steuerpflicht besteht somit bereits dann, wenn der Vorgang so konstruiert ist, dass die Durchsetzung des Übereignungsanspruchs im Rechtsweg möglich ist.²⁷² Dazu würde es genügen wenn die übereinstimmende Willenserklärung einen bestimmten Anteil am Grundstück, welcher zumindest die Adresse und einen festgesetzten Kaufpreis umfasst, enthält. Es ist somit ein – an keiner bestimmten Form gebundener – Kauf zustande gekommen. Auch das Vorhandensein einer Urkunde spielt keine Rolle, weil die Steuerpflicht an das Verpflichtungsgeschäft anknüpft.²⁷³

Hingegen vertritt die deutsche Lehrmeinung die Auffassung, dass Verpflichtungsgeschäfte als Kausalgeschäfte (zB Kaufvertrag) iSd § 1 Abs 1 Nr 5 der Grunderwerbsteuer unterliegen.²⁷⁴ Die Steuer entsteht hier nicht bereits mit übereinstimmenden Willenserklärungen, sondern mit Abschluss des Rechtsgeschäfts gem § 1 Abs 1 Nr 5 GrEStG²⁷⁵. Der Unterschied beider Bestimmungen liegt somit im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld.

6.5 § 1 Abs 1 Nr 4 (Deutschland)

§ 1 Abs 1 Nr 4 des deutschen GrEStG normiert, dass das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Ähnlichkeiten

Die einzige Ähnlichkeit zum österreichischen Grunderwerbsteuergesetz findet sich meiner Ansicht nach – wenn auch nur indirekt – in § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG, welcher Tatbestände in Zusammenhang

²⁷⁰ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 602.

²⁷¹ Vgl VwGH 28. 9. 1972, 749/71.

²⁷² VwGH 28. 5. 1998, 97/16/0301.

²⁷³ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 218.

²⁷⁴ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 489.

²⁷⁵ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 491.

mit Zwangsversteigerungen erfasst. Weitere Ähnlichkeiten zum österreichischen Pendant gibt es nicht.

Unterschiede

Ein bedeutender Unterschied zum österreichischen Recht liegt zunächst in der Systematik der Gesetze. Während das deutsche Recht das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren als eigenständigen Tatbestand regelt, wird der Erwerb im Zwangsversteigerungsverfahren gem österreichischem Recht – wie bereits in Punkt 6.3 erläutert – unter § 1 Abs 1 Z 2 (Erwerb, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist) subsumiert.

Der Wortlaut der deutschen Bestimmung lässt erkennen, dass bereits das Meistgebot und nicht der Zuschlag selbst der Grunderwerbsteuer unterliegt. Begründet wird dies mit der durchaus nachvollziehbaren Tatsache, dass ein wirksames Meistgebot einem schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft gleichzusetzen ist.²⁷⁶ Diese rechtliche Anknüpfung entspricht auch den Grundsätzen des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes, nämlich dass die Steuerbarkeit am Verpflichtungsgeschäft anknüpft. Die Anknüpfung am Meistgebot hat zur Folge, dass der weitere Ablauf des Zwangsversteigerungsverfahren keinerlei Einfluss mehr auf den bereits verwirklichten Steuertatbestand hat.²⁷⁷

Im Gegensatz zur deutschen Rechtslage judizierte der VwGH in mehreren Urteilen²⁷⁸, dass ein Ersteher das Eigentum an einer versteigerten Liegenschaft mit Rechtskraft des Zuschlags erwirbt. Die Steuer wird somit mit Erteilung des Zuschlags geschuldet.²⁷⁹ Mit dem Zuschlag erlangt der Ersteher nämlich seinen Titel zum Erwerb des Eigentums.²⁸⁰ Grundlage dafür, dass nicht bereits das Meistgebot das Verpflichtungsgeschäft und zugleich den Anknüpfungspunkt der Steuerschuld darstellt, ist wohl § 237 Abs 1 EO, welcher normiert, dass der Ersteher durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren das Eigentum an einer Liegenschaft erwirbt.

Die Argumentationslinie der deutschen Literatur und Rechtsprechung, die Steuerschuld bereits an das Meistgebot und nicht erst an den nachgelagerten Zuschlag anzuknüpfen, erscheint für mich

²⁷⁶ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 464.

²⁷⁷ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 465.

²⁷⁸ Vgl VwGH 14. 9. 1967, 756/757/67, 1. 7. 1982, 81/16/0097.

²⁷⁹ *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 236.

²⁸⁰ *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 242.

nachvollziehbar, weil das Meistgebot das letzte und zugleich auch höchste Gebot im Zwangsversteigerungsverfahren ist und eine Art Verpflichtungsgeschäft darstellt.

Die österreichische Rechtsprechung sollte – den Grundsätzen des österreichischen Grunderwerbsteuergesetzes entsprechend – den Eigentumserwerb und die Steuerschuld ebenso am Meistgebot und nicht am Zuschlag anknüpfen.

6.6 § 1 Abs 1 Z 4 (Österreich) - § 1 Abs 1 Nr 6 (Deutschland)

Ähnlichkeiten

§ 1 Abs 1 Z 4 österreichisches GrEStG normiert, dass ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet, der Grunderwerbsteuer unterliegt. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann. Zunächst sind hier parallelen zum § 1 Abs 1 Z 3 des österreichischen GrEStG zu erkennen, der die Abtretungen von Übereignungsansprüchen der Grunderwerbsteuer unterwirft. Mit Z 4 sollen Lücken geschlossen werden, die es erlauben würden, die Erhebung einer doppelten Grunderwerbsteuer zu vermeiden, indem ein Grundstückskäufer sich von einem Verkäufer ein Kaufanbot oder eine Option über ein Grundstück einräumen lässt und in weiterer Folge die Rechte aus dem Anbot abtritt.

Das deutsche Korrelat findet sich in § 1 Abs 1 Nr 6 GrEStG und normiert, dass Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründen, der Grunderwerbsteuer unterliegen. Dem Kaufanbot steht auch ein Angebot zum Abschluss eines anderen Vertrags gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann. Zunächst kann hier festgehalten werden, dass sowohl die Systematik als auch der Wortlaut beider Bestimmungen ident sind. Die österreichische Literatur vertritt die Auffassung, dass bei einem Rechtsvorgang nach Z 4 die Steuerschuld erst mit dem Grundstückserwerb entsteht. Der deutsche BFH²⁸¹ sieht dies ähnlich, die Steuer entstehe erst mit Annahme des Angebots durch den Dritten. Die Abstellung auf den Grundstückserwerb bzw auf die Annahme des Angebots durch den Dritten erscheint schlüssig. Die Literatur²⁸² erkannte hier folgerichtig die Problematik mit Kettengeschäften (Abtretungen von Kaufanboten). Würde rein auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden, würde die

²⁸¹ BFH 24. 1. 1990, II R 138/87.

²⁸² Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 275.

Steuerpflicht auf Vorgänge ausgedehnt werden, die keinen Übereignungsanspruch begründen. Es käme hier (in beiden Rechtsordnungen) zu einer Ausuferung der Regelung.

Unterschiede

Einen Dissens gibt es zwischen dem österreichischen- und dem deutschen Tatbestand nicht. Die Regelungen sind nahezu ident.

6.7 § 1 Abs 1 Z 5 (Österreich) - § 1 Abs 1 Nr 7 (Deutschland)

Ähnlichkeiten

§ 1 Abs 1 Z 5 österreichisches GrESTG unterwirft den Erwerb eines in Z 3 und 4 bezeichneten Rechts, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet, der Grunderwerbsteuer. Die Bestimmung entspricht § 1 Abs 1 Nr 7 des deutschen GrESTG, welcher die Abtretung eines der in den Nummern 5 und 6 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte begründet, der Grunderwerbsteuer unterwirft.

Gleich ist den beiden Bestimmungen, dass sie die Abtretung eines Übereignungsanspruchs und die Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot umfassen, wobei dem Erwerb kein Rechtsgeschäft vorausgegangen sein darf. Die österreichische Literatur subsumiert darunter Vorgänge des originären Rechtserwerbs, wie die Übertragung eines Anspruchs auf die Vermächtnisliegenschaft, welcher einem Legatar gegen die Erben zusteht.²⁸³

Eine weitere Ähnlichkeit der beiden Bestimmungen besteht zudem darin, dass für die Erfüllung des Tatbestandes das Zustandekommen des Rechtsgeschäfts zwischen Grundstückseigentümer und dem Dritten erforderlich ist.

Unterschiede

Die Regelungen sind sowohl im Wortlaut als auch in ihrer Systematik identisch. Grobe Differenzen in der Literatur bzw Rechtsprechung sind nicht vorhanden.

²⁸³ Arnold in Arnold/Bodis § 1 Rz 282.

6.8 § 1 Abs 2 (Österreich) - § 1 Abs 2 (Deutschland)

Ähnlichkeiten

§ 1 Abs 2 des österreichischen GrEStG entspricht dem § 1 Abs 2 des deutschen GrEStG. Der Wortlaut der Bestimmungen ist ident. Zweck beider Tatbestände ist die Erfassung von Tatbeständen, die es einem Dritten ermöglichen, eine dem Eigentümer entsprechende Rechtsposition zu erlangen. Sowohl die deutsche²⁸⁴ als auch die österreichische²⁸⁵ Rechtsprechung sehen in der Bestimmung das Bestreben, die Umgehung der Grundtatbestände zu verhindern. Als wesentliche Voraussetzung, dass ein Tatbestand unter Abs 2 subsumiert werden kann, wird in beiden Ländern die Befugnis eines Dritten, die Verwertung selbst herbeizuführen, gesehen.²⁸⁶ Ob im Endeffekt ein Tatbestand tatsächlich unter Abs 2 subsumiert werden kann, wird in beiden Ländern unter Betrachtung des jeweiligen Einzelfalls geprüft.²⁸⁷

Dennoch haben sich über die letzten Jahre hinweg einige typische Fallgruppen gebildet, welche die Steuerpflicht nach Abs 2 herbeiführen. So wird in Österreich²⁸⁸ beispielsweise die Einräumung von Nutzungsrechten bei Treuhandverhältnissen oder bei der Abtretung von Grundstücken aus dem Nachlass vor Einantwortung eine Steuerpflicht nach Abs 2 begründet.

In Deutschland sind die Einräumung einer Nutzungsbefugnis, die wirtschaftliche Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft oder der Erwerb durch einen Treuhänder Musterfälle für eine Steuerpflicht nach Abs 2.

Unterschiede

Beide Bestimmungen gleichen einander und sind sowohl von der Systematik als auch vom Wortlaut her ident. Wesentliche Unterschiede in Literatur und Rechtsprechung lassen sich nicht erblicken.

An dieser Stelle verbleibt bloß ein weiters Mal hervorzuheben, dass in beiden Staaten eine allfällige Steuerpflicht nach Abs 2 immer anhand des jeweiligen Einzelfalls zu prüfen ist.

²⁸⁴ BFH 12. 12. 1973, II R 29/69.

²⁸⁵ VwGH 26. 1. 1989, 88/16/0030.

²⁸⁶ VwGH 20. 12. 1973, 972/72.

²⁸⁷ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 549.

²⁸⁸ *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 296.

6.9 § 1 Abs 2a (Österreich) - § 1 Abs 2a (Deutschland)

Ähnlichkeiten

§ 1 Abs 2a österreichisches Grunderwerbsteuergesetz regelt Änderungen des Gesellschaftertatbestandes bei grundstücksbesitzenden Personengesellschaften. Das deutsche Regelungsgegenstück findet sich ebenso im § 1 Abs 2a. Auf den ersten Blick scheinen die beiden Gesetzesstellen eine große Ähnlichkeit aufzuweisen. Die Unterschiede liegen jedoch im Detail und sind enorm.

Gleich ist den beiden Bestimmungen zunächst, dass die Tatbestände nur für ein Grundstück besitzende Personengesellschaften gelten.

Zudem erfassen sowohl der österreichische als auch der deutsche Grunderwerbsteuertatbestand bloß die Übertragung von Anteilen an neue Gesellschafter. Die Übertragung von Anteilen an Mitgesellschafter erfüllen somit nicht den Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG.

Unterschiede

Die österreichische Regelung besteuert Änderungen des Gesellschaftertatbestandes, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren 95% der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Die 95% Grenze wurde mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 eingeführt (vor der Novellierung mussten 100% der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen) und wurde in Anlehnung an die damalige deutsche Rechtslage geschaffen. Anstoß der Änderungen gaben in der Praxis oftmals eingesetzte Treuhänderkonstruktionen bei Kapitalgesellschaften, um die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden.²⁸⁹ Ob die „sanfte“ Novellierung tatsächlich spürbar Konstruktionen eindämmmt, die eine Grunderwerbsteuerpflicht umgehen sollen, sei dahingestellt.

Der deutsche Gesetzgeber erkannte eine andere Problematik schon viele Jahre zuvor. Das deutsche GrEStG umfasst nämlich nicht nur, wie die österreichische Regelung unmittelbare, sondern auch mittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes. Die Intention des deutschen Gesetzgebers liegt darin, Gesellschafteränderungen einer zB unmittelbar an einer grundstückbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft steuerrechtlich zu erfassen. Die Rechtsfolgen sind dieselben wie bei einer unmittelbaren Änderung des Gesellschaftertatbestandes.²⁹⁰

²⁸⁹ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 34.

²⁹⁰ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 843.

Im Ergebnis können somit zB auch Gesellschafteränderungen einer Muttergesellschaft besteuert werden, die Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft hält.

Interessant ist die Tatsache, dass trotz Anlehnung an die deutsche Rechtslage, die Wortfolge „unmittelbar oder mittelbar“ vom österreichischen Gesetzgeber nicht übernommen wurde. Problematisch ist dies insofern, da hier über doppelstöckige Strukturen die Grunderwerbsteuer umgangen werden kann, da nach klarem Gesetzeswortlaut bloß unmittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes umfasst sind. Die Steuerpflicht nach § 1 Abs 2a erstreckt sich in Österreich somit nur bei Veränderungen des Gesellschaftertatbestandes, wenn 95 % der unmittelbar gehaltenen Anteile übergehen.²⁹¹

Darüber hinaus dämpfte man in Deutschland mit dem GrEStÄndG 2021 vom 12.5.2021 (BGBl I 21, 986) erneut ausgeklügelte Konstruktionen ein, indem einerseits Gesellschafterwechsel nicht nur fünf, sondern zehn Jahre besteuert werden und andererseits bereits Änderungen des Gesellschaftertatbestandes in Höhe von 90 vom Hundert und nicht nur 95 vom Hundert relevant sind.

Zusammenfassend lässt sich hier wohl festhalten, dass es der deutsche Gesetzgeber geschafft hat, durch das Umfassen mittelbarer Änderungen der Gesellschaftertatbestände, durch das Ausdehnen des zur Berechnung herangezogenen Zeitraums und durch das Herabsetzen der Anteile auf 90% mehr Tatbestände der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen. Wieso der österreichische Gesetzgeber hier eher lethargisch und zurückhaltend agiert, erscheint nicht ganz nachvollziehbar.

6.10 § 1 Abs 2c (Deutschland)

Ähnlichkeiten

§ 1 Abs 2c deutsches Grunderwerbsteuergesetz normiert, dass die Regelungen nach § 1 Abs 2a Satz 1 und Abs 2b Satz 1 nicht auf börsennotierte Kapitalgesellschaften anzuwenden sind. Eine im österreichischen Grunderwerbsteuergesetz bestehende ähnliche Regelung besteht nicht. Ein direkter Vergleich mit einer (ähnlichen) österreichischen Vorschrift ist somit nicht möglich.

²⁹¹ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 814.

Unterschiede

Die deutsche „Börsenklausel“ ist ein relativ neues Phänomen und wurde im Jahr 2021 als eine Art Entlastung für börsennotierte Kapitalgesellschaften eingeführt, da bei börsennotierten Gesellschaften gänzlich andere Ziele, als die Umgehung der Grunderwerbsteuer im Vordergrund stehen.

Die Regelung normiert die Nichteinbeziehung von Anteilsübergängen an börsennotierten Kapitalgesellschaften bei der Ermittlung des Vomhundertsatzes nach § 1 Abs 2a Satz 1 und Abs 2b Satz 1 GrEStG. Trotz einer Änderung des Gesellschaftertatbestandes, können derartige Gesellschaften grunderwerbsteuerrechtlich außer Betracht bleiben.²⁹²

Da börsennotierte Gesellschaften maßgeblich zum Wachstum des Bruttoinlandsproduktes beitragen und die Reputation eines Staates steigern, würde wohl kaum etwas gegen die Einführung einer Börsenklausel in der österreichischen Rechtsordnung sprechen.

6.11 § 1 Abs 3 (Österreich) - § 1 Abs 2b (Deutschland)

Ähnlichkeiten

§ 1 Abs 2b deutsches GrEStG ist das Pendant zum § 1 Abs 2a deutsches GrEStG, betrifft jedoch nicht Personengesellschaften, sondern Kapitalgesellschaften. Die Regelung entspricht weitestgehend den Regelungen zu Änderungen der Gesellschaftertatbestände bei einer ein Grundstück besitzenden Personengesellschaft.²⁹³ Auch wenn sich im österreichischen Grunderwerbsteuergesetz keine direkt vergleichbare Bestimmung für Kapitalgesellschaften finden lässt, lassen sich (am ehesten) Vergleiche zum § 1 Abs 3 des österreichischen Grunderwerbsteuergesetzes ziehen, weil die Tatbestandsvoraussetzungen der beiden Bestimmungen nahezu ident sind.

An dieser Stelle verbleibt kurz festzuhalten, dass bei österreichischen Personengesellschaften (nach § 1 Abs 2a GrEStG) eine Anteilsübertragung weitgehender erfasst wird, als bei österreichischen Kapitalgesellschaften (nach § 1 Abs 3 GrEStG). Zusätzlich zu § 1 Abs 3 GrEStG (der ebenso für Personengesellschaften gilt) kommt es nämlich nach § 1 Abs 2a für Personengesellschaften zu einer Grunderwerbsteuerpflicht, wenn 95 % der Anteile innerhalb von

²⁹² Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 996.

²⁹³ Meßbacher-Hönsch in Viskorf § 1 Rz 946.

fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen.²⁹⁴ Es kommt hier somit eindeutig zu einer (grunderwerbsteuerrechtlichen) Schlechterstellung von Personengesellschaften. Fraglich ist somit, ob die Übernahme des deutschen Anteilsübertragungstatbestandes in § 1 Abs 2a nicht als überschießend zu qualifizieren ist.²⁹⁵ Hintergrund des § 1 Abs 2a ist Folgender: Mit dem damals neu geschaffenen Tatbestand § 1 Abs 2a GrEStG beabsichtigte der österreichische Gesetzgeber insbesondere solche Situationen zu erfassen (vor Einführung des Tatbestandes), in denen sämtliche Anteile an einer Personengesellschaft von mehreren Personen (zum Beispiel Eltern) auf andere Personen (zum Beispiel Kinder) übertragen wurden. Aufgrund der fehlenden Vereinigung aller Anteile in einer Hand wurde nämlich damals keine Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst. Aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken bezüglich der Erfassung der Anteilsvereinigung im Familienverband hat sich der Gesetzgeber schlussendlich dafür entschieden, die deutsche Regelung zur Anteilsübertragung zu übernehmen.²⁹⁶

Somit betrifft die österreichische Regelung nach § 1 Abs 3 GrEStG (neben Personengesellschaften) genauso wie die deutsche Regelung Kapitalgesellschaften. In beiden Fällen wird an den Erwerb von Gesellschaftsanteilen angeknüpft. Beide Bestimmungen sehen zudem für die Erfüllung des Tatbestandes vor, dass Anteile am Gesellschaftsvermögen auf (einen) neue(n) Gesellschafter innerhalb eines bestimmten Zeitraums übergehen müssen.

Unterschiede

Wie bereits oben erwähnt, besteht eine rein österreichische grunderwerbsteuerrechtliche Regelung, die Änderungen des Gesellschaftertatbestandes bei einer ein Grundstück besitzenden Kapitalgesellschaft umfasst, nicht. Eine derartige Regelung ist im österreichischen Grunderwerbsteuergesetz auch nicht unbedingt notwendig, da Kapitalgesellschaften ohnehin bereits vom „Gesellschaftsbegriff“ des § 1 Abs 3 des österreichischen GrEStG erfasst werden.

Während gemäß dem Wortlaut der österreichischen Bestimmungen der Tatbestand die Vereinigung von zumindest 95 % der Anteile oder die Übertragung von mindestens 95 % der Anteile erfasst, erfasst der deutsche Tatbestand bereits Änderungen des Gesellschaftertatbestandes in Höhe von 90 %.

²⁹⁴ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 791.

²⁹⁵ Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner § 1 Rz 793.

²⁹⁶ Bodis/Varro, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 2016/39.

Zudem wurde mit dem GrEStÄndG 2021 durch den deutschen Gesetzgeber der Berechnungszeitraum die für die Änderung des Gesellschaftertatbestandes maßgeblich Frist auf zehn Jahre (statt wie zuvor fünf) ausgedehnt und zugleich die für die Besteuerung benötigte Anteilsänderung am Gesellschaftertatbestand auf 90 vom Hundert (statt wie zuvor 95 vom Hundert) reduziert. Laut Gesetzesbegründung²⁹⁷ sollen durch die Vorschrift Missbräuche reduziert werden.

Um Umgehungen zu vermeiden, beschloss der deutsche Gesetzgeber, dass auch mittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes umfasst werden, während die österreichische Rechtsordnung mittelbare Anteilsveränderungen nicht umfasst.

Zudem stellt sich natürlich auch die Frage, ob § 1 Abs 2b des deutschen GrEStG nicht ohnehin durch den Tatbestand des § 1 Abs 3 des deutschen GrEStG erfasst ist und somit § 1 Abs 2b überflüssig ist.

6.12 § 1 Abs 3 (Österreich) - § 1 Abs 3 (Deutschland)

Ähnlichkeiten

§ 1 Abs 3 österreichisches Grunderwerbsteuergesetz ähnelt sowohl von der Systematik und vom Aufbau her dem § 1 Abs 3 des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes. Auffallend ist zunächst, dass der deutsche Gesetzgeber – wie bereits oben thematisiert – mit § 1 Abs 2a und 2b eigene Tatbestände für Personen- bzw Kapitalgesellschaften geschaffen hat, während der österreichische Gesetzgeber mit § 1 Abs 2a einen Tatbestand für Personengesellschaften vorsieht, einen eigenen für Kapitalgesellschaften jedoch nicht, da diese dem „Gesellschaftsbegriff“ des Abs 3 unterliegen.

Eine Ähnlichkeit der beiden Bestimmungen liegt zunächst darin, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der Bestimmungen Steuerumgehungen verhindern wollte. Weiters sind beide Tatbestände subsidiär anzuwenden. So ist § 1 Abs 3 des österreichischen GrEStG subsidiär zu § 1 Abs 2a des österreichischen GrEStG bzw § 1 Abs 3 des deutschen GrEStG subsidiär zu § 1 Abs 2a und Abs 2b des deutschen GrEStG.

Zudem regeln Z 1 beider Bestimmungen die Vereinigung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften, jedoch mit dem großen Unterschied, dass die deutsche Regelung auch hier mittelbare Änderungen von Gesellschaftertatbeständen umfasst, während laut einhelliger

²⁹⁷ Gesetzesentwurf der Bundesregierung BT-Drucks 19/13437, 12.

österreichsicher Rechtsprechung und Literatur mittelbare Anteilsvereinigungen nicht umfasst werden.

Z 2 der Regelungen ist ebenso gleichartig. Auch hier geht es in beiden Bestimmungen um die Vereinigung von Anteilen an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft, jedoch nur dann, wenn kein schuldrechtliches Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Der Unterschied liegt auch hier darin, dass die deutsche Bestimmung mittelbare Anteilsvereinigungen umfasst und bereits 90 vom Hundert der Anteile genügen, um eine Steuerpflicht zu begründen.

Z 3 und 4 beider Bestimmungen sind ebenso, abgesehen von denselben zuvor genannten Unterschieden (die deutsche Rechtslage umfasst auch mittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes bzw. ein Übergang von 90 vom Hundert der Anteile reicht aus, um eine Steuerpflicht zu begründen), ident.

Die österreichische Regelung hält im letzten Satz der Bestimmung explizit fest, dass treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile dem Treugeber zuzurechnen sind, während die deutsche Bestimmung dies nicht explizit erwähnt. Dennoch wird in Deutschland einhellig die Meinung vertreten, dass der Tatbestand nach § 1 Abs 3 auch durch die Mitwirkung anderer Personen (Treuhänder, Beauftragte, etc.) verwirklicht werden kann.²⁹⁸

Unterschiede

Der erste bedeutende Unterschied liegt somit darin, dass die deutsche Bestimmung mittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes umfasst.

Wie auch schon bei den vorhergenannten Bestimmungen erwähnt, unterscheidet sich die österreichische Regelung von der deutschen insofern, als bei der österreichischen 95 vom Hundert der Anteile übergehen müssen und in Deutschland schon 90 vom Hundert genügen.

Im Großen und Ganzen sind die Bestimmungen sowohl systematisch als auch vom Wortlaut nahezu deckungsgleich. Ausdrücklich hervorzuheben ist das Faktum, dass durch die Miteinbeziehung mittelbarer Veränderungen des Gesellschaftertatbestandes und durch das Herabsetzen der Anteile (90 statt 95 vom Hundert) die deutsche Regelung weitaus mehr Konstellationen der Grunderwerbsteuer unterwirft.

²⁹⁸ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1167.

6.13 § 1 Abs 3a (Deutschland)

Ähnlichkeiten

§ 1 Abs 3a deutsches Grunderwerbsteuergesetz hat kein österreichisches Gegenstück. Aufgrund des Fehlens einer derartigen österreichischen Bestimmung können Ähnlichkeiten somit nur bedingt gefunden werden.

Unterschiede

§ 1 Abs 3a stellt einen Ergänzungstatbestand dar und wurde vom deutschen Gesetzgeber im Jahre 2013 eingeführt, um noch mehr Konstellationen der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen. Die Quintessenz der Bestimmung liegt darin, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anstelle der sonst im Grunderwerbsteuergesetz geltenden sachenrechtlichen Betrachtungsweise gilt. Aufgrund der laut Gesetzeswortlaut genannten „wirtschaftlichen Beteiligung“ stellt die Bestimmung auf unmittelbare- bzw mittelbare Beteiligungen am Kapital bzw Vermögen der Gesellschaft ab.

Ebenso ist die Rechtsform (Kapital- oder Personengesellschaft) irrelevant.²⁹⁹ Alle Beteiligungen sind zu berücksichtigen. Mit der Bestimmung sollen so viele Sachverhalte wie nur möglich der Grunderwerbsteuer unterworfen werden.

Die Bestimmung wird in Deutschland aufgrund des enormen Auffangtatbestandes von zahlreichen starken Stimmen der Literatur kritisiert. Die Regelung wird als „überschießend“ und als „Super-Auffangtatbestand“ zugunsten des Fiskus kritisiert.³⁰⁰

So war es in Deutschland vor Schaffung der Bestimmung üblich, Personengesellschaften bei Grundstückserwerben „zwischenzuschalten“, da deren Gesellschafter gemäß sachenrechtlicher Betrachtungsweise gesamthänderisch am Vermögen der grundstückbesitzenden Gesellschaft beteiligt waren. Zur Ermittlung der Beteiligungsquote wurde auf die Beteiligung der Gesellschafter am Gesamthandsvermögen abgestellt. Die von der Personengesellschaft an einer ein Grundstück besitzenden Gesellschaft gehaltenen Anteile waren den Gesellschaftern der Personengesellschaft zuzurechnen. Eine „Durchrechnung“ erfolgte nicht.³⁰¹

²⁹⁹ Gesetzesentwurf des Bundesrates BT-Drucks 139/13, 218f; Gesetzesentwurf des Bundesrates BT-Drucks 17/13033, 110f.

³⁰⁰ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1283.

³⁰¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1284.

6.14§ 1 Abs 5 (Deutschland)

Ähnlichkeiten

Genauso wie für § 1 Abs 3a des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes findet sich für § 1 Abs 5 des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes kein „echtes“ österreichisches Gegenstück im § 1 des österreichischen Grunderwerbsteuergesetzes. § 1 Abs 5 deutsches Grunderwerbsteuergesetz normiert, dass bei einem Tauschvertrag, welcher für beide Vertragsparteien den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet, die Steuer sowohl die Vereinbarung über die Leistung des einen als auch die Vereinbarung über die Leistung des anderen Vertragsteils unterliegt. Es liegen somit zwei steuerbare Rechtsvorgänge vor.³⁰²

Ähnlichkeiten

Eine erste Gemeinsamkeit besteht darin, dass der österreichische Gesetzgeber Regelungen zum Tausch von Grundstücken im § 4 Abs 3 GrEStG normiert hat. Der Wortlaut dieser Bestimmung entspricht praktisch dem seines deutschen Gegenstücks. Der VwGH hielt schon im Jahre 1954 bzw 1970 fest, dass die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch des anderen Vertragsteils zu berechnen ist und – wie auch nach deutscher Rechtslage – zwei Erwerbsvorgänge vorliegen.³⁰³

Eine weitere Gemeinsamkeit beider Bestimmungen liegt darin, dass bei einem Tauschvertrag als Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteils (sohin der gemeine Wert des Grundstücks) einschließlich vereinbarter zusätzlicher Leistungen maßgeblich ist.³⁰⁴

Unterschiede

Nennenswerte Unterschiede lassen sich der übersichtsmäßigen Literatur bzw Judikatur zu beiden Bestimmungen nicht entnehmen.

6.15 § 1 Abs 4 (Österreich) - § 1 Abs 6 (Deutschland)

Ähnlichkeiten

§ 1 Abs 4 österreichisches Grunderwerbsteuergesetz entspricht weitestgehend § 1 Abs 6 des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes. Der Gesetzeswortlaut ist hier nahezu ident. Gemeinsam ist

³⁰² *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1357.

³⁰³ VwGH 26. 11. 1970, 1234/69, 7. 7. 1954, 2748/52.

³⁰⁴ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1359.

den Bestimmungen, dass sie eine Differenzbesteuerung bei mehreren aufeinanderfolgenden Rechtsvorgängen vorsehen. Wenn die Bemessungsgrundlage des folgenden (zweiten) Vorgangs die Bemessungsgrundlag des ersten übersteigt, erfolgt eine Besteuerung nur hinsichtlich des übersteigenden Betrages.³⁰⁵ Im Umkehrschluss bedeutet das somit auch, dass beide Bestimmungen vorsehen, jeden Rechtsvorgang - unabhängig von einem vorausgegangen Rechtsvorgang - zu besteuern. Beide Bestimmungen verdeutlichen somit den Grundsatz des Verkehrssteuerrechts, wonach jeder einzelne Rechtsvorgang auf eine Steuerpflicht nach einem Tatbestand zu untersuchen ist.³⁰⁶

Eine weitere Gemeinsamkeit der Bestimmungen findet sich darin, dass sowohl in Deutschland als auch in Österreich die Begünstigungsregelung nur dann gilt, wenn Rechtsvorgänge Tatbestände nach verschiedenen Absätzen erfüllen. In Deutschland wurde dies vom BFH³⁰⁷ – zuletzt im Jahre 2014 – und entgegen der Ansicht eines deutschen Finanzamtes ausdrücklich klargestellt. § 1 Abs 6 ist somit nur auf Vorgänge anzuwenden, die Tatbestände nach verschiedenen Absätzen erfüllen. In Deutschland ergab sich meines Erachtens diese Problematik aufgrund der Unklarheit im Wortlaut der Bestimmung, der durchaus Interpretationsspielraum offenließ. Im Gegensatz dazu stellt sich eine derartige Frage in Österreich aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Bestimmung meiner Ansicht nach nicht.

Unterschiede

Nach der Rechtsprechung des VwGH³⁰⁸ ist für die Anwendung der Anrechnungsbestimmung wesentliche Voraussetzung, dass die Rechtsvorgänge zwischen denselben Rechtsträgern stattgefunden haben. Es müssen somit zB dieselben natürlichen Personen oder dieselben Kapitalgesellschaften Vertragspartner sein. Der VwGH verlangt somit, dass beide Vertragsparteien ident sind.

Hingegen hielt der deutsche BFH³⁰⁹ in verschiedenen Urteilen mehrfach fest, dass in Deutschland bloß die Identität des „Erwerbers“ im Hinblick auf ein Grundstück gefordert wird.³¹⁰ Im Gegensatz zur österreichischen Rechtsprechung ist es laut BFH somit nicht erforderlich, dass beide

³⁰⁵ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1367.

³⁰⁶ *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* § 1 Rz 966.

³⁰⁷ BFH 12. 5. 2016, II R 26/14.

³⁰⁸ Vgl VwGH 19. 11. 1962, 2270/60, 19. 5. 1983, 16/2527/80 ua.

³⁰⁹ BFH 31. 3. 2002, II R 54/01.

³¹⁰ *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* § 1 Rz 969.

Vertragspartner identisch sind; es genügt, wenn lediglich der Erwerber dieselbe Person ist. Der österreichische Gesetzgeber liefert keine klare Begründung dafür, warum die Identität beider Vertragsparteien erforderlich ist. Es verbleibt hier nur noch festzuhalten, dass die deutsche Rechtsprechung eine „steuerfreundlichere“ Regelung unterstützt, die lediglich verlangt, dass der Erwerber dieselbe Person ist.

6.16 § 1 Abs 5 (Österreich)

Neben der Differenzbesteuerung nach § 1 Abs 4 sieht das österreichische Grunderwerbsteuergesetz seit dem StRefG 2015/2016 auch in § 1 Abs 5 eine Differenzbesteuerung vor. Im Gegensatz zu Abs 4 werden hier jedoch Gesellschafterwechsel bei Gesellschaften in derselben Unternehmensgruppe umfasst. Der große Unterschied zum deutschen GrEStG liegt darin, dass die deutsche Regelung (§ 1 Abs 6) gemäß Wortlaut nicht steuerbare Gesellschafterwechsel iSd § 1 Abs 2a und Abs 2b deutsches GrEStG umfasst. Begründet wird dies mit der in Deutschland strittigen Behauptung, dass bei Grundstücksübergängen von Gesellschaften auf neue Gesellschafter die in § 1 Abs 6 erforderte Erwerberidentität nicht mehr gegeben ist.³¹¹ Die Differenzbesteuerungsregelung kommt hier somit nicht zum Tragen. Hier liegt wohl eine gewollte oder auch nicht gewollte Lücke vor. Die österreichische Regelung nach Abs 5 umfasst zwar Gesellschafterwechsel bei Gesellschaften, findet die Bestimmungen jedoch nur insoweit Anwendung, als die Rechtsvorgänge in derselben Unternehmensgruppe erfolgen. In Österreich wird durch starke Stimmung der Literatur die Meinung vertreten, dass es besser und auch „eher“ verfassungskonformer gewesen wäre, wenn Abs 5 der Konzeption des Abs 4 folgen würde.³¹²

Zusammenfassend lässt sich hier festhalten, dass sowohl das österreichische- als auch das deutsche GrEStG eine Differenzbesteuerung kennen und die Bestimmungen einander durchaus ähneln. Ein großer Unterschied liegt jedoch darin, dass das deutsche GrEStG steuerbare Gesellschafterwechsel iSd § 1 Abs 2a und 2b nicht begünstigt und hier wohl eine Regelungslücke vorliegt.

Um diese Lücke zu schließen kann dem deutschen Gesetzgeber angeraten werden, eine dem österreichischen Recht ähnliche Bestimmung einzuführen, die auch Gesellschafterwechsel begünstigt.

³¹¹ *Meßbacher-Hönsch* in *Viskorf* § 1 Rz 1369.

³¹² *Arnold* in *Arnold/Bodis* § 1 Rz 423.

7. Lösungsansätze zum Senken und Umgehen der GrESt bei Gesellschafterwechseln in Österreich

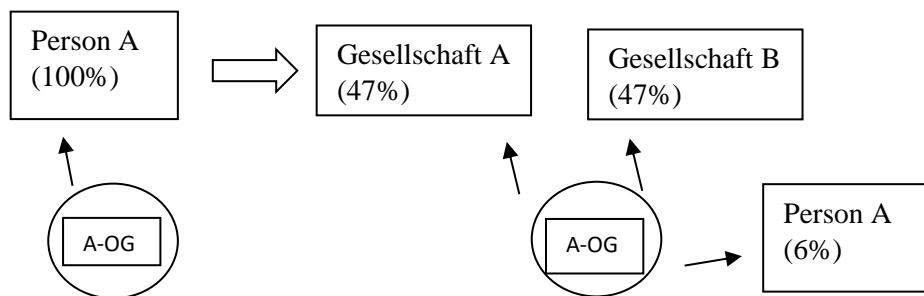
Zusammenfassend lässt sich nun festhalten, dass das österreichische Grunderwerbsteuergesetz nicht nur inländische Grundstückskäufe, sondern auch Änderungen im Gesellschaftertatbestand bei Personen- und Kapitalgesellschaften mit inländischen Grundstücken besteuert.³¹³

Die Unterschiede zum deutschen Grunderwerbsteuergesetz bei einer Änderung im Stande der Gesellschafter wurden in der Arbeit umfassend erörtert. Zwar hat es mit dem StRefG 2015/2016 Annäherungen an die deutsche Rechtslage gegeben, dennoch wird bei näherer Betrachtung der einzelnen Bestimmungen ersichtlich, dass der österreichische Gesetzgeber nicht gewillt ist, „schärfere“ Regelungen zu erlassen und gewiefte Umgehungskonstruktionen in Kauf nimmt, zumindest mehr als der deutsche Gesetzgeber.

Aufgrund dessen werden im folgenden Punkt prägnant Varianten und Möglichkeiten veranschaulicht, die es in Österreich aufgrund der „weichen“ Gesetzeslage ermöglichen, bei Änderungen des Gesellschaftertatbestandes, die Grunderwerbsteuer zu umgehen.

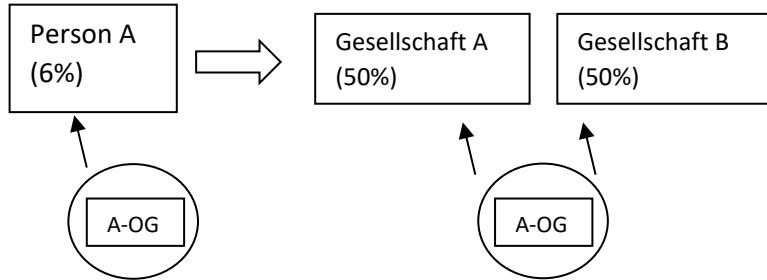
7.1. Variante 1 - Personengesellschaften

Die wohl einfachste Konstellation die Grunderwerbsteuer bei einer ein Grundstück besitzenden Personengesellschaft zu umgehen, besteht darin, dass innerhalb der vom Gesetz tatbestandsrelevanten fünfjährigen Frist zunächst in mehreren Tranchen oder auch auf einmal 94% der Anteile an der Personengesellschaft auf neue Gesellschaften übertragen werden.



³¹³ Beiser, „Anteilsvereinigungen“ bei Personen- und Kapitalgesellschaften in der Grunderwerbsteuer - eine systematisch und teleologisch konsistente Abgrenzung, ÖStZ 8/2021.

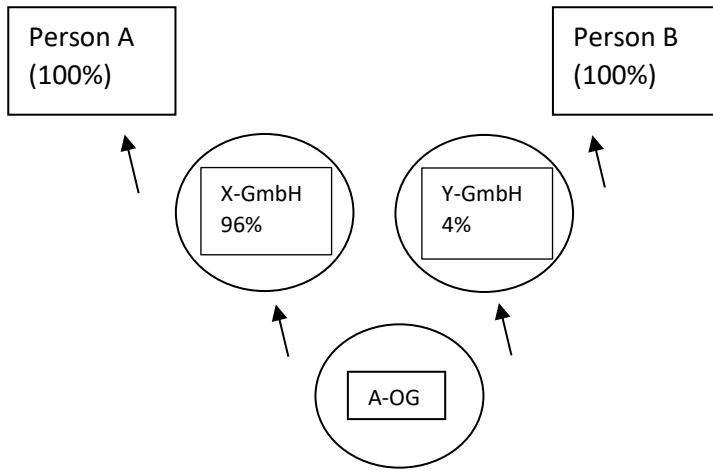
Nach Ablauf der fünfjährigen Frist werden schließlich die letzten 6% (Zwerganteil) der Anteile übertragen.



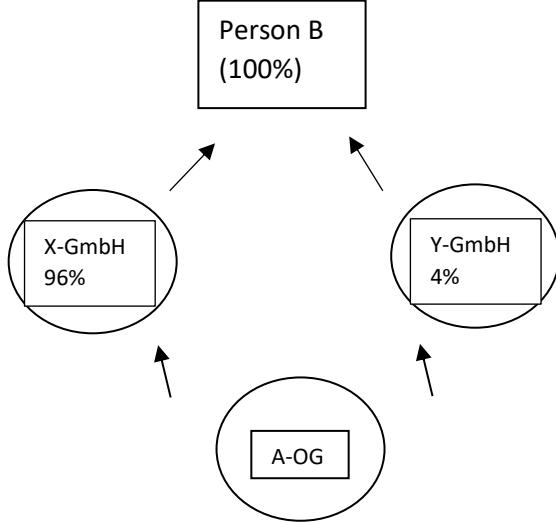
Dem Wortlaut des Gesetzes folgend wird der grunderwerbsteuerpflichtige Tatbestand erst dann erfüllt, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Mit dem „Abwarten“ des Ablaufs der Frist beginnt der Fristenlauf ab dem fünften Jahr neu zu laufen und die zuvor übertragenen Anteile sind in der Berechnung nicht mehr aufzunehmen. Zu beachten wäre in dieser Konstellation, dass die Erwerbgesellschaften nicht eine Unternehmensgruppe gem. § 9 KStG bilden, da sonst der subsidiär zur Anwendung kommende Tatbestand nach § 1 Abs 3 GrEStG erfüllt werden würde.

7.2. Variante 2 - Personen- und Kapitalgesellschaften

Wie schon in den vorherigen Kapiteln kritisch erörtert, umfassen weder § 1 Abs 2a noch § 1 Abs 3 des österreichischen GrEStG mittelbare Änderungen der Gesellschaftertatbestände. Um die Problematik besser zu verstehen, erfolgt eine bildliche Darstellung. Im Ausgangssachverhalt halten die X-GmbH und die Y-GmbH zusammen 100% der Anteile an der A-OG (die ein oder mehrere Grundstücke besitzt). Person A und B halten jeweils 100% der Anteile an der X- GmbH bzw Y-GmbH. Über die X-GmbH hält Person A 96% der Anteile an der A-OG und über die Y-GmbH Person B 4% der Anteile.



Veräußert Person A nun 100% seiner Anteile an der X-GmbH an die Person B, sieht die Situation wie folgt aus:



Sowohl die X-GmbH als auch die Y-GmbH behalten noch immer dieselben Anteilsverhältnisse wie im Ausgangssachverhalt. Jedoch erwarb Person B 100% der Anteile von A an der X-GmbH und hält nun durch durchgerechnet 100% der Anteile an der A-OG. Im Ausgangssachverhalt hielt er bloß 4% der Anteile.

Hier liegt auch der Krux in der Sache. Obwohl Person B nun durchgerechnet sämtliche Anteile an der A-OG hält, wird weder ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand nach § 1 Abs 2a noch nach § 1 Abs 3 österreichisches GrEStG erfüllt. Hingegen wäre derselbe Sachverhalt nach der deutschen Rechtslage gemäß den Grundsätzen zur mittelbaren Anteilsveränderung zu versteuern. Dieselbe Konstellation ist nach deutscher Rechtslage dementsprechend gemäß § 1 Abs 2a bzw 2b deutsches GrEStG zu versteuern.

8. Zusammenfassung

Das österreichische und das deutsche GrEStG ähneln einander in vielerlei Hinsicht. Beide Gesetze weisen zum Teil zahlreiche Gemeinsamkeiten auf. Zum einen lässt sich das durch den zweiten Weltkrieg, vor allem durch den Anschluss an das Deutsche Reich mit der Übernahme etlicher rechtsrechtlicher Gesetze und Verordnungen und so auch durch Übernahme des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes begründen. Zum anderen orientiert sich der österreichische Gesetzgeber oftmals an Novellierungen des deutschen Gesetzgebers und so werden nach einer gewissen Zeit manche Regelungen in das österreichische GrEStG übernommen. Dennoch ergibt sich bei näherer Betrachtung und bei einem Vergleich der Bestimmungen, dass das deutsche GrEStG in mancher Hinsicht Bestimmungen etwas ausgeklügelter als der österreichische Gesetzgeber formulierte.

Betrachtet man nun beide Bestimmungen (§ 1 GrEStG beider Gesetze), dann wird ersichtlich, dass vor allem die Systematik und der Wortlaut beider Bestimmungen nahezu ident ist. Dies zeigt sich zB in der Erfassung nahezu gleicher Rechtsvorgänge oder dem nahezu übereinstimmenden Aufbau der gesamten Bestimmung.

Schon bei der Betrachtung von § 1 Abs 1 Z 1 beider Rechtsordnungen wird das oben angeführte verdeutlicht. In beiden Rechtsordnungen knüpft die Entstehung der Steuerschuld an das Verpflichtungsgeschäft an. Optionsrechte, Ankaufsrechte oder Kaufanbote unterliegen nicht der Grunderwerbsteuer, genauso wenig wichtige Rechtsgeschäfte, wie eine fehlende Geschäfts- oder Handlungsfähigkeit. § 1 Abs 1 Z 1 kann wohl als Paradesbeispiel herangezogen werden, wenn man Gemeinsamkeiten in den verschiedenen Rechtsordnungen sucht.

Interessant ist auch, dass in § 1 Abs 1 Z 2 des deutschen GrEStG normiert ist, dass die Auflassung der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die Auflassung ist das Gegenstück zur Aufsandungserklärung. Wie bereits erwähnt, gibt es hingegen keine österreichische Bestimmung, die normiert, dass Aufsandungserklärungen der Grunderwerbsteuer unterliegen. Die Bestimmung ist in der Praxis ohnehin kaum von Bedeutung und insofern bestünde meiner Ansicht nach auch keine Notwendigkeit, eine ähnliche Bestimmung in das österreichische GrEStG zu integrieren.

An dieser Stelle noch einmal hervorzuheben, bleibt der Umstand, dass das deutsche GrEStG in seinem § 1 Abs 2a nicht nur, wie die österreichische Regelung im § 1 Abs 2a unmittelbare, sondern auch mittelbare Änderungen der Gesellschaftsbestände einer Gesellschaft, die ein Grundstück

besitzen, erfasst. Dies erscheint für mich weder konsequent noch nachvollziehbar. Noch weniger nachvollziehbar, wenn man sich die Beweggründe und Gesetzesmaterialien zum damals neu geschaffenen § 1 Abs 2a bzw zu den dazu ergangenen Novellierungen ansieht, soll doch gerade die Bestimmung dazu dienen und wurde sie auch deswegen eingeführt, um Umgehungen der Grunderwerbsteuer zu vermindern. In Österreich bewegte den Gesetzgeber anscheinend eine rund 40 Jahre alte Entscheidung des VwGH³¹⁴, welcher, basierend auf einer rund 60 Jahre alten Entscheidung des VfGH³¹⁵, sich zu einer „formalrechtlichen Interpretation“ der damaligen Gesetzesbestimmung entschieden hat, und eine mittelbare Zurechnung abgelehnt hat. Der VwGH³¹⁶ hielt schlussendlich fest, dass eine Anteilsvereinigung nur dann vorliege, wenn eine Person unmittelbar alle Anteile an einer ein Grundstück besitzenden Gesellschaft erwerbe.³¹⁷ Die Tatbestände können somit nicht derart interpretiert werden, dass auch mittelbare Änderungen umfasst werden. Es wäre für den Gesetzgeber wohl ein leichtes gewesen, seinen tatsächlichen Beweggründen vollends zu entsprechen und auch „mittelbare Änderungen“ in den Wortlaut der Tatbestände einfließen zu lassen, was wohl eine neuerliche Entscheidung durch ein Höchstgericht über diese Rechtsfrage zur Folge gehabt- bzw provoziert hätte. Auch wenn kritische Stimmen in Deutschland (noch) mehrere Problematiken im Zusammenhang mit dem Erfassen von mittelbaren Änderungen des Gesellschaftertatbestandes sehen – so sollen diverse Fragestellungen zur Behandlung von mittelbaren Gesellschafterwechseln, zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise und zum Formwechsel noch offen sein, bzw die Nichtadministrierbarkeit und Komplexität im Generellen – überwiegt meiner Ansicht nach die Intention des deutschen Gesetzgebers, Einheitlichkeit zu schaffen, Umgehungskonstruktionen zu verhindern und mehr Gesellschafteränderungen steuerrechtlich zu erfassen³¹⁸. Wieso man sich hier nicht ein Beispiel am deutschen Gesetzgeber nahm, und den Schritt gewagt hat, sich über die mehrere Jahrzehnte alten Urteile hinwegzusetzen, erscheint mir nicht konsequent genug und im Widerspruch zu den Intentionen des Gesetzgebers bzw den Gesetzesmaterialien .

Der guten Ordnungen halber ist an dieser Stelle auch noch festzuhalten, dass somit auch schon vor der Steuerreform 2015/2016 nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bei mittelbaren

³¹⁴ VwGH 14. 6. 1984, 82/16/0069.

³¹⁵ VfGH 27. 6. 1964, 14/64.

³¹⁶ VwGH 14. 6. 1984, 82/16/0069.

³¹⁷ *Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* § 1 Rz 888.

³¹⁸ *Broemel/Mörwald*: Grunderwerbsteuerreform im Bereich der „Share Deals“ – ein kritischer Überblick zum Referentenentwurf des BMF, DStR 2019, 1113:

Anteilsveränderungen kein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand erfüllt wurde. Hier besteht auf alle Fälle großer Handlungsbedarf, auch mittelbare Änderungen des Gesellschaftertatbestandes der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, denn wie problemlos eine Grunderwerbsteuerpflicht umgangen werden kann, zeigt sich durch die bildnerisch dargestellten Beispiele in Punkt 7.1. Ein kleiner Vorteil in der österreichischen Rechtslage liegt zumindest darin, dass man sich komplizierte Durchrechnungen von Anteilen bei mittelbaren Gesellschafteränderungen erspart, was in Deutschland durchaus als kritisch betrachtet wird (siehe Ausführungen zuvor).³¹⁹

Überflüssig erscheint für mich der deutsche Tatbestand gemäß § 1 Abs 2, der bei Änderungen im Stande der Gesellschafter bei Kapitalgesellschaften eine Steuerpflicht festsetzt. Ein österreichisches Pendant bräuchte es hier keinesfalls, da Veränderungen im Stande der Gesellschafter bei Kapitalgesellschaften sowohl in Deutschland als auch in Österreich ohnehin durch andere Tatbestände aufgefangen werden.

Wünschenswert und eine kleine Unterstützung für österreichische börsennotierte Gesellschaften wäre auch die Einführung einer Börsenklausel, ähnlich dem deutschen Grunderwerbsteuergesetz. Dies wäre zumindest ein symbolisches Zeichen der Politik, Börsengänge durch kleine steuerliche Vorteile zu unterstützen und würde dies vielleicht auch kleineren Unternehmen einen Anreiz zu Börsengängen bieten.

Zuletzt bleibt noch kritisch anzumerken, dass die deutsche Rechtslage mit seiner in § 1 Abs 6 normierten Differenzbesteuerung nicht Gesellschafterwechsel iSd § 1 Abs 2a und 2b begünstigt und hier wohl eine Regelungslücke vorliegt, die zu schließen sein wird.

³¹⁹ Wünsche/Knörzer, Rezeption der Anteilsübertragung & -vereinigung aus dem deutschen GrEStG in Österreich, FJ 2016, 63.

9. Literaturverzeichnis

Adensamer/Mitterecker, Gesellschafterstreit (2021) - Die Rolle des Steuerberaters im Gesellschafterstreit

Andreas Kampitsch, Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG auch bei Personengesellschaften, immo aktuell 2023/2

Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987¹⁴

Assmann/Schütze/Buck-Heeb, Handbuch des Kapitalanlagerechts⁵

Bodis/Varro, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 2016/39

Beiser, Anteilsvereinigungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften in der Grunderwerbsteuer - eine systematisch und teleologisch konsistente Abgrenzung, ÖStZ 8/2021

Brauner, Immobilien und Umgründungen (Teil II), immo aktuell 2021

Bräumann/Kofler/Tumpel, »Share Deals« in der Grunderwerbsteuer, StAW 2022

Broemel/Mörwald: Die neuen Anwendungserlasse zu § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG: -Neuerungen, Folgen und offene Fragen, DStR 2022, 1689

Broemel/Mörwald: Grunderwerbsteuerreform im Bereich der „Share Deals“ – ein kritischer Überblick zum Referentenentwurf des BMF, DStR 2019, 1113

Christoph Schimmer, Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer im Fall einer Hausverlosung, ecolex 2013/456

Erik Pinetz, Schenkung von Anteilen an Immobiliengesellschaften Grunderwerbsteuer und Schenkungsmeldung, AVR 2022, 28

Fellner, Grunderwerbsteuer: Kommentar¹⁵

Karin Fuhrmann, Originärer Erwerb von Grundstücken durch Aneignung unterliegt gem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer, immolex 2020/52

Kohler/Wakounig/Berger/Aumayr/Reinold, Steuerleitfaden zur Vermietung, 10. Aufl. (2021), 12.3.

Grunderwerbsteuer

Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹⁴

Leingärtner, Besteuerung der Landwirte⁴¹

Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹

Pahlke, GrEStG⁶

Perl, Steuerrecht für die Praxis, 5. Aufl. (2022), 3.1. Steuerobjekt – Haupttatbestände der Grunderwerbsteuer (§ 1 GrEStG)

Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz⁹

Strahl: Grunderwerbsteuer und ausgewählte gesellschaftsrechtliche Transaktionen RNotZ 2021, 61

Tumpel, Steuern kompakt 2022, 2.7.3.1. Steuerobjekt

Varro, GrEStG Neu: Anteilsvereinigung in der Unternehmensgruppe verfassungswidrig? RdW 2016/106

Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz²⁰

Viskorf: Wann „gehört“ einer Gesellschaft ein Grundstück? DStR 2021, 74.

Wölbitsch, Anteilsübertragung bei Personengesellschaften, NZ 2018/12

Wiinsche/Knörzer, Rezeption der Anteilsübertragung & -vereinigung aus dem deutschen GrEStG in Österreich, FJ 2016

Yasmin Lawson, BFG bestätigt: § 1 Abs 3 GrEStG ist auf Personengesellschaften anwendbar, ecolex 2022/219.