



universität  
wien

# MASTER THESIS

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

**„§ 1 Abs 3 GrEStG im Rechtsvergleich**

**–  
Ein Vergleich ausgewählter Aspekte der Rechtslage in Österreich und  
Deutschland“**

verfasst von / submitted by

Nicolas Dominic Wolski, LL.M.

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree  
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2018 / Vienna 2018

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

A 992 984

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

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Mag. Mag. Dr. Daniel Varro, LL.M.



# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Hauptteil</b>	<b>2</b>
2.1	Historische Entwicklung bis zum Status-Quo	2
2.1.1	Das Grunderwerbsteuergesetz 1940	2
2.1.2	Entwicklung in Deutschland seit dem GrEStG 1940	3
2.1.3	Entwicklung in Österreich vom GrEStG 1940 bis zum StRefG 2015/2016	14
2.1.4	Das Steuerreformgesetz 2015/2016	16
2.1.5	Das Jahressteuergesetz 2018	19
2.2	Gegenüberstellung des Wortlauts	19
2.2.1	Eindeutig redaktionelle Abweichungen	21
2.2.2	Eindeutig materiell-rechtliche Abweichungen	21
2.2.3	Unklare Wortlautabweichungen	22
2.3	Gegenüberstellung der Systematik	28
2.3.1	Normimmanente Systematik	28
2.3.2	Die Norm im System des Gesetzes	29
2.4	Analyse und Bewertung der aufgezeigten Unterschiede	33
2.5	Steuerbarkeit der Anteilsvereinigung/Übertragung vereinigter Anteile an mittelbar grundstückshaltenden Gesellschaften	35
2.5.1	Problembeschreibung	35
2.5.2	Darstellung der Rechtslage in Deutschland	36
2.5.3	Kategorisierung möglicher Formen der Steuerbarkeit des Unmittelbaren Erwerbs lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften	40
2.5.4	Analyse der Rechtslage in Österreich	41

2.6	Steuerbarkeit des Erwerbs von Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften infolge eines Zwischengeschäfts.....	57
2.6.1	Problemdarstellung .....	57
2.6.2	Analyse nach deutschem Recht .....	58
2.6.3	Analyse nach österreichischem Recht.....	64
2.7	Abgrenzung zum Erwerbstatbestand des § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG.....	68
2.7.1	Wirkweise von § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG .....	68
2.7.2	Betrachtung der Abgrenzung – Wann kommt eine Besteuerung „in Betracht“? .....	69
2.7.3	Fazit.....	73
<b>3</b>	<b>Schluss.....</b>	<b>73</b>
<b>4</b>	<b>Anhang.....</b>	<b>76</b>
4.1	Zusammenfassung (Deutsch) .....	76
4.2	Abstract (English).....	78
4.3	EI-Entwurf (Abdruck).....	80
<b>6</b>	<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>112</b>
6.1	Monografien und Kommentare .....	112
6.1.1	Deutschland .....	112
6.1.2	Österreich.....	115
6.2	Beträge in Sammelwerken.....	117
6.3	Beiträge in Fachzeitschriften.....	118
6.4	Judikatur .....	131
6.4.1	Deutschland .....	131
6.4.2	Österreich.....	132
6.5	Verwaltungsschreiben, Erlässe.....	133

6.5.1	Deutschland .....	133
6.5.2	Österreich.....	134
6.6	Materialien, Drucksachen.....	134
6.6.1	Deutschland .....	134
6.6.2	Österreich.....	135
<b>7</b>	<b>Abbildungsverzeichnis.....</b>	<b>136</b>
<b>8</b>	<b>Tabellenverzeichnis .....</b>	<b>137</b>

## Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG 2015	Abgabenänderungsgesetz 2015
Abs	Absatz
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – Mit allen amtlich und nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BlgNR	Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats
BR	Bundesrat
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
dBGBI	deutsches Bundesgesetzblatt
dBMF	deutsches Bundesministerium der Finanzen
dGrEStG	deutsches Grunderwerbsteuergesetz
Drs	Drucksache
dRStBl	Reichssteuerblatt des Deutschen Reiches
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EI-Entwurf	Entwurf einer „Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016, BMF-010206/0058“
Ergänzung der Information	Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016 zum Grunderwerbsteuergesetz, BMF-010206/0058-VI/5/2016
FJ	Finanz Journal (Zeitschrift)
f	folgend
ff	folgende
FG	Finanzgericht
GES	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht (Zeitschrift)
GesBl BW	Gesetzblatt für Baden-Württemberg
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GP	Gesetzgebungsperiode
GrEStG 1940	Grunderwerbsteuergesetz 1940 des Deutschen Reiches

GVBl B	Gesetz- und Verordnungsblatt für Berlin
idF	in der Fassung
Mittelbare/r Erwerb	Eine mittelbare Anteilsvereinigung beziehungsweise ein mittelbarer Erwerb vereinigter Anteile (um die Lesbarkeit der Arbeit zu erhöhen, wird in dieser Arbeit der [zur besseren Unterscheidbarkeit vom allgemeinen Sprachgebrauch bewusst groß geschriebene] Begriff „Mittelbare/r Erwerb“ sowohl für die Anteilsvereinigung als auch den Erwerb vereinigter Anteile jeweils in mittelbarer Form verwendet)
mwN	mit weiteren Nachweisen
nrk	nicht rechtskräftig
Nr	Nummer
öBGBI	Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich
öBMF	österreichisches Bundesministerium für Finanzen
OFD	Oberfinanzdirektion
öGrEStG	österreichisches Grunderwerbsteuergesetz
öGrEStG 1955	österreichisches Grunderwerbsteuergesetz 1955
öGrEStG 1987	österreichisches Grunderwerbsteuergesetz 1987
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RFH	Reichsfinanzhof
Rz	Randziffer
StEntlG 1999/2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
StRefG 2015/2016	Steuerreformgesetz 2015/2016
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei (Zeitschrift)
Tz	Textziffer
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
Unmittelbarer Erwerb	eine unmittelbare Anteilsvereinigung beziehungsweise ein unmittelbarer Erwerb vereinigter Anteile (um die Lesbarkeit der Arbeit zu erhöhen, wird in dieser Arbeit der [zur besseren Unterscheidbarkeit vom allgemeinen Sprachgebrauch bewusst groß geschriebene] Begriff „Unmittelbarer Erwerb“ sowohl für die Anteilsvereinigung als auch den Erwerb vereinigter Anteile jeweils in unmittelbarer Form verwendet)

UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
UVR	Umsatz- und Verkehrsteuerrecht (Zeitschrift)
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Erkenntnisse und Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofs
vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwSlg	Erkenntnisse und Beschlüsse des Verwaltungsgerichtshofs
Z	Ziffer



# 1 Einleitung

Der Verfasser dieser Arbeit ist Rechtsanwalt und Steuerberater in Deutschland. Als solcher hat der Verfasser in der Vergangenheit in Deutschland in vielfältiger Weise unter anderem zum deutschen Grunderwerbsteuerrecht beraten.

Im Rahmen des Masterstudienganges Steuerrecht und Rechnungswesen an der Universität Wien in Kooperation mit der Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Österreich wurde das österreichische Grunderwerbsteuerrecht von Frau Univ.-Prof. Dr. *Ehrke-Rabel* äußerst spannend vorgetragen. Hierbei wurden in unterschiedlicher Weise Bezüge zur Rechtslage in Deutschland erörtert. Für den Verfasser bot dieser Vortrag Anlass und Gelegenheit, sich vertieft nicht nur mit dem Grunderwerbsteuerrecht in Österreich, sondern auch und gerade im Vergleich mit der Rechtslage in Deutschland zu befassen.

Bei der Befassung mit der Materie des Grunderwerbsteuerrechts fällt sofort die große Nähe der österreichischen zur deutschen Rechtslage auf. Hieraus entstand die Idee, im Rahmen der Masterarbeit einen Vergleich der Rechtslagen in Österreich und Deutschland durchzuführen und sich hierbei auf den Tatbestand des § 1 Abs<sup>1</sup> 3 des österreichischen Grunderwerbsteuergesetzes (*öGrEStG*)<sup>2</sup> einerseits sowie § 1 Abs 3 des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes (*dGrEStG*) andererseits zu konzentrieren. Dieser Tatbestand erfasst den steuerbaren<sup>3</sup> Erwerb von Anteilen an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches<sup>4</sup> Grundstück gehört. Andere Vorschriften werden nur insoweit betrachtet, als sie für den Rechtsvergleich der beiden vorgenannten Tatbestände relevant sind. Da ein umfassender Rechtsvergleich jedoch den Umfang dieser Arbeit sprengen würde, entstand aus dem Gespräch mit Frau Prof. Dr. *Ehrke-Rabel* die Idee, sich auf bestimmte Aspekte zu fokussieren.

---

<sup>1</sup> Sowohl im *öGrEStG* als auch im *dGrEStG* wird der Begriff „Absatz“ mit „Abs.“ (mit Punkt) abgekürzt. Im Einklang mit den AZR wird (mit Ausnahme wörtlicher Zitate) auf die Verwendung der Abkürzungenpunkte einheitlich verzichtet.

<sup>2</sup> Nachfolgend bezieht sich jede Gesetzesangabe ohne Jahreszahl auf das zum Zeitpunkt dieser Arbeit geltende Recht. Soweit eine abweichende, ältere Rechtslage gemeint ist, wird dies durch Zusatz kenntlich gemacht.

<sup>3</sup> Der Begriff der Steuerbarkeit beziehungsweise der Grunderwerbsteuerbarkeit wird in dieser Arbeit bewusst zur Beschreibung der nach § 1 *öGrEStG/dGrEStG* der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgänge verwendet. Hingegen wird von dem dieser Arbeit zugrundeliegenden Begriffsverständnis die Frage der Anwendbarkeit etwaiger Steuerbefreiungen beziehungsweise -anrechnungen (im Sinne einer Steuerpflichtigkeit) nicht umfasst.

<sup>4</sup> Zur besseren Verständlichkeit wird einheitlich der Begriff des „inländischen Grundstücks“ verwendet, der dem Tatbestand des § 1 Abs 3 *öGrEStG/dGrEStG* entlehnt ist. Je nach Verwendung wird hiermit ein Grundstück in Österreich respektive Deutschland bezeichnet.

## 2 Hauptteil

Der Rechtsvergleich soll zuerst durch eine Aufarbeitung der historischen Entwicklung in Deutschland und Österreich bis zum Status-quo erfolgen (siehe nachfolgend, 2.1). Sodann soll der Wortlaut von § 1 Abs 3 öGrEStG dem Wortlaut von § 1 Abs 3 dGrEStG gegenübergestellt werden (siehe nachfolgend, 2.2). Zuletzt erfolgt noch eine Gegenüberstellung der Systematik (siehe nachfolgend, 2.3).

Sodann werden die folgenden ausgewählten Aspekte von § 1 Abs 3 öGrEStG mit § 1 Abs 3 dGrEStG verglichen:

- Einerseits soll die Frage der Steuerbarkeit der Anteilsvereinigung beziehungsweise einer Übertragung vereinigter Anteile an mittelbar grundstückshaltenden Gesellschaften untersucht werden (siehe unten, 2.5).
- Andererseits wird die Steuerbarkeit des Erwerbs von Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften infolge eines Zwischengeschäfts untersucht (siehe unten, 2.6).
- Schließlich soll der Tatbestand des § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG zum Tatbestand des § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG abgegrenzt werden (siehe unten, 2.7).

### 2.1 Historische Entwicklung bis zum Status-Quo

Auf den ersten Blick weisen das öGrEStG und das dGrEStG nicht nur dem Namen nach, sondern auch hinsichtlich Wortlaut und Systematik eine große Nähe auf. Der Hintergrund hierfür dürfte in den gemeinsamen historischen Wurzeln der Grunderwerbsteuergesetzgebung, die bis auf das Jahr 1940 zurück gehen, liegen.

#### 2.1.1 Das Grunderwerbsteuergesetz 1940

Im Deutschen Reich, das zum damaligen Zeitpunkt auch das heutige Österreich umfasste, trat am 29. März 1940 das Grunderwerbsteuergesetz 1940 (*GrEStG 1940*)<sup>5</sup> in Kraft. Wenn gleich sowohl in Österreich als auch in Deutschland eine Vielzahl von Änderungen seit

---

<sup>5</sup> dRStBl 1940, 377.

dieser Zeit erfolgte, so sind die Struktur und auch der Wortlaut im Wesentlichen gleichgeblieben.<sup>6</sup>

**Tabelle 1: Wortlaut von § 1 Abs 3 GrEStG 1940**

§ 1 Abs 3 GrEStG 1940
Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft (Beispiele: Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaft, offene Handelsgesellschaft, Gesellschaft bürgerlichen Rechts) ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem:
1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder oder in der Hand von Unternehmen im Sinn des § 2 Absatz 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden;
2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinn der Ziffer 1 vorausgegangen ist;
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet;
4. der Übergang aller Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinn der Ziffer 3 vorausgegangen ist.

Das GrEStG 1940 kann daher als der gemeinsame<sup>7</sup> historische Grundstein für die heutige Grunderwerbbesteuerung gesehen werden.<sup>8</sup>

### 2.1.2 Entwicklung in Deutschland seit dem GrEStG 1940

In Deutschland galt das GrEStG 1940 auch nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs fort. Aufgrund des 1949 in Kraft getretenen Grundgesetzes (**GG**) in seiner ursprünglichen Form<sup>9</sup> war die Grunderwerbsteuer mangels ausdrücklicher Einräumung einer Gesetzgebungskompetenz an den Bund gemäß Artikel 30, 70 Abs 1 GG idF von 1949 in die Gesetzgebungshoheit der deutschen Bundesländer übergegangen. Während es sich bei der Grunderwerbsteuer im Deutschen Reich noch um eine Reichssteuer handelte<sup>10</sup>, ging unter der Geltung des GG in seiner ursprünglichen Fassung (neben der Gesetzgebungshoheit) gemäß Artikel 108 Abs 2 GG ferner die Verwaltungshoheit und aufgrund des Verkehrssteuercharakters

<sup>6</sup> Vgl zur historischen Entwicklung in Deutschland etwa *Rothenöder*, Der Anteil im Sinne des § 1 Abs 3 GrEStG – Zugleich eine Erörterung des Normzwecks nach Absenkung der Mindestbeteiligungshöhe auf 95 v.H. der Anteile (2009) 35 ff beziehungsweise Österreich *N. Arnold* in *Arnold/Bodis* (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (Loseblatt, 14. Lieferung) Einleitung Rz 1 ff.

<sup>7</sup> In beiden Staaten gab es jedoch auch zuvor bereits eine Besteuerung des Grundstücksübergangs, so war unmittelbarer Vorgänger des GrEStG 1940 im Deutschen Reich etwa das Grunderwerbsteuergesetz vom 12. Dezember 1919 dRStBl 1919, 1617; vgl hierzu etwa *Fischer* in *Boruttau*, Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar<sup>18</sup> (2016) Vorbemerkungen Rz 21 ff.

<sup>8</sup> Zur weiteren Entwicklung wird auf die nachfolgenden Ausführungen unter 2.5.2 (betreffend die Entwicklung in Deutschland) und 2.5.4 (betreffend die Entwicklung in Österreich) verwiesen.

<sup>9</sup> dBGBI I 1949, 1.

<sup>10</sup> *Seiler* in *Maunz/Dürig* (Hrsg), Grundgesetz – Kommentar (Loseblatt, 81. Lieferung) Artikel 106 GG Rz 127 Fußnote 7.

der Grunderwerbsteuer<sup>11</sup> gemäß Artikel 106 Abs 2 Nr 3 GG insbesondere auch die Ertragshoheit auf die Länder über. Das Grunderwerbsteuerrecht war somit zum Landesrecht<sup>12</sup> geworden. Allerdings galt das GrEStG 1940, weil es dem GG nicht widersprach, aufgrund der Fortgeltungsanordnung gemäß Artikel 123 Abs 1 GG<sup>13</sup> materiell-rechtlich weiterhin fort.

Mit Beschluss vom 10. Juni 1963<sup>14</sup> erklärte das deutsche BVerfG die im Rahmen von § 1 Abs 3 Nr 1 GrEStG 1940 angeordnete grunderwerbsteuerliche Behandlung von Ehegatten und Kindern als „eine Hand“ wegen Verstoßes gegen den verfassungsrechtlich abgesicherten Schutz von Ehe und Familie (Artikel 6 Abs 1 GG) für verfassungswidrig. Der betreffende Satzteil („[...] in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder [...]“) wurde für nichtig erklärt, weil hierdurch eine sachlich nicht gerechtfertigte Benachteiligung gegenüber Unverheirateten beziehungsweise Nichtverwandten erfolge.<sup>15</sup>

Nachdem das Grunderwerbsteuerrecht unter dem GG umfassend zum Landesrecht geworden war – sowohl Gesetzgebungs- als auch Verwaltungs- und Ertragshoheit lagen bei den Ländern –, machten die Bundesländer in unterschiedlicher Weise von ihrer Gesetzgebungs- hoheit Gebrauch.<sup>16</sup> Während einige Länder an das GrEStG 1940 anknüpften und dieses in der Folge abänderten<sup>17</sup>, entschieden sich andere Länder für den Erlass eigenständiger Grunderwerbsteuergesetze<sup>18</sup>. Das Schwergewicht der Länderabweichungen vom GrEStG 1940

---

<sup>11</sup> Vgl hierzu *Fischer* in *Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> Vorbemerkungen Rz 131 ff.

<sup>12</sup> Der Begriff „Landesrecht“ bezeichnet im deutschen Verständnis das Recht der deutschen Bundesländer.

<sup>13</sup> Artikel 123 Abs 1 GG idF vom 23. Mai 1949: „Recht aus der Zeit vor dem Zusammentritt des Bundestages gilt fort, soweit es dem Grundgesetze nicht widerspricht.“

<sup>14</sup> BVerfG Beschluss vom 10. Juni 1963 – I BvR 345/61 dBStBl I 1963, 620.

<sup>15</sup> BVerfG Beschluss vom 10. Juni 1963 – I BvR 345/61 dBStBl I 1963, 620; vgl hierzu auch *Boruttau/Klein/Egly/Sigloch*, Grunderwerbsteuergesetz mit Durchführungsverordnung und landesrechtlichen Einzelvorschriften – Kommentar<sup>10</sup> (1977) § 1 Rz 207.

<sup>16</sup> Vgl hierzu *Boruttau/Klein/Egly/Sigloch*, GrEStG<sup>10</sup> Vorbem § 1 Rz 7 ff; die einzelnen Grunderwerbsteuergesetze der verschiedenen Bundesländer sind abgedruckt bei *Boruttau/Klein/Egly/Sigloch*, GrEStG<sup>10</sup> Teil A. Texte.

<sup>17</sup> So die Länder Bremen (geändert zum Beispiel durch Gesetz vom 2. Juli 1954 dBStBl II 1954, 130), Hamburg (Grunderwerbsteuergesetz vom 26. Mai 1965 dBStBl II 1966, 113), Hessen (geändert zum Beispiel durch Gesetz vom 31. Mai 1965 dBStBl II 1965, 116), Niedersachsen (geändert zum Beispiel durch Gesetz vom 20. April 1955 dBStBl II 1955, 85), Nordrhein-Westfalen (geändert zum Beispiel durch Gesetz vom 12. Juli 1970 dBStBl I 1970, 982).

<sup>18</sup> So die Länder Baden-Württemberg (Grunderwerbsteuergesetz vom 2. August 1966, GesBl BW 1966, 165, abrufbar unter <https://www.landtag-bw.de/files/live/sites/LTBW/files/dokumente/gesetzblaetter/1966/GB1196613.pdf>, Abruf am 14. August 2018), Bayern (Grunderwerbsteuergesetz vom 16. Juli 1969 dBStBl I 1969, 558); Berlin (Grunderwerbsteuergesetz vom 18. Juli 1969, GVBl B 1969, 1034), Rheinland-Pfalz (Grunderwerbsteuergesetz vom 1. Juni 1970 dBStBl I 1970, 828), Saarland (Grunderwerbsteuergesetz vom 3. März 1970, Amtsblatt des Saarlandes 1970, 158, abrufbar unter <http://www.amtsblatt.uni-saarland.de/hefte/1970/1970-008.pdf>, Abruf am 14. August 2018), Schleswig-Holstein (Grunderwerbsteuergesetz vom 3. Februar 1967 dBStBl II 1967, 105).

bestand in der Schaffung neuer Befreiungsvorschriften. Hierdurch kam es zunehmend zu einer Rechtszersplitterung.<sup>19</sup>

Im Rahmen des Finanzreformgesetzes vom 12. Mai 1969<sup>20</sup> erhielt der Bund durch eine Änderung des Artikel 105 Abs 2 GG ab dem 1. Januar 1970 wieder eine konkurrierende Zuständigkeit (Artikel 70 Abs 2, Artikel 72 GG) im Bereich der Grunderwerbsteuer<sup>21</sup>. Wenngleich es bereits unmittelbar im Anschluss an die Änderung der Zuständigkeitsregelungen im GG Bestrebungen gab, insbesondere im Bereich der Grunderwerbsteuer eine bundesweite Vereinheitlichung herzustellen, machte der Bund von seiner konkurrierenden Zuständigkeit erst in Gestalt des Grunderwerbsteuergesetz 1983<sup>22</sup> (*dGrEStG 1983*) umfassend Gebrauch.<sup>23</sup>

Im Rahmen des dGrEStG 1983 knüpfte man wieder an das GrEStG 1940 insbesondere in den Grundtatbeständen an, um eine kontinuierliche Rechtsanwendung unter Berücksichtigung der bisherigen Rechtsprechung der Steuergerichte zu ermöglichen.<sup>24</sup> Im Rahmen von § 1 Abs 3 dGrEStG 1983 zählte die Begründung des Gesetzentwurfs folgende drei Abweichungen zum GrEStG 1940 (siehe zur Gegenüberstellung des Wortlauts nachfolgende Tabelle 2 auf Seite 7) auf:

- Erstens wurde die beispielhafte Aufzählung von Gesellschaften im Klammerzusatz des Einleitungssatzes des § 1 Abs 3 GrEStG 1940 wegen Entbehrlichkeit nicht übernommen.
- Zweitens wurde der Beschluss des BVerfG vom 10. Juni 1963<sup>25</sup> hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Worte „*in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder*“ durch Streichung dieser Passage in § 1 Abs 3 Nr 1 dGrEStG 1983 umgesetzt.

---

<sup>19</sup> Grunderwerbsteuerbericht der Bundesregierung vom 8. Februar 1979 BT-Drs 8/2555 Tz 3.1.; Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1980) BT-Drs 9/251 unter A.I.1 ff.

<sup>20</sup> dBGBI I 1969, 359.

<sup>21</sup> Vgl hierzu auch die Ausführungen im Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung und Ergänzung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) BT-Drs V/2861 Tz 129.

<sup>22</sup> dBStBl I 1982, 1777.

<sup>23</sup> *Boruttau/Egly/Sigloch*, Grunderwerbsteuergesetz mit Durchführungsverordnung und landesrechtlichen Einzelvorschriften – Kommentar<sup>12</sup> (1986) Vorb Rz 85ff, 104 ff; zuvor beschränkte sich die Rechtsetzung des Bundes – wie bereits zuvor der Länder – auf der Schaffung neuer Befreiungsvorschriften, vgl den Grunderwerbsteuerbericht der Bundesregierung vom 8. Februar 1979 BT-Drs 8/2555 Tz 3.1. sowie Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1980) BT-Drs 9/251 unter A.I.1 ff; vgl auch die Auflistung der mit dem dGrEStG 1983 außer Kraft tretenden (i) bundesrechtlichen Vorschriften in § 24 dGrEStG 1983 und (ii) landesrechtlichen Vorschriften in § 25 dGrEStG 1983.

<sup>24</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1980) BT-Drs 9/251 unter A.VII.1.

<sup>25</sup> BVerfG Beschluss vom 10. Juni 1963 – I BvR 345/61 dBStBl I 1963, 620.

- Drittens sollte ebenfalls in § 1 Abs 3 Nr 1 dGrEStG 1983 für die Frage, wann eine Anteilsvereinigung zwischen herrschenden und abhängigen Unternehmen als Vereinigung in einer Hand gilt, nicht mehr länger auf das Umsatzsteuergesetz verwiesen werden. Vielmehr sollte dies im Grunderwerbsteuergesetz (durch eine Änderung von § 1 Abs 3 Nr 1 sowie einem neu eingefügten § 1 Abs 4 dGrEStG 1983) selbst geregelt werden. Hintergrund hierfür war laut Begründung insbesondere eine Entscheidung des BFH vom 7. Dezember 1978<sup>26</sup>, wonach Personengesellschaften nicht im Sinne des § 2 Abs 2 UStG 1951 unselbständig sein könnten.<sup>27</sup> Dies sollte für Grunderwerbsteuerzwecke offenbar nicht gelten. Der Gesetzgeber hatte also eigentlich vor, das Grunderwerbsteuerrecht insoweit bewusst vom Umsatzsteuergesetz zu „entkoppeln“. Diese Intention hat sich in der folgenden Rechtsanwendung jedoch nicht niedergeschlagen. Vielmehr greifen Finanzverwaltung<sup>28</sup> und Literatur<sup>29</sup> gleichermaßen nach wie vor sowohl für den Unternehmensbegriff als auch für die Frage, ob eine finanzielle, wirtschaftliche oder organisatorische Eingliederung vorliegt, auf die Grundsätze des § 2 Abs 2 UStG zurück.

Beim Vergleich des Wortlauts von § 1 Abs 3 GrEStG 1940 zum Wortlaut des § 1 Abs 3 dGrEStG 1983 fallen jedoch ferner einige weitere Änderungen (siehe zur Gegenüberstellung des Wortlauts nachfolgende Tabelle 2 auf Seite 7) auf:

- Rein redaktionell wurde der Begriff „Ziffer“ durch den Begriff „Nummer“ ersetzt und aus der Formulierung „in dem Sinn“ „in dem Sinne“.
- Möglicherweise bedeutsamer erscheint jedoch, dass im Rahmen der Nr 1 eine Verschiebung des Wortes „allein“ stattfindet. Während es im GrEStG 1940 am Ende der ersten Tatbestandsvariante stand („[...] in der Hand des Erwerbers allein [...] vereinigt werden würde [...]“), findet sich das Wort in § 1 Abs 3 Nr 1 dGrEStG 1983 am Ende der Nummer 3 in dem für alle Tatbestandsvarianten geltenden Textteil. In der Begründung des dGrEStG 1983 wird hierauf nicht eingegangen. Unklar bleibt daher, ob die unterschiedliche Positionierung des Wortes bewusst oder unbewusst erfolgte.

<sup>26</sup> Die BT-Drs verweist auf ein Urteil des BFH vom 7. Dezember 1978 mit dem Aktenzeichen V R 43/73. Das Urteil konnte nicht gefunden werden. Es scheint aber so, als wäre vielmehr das Urteil vom selben Tag mit dem Aktenzeichen V R 22/73 dBStBl II 1979, 347 gemeint.

<sup>27</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1980) BT-Drs 9/251 unter B. zu § 1 Absätzen 3 und 4.

<sup>28</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 21. März 2007 dBStBl I 2007, 422.

<sup>29</sup> Meßbach-Hönsch in Boruttau, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 1094.

**Tabelle 2: Gegenüberstellung des Wortlauts von § 1 Abs 3 GrEStG 1940 und § 1 Abs 3 dGrEStG 1983**

§ 1 Abs 3 GrEStG 1940	§ 1 Abs 3 dGrEStG 1983
Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ( <i>Beispiele: Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaft, offene Handelsgesellschaft, Gesellschaft bürgerlichen Rechts</i> ) ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem:	<sup>1</sup> Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, außerdem:
1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers <u>allein</u> oder <i>in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder</i> oder in der Hand von <i>Unternehmen im Sinn des § 2 Absatz 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen)</i> vereinigt werden würden;	1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von <b>herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen</b> <u>allein</u> vereinigt werden würden;
2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinn der <i>Ziffer 1</i> vorausgegangen ist;	2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der <b>Nummer 1</b> vorausgegangen ist;
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet;	3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet;
4. der Übergang aller Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinn der <i>Ziffer 3</i> vorausgegangen ist.	4. der Übergang aller Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der <b>Nummer 3</b> vorausgegangen ist.
<p><b>Erläuterung</b></p> <p><i>Kursiv:</i></p> <p><b>Fett</b></p> <p><u>Unterstrichen:</u></p>	<p>gestrichen</p> <p>neu</p> <p>verschoben</p>

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20. Dezember 1996<sup>30</sup> (*JStG 1997*) wurde durch § 1 Abs 2a dGrEStG ein Erwerbstatbestand speziell für Personengesellschaften geschaffen. Der neue Tatbestand war erstmals anzuwenden auf Rechtsgeschäfte, die die Voraussetzungen des neuen Tatbestandes nach dem 31. Dezember 1996 erfüllten.<sup>31</sup> Ebenfalls im Zuge des JStG 1997 wurde im Einleitungssatz des § 1 Abs 3 dGrEStG 1983 das negative Merkmal „soweit eine Besteuerung nach Absatz 2a nicht in Betracht kommt“ eingefügt (siehe zur Gegenüberstellung des geänderten Wortlauts zu § 1 Abs 3 GrEStG 1983 nachfolgende Tabelle 3 auf Seite 9).<sup>32</sup>

<sup>30</sup> dBGBl I 1997, 2049.

<sup>31</sup> § 23 Abs 3 dGrEStG.

<sup>32</sup> dBGBl I 1997, 2049.

Zuletzt wurde § 1 Abs 3 dGrEStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999<sup>33</sup> (*StEntlG 1999/2000/2002*) geändert (siehe zur Gegenüberstellung des geänderten Wortlauts zu § 1 Abs 3 GrEStG 1983 nachfolgende Tabelle 3 auf Seite 9):

- Zuerst wurde in § 1 Abs 3 dGrEStG die für eine Tatbestandserfüllung erforderliche Beteiligungsquote von 100% auf 95% der Anteile an einer Gesellschaft abgesenkt. Im Rahmen von § 1 Abs 3 Nr 1 dGrEStG war es nicht länger erforderlich, dass „*alle*“ Anteile an einer Gesellschaft vereinigt werden würden, sondern es war ausreichend, dass „*mindestens 95 von Hundert der*“ Anteile einer Gesellschaft vereinigt würden. Entsprechend war in § 1 Abs 3 Nr 2 bis 4 dGrEStG nicht länger die Vereinigung, die Übertragung oder der Übergang „*aller*“ Anteile, sondern lediglich die Vereinigung, die Übertragung oder der Übergang „*von mindestens 95 von Hundert der*“ Anteile erforderlich.
- Ferner wurde vorgesehen, dass eine Anteilsvereinigung beziehungsweise ein Erwerb vereinigter Anteile „*unmittelbar und mittelbar*“ erfolgen kann.

Die Begründung dieser Änderungen blieb im Einzelnen unklar. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung, der nur den ersten Punkt umfasste, gab als Ziel der Änderung die Bekämpfung der beträchtlichen Steuerausfälle an, die daraus resultierten, dass die Grunderwerbsteuer immer häufiger legal dadurch umgangen werde, dass Zwerganteile zurückbehalten oder auf (konzern-)fremde Personen übertragen würden.<sup>34</sup> Hingegen wurde im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum finalen Entwurf<sup>35</sup> als Begründung für sämtliche Änderungen des § 1 Abs 3 dGrEStG lediglich ausgeführt, es handele sich um „*eine Folgeänderung zu der Neufassung des § 1 Abs. 2a*“.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> dBGBI I 1999, 402.

<sup>34</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein StEntlG 1999/2000/2002 BT-Drs 14/23 Zu Artikel 17 Zu Buchstabe b.

<sup>35</sup> Dritte Beschlussempfehlung des BT-Finanzausschusses zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002 BT-Drs 14/442 Artikel 15.

<sup>36</sup> Dritter Bericht des BT-Finanzausschusses zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002 BT-Drs 14/443 Zu Artikel 15, Zu Nummer 1 Buchstabe b.



**Tabelle 3: Gegenüberstellung des Wortlauts von § 1 Abs 3 GrEStG 1983 und § 1 Abs 3 dGrEStG**

§ 1 Abs 3 dGrEStG 1983	§ 1 Abs 3 dGrEStG
<sup>1</sup> Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, außerdem:	Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, <b>soweit eine Besteuerung nach Absatz 2a nicht in Betracht kommt</b> , außerdem:
1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung <i>alle</i> 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 oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden;	1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung <b>unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 vom Hundert der</b> 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;
2. die Vereinigung <i>aller</i> Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 1 vorausgegangen ist;	2. die Vereinigung <b>unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der</b> Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 1 vorausgegangen ist;
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung <i>aller</i> Anteile der Gesellschaft begründet;	3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung <b>unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der</b> Anteile der Gesellschaft begründet;
4. der Übergang <i>aller</i> Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 3 vorausgegangen ist.	4. der Übergang <b>unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der</b> Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 3 vorausgegangen ist.
<b>Erläuterung</b> <i>Kursiv:</i> <b>Fett</b>	gestrichen neu

Aber auch jenseits der Gesetzgebung erfolgt in Deutschland eine Verschärfung der grunderwerbsteuerbaren Anteilsübertragungen durch die Rechtsprechung. Mit Urteil vom 12. März 2014<sup>37</sup> und erneut mit Urteil vom 27. September 2017<sup>38</sup> hat der BFH entschieden, dass bei Personengesellschaften, die unmittelbar oder mittelbar an einer grundbesitzenden Gesellschaft (Zwischengesellschaft) beteiligt sind, als Anteil im Sinne von § 1 Abs 3 Nr 1 und Nr 2 dGrEStG nicht (länger) die sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft maßgebend ist, sondern die Beteiligung am Gesellschaftskapital.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356 (veröffentlicht unter Hinweis auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477).

<sup>38</sup> BFH 27. September 2017 –II R 41/15 DStR 2018, 189.

<sup>39</sup> BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356 veröffentlicht unter Hinweis auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477); 27. September 2017 –II R 41/15 DStR 2018, 189.

Zuvor waren die herrschende Meinung in der Literatur<sup>40</sup>, die Finanzverwaltung<sup>41</sup> und der BFH selbst<sup>42</sup> davon ausgegangen, dass unter Anteil im Sinne von § 1 Abs 3 dGrEStG im Hinblick auf Personengesellschaften stets die gesamthänderische Mitberechtigung zu verstehen war.

Bei der Personengesellschaft geht die Beteiligung an der Gesamthandsgemeinschaft untrennbar und notwendigerweise mit der Mitgliedschaft in der Personengesellschaft einher. Folglich ist derjenige Gesellschafter, der (im Extremfall) zwar keinen Anteil am Gesellschaftskapital hält (zB vermögensmäßige Beteiligung von null), gesamthänderischer Mitinhaber der zum (aktiven) Gesellschaftsvermögen gehörenden Sachen, Forderungen und Rechte ist<sup>43</sup> (zB bei der „klassischen“ GmbH & Co KG der Komplementär als reiner Arbeitsgesellschafter). Der BFH betont insoweit stets, dass es für die Beteiligung an der Personengesellschaft (und somit an der Gesamthandsgemeinschaft) nicht darauf ankomme, ob das Kapitalkonto des betreffenden Gesellschafters positiv oder negativ ist oder ob ein Kapitalkonto mangels kapitalmäßiger Beteiligung des Gesellschafters überhaupt existiert.<sup>44</sup> Hält eine so strukturierte Personengesellschaft Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, verhindert daher aufgrund der sachenrechtlichen Pro-Kopf-Betrachtung auch der reine Arbeitsgesellschafter (Gesellschafter ohne vermögensmäßige Beteiligung), dass dem (Haupt-)Gesellschafter (mittelbar) mindestens 95% der zum Gesamthandvermögen gehörenden Anteile an der grundstückshaltenden Gesellschaft zuzurechnen sind. Hingegen wäre eine derartige Zurechnung bei einer Betrachtung der Beteiligung am Gesellschaftskapital möglich.<sup>45</sup>

---

<sup>40</sup> *Fischer in Boruttau*, Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar<sup>17</sup> (2011) § 1 Rz 938 mwN.

<sup>41</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG vom 18. Februar 2014 dBStBl I 2014, 561 Tz 5.2; Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 6. März 2013 betr. Anwendung der §§ 3 und 6 GrEStG in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG dBStBl I 2013, 773 Tz 3.

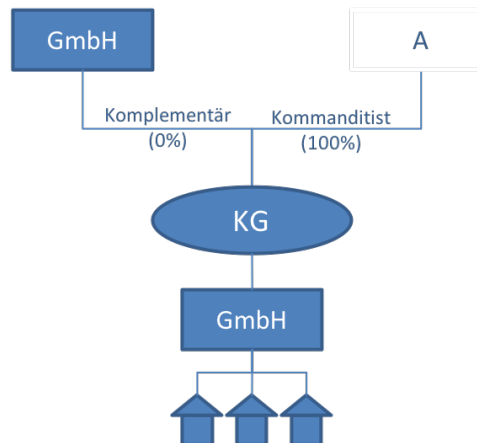
<sup>42</sup> BFH 8. August 2001 – II R 66/98 dBStBl II 2002, 156.

<sup>43</sup> Ständige Rechtsprechung des BFH, vgl BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356 (veröffentlicht unter Hinweis auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477) mwN.

<sup>44</sup> Ständige Rechtsprechung des BFH, vgl BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356 (veröffentlicht unter Hinweis auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477) mwN.

<sup>45</sup> Vgl hierzu die Ausführungen bei *Meßbach-Hönsch in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 977; ferner: *Heurung/Ferdinand/Buhrandt*, Ausgewählte BFH-Rechtsprechung zur sachenrechtlichen Pro-Kopf-Betrachtung im Hinblick auf RETT-Blocker-Personengesellschaften, DStR 2018, 1592.

**Abbildung 1: Struktur einer GmbH & Co. KG als Zwischengesellschaft mit Arbeitsgesellschafter-Komplementär**



Der BFH versucht mit seiner Rechtsprechung im Rahmen von mittelbaren Beteiligungen die Personengesellschaft der Kapitalgesellschaft gleichzustellen.<sup>46</sup> Er hält dies sogar aus Gleichheitsgründen für verfassungsrechtlich geboten.<sup>47</sup> Hierdurch entsteht jedoch eine Differenzierung je nachdem, ob ein inländisches Grundstück unmittelbar zum Vermögen der Personengesellschaft gehört (dann bleibt es bei der gesamthänderischen Mitberechtigung) oder ob die Personengesellschaft unmittelbar lediglich Anteile an anderen Gesellschaften hält, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört (dort soll die Beteiligung am Gesellschaftskapital entscheidend sein). Der BFH begründet diese unterschiedliche Behandlung damit, dass bei einem mittelbaren Erwerb ein Anknüpfen an die Zivilrechtslage nicht möglich ist. Vielmehr sei unter Berücksichtigung von Wortlaut sowie Sinn und Zweck des § 1 Abs 3 Nr 1 GrEStG zu beurteilen, wann ein mittelbarer Anteilserwerb vorliege. Im Rahmen von § 1 Abs 3 dGrEStG gehe es nicht darum, gesellschaftsrechtliche Vorgänge zu besteuern, sondern fingierte Grundstückserwerbe. Entscheidend sei, daher, ob der Gesellschafter in grunderwerbsteuerlich erheblicher Weise die rechtliche Möglichkeit hat, seinen Willen durchzusetzen und so im Ergebnis über das Grundstück zu verfügen.<sup>48</sup> Während dem einzelnen Gesellschafter bei einer unmittelbaren Beteiligung gemäß § 719 Abs 1 BGB verwehrt sei, über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazu gehörenden Gegenständen zu verfügen – die Gesellschafter könnten vielmehr nur gemeinsam, das heißt

<sup>46</sup> BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356 (veröffentlicht unter Hinweis auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477); 27. September 2017 –II R 41/15 DStR 2018, 189.

<sup>47</sup> BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356 (veröffentlicht unter Hinweis auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477).

<sup>48</sup> BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356 (veröffentlicht unter Hinweis auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477); 27. September 2017 –II R 41/15 DStR 2018, 189.

„zur gesamten Hand“ verfügen –, müsse bei einer mittelbaren Beteiligung – wie bei Kapitalgesellschaften – auf die am Gesellschaftskapital zu messende Möglichkeit der Einflussnahme abgestellt werden.<sup>49</sup> Der BFH betont, dieser Sichtweise stünde auch die Einführung von § 1 Abs 3a dGrEStG durch Artikel 26 AmtshilfeRLUmsG vom 26. Juni 2013<sup>50</sup> nicht entgegen, mit der der Gesetzgeber ganz bewusst keine sachenrechtliche Betrachtung wollte.<sup>51</sup>

Diese Entscheidungslinie wird in der deutschen Literatur teils aufgegriffen<sup>52</sup> und teilweise kritisiert.<sup>53</sup> Während die deutsche Finanzverwaltung die erste Entscheidung noch mit einem Nichtanwendungserlass<sup>54</sup> belegt hat,<sup>55</sup> hat sie sich zur zweiten Entscheidung bislang noch nicht geäußert. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung sich dem BFH anschließt, und mit ihrer langjährigen Praxis bricht.

In Deutschland ist das Grunderwerbsteuerrecht im Hinblick auf „Share Deals“, das heißt den Erwerb von Anteilen an Gesellschaften, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, in den vergangenen Jahren aber auch praktisch andauernd Gegenstand (fiskal- und rechts-)politischer Diskussionen.<sup>56</sup> Hierbei drängen insbesondere die Bundesländer, denen gemäß Artikel 108 Abs 2 GG nicht nur die Verwaltungshoheit sondern gemäß Artikel 106 Abs 2 Nr 3 GG die (ausschließliche) Ertragshoheit für die Grunderwerbsteuer zusteht, auf eine (aus Sicht der Steuerpflichtigen) Verschärfung der Rechtslage. Dies gipfelte aktuell in einer Einigung der Länderfinanzminister im Rahmen der Finanzministerkonferenz unter anderem auf einen Drei-Punkte-Katalog zur Verschärfung des Grunderwerbsteuerrechts<sup>57</sup>:

---

<sup>49</sup> BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356 veröffentlicht unter Hinweis auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477); 27. September 2017 –II R 41/15 DStR 2018, 189.

<sup>50</sup> dBGBI I 2013, 1809

<sup>51</sup> Siehe hierzu unten, 2.3.2.

<sup>52</sup> *Meßbach-Hönsch* in *Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 977 ff.

<sup>53</sup> *Behrens*, BB-Kommentar zu BFH, 28.9.2017 – II R 41/15, BB 2018, 360.

<sup>54</sup> Hiermit wird die verbindliche Anordnung an die nachgeordneten Behörden bezeichnet, eine Entscheidung nicht über den Einzelfall hinaus anzuwenden; vgl hierzu etwa *Spindler*, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061.

<sup>55</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477.

<sup>56</sup> Siehe zum Beispiel den Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen und andere im BT vom 1. Juni 2016 BT- Drs 18/8617; Antrag des Landes Schleswig-Holstein im BR vom 13. September 2017 BR- Drs 627/17; Antrag der BT-Fraktion der FDP und andere vom 11. Dezember 2017 BT-Drs 19/227; vgl hierzu auch *Broemell/Mörwald*, Grunderwerbsteuerreform im Bereich der „Share Deals“ – Beschlüsse der Finanzministerkonferenz, Praxisfolgen, verfassungsrechtliche Probleme, DStR 2018, 1521.

<sup>57</sup> Vgl Hessisches Ministerium der Finanzen Pressemitteilung vom 21. Juni 2018 betreffend Länderfinanzminister beschließen konsequentes Vorgehen gegen Share Deals bei der Grunderwerbsteuer unter <https://finanzen.hessen.de/presse/pressemitteilung/laenderfinanzminister-beschliessen-konsequentes-vorgehen-gegen-share-deals-bei-der-grunderwerbsteuer> (Abruf am 9. August 2018).

- Die relevante Beteiligungsquote soll bei sämtlichen Ergänzungstatbeständen von 95% auf 90% abgesenkt werden.
- Die für die Erreichung der Beteiligungsquote relevanten Betrachtungsfristen sollen von derzeit 5 Jahren auf 10 Jahre verlängert werden.
- Ferner soll ein neuer Ergänzungstatbestand für Kapitalgesellschaften geschaffen werden, der – in Anlehnung an § 1 Abs 2a dGrEStG – den (sodann) 90%-Wechsel der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften innerhalb von (sodann) 10 Jahren erfasst.

Hierbei wird aus der Begründung die derzeitige fiskal- und rechtspolitische Stoßrichtung in Deutschland klar: *„Wenn jeder Normalo Grunderwerbsteuer zahlen muss, bei millionenschweren Immobilienkäufen aber die Abgabe ans Gemeinwesen umgangen werden kann, dann ist das ungerecht. Share Deals, bei denen nicht das Grundstück, sondern das das Grundstück besitzende Unternehmen verkauft wird, um die Grunderwerbsteuer zu umgehen, werden hierfür allzu oft genutzt. Dem stellen wir uns jetzt entschieden entgegen.“*<sup>58</sup> Politisches Ziel der Länder ist also die Ausdehnung der steuerbaren Geschäfte, um vermeintliche „Umgehungen“ zu bekämpfen, und im Ergebnis eine noch stärkere Angleichung des (so verstandenen) „Share Deals“ an den „Asset Deal“, das heißt den unmittelbaren Grundstückserwerb.

Die Finanzministerkonferenz hat die Steuerabteilungsleiter des dBMF und der Länderfinanzministerien darum gebeten, für die beschlossenen Vorschläge kurzfristig Gesetzestexte zu formulieren. Ferner wurde das dBMF gebeten, diese Entwürfe in das Gesetzgebungsverfahren einzubringen.<sup>59</sup> Entsprechende Entwürfe lagen bei Abgabe dieser Arbeit noch nicht vor.

---

<sup>58</sup> Vgl Hessisches Ministerium der Finanzen Pressemitteilung vom 21. Juni 2018 betreffend Länderfinanzminister beschließen konsequentes Vorgehen gegen Share Deals bei der Grunderwerbsteuer unter <https://finanzen.hessen.de/presse/pressemitteilung/laenderfinanzminister-beschliessen-konsequentes-vorgehen-gegen-share-deals-bei-der-grunderwerbsteuer> (Abruf am 9. August 2018).

<sup>59</sup> Vgl Hessisches Ministerium der Finanzen Pressemitteilung vom 21. Juni 2018 betreffend Länderfinanzminister beschließen konsequentes Vorgehen gegen Share Deals bei der Grunderwerbsteuer unter <https://finanzen.hessen.de/presse/pressemitteilung/laenderfinanzminister-beschliessen-konsequentes-vorgehen-gegen-share-deals-bei-der-grunderwerbsteuer> (Abruf am 9. August 2018).

### 2.1.3 Entwicklung in Österreich vom GrESTG 1940 bis zum StRefG 2015/2016

Auch in Österreich blieb das GrESTG 1940 nach dem Ende des Zweiten Weltkrieges weiter in Kraft. Es wurde durch die Grunderwerbsteuernovelle 1946 vom 25. Juli 1946<sup>60</sup> sowie das Bundesgesetz vom 27. Mai 1952 über Änderungen und Ergänzungen des Grunderwerbsteuergesetzes und des Erbschaftsteuergesetzes<sup>61</sup> geringfügig in hier nicht relevanten Bereichen geändert, bevor am 30. Juni 1955 das Grunderwerbsteuergesetz 1955 (*öGrESTG 1955*)<sup>62</sup> in Kraft trat.<sup>63</sup> § 1 Abs 3 öGrESTG 1955 entsprach § 1 Abs 3 GrESTG 1940 im Wesentlichen (siehe zur Gegenüberstellung des Wortlauts von § 1 Abs 3 GrESTG 1940 zu § 1 Abs 3 öGrESTG 1955 nachfolgende Tabelle 4 auf Seite 15). Die beispielhafte Aufzählung bestimmter Gesellschaftsformen im Klammerzusatz des Einleitungssatzes wurde gestrichen und die Vorschrift wurde insoweit „austrifiziert“,<sup>64</sup> als dass fortan

- „Z.“ statt des Wortes „Ziffer“,
- „im Sinne“ statt „im Sinn“,
- Beistriche statt Semikolons am Ende der jeweiligen Ziffern verwendet wurde, sowie
- die Formulierung „der Übergang [...] auf einen anderen“ in der Ziffer 4 durch den Begriff „die Erwerbung“ ersetzt wurde.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des öGrESTG 1955 wurde hinsichtlich des letzten Punktes ausgeführt, dass die Ersetzung des Begriffs „Übergang“ durch „Erwerbung“ erfolge, um klarzustellen, dass hierunter Rechtsvorgänge des originären Erwerbs von Anteilen fallen, wie der Erwerb durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung, durch Enteignungsbeschluss oder durch Ersitzung.<sup>65</sup> Hinsichtlich der Streichung des Klammerzusatzes wurde ausgeführt, dies erfolge, weil es keinem Zweifel unterliege, dass diese Bestimmung sowohl auf Personengesellschaften als auch auf Kapitalgesellschaften anzuwenden sei.<sup>66</sup>

---

<sup>60</sup> öBGBI 185/1946.

<sup>61</sup> öBGBI 108/1952.

<sup>62</sup> öBGBI 140/1955.

<sup>63</sup> N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrESTG<sup>14</sup> Einleitung Rz 1 ff.

<sup>64</sup> N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrESTG<sup>14</sup> Einleitung Rz 1.

<sup>65</sup> Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage des öGrESTG 1955, 556 BlgNR VII. GP Zu § 1.

<sup>66</sup> Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage des öGrESTG 1955, 556 BlgNR VII. GP Zu § 1.

**Tabelle 4: Gegenüberstellung des Wortlauts von § 1 Abs 3 GrEStG 1940 und § 1 Abs 3 öGrEStG 1955**

§ 1 Abs 3 GrEStG 1940	§ 1 Abs 3 öGrEStG 1955
Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ( <i>Beispiele: Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaft, offene Handelsgesellschaft, Gesellschaft bürgerlichen Rechts</i> ) ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem:	Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem:
1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder oder in der Hand von Unternehmen im <i>Sinn</i> des § 2 Absatz 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden;	1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder oder in der Hand von Unternehmen im <b>Sinne</b> des § 2 Absatz 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden,
2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinn der <i>Ziffer</i> 1 vorausgegangen ist;	2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinn der <b>Z.</b> 1 vorausgegangen ist,
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet;	3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet,
4. <i>der Übergang</i> aller Anteile der Gesellschaft auf <i>einen anderen</i> , wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinn der <i>Ziffer</i> 3 vorausgegangen ist.	4. <b>die Erwerbung</b> aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinn der <b>Z.</b> 3 vorausgegangen ist.
<p><b>Erläuterung</b></p> <p><i>Kursiv:</i></p> <p><b>Fett</b></p>	<p>gestrichen</p> <p>neu</p>

Mit Erkenntnis vom 27. Juni 1964<sup>67</sup> hob der VfGH die Worte „*oder in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder*“ als verfassungswidrig auf. Die Verfassungswidrigkeit wurde damit begründet, dass die Gleichstellung dieser Personen mit einem einzigen Erwerber (als Inhaber sämtlicher Gesellschaftsanteile) allein aufgrund der verwandtschaftlichen Beziehung beziehungsweise der Ehe dieser Personen zueinander eine sachlich nichtgerechtfertigte Ungleichbehandlung darstellt.<sup>68</sup> Interessant ist, dass insoweit beide Verfassungsgerichte in Österreich und Deutschland auf unterschiedlicher Rechtsgrundlage zu einer vergleichbaren Beurteilung kamen. Die Kundmachung der Entscheidung des VfGH durch den Bundeskanzler vom 13. Juli 1964 wurde am 27. Juli 1964 im öBGBI veröffentlicht.<sup>69</sup>

<sup>67</sup> VfGH 27. Juni 1964, VfSlg 4764.

<sup>68</sup> VfGH 27. Juni 1964, VfSlg 4764.

<sup>69</sup> Vgl. öBGBI 175/1964.

Mit dem Grunderwerbsteuergesetz 1987 vom 2. Juli 1987<sup>70</sup> (**öGrEStG 1987**) wurde das Grunderwerbsteuergesetz erneut neu geregelt. Hinsichtlich § 1 Abs 3 öGrEStG 1955 idF der Kundmachung vom 13. beziehungsweise 27. Juli 1964 kam es jedoch nur zu geringen Anpassungen: Neben der redaktionellen Änderung, dass aus der Abkürzung „Z.“ (mit Punkt) „Z“ (ohne Punkt) wurde, wurde der Begriff „Erwerbung“ in § 1 Abs 3 Z<sup>71</sup> 4 öGrEStG 1955 im Rahmen von § 1 Abs 3 Z 4 öGrEStG 1987 durch den moderneren Begriff des „Erwerbs“ ersetzt.<sup>72</sup>

#### 2.1.4 Das Steuerreformgesetz 2015/2016

Auch jenseits der gemeinsamen historischen Wurzeln hat man sich bei Gesetzesänderungen in Österreich an der Rechtslage in Deutschland orientiert. Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 vom 14. August 2015<sup>73</sup> („**StRefG 2015/2016**“) hat der Gesetzgeber das öGrEStG an verschiedenen Stellen geändert.<sup>74</sup> Die Änderungen erfolgten ausweislich der Erläuterungen des StRefG 2015/2016 „in Anlehnung an die deutsche Rechtslage“<sup>75</sup>. Hierdurch wurde unter anderem die Systematik der grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände<sup>76</sup> maßgeblich geändert. Es wurde in Gestalt des § 1 Abs 2a öGrEStG nicht nur ein neuer Erwerbstatbestand speziell im Hinblick auf Personengesellschaften, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, eingeführt, sondern es wurde auch jenseits davon das allgemeine Besteuerungssystem im Hinblick auf sämtliche Gesellschaften, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, wesentlich modifiziert, indem § 1 Abs 3 öGrEStG, der

---

<sup>70</sup> öBGBI 309/1987.

<sup>71</sup> Im Interesse einer einheitlichen Verwendung und im Einklang mit den AZR wird in dieser Arbeit der Begriff „Ziffer“ stets mit „Z“ (ohne Punkt) abgekürzt, das heißt auch hinsichtlich des öGrEStG 1955.

<sup>72</sup> Vgl insoweit auch die Gegenüberstellung von öGrEStG 1955 und öGrEStG 1987, abgedruckt bei in *Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>13</sup> Anhang III.A.

<sup>73</sup> öBGBI I 118/2015.

<sup>74</sup> Siehe hierzu *Bodis/Fiala/Lattner/Ofner*, Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz, in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg.), SWK-Spezial Steuerreform 2015/2016 (2015) 86 ff Tz 1 ff; *Bodis/Varro*, GrESt-Neu: Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung, in *Zöchling/Lachmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg.), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2015), 81; *Fuhrmann/Kerbl/Deininger*, Grunderwerbsteuer neu, immolex 2015, 238; *Fuhrmann/Kerbl/Deininger*, Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigungen, immolex 2016, 313; *Hirschler/Schimmer*, Anteilsvereinigung und -übertragung nach § 1 Abs 2a GrEStG und § 1 Abs 3 GrEStG bei Umgründungsvorgängen nach dem StRefG 2015/2016, ÖStZ 2015, 690; *Lattner*, Erste Stellungnahme des BMF zu verschiedenen grunderwerbsteuerrelevanten Sachverhalten – Die zentralen Aussagen im Überblick, SWK 2016, 849; *Oreschnik*, Grunderwerbsteuer NEU bei Anteilsvereinigungen und -übertragungen, GES 2016, 27; *Rief*, V. Grunderwerbsteuer, in *Marschner/Stefaner* (Hrsg.), Steuerreform 2015/2016 (2015) Rz 5/1 ff; *Schimmer/Stückler*, Die Grunderwerbsteuer nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016, ÖStZ 2015, 455; *Schimmer/Stückler*, Anteilsvereinigungen und -übertragungen nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016, ÖStZ 2015, 465; *Thunshirn*, Steuerreform 2015/2016: GrESt, ecolex 2015, 732; *Wünsche/Knörzer*, Rezeption der Anteilsübertragung & -vereinigung aus dem deutschen GrEStG in Österreich – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, FJ 2016, 60.

<sup>75</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XXV. GP Seite 34/54, Zu Artikel 6, zu Z 1 Tz 2.

<sup>76</sup> Zum Begriff siehe 2.3.2.



die Steuerbarkeit der grunderwerbsteuerlichen Anteilsvereinigung beziehungsweise des Erwerbs vereinigter Anteile regelt, geändert wurde.

Im Wesentlichen wurde im Rahmen des § 1 Abs 3 öGrEStG

- die für die Tatbestandsverwirklichung relevante Beteiligungsquote auf 95% abgesenkt,
- die Subsidiarität des geänderten Tatbestands gegenüber dem neuen Tatbestand des § 1 Abs 2a öGrEStG angeordnet,
- die Zurechnung von treuhändig gehaltenen Anteilen zum Treugeber festgeschrieben, und
- das bisherige Konzept der gemeinsamen Betrachtung aller zu einem umsatzsteuerlichen Organkreis gehörenden Gesellschaften für Zwecke der Ermittlung der Beteiligungsquote durch das Konzept der körperschaftsteuerlichen Unternehmensgruppe ersetzt.

Durch die Absenkung der für eine Tatbestandsverwirklichung erforderlichen Beteiligungsquote auf lediglich 95% soll laut den Erläuterungen die Verhinderung der Tatbestandserfüllung – etwa durch Zurückbehaltung von Zwerganteilen beziehungsweise dem Halten eigener Anteile durch die betroffene Gesellschaft – „*erschwert*“ werden.<sup>77</sup>

Im Zusammenhang mit der Absenkung der Beteiligungsschwelle auf 95% im Rahmen des StRefG 2015/2016 ist in der Literatur eine Diskussion entstanden, wonach dem Wortlaut nach eine mehrfache Steuerbarkeit drohen könnte, wenn, nachdem bereits einmal mindestens 95% der Anteile vereinigt wurden, entweder (i) Anteile veräußert werden, ohne dass die 95%-Schwelle unterschritten wird oder (ii) weitere Anteile hinzuerworben werden.<sup>78</sup> Zurecht wird mittlerweile einhellig – soweit ersichtlich – davon ausgegangen, dass eine allfällige mehrfache Besteuerung in diesen Fällen jedenfalls dem Telos der Norm zuwiderlaufen würde.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XV. GP 34/54.

<sup>78</sup> *Kirchmayr/Achatz*, Steuerfälle Anteilsvereinigung NEU? taxlex 2015, 269.

<sup>79</sup> *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2015, 269; *Bodis/Varro*, GrESt-Neu, in *Zöchling/Lachmayr/Mayr/Hirschler* Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung, 81 ff unter II.I.; *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* (Hrsg), GrEStG Kommentar (2017) § 1 Rz 933; öBMF, Information vom 13. Mai 2016 – BMF-010206/0058-VI/5/2016, Tz 1.4.3.

**Tabelle 5: Wortlautvergleich von § 1 Abs 3 öGrEStG vor und nach dem StRefG 2015/2016**

§ 1 Abs 3 öGrEStG (idF vor dem StRefG 2015/2016)	§ 1 Abs 3 öGrEStG (idF des StRefG 2015/2016)
Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem:	<sup>1</sup> Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, <b>soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt</b> , außerdem:
1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung <i>alle</i> Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand <i>von Unternehmen im Sinne des § 3 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen)</i> vereinigt werden würden;	1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile <b>am Gesellschaftsvermögen oder</b> der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung <b>mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder</b> der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand <b>einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988</b> vereinigt werden würden;
2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 1 vorausgegangen ist;	2. die Vereinigung <b>von mindestens 95%</b> aller Anteile <b>am Gesellschaftsvermögen oder</b> der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 1 vorausgegangen ist;
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile Gesellschaft begründet;	3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung <b>von mindestens 95%</b> aller Anteile <b>am Gesellschaftsvermögen oder</b> Gesellschaft begründet;
4. der Erwerb aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 3 vorausgegangen ist.	4. der Erwerb <b>von mindestens 95%</b> aller Anteile <b>am Gesellschaftsvermögen oder</b> der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 3 vorausgegangen ist.
	<sup>2</sup> <b>Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen.</b>
<b>Erläuterung</b> <i>Kursiv:</i> <b>Fett</b>	gestrichen neu

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 vom 28. Dezember 2015<sup>80</sup> (*AbgÄG 2015*) wurde das öGrEStG erneut geändert. Allerdings hat das AbgÄG 2015 den Wortlaut von § 1 Abs 3 öGrEStG nicht verändert, sondern in Gestalt von § 18 Abs 2p öGrEStG lediglich Anwendungs- und Übergangsregelungen diesbezüglich eingeführt.<sup>81</sup> Diese sollen im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter betrachtet werden.

<sup>80</sup> öBGB I 163/2015.

<sup>81</sup> Siehe hierzu *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern – Band II – Grunderwerbsteuer (Loseblatt, 14. Lieferung) § 1 Rz 336 ff; *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>14</sup> § 1 Rz 413g ff.

### 2.1.5 Das Jahressteuergesetz 2018

Am 9. April 2018 versandte das österreichische Bundesministerium für Finanzen (**öBMF**) einen Entwurf für ein Jahressteuergesetz 2018 in Begutachtung. Der Entwurf umfasste unter anderem eine Ergänzung von § 1 Abs 3 öGrEStG<sup>82</sup>. Durch einen neuen Satz 3 sollte festgeschrieben werden, dass ein Grundstück nur dann zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, wenn die Gesellschaft das Grundstück zuvor durch einen nach § 1 Abs 1 oder Abs 2 öGrEStG steuerbaren Rechtsvorgang erworben hat.

**Tabelle 6: Wortlaut von § 1 Abs 3 öGrEStG idF des JStG 2018**

<b>§ 1 Abs 3 öGrEStG (idF des JStG 2018)</b>
<sup>1</sup> Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt, außerdem:
1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung mindestens 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 im Sinne der 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 im Sinne der Z 3 vorausgegangen ist.
<sup>2</sup> Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen. <sup>3</sup> <b>Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben hat.</b>

Die Begutachtung endete am 16. Mai 2018. Die gegenüber dem Begutachtungsentwurf im Hinblick auf die Änderungen des GrEStG unveränderte Regierungsvorlage<sup>83</sup> wurde am 13. Juni 2018 im Ministerrat, am 4. Juli 2018 vom Nationalrat<sup>84</sup> sowie am 11. Juli 2018 vom Bundesrat<sup>85</sup> insoweit jeweils unverändert beschlossen. Die Veröffentlichung im öBGBI erfolgte am 14. August 2018.<sup>86</sup>

### 2.2 Gegenüberstellung des Wortlauts

Gerade diese gemeinsamen historischen Wurzeln und die Tatsache, dass sich der österreichische Gesetzgeber bei den Änderungen durch das StRefG 2015/2016 an der Rechtslage in

<sup>82</sup> Entsprechend hierzu soll auch § 1 Abs 2a öGrEStG ergänzt werden.

<sup>83</sup> 36/ME XXVI. GP – Ministerialentwurf.

<sup>84</sup> 190 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXVI. GP.

<sup>85</sup> 190 der Beilagen XXVI. GP – Beschluss BR.

<sup>86</sup> öBGBI I 2018/62.

Deutschland orientiert hat<sup>87</sup>, machen die Gegenüberstellung des Wortlauts von § 1 Abs 3 öGrEStG idF des StRefG 2015/2016 mit der korrespondierenden Vorschrift des § 1 Abs 3 dGrEStG sehr spannend.

**Tabelle 7: Gegenüberstellung Wortlaut § 1 Abs 3 öGrEStG (idF des JStG 2018) und § 1 Abs 3 dGrEStG**

§ 1 Abs 3 öGrEStG (idF des JStG 2018)	§ 1 Abs 3 dGrEStG
<sup>1</sup> Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach <i>Abs. 2a</i> nicht in Betracht kommt, außerdem:	Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach <i>Absatz 2a</i> nicht in Betracht kommt, außerdem:
1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile <u>am Gesellschaftsvermögen oder</u> der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung mindestens 95% aller Anteile <u>am Gesellschaftsvermögen oder</u> der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers <u>allein</u> oder in der Hand <i>einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988</i> vereinigt werden würden;	1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung <u>unmittelbar oder mittelbar</u> mindestens 95 <i>vom Hundert</i> der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand <b>von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen</b> <u>allein</u> vereinigt werden würden;
2. die Vereinigung von mindestens 95% aller Anteile <u>am Gesellschaftsvermögen oder</u> der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 1 vorausgegangen ist;	2. die Vereinigung <u>unmittelbar oder mittelbar</u> von mindestens 95 <i>vom Hundert</i> der Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der <i>Nummer 1</i> vorausgegangen ist;
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95% aller Anteile <u>am Gesellschaftsvermögen oder</u> Gesellschaft begründet;	3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung <u>unmittelbar oder mittelbar</u> von mindestens 95 <i>vom Hundert</i> der Anteile der Gesellschaft begründet;
4. der <u>Erwerb</u> von mindestens 95% aller Anteile <u>am Gesellschaftsvermögen oder</u> der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 3 vorausgegangen ist.	4. der <u>Übergang</u> <u>unmittelbar oder mittelbar</u> von mindestens 95 <i>vom Hundert</i> der Anteile der Gesellschaft <u>auf einen anderen</u> , wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der <i>Nummer 3</i> vorausgegangen ist.
<sup>2</sup> Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen. <sup>3</sup> Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben hat.	
<p><b>Erläuterung</b></p> <p><i>Kursiv:</i> erste Kategorie                      redaktionelle Abweichungen</p> <p><b>Fett</b> zweite Kategorie                      eindeutig materiell-rechtliche Abweichungen</p> <p><u>Unterstrichen</u> dritte Kategorie                      nicht eindeutig</p>	

<sup>87</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XXV. GP Seite 34/54, Zu Artikel 6, zu Z 1 Tz 2.

Bei der Gegenüberstellung des Wortlauts von § 1 Abs 3 öGrEStG mit § 1 Abs 3 dGrEStG fällt eine Vielzahl von Abweichungen auf, die sich grob in drei Kategorien einordnen lassen:

### 2.2.1 Eindeutig redaktionelle Abweichungen

Die **erste Kategorie** umfasst Abweichungen, die nur eindeutig redaktionelle Abweichungen umfasst. So verwendet das öGrEStG

- das Kürzel „Abs.“ statt des im dGrEStG ausgeschriebenen Wortes „Absatz“,
- das „%“-Zeichen statt der Worte „vom Hundert“ sowie
- das Kürzel „Z“ (für Ziffer) anstelle der Bezeichnung „Nummer“.

Eine inhaltliche Abweichung sollte sich aus keiner der vorgenannten Abweichungen ergeben.

### 2.2.2 Eindeutig materiell-rechtliche Abweichungen

Die **zweite Kategorie** umfasst eine Wortlautabweichung mit eindeutig materiell-rechtlichem Gehalt. So stellt der österreichische Wortlaut seit dem StRefG 2015/2016 in § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG neben der Vereinigung in der Hand eines (Einzel-)Erwerbes auf die Vereinigung „in der Hand einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988“ ab, während in § 1 Abs 3 Nr 1 dGrEStG (wie das öGrEStG vor dem StRefG 2015/2016) auf die Vereinigung innerhalb einer umsatzsteuerlichen Organschaft abgestellt wird.

Hinsichtlich der Abweichungen zwischen dem österreichischen körperschaftssteuerlichen Gruppenregime einerseits und dem deutschen umsatzsteuerlichen Organschaftsregime andererseits wird auf die Ausführungen zur Analyse und Bewertung der durch das StRefG 2015/2016 für die Zusammenschau einer Erwerbermehrheit erfolgten Umstellung vom österreichischen umsatzsteuerlichen Organschaftsregime auf das österreichische körperschaftsteuerliche Gruppenregime verwiesen.<sup>88</sup> Das österreichische und das deutsche umsatzsteuerliche Organschaftsregime entsprechen sich, weil beide auf dem für die Mitgliedsstaaten verbindlichen Artikel 11 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie fußen.<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> Siehe unten 2.4 (Seite 33).

<sup>89</sup> RL 2006/112/EG.

### 2.2.3 Unklare Wortlautabweichungen

Die **dritte Kategorie** umfasst sodann die verbleibenden Wortlautabweichungen, deren Auswirkungen auf die materiell-rechtliche Lage nicht so eindeutig zu ermessen sind. Diese sollen nachfolgend im Einzelnen betrachtet werden.

#### 2.2.3.1 „Anteil der Gesellschaft“ beziehungsweise „Anteile am Gesellschaftsvermögen“

Zuerst fällt auf, dass der österreichische Wortlaut über den deutschen Wortlaut insoweit hinaus geht, als dass der Tatbestandsvariante des Erwerbs der „*Anteile der Gesellschaft*“ (wie im deutschen Wortlaut) eine weitere Variante der Tatbestandsverwirklichung in Gestalt des Erwerbs der „*Anteile am Gesellschaftsvermögen*“ beigegeben wird. Hiermit verwendet der österreichische Gesetzgeber den gleichen Terminus, der im (ebenfalls im Rahmen des StRefG 2015/2016 in das öGrESTG eingefügten) Erwerbstatbestand des § 1 Abs 2a öGrESTG (sowie in § 1 Abs 2a dGrESTG) als Anknüpfungspunkt für eine grunderwerbsteuerpflichtige Änderung des Gesellschaftsbestands einer Personengesellschaft verwendet wird.<sup>90</sup> Im Gegensatz zu § 1 Abs 3 öGrESTG fehlt das Merkmal des „*Anteils am Gesellschaftsvermögen*“ im deutschen Wortlaut von § 1 Abs 3 dGrESTG. Fraglich ist, was hieraus folgt.

Nach dem deutschen Verständnis sind von § 1 Abs 3 dGrESTG sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften erfasst.<sup>91</sup> Während im Hinblick auf Kapitalgesellschaften Aktien<sup>92</sup> (bei der AG), Geschäftsanteile<sup>93</sup> (bei der GmbH) oder Genossenschaftsanteile (bei der Genossenschaft)<sup>94</sup> verstanden werden, ist bei Personengesellschaften zu berücksichtigen, dass der in § 1 Abs 3 dGrESTG verwendete Begriff des „*Anteils an einer Gesellschaft*“ dem deutschen bürgerlichen Recht eigentlich fremd ist, da es sich bei den Personengesellschaften nicht um juristische Personen nach deutschem Rechtsverständnis handelt, an der die Gesellschafter „Anteile“ halten können. Vielmehr ist die Personengesellschaft ein Verbund der Gesellschafter. Wie bereits gezeigt<sup>95</sup> sind die Gesellschafter Gesamthandseigentümer des

---

<sup>90</sup> § 1 Abs 2a öGrESTG lautet wie folgt: „*Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt der Steuer eine Änderung des Gesellschafterbestandes dergestalt, dass innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der **Anteile am Gesellschaftsvermögen** auf neue Gesellschafter übergehen. Treuhändig gehaltene Geschäftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen.*“ (Hervorhebung d.d.Verf.).

<sup>91</sup> *Meßbach-Hönsch in Boruttau, GrESTG*<sup>18</sup> § 1 Rz 973 ff.

<sup>92</sup> Vgl § 16 Abs 2 Satz 1 deutsches Aktiengesetz.

<sup>93</sup> Vgl §§ 14 ff deutsches GmbH-Gesetz.

<sup>94</sup> Vgl § 7 Nr 1 deutsches Genossenschaftsgesetz.

<sup>95</sup> Siehe oben unter 2.1.2 (Seite 9 ff).

Gesellschaftsvermögens. „*Anteil der Gesellschaft*“ ist daher bei einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftskapital sondern die (aus der Gesellschafterstellung zwingend folgende) Beteiligung am Gesamthandsvermögen.<sup>96</sup> Bei mittelbaren Beteiligungen stellt der BFH, wie bereits dargelegt<sup>97</sup>, Personengesellschaften Kapitalgesellschaften gleich und stellt auf die Beteiligung am Gesellschaftskapital ab.<sup>98</sup>

Hingegen wird in Österreich unter „*Anteil der Gesellschaft*“ ausschließlich der Anteil an einer Kapitalgesellschaft verstanden. Eine Beteiligung an einer Personengesellschaft wird vielmehr unter dem alternativ im Wortlaut aufgezählten Begriff des „*Anteils am Gesellschaftsvermögen*“ subsumiert worunter jedoch nur ein „*Anteil am Vermögen (Substanzbeteiligung), nicht jedoch Anteile von sogenannten reinen Arbeitsgesellschaftern*“<sup>99</sup> erfasst sein sollen.<sup>100</sup>

Interessant ist, dass trotz dieses unterschiedlichen Verständnisses die Tatbestände des § 1 Abs 2a öGrESTG/dGrESTG und § 1 Abs 3 öGrESTG/dGrESTG jeweils über das im Einleitungssatz enthaltene negative Tatbestandsmerkmal „*soweit eine Besteuerung nicht nach Absatz 2a in Betracht kommt*“ miteinander verbunden sind. § 1 Abs 3 öGrESTG beziehungsweise § 1 Abs 3 dGrESTG wird damit bereits auf Tatbestandsebene von § 1 Abs 2a öGrESTG beziehungsweise § 1 Abs 2a dGrESTG abgegrenzt. Es kann nur *entweder* der Tatbestand des § 1 Abs 2a dGrESTG beziehungsweise § 1 Abs 2a dGrESTG *oder* der Tatbestand § 1 Abs 3 öGrESTG beziehungsweise § 1 Abs 3 dGrESTG erfüllt sein.

Im Hinblick auf die deutsche Rechtslage – bei der der Wortlaut von § 1 Abs 2a dGrESTG auf „*Anteile am Gesellschaftsvermögen*“ der Wortlaut von § 1 Abs 3 dGrESTG jedoch auf „*Anteile der Gesellschaft*“ abstellt – ergibt sich aus der Negativabgrenzung klar, dass eine Gleichzeitigkeit der Tatbestandsverwirklichung denkbar sein muss. Andernfalls wäre eine negative Abgrenzung nicht erforderlich.

---

<sup>96</sup> Meßbach-Hönsch in Boruttau, GrESTG<sup>18</sup> § 1 Rz 975 ff mwN.

<sup>97</sup> Siehe oben unter 2.1.2 (Seite 9 ff).

<sup>98</sup> Meßbach-Hönsch in Boruttau, GrESTG<sup>18</sup> § 1 Rz 975 ff mwN.

<sup>99</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XXV. GP Seite 34/54, Zu Artikel 6, zu Z 1 Tz 2.

<sup>100</sup> Bodis/Varro, GrEST-Neu, in Zöchling/Lachmayr/Mayr/Hirschler Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung, unter II.B.

Das öGrEStG scheint mit der ausdrücklichen Erwähnung des „*Anteils am Gesellschaftsvermögen*“ im Rahmen der § 1 Abs 3 öGrEStG präziser beziehungsweise genauer zu sein, ohne dass sich hieraus aber im Ergebnis eine materielle Abweichung ergeben sollte.

### 2.2.3.2 *Erwerb oder Vereinigung „aller“ Anteile beziehungsweise „der“ Anteile*

Sodann fällt auf, dass der österreichische Wortlaut auf 95% „*aller*“ Anteile abstellt, während der deutsche Wortlaut etwas allgemeiner auf 95 vom Hundert „*der*“ Anteile abstellt.

In Österreich war betreffend die Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 das Erfordernis der Vereinigung „*aller*“ Anteile Anlass dafür, zu betonen, der Erwerb beziehungsweise die Vereinigung „*aller*“ Anteile könne nicht mit dem Erwerb beziehungsweise der Vereinigung „*fast aller*“ Anteile gleichgesetzt werden. Vielmehr sei unter „*alle*“ Anteile eine 100%-Beteiligung zu verstehen.<sup>101</sup> In diesem Sinne hat auch der UFS Linz vom 1. Januar 2007 entschieden.<sup>102</sup> Im Entscheidungsfall hatte ein Erwerber 90% an einer grundbesitzenden Aktiengesellschaft erworben, wobei die verbleibenden 10% von der Aktiengesellschaft als eigene Anteile gehalten wurden. Nach Auffassung des UFS Linz schlossen die von der Aktiengesellschaft als eigene Anteile gehaltenen Aktien eine Tatbestandsverwirklichung aus.<sup>103</sup> Dieser Auffassung hat sich die Literatur angeschlossen.<sup>104</sup> Für die Rechtslage seit dem StRefG 2015/2016 – das heißt nach der Absenkung des für eine Tatbestandsverwirklichung notwendigen Beteiligungsausmaßes auf mindestens 95% „*aller*“ Anteile – scheint es unstritten, ob eigene Anteile bei der Berechnung der Quote berücksichtigt werden. Einzelne Autoren sprechen sich für ein Außerachtlassen von eigenen Anteilen für Zwecke der Berechnung der 95%-Grenze aus. Begründet wird dies mit einem Hinweis darauf, dass eine Gesellschaft für die gehaltenen eigenen Aktien gemäß § 65 Abs 5 österreichisches

---

<sup>101</sup> *Gassner*, Anteilsvereinigung und Übergang aller Anteile an einer Gesellschaft im Grunderwerbsteuerrecht (1970) 58, 80; *Burgstaller/Schrottmeyer*, Grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung oder -übertragung bei „eigenen Anteilen“? GES 2006, 315; so im Ergebnis auch *Gassner* (in *Gassner*, Anteilsvereinigung durch Kapitalherabsetzung? Kritische Anmerkung zu VwGH 28. 9. 1998, 98/15/0052, RdW 1998, 776), der den Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft dem Fall einer Kapitalherabsetzung einer (disproportionalen) Kapitalherabsetzung gleichsetzt, die dazu führt, dass nur noch ein Gesellschafter verbleibt. Für beide Fälle lehnt *Gassner* eine Tatbestandsverwirklichung ab, weil hier die Person des „Erwerbers“ (die Gesellschaft) und Person, bei der die Anteilsvereinigung eintritt (der Gesellschafter) auseinanderfallen.

<sup>102</sup> UFS Linz 11. Januar 2007, RV 0443-L/06.

<sup>103</sup> UFS Linz 11. Januar 2007, RV 0443-L/06.

<sup>104</sup> *Pinetz/Schaffner*, Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG bei Verschmelzungen, ÖStZ 2013, 554 (Fußnote 20); siehe ferner jeweils die Ausführungen zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 bei *Bo-dis/Fiala/Lattner/Ofner* in SWK Spezial Steuerreform 2015/2016, 86 ff Tz 1.3 und *Oreschnik*, GES 2016, 27.



Aktiengesetz weder Stimm-, noch Herrschafts-, Verwaltungs- oder Vermögensrechte ausüben könne und es durch das Ruhen der auf diese Aktien entfallenden Rechte zu einer Verschiebung zugunsten der übrigen Aktien komme.<sup>105</sup> Die überwiegende Anzahl der Autoren scheint jedoch davon auszugehen, dass sich an der Berücksichtigung von eigenen Anteilen nichts geändert habe.<sup>106</sup>

Nach deutscher Rechtslage sind eigene Anteile im Vermögen einer Kapitalgesellschaft keine Anteile im Sinne von § 1 Abs 3 dGrEStG, das bedeutet, diese Anteile sind bei der Berechnung der 95%-Schwelle nicht zu berücksichtigen.<sup>107</sup>

Hintergrund für dieses unterschiedliche Verständnis scheint jedoch weniger die Wortlautabweichung zu sein, sondern vielmehr eine unterschiedliche Herangehensweise an den Tatbestand insgesamt. Da es sich bei § 1 Abs 3 öGrEStG beziehungsweise § 1 Abs 3 dGrEStG jeweils um eine an einen Verkehrsvorgang des Zivilrechts anknüpfende Steuer (Rechtsverkehrssteuer) handelt, ist die zivilrechtliche Betrachtung maßgebend.<sup>108</sup>

Wenngleich auch in Deutschland davon ausgegangen wird, dass § 1 Abs 3 dGrEStG eine „rechtliche“ Anteilsvereinigung voraussetzt, d.h. eine wirtschaftliche Anteilsvereinigung nicht tatbestandserfüllend ist,<sup>109</sup> ist dem deutschen Verständnis, wann eine „rechtliche“ Anteilsvereinigung vorliegt<sup>110</sup>, in vielfacher Hinsicht eine stärkere wirtschaftliche Perspektive<sup>111</sup> zu eigen.<sup>112</sup> Schon sehr früh hat der BFH betont, dass

*„die Vereinigung oder Übertragung nahezu aller Anteile an einer Gesellschaft oder ein entsprechendes Verpflichtungsgeschäft die Steuerpflicht auf Grund*

---

<sup>105</sup> Bodis/Varro, GrESt-Neu, in Zöchling/Lachmayr/Mayr/Hirschler Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung, 81 ff unter II.C.

<sup>106</sup> Oreschnik, GES 2016, 27; Schimmer/Stückler, ÖStZ 2015, 465; Rief, V. Grunderwerbsteuer, in Marschner/Stefaner, Steuerreform 2015/2016 Rz 5/25.

<sup>107</sup> BFH 18. September 2013 – II R 21/12 dBStBl II 2014, 326; Meßbach-Hönsch in Boruttau, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 973 ff.

<sup>108</sup> Vgl zu Rechtslage in Österreich Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 599 mwN beziehungsweise Deutschland Meßbach-Hönsch in Boruttau, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 989 ff mwN

<sup>109</sup> Vgl Darstellung bei Meßbach-Hönsch in Boruttau, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 973 ff mwN.

<sup>110</sup> Vgl Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar<sup>11</sup> (2016) § 1 Rz 137;

<sup>111</sup> Siehe hierzu auch die nachfolgend 2.2.3.4 „Treuhandkonstruktionen“ (Seite 27 ff) und 2.2.3.5 „Vermögenszugehörigkeit eines Grundstücks“ (Seite 28) sowie die unten stehende Diskussion unter 2.5 (Seite 36 ff).

<sup>112</sup> Vgl hierzu bereits Gassner, Anteilsvereinigung Seite 29 ff; ferner Stoll, Grunderwerbsteuerpflicht bei mittelbarer (wirtschaftlicher) Vereinigung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften im Konzern, GesRZ 1986, 165 sowie Stoll, Grunderwerbsteuerpflicht bei mittelbarer (wirtschaftlicher) Vereinigung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften im Konzern II, GesRZ 1987, 15.

*des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht allein deshalb aus[-löst], weil der in anderer Hand befindliche Anteil wirtschaftlich bedeutungslos ist. Das schließt jedoch die Steuerpflicht unter besonders gelagerten Umständen nicht aus. Hierher gehört regelmäßig [...] der Fall, daß die restlichen Anteile (größeren oder geringeren Umfangs) sich im Besitz der Gesellschaft selbst befinden“.*<sup>113</sup>

Vorliegend etwa betont der BFH in einer neueren Entscheidung, dass eine Kapitalgesellschaft zwar zivilrechtlich zwar eigene Anteile halten könne, dies ändere aber nichts daran, dass die Gesellschaft begrifflich keine von ihr selbst verschiedene Person sein könne. Der Erwerber, der mindestens 95% der nicht von der Kapitalgesellschaft selbst gehaltenen Anteile an dieser erwerbt, beherrscht das Vermögen der Gesellschaft in gleicher Weise, wie wenn der Gesellschaft selbst keine Anteile zustünden.<sup>114</sup>

Hingegen scheint der Grund für die Wortlautabweichung vielmehr in der historischen Entwicklung der Tatbestände zu liegen. In diesem Zusammenhang sei erneut darauf hingewiesen, dass auch der deutsche Tatbestand zunächst den Erwerb oder die Vereinigung „*aller*“ Anteile voraussetzte. Allerdings entschied man sich im Zusammenhang mit der Absenkung der erforderlichen Beteiligungsquote auf 95% im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999<sup>115</sup> (*StEntlG 1999/2000/2002*) stattdessen für die Formulierung 95 vom Hundert „*der*“ Anteile.<sup>116</sup> Ferner könnte ein Grund für die Abweichung der legistisch gewollte möglichst geringe Eingriff in den Normwortlaut des § 1 Abs 3 öGrEStG im Rahmen des StRefG 2015/2016 sein. Im Rahmen dieser Änderung wurde aus dem Erwerbstatbestand des Erwerbs beziehungsweise der Übertragung oder Vereinigung „*aller*“ Anteile der Erwerb beziehungsweise die Übertragung oder Vereinigung von „*95% aller Anteile*“.

### 2.2.3.3 „*Unmittelbar oder mittelbar*“

Sodann wird deutlich, dass der deutsche Wortlaut in allen vier Nummern ausdrücklich die Tatbestandsverwirklichung „*unmittelbar oder mittelbar*“ vorsieht, während der österreichische Wortlaut diesbezüglich keine ausdrückliche Vorgabe beziehungsweise Einschränkung

---

<sup>113</sup> BFH 16. März 1966 – II 26/63 BStBl. III 1966, 254 (unter Berufung auf die Rechtsprechung des RFH, Nachweise siehe ebenda).

<sup>114</sup> BFH 18. September 2013 – II R 21/12 dBSStBl II 2014, 326

<sup>115</sup> dBGBl I 1999, 402.

<sup>116</sup> Vgl BT-Drs 14/23, Seite 123.

macht. Für nähere Ausführungen zu diesem Punkt wird auf die nachfolgenden Darstellung unter 2.5 (Seite 35 ff) verwiesen.

#### 2.2.3.4 Treuhandkonstruktionen

Nach § 1 Abs 3 Satz 2 öGrEStG sind treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile dem Treugeber zuzurechnen. Um diese Vorschrift, die keine Entsprechung im deutschen Wortlaut hat, zu verstehen, muss erneut auf das unterschiedliche Verständnis in Deutschland und Österreich rekuriert werden. Während nach der Rechtslage in Österreich vor dem StRefG 2015/2016 aufgrund der Geltung eines streng zivilrechtlichen Verständnisses treuhändig gehaltene Anteile grundsätzlich einer Tatbestandsverwirklichung beim Treugeber ausschlossen,<sup>117</sup> hat der Gesetzgeber den Tatbestand durch diese Regelung einer wirtschaftlichen Perspektive geöffnet.<sup>118</sup>

Hingegen ist nach deutschem Verständnis ein Treuhandvertrag, der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft betrifft, bereits seit langem grunderwerbsteuerrelevant. Jedenfalls dann, wenn der Treuhandvertrag so ausgestaltet ist, dass der Treuhänder verpflichtet ist, dem Treugeber den Gesellschaftsanteil auf Anforderung (zurück) zu übertragen (zum Beispiel gemäß § 667 BGB) wird in dem hieraus resultierenden Herausgabeanspruch des Treugebers ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung des Anteils begründet (vgl § 1 Abs 3 Nr 1 beziehungsweise Nr 3 dGrEStG).<sup>119</sup>

Wenngleich sich damit die Begründung der Berücksichtigung von treuhändig gehaltenen Anteilen an Gesellschaften, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, unterscheidet, so gleicht sich doch die Rechtslage in Österreich und in Deutschland seit dem StRefG 2015/2016 jedenfalls im Ergebnis. Bei der Berechnung der Beteiligungsschwelle sind treuhändig gehaltene Anteile grundsätzlich zu berücksichtigen.

---

<sup>117</sup> *Bodis/Varro*, GrESt-Neu, in *Zöchling/Lachmayr/Mayr/Hirschler* Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung, 81 ff unter I.E.

<sup>118</sup> *Schimmer/Stückler*, ÖStZ 2015, 465 sprechen insoweit von „*wirtschaftliche Sichtweise*“; *Hirschler/Schimmer*, ÖStZ 2015, 690 bezeichnen dies sogar als „*wirtschaftliche Betrachtungsweise*“.

<sup>119</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 12. Oktober 2007 zu Erwerbsvorgängen im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragserwerben bzw. Geschäftsbesorgungen dBStBl I 2007, 761; *Meßbach-Hönsch* in *Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 973 ff mwN.

### 2.2.3.5 Vermögenszugehörigkeit eines Grundstücks

Ebenso ohne Entsprechung im deutschen Wortlaut ist der im Rahmen des JStG 2018 ergänzte § 1 Abs 3 Satz 3 öGrEStG. Dort wird ausdrücklich bestimmt, wann ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft gehört. Für diese Frage wird auf die Ausführungen unter 2.5 (Seite 35 ff) verwiesen.

### 2.2.3.6 „Erwerb“ beziehungsweise „Übergang [...] auf einen anderen“

Ferner stellt der österreichische Wortlaut in § 1 Abs 3 Z 4 öGrEStG auf den „Erwerb“ vereiniger Anteile ab, wohingegen der deutsche Tatbestand des § 1 Abs 3 Nr 4 dGrEStG den „Übergang [...] auf einen anderen“ voraussetzt. Wie gezeigt, resultiert diese Abweichung aus dem öGrEStG 1955.<sup>120</sup> Auch wenn hier eine klare Wortlautabweichung gegeben ist, scheint es sich hierbei allerdings nur um unterschiedliche Perspektiven auf denselben Übertragungsvorgang zu handeln. Während der Begriff des „Erwerbs“ lediglich den (Neu-)Zugang<sup>121</sup> beim Erwerber beschreibt, scheint der „Übergang auf einen anderen“ eher die Gesamtheit des Bewegungsvorgangs<sup>122</sup> zu beschreiben, ohne dass hieraus ein anderer Sachverhalt erfasst wird.

## 2.3 Gegenüberstellung der Systematik

§ 1 Abs 3 dGrEStG und § 1 Abs 3 öGrEStG umfassen jeweils insgesamt vier Erwerbstatbestände, die sich in zwei Fallgruppen einordnen lassen. Insofern scheint es gerechtfertigt, der Betrachtung der Norm im System des Gesetzes (hierzu siehe unten, 2.3.2) eine Betrachtung der normimmanenten Systematik der verschiedenen Erwerbstatbestände im Verhältnis zueinander voranzustellen (siehe nachfolgend, 2.3.1).

### 2.3.1 Normimmanente Systematik

§ 1 Abs 3 dGrEStG und § 1 Abs 3 öGrEStG unterscheiden jeweils zwei Fallgruppen:

- Die Fallgruppe der **Anteilsvereinigung** unterwirft den Erwerb von weniger als 95% der Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, der Grunderwerbsteuer, wenn sich infolge des Erfüllungsgeschäfts

---

<sup>120</sup> Siehe oben 2.1.3.

<sup>121</sup> Im Sinne eines „Ankommens“, „Erreichens“.

<sup>122</sup> Im Sinne von einer Person „weg“ und bei der anderen Person „zu“.

mindestens 95% der Anteile an dieser Gesellschaft in einer Hand vereinigen oder vereinigen würden. Während § 1 Abs 3 Nr 1 dGrEStG und § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG das diesbezügliche Verpflichtungsgeschäft (zB den Kaufvertrag) erfassen, unterwerfen § 1 Abs 3 Nr 2 dGrEStG und § 1 Abs 3 Z 2 öGrEStG das diesbezügliche Verfügungsgeschäft der Grunderwerbsteuer, sofern kein steuerbares Verpflichtungsgeschäft vorausgegangen ist.

- Hingegen wird im Rahmen des **Erwerbs vereinigter Anteile**<sup>123</sup> der Erwerb von mindestens 95% der Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, *en bloc* der Grunderwerbsteuer unterworfen. Entsprechend der Regelung zur Anteilsvereinigung wird auch hier zwischen Verpflichtungsgeschäft (§ 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG beziehungsweise § 1 Abs 3 Z 3 öGrEStG) und Verfügungsgeschäft (§ 1 Abs 3 Nr 4 dGrEStG beziehungsweise § 1 Abs 3 Z 4 öGrEStG) unterschieden, wobei das Verfügungsgeschäft nur dann der Steuer unterliegt, wenn kein entsprechendes steuerbares Verpflichtungsgeschäft vorausgegangen ist.

Während es also bei der Anteilsvereinigung zur Begründung eines „Anteils-Blocks“ von mindestens 95% der Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, kommt, ändert sich beim Erwerb vereinigter Anteile der Inhaber eines solchen „Anteils-Blocks“.

### 2.3.2 Die Norm im System des Gesetzes

Sowohl im Rahmen des öGrEStG als auch im Rahmen des dGrEStG ist der jeweilige § 1 Abs 3 Teil eines Systems von Erwerbstatbeständen, die stets auch in ihrer Gesamtheit betrachtet werden müssen. Insofern weisen öGrEStG und dGrEStG große systematische Ähnlichkeiten auf.

Sowohl im öGrEStG als auch im dGrEStG betrifft der jeweilige Abs 1 Rechtsvorgänge, die sich auf inländische Grundstücke unmittelbar beziehen.

Hingegen erfasst der jeweilige Abs 2 Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück zu erwerben.

---

<sup>123</sup> In der Literatur wird dies teilweise auch als „Anteilsübertragung“ bezeichnet (vgl. *Hofmann*, GrEStG<sup>11</sup> § 1 Rz 135).

Wie bereits aufgezeigt unterwirft der jeweilige Abs 2a eine Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, der Grunderwerbsteuer, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Während das dGrEStG hier (wie in § 1 Abs 3 dGrEStG) eine Änderung des Gesellschafterbestands „unmittelbar oder mittelbar“ erfasst, enthält das öGrEStG (wie in § 1 Abs 3 öGrEStG) keine ausdrückliche Vorgabe beziehungsweise Einschränkung. Dafür regelt § 1 Abs 2a öGrEStG (wie in § 1 Abs 3 öGrEStG) in Abweichung vom dGrEStG, dass treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile<sup>124</sup> dem Treugeber zuzurechnen sind.<sup>125</sup>

Das Normsystem des § 1 dGrEStG weist im Vergleich zum Normsystem des § 1 öGrEStG einen weiteren Ergänzungstatbestand<sup>126</sup> auf. In § 1 Abs 3a dGrEStG wird ein Rechtsvorgang, aufgrund dessen ein Rechtsträger unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar eine wirtschaftliche Beteiligung an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, innehat, der Grunderwerbsteuer unterworfen, soweit eine Besteuerung nicht bereits nach Absatz 2a und Absatz 3 in Betracht kommt. Eine wirtschaftliche Beteiligung in diesem Sinne wird in § 1 Abs 3a Satz 2 und 3 dGrEStG legaldefiniert als die Summe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen am Kapital oder am Vermögen der Gesellschaft. Für die Ermittlung der mittelbaren Beteiligung sind die Prozentsätze am Kapital oder am Vermögen der Gesellschaft zu multiplizieren. Die Vorschrift wurde durch Artikel 26 AmtshilfeRLUmG vom 26. Juni 2013<sup>127</sup> eingefügt und dient ausweislich der Begründung der Erfassung von „*Erwerbsvorgängen mit sog Real Estate Transfer Tax-Blocker-Strukturen (RETT-Blocker)*“<sup>128</sup>. Typische RETT-Blocker-Strukturen umfassten in der Vergangenheit insbesondere zwischengeschaltete Personengesellschaften, an denen außenstehende Dritte lediglich in geringem Umfang (zum Teil mit einer vermögensmäßigen Beteiligung von 0%) beteiligt waren. Für die Ermittlung der Beteiligungsquote wurde in Abweichung von der vermögensmäßigen Beteiligung in der Vergangenheit auf die gesamthänderische Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft abgestellt.<sup>129</sup> Daher waren die von der Personengesellschaft gehaltenen Anteile an der

---

<sup>124</sup> Interessanterweise wird insoweit nicht der Begriff des „Anteils am Gesellschaftsvermögen“ verwendet.

<sup>125</sup> Auch jenseits davon finden sich im Abs 2a Abweichungen zwischen dem öGrEStG und dem dGrEStG, auf die in dieser Arbeit nicht eingegangen werden kann.

<sup>126</sup> *Meßbach-Hönsch in Boruttau, GrEStG*<sup>18</sup> § 1 Rz 1169.

<sup>127</sup> dBGBI I 2013, 1809

<sup>128</sup> Gesetzentwurf des BR für ein JStG 2013 BT-Drs 17/13033 (Hervorhebung im Original).

<sup>129</sup> BFH 8. August 2001 – II R 66/98 dBStBl II 2002, 156.

grundstückshaltenden Gesellschaft nach damaliger Rechtsauffassung<sup>130</sup> allen Gesellschaftern zu gleichen Teilen zuzurechnen.<sup>131</sup> Da § 1 Abs 3a dGrEStG zum Zeitpunkt des StRefG 2015/2016 bereits im Rechtsbestand war, als der österreichische Gesetzgeber sich entschied, mit § 1 Abs 2a öGrEStG eine an § 1 Abs 2a dGrEStG angelehnte Vorschrift zu schaffen, ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber auf die Übernahme einer § 1 Abs 3a dGrEStG entsprechenden Vorschrift in das öGrEStG bewusst verzichtet hat.

**Tabelle 8: Gegenüberstellung der Systematik von § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG**

	öGrEStG	dGrEStG
§ 1 Abs 1	Unmittelbar grundstücksbezogene Rechtsgeschäfte	
§ 1 Abs 2	Rechtliche oder wirtschaftliche Verwertungsmöglichkeit eines Grundstücks	
§ 1 Abs 2a	Qualifizierter Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört	
§ 1 Abs 3	Anteilsvereinigung / Erwerb vereinigter Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört	
§ 1 Abs 3a	n/a	Wirtschaftliche Anteilsvereinigung

Im Allgemeinen werden die Tatbestände dergestalt systematisiert, dass man die Erwerbstatbestände in Abs 2 bis Abs 3 (im öGrEStG) beziehungsweise bis Abs 3a (im dGrEStG) als Ersatz- oder Ergänzungstatbestände<sup>132</sup> bezeichnet, weil diese nicht unmittelbar auf den Eigentumserwerb eines Grundstücks ausgerichtet sind, sondern den Katalog der steuerpflichtigen Erwerbstatbestände ergänzend<sup>133</sup> typische „Umgehungsfälle“<sup>134</sup> normieren.

Innerhalb der auf den Grundstückserwerb gerichteten Tatbestände des Abs 1 wird sodann unterschieden zwischen Rechtsvorgängen, die auf den Erwerb des Eigentums gerichtet sind (§ 1 Abs 1 Nr 1 bis 4 dGrEStG), und vermeintlichen Umgehungsgeschäften, bei denen nicht das (Eigentum an einem) Grundstück selbst Übertragungsgegenstand ist, sondern ein auf Eigentumsverschaffung gerichteter Anspruch in Gestalt

- eines Rechtsgeschäfts, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs begründet (§ 1 Abs 1 Z 3 öGrEStG beziehungsweise § 1 Abs 1 Nr 5 dGrEStG),

<sup>130</sup> Siehe Fußnote 37

<sup>131</sup> Vgl Darstellung bei *Meßbach-Hönsch in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 1172.

<sup>132</sup> So bereits in der Begründung des GrEStG 1940 dRStBl 1940, 387; vgl hierzu ausführlich *Gassner*, Anteilsvereinigung Seite 25 ff; *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz mit Erläuterungen und einer ausführlichen Übersicht der Rechtsprechung der Höchstgerichte<sup>5</sup> (2009) § 1 Rz 10.4.

<sup>133</sup> So auch der Wortlaut: „*Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch*“ in Abs 2 beziehungsweise „[...] *so unterliegt der Steuer [...] außerdem* [...]“ in Abs 3.

<sup>134</sup> Bereits in der Begründung des GrEStG 1940 dRStBl 1940, 387 wurde als Zweck von § 1 Abs 3 GrEStG 1940 die Verhinderung von Steuerumgehungen angegeben.

- eines Rechtsgeschäfts, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einen Kaufan(ge)bot oder eines An(ge)bots auf Abschluss eines anderen Vertrags, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann, begründet (§ 1 Abs 1 Z 4 öGrEStG beziehungsweise § 1 Abs 1 Nr 6 dGrEStG), oder
- der Abtretung eines in den zuvor genannten Punkten bezeichneten Rechts, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte begründet (§ 1 Abs 1 Z 5 öGrEStG beziehungsweise § 1 Abs 1 Nr 6 dGrEStG).

Diese Rechtsvorgänge werden als Zwischengeschäfte bezeichnet.<sup>135</sup>

Ferner fällt bei der systematischen Betrachtung der Vorschriften im öGrEStG und dGrEStG gleichermaßen auf, dass die bereits aufgezeigte Unterscheidung von Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäften im jeweiligen Abs 3 (dort: Z/Nr 1 und 2 betreffend die Anteilsvereinigung und Z/Nr 3 und 4 betreffend den Erwerb vereinigter Anteile) sich auch im Rahmen des jeweiligen Abs 1<sup>136</sup> findet und zwar einerseits betreffend Grundstücke unmittelbar (dort: Z/Nr 1 und 2) als auch betreffend die (Grundstückseigentumsverschaffungsansprüche erfassenden) Zwischengeschäfte (dort: Z 3-4/Nr 5-6).

**Tabelle 9: Erfassung von Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäften**

Erwerbsgegenstand		öGrEStG	dGrEStG
<b>Grundstückseigentum (unmittelbar)</b>	Verpflichtungsgeschäft	§ 1 Abs 1 Z 1	§ 1 Abs 1 Nr 1
	Verfügungsgeschäft	§ 1 Abs 1 Z 2	§ 1 Abs 1 Nr 2
<b>Grundstückseigentumsverschaffungsansprüche (Zwischengeschäfte)</b>	Verpflichtungsgeschäft	§ 1 Abs 1 Z 3 und 4	§ 1 Abs 1 Nr 5 und 6
	Verfügungsgeschäft	§ 1 Abs 1 Z 5	§ 1 Abs 1 Nr 7
<b>Anteile an grundstückshaltenden Gesellschaften (Anteilsvereinigung)</b>	Verpflichtungsgeschäft	§ 1 Abs 3 Z 1	§ 1 Abs 3 Nr 1
	Verfügungsgeschäft	§ 1 Abs 3 Z 2	§ 1 Abs 3 Nr 2
<b>Anteile an grundstückshaltenden Gesellschaften (Erwerb vereinigter Anteile)</b>	Verpflichtungsgeschäft	§ 1 Abs 3 Z 3	§ 1 Abs 3 Nr 3
	Verfügungsgeschäft	§ 1 Abs 3 Z 4	§ 1 Abs 3 Nr 4

In allen Fällen stellt bereits das Verpflichtungsgeschäft einen eigenständigen grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang dar. Konsequenterweise umfasst der das Verfügungsgeschäft

<sup>135</sup> Während diese Geschäfte in der Begründung des GrEStG 1940 dRStBl 1940, 387 noch als „Zwischenhandelsgeschäfte“ bezeichnet werden, hat sich seitdem der Begriff der „Zwischengeschäfte“ durchgesetzt; vgl. Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 599.

<sup>136</sup> Für Zwecke dieser Arbeit werden der besseren Vergleichbarkeit wegen die Vorschrift des § 1 Abs 1 Nr 3 dGrEStG (Übergang des Grundstückseigentums unmittelbar kraft Gesetzes oder durch behördlichen Ausspruch) sowie die spezifisch die Zwangsversteigerung betreffenden Vorschriften § 1 Abs 1 Nr 4 und (partiell) Nr 5 dGrEStG insoweit außen vorgelassen.



betreffende Tatbestand sodann als negatives Merkmal, dass „*kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet*“. Lediglich dort, wo kein entsprechendes Verpflichtungsgeschäft vorausgegangen ist, ist das betreffende Verfügungsgeschäft steuerbar.<sup>137</sup>

Hingegen wird im Rahmen des Abs 2a nicht zwischen Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft unterschieden.<sup>138</sup>

## 2.4 Analyse und Bewertung der aufgezeigten Unterschiede

Bei Betrachtung der historischen Entwicklung (siehe oben, 2.1) sowie der Gegenüberstellung von Wortlaut (siehe oben, 2.2) und Systematik (siehe oben, 2.3) fällt auf, dass die Rechtslage in Deutschland offenbar deutlich strenger, das heißt der Umfang der grunderwerbsteuerbaren Tatbestände deutlich weiter ist.

Ferner fällt auf, dass selbst dort, wo der österreichische Gesetzgeber sich an der Rechtslage in Deutschland orientiert hat (nämlich im Rahmen des StRefG 2015/2016), er – bildlich gesprochen – nur *einige* Schritte in Richtung der strengeren Rechtslage in Deutschland gemacht hat. Er ist aber – um im Bild zu bleiben – nicht den ganzen Weg gegangen.

Während man § 1 Abs 2a dGrEStG betreffend Personengesellschaften in abgewandelter Form übernahm, wurde § 1 Abs 3a dGrEStG betreffend eine sog. wirtschaftliche Anteilsvereinigung nicht übernommen. Das heißt, man lehnte sich mit § 1 Abs 2a dGrEStG an eine Rechtslage an, die in Deutschland zu diesem Zeitpunkt bereits als ungenügend empfunden und daher um einen weiteren Tatbestand ergänzt worden war.

Ähnlich verhält sich die Situation mit § 1 Abs 3 öGrEStG. § 1 Abs 3 öGrEStG wurde zwar an den Wortlaut in Deutschland angenähert, indem man die Erwerbsquote auf 95% absenkte. Dafür wurde im Rahmen des Merkmals, das eine Erwerbermehrheit erfasst, anstelle der umsatzsteuerlichen Organschaft auf das körperschaftsteuerliche Gruppenregime abgestellt.

Während für eine umsatzsteuerliche Organschaft gemäß § 2 Abs 2 UStG<sup>139</sup> sowohl eine

- finanzielle Eingliederung (das heißt eine kapitalmäßige Beherrschung)<sup>140</sup>,

<sup>137</sup> Fischer in Boruttau, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 899.

<sup>138</sup> Siehe hierzu unten, 2.7.

<sup>139</sup> Vgl hierzu auch Endfellner, Anteilsvereinigung und umsatzsteuerliche Organschaft, ecoloX 2008, 79.

<sup>140</sup> UStR 2000, Rz 236.

- eine wirtschaftliche Eingliederung (das heißt ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang)<sup>141</sup>
- als auch eine organisatorische Eingliederung (also die Sicherstellung der tatsächlichen Durchsetzung des Willens des beherrschenden Unternehmers bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen)<sup>142</sup>

der Organgesellschaft in die Organträgerin erforderlich ist,<sup>143</sup> genügt gemäß § 9 KStG für die Begründung eine körperschaftsteuerliche Gruppe insbesondere (d.h. neben der Erfüllung weiterer Voraussetzungen) eine finanzielle Verbindung (grundsätzlich mehr als 50% der Kapital- und Stimmenmehrheit un-/mittelbar) sowie die Stellung eines Gruppenantrags. Auf den ersten Blick ist hierdurch der potentielle Anwendungsbereich der Steuertatbestände in § 1 Abs 3 öGrEStG ausgedehnt worden.<sup>144</sup>

Auf den zweiten Blick kommen hieran jedoch erhebliche Zweifel auf. Wie die Voraussetzungen zeigen, hat der Steuerpflichtige hinsichtlich der Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft kein Wahlrecht. Sofern die Voraussetzungen gegeben sind, besteht eine umsatzsteuerliche Organschaft ab diesem Zeitpunkt (ggf. „unentdeckt“).<sup>145</sup> Indem das öGrEStG bis idF zum StRefG 2015/2016 auf die umsatzsteuerliche Organschaft abgestellt hat, konnte eine derartige „unentdeckte“ umsatzsteuerliche Organschaft ggf. auch grunderwerbsteuerliche Folgen auslösen.

Völlig anders verhält es sich jedoch beim körperschaftsteuerlichen Gruppenregime. Für die Einbeziehung einer Gesellschaft in eine körperschaftsteuerliche Gruppe ist gemäß § 9 Abs 8 KStG 1988 ein von jedem Gruppenmitglied zu unterfertigender und gegenüber dem zuständigen Finanzamt anzuzeigender Antrag erforderlich. Weiters hat das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt gemäß § 9 Abs 8 Teilstrich 6 KStG das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen einer Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigenden Körperschaften bescheidmäßig festzustellen.

---

<sup>141</sup> UStR 2000, Rz 237.

<sup>142</sup> UStR 2000, Rz 239.

<sup>143</sup> UStR 2000, Rz 233.

<sup>144</sup> Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese tatbestandliche Ausdehnung äußernd *Varro*, GrEStG Neu: Anteilsvereinigung in der Unternehmensgruppe verfassungswidrig? RdW 2016, 148.

<sup>145</sup> UStR 2000, Rz 233, 235; VwGH 22. Februar 1972, 1881/70; *Ruppel/Achatz*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar<sup>5</sup> (2018) § 2 Rz 103; vgl zur deutschen Rechtsauffassung ausführlich: BFH 29. Oktober 2008 – XI R 74/07 dBStBl II 2009, 256 mwN.

Der Vorteil des körperschaftlichen Gruppenregimes gegenüber dem umsatzsteuerlichen Organschaftsregime ist seine Klarheit.<sup>146</sup> Diese Klarheit wird aber um den Preis erkauft, dass es der Steuerpflichtige in der Hand hat, ob er einen Gruppenantrag stellt oder nicht. Aufgrund des Antragserfordernisses besteht somit nicht nur hinsichtlich der Begründung einer körperschaftsteuerlichen Unternehmensgruppe („Ob“), sondern auch ggf. hinsichtlich ihres Umfangs ein Wahlrecht – das Vorliegen der übrigen Erfordernisse vorausgesetzt. Faktisch ist es damit ins Belieben des Steuerpflichtigen gestellt, ob für die Frage, ob die grunderwerbsteuerliche Erwerbsquote von mindestens 95% erreicht ist, auf einen Einzelerwerber oder auf eine Erwerbermehrheit abgestellt wird. Ferner kann der Steuerpflichtige wählen, welche Gesellschaften er in eine Unternehmensgruppe einbeziehen will. Dieses Wahlrecht eröffnet daher in der Praxis einen weiten Spielraum für die – rechtliche zulässige – Strukturierung eines möglichst grunderwerbsteuerschonenden Erwerbs von Anteilen an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört. Der Steuerpflichtige wird die Kosten einer solchen Strukturierung regelmäßig gegen die andernfalls anfallende Grunderwerbsteuer abwägen müssen. Im Ergebnis wird hierdurch wohl erreicht werden, dass gerade bei Gesellschaftstransaktionen mit großvolumigen Grundstücksbestand regelmäßig keine Grunderwerbsteuer anfallen wird.

## **2.5 Steuerbarkeit der Anteilsvereinigung/Übertragung vereinigter Anteile an mittelbar grundstückshaltenden Gesellschaften**

### **2.5.1 Problembeschreibung**

Wie bereits erwähnt,<sup>147</sup> fällt im Rahmen des Wortlautvergleichs auf, dass § 1 Abs 3 dGrEStG anders als § 1 Abs 3 öGrEStG ausdrücklich eine Tatbestandsverwirklichung sowohl in unmittelbarer als auch mittelbarer Form vorsieht. Hingegen sieht der Wortlaut von § 1 Abs 3 öGrEStG weder ausdrücklich ein Unmittelbarkeitserfordernis vor, noch wird ausdrücklich geregelt, dass der Tatbestand auch durch eine lediglich mittelbare Anteilsvereinigung verwirklicht werden kann.

In der Folge sollen unter 2.5.2 zuerst die deutsche Rechtslage hierzu dargestellt und sich hieraus ergebende Erkenntnisse systematisiert werden (siehe hierzu unten, 2.5.3). Sodann soll unter 2.5.4 die Rechtslage in Österreich auch unter Einbeziehung der unter 2.5.3 herausgearbeiteten Systematik untersucht werden.

---

<sup>146</sup> *Bodis/Fiala/Lattner/Ofner* in SWK Spezial Steuerreform 2015/2016, 86 ff Tz 1.3.

<sup>147</sup> Siehe oben, 2.2.

## 2.5.2 Darstellung der Rechtslage in Deutschland

Nach deutschem Verständnis erfolgt eine unmittelbare Anteilsvereinigung beziehungsweise ein unmittelbarer Erwerb vereinigter Anteile (nachfolgend der Einfachheit halber beides ein „**Unmittelbarer Erwerb**“), wenn der Erwerber Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, erwirbt, die alleine oder zusammen mit anderen vom Erwerber bereits gehaltenen Anteilen die Beteiligungsquote von 95% erfüllt. In beiden Fällen ist erforderlich, dass der Erwerber die Anteile selbst unmittelbar erwirbt und zivilrechtlicher Gesellschafter der Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, wird.<sup>148</sup>

Hingegen wird eine mittelbare Anteilsvereinigung beziehungsweise ein mittelbarer Erwerb vereinigter Anteile (nachfolgend der Einfachheit halber beides ein „**Mittelbarer Erwerb**“<sup>4</sup>) verwirklicht, wenn die Anteile der Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, nach einem Rechtsgeschäft dem Erwerber über einen anderen Rechtsträger zuzurechnen sind.<sup>149</sup> Während das dBMF ursprünglich davon ausging, dass für die Ermittlung, welche Anteile einem Erwerber mittelbar zuzurechnen sind, die Beteiligungsquoten auf der jeweiligen (mittelbaren) Beteiligungsebene miteinander zu multiplizieren sind,<sup>150</sup> hat der BFH mit Urteil vom 21. März 2011 entschieden, dass für die Ermittlung einer mittelbaren Beteiligungsquote erforderlich aber auch ausreichend ist, wenn die Beteiligungsquote von 95% auf jeder Stufe erreicht wird.<sup>151</sup>

Darüber hinaus sind sowohl die Anteilsvereinigung als auch der Erwerb vereinigter Anteile nach § 1 Abs 3 dGrEStG steuerbar, wenn dem Erwerber die Anteile an der Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, teils unmittelbar gehören und ihm teilweise mittelbar zuzurechnen sind (sog. teils unmittelbare, teils mittelbare Anteilsvereinigung).<sup>152</sup>

---

<sup>148</sup> *Meßbach-Hönsch in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 1008; BFH 3. März 2015 – II R 30/13 dBStBl II 2015, 777 Rz 16.

<sup>149</sup> *Meßbach-Hönsch in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 1010; BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356 (veröffentlicht unter Hinweis auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. Dezember 2015 dBStBl I 2016, 477).

<sup>150</sup> Vgl Beispiel 1 der Gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. Dezember 1999 dBStBl I 1999, 991.

<sup>151</sup> BFH 21. März 2011 – II R 65/08 dBStBl II 2011, 225; siehe hierzu *Behrens*, Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei § 1 Abs. 3 GrEStG, BB 2011, 358.

<sup>152</sup> *Meßbach-Hönsch in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 1011; BFH 11. Juni 1975 – II R 38/69 dBStBl II 1975, 834.

Zur Illustration kann auf folgendes Beispiel<sup>153</sup> verwiesen werden:

Zum Vermögen der X-AG gehören 3 inländische Grundstücke.

- An der X-AG waren zunächst die Y-GmbH und die Z-GmbH zu je 50% beteiligt. Gesellschafter der Y-GmbH waren A zu 94% und B zur 6%, Gesellschafter der Z-GmbH andere Personen.
- Zum Zeitpunkt X<sub>1</sub> erwarb A 96% der bis dahin von der Z-GmbH gehaltenen Anteile an der X-AG (96% von 50% = 48%).
- Zum Zeitpunkt X<sub>2</sub> erwirbt A die bisher von B gehaltenen Anteile an der Y-GmbH.

**Würdigung:** In der Ausgangslage sind die drei zivilrechtlich von der X-AG gehaltenen Grundstücke für grunderwerbsteuerliche Zwecke weder der Y-GmbH noch der Z-GmbH zuzurechnen, weil beide jeweils lediglich 50% der Anteile an der X-AG halten. Bereits aus diesem Grund können die Grundstücke auch den Gesellschaftern der Y-GmbH (A und B) nicht zugerechnet werden.

Nach dem Erwerb in X<sub>1</sub> war A unmittelbar zu 48% an der X-AG beteiligt. Darüber hinaus war A zu 94% an der Y-GmbH beteiligt. Die Y-GmbH wiederum hält 50% der Anteile an der X-AG, zu deren Vermögen drei inländische Grundstücke gehören. Wirtschaftlich betrachtet, das heißt unter der für § 1 Abs 3 dGrEStG nicht maßgebenden „Durchrechnung“<sup>154</sup>, ist A zu 95% (=48%+47%[=94%×50%]) an der X-AG beteiligt. A hält an der Y-GmbH jedoch nur 94%. Da nach Auffassung des BFH, der sich die deutsche Finanzverwaltung durch die Veröffentlichung der Entscheidung im deutschen Bundessteuerblatt angeschlossen hat, bei mittelbaren Beteiligungen keine (anteilige) Durchrechnung erfolgt, sondern eine „Alles-oder-Nichts“-Betrachtung gilt, ist die Beteiligung der Y-GmbH an der X-AG aus Sicht des A für Zwecke des § 1 Abs 3 dGrEStG daher nicht zu berücksichtigen. Für Zwecke des § 1 Abs 3 dGrEStG beträgt die dem A zurechenbare Beteiligung an der X-AG daher „nur“ 48%. Daher wird durch den Erwerb in X<sub>1</sub> kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 3 dGrEStG<sup>155</sup> ausgelöst.

Infolge des Erwerbs in X<sub>2</sub> hält A 100% der Anteile an der Y-GmbH. Daher werden die von der Y-GmbH gehaltenen Anteile an der X-AG nunmehr für Zwecke des § 1 Abs 3 dGrEStG als mittelbare Beteiligung des A mitberücksichtigt. A vereinigt somit für Zwecke des § 1 Abs 3 dGrEStG 98% der Anteile an der X-AG teils unmittelbar (48%), teils mittelbar (50% über die Y-GmbH). Es liegen daher hinsichtlich der zum Vermögen der X-AG gehörenden Grundstücke 3 Grunderwerbsteuerfälle vor.<sup>156</sup>

---

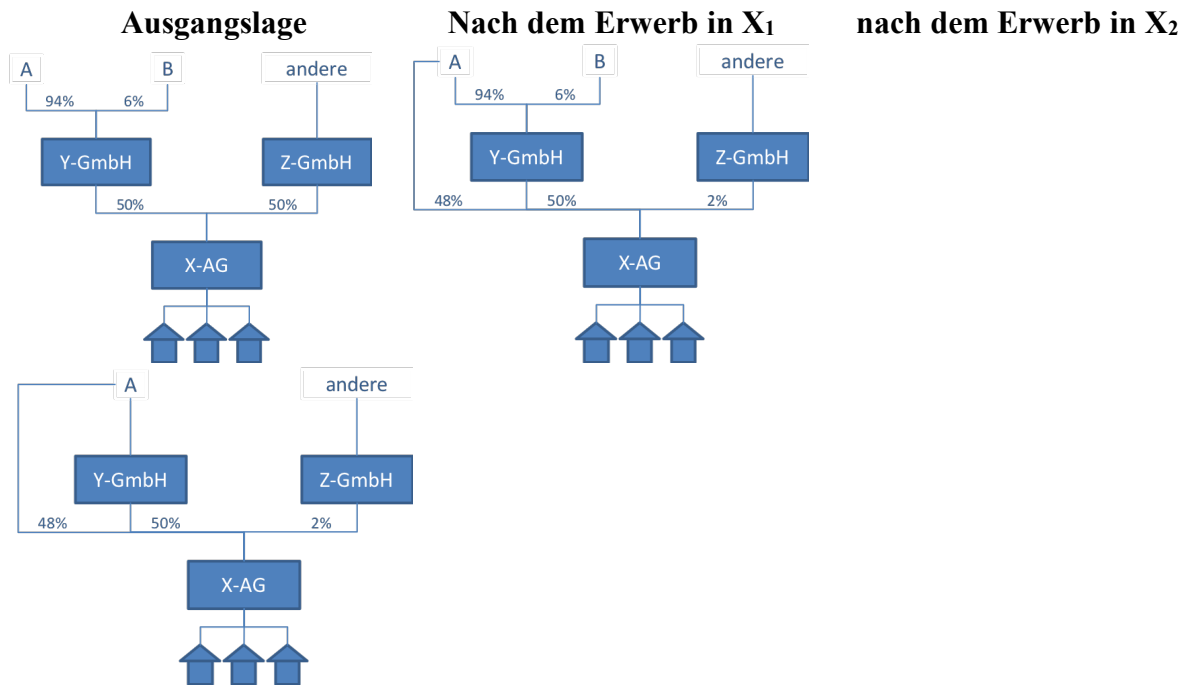
<sup>153</sup> In Anlehnung an Beispiel 1 der Gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. Dezember 1999 dBStBl I 1999, 991 jedoch angepasst um die Rechtsprechung des BFH 21. März 2011 – II R 65/08 dBStBl II 2011, 225.

<sup>154</sup> Gerade diese „wirtschaftliche Beteiligung“ ist jedoch für Zwecke des vom deutschen Gesetzgeber im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG eingefügten weiteren Erwerbstatbestands des § 1 Abs 3a dGrEStG relevant, siehe hierzu oben, 2.3.2.

<sup>155</sup> Wohl aber nach § 1 Abs 3a dGrEStG.

<sup>156</sup> In Anlehnung an Beispiel 1 der Gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. Dezember 1999 dBStBl I 1999, 991 (dort unter Verweis auf BFH 28. Juni 1972 – R II 77/64

**Abbildung 2: Beispiel – Übersicht**



**Tabelle 10: Beispiel - Beteiligungsverhältnisse<sup>157</sup>**

	Ausgangslage		nach dem Erwerb in X <sub>1</sub>		nach dem Erwerb in X <sub>2</sub>			
	unmittelbar	„wirtschaftlich“	unmittelbar	„wirtschaftlich“	unmittelbar	mittelbar	teils un-/teils mittelbar	„wirtschaftlich“
<b>Y-GmbH</b>	50%	50%	50%	2%	50%			2%
<b>Z-GmbH</b>	50%		2%		2%			
<b>A</b>		$(94\% \times 50\%) = 47\%$	48%	$48\% + (94\% \times 50\%) = 95\%$	48%	$(100\% \times 50\%) = 50\%$	<b>98%</b>	$48\% + (100\% \times 50\%) = 98\%$
<b>B</b>		$(6\% \times 50\%) = 3\%$		$6\% \times 50\% = 3\%$				

Schließlich stellt sich die Frage, wann ein Grundstück im Sinne von § 1 Abs 3 dGrESTG zum Vermögen einer Gesellschaft gehört. Übereinstimmend gehen BFH<sup>158</sup>, Finanzverwaltung<sup>159</sup> und Literatur<sup>160</sup> davon aus, dass ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft „gehört“, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs 3 dGrESTG

dBStBl II 1972, 719) jedoch angepasst um die Rechtsprechung des BFH 21. März 2011 – II R 65/08 dBStBl II 2011, 225.

<sup>157</sup> In der nachfolgenden Tabelle wird aus Illustrationszwecken jeweils auch die „wirtschaftliche Beteiligung“ aufgeführt.

<sup>158</sup> Ständige Rechtsprechung des BFH (jeweils mwN) BFH 29. September 2004 – II R 14/02 dBStBl II 2005, 148; 19. Dezember 2007 – II R 65/06 dBStBl II 2008, 489; 25. August 2010 – II R 65/08 dBStBl II 2011, 225; 15. Dezember 2010 – II R 45/08 dBStBl II 2012, 292; 11. Dezember 2014 – II R 26/12 dBStBl II 2015, 402.

<sup>159</sup> Die in Fußnote 158 genannten Urteile sind sämtlich von der Finanzverwaltung im dBStBl veröffentlicht worden.

<sup>160</sup> *Meßbach-Hönsch in Boruttau*, GrESTG<sup>18</sup> § 1 Rz 1030; *Harlacher*, BB-Kommentar zu BFH, 11.12.2014 – II R 26/12, BB 2015, 487.

unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter § 1 Abs 1, 2, 3, oder 3a dGrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist. Im Umkehrschluss gehört ein Grundstück nicht mehr zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn es zuvor Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs nach § 1 Abs 1, 2, 3, oder 3a dGrEStG war.<sup>161</sup> Dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschaft noch zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks ist.<sup>162</sup> Es gelten insofern weder das Zivilrecht noch § 39 AO, sondern eine spezifisch deutsch-grunderwerbsteuerliche Zuordnung.<sup>163</sup>

Gerade vor dem Hintergrund des bereits erfolgten Wortlautvergleichs erscheint jedoch interessant, dass § 1 Abs 3 dGEStG erst seit dem Steuerentlastungsgesetz vom 24. März 1999<sup>164</sup> (*StEntlG 1999/2000/2002*) ausdrücklich die „*unmittelbare und mittelbare*“ Anteilsvereinigung erfasst. Allerdings hatten Rechtsprechung<sup>165</sup> und Teile der Literatur<sup>166</sup> bereits vor der 1999 erfolgten Wortlautergänzung Fälle des Erwerbs beziehungsweise der Vereinigung lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften unter den Normwortlaut subsumiert.<sup>167</sup> Grundlage hierfür war<sup>168</sup> das bereits erwähnte Verständnis des Merkmals des „*zum Vermögen einer Gesellschaft Gehörens*“. Denn sofern ein Grundstück einer Gesellschaft (in der nachfolgenden Skizze „KapG 2“) immer dann zuzurechnen ist, wenn diese (unter anderem) eine Anteilsvereinigung beziehungsweise einen Erwerb vereinigter Anteile nach § 1 Abs 3 dGrEStG erfüllt hat, dann kann es (in der Folge) auch im Hinblick auf diese Gesellschaft zu einer Anteilsvereinigung beziehungsweise einem Erwerb vereinigter Anteile nach § 1 Abs 3 dGrEStG kommen.<sup>169</sup>

---

<sup>161</sup> BFH 11. Dezember 2014 – II R 26/12 dBStBl II 2015, 402; *Meßbach-Hönsch* in *Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 1030.

<sup>162</sup> *Meßbach-Hönsch* in *Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 1030.

<sup>163</sup> *Meßbach-Hönsch* in *Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 1030.

<sup>164</sup> dBGBI I 1999, 402.

<sup>165</sup> BFH 11. Juni 1975 – II R 38/69 dBStBl II 1975, 834; 30. März 1988 – II R 76/87 dBStBl II 1988, 550; 20. Oktober 1993 – II R 116/90 dBStBl II 1994, 121; 12. Januar 1994 – II R 130/91 dBStBl II 1994, 408; 5. November 2002 – II R 86/00 BFH/NV 2003, 344; 9. April 2008 – II R 39/06 BeckRS 2008, 25013596.

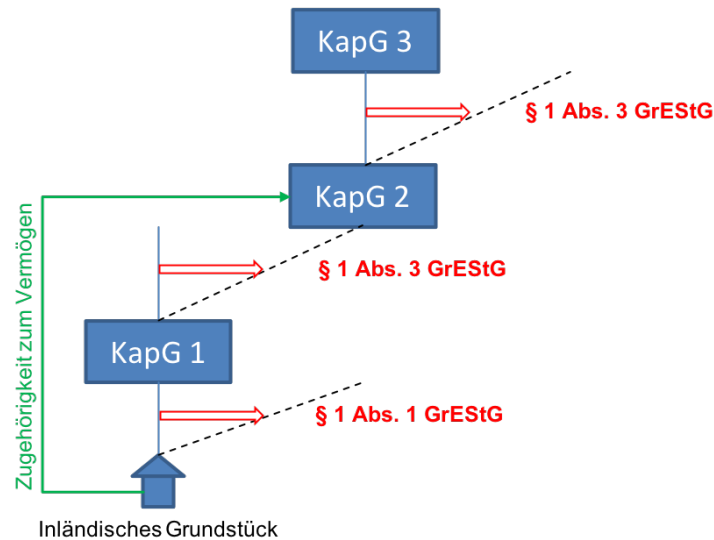
<sup>166</sup> *Fischer* in *Boruttau*, Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar<sup>14</sup> (1997) § 1 Rz 899.

<sup>167</sup> Vgl die Darstellung bei *Pahlke* in *Pahlke/Franz* (Hrsg), Grunderwerbsteuergesetz Kommentar<sup>6</sup> (2018) § 1. Rz 333f.

<sup>168</sup> Neben einer schon damals im Tatbestand erfassten Kontrolle über eine Beherrschung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

<sup>169</sup> *Fischer* in *Boruttau*, GrEStG<sup>14</sup> § 1 Rz 899 mwN.

**Abbildung 3: Steuerbarkeit des Unmittelbaren Erwerbs lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften**



Da derartige Geschäfte bereits nach alter Rechtslage steuerbar waren, hat der BFH die im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 erfolgte Wortlautänderung 1999 als reine gesetzgeberische Klarstellung gewertet.<sup>170</sup>

### 2.5.3 Kategorisierung möglicher Formen der Steuerbarkeit des Unmittelbaren Erwerbs lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften

Konstruktivistisch könnte man das deutsche Verständnis der Steuerbarkeit des Unmittelbaren Erwerbs lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften somit in zwei Kategorien fassen:

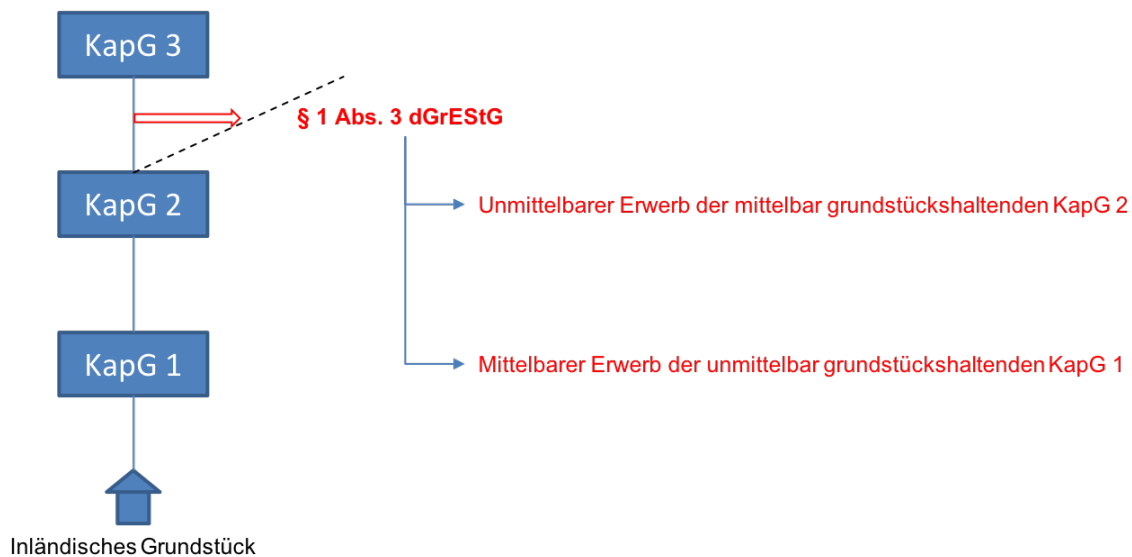
- der Unmittelbare Erwerb lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften und
- der Mittelbare Erwerb unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften<sup>171</sup>.

<sup>170</sup> BFH 9. April 2008, II R 39/06, BeckRS 25013596 und erneut BFH 15. Dezember 2010, II R 45/08 dBStBl II 2012, 292.

<sup>171</sup> In Österreich wird diese Figur auch als „Verlängerung der Vermögenszugehörigkeit“ diskutiert, vgl. Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 890.



**Abbildung 4: Mittelbarer Erwerb unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften/ Unmittelbarer Erwerb mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften**



#### 2.5.4 Analyse der Rechtslage in Österreich

Wie gezeigt, enthält der Wortlaut von § 1 Abs 3 öGrEStG ausdrücklich weder ein Unmittelbarkeitserfordernis noch wird eine lediglich mittelbare Tatbestandsverwirklichung ausdrücklich zugelassen. Insoweit entspricht der Wortlaut § 1 Abs 3 dGrEStG idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002. Gleiches gilt hinsichtlich des „Gehören“-Tatbestandsmerkmals.

Die Analyse der Rechtslage in Österreich soll durch Aufarbeitung der wesentlichen historischen Entwicklung erfolgen.

##### 2.5.4.1 Rechtsprechung des VwGH

Ausgangspunkt der Analyse ist die Rechtsprechung des VwGH.

In seinem Erkenntnis vom 16. März 1964<sup>172</sup> ging der VwGH noch davon aus, eine mittelbare oder „wirtschaftliche“ Anteilsvereinigung könne den Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG 1955 erfüllen, weil „jemand durchaus nicht alle Anteile an einer Gesellschaft erwerben muß, um Herr über das betreffende Unternehmen zu werden“.<sup>173</sup>

Hingegen lehnte der VwGH diese Auffassung im Erkenntnis vom 14. Juni 1984 unter Berufung auf die durch das Erkenntnis des VfGH vom 27. Juni 1964<sup>174</sup> eingetretene geänderte

<sup>172</sup> VwGH 16. März 1964, 2085/63 VwSlg 3047 F/1964.

<sup>173</sup> VwGH 16. März 1964, 2085/63 VwSlg 3047 F/1964.

<sup>174</sup> VfGH 27. Juni 1964, VfSlg 4764.

Rechtslage ausdrücklich ab.<sup>175</sup> Wie bereits dargestellt, hatte der VfGH in seiner Entscheidung im Jahr 1964 den damaligen Wortlaut von § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG insoweit verworfen, als er die Formulierung „*oder in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder*“ als verfassungswidrig aufgehoben hatte, weil er in der Zusammenschau von Ehegatten und Kindern allein aufgrund der verwandtschaftlichen Beziehungen eine sachlich nichtgerechtfertigte Ungleichbehandlung sah.<sup>176</sup>

Der VwGH führte in seinem Erkenntnis aus, dass die Formulierung einer Anteilsvereinigung „*in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder*“ noch die Auffassung nahegelegt oder unterstützt haben mochte, dass die Formulierung „in der Hand“ auch im Sinne einer mittelbaren, lediglich „wirtschaftlichen“ Verfügungsmacht (im Sinne einer Anteilsvereinigung im Rahmen eines Familienverbandes) verstanden werden könnte. Dieser Auffassung sei jedoch durch die Rechtsprechung des VfGH der Boden entzogen worden. Der VwGH befand, dass die Formulierung „*in der Hand des Erwerbers*“ nunmehr strikt auszulegen sei, und führte aus,

*„in der Hand“ eines Erwerbers befinden sich die Anteile nur dann, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben hat, nicht aber bereits dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehung immer auf diese Anteile – um im Bilde zu bleiben – „greifen“, d.h., allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte.<sup>177</sup>*

Die Steuerpflicht einer vom VwGH so bezeichneten „*wirtschaftliche Vereinigung*“ beziehungsweise eines „*wirtschaftlichen Erwerbs*“, das heißt eines Rechtsvorgangs, bei dem der Erwerber als wirtschaftlicher Machthaber aller Anteile auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erwirbt, lehnte der VwGH sodann auch unter dem Gesichtspunkt einer entsprechenden Anwendung von § 1 Abs 2 öGrEStG 1955 ab. Unter Verweis auf *Gassner*<sup>178</sup> zog der VwGH zur Begründung den rechtlichen Anknüpfungspunkt von § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG 1955 heran, der gerade nicht im Grundstückserwerb als solchem und damit auch nicht in einer dem rechtlichen Erwerb kraft Gesetzes gleichgestellten Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Grundstück bestehe, sondern in einem

---

<sup>175</sup> VwGH 14. Juni 1984, 82/16/0069; vgl zur Entwicklung der Rechtsprechungsänderung auch die Darstellung bei *Allgäuer/Wild*, Wirtschaftliche Anknüpfung bei der Anteilsvereinigung im Sinne der Grunderwerbsteuer, taxlex 2011, 281.

<sup>176</sup> VfGH 27. Juni 1964, VfSlg 4764.

<sup>177</sup> VwGH 14. Juni 1984, 82/16/0069 (Unterstreichungen im Original).

<sup>178</sup> *Gassner*, Anteilsvereinigung 25, 75.

„Durchgriff“ durch die Anteilsrechte (der grundstückshaltenden Gesellschaft) auf die Vermögensrechte an den Grundstücken der Gesellschaft, ohne dass hierbei eine Änderung an den Eigentumsverhältnissen des Grundstückes stattgefunden haben müsse.<sup>179</sup>

Ferner führte der VwGH seine Rechtsprechungslinie hinsichtlich der grunderwerbsteuerlichen Behandlung von Strukturen ins Feld, bei denen bereits bei Gesellschaftsgründung ein Anteil von einem Treuhänder gehalten wurde und dieser treuhändig gehaltene Anteil nunmehr auf den Treugeber übertragen wird. In derartigen Fällen habe der VwGH stets betont, dass erst durch die (rechtliche) Anteilsvereinigung Grunderwerbsteuer ausgelöst würde, nicht hingegen bereits durch die von Anfang an bestehende wirtschaftliche Verfügungsmacht in Gestalt des Treuhandverhältnisses. Es sei widersprüchlich, sowohl zunächst die „wirtschaftliche“ als auch sodann (neuerlich) die „rechtliche“ Anteilsvereinigung der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen. Mit Blick auf eine in der damaligen Literatur vertretene Auffassung, aufgrund des gegen den Treuhänder gerichteten Anspruchs des Treugebers auf Herausgabe des Treuguts eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 Nr 1 dGrEStG anzunehmen,<sup>180</sup> betonte der VwGH, dass eine einheitliche Auslegung des Merkmals *„Rechtsgeschäft, dass den Anspruch auf [...] begründet“*, in § 1 Abs 1 Z 1 und § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG 1955 notwendig sei. Da die herrschende Auffassung davon ausgehe, dass der Erwerb eines Grundstücks durch einen Treuhänder nicht unter § 1 Abs 1, sondern unter Abs 2 öGrEStG falle, könne die gleiche Formulierung im Rahmen des § 1 Abs 3 öGrEStG nicht so verstanden werden, dass bereits der aus dem Treuhandvertrag resultierende Anspruch des Treugebers auf Übertragung treuhändig gehaltener Geschäftsanteile eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG 1955 auslöse.<sup>181</sup>

Diese zu § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG 1955 ergangene Rechtsprechung hat der VwGH mit Erkenntnis vom 23. Januar 2003<sup>182</sup> sowie erneut mit Erkenntnis vom 5. April 2011<sup>183</sup> ausdrücklich auch auf § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG 1987 übertragen. In dem der Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt hatte ein Vater seinem Sohn *„beinahe den gesamten Geschäftsanteil“* an einer Gesellschaft unter *„Belassung eines ‚Zwerganteiles‘ an der Gesellschaft beim Vater, der diesen aber treuhändig für den Sohn“* halten sollte, übertragen. Ferner hatte der Vater dem Sohn einen Anspruch auf jederzeitige Abtretung des beim Vaters verblieben

<sup>179</sup> VwGH 14. Juni 1984, 82/16/0069.

<sup>180</sup> *Boruttau/Klein/Egly/Sigloch*, GrEStG<sup>10</sup> § 1 Rz 207 betreffend die Rechtslage in Deutschland.

<sup>181</sup> VwGH 14. Juni 1984, 82/16/0069.

<sup>182</sup> VwGH 23. Januar 2003, 2002/16/0228.

<sup>183</sup> VwGH 5. April 2011, 2010/16/0168.

„Zwerganteils“ eingeräumt.<sup>184</sup> Der VwGH betonte in seiner Entscheidung, dass er daran festhalte, dass sich die Anteile nur dann in der Hand eines Erwerbs befänden, wenn er selbst Eigentum hieran erworben habe, nicht hingegen, wenn der Erwerber allenfalls die Übertragung der Anteile an sich fordern könne. Erneut lehnte der VwGH eine „wirtschaftliche“ Anteilsvereinigung ab. Daher sei eine Treuhandgestaltung nicht geeignet den Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG 1987 (idF vor dem JStG 2018) zu erfüllen. Im Ergebnis wies der VwGH die Beschwerde gegen Entscheidung des UFS jedoch zurück. Der UFS hatte einen Missbrauch gemäß § 22 Bundesabgabenordnung<sup>185</sup> angenommen.<sup>186</sup> Da es sich bei der Frage, ob ein solcher Missbrauch vorliege, um eine von der zuständigen Behörde in freier Beweiswürdigung zu beurteilende Tatsachenfrage handele, sei diese der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle entzogen.<sup>187</sup>

#### 2.5.4.2 Reaktion der Literatur

Die österreichische Literatur schloss sich der Entscheidung des VwGH vom 14. Juni 1984 weitgehend an und ging daher von aus, dass für Zwecke des § 1 Abs 3 öGrEStG 1955/1987 ein unmittelbarer zivilrechtlicher Erwerb erforderlich ist.<sup>188</sup>

Allerdings entstand im Zusammenhang mit der oben erwähnten Entscheidung des UFS hinsichtlich der Zurückbehaltung von Zwerganteilen eine Diskussion in deren Zusammenhang sich auch einige Stimmen für eine stärker wirtschaftlich orientierte Betrachtung aussprachen.<sup>189</sup>

---

<sup>184</sup> VwGH 5. April 2011, 2010/16/0168.

<sup>185</sup> Vgl zum Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht generell und im Grunderwerbsteuerrecht im Speziellen grundlegend *Gassner*, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung? ÖStZ 1981, 262.

<sup>186</sup> UFS Innsbruck 25. Juni 2010, RV/0226-I/09; siehe hierzu *Petritz*, Vermeidung von Grunderwerbsteuer: Lösungen für die Praxis – Bedeutet eine UFS-Entscheidung das Ende von Treuhand- und Zwerganteilen? SKW 2010, 1032; *Kotschnigg*, Vermeidung einer Anteilsvereinigung durch Zurückbehalten eines Treuhandanteils als Missbrauch? Anmerkungen zur Entscheidung des UFS vom 25.6.2010, SWK 2011, 455.

<sup>187</sup> VwGH 5. April 2011, 2010/16/0168; vgl hierzu auch *Schilcher*, VwGH: Vermeidung der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 GrEStG durch Treuhandgestaltung als Missbrauch iSd § 22 BAO, ÖStZ 2011, 265; *Sedlacek*, Grunderwerbsteuerpflicht bei missbräuchlich gestalteten „99% + 1% Treuhand-Konstellationen“, *ecolex* 2011, 657; *Vondrak*, Missbrauch im GrEStG, *ecolex* 2011, 657; *Tumpel*, Anteilsvereinigung und doch (k)ein Missbrauch, *GES* 2011, 350; *Luegmair*, Vermeidung der Anteilsvereinigung als Missbrauchsfall iSd § 22 BAO: Sind „alle“ Anteile einer Gesellschaft wirklich immer „alle“ Anteile? *taxlex* 2011, 329; *Lang/Rzeszut*, Lösen Anteilsvereinigungen über mittelbare Beteiligungen Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 3 GrEStG aus? *ecolex* 2013, 911; *Kofler/Lehner*, Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG: Zurückbehaltung eines „Zwerganteiles“ als Missbrauch, *GES* 2011, 248.

<sup>188</sup> *Takacs*, GrEStG<sup>5</sup> § 1 Rz 10.4; siehe auch die Darstellung bei *Allgäuer/Wild*, *taxlex* 2011, 281.

<sup>189</sup> *Allgäuer/Wild*, *taxlex* 2011, 281 stellen etwa auf das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen ab.

#### 2.5.4.3 *StRefG 2015/2016*

Wie bereits ausgeführt (siehe oben, 2.1.4) hat der österreichische Bundesgesetzgeber mit dem StRefG 2015/2016 vom 15. August 2015<sup>190</sup> die grunderwerbsteuerlichen Regelungen im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung und der Anteilsvereinigung sowohl bei Personen- als auch Kapitalgesellschaft neu geordnet, um „*derzeit mögliche und praktizierte Steuervermeidungskonstruktionen*“ künftig zu vermeiden.<sup>191</sup> Der Steuergesetzgeber ließ also ausdrücklich erkennen, dass er eine Begrenzung von Vermeidungskonstruktionen bezweckte.

Zugleich erläuterte der Gesetzgeber jedoch, dass nach geltender Rechtslage eine Anteilsvereinigung nur bewirkt werde, wenn alle Anteile (das heißt 100%) zivilrechtlich in einer Hand vereinigt oder übertragen würden.<sup>192</sup>

Sodann erläuterte der Gesetzgeber, dass aufgrund der Neuregelung die erforderliche Beteiligungsquote auf lediglich 95% der Anteile herabgesenkt werde, wodurch die Verhinderung der Tatbestandserfüllung – etwa durch Zurückbehaltung von Zwerganteilen beziehungsweise dem Halten eigener Anteile durch die betroffene Gesellschaft – „*erschwert*“ werden solle.<sup>193</sup>

Sogleich wurde diese Aussage jedoch relativiert, indem ausgeführt wurde, der neue „*Tatbestand ist nur dann erfüllt, wenn ein unmittelbarer (zivilrechtlicher) Erwerb stattfindet oder dem Treugeber treuhändisch gehaltene Anteile zuzurechnen sind*“.<sup>194</sup>

#### 2.5.4.4 *Reaktion auf das StRefG 2015/2016 in der Literatur*

Im Zusammenhang mit der Neuordnung von § 1 öGrEStG durch das StRefG 2015/2016 setzte sich die Literatur in einer Vielzahl von Beiträgen mit der Neufassung auseinander. Unter anderem entwickelte sich in diesem Zusammenhang eine Diskussion zur Frage, wann ein Grundstück im Sinne von § 1 Abs 3 öGrEStG zum Vermögen einer Gesellschaft gehört. Konstruktivistisch beschränkte sich diese kontroverse Diskussion also auf die Steuerbarkeit

---

<sup>190</sup> öBGB I 2015/118.

<sup>191</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XV. GP 4/54.

<sup>192</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XV. GP 34/54.

<sup>193</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XV. GP 34/54.

<sup>194</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XV. GP 34/54.

der Figur des Unmittelbaren Erwerbs mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften<sup>195</sup>. Im Wesentlichen lässt sich die Diskussion<sup>196</sup> in der Literatur wie folgt kategorisieren:

*Bodis/Varro*<sup>197</sup> ebenso wie *Fellner*<sup>198</sup> gehen davon aus, dass in Ermangelung vorhandener Judikatur des VwGH auf die deutsche Rechtsauffassung zurückgegriffen werden könne, wonach keine zivilrechtlichen Maßstäbe anzulegen seien, sondern eine spezifisch grunderwerbsteuerlicher Zuordnung zu erfolgen habe. Sobald eine Gesellschaft einen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand – unabhängig davon, ob in Gestalt eines Haupt- oder Ergänzungstatbestandes – selbst verwirklicht habe, „gehöre“ ihr das so erworbene Grundstück.<sup>199</sup> Andernfalls stelle sich die Frage, wofür der Steuerpflichtige Grunderwerbsteuer zahle, wenn ihm nach dem Erwerbsvorgang das Grundstück im Sinne des öGrEStG nicht „gehöre“.<sup>200</sup> Unter Rückgriff auf den deutschen BFH<sup>201</sup> wird ausgeführt, dass der Ersatztatbestand des § 1 Abs 3 öGrEStG gerade nicht den Erwerb der Anteile als solches erfasse, sondern die durch den Anteilserwerb begründete eigenständige Zuordnung der der Gesellschaft gehörenden Grundstücke. Der „Anteilserwerb“ als solcher sei nämlich (isoliert gesehen) kein tauglicher Steuergegenstand im Rahmen der Rechtsverkehrsteuer „Grunderwerbsteuer“. Erst in Verbindung mit von der Gesellschaft gehaltenem Grundvermögen und der durch einen mittels Übertragung der Anteile an der Gesellschaft bewirkten Zuordnungswechsel würden Gesellschaftsanteile zum tauglichen Grunderwerbsteuergegenstand.<sup>202</sup>

Diese Auffassung hat in der Literatur eine recht heftige Ablehnung erfahren.<sup>203</sup> Offenbar hat auch der Fachsenat für Steuerrecht der KSW dieser Auffassung widersprochen.<sup>204</sup> Dreh- und Angelpunkt der Ablehnung ist hierbei die Rechtsprechung des VwGH<sup>205</sup>, wonach ein

---

<sup>195</sup> Vgl zu der Begrifflichkeit die Diskussion oben, unter 2.5.3 sowie Abbildung 4.

<sup>196</sup> Vgl zur Übersicht über den Streitstand auch *Pinetz/Zeiler*, *Anteilsvereinigung: Wann gehört ein Grundstück zum Vermögen der Gesellschaft? Zurechnung nach grunderwerbsteuerlichen Maßstäben*, SWK 2016, 1167.

<sup>197</sup> *Bodis/Varro*, *GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG)*, RdW 2016, 55.

<sup>198</sup> *Fellner*, *Grunderwerbsteuer*<sup>14</sup> § 1 Rz 304.

<sup>199</sup> *Bodis/Varro*, RdW 2016, 55.

<sup>200</sup> *Bodis/Varro*, *Anmerkung zu Plott/Vaishor, Ausgewählte Zweifelsfragen zur GrESt-Anteilsvereinigung in der Unternehmens- und Beratungspraxis*, RdW 2016, 512.

<sup>201</sup> BFH 25. August 2010 – II R 65/08 dBStBl II 2011, 225 (freilich betreffend § 1 Abs 3 dGrEStG).

<sup>202</sup> *Bodis/Varro*, RdW 2016, 512.

<sup>203</sup> *Plott/Vaishor*, *Ausgewählte Zweifelsfragen zur GrESt-Anteilsvereinigung in der Unternehmens- und Beratungspraxis*, RdW 2016, 439; *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, *GrEStG*<sup>14</sup> § 1 Rz 384d; *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, *GrEStG* § 1 Rz 888 f; *Jann/Ursprung-Steindl/Zehetmayer*, *Folgeprobleme der Grundstückszurechnung durch Anteilsvereinigung*, ÖStZ 2016, 623; *Wolf*, *Wann gehören Grundstücke zum Vermögen einer Gesellschaft? Legistische Klarstellung im Sinne der Steuerpflichtigen*, SWK 2018, 893.

<sup>204</sup> Vgl *Wolf*, SWK 2018, 893.

<sup>205</sup> VwGH 14. Juni 1984, 82/16/0069; vgl wörtliche Wiedergabe oben, unter 2.5.4.1.

mittelbarer Anteilserwerb nicht unter § 1 Abs 3 öGrEStG<sup>206</sup> fällt. Durch das StRefG 2015/2016 sei der Wortlaut insoweit nicht geändert worden, sodass sich hieran nichts geändert habe, zumal der Gesetzgeber im Rahmen des StRefG 2015/2016 trotz Anlehnung an § 1 Abs 3 dGrEStG offenbar bewusst auf die Übernahme der Wörter „*unmittelbar und mittelbar*“ verzichtet habe. Insofern wird auch auf die Erläuterungen verwiesen, wonach zur Tatbestandsverwirklichung ein „*unmittelbarer (zivilrechtlicher) Erwerb*“ erforderlich sei.<sup>207</sup>

Daher gehöre ein Grundstück nur dann zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn diese Gesellschaft einen Erwerb nach § 1 Abs 1 öGrEStG (das heißt das Grundstück selbst betreffend) verwirklicht habe.

Vereinzelt wird noch diskutiert, ob ein Erwerb nach § 1 Abs 2 öGrEStG eine Vermögenszugehörigkeit des betroffenen Grundstücks auslöst.<sup>208</sup> Eine Zuordnung auf Basis eines Ersatztatbestands nach § 1 Abs 2a und 3 öGrEStG wird jedoch klar abgelehnt, weil man andernfalls eine mittelbare Anteilsvereinigung „durch die Hintertür“<sup>209</sup> schaffen würde.

Ferner wird die Ablehnung mit der Systematik der Grunderwerbsteuerlichen Tatbestände begründet. Während § 1 Abs 1 öGrEStG (Wechsel der zivilrechtlichen Zuordnung) und § 1 Abs 2 öGrEStG (Übergang der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis) jeweils das Grundstück selbst betreffen, mithin auf den „*Rechtsverkehr mit Grundstücken*“ gerichtet seien, liege § 1 Abs 2a und Abs 3 öGrEStG erkennbar eine abweichende Zielrichtung zugrunde. § 1 Abs 2a und Abs 3 öGrEStG zielten auf die Veränderung der Eigentumsverhältnisse an einer grundstückshaltenden Gesellschaft (offenbar im Sinne eines „*Rechtsverkehrs mit Anteilen*“).<sup>210</sup> *Mechtler/Pinetz* folgern aus der insbesondere auch vom VwGH<sup>211</sup> anerkannten streng zivilrechtlichen Anknüpfung des Tatbestands, dass § 1 Abs 3 öGrEStG gerade nicht die Fiktion zugrunde liege, wonach etwa die Übertragung von

---

<sup>206</sup> Freilich betraf die Entscheidung des VwGH die Rechtslage im Juni 1973.

<sup>207</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XXV. GP Seite 34/54, Zu Artikel 6, zu Z 1 Tz 2.; dieses Argument wird sowohl gegen die Steuerbarkeit des Mittelbaren Erwerbs unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften (etwa *Jann/Ursprung-Steindl/Zehetmayer*, ÖStZ 2016, 623) als auch gegen die Steuerbarkeit des Unmittelbaren Erwerbs mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften vorgebracht (etwa *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 890).

<sup>208</sup> *Pinetz/Zeiler*, SWK 2016, 1167; *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>14</sup> § 1 Rz 384b; *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 889.

<sup>209</sup> In Gestalt einer/s unmittelbar Anteilsvereinigung/-erwerbs von mittelbar grundstückshaltenden Gesellschaften, vgl zu der Begrifflichkeit die Diskussion oben, unter 2.5.3 sowie Abbildung 4.

<sup>210</sup> *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 891; ähnlich: *Jann/Ursprung-Steindl/Zehetmayer*, ÖStZ 2016, 623.

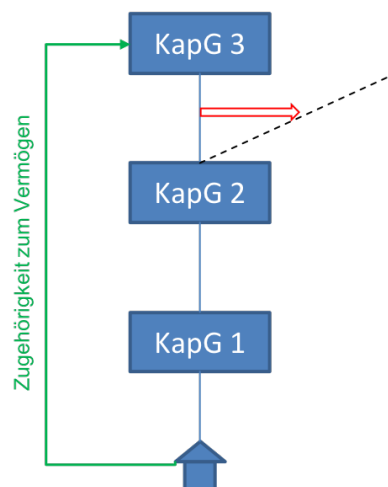
<sup>211</sup> VwGH 21. Januar 1982, 81/16/0021; 30. Mai 1985, 83/16/0157; 27. Juni 1985, 84/16/0194; 15. Dezember 1988, 87/16/0142.

mindestens 95% der Anteile an einer grundstückshaltenden Gesellschaft als Übertragung eines Grundstücks selbst anzusehen sei. § 1 Abs 3 öGrEStG beschränke sich vielmehr darauf, in typisierender Weise bestimmte Anteilsübertragungsvorgänge im Zusammenhang mit einer grundstückshaltenden Gesellschaft der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.<sup>212</sup>

Zuletzt werden eine Reihe von Schwierigkeiten im Umgang mit der Figur der/dem unmittelbaren Anteilsvereinigung/-erwerb vereinigter Anteile an mittelbar grundstückshaltenden Gesellschaften als Argument gegen die von *Bodis/Varro* und *Fellner* vertretene Grundstückszurechnung ins Feld geführt.<sup>213</sup>

So weisen *Jann/Ursprung-Steindl/Zehetmayer* zutreffenderweise darauf hin, dass ein derartiges Konzept auch innerhalb des Systems des § 1 Abs 3 öGrEStG zwingend dazu führe, dass ein Grundstück gleichzeitig mehreren Gesellschaften im Sinne von § 1 Abs 3 öGrEStG „gehört“. Würde nämlich die Grundstückszurechnung zu einer Obergesellschaft die Zugehörigkeit zum Vermögen der jeweiligen Untergesellschaften ausschließen, käme es zum absurden Ergebnis, dass ein Erwerb unterhalb der Obergesellschaft jedenfalls nicht nach § 1 Abs 3 öGrEStG steuerbar wäre, weil dieser das Grundstück nicht länger „gehören“ würde.<sup>214</sup> Die Übertragung der Anteile an der „grundstücksnäheren“ Gesellschaft (in der nachfolgenden Skizze KapG 2) wäre nicht Grunderwerbsteuerbar, während die Übertragung der Anteile an der „grundstücksfurtheren“ Gesellschaft (KapG 3) Grunderwerbsteuerbar wäre.

**Abbildung 5: Keine ausschließliche Zurechnung zur Obergesellschaft**



<sup>212</sup> Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 891.

<sup>213</sup> Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 891.

<sup>214</sup> Jann/Ursprung-Steindl/Zehetmayer, ÖStZ 2016, 623; dieses Problem ebenfalls aufzeigend: Pinetz/Zei-ler, SWK 2016, 1167.



Hingegen geht die Literatur, soweit ersichtlich, in diesem Zusammenhang einhellig davon aus, dass ein Mittelbarer Erwerb unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften<sup>215</sup> in Österreich nicht steuerbar ist.<sup>216</sup>

#### 2.5.4.5 *Auffassung des öBMF*

Der Neuordnung im Rahmen des StRefG 2015/2016<sup>217</sup> war Anlass für das öBMF zur geänderten Rechtslage in einer Information am 13. Mai 2016<sup>218</sup> Stellung zu nehmen, die aber keine Stellungnahme zur Frage der Steuerbarkeit eines Mittelbaren Erwerbs enthielt.

Im Nachgang zu dieser Information ergab sich offenbar weiterer Klärungsbedarf, sodass das öBMF eine „Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016, BMF-010206/0058“ entwarf, die – offensichtlich ohne offizielle Veröffentlichung – bereits im Entwurfsstadium im Umlauf war (nachfolgend *EI-Entwurf*).<sup>219</sup> Der EI-Entwurf umfasste unter anderem eine Textziffer 1.3, mit der Überschrift *„Zurechnung eines Grundstücks versus ‚mittelbare‘ Anteilsvereinigung“*. In dieser Textziffer legte das öBMF zuerst dar, dass das öGrEStG im Gegensatz zur deutschen Rechtslage keine mittelbare Anteilsvereinigung kenne. Vielmehr liege ein Anteilsübergang oder eine Anteilsvereinigung im Sinne von § 1 Abs 3 öGrEStG<sup>220</sup> nur vor, wenn 95% der Anteile an einer grundstückshaltenden Gesellschaft unmittelbar in der Hand einer Person oder einer Unternehmensgruppe vereinigt würden. Sodann wurde diskutiert, wann ein inländisches Grundstück nach der Auffassung des öBMF im Sinne des § 1 Abs 3 öGrEStG zum Vermögen einer Gesellschaft gehört. Unter wörtlicher Wiedergabe des Erkenntnisses des VwGH vom 1. Dezember 1987, in dem der VwGH ausführte, dass ein Grundstück bereits dann einer Gesellschaft gehöre, *„...wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach § 1 [ö]GrEStG Steuerpflicht begründet...“*<sup>221</sup>, wurde Textziffer 1.3 EI-Entwurf ausgeführt, dass die Zugehörigkeit eines inländischen Grundstücks für Zwecke des § 1 Abs 3

<sup>215</sup> Vgl zu der Begrifflichkeit die Diskussion oben, unter 2.5.3 sowie Abbildung 4.

<sup>216</sup> *Plott/Vaishor*, RdW 2016, 439; *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>14</sup> § 1 Rz 384d; *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 888 f; *Jann/Ursprung-Steindl/Zehetmayer*, ÖStZ 2016, 623; *Wolf*, SWK 2018, 893; *Bodis/Varro*, RdW 2016, 55; *Bodis/Varro*, RdW 2016, 512; *Bodis/Fiala/Lattner/Ofner* in SWK Spezial Steuerreform 2015/2016, 86 ff Tz 1.3.

<sup>217</sup> Und dem hier nicht weiter relevanten AbgÄG 2015; vgl hierzu *Schimmer/Stückler*, Änderungen der Grunderwerbsteuer durch das AbgÄG 2015 und durch das GG 2015, ÖStZ 2016, 5; *Schimmer/Stückler*, Update: Anteilsvereinigungen und -übertragungen nach dem AbgÄG 2015, ÖStZ 2016, 8.

<sup>218</sup> öBMF, Information vom 13. Mai 2016 – BMF-010206/0058-VI/5/2016.

<sup>219</sup> öBMF, Entwurf einer „Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016 – BMF-010206/0058“ (*EI-Entwurf*). Der EI-Entwurf ist dieser Arbeit als Anlage 4.3 beigelegt.

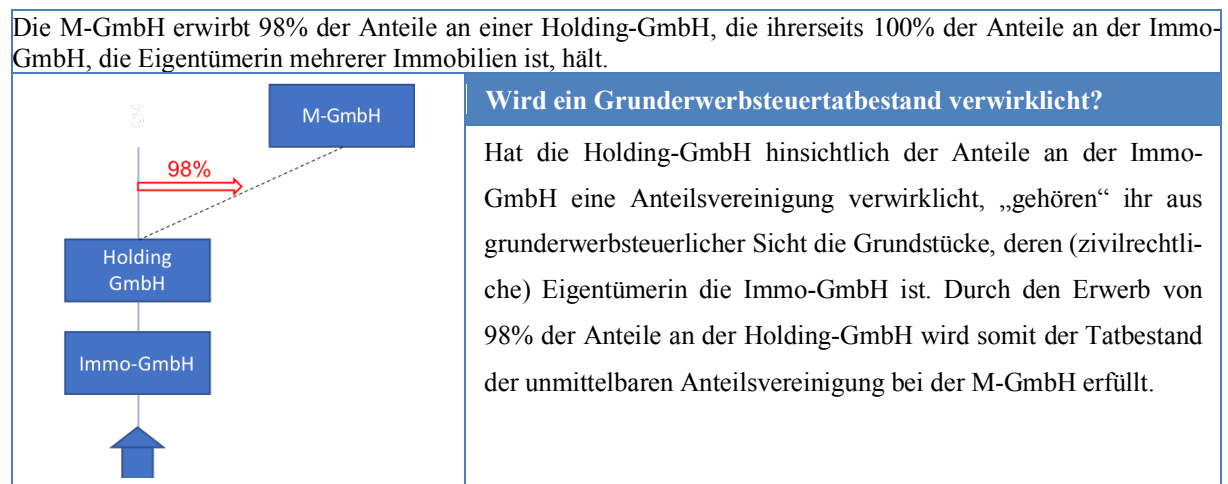
<sup>220</sup> Die Aussagen des öBMF beschränken sich nicht auf § 1 Abs 3 öGrEStG, sondern erstrecken sich auch auf § 1 Abs 2a öGrEStG. Die Thematik des § 1 Abs 2a öGrEStG wird für die Zwecke dieser Arbeit jedoch ausgeblendet.

<sup>221</sup> VwGH 1. Dezember 1987, 85/16/0111.

Z 1 öGrEStG nicht mit dem Begriff des (zivilrechtlichen) Eigentums gleichzusetzen sei. Vielmehr „gehöre“ ein Grundstück aus grunderwerbsteuerlicher Sicht jenen Personen, die im Hinblick auf dieses Grundstück einen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand nach § 1 Abs 1, 2 oder 3 öGrEStG erfüllt hätten.<sup>222</sup>

Das öBMF illustriert seine Rechtsauffassung anhand des folgenden Beispiels<sup>223</sup>:

### Abbildung 6: Beispiel aus Tz 1.3 des EI-Entwurfs



Mit Schreiben vom 4. Dezember 2017 veröffentlichte das öBMF die Ergänzung der Information des öBMF vom 13. Mai 2016 zum Grunderwerbsteuergesetz, BMF-010206/0058-VI/5/2016 (*Ergänzung der Information*).<sup>224</sup>

In Abweichung des EI-Entwurfs ist die Tz 1.3 in der Ergänzung der Information offenbar ersatzlos gestrichen worden. Die oben ausgeführte Auffassung ist also nicht Bestandteil der Ergänzung der Information.

Dies lässt zwei unterschiedliche Schlussfolgerungen zu. Entweder hält das öBMF an der in Tz 1.3 des EI-Entwurfs vertretenen Auffassung zur Grundstückszugehörigkeit nicht mehr fest beziehungsweise hat diese Auffassung niemals offiziell vertreten – immerhin ist der Entwurf offiziell nicht veröffentlicht worden – oder an der Auffassung wird weiterhin festgehalten, aber sie sollte aus welchen Gründen auch immer lediglich nicht Bestandteil der Ergänzung der Information werden.

<sup>222</sup> EI-Entwurf, Tz 1.3 (abgedruckt in Anlage 4.3 zu dieser Arbeit).

<sup>223</sup> EI-Entwurf, Tz 1.3 (abgedruckt in Anlage 4.3 zu dieser Arbeit).

<sup>224</sup> öBMF, Ergänzung der Information vom 13. Mai 2016 – BMF-010206/0058-VI/5/2016 vom 4. Dezember 2017 BMF-010206/0094-IV/9/2017.

#### 2.5.4.1 Reaktion der Rechtsprechung

Soweit ersichtlich existiert bislang keine Rechtsprechung zur Rechtslage seit dem StRefG 2015/2016.<sup>225</sup>

#### 2.5.4.2 JStG 2018

Am 9. April 2018, ca. 4 Monate nach Veröffentlichung der Ergänzung der Information, versandte das öBMF den Begutachtungsentwurf des JStG 2018, der unter anderem die Ergänzung von § 1 Abs 3 öGrEStG um einen neuen Satz 3 umfasste, wonach ein Grundstück nur dann zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, wenn die Gesellschaft das Grundstück zuvor durch einen Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs 2 oder Abs 3 öGrEStG erworben hat.<sup>226</sup>

Das den Begutachtungsentwurf erstellende öBMF begründet<sup>227</sup> die Ergänzung von § 1 Abs 3 öGrEStG wie folgt<sup>228</sup>:

*Die Grunderwerbsteuertatbestände des qualifizierten Grundstückswechsels (§ 1 Abs. 2a GrEStG 1987) und der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987) setzen voraus, dass Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, übertragen werden. In der Literatur wurde zuletzt kontroversiell diskutiert, ob ein Grundstück nur dann zugehörig ist, wenn die Gesellschaft einen Tatbestand nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987 erfüllt hat oder ob – unter Bezugnahme auf die Judikatur des VwGH (1.12.1987, 85/16/0111; 18.4.2012, 2009/16/0247) – auch die Erfüllung des Sondertatbestandes des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 (Anteilsvereinigung) die Grundstückszugehörigkeit vermittelt. Vor allem in letzterem Fall würde es zu einer „Aufspaltung“ der Verfügungsmacht an den betreffenden Grundstücken kommen, womit diese aus grunderwerbsteuerlicher Sicht mehreren Rechtsträgern (natürliche Personen, Gesellschaften oder Unternehmensgruppe) gehören könnten: Während die rechtliche Verfügungsmacht stets unmittelbar bei jener Gesellschaft verbleibe, die zivilrechtliche Eigentümerin der Grundstücke ist, gehe die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf denjenigen Rechtsträger über, der hinsichtlich dieser Grundstücke einen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand verwirklicht hat („wanderndes Grundstück“). Bei mehreren aufeinanderfolgenden Anteilswerbungen würde die wirtschaftliche Verfügungsmacht jeweils auf das oberste Glied der Beteiligungskette übergehen, somit auf jenen Rechtsträger, der zuletzt den Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt hat.*

*Es soll daher **klargestellt** werden, wie derartige Fälle grunderwerbsteuerrechtlich zu beurteilen sind und zwar dahingehend, dass Grundstücke nur dann zum Vermögen einer (Personen-)Gesellschaft gehören sollen, wenn sie durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben wurden. (Hervorhebung durch den Verfasser)*

Einerseits klärt das JStG 2018 die Frage der Vermögenszugehörigkeit für Zeiträume nach dem Inkrafttreten sowie der Anwendbarkeit des JStG 2018. Gemäß § 18 Abs 2r GrEStG idF

<sup>225</sup> Vgl <https://findok.bmf.gv.at> (Abruf am 26. September 2018).

<sup>226</sup> Siehe zum JStG 2018 oben 2.1.5.

<sup>227</sup> Die Begründung wurde in den Ministerialentwurf unverändert übernommen.

<sup>228</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XXV. GP 34/54, Zu Artikel 6, zu Z 1 Tz 2.

des JStG 2018 tritt § 1 Abs 3 öGrEStG idF des JStG 2018 mit Ablauf des Tages der Freigabe zur Abfrage im Bundesgesetzblatt in Kraft.

Andererseits lässt das JStG 2018 mit seiner Begründung zumindest Rückschlüsse auf die Rechtsauffassung des öBMF zu. Das den Begutachtungsentwurf und die spätere Regierungsvorlage verantwortende öBMF bezeichnet die Ergänzung ausdrücklich als klarstellend und nimmt damit auch zur Rechtslage vor dem JStG 2018 Stellung. Gerade in der Zusammenschau mit der Streichung von Tz 1.3 des EI-Entwurfs aus der später veröffentlichten Ergänzung der Information<sup>229</sup> wird deutlich, dass das öBMF auch für die Rechtslage vor dem JStG 2018 (mittlerweile) davon ausgeht, dass ein inländisches Grundstück nach einer Anteilsvereinigung/-erwerb nicht im Sinne von § 1 Abs 3 öGrEStG zum Vermögen des Erwerbers gehört (Unmittelbarer Erwerb einer mittelbar grundstückshaltenden Gesellschaft).

#### 2.5.4.3 *Eigene Auffassung*

Im Folgenden soll zuerst auf die Steuerbarkeit des Mittelbaren Erwerbs unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften eingegangen werden, um sodann hierauf aufbauend zu bewerten, ob der Unmittelbare Erwerb mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften (siehe Seite 54 ff) den Tatbestand des § 1 Abs 3 öGrEStG erfüllt.

In der Auseinandersetzung mit der vorliegenden Materie überrascht vor allem die einhellige Ablehnung der Steuerbarkeit der mittelbaren Anteilsvereinigung in Gestalt des **Mittelbaren Erwerbs unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften**.

Grundlage der Ablehnung ist die Rechtsprechung des VwGH aus dem Jahr 1984 betreffend § 1 Abs 3 öGrEStG 1955.

In seinem Erkenntnis aus dem Jahr 1984 begründet der VwGH die Ablehnung einer vom VwGH auch als „wirtschaftliche Anteilsvereinigung“ bezeichneten mittelbaren Anteilsvereinigung vor allem, weil durch den Wegfall der Worte „*oder in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder*“ die Worte „*in der Hand des Erwerbers allein*“ nunmehr (vermeintlich) isoliert seien. Im Erkenntnis des VwGH spielt der Begriff „*allein*“ jedoch augenscheinlich keine Rolle. Zentrale Aussage ist, dass die Worte „*in der Hand*“

---

<sup>229</sup> Siehe oben, 2.7.2.2.

(infolge des Wegfalls der oben genannten Formulierung) strikt auszulegen seien. Bei genauer Betrachtung stehen die Worte „*in der Hand des Erwerbers*“ aber nicht isoliert. Vielmehr stand ihnen im Juni 1973, dem der Entscheidung des VwGH zugrunde liegenden Zeitpunkt, gleichrangig die Formulierung „*oder in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Absatz 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen)*“ gegenüber. Gerade den Wegfall der auf eine gemeinsame Betrachtung von Ehegatten und Kinder abstellenden Formulierung als Anlass zur Rechtsprechungsänderung heranzuziehen, überrascht, weil der Terminus „*in der Hand*“ auch (weiterhin) in der gleichrangigen Tatbestandsalternative im Hinblick auf eine Mehrzahl von Rechtsträgern verwendet wird. Wenn aber eine Vereinigung (auch nach dem Wegfall der familienbezogenen Formulierung) „*in der Hand*“ einer Personenmehrheit möglich ist, stellt sich die Frage, ob dies nicht gerade eine auf eine Einzelperson abstellende Betrachtung ausschließt.

Auf der anderen Seite könnte man argumentieren, dass der Gesetzgeber in Gestalt der umsatzsteuerlichen Organschaft den einzigen Fall geregelt hat, bei dem das zivilrechtlich von verschiedenen Rechtsträgern gehaltene Eigentum (in einer Art wirtschaftlichen Betrachtung) zusammenzufassen ist.

Soweit der VwGH in seiner Entscheidung aus dem Jahr 1984 seine Rechtsprechung zu Treuhandfällen anführt, um eine mittelbare Anteilsvereinigung abzulehnen, sollte dieses Argument jedenfalls auf die Rechtslage seit dem StRefG 2015/2016 nicht mehr übertragbar sein. Denn mit der ausdrücklichen gesetzgeberischen Anordnung, dass treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile dem Treugeber zuzurechnen sind, hat der Gesetzgeber hier eine andere, von § 1 Abs 1 Z 1 und 2 öGrEStG abweichende Rechtslage geschaffen.

In der Tat sprechen die Gesetzesmaterialien zum StRefG 2015/2016 dafür, dass der Gesetzgeber eine mittelbare Anteilsvereinigung in Gestalt eines Mittelbaren Erwerbs unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften nicht schaffen wollte. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass der Meinung des Normgebers bei der Auslegung grundsätzlich keine entscheidende Bedeutung zukommt. Vielmehr steht die Norm mit ihrem Wortlaut, ihrer Systematik und ihrem Zusammenhang mit anderen Normen über der Meinung der Redaktoren, die nur im Zweifel die Vermutung der Richtigkeit hat.<sup>230</sup>

---

<sup>230</sup> Fellner, Grunderwerbsteuer<sup>14</sup> § 1 Rz 21 unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des OGH RIS-Justiz RS0008874.

Das entscheidende Argument gegen die Steuerbarkeit einer mittelbaren Vereinigung unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften sollte jedoch der Begriff „*allein*“ in der ersten Tatbestandsvariante des § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG darstellen. Wie bereits erwähnt, wird dem Begriff im Rahmen der Auslegung offenbar wenig bis keine Bedeutung beigemessen. Gerade die unterschiedliche Positionierung des Wortes in § 1 Abs 3 Nr 1 dGrEStG gegenüber § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG stellt aber die Frage, was hieraus folgt. Während in der deutschen Norm das Merkmal am Satzende steht und damit beide Tatbestandsvarianten umfasst („[...] *in der Hand des Erwerbers* [...] *allein vereinigt*“ sowie „*in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt*“), steht das Merkmal im österreichischen Wortlaut nur am Ende der ersten Tatbestandsvariante („[...] *in der Hand des Erwerbers allein [...] vereinigt*“) und gilt somit nicht für die zweite Tatbestandsvariante („[...] *in der Hand einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 vereinigt*“). In Deutschland ist also eine Vereinigung in der Hand einer Mehrzahl von Personen „*allein*“ möglich. Das legt nahe, dass der Begriff in Deutschland tatsächlich keine weitergehende, einschränkende Wirkung hat. Die unterschiedliche Verortung des Wortes im österreichischen Wortlaut legt jedoch eine andere Auslegung nahe. Es genügt für die Tatbestandsverwirklichung nicht, dass die Anteile „*in der Hand des Erwerbers*“ vereinigt werden. Sie müssen „*in der Hand des Erwerbers allein*“ vereinigt werden. Der Begriff des „*In-einer-Hand-allein*“-Vereinigungs scheint vielmehr eine weitergehende, einschränkende Bedeutung zu haben. Während man wirtschaftlich Anteile durchaus „*in einer Hand*“ vereinigen könnte, scheint jedoch eine wirtschaftliche, das heißt lediglich über andere Rechtsträger vermittelte, Zurechnung geradezu im Kontrast zu einer Vereinigung „*in einer Hand allein*“ zu stehen.<sup>231</sup> Daher überzeugt die Ablehnung einer mittelbaren Anteilsvereinigung auf Basis des „*Allein*“-Erfordernisses auch zur Rechtslage seit dem StRefG 2015/2016.

Es verbleibt daher die Frage, ob der **Unmittelbare Erwerb mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften** den Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG erfüllen kann.

Im Hinblick auf § 1 Abs 3 öGrEStG idF vor dem JStG 2018 ist *Bodis/Varro* und *Fellner* zuzustimmen, dass der Wortlaut der Norm einer derartigen Auslegung nicht entgegensteht.

---

<sup>231</sup> So offenbar auch *Allgäuer/Wild*, taxlex 2011, 281.

*Mechtler/Pinetz* ist zuzustimmen, dass der formalrechtliche Anknüpfungspunkt von § 1 Abs 3 öGrEStG der Rechtsvorgang „Anteilserwerb“ mit der Rechtsfolge Anteilsvereinigung oder Erwerb vereinigter Anteile ist. Und in der Tat war es das Ziel des Gesetzgebers in Gestalt des GrEStG 1940, eine typisierende Missbrauchsvermeidungsvorschrift zu schaffen.<sup>232</sup> Aus der Typisierung jedoch abzuleiten, dass insoweit kein fiktiver Rechtsträgerwechsel in Bezug auf das Grundstück eintritt, leuchtet gerade im Hinblick auf die Rechtsgeschäftssteuer Grunderwerbsteuer nicht ein. Vielmehr hat der Gesetzgeber den Vorgang des Erwerbs (bis zum StRefG 2015/2016) aller Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, doch gerade mit dem Erwerb eines Grundstücks insoweit gleichgestellt, als beide Vorgänge Grunderwerbsteuer auslösen. Daher liegt § 1 Abs 3 öGrEStG immer der mittelbare Übergang des einzelnen, der Gesellschaft, deren Anteile betroffen sind, gehörenden Grundstücks zugrunde. *Fellner* bezeichnet dies zurecht als mittelbaren Erwerb eines zum Vermögen der Gesellschaft gehörenden Grundstücks.<sup>233</sup> Diese nicht streng-zivilrechtliche, sondern vielmehr wirtschaftliche Grundstücksbetrachtung<sup>234</sup> ist durch die Absenkung der zur Tatbestandserfüllung erforderlichen Beteiligungsquote auf lediglich 95% im Rahmen des StRefG 2015/2016 eher verstärkt worden.

Wie bereits dargestellt, trifft es zu, dass eine verlängerte Vermögenszugehörigkeit von Grundstücken notwendigerweise zu der gleichzeitigen Zurechnung eines Grundstücks zum Vermögen mehrerer Rechtsträger führen kann. Dies würde nach hier vertretener Auffassung jedoch der Systematik des Grunderwerbsteuerrechts nicht widersprechen. Denn der Systematik des § 1 öGrEStG ist es inhärent, dass ein und dasselbe Grundstück auf verschiedenen Ebenen Grunderwerbsteuer auslösen kann. So kann der zivilrechtliche Eigentümer (relevant im Rahmen des Abs 1 Z 1 und 2) vom Inhaber der rechtlichen und wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis (relevant im Rahmen des Abs 2) und erst recht vom „mittelbaren“ oder fiktiven Grundstückseigentümer im Sinne des § 1 Abs 3 öGrEStG abweichen. Wenngleich eine mehrfache Grundstückszurechnung die Handhabung der Vorschrift durch den Normanwender sicherlich erschweren würde, kann dies kein probates Argument für Zwecke der Rechtsauslegung sein.

---

<sup>232</sup> Begründung GrEStG 1940 dRStBl 1940, 392.

<sup>233</sup> *Fellner*, Grunderwerbsteuer<sup>14</sup> § 1 Rz 302.

<sup>234</sup> Die wirtschaftliche Betrachtung des Grundstücks ist jedoch streng zu unterscheiden von der Betrachtung des Rechtsvorgangs. Der Rechtsvorgang „Anteilserwerb“ mit der Folge der Vereinigung in der Hand des Erwerbers allein ist nach hier vertretender Auffassung streng zivilrechtlich zu betrachten (hierzu siehe die Ausführungen hinsichtlich des Mittelbaren Erwerbs unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften, siehe oben Seite 53 ff).

Daher wäre es zur Rechtslage des § 1 Abs 3 öGrEStG idF vor dem JStG 2018 nach hier vertretener Auffassung durchaus möglich, die Steuerbarkeit eines Unmittelbaren Erwerbs lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften anzunehmen.

Da die Finanzverwaltung allerdings (mittlerweile) ebenfalls davon ausgeht, dass ein Unmittelbarer Erwerb lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften nicht gemäß § 1 Abs 3 öGrEStG steuerbar ist, mithin eine für den Steuerpflichtigen günstige Position einnimmt, ist es eher unwahrscheinlich, dass es hierzu Rechtsmittelverfahren gibt. Daher wird der VwGH wohl keine Gelegenheit erhalten, sich hierzu zu äußern und ggf. eine abweichende Rechtsauffassung einzunehmen.

Für die Rechtslage des § 1 Abs 3 öGrEStG idF des JStG 2018 ist die Frage hingegen anderweitig entschieden. Danach gehört ein inländisches Grundstück kraft ausdrücklicher Legaldefinition nur dann im Sinne von § 1 Abs 3 (sowie § 1 Abs 2a) öGrEStG zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn die Gesellschaft das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs 1 oder 2 erworben hat.

#### 2.5.4.4 *Fazit*

Wie sich zeigt, haben sich bei der Frage der Steuerbarkeit eines lediglich Mittelbaren Erwerbs von Anteilen an Gesellschaften, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, die Rechtslagen in Österreich und Deutschland massiv auseinanderentwickelt.

In Deutschland ist der Mittelbare Erwerb von Anteilen an Gesellschaften, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, steuerbar. Bei der Analyse kann man die Steuerbarkeit dieser mittelbaren Anteilsvereinigung beziehungsweise des mittelbaren Erwerbs vereiniger Anteile in zwei unterschiedliche Fälle kategorisieren, nämlich

- einerseits den Unmittelbaren Erwerb von Anteilen an einer mittelbar grundstückshaltenden Gesellschaft, und
- andererseits den Mittelbaren Erwerb von Anteilen an einer unmittelbar grundstückshaltenden Gesellschaft.

Ist einer dieser beiden Fälle gegeben, ist der Vorgang gemäß § 1 Abs 3 dGrEStG Grunderwerbsteuerbar.



Hingegen ist in Österreich ein Mittelbarer Erwerb von Anteilen an Gesellschaften, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, jedenfalls gemäß § 1 Abs 3 öGrEStG idF des JStG 2018 ausgeschlossen. Zur Rechtslage *vor* dem JStG 2018 sehen sowohl die herrschende Meinung in der Literatur als auch die Finanzverwaltung ebenfalls keine Steuerbarkeit. Nach hier vertretener Auffassung kann man hinsichtlich der Rechtslage vor dem JStG 2018 jedoch eine Steuerbarkeit des Mittelbaren Erwerbs unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften mit guten Argumenten bejahen.

## **2.6 Steuerbarkeit des Erwerbs von Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften infolge eines Zwischengeschäfts**

### **2.6.1 Problemdarstellung**

Nachdem herausgearbeitet wurde, dass in Österreich ein Mittelbarer Erwerb von grundstückshaltenden Gesellschaften weder in der Form des Mittelbaren Erwerbs unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften noch (zumindest ab der Rechtslage seit dem JStG 2018) in Form des Unmittelbaren Erwerbs mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften steuerbar sein sollte, stellt sich die Frage, ob es möglich ist, Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, zu erwerben, ohne dass im Hinblick auf den Erwerber Grunderwerbsteuer anfällt. Diese Frage stellt sich vor allem in sog. Drei-Parteien- oder Dreiecksachverhalten.

Zur besseren Illustration soll die Analyse anhand eines Beispiels erfolgen. Man stelle sich daher folgenden Dreiecks-Sachverhalt<sup>235</sup> vor:

Die A-GmbH hielt ursprünglich 100% der Anteile an der B-GmbH, die Eigentümerin verschiedener inländischer Grundstücke war.

Zum Zeitpunkt X<sub>1</sub> schloss die A-GmbH einen unter verschiedenen aufschiebenden Bedingungen stehenden Kaufvertrag mit der C-GmbH über sämtliche Anteile an der B-GmbH. Laut Kaufvertrag hatte die C-GmbH das Recht, vor dem Vollzug des Vertrags wahlweise sich selbst oder eine andere Gesellschaft ihrer Unternehmensgruppe als Käuferin zu benennen. Im Fall der Benennung einer anderen Gesellschaft sollte diese Gesellschaft die Übereignung an sich fordern dürfen.

Zum Zeitpunkt X<sub>2</sub>, nach Bedingungseintritt, aber noch vor dem Vollzug des Kaufvertrags, benannte die C-GmbH ihre Tochter, die D-GmbH, als Erwerberin.

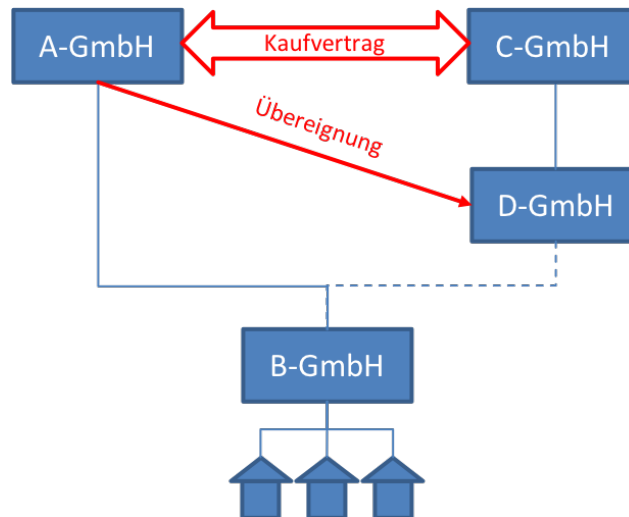
---

<sup>235</sup> In Anlehnung an BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748; in Abweichung zum Entscheidungssachverhalt (i) sollen hier ausschließlich inländische Kapitalgesellschaften betroffen sein, (ii) soll hier die unmittelbar grundstückshaltende Gesellschaft übertragen werden, (iii) soll die Kaufvertragspartei auch sich selbst als Anteilserwerberin benennen können, oder (iv) ein Änderungsvertrag zur Ausübung des Benennungsrechts außen vor bleiben.

Zum Zeitpunkt X<sub>3</sub> übertrug dann die A-GmbH ihre sämtlichen Anteile an der B-GmbH an die D-GmbH.

Die Frage ist, ob auch im Verhältnis zur D-GmbH Grunderwerbsteuer ausgelöst wird.

**Abbildung 7: Beispiel zur Steuerbarkeit von anteilsbezogenen Zwischengeschäften**



## 2.6.2 Analyse nach deutschem Recht

Ursprünglich hielt die A-GmbH sämtliche Anteile an der B-GmbH, zu deren Vermögen inländische Grundstücke gehören. Damit hielt die A-GmbH bereits mindestens 95% der Anteile an einer grundstückshaltenden Gesellschaft. Es handelt sich bei den Anteilen der A-GmbH an der B-GmbH somit um bereits vereinigte Anteile im Sinne von § 1 Abs 3 dGrEStG. Diese werden insgesamt übertragen, sodass der Vorgang allenfalls als Erwerb bereits vereinigter Anteile nach § 1 Abs 3 Nr 3 oder 4 dGrEStG Grunderwerbsteuerbar sein kann.

### 2.6.2.1 Steuerbarkeit nach § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG

Voraussetzung für die Steuerbarkeit nach § 1 Abs 3 Nr 3 GrEStG ist ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung der vereinigten Anteile begründet. § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG fingiert nach der übereinstimmenden Auffassung der Rechtsprechung<sup>236</sup> und der Literatur<sup>237</sup> einen Grundstücksübergang von dem Veräußerer der Anteile auf den Erwerber und rechnet

<sup>236</sup> BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748; 11. Juni 2008 – II R 55/06, BeckRS 2008, 25013911.

<sup>237</sup> Pahlke in Pahlke/Franz, GrEStG<sup>6</sup> § 1 Rz 317; Meßbach-Hönsch in Boruttau, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 944; Hofmann, GrEStG<sup>11</sup> § 1 Rz 135.

dem Erwerber die der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar gehörenden Grundstücke grunderwerbsteuerrechtlich zu.

Als Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung der vereinigten Anteile begründet, kommt hier in erster Linie der Kaufvertrag in Betracht. Allerdings ist die D-GmbH keine Partei des Kaufvertrags. Hieran ändert auch die Ausübung des Benennungsrechts zugunsten der D-GmbH durch die C-GmbH nichts.

Sodann stellt sich die Frage, ob durch die Ausübung des Benennungsrechts zugunsten der D-GmbH der Tatbestand des § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG erfüllt wird. Dem Wortlaut von § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG entsprechend muss das Rechtsgeschäft den Anspruch auf Übertragung jedoch „begründen“. Nicht tatbestandsmäßig ist hingegen die Abtretung eines bereits bestehenden Übertragungsanspruchs oder die Begründung der Verpflichtung hierzu. Derartige auch „Zwischengeschäfte“ genannte Rechtsvorgänge werden von der Vorschrift nicht erfasst.<sup>238</sup> Dies ergibt insbesondere der Vergleich mit § 1 Abs 1 Nr 5 bis 7 dGrEStG, wo sich der Gesetzgeber entschieden hat, unmittelbar grundstücksbezogene Zwischengeschäfte durch eigenständige Regelungen ausdrücklich der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.<sup>239</sup> Eine vergleichbare Regelung für Anteile an grundstückshaltenden Gesellschaften fehlt allerdings im Rahmen von § 1 Abs 3 dGrEStG.

Die Benennung der D-GmbH als Erwerberin der Anteile bewirkt aber nichts anderes als den Übergang des bereits in der Person der B-GmbH entstandenen Anspruchs auf Übertragung der Anteile auf die D-GmbH. Denn jedenfalls dann, wenn eine zur Ausübung des Benennungsrechts berechtigte Kaufvertragspartei sich selbst oder einen Dritten benennen kann (sog. „Oder-Kauf“), wird davon ausgegangen, dass diese Kaufvertragspartei einen Anspruch auf Übereignung erlangt hat.<sup>240</sup> Da die Ausübung des Benennungsrechts nach Eintritt sämtlicher Bedingungen erfolgt<sup>241</sup>, ist die Grunderwerbsteuer aufgrund des Kaufvertrags daher im Hinblick auf die C-GmbH gemäß § 1 Abs 3 Nr 3 in Verbindung mit § 14 Nr 1 dGrEStG bereits entstanden.

---

<sup>238</sup> BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748.

<sup>239</sup> BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748; *Fischer in Boruttau*, GrEStG<sup>17</sup> § 1 Rz 953; *Hofmann*, GrEStG<sup>11</sup> § 1 Rz 137; *Behrens/Bielinis*, Verwirklichung von § 1 Abs. 3 Nr. 3 oder Nr. 4 oder Abs. 3a GrEStG infolge Anteilsbezogener Zwischengeschäfte? Zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Köln vom 26.3.2014, 5 K 235/11, UVR 2015, 91.

<sup>240</sup> *Hofmann*, GrEStG<sup>11</sup> § 1 Rz 70; *Fischer in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 248, 462; FG Köln 15. Juli 2009 – 5 K 683/06, BeckRS 26029365 (nrk).

<sup>241</sup> Die Frage, welche Auswirkung eine Ausübung des Benennungsrechts vor Bedingungseintritt hat, kann deshalb hier dahinstehen.

Die Benennung der D-GmbH als Erwerberin der Anteile stellt sich daher als derivativer Erwerb des zuvor bereits in der Person der C-GmbH entstandenen Anspruchs auf Übertragung der Anteile an der B-GmbH dar. Daher wird im Hinblick auf die D-GmbH keine Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG ausgelöst.

#### 2.6.2.2 *Entsprechende Anwendung eines Zwischenerwerbstatbestands?*

Der Vergleich mit den Zwischenerwerbstatbeständen in § 1 Abs 1 Nr 5 bis 7 dGrEStG drängt die Frage auf, ob nicht eine entsprechende Anwendung auf Anteilserwerbe möglich ist. Eine solche hat der BFH aber unter Hinweis auf die Wortlautgrenze eindeutig abgelehnt.<sup>242</sup> Hintergrund hierfür ist, dass nach deutschem Verständnis im Wege der Rechtsfortbildung über den möglichen Wortsinn des Gesetzes hinaus Steuertatbestände nicht ausgeweitet und keine neuen Steuertatbestände geschaffen werden dürfen.<sup>243</sup> Insoweit ist eine Rechtsfortbildung, insbesondere im Wege der Analogie, unzulässig.<sup>244</sup>

#### 2.6.2.3 *Steuerbarkeit nach § 1 Abs 3 Nr 4 dGrEStG*

Sodann stellt sich die Frage, ob der Erwerb der Anteile an der B-GmbH durch die D-GmbH nach § 1 Abs 3 Nr 4 dGrEStG Grunderwerbsteuerbar ist. Nach § 1 Abs 3 Nr 4 dGrEStG unterliegt der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95% der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen der Grunderwerbsteuer. Negatives Tatbestandsmerkmal ist jedoch, dass dem Übergang kein schuldrechtliches Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übertragung der Anteile im Sinne des § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG begründet. Den Zweck dieser Einschränkung sieht der BFH darin, dass sowohl Veräußerer als auch Erwerber vor einer doppelten Grunderwerbsteuer geschützt werden sollen, die lediglich dadurch entstünde, dass ein zuvor bereits begründetes schuldrechtliches Rechtsgeschäft, das bereits nach § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt, erfüllt wird.

Schuldrechtliches Rechtsgeschäft, das der Übertragung der Anteile an die D-GmbH vorausgegangen ist, war der Kaufvertrag. Hierdurch hat die C-GmbH einen Anspruch auf Übertragung der Anteile an der B-GmbH auf einen von ihr zu benennenden Erwerber (sich oder

---

<sup>242</sup> BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748.

<sup>243</sup> *Drüen* in *Tipke/Kruse* (Hrsg), Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung (Loseblatt, 127. Lieferung) § 4 AO Rz 360 ff mwN.

<sup>244</sup> *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO<sup>127</sup> § 4 AO Rz 360 ff mwN.

einen Dritten) erhalten. Allerdings wurde der Kaufvertrag zwischen der A-GmbH und der C-GmbH geschlossen. Hingegen war die D-GmbH keine Partei dieses Vertrags.

Aufgrund der fehlenden Beteiligung der D-GmbH am vorausgegangenen schuldrechtlichen Geschäft lehnte das erstinstanzliche FG Köln die Sperrwirkung des Kaufvertrags im Rahmen des § 1 Abs 3 Nr 4 dGrEStG noch ab.<sup>245</sup>

Dies sah der BFH in der Revision anders. Nach Auffassung des BFH erfüllt der Kaufvertrag die Voraussetzungen des § 1 Abs 1 Nr 3 dGrEStG und entfaltet somit auch im Verhältnis zur D-GmbH Sperrwirkung für den Tatbestand des § 1 Abs 3 Nr 4 dGrEStG.<sup>246</sup> Hierbei stützt sich der BFH auf dieselben Grundsätze, die – Grundstücke unmittelbar betreffend – im Rahmen des § 1 Abs 1 Nr 2 dGrEStG für den Eintritt in einen bereits bestehenden Grundstückskaufvertrag gelten. In diesen Fällen unterliegt die Auflassung ungeachtet der Personenverschiedenheit der am Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft Beteiligten nicht nach § 1 Abs 1 Nr 2 dGrEStG der Besteuerung, weil dem Verfügungsgeschäft<sup>247</sup> ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet hat, vorausgegangen ist.<sup>248</sup>

Das FG Bremen hat hierzu bereits am 11. Juni 2003<sup>249</sup> entschieden, dass der Tatbestand des § 1 Abs 1 Nr 2 dGrEStG auch dann gesperrt sei, wenn der Grundstückserwerber keine Partei des der Auflassung zugrunde liegenden Kaufvertrag (als Verpflichtungsgeschäft im Sinne von § 1 Abs 1 Nr 1 GrEStG) war. § 1 Abs 1 Nr 2 dGrEStG sei immer schon dann ausgeschlossen, wenn überhaupt durch die Auflassung ein Übereignungsanspruch erfüllt werde.<sup>250</sup>

Diese im Verhältnis von Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft betreffend Grundstücke im Rahmen von § 1 Abs 1 Nr 1 dGrEStG und § 1 Abs 1 Nr 2 dGrEStG entwickelten Grundsätze gelten nach Auffassung des BFH auch im Verhältnis der denselben Regelungsgehalt für

---

<sup>245</sup> FG Köln 26. März 2014 – 5 K 235/11 (nrk), DStR 2014, 2292.

<sup>246</sup> BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748; ebenso: *Mückl/München*, Das Benennungsrecht des Erwerbers im Rahmen von M&A-Transaktionen als „Gründerwerbsteuerfalle“? Zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Köln vom 26.3.2014, 5 K 235/11, DStR 2014, 2273.

<sup>247</sup> In Deutschland die Auflassung gemäß § 873 BGB.

<sup>248</sup> BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748; FG Bremen 11. Juni 2003 – 2 K 639/02 (1), BeckRS 2003, 26015093; *Fischer in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 21; *Pahlke in Pahlke/Franz*, GrEStG<sup>6</sup> § 1 Rz 98.

<sup>249</sup> FG Bremen 11. Juni 2003 – 2 K 639/02 BeckRS 2003, 26015093.

<sup>250</sup> FG Bremen 11. Juni 2003 – 2 K 639/02 BeckRS 2003, 26015093 mit Verweis auf *Fischer in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 21 (beziehungsweise die insoweit gleichlautende Voraufgabe).

vereinigte Anteile an grundstückshaltenden Gesellschaften aufweisenden § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG und § 1 Abs 3 Nr 4 dGrEStG zueinander.<sup>251</sup>

Die Rechtsauffassung des BFH, der sich die deutsche Finanzverwaltung durch die Veröffentlichung der Entscheidung im deutschen Bundessteuerblatt angeschlossen hat, führt zu dem überraschenden Ergebnis, dass die D-GmbH zwar zivilrechtliche Inhaberin der Anteile an der grundstückshaltenden B-GmbH geworden ist, jedoch im Verhältnis zur D-GmbH niemals Grunderwerbsteuer ausgelöst wurde.

Dieses Ergebnis wird dadurch bestätigt, dass der BFH einen fiktiven Erwerb der Grundstücke von der A-GmbH gemäß § 1 Abs 3 Nr 4 dGrEStG ausschließt, weil zuvor in Gestalt des Kaufvertrags ein fiktiver Erwerb der Grundstücke durch die C-GmbH stattgefunden hat. Da die Grundstücke für Grunderwerbsteuerzwecke bereits fiktiv der C-GmbH zuzurechnen sind, kann die A-GmbH sie nicht noch einmal fiktiv übertragen.<sup>252</sup> Aber wenn die A-GmbH die Grundstücke nicht mehr für Grunderwerbsteuerzwecke fiktiv übertragen kann, dann kann die D-GmbH sie auch nicht mehr fiktiv für Grunderwerbsteuerzwecke (von der A-GmbH) erwerben.

#### 2.6.2.4 *Fazit*

Nach deutscher Rechtslage löst der Vorgang also nur einmal Grunderwerbsteuer aus, nämlich gemäß § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG im Hinblick auf den zwischen der A-GmbH und der C-GmbH geschlossenen Kaufvertrag. Hingegen wird im Hinblick auf die D-GmbH keine Grunderwerbsteuer ausgelöst.

Dies ist nicht nur mit Bezug darauf bedeutsam, wie oft Grunderwerbsteuer ausgelöst wird, sondern auch darauf, wer die Grunderwerbsteuer schuldet. Die Steuerschuldnerschaft ist in § 13 dGrEStG geregelt. Der Katalog des § 13 dGrEStG regelt zwar in § 13 Nr 5 GrEStG die Steuerschuldnerschaft „*bei der Vereinigung von mindestens 95 vom Hundert der Anteile an einer Gesellschaft in der Hand a) eines Erwerbers ...*“. Hiermit ist aber nach deutschem Verständnis lediglich die Anteilsvereinigung im Sinne von § 1 Abs 3 Nr 1 und 2 dGrEStG gemeint. Hingegen fällt der Erwerb vereinigter Anteile gemäß § 1 Abs 3 Nr 4 und 5

---

<sup>251</sup> BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748.

<sup>252</sup> BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748.

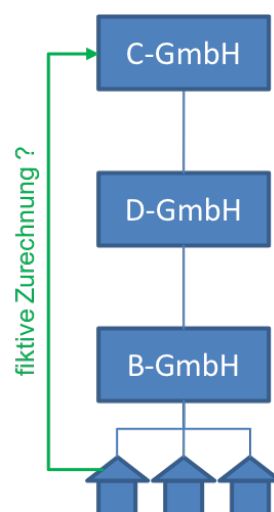
dGrEStG nicht hierunter.<sup>253</sup> Daher kommt insoweit der Auffangtatbestand des § 13 Nr 1 dGrEStG zu Anwendung, wonach „regelmässig“, das heißt in allen nicht speziell geregelten Fällen, die an einem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen Steuerschuldner sind.

Da es hier lediglich zu einem einzigen steuerbaren Vorgang nach § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG kommt, richtet sich die Steuerschuldnerschaft nach § 13 Nr 1 dGrEStG. Danach sind die an dem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen Steuerschuldner. Im Beispielfall sind dies ausschließlich die A-GmbH und die C-GmbH, nicht jedoch die D-GmbH.

#### 2.6.2.5 Folgen

Wie gezeigt, gehört ein Grundstück nach deutschem Verständnis zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn es der Gesellschaft aufgrund eines unter § 1 Abs 1, 2, 3, oder 3a dGrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist.<sup>254</sup> Da die D-GmbH keinen Erwerbsvorgang erfüllt hat, ist ihr das Grundstück grunderwerbsteuerlich nicht zuzurechnen. Allerdings hat die C-GmbH einen Erwerbsvorgang gemäß 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG erfüllt, sodass das zivilrechtlich von der B-GmbH gehaltene Grundstück im Sinne von § 1 Abs 3 dGrEStG im Vermögen der C-GmbH ist. Es kommt zu der Folge, dass das Grundstück „an der D-GmbH“ vorbei zuzurechnen ist.

**Abbildung 8: Fiktive Grundstückszurechnung nach BFH?**



<sup>253</sup> BFH 3. April 1974 – II 186/65 dBStBl II 1974, 643; *Viskorf in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 13 Rz 44.

<sup>254</sup> Siehe oben, 2.5.2.

Fraglich ist, ob diese Zurechnung „an der D-GmbH vorbei“ zu einer Besteuerungslücke führt.

Würde die D-GmbH ihre mindestens 95% der Anteile an der D-GmbH an einen Erwerber veräußern, würde es sich (aus Sicht des jeweiligen Erwerbers) um den Erwerb vereinigter Anteile handeln, sodass das betreffende Verpflichtungsgeschäft gemäß § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG Grunderwerbsteuer auslösen sollte. Für die Steuerbarkeit der Veräußerung der Anteile an der D-GmbH ist es nicht erforderlich, dass sich das Grundstück im Sinne des § 1 Abs 3 dGrEStG im Vermögen der Veräußerin befindet.

Würde die C-GmbH hingegen ihrerseits mindestens 95% der Anteile an der D-GmbH an einen Erwerber veräußern, käme es zu dem speziellen Fall, dass nur eine der beiden Formen der mittelbaren Anteilsveräußerung vorliegt. Der Grund hierfür ist, dass unterschiedliche Gesellschaften betrachtet werden.

- Im Rahmen des Unmittelbaren Erwerbs mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften wären die Anteile an der D-GmbH Erwerbsgegenstand. Da die Grundstücke der B-GmbH nicht im Sinne von § 1 Abs 3 dGrEStG zum Vermögen der D-GmbH gehören würden, wäre durch einen Erwerb der Anteile an der D-GmbH insoweit der Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 3 dGrEStG nicht erfüllt.
- Im Rahmen der Figur des Mittelbaren Erwerbs unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften wäre der Erwerbsgegenstand jedoch die Anteile an der B-GmbH. Diese würden mittelbar (über die D-GmbH) erworben. Da sich die Grundstücke unmittelbar im Vermögen der B-GmbH befänden, wäre der Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 3 dGrEStG insoweit also erfüllt.<sup>255</sup>

Eine Besteuerungslücke sollte sich also nicht ergeben.

### **2.6.3 Analyse nach österreichischem Recht**

Wie gezeigt<sup>256</sup>, folgt das öGrEStG der gleichen Systematik wie das dGrEStG und zwar sowohl hinsichtlich der Unterscheidung von Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft betreffend Grundstücke (§ 1 Abs 1 Z 1 und 2 öGrEStG), Anteilsvereinigungen (§ 1 Abs 3 Z 1 und

---

<sup>255</sup> Das gleiche würde im Fall der Veräußerung mindestens 95% der Anteile an der C-GmbH an einen Erwerber gelten.

<sup>256</sup> Siehe oben, 2.3.



2 öGrEStG) und des Erwerbs vereinigter Anteile (§ 1 Abs 3 Z 3 und 4 öGrEStG) als auch hinsichtlich Zwischengeschäfte in § 1 Abs 1 Z 3 bis 5 öGrEStG.

Auch nach österreichischem Recht handelt es sich beim Erwerb der Anteile an der B-GmbH um den Erwerb bereits vereinigter Anteile, sodass eine Steuerbarkeit nur nach Maßgabe von § 1 Abs 3 Z 3 oder 4 öGrEStG in Betracht kommen sollte.

#### 2.6.3.1 Steuerbarkeit nach § 1 Abs 3 Z 3 öGrEStG

Im Wesentlichen entspricht die Rechtsauslegung von § 1 Abs 3 Z 3 öGrEStG der Auslegung des insoweit wortgleichen § 1 Abs 3 Nr 3 dGrEStG.<sup>257</sup> Auch in Österreich wird aus dem Wortlaut, wonach der Anspruch auf Übertragung der vereinigten Anteile „begründet“ werden muss, abgeleitet, dass es sich um einen originären Übertragungsanspruchserwerb handeln muss. Ein derivativer Erwerb ist nicht tatbestandsmäßig.<sup>258</sup>

Auch in Österreich bewirkt das Recht einer Partei des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts, sich oder einen Dritten als dinglichen Erwerber namhaft zu machen, dass diese Partei im Sinne des § 1 GrEStG bereits einen grunderwerbsteuerbaren steuerbaren Anspruch auf Übereignung erworben hat.<sup>259</sup> Daher ist auch nach österreichischer Rechtslage bereits in der Person des C-GmbH ein Übereignungsanspruch entstanden, der dann durch Namhaftmachung lediglich auf die D-GmbH übergegangen ist. Da vorliegend der Anspruch nicht bei der D-GmbH entsteht, das heißt „begründet“ wird, fällt im Hinblick auf die D-GmbH keine Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs 3 Z öGrEStG an.

#### 2.6.3.2 Entsprechende Anwendung eines Zwischenerwerbstatbestands?

Erneut stellt sich also die Frage einer entsprechenden Anwendung eines Zwischenerwerbstatbestands.

Auch nach österreichischer Rechtslage sind Zwischengeschäfte im Hinblick auf Anteile an grundstückshaltenden Gesellschaften nicht steuerbar.<sup>260</sup> Insbesondere *Gassner* leitet das aus der Systematik von § 1 öGrEStG ab und geht davon aus, dass der Gesetzgeber des GrEStG 1940 die Tatbestände des § 1 Abs 3 bewusst entsprechend den ersten in § 1 Abs 1 GrEStG

<sup>257</sup> Siehe hierzu oben, 2.6.2.1.

<sup>258</sup> *Gassner*, Anteilsvereinigung 51; *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>14</sup> § 1 Rz 361.

<sup>259</sup> VwGH 14. November 1960, 0279/60; *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>14</sup> § 1 Rz 267.

<sup>260</sup> *Gassner*, Anteilsvereinigung 51; *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>14</sup> § 1 Rz 361.

1940 angeführten Erwerbstatbeständen konzipiert habe. Da es aber an § 1 Abs 1 Z 3, 4 und 5 GrEStG 1940 entsprechenden Tatbeständen im Bereich des § 1 Abs 3 GrEStG 1940 fehlt, seien anteilsbezogene Zwischengeschäfte nicht grunderwerbsteuerbar.<sup>261</sup> Ebenso verbiete sich eine analoge Anwendung dieser Vorschriften aufgrund des Charakters von § 1 Abs 3 GrEStG 1940 als Ergänzungstatbestand, der lediglich die Funktion zu erfüllen habe, die wichtigsten Umgehungen zu vermeiden.<sup>262</sup>

#### 2.6.3.3 Steuerbarkeit nach § 1 Abs 3 Z 4 öGrEStG

Sodann bleibt die Frage, ob die Übertragung der Anteile an der B-GmbH von der A-GmbH auf die D-GmbH gemäß § 1 Abs 3 Z 4 öGrEStG steuerbar ist.

Da die D-GmbH sämtliche Anteile an der B-GmbH, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, erwirbt, hängt auch hier eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs 3 Z 4 öGrEStG davon ab, ob der Tatbestand durch das vorausgehende, zwischen der A-GmbH und der C-GmbH abgeschlossene schuldrechtliche Rechtsgeschäft (den Kaufvertrag) gesperrt ist oder nicht.

Da die Systematik von § 1 öGrEStG insoweit der Systematik des § 1 dGrEStG entspricht, gilt das zur deutschen Rechtslage Ausgeführte (siehe oben, 2.6.2.3) entsprechend. Da der zwischen der A-GmbH und der C-GmbH zustande gekommene Kaufvertrag das für den dinglichen Anteilserwerb durch die D-GmbH kausale obligatorische Rechtsgeschäft ist, ist § 1 Abs 3 Z 4 öGrEStG gesperrt. Der Anteilserwerb durch die D-GmbH ist somit nicht (erneut) grunderwerbsteuerbar.

#### 2.6.3.4 Fazit

Somit kommt es auch nach österreichischem Recht lediglich zu einem steuerbaren Erwerbsvorgang. Lediglich der zwischen der A-GmbH und der C-GmbH geschlossene Kaufvertrag löst Grunderwerbsteuer aus.

---

<sup>261</sup> Gassner, Anteilsvereinigung 51.

<sup>262</sup> Gassner, Anteilsvereinigung 51 unter Hinweis auf die Begründung des GrEStG 1940 dRStBl 1940, 387.

Die Steuerschuldnerschaft richtet sich nach § 9 öGrEStG. Entsprechend § 13 Nr 5 dGrEStG regelt auch § 9 Z 3 lit b öGrEStG den Fall „*der Vereinigung von mindestens 95% der Anteile (...) einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers*“. Offenbar ist umstritten, ob hiervon nur die Anteilsvereinigung im Sinne von § 1 Abs 3 Z 1 und 2 öGrEStG<sup>263</sup> oder auch der Erwerb vereinigter Anteile nach § 1 Abs 3 Z 4 und 5 öGrEStG<sup>264</sup> erfasst wird. Da das Gesetz den Begriff „*vereinigt*“ (§ 1 Abs 3 Z 1 öGrEStG) beziehungsweise „*Vereinigung*“ (§ 1 Abs 3 Z 2 öGrEStG) nur in Rahmen der Erwerbstatbestände der Anteilsvereinigung verwendet, nicht jedoch im Rahmen der auf den Erwerb vereinigter Anteile gerichteten Erwerbstatbestände, spricht viel dafür, dass § 9 Z 3 lit b GrEStG nur die zuerst genannten erfasst. Klarheit sollte hier ein Blick in die Rechtsfolgenanordnung bringen. Danach ist Steuerschuldner „*derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden*“. Wenngleich die Rechtsfolgenanordnung nicht Teil der Tatbestandsvoraussetzungen ist, kann diese doch im Wege der Auslegung zur Sinngehaltermittlung herangezogen werden. Da der Tatbestand eine „*Vereinigung*“ erfordert und die Rechtsfolgenanordnung eine erstmalige Vereinigung der Anteile voraussetzt, wird man unter § 9 Z 3 lit b öGrEStG richtigerweise nur die Anteilsvereinigung erfassen können. Würde man hingegen auch den Erwerb vereinigter Anteile unter § 9 Z 3 lit b öGrEStG erfassen wollen, liefe die Rechtsfolgenanordnung leer, weil kein Erwerber existiert, „*in dessen Hand die Anteile vereinigt werden*“. Denn diese Anteile sind bereits (auf Veräußererseite) vereinigt. Daher sollte hier der Auffangtatbestand des § 9 Z 4 öGrEStG zur Anwendung kommen, wonach bei allen übrigen Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner sind. Vorliegend wären mithin – wie in Deutschland – auch lediglich die A-GmbH und die C-GmbH Steuerschuldner, nicht hingegen die am Kaufvertrag unbeteiligte D-GmbH.

#### 2.6.3.5 Folgen

Auch nach österreichischer Rechtslage entsteht also keine Besteuerungslücke durch die mangelnde Steuerbarkeit des Erfüllungsgeschäfts im Verhältnis zur D-GmbH. Für den Rechtsträgerwechsel hinsichtlich der Anteile an der B-GmbH fällt einmal Grunderwerbsteuer an. Sofern die D-GmbH ihre Beteiligung an der B-GmbH an einen einzigen Erwerber überträgt, würde hierfür erneut Grunderwerbsteuer anfallen. Die mangelnde Steuerbarkeit hinsichtlich des Erwerbs der Anteile an der D-GmbH ist hingegen (zumindest nach der

---

<sup>263</sup> Massoner/Stefaner in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 9 Rz 16.

<sup>264</sup> N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG<sup>15</sup> § 9 Rz 3.

Rechtslage seit dem JStG 2018 klar) vielmehr der gesetzgeberischen Entscheidung geschuldet und daher systemimmanent.

## **2.7 Abgrenzung zum Erwerbstatbestand des § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG**

Im Zuge des StRefG 2015/2016 hat der Gesetzgeber die Systematik der Grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände maßgeblich geändert. Wie bereits dargelegt<sup>265</sup>, wurden nicht nur im Rahmen von § 1 Abs 3 öGrEStG einige Änderungen vorgenommen. Insbesondere wurde die Erwerbsquote auf 95% abgesenkt. Ferner wurde in Gestalt des § 1 Abs 2a öGrEStG zudem ein eigenständiger, spezifisch Personengesellschaften betreffender Erwerbstatbestand geschaffen. Seither existiert in Österreich, wie in Deutschland, eine Mehrzahl<sup>266</sup> an Erwerbstatbeständen, die Anteile an Gesellschaften erfassen, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört. Wenngleich § 1 Abs 2a und Abs 3 öGrEStG/dGrEStG unterschiedliche Tatbestandsmerkmale aufweisen und damit unterschiedliche Vorgänge besteuern, muss eine gleichzeitige Tatbestandsverwirklichung möglich sein, weil der Gesetzgeber die beiden Tatbestände negativ voneinander abgrenzt. Daher soll die Wirkweise von § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG analysiert werden (siehe nachfolgend, 2.7.1), bevor die Abgrenzung selbst untersucht wird (siehe unten, 2.7.2).

### **2.7.1 Wirkweise von § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG**

Wie bereits dargestellt<sup>267</sup>, überlappen sich der Anwendungsbereich von § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG einerseits und § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG andererseits.

Bei der Formulierung von § 1 Abs 2a öGrEStG hat sich der Gesetzgeber ausweislich der Erläuterungen des StRefG 2015/2016 an die deutsche Rechtslage angelehnt.<sup>268</sup> Gleichwohl finden sich auch im Rahmen des § 1 Abs 2a öGrEStG einige wesentlichen Abweichungen<sup>269</sup> von § 1 Abs 2a dGrEStG. Diese sind aber nicht Gegenstand dieser Arbeit. Der Tatbestand soll nur insoweit betrachtet werden, als es zur Abgrenzung von § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG erforderlich ist.

---

<sup>265</sup> Siehe oben, 2.1.4.

<sup>266</sup> In Deutschland existiert mit § 1 Abs 3a dGrEStG jenseits von § 1 Abs 2a und Abs 3 dGrEStG ferner ein weiterer Tatbestand. Dieser findet keine Entsprechung in Österreich.

<sup>267</sup> Siehe oben, 2.3.2.

<sup>268</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XXV. GP Seite 34/54, Zu Artikel 6, zu Z 1 Tz 2.

<sup>269</sup> Siehe hierzu Fußnote 125.

Gemeinsam ist der Rechtslage in Deutschland und Österreich, dass § 1 Abs 2a öGrEStG sowie § 1 Abs 2a dGrEStG die Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, der Grunderwerbsteuer unterwerfen, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Indem beide Tatbestände auf das „Übergehen“ der Anteile abstellen, ist der jeweilige, der Grunderwerbsteuer unterliegende Tatbestand auf das Erfüllungsgeschäft beschränkt. In Abweichung von den anderen Tatbeständen des § 1 Abs 1 öGrEStG/dGrEStG (sowohl betreffend Grundstücke unmittelbar als auch betreffend die Zwischengeschäfte) sowie des § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG (sowohl hinsichtlich der Anteilsvereinigung als auch des Erwerbs vereinigter Anteile)<sup>270</sup> ist damit nicht bereits das Verpflichtungsgeschäft grunderwerbsteuerbar.<sup>271</sup> Insoweit wird die Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 2a öGrEStG beziehungsweise § 1 Abs 2a dGrEStG im Rahmen eines „normalen“ Erwerbsvorgangs, bei dem auf ein Verpflichtungsgeschäft (ggf. mit größerem zeitlichen Abstand) das Erfüllungsgeschäft folgt, im Verhältnis zu § 1 Abs 3 Z 1 oder 3 öGrEStG beziehungsweise § 1 Abs 1 Nr 1 oder 3 dGrEStG zeitlich später ausgelöst.

### **2.7.2 Betrachtung der Abgrenzung – Wann kommt eine Besteuerung „in Betracht“?**

Das Gesetz grenzt § 1 Abs 2a öGrEStG beziehungsweise dGrEStG im Verhältnis zu § 1 Abs 3 öGrEStG beziehungsweise dGrEStG negativ voneinander ab. Letzterer ist nur dann gegeben, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a öGrEStG beziehungsweise dGrEStG nicht „in Betracht“ kommt. § 1 Abs 2a öGrEStG beziehungsweise dGrEStG genießt also Vorrang gegenüber § 1 Abs 3 öGrEStG beziehungsweise dGrEStG. Gerade vor dem Hintergrund des zeitlich früheren Anknüpfens<sup>272</sup> an das Verpflichtungsgeschäft im Rahmen des Anteilserwerbs beziehungsweise des Erwerbs vereinigter Anteile überrascht dieser Vorrang. Denn weil § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG an ein Erfüllungsgeschäft anknüpft, ist eine

---

<sup>270</sup> In Deutschland ist umstritten, ob für eine Tatbestandserfüllung von § 1 Abs 3a dGrEStG ebenfalls das auf den Eigentumserwerb gerichtete Verpflichtungsgeschäft bereits ausreicht (so offenbar die Finanzverwaltung in Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG vom 9. Oktober 2013 dBStBl I 2013, 1364) oder ob hier ausschließlich an den Eigentumserwerb und damit das Erfüllungsgeschäft anknüpft wird (so zum Beispiel *Behrens*, Schlussfolgerungen aus den gleich lautenden Länder-Erlassen zu § 1 Abs. 3a und 6a GrEStG n.F. vom 9.10.2013, DStR 2013, 2726).

<sup>271</sup> Deutschland: vgl OFD Nordrhein-Westfalen Verfügung betr. Zeitpunkt der Verwirklichung von grunderwerbsteuerlichen Tatbeständen vom 8. Januar 2015, BeckVerw 294118; Österreich: vgl *Bodis/Varro RdW* 2016, 57 und *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 820.

<sup>272</sup> Siehe oben, 2.7.1.

Gleichzeitigkeit (punktuell betrachtet) lediglich mit den ebenfalls jeweils auf ein Erfüllungsgeschäft abstellenden § 1 Abs 3 Z/Nr 2 (Anteilsvereinigung) und Z/Nr 4 (Erwerb vereinigter Anteile) öGrEStG/dGrEStG denkbar. Eine Gleichzeitigkeit in diesem Sinne mit den § 1 Abs 3 Z/Nr 1 und Z/Nr 3 öGrEStG/dGrEStG, die bereits das dem Erfüllungsgeschäft vorausgehende Verpflichtungsgeschäft erfassen, sollte jedoch ausgeschlossen sein.

Daher stellt sich die Frage, wann eine Besteuerung im Sinne von § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG „*in Betracht*“ kommt.

#### 2.7.2.1 *Der Begriff im Gesetz*

Der Begriff des „*In-Betracht*“-Kommens wird im öGrEStG ausschließlich im Rahmen des § 1 Abs 3 öGrEStG verwendet. In Deutschland findet sich der gleiche Terminus im Rahmen des die sog. wirtschaftliche Anteilsvereinigung regelnden Erwerbstatbestands des § 1 Abs 3a dGrEStG. Dieser Tatbestand ist in Österreich ohne Entsprechung. Auch in § 1 Abs 3a dGrEStG wird das Merkmal „*soweit eine Besteuerung...* [nach einem anderen Absatz] *...nicht in Betracht kommt*“ verwendet, um den Tatbestand zu den Tatbeständen des § 1 Abs 2a und Abs 3 dGrEStG negativ abzugrenzen. Aus dem Gesetz selbst kann daher keine weitergehende Erkenntnis zum Sinngehalt gewonnen werden.

#### 2.7.2.2 *öBMF*

Das öBMF hat zur gleichzeitigen Erfüllung der Tatbestände des § 1 Abs 2a und Abs 3 öGrEStG im Rahmen der Ergänzung der Information<sup>273</sup> Stellung genommen. Allerdings beschränkt sich die Erläuterung darauf, dass aufgrund der „Vorrangregel“ im Rahmen des § 1 Abs 3 erster Satz öGrEStG eine gleichzeitige Erfüllung beider Tatbestände in einer Besteuerung nur nach § 1 Abs 2a öGrEStG resultiert.<sup>274</sup> Hingegen nimmt das öBMF keine Stellung dazu, wie sich § 1 Abs 2a öGrEStG zu dem im Rahmen des § 1 Abs 3 öGrEStG ebenfalls steuerbaren, vorausgegangenen Verpflichtungsgeschäft verhält. Es wird lediglich das Ergebnis mitgeteilt, nämlich dass eine Besteuerung nur nach § 1 Abs 2a öGrEStG erfolgt.

---

<sup>273</sup> öBMF Ergänzung der Information vom 13. Mai 2016 – BMF-010206/0058-VI/5/2016 vom 4. Dezember 2017 BMF-010206/0094-IV/9/2017, Tz 1.5.

<sup>274</sup> öBMF Ergänzung der Information vom 13. Mai 2016 – BMF-010206/0058-VI/5/2016 vom 4. Dezember 2017 BMF-010206/0094-IV/9/2017, Tz 1.5.

### 2.7.2.3 Deutsche Finanzverwaltung

Die deutsche Finanzverwaltung hat bereits mit Gleichlautenden Erlassen vom 18. Februar 2014<sup>275</sup> Stellung zum Verhältnis von § 1 Abs 2a dGrEStG zu § 1 Abs 3 dGrEStG genommen. Doch dort hat die deutsche Finanzverwaltung ebenso lediglich das Ergebnis ausgeführt. § 1 Abs 2a dGrEStG gehe der Anwendung von § 1 Abs 3 dGrEStG vor. Dies gelte auch, wenn die Grunderwerbsteuer, zum Beispiel wegen Steueranrechnung oder der Anwendung von Befreiungsvorschriften, nicht erhoben werde.<sup>276</sup> Eine Begründung dafür, warum eine Besteuerung des Verpflichtungsgeschäfts im Rahmen des § 1 Abs 3 dGrEStG unterbleibt, ist jedoch nicht ersichtlich.

### 2.7.2.4 Deutsche Literatur

In der deutschen Literatur wird in der Regel auch lediglich davon ausgegangen, dass ein „in Betracht“-Kommen im Fall der Steuerbarkeit nach § 1 Abs 2a dGrEStG gegeben ist.<sup>277</sup> Beispielshaft wird zum Teil ausgeführt, § 1 Abs 3 dGrEStG komme zum Beispiel bei Anteils-erwerben an Personengesellschaften außerhalb der Fünfjahresfrist oder bei Anteils-erwerben an Kapitalgesellschaften zur Anwendung.<sup>278</sup>

### 2.7.2.5 Österreichische Literatur

Auch die österreichische Literatur beschränkt die Ausführungen zum Verhältnis von § 1 Abs 2a zu Abs 3 öGrEStG in der Regel auf die Feststellung, dass eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs 2a öGrEStG den Tatbestand des § 1 Abs 3 öGrEStG ausschließe, beziehungsweise dass § 1 Abs 3 öGrEStG bei Personengesellschaften insbesondere dann greife, wenn die Fünf-Jahres-Frist überschritten werde oder die Übertragung oder Vereinigung bei einem bereits beteiligten Gesellschafter (sog. Altgesellschafter) eintrete. *Mechtler/Pinetz* erläutern zwar generell, dass bei einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse an einer Personengesellschaft eine Anwendung des § 1 Abs 2a und Abs 3 öGrEStG in Betracht komme. Sodann wird jedoch ausgeführt, dass bei der Änderung in den Beteiligungsverhältnissen an Personengesellschaften „in einem ersten Schritt“ eine Anwendbarkeit des § 1 Abs 2a öGrEStG zu

---

<sup>275</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG vom 18. Februar 2014 dBStBl I 2014, 561.

<sup>276</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG vom 18. Februar 2014 dBStBl I 2014, 561, Tz 6.

<sup>277</sup> *Ihle*, Neue Entwicklungen im Bereich der Grunderwerbsteuer, DNotZ 2014, 809; *Meßbach-Hönsch* in *Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 820 mwN.

<sup>278</sup> *Meßbach-Hönsch* in *Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 820.

prüfen sei.<sup>279</sup> Daher scheint auch nach dieser Auffassung § 1 Abs 3 öGrESTG nur dann gesperrt zu sein, wenn bereits eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs 2a öGrESTG vorliegt.

#### 2.7.2.6 Eigene Auffassung

Wie gezeigt, kann es nicht sein, dass eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a öGrESTG nur dann „in Betracht“ kommt, wenn der Vorgang bereits nach § 1 Abs 2a öGrESTG steuerbar ist. Denn dies würde zu dem absurden Ergebnis führen, dass für einen grundsätzlich beide Tatbestände erfüllenden mehraktigen Sachverhalt hinsichtlich des Verpflichtungsgeschäfts einerseits Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 3 Z/Nr 1 oder 3 öGrESTG/dGrESTG ausgelöst würde, andererseits aber das Erfüllungsgeschäft im Rahmen des § 1 Abs 2a öGrESTG/dGrESTG (erneut) steuerbar wäre.<sup>280</sup>

Zwar existiert sowohl in § 1 öGrESTG als auch in § 1 dGrESTG eine Regelung, wonach in bestimmten Fällen des Aufeinanderfolgens von Erwerbstatbeständen eine Begrenzung der zusätzlichen Steuerbelastung erfolgt, um eine doppelte Belastung mit Grunderwerbsteuer zu vermeiden. In Österreich wäre dies § 1 Abs 5 öGrESTG und in Deutschland § 1 Abs 6 dGrESTG. Allerdings ist § 1 Abs 2a öGrESTG von § 1 Abs 5 öGrESTG idF vor dem JStG 2018 nicht erfasst. Eine Ausdehnung auf § 1 Abs 2a öGrESTG erfolgt erst im Rahmen des JStG 2018. Ähnliches gilt in Deutschland. Der Verweis auf § 1 Abs 2a dGrESTG in § 1 Abs 6 dGrESTG wurde im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 gestrichen.<sup>281</sup> Aber selbst wenn auf diese Weise eine doppelte Belastung vermeiden könnte, wäre der mit dem negativen Merkmal offensichtlich verfolgte Zweck, bereits auf Tatbestandsebene eine Abgrenzung von § 1 Abs 2a öGrESTG/dGrESTG und § 1 Abs 3 öGrESTG/dGrESTG zu erreichen, gescheitert.

Daher liegt es nahe, den Begriff des „in Betracht“-Kommens weiter zu verstehen. Um die Sperrwirkung von § 1 Abs 2a öGrESTG/dGrESTG auch gegenüber den in § 1 Abs 3 Z/Nr 1 und 3 öGrESTG/dGrESTG erfassten Verpflichtungsgeschäften zu erreichen, sollte eine Besteuerung bereits in diesem Sinne in Betracht kommen, sofern der Vollzug des von den Parteien schuldrechtlich vereinbarten Geschäfts zu einer Steuerbarkeit nach § 1 Abs 2a öGrESTG/dGrESTG führt. Nur auf diese Weise wird die im Rahmen des § 1 Abs 3

<sup>279</sup> Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrESTG § 1 Rz 886.

<sup>280</sup> Da § 1 Abs 2a öGrESTG/dGrESTG nur an das Erfüllungsgeschäft anknüpft, fehlt (etwa im Vergleich zu § 1 Abs 3 Z/Nr 2 oder 3 öGrESTG/dGrESTG) konsequenterweise ein negatives Tatbestandsmerkmal, das eine Steuerbarkeit ausschließt, sofern bereits ein (steuerbares) Verpflichtungsgeschäft vorausgegangen ist.

<sup>281</sup> dBGBI I 1999, 402.



öGrEStG/dGrEStG angeordnete Subsidiarität im Verhältnis zu (dem einaktigen Tatbestand des) § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG der Zweiaktigkeit des Anteilserwerbs beziehungsweise des Erwerbs vereinigter Anteile nach § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG gerecht.

### 2.7.3 Fazit

Sowohl die Finanzverwaltung als auch die Literatur in Österreich und Deutschland gehen für das Verhältnis von § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG zu § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG davon aus, dass im Ergebnis lediglich eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG erfolgt. Gleichzeitig wird jedoch jeweils ausgeführt, dass eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG nur dann in Betracht kommt und mithin das negative Tatbestandsmerkmal im Rahmen des § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG dessen Anwendung sperrt, wenn gleichzeitig auch § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG erfüllt ist. Wie gezeigt, setzt der Vorrang von § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG im Verhältnis zu § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG jedoch ein weiteres Verständnis voraus. Nur dann, wenn nicht nur das Erfüllungsgeschäft des § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG, welches gleichzeitig mit dem Tatbestand des § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG erfüllt werden kann, sondern bereits das zeitlich vorgelagerte Verpflichtungsgeschäft durch § 1 Abs 2a öGrEStG/dGrEStG gesperrt wird, kann bereits auf Tatbestandsebene eine doppelte Besteuerung nach § 1 Abs 2a und Abs 3 öGrEStG/dGrEStG effektiv vermieden werden.

## 3 Schluss

Wie diese Arbeit zeigt, haben sich das österreichische und das deutsche Grunderwerbsteuerrecht ausgehend von den gemeinsamen historischen Wurzeln<sup>282</sup> gerade im Hinblick auf die Tatbestände des Anteilserwerbs beziehungsweise des Erwerbs vereinigter Anteile unterschiedlich entwickelt.<sup>283</sup>

Diese unterschiedliche Entwicklung erfasst zuvorderst den Bereich der Rechtsetzung. Selbst dort, wo der österreichische Gesetzgeber einen Schritt auf die Rechtslage in Deutschland zugegangen ist<sup>284</sup>, ist keine vollständige Angleichung erfolgt, sondern ein eigenständiger Ansatz implementiert worden. Dieser zeichnet sich insbesondere im Bereich des Tatbestands des § 1 Abs 3 öGrEStG durch einen deutlich engeren Bereich der Steuerbarkeit aus.

---

<sup>282</sup> Siehe hierzu oben, 2.1.1.

<sup>283</sup> Siehe hierzu oben, 2.1.2 bis 2.1.5.

<sup>284</sup> Siehe hierzu oben, 2.1.4.

Doch auch im Bereich der Rechtsanwendung unterscheiden sich Österreich und Deutschland. Besonders deutlich wird dies im Hinblick auf die Frage der Steuerbarkeit einer mittelbaren Anteilsvereinigung beziehungsweise eines mittelbaren Erwerbs vereinigter Anteile, die als erster besonderer Aspekt in dieser Arbeit rechtsvergleichend aufgearbeitet wird. Hier unterscheidet sich die Rechtslage in Österreich und Deutschland im Ergebnis massiv.<sup>285</sup> Während die unterschiedliche Rechtslage insoweit mittlerweile auch einen Niederschlag im Gesetzeswortlaut gefunden hat<sup>286</sup>, war der Ausgangspunkt hierfür – bei wortidentischen Normen – die Rechtsanwendung durch VwGH<sup>287</sup> und BFH beziehungsweise die jeweilige Finanzverwaltung. Während die mittelbare Anteilsvereinigung beziehungsweise der mittelbare Erwerb vereinigter Anteile in Deutschland klar grunderwerbsteuerbar ist<sup>288</sup>, löst derselbe Vorgang in Österreich (jedenfalls in der Rechtslage ab dem JStG 2018 sicher) keine Grunderwerbsteuer aus.<sup>289</sup> Für die Rechtslage vor dem JStG 2018 könnte man hinsichtlich der Steuerbarkeit (in Gestalt des Unmittelbaren Erwerbs lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften) mit guten Argumenten<sup>290</sup> anderer Auffassung sein. Da die österreichische Finanzverwaltung sich (mittlerweile) in Übereinstimmung mit der wohl herrschenden Auffassung in der Literatur allerdings gegen eine Steuerbarkeit ausgesprochen hat<sup>291</sup>, und mithin eine aus Sicht des Steuerpflichtigen günstige Rechtsansicht einnimmt, wird es wohl keine gerichtliche Überprüfung der dieser Rechtslage geben, und daher der VwGH wohl auch keine Gelegenheit erhalten hier ggf. eine andere Auffassung einzunehmen.

Im Rahmen des zweiten besonderen Aspekts, der in dieser Arbeit aufgearbeitet wird, nämlich der Steuerbarkeit des Erwerbs von Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften infolge eines anteilsbezogenen Zwischengeschäfts<sup>292</sup>, ist die Rechtslage im Ergebnis gleich. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland ist der dingliche Erwerb von Anteilen an einer grundstückshaltenden Gesellschaft nicht grunderwerbsteuerbar, wenn ihm ein grunderwerbsteuerbares Verpflichtungsgeschäft vorausgegangen ist. Dies gilt auch dann, wenn der Erwerber im Rahmen des Verfügungsgeschäfts keine Partei des Verpflichtungsgeschäfts war, etwa weil der Käufer einen Dritten als dinglichen Erwerber benannt/namhaft gemacht hat.

---

<sup>285</sup> Siehe hierzu oben, 2.5.

<sup>286</sup> Siehe hierzu oben, 2.2.

<sup>287</sup> Siehe hierzu oben, 2.5.4.1.

<sup>288</sup> Siehe hierzu oben, 2.5.2.

<sup>289</sup> Siehe hierzu oben, 2.5.4.3.

<sup>290</sup> Siehe hierzu oben, 2.5.4.3.

<sup>291</sup> Siehe hierzu oben, 2.5.4.5.

<sup>292</sup> Siehe hierzu oben, 2.6.

Interessant ist hier, dass sich die Schlussfolgerungen hieraus nur im Ergebnis gleichen. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland sollte aus der mangelnden Steuerbarkeit des Verfügungsgeschäfts keine Besteuerungslücke resultieren. Allerdings ist der Grund hierfür jeweils verschieden.<sup>293</sup>

Andere Rechtsaspekte sind hingegen in Österreich wie in Deutschland gleich. Dies wird im Rahmen des dritten besonderen Aspekts dieser Arbeit deutlich. Dieser betrifft die Abgrenzung von § 1 Abs 3 öGrESTG/dGrESTG vom Tatbestand des § 1 Abs 2a öGrESTG/dGrESTG.<sup>294</sup> In beiden Fällen zeigt sich, dass es nicht ausreichend ist, die Anwendung von § 1 Abs 3 öGrESTG/dGrESTG nur dann auf tatbestandlicher Ebene auszuschließen, wenn bereits eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs 2a öGrESTG/dGrESTG gegeben ist. Vielmehr ist es erforderlich, dass § 1 Abs 3 öGrESTG/dGrESTG bereits ausgeschlossen ist, wenn die Parteien ein Rechtsgeschäft abschließen, das bei seiner Erfüllung den Tatbestand des § 1 Abs 2a öGrESTG/dGrESTG erfüllen würde.<sup>295</sup>

---

<sup>293</sup> Siehe zur Schlussfolgerung zu Deutschland oben, 2.6.2.5 beziehungsweise Österreich oben, 2.6.3.5.

<sup>294</sup> Siehe hierzu oben, 2.7.

<sup>295</sup> Siehe hierzu oben, 2.7.2.6.

## 4 Anhang

### 4.1 Zusammenfassung (Deutsch)

Diese Arbeit behandelt drei besondere Aspekte der grunderwerbsteuerlichen Anteilsvereinigung beziehungsweise des Erwerbs vereinigter Anteile im Vergleich der Rechtslagen in Österreich und Deutschland. Als theoretisches Fundament für diese Fragestellungen wird jedoch anfangs die neure historische Entwicklung der Grunderwerbsbesteuerung in Österreich und Deutschland im Hinblick auf den Tatbestand des § 1 Abs 3 des österreichischen beziehungsweise deutschen Grunderwerbsteuergesetzes dargestellt, sowie Wortlaut und Systematik der Normen gegenübergestellt.

- Zuerst wird die Frage der Steuerbarkeit des Mittelbaren Erwerbs von Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften nachgegangen. Es wird herausgearbeitet, dass ein derartiger mittelbarer Erwerb in Deutschland steuerbar ist. In Aufarbeitung der historischen Entwicklung hierzu wird aufgezeigt, dass ein mittelbarer Anteilserwerb in Deutschland in zwei Rechtsfiguren verwirklicht werden kann: einerseits in Gestalt des Unmittelbaren Erwerbs der Anteile lediglich mittelbar – das heißt über andere Rechtsträger vermittelt – grundstückshaltender Gesellschaften und andererseits in Gestalt des Mittelbaren – ebenfalls über andere Rechtsträger vermittelten – Erwerbs der Anteile an unmittelbar grundstückshaltenden Gesellschaften. Sodann wird, aufbauend auf diesem theoretischen Fundament, die Rechtslage in Österreich untersucht, wobei die historische Entwicklung zur aktuellen Rechtslage aufgearbeitet wird. Im Ergebnis sollte der mittelbare Anteilserwerb zumindest in der Rechtslage ab dem JStG 2018 nicht steuerbar sein. Hierbei wird jedoch in der Begründung von der Rechtsprechung des VwGH und der herrschenden Literatur abgewichen. Für die Zeit vor dem JStG 2018 lehnen das öBMF und die herrschende Meinung in der Literatur eine Steuerbarkeit ebenfalls ab. Allerdings kann dies, wie in dieser Arbeit gezeigt wird, für die Frage des mittelbaren Anteilserwerbs in Gestalt Unmittelbaren Erwerbs der Anteile lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften mit guten Argumenten anders gesehen werden.
- Sodann wird die Frage untersucht, ob der Erwerb von Anteilen an einer grundstückshaltenden Gesellschaft infolge eines Zwischenerwerbs grunderwerbsteuerbar ist. Es wird ein Dreieckssachverhalt untersucht, bei dem ein Kaufvertrag über Anteile an einer grundstückshaltenden Gesellschaft geschlossen wird, wobei aufgrund der

Ausübung eines vertraglich vereinbarten Benennungs- beziehungsweise Namhaftmachungsrechts die Übereignung der Anteile an einen Dritten erfolgt. Es wird gezeigt, dass der Erwerb dieser Anteile durch den Dritten weder in Österreich noch in Deutschland grunderwerbsteuerbar ist. Hierdurch sollten jedoch keine Besteuerungslücken entstehen.

- Schließlich wird die Abgrenzung der Tatbestände des § 1 Abs 3 des österreichischen beziehungsweise deutschen Grunderwerbsteuergesetzes zu den jeweiligen Tatbeständen des § 1 Abs 2a des österreichischen beziehungsweise deutschen Grunderwerbsteuergesetzes untersucht. Es wird aufgezeigt, dass für eine effektive Abgrenzung bereits auf Tatbestandsebene sowohl in Österreich als auch Deutschland ein gegenüber der herrschenden Meinung weiteres Verständnis erforderlich ist.

## 4.2 Abstract (English)

This paper concerns three specific aspects of the so called “unification of shares or interest” or the “acquisition of unified shares or interest” for real estate transfer tax purposes in comparison of the legal situation in Austria and Germany. As a theoretical basis for these aspects, this paper initially describes the recent historical development of the real estate transfer taxation in Austria and Germany with regard to the provisions of section 1 paragraph 3 of the Austrian and the German Real Estate Transfer Tax Act (*Grunderwerbsteuergesetz*) respectively, as well as a comparison of the wording and the legal system of these provisions.

- Initially this paper analyses the question whether an indirect acquisition of shares or interest in real estate holding companies is taxable. It determines that in Germany such an indirect acquisition is indeed taxable. By historical revision this paper shows that an indirect acquisition in Germany can be effected by means of two different legal concepts: on the one hand in the form of indirectly (i.e., by means of other interposed entities) acquiring shares or interests in a directly real estate owning company and on the other side in the form of directly acquiring shares or interest in an indirectly (i.e., by means of other interposed entities) real estate owning company. Based on this theoretical basis this paper then reviews the legal situation in Austria whereas the historical development to the current legal situation is established. As a result, an indirect acquisition of shares or interest should not be taxable at least once the Annual Tax Act 2018 (*Jahressteuergesetz 2018*) is applicable. In the reasoning for this conclusion this paper deviates from the case law of the Austrian Supreme Court in Administrative Matters (*Verwaltungsgerichtshof*) and the prevailing view in legal literature. As regards the legal situation prior to the application of the Annual Tax Act 2018 (*Jahressteuergesetz 2018*) both the case law and the prevailing view in legal literature also take the position, that an indirect acquisition is not taxable. However, as this paper outlines there are good arguments for a divergent view.
- Thereupon, this paper analyses whether the acquisition of shares or interest in a real estate owning company following a so called “interim trade” (*Zwischengeschäft*) is taxable for real estate transfer tax purposes. This is made by analyzing a three-party fact pattern in which a share purchase agreement regarding shares in a real estate owning company is concluded under which the seller transfers the shares to a third party after the buyer has exercised a contractual right to appoint a third party as transferee of the shares.

- Finally, the differentiation of the provision of section 1 paragraph 3 of the Austrian resp. the German Real Estate Transfer Tax Act (*Grunderwerbsteuergesetz*) on the one side and the provision of section 1 para. 2a of the Austrian resp. the German Real Estate Transfer Tax Act (*Grunderwerbsteuergesetz*) is reviewed. This paper shows that for the purpose of an effective differentiation already on the level of legal requirements both in Austria and Germany legal argument adopted by the prevailing view is too narrow.

### **4.3 EI-Entwurf (Abdruck)**



## **Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016, BMF-010206/0058**

Mit Information vom 13.5.2016, BMF-010206/0058, hat das BMF zur Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015 Stellung genommen. In der Ergänzungsinformation werden Fragestellungen beantwortet, die sich seit diesem Zeitpunkt ergeben und über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung haben.

### **1. § 1 GrEStG (Tatbestände)**

#### **1.1. § 1 Abs. 2a GrEStG und Anwachsung**

*Im Eigentum einer KG mit 20 Kommanditisten zu je 4 % Vermögensbeteiligung befinden sich mehrere Eigentumswohnungen. 100% der Kommanditanteile werden nun an den einzigen Komplementär abgetreten, wodurch es zu einer Anwachsung nach § 142 UGB beim Komplementär kommt. Dieser wird daher auch Eigentümer der Eigentumswohnungen.*

*Variante 1:*

*Jeder Kommanditist unterschreibt den Abtretungsvertrag zu unterschiedlichen Zeitpunkten, der Komplementär nimmt diese Verträge alle mit einer einzigen Annahmeerklärung an.*

*Variante 2:*

*Der Komplementär unterfertigt jeden einzelnen Abtretungsvertrag gesondert, allerdings alle (nachweislich) am selben Tag (bspw. bei einem einzigen Termin bei einem Notar, Rechtsanwalt oder Wirtschaftstreuhänder).*

*Variante 3:*

*Der Komplementär unterschreibt mit jedem einzelnen Kommanditisten eine eigene Urkunde; aber alle Abtretungen sind aufschiebend bedingt und treten erst dann in Kraft, wenn der letzte Kommanditist den Abtretungsvertrag über seinen Anteil an den Komplementär unterfertigt hat.*

#### **Lösung:**

In der GrESt-Information vom 13.5.2016, BMF-010206/0058, wurde unter Punkt 1.1.3 festgehalten, dass dann, wenn alle Anteile an einer grundstücksbesitzenden

Personengesellschaft auf einen einzigen neuen Gesellschafter übertragen werden, ein Erwerb gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG und nicht gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG vorliegt.

Voraussetzung ist allerdings, dass die Anteile nicht zeitlich nacheinander sondern gleichzeitig übergehen, andernfalls würde im Zeitpunkt des Erreichens der 95%-Grenze zunächst die Steuerpflicht aufgrund § 1 Abs. 2a GrEStG und zum späteren Anwachsungszeitpunkt die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 GrEStG entstehen.

Eine solche „Gleichzeitigkeit“ liegt nur bei den Varianten 1 und 3 vor, weil die Wirksamkeit der Erfüllungsgeschäfte – und nur darauf kommt es bei § 1 Abs. 2a GrEStG an – zwingend zum gleichen Zeitpunkt eintritt.

## **1.2. Anteilsvereinigung - Treuhandschaft**

*Im Zuge einer Verschmelzung hält die übernehmende Körperschaft A über eine Treuhand GmbH 100 % an der Immo X GmbH. Die übertragende Gesellschaft B ist selbst zu 100 % Gesellschafterin der Immo Y GmbH. Die Körperschaften A und B werden zur Körperschaft A-Neu verschmolzen.*

*Nach der Verschmelzung wird das Treuhandverhältnis wie folgt aufgelöst:*

- *Mit Zustimmung der Körperschaft A-Neu tritt die Treuhand-GmbH 6% der ImmoX-GmbH an die ImmoY-GmbH in ihr Alleineigentum (=nicht treuhändig) ab.*
- *Die restlichen 94% werden mit Abtretungsvertrag an die Treugeberin, also an die Körperschaft A-Neu, abgetreten und das Treuhandverhältnis somit aufgelöst.*
- *Die Auflösung des Treuhandverhältnisses erfolgt gleichzeitig in den Abtretungsverträgen.*

*Es liegt keine Gruppe vor.*

### **Lösung:**

Bei der Übertragung von 6% der Anteile an der ImmoX-GmbH von der Treuhand-GmbH an die ImmoY-GmbH (wobei die ImmoY-GmbH diese nicht treuhändig für die Körperschaft A-Neu hält), kommt die spezielle Zurechnungsbestimmung des § 1 Abs. 3 GrEStG zur Anwendung, wonach treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile dem Treugeber zugerechnet werden. Damit werden im Zeitpunkt der Übertragung 100% der (von der Treuhand-GmbH) treuhändig gehaltenen Anteile an der ImmoX-GmbH der Körperschaft A-Neu zugerechnet. Die Übertragung führt allerdings nicht dazu, dass der Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt wird, weil dies nach der Inkrafttretensbestimmung des § 18 Abs. 2p GrEStG voraussetzt,

dass durch die Übertragung das Beteiligungsausmaß nicht unter 95% sinkt, was hier allerdings der Fall ist.

Bei der Übertragung der „restlichen“ Anteile an der ImmoX-GmbH im Ausmaß von 94% von der Treuhand-GmbH (Treuhand) an die Körperschaft A-Neu (Treugeber), kommt die Inkrafttretensbestimmung des § 18 Abs. 2p GrEStG zur Anwendung, wonach die Zurechnungsbestimmung des § 1 Abs. 3 GrEStG (für treuhändig gehaltene Anteile) nicht anzuwenden ist. Dieser Erwerb stellt daher wie nach der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 einen Erwerb unter „Fremden“ dar. Da allerdings die Körperschaft A-Neu lediglich 94% der Anteile erwirbt, wird der Anteilsvereinigungstatbestand nicht verwirklicht.

Anders stellt sich die Lage dar, wenn nach der ersten Übertragung der 6%-Anteile die ImmoY-GmbH diese lediglich treuhändig für die Körperschaft A-Neu hält. Diesfalls würden beim zweiten Übertragungsvorgang diese 6% (aufgrund der Zurechnungsbestimmung des § 1 Abs. 3 GrEStG) der Körperschaft A-Neu zugerechnet werden. Damit wäre die Körperschaft A-Neu bereits mit 6% beteiligt und würde weitere 94% von einem „Dritten“ erwerben (siehe oben), womit der Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt wäre.

### **1.3. Zurechnung eines Grundstückes versus „mittelbare“ Anteilsvereinigung**

*Nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG wird der jeweilige Tatbestand nur dann erfüllt, wenn zum Vermögen einer Personengesellschaft oder einer Gesellschaft (Personen- oder Kapitalgesellschaft) ein inländisches Grundstück gehört. Fraglich ist, wann ein Grundstück einer Gesellschaft „gehört“.*

*Beispiel:*

*Die M-GmbH erwirbt 98 % der Anteile an einer Holding-GmbH, die ihrerseits 100% der Anteile an der Immo-GmbH, die Eigentümerin mehrerer Immobilien ist, hält. Wird ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht?*

#### **Lösung:**

Im Gegensatz zur deutschen Rechtslage kennt das österreichische GrEStG keine mittelbare Anteilsvereinigung. Eine Anteilsübergang oder eine Anteilsvereinigung liegt nur vor, wenn unmittelbar mind. 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen oder wenn 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft unmittelbar in der Hand einer Person oder einer Unternehmensgruppe vereinigt.

Es stellt sich daher nur die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein inländisches Grundstück „zum Vermögen einer (Personen)Gesellschaft gehört“.

Bereits auf Grund des zitierten Wortlautes (§ 1 Abs. 2a erster Satz und Abs. 3 erster Satz GrEStG) geht klar hervor, dass es nicht auf das zivilrechtliche Eigentum an einem bestimmten Grundstück ankommt. Der VwGH hat überdies in seinem Erkenntnis vom 1.12.1987, 85/16/0111, Folgendes ausgeführt:

„Wie der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 8. Jänner 1970, Zl. 303/69, dargetan hat, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört. Wird das Grundstück erst später angeschafft, liegt kein nach dieser Gesetzesstelle steuerpflichtiger Sachverhalt vor.

Die „Zugehörigkeit“ eines Grundstückes zum Vermögen einer Gesellschaft ist dabei freilich nicht mit dem Begriff des Eigentums gleichzusetzen. Einer Gesellschaft „gehört“ ein Grundstück vielmehr auch schon dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach § 1 GrEStG Steuerpflicht begründet (vgl. ...).“

Ein Grundstück ist somit aus grunderwerbsteuerlicher Sicht jenen Personen zuzuordnen, die im Hinblick auf dieses Grundstück einen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand nach § 1 Abs. 1, 2 oder 3 GrEStG erfüllt haben und denen das Grundstück folglich „gehört“.

*Beispiel – Lösung:*

*Hat die Holding-GmbH hinsichtlich der Anteile an der Immo-GmbH eine Anteilsvereinigung verwirklicht, „gehören“ ihr aus grunderwerbsteuerlicher Sicht die Grundstücke, deren (zivilrechtliche) Eigentümerin die Immo-GmbH ist. Durch den Erwerb von 98% der Anteile an der Holding-GmbH wird somit der Tatbestand der unmittelbaren Anteilsvereinigung bei der M-GmbH erfüllt.*

#### **1.4. Erstmalige Anteilsvereinigung in einer Unternehmensgruppe**

*Innerhalb einer seit 1.1.2016 bestehenden Unternehmensgruppe bestehend aus G1, G2 und G3 (keine USt-Organschaft vor 2016) halten G1 und G2 jeweils 50% an der grundstücksbesitzenden Immo-GmbH. Am 1.2.2017 überträgt G2 25% der Anteile an der Immo-GmbH an G3; sechs Monate später überträgt G2 die restlichen 25% an G1. Am 1.8.2017 hält daher G1 75% und G3 25% der Anteile an der Immo-GmbH. Am 1.10.2018 überträgt G3 seine Anteile an der Immo-GmbH an G1, die dann 100% der Anteile an der Immo-GmbH hält. Welche grunderwerbsteuerliche Tatbestände werden verwirklicht?*

**Lösung:**

Zu prüfen ist, ob es durch den im September 2016 erfolgenden Rechtsvorgang zu einer Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG in der Hand einer Unternehmensgruppe kommt. Eine solche Anteilsvereinigung setzt eine „Bewegung“ von Anteilen voraus, weshalb die Gründung einer Unternehmensgruppe für sich allein noch nicht zu einer Anteilsvereinigung in der Hand einer Gruppe führt.

Durch den Rechtsvorgang vom 1.2.2017 gehen Anteile an der Immo-GmbH im Ausmaß von 25% von G2 an G3 über; es wird (erstmalig) eine Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG in der Hand der Unternehmensgruppe dadurch verwirklicht, dass 100% der Anteile an der Immo-GmbH in der Hand der Unternehmensgruppe vereinigt werden.

Der weitere Anteilsübergang am 1.7.2017 führt zu keiner Anteilsvereinigung in der Hand der Gruppe mehr, da eine solche bereits durch den Rechtsvorgang am 1.2.2017 verwirklicht wurde.

Mit der Anteilsübertragung am 1.10.2018 wird eine Verdichtung der Anteile in der Hand eines einzigen Gruppenmitgliedes bewirkt, weshalb erneut ein Vorgang gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG vorliegt, für den die Differenzbesteuerung des § 1 Abs. 5 GrEStG zum Tragen kommen kann (siehe auch Punkt 1.3.6. der Information des BMF vom 13. Mai 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016).

**1.5. Gleichzeitige Erfüllung der Tatbestände gemäß § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG**

*An einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co KG sind drei Gesellschafter beteiligt:*

- *Komplementär (ohne Vermögensbeteiligung)*
- *Hauptgesellschafter (Kommanditist mit 99,9%iger Beteiligung)*
- *Minderheitsgesellschafter (Kommanditist mit 0,1%iger Beteiligung)*

*In einem ersten Schritt überträgt der Hauptgesellschafter seinen 99,9%-Anteil an einen neuen Kommanditisten. In einem zweiten Schritt wird der Anteil des Minderheitsgesellschafter an den neuen Hauptgesellschafter übertragen.*

*Wann fällt in welcher Höhe Grunderwerbsteuer an?*

**Lösung:**

Der erste Erwerbsvorgang erfüllt sowohl den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG als auch den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG. Aufgrund der „Vorrangregel“ des § 1 Abs. 3

erster Satz GrEStG ist dieser Sachverhalt nach Abs. 2a leg.cit., somit als qualifizierter Gesellschafterwechsel zu besteuern.

Beim zweiten Erwerbsvorgang ist zu beachten, dass nach dem Telos des § 1 Abs. 3 GrEStG Aufstockungen im Bereich ab 95% nicht zu einer neuerlichen Tatbestandserfüllung führen, es sei denn, es wird der Tatbestand der Übergangsbestimmung des § 18 Abs. 2p GrEStG erfüllt. Da der neue Kommanditist bereits 99,9% hält, ein Anwendungsfall der Übergangsbestimmung nicht vorliegt und bereits einmal eine „Eintrittssteuer“ (= Erfüllen eines gründerwerbsteuerlichen Tatbestandes infolge Erreichens der 95%-Schwelle) angefallen ist, fällt keine weitere Grunderwerbsteuer an.

## **2. § 3 GrEStG (Befreiungen)**

### **2.1. § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG**

#### **2.1.1. Betriebsfreibetrag und Deckelung**

*Ein Grundstück geht im Rahmen eines gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG begünstigten Betriebserwerbes auf mehrere natürliche Personen über, denen der Betriebsfreibetrag entweder anteilig oder – bei (Mitunternehmer-)Anteilen von unter 25% - nicht zusteht. Bezieht sich in diesem Fall die Deckelung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. b GrEStG in Höhe von 0,5% dennoch auf den gesamten Grundstückswert?*

#### **Lösung:**

Nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 Z 2 lit. b GrEStG ist die Deckelung in Höhe von 0,5% „vom Grundstückswert“ zu berechnen. Der Prozentsatz von 0,5% bezieht sich somit – unabhängig davon, ob der Betriebsfreibetrag zur Gänze, nur zum Teil oder gar nicht zusteht – auf den (gesamten) Grundstückswert des erworbenen Grundstücks. Dem Erwerber, der § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in Anspruch nehmen kann, steht die Deckelung daher entsprechend seinem Anteil dazu.

#### **2.1.2. Betriebsfreibetrag bei Mitunternehmeranteil (unechte stille Gesellschaft)**

*A überträgt B eine 50%ige Beteiligung als atypisch stille Gesellschafterin an einem Einzelunternehmen (Beteiligung an Firmenwert und stillen Reserven). Zusätzlich werden die im zivilrechtlichen Miteigentum von A stehenden betrieblichen Liegenschaften (steuerliches Sonderbetriebsvermögen) unentgeltlich übergeben. Fraglich ist, ob in diesem Fall die Schulden des Einzelunternehmens anteilig im Ausmaß der Beteiligung von A als Gegenleistung anzusehen sind.*

#### **Lösung:**

Der Unterschied zwischen einem unechten und einem echten stillen Gesellschafter besteht darin, dass der unechte stille Gesellschafter am Firmenwert und an den stillen Reserven beteiligt ist. Ertragsteuerlich liegt im Fall einer unechten (atypischen) stillen Gesellschaft eine Mitunternehmerschaft gemäß § 22 Z 3 oder § 23 Z 2 EStG 1988 vor; der echte stille Gesellschafter erzielt hingegen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG.

Die ertragsteuerliche Behandlung als Mitunternehmer ändert aber nichts an der zivilrechtlichen Gestaltung der stillen Gesellschaft. Weder der echte noch der unechte stille Gesellschafter ist Schuldner oder haftet für die Schulden des Inhabers des Unternehmens.

Die (anteiligen) Schulden des Einzelunternehmens stellen daher keine Gegenleistung für die mit der (unechten) stillen Beteiligung mitübertragenen Grundstücke des Sonderbetriebsvermögens dar.

### 2.1.3. NeuFöG-Freibetrag im Verhältnis zum Betriebsfreibetrag

*Wie ist die Grunderwerbsteuer zu berechnen, wenn für eine un- oder teilentgeltliche Grundstücksübertragung im Rahmen einer Betriebsübertragung der Freibetrag von 75.000 € gem. § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG zusteht? Kommt der Abzug des NeuFöG-Freibetrages im Falle einer unentgeltlichen Übertragung nur bei der Anwendung des Stufentarifs in Betracht oder auch bei der Deckelung mit 0,5%? Nach welchen Kriterien bzw. in welchem Verhältnis wird der NeuFöG-Freibetrages bei einem teilentgeltlichen Grundstückserwerb im Rahmen einer Betriebsübertragung dem entgeltlichen und unentgeltlichen Teil zugeordnet?*

#### Lösung:

Der NeuFöG-Freibetrag kann bei unentgeltlichen, teilentgeltlichen und entgeltlichen Grundstückserwerben in Betracht kommen (näheres dazu siehe Rz 155 ff NeuFöR). Bei Erwerben, die zur Gänze oder teilweise unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG fallen, sind zuerst der (aliquote) Betriebsfreibetrag und dann der NeuFöG-Freibetrag von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Bei teilentgeltlichen Erwerben erfolgt die Zuordnung zum entgeltlichen und zum unentgeltlichen Teil im Verhältnis der Teil-Bemessungsgrundlagen, wobei im Falle der Deckelung mit 0,5% gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. b GrEStG das Verhältnis ohne Ansatz des Betriebsfreibetrages zu ermitteln ist.

Beispiele für einen unentgeltlichen Erwerb:

	Beispiel 1	Beispiel 2
Grundstückswert (GW)	1.200.000 €	1.500.000 €
BFB	900.000 €	900.000 €
NeuFöG-FB	75.000 €	75.000 €
Basis Stufentarif (GW minus BFB minus NeuFöG-FB)	225.000 €	525.000 €
Stufentarif	1.125 €	(8.625 €)
Basis Deckelung (GW minus NeuFöG-FB)	1.125.000 €	1.425.000 €
Deckelung 0,5%	(5.625 €)	7.125 €



Beispiel für einen teilentgeltlichen Erwerb, wobei die Berechnung zuerst anhand des Stufentarifs (mit Berücksichtigung des aliquoten Betriebsfreibetrages) und danach als Vergleichsrechnung (Deckelung, ohne Berücksichtigung des aliquoten Betriebsfreibetrages) erfolgt:

a) Stufentarif

	Unentgeltlicher Teil	Entgeltlicher Teil	Summe
Grundstückswert	500.000 €	1.000.000 €	1.500.000 €
Verhältnis	1/3	2/3	3/3
minus BFB	- 300.000 €	-	- 300.000 €
	200.000 €	1.000.000 €	1.200.000 €
Verhältnis	16,67 %	83,33 %	100 %
minus NeuFöG-FB	- 12.502,50 €	- 62.497,50 €	- 75.000 €
Basis GrEST	187.497,50 €	937.502,50 €	1.125.000 €
GrEST Stufentarif	937,49 €		
GrEST-Normaltarif		32.812,59 €	
GrEST-Gesamt			33.750,08 €

b) Deckelung

	Unentgeltl. Teil	Entgeltl. Teil	Summe
Grundstückswert	500.000 €	1.000.000 €	1.500.000 €
Verhältnis	1/3	2/3	3/3
minus NeuFöG-FB	25.000 €	50.000 €	75.000 €
Basis GrEST	475.000 €	950.000 €	1.425.000 €
GrEST Deckelung	2.375 €		
GrEST-Normaltarif		33.250 €	
GrEST-Gesamt			35.625 €

**2.2. § 3 Abs. 1 Z 2a GrESTG**

*Bei der Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes innerhalb Familienverband übersteigt die Gegenleistung den einfachen Einheitswert.*

*Steht in diesem Fall der Betriebsfreibetrag in Höhe von 365.000 € - allenfalls anteilig – zu?*

**Lösung:**

Eine der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 3 Abs. 2 Z 2a GrEStG ist, dass die Gegenleistung nicht höher ist als der einfache Einheitswert. Ist die Gegenleistung höher, dann steht der Betriebsfreibetrag zur Gänze nicht zu; die Grunderwerbsteuer ist mit 2% vom ungekürzten Einheitswert zu berechnen.

### **2.3. § 3 Abs. 1 Z 7 und 7a GrEStG**

#### **2.3.1. Höhe der Steuerbefreiung**

*A überträgt den Hälfteanteil an einem Wohnhaus (Grundstückswert 500.000 €) an den (Ehe)Partner B; das Wohnhaus besteht aus*

- *Ehewohnung (100 m<sup>2</sup>),*
- *Ferienwohnung (100 m<sup>2</sup>) und*
- *Keller (100 m<sup>2</sup>; Heizraum, Holzlagerraum, Hobbyraum und Sauna).*

*Hobbyraum und Sauna (inkl. Gang insgesamt 50 m<sup>2</sup>) werden sowohl von der Familie als auch von den Feriengästen genutzt.*

*Wie berechnet sich die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 7a GrEStG?*

#### **Lösung:**

Die Befreiungsbestimmungen gem. § 3 Abs. 1 Z 7 und Z 7a GrEStG stellen bei der Ermittlung des steuerfreien Anteils der Bemessungsgrundlage („Sachverhalts-Freibetrag“) auf die Wohnnutzfläche ab. Die Befreiungsbestimmungen beziehen sich auf den Grundstückswert des ganzen Grundstückes (also Gebäude plus Grund und Boden), wobei die Wohnnutzfläche als „Messbetrag“ für das Ausmaß der Befreiung dient.

Was den Begriff der Wohnnutzfläche gem. § 3 Abs. 1 Z 7 und Z 7a GrEStG anbelangt, so ist wie bisher auf jenen der Wohnbauförderungsgesetze und der dazu ergangenen Judikatur Bezug zu nehmen; er ist ausdrücklich vom Begriff der Nutzfläche gem. § 2 Abs. 3 Z 1 GrWV zu unterscheiden. Eine nicht für Wohnzwecke ausgestattete Keller- oder Garagenfläche wird zwar auf Grund der besonderen Anordnung in der GrWV bei der Ermittlung des Grundstückswertes (pauschal) mitberücksichtigt, nicht aber der Wohnnutzfläche iSd § 3 Abs. 1 Z 7 und Z 7a GrEStG zugerechnet. Vice versa zählen für Wohnzwecke ausgestattete Räumlichkeiten zu 100 % zur Wohnnutzfläche, auch wenn sie sich im Keller befinden (zB Sauna und Hobbyraum inkl. Gang zu diesen Räumen, nicht hingegen - üblicherweise - Holzlagerraum und Heizraum).

Die Wohnnutzfläche berechnet sich daher wie folgt:

Ehewohnung 100 m<sup>2</sup> + Ferienwohnung 100 m<sup>2</sup> + Hobbyraum, Sauna und Gang (50 m<sup>2</sup>) = 250 m<sup>2</sup>.

Von der ermittelten Wohnnutzfläche sind 150 m<sup>2</sup> (= 3/5) steuerfrei und 100 m<sup>2</sup> (= 2/5) steuerpflichtig. Im Hinblick auf die Übertragung der Hälfte des Grundstücks errechnet sich die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage wie folgt:  $500.000 \text{ €} / 2 * 2/5 = 100.000 \text{ €}$ .

### **2.3.2. Schenkung auf den Todesfall**

*Greift die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 7a GrEStG auch bei Schenkungen auf den Todesfall?*

**Lösung:**

Nein, weil es sich dabei nicht um einen Erwerb von Todes wegen handelt.

### **3. § 4 GrEStG – Bemessungsgrundlage allgemein und in Verbindung mit § 7 GrEStG**

#### **3.1. Definition Familienverband**

##### **3.1.1. Lebensgefährten**

*§ 26a Abs. 1 Z 1 GGG begünstigt Erwerbsvorgänge unter anderem unter Lebensgefährten. Fallen darunter auch die Kinder der Lebensgefährten oder die Lebensgefährten der Kinder?*

##### **Lösung:**

Da Lebensgefährten mit dem Übergeber weder verwandt noch verschwägert sind, der § 26a GGG aber auf „Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie“ – also auf (Enkel-)Kinder, (Groß-)Eltern usw. – abzielt, sind die Kinder von Lebensgefährten nicht umfasst.

Die Lebensgefährten von Kindern sind in § 26a GGG nicht explizit erwähnt und zählen daher nicht zum „Familienverband“. Beispiel 3 in den EB zu § 7 GrEStG steht dem nicht entgegen: Dort kommt der Stufentarif deshalb zur Anwendung, weil die Übertragung tatsächlich unentgeltlich war und nicht aufgrund der Zugehörigkeit zum Familienverband (und der damit verbundenen Unentgeltlichkeitsfiktion).

##### **3.1.2. Pflegekinder**

*Zählen Pflegekinder auch nach Beendigung des Pflegeverhältnisses zum Kreis des Familienverbandes gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 GGG?*

##### **Lösung:**

Seitens des für Fragen betreffend § 26a Abs. 1 Z 1 GGG zuständigen BMJ wurde dazu Folgendes mitgeteilt:

„Gemäß § 184 ABGB sind Pflegeeltern Personen, die die Pflege und Erziehung des Kindes ganz oder teilweise besorgen und bei denen eine dem Verhältnis zwischen leiblichen Eltern und Kindern nahekommende Beziehung besteht oder hergestellt werden soll.

Es werden keinerlei besondere Anforderungen gestellt, Pflegeeltern müssen weder verheiratet sein noch muss ein bestimmter Altersunterschied bestehen. Da § 185 Abs. 1 ABGB auch von einem Pflegeeltern teil spricht, kann die Pflegeelternschaft von einer Einzelperson ausgeübt werden. Die Pflegeelternschaft kann auf einem ausdrücklichen Vertragsverhältnis mit dem Obsorgeberechtigten bzw. mit dem gesetzlichen Vertreter des Kindes beruhen. Das Pflegeverhältnis bedarf keiner gerichtlichen Bestätigung. Die

Pflegeelternschaft ist jedoch nicht zwingend an ein vertragliches Verhältnis geknüpft. Sie kann auch aus faktischen Umständen resultieren. Dadurch bleibt das Obsorgeverhältnis zu anderen Personen unberührt. Den Pflegeeltern steht die Obsorge nur dann zu, wenn sie ihnen gemäß § 185 ABGB übertragen wurde.

Zwei Kriterien müssen vorliegen: Die Pflege und Erziehung des Kindes muss ganz oder teilweise ausgeübt werden und es muss ein der leiblichen Elternschaft nahekommendes Eltern-Kind-Verhältnis aufgebaut worden sein bzw. die Absicht bestehen, ein solches herzustellen. Eine emotionale Bindung zum Pflegekind ist daher vorgesehen (Deixler-Hübner in Kletecka/Schauer, ABGB-ON 1.03 §184 ABGB (Stand 1.3.2015 rdb.at))."

Da das Gesetz zur Begründung des Pflegeverhältnisses ein Eltern-Kind-Verhältnis fordert, steht die Begünstigung des § 26a GGG auch gegenüber volljährigen ehemaligen Pflegekindern zu.

### **3.1.3. Stiefkinder**

*Zählen Stiefkinder auch nach Beendigung der Ehe bzw. nach Auflösung einer eingetragenen Partnerschaft zum Familienverband?*

#### **Lösung:**

Wenn zwei Personen eine Ehe oder eingetragene Partnerschaft schließen, von denen mindestens eine schon ein Kind hat, trifft der Stiefelternteil keine direkte Entscheidung „für das Kind“. Aus diesem Grund kommt die Begünstigung des § 26a GGG nach der Scheidung des leiblichen Elternteiles und dem Stiefelternteil oder nach dem Tod des Stiefelternteiles dem ehemaligen Stiefkind nicht mehr zu.

### **3.1.4. „Geschwister“**

*Werden Vorgänge zwischen Adoptiv- oder Stiefgeschwistern als im Familienverband (§ 26a Abs. 1 Z 1 GGG) angesehen?*

#### **Lösung:**

In den folgenden Antworten werden diesbezügliche Stellungnahmen des für Fragen betreffend § 26a Abs. 1 Z 1 GGG zuständigen BMJ zusammengefasst wiedergegeben.

#### **Adoptivgeschwister:**

Gemäß § 197 Abs. 1 ABGB entstehen zwischen dem Annehmenden und dessen Nachkommen einerseits und dem Wahlkind und dessen im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Annahme minderjährigen Nachkommen andererseits mit diesem Zeitpunkt die gleichen Rechte, wie sie durch Abstammung begründet werden. Die starke Adoption ist ein Grundsatz, der sich aus dem Bestreben ergibt, durch das rechtliche Annahmeverhältnis die natürliche Familie möglichst nachzubilden. Das Wahlkind erlangt durch die Adoption die volle Rechtsstellung eines ehelichen Kindes auf dem Gebiet des Familien- und Erbrechtes.

Der VwGH hatte schon zu § 7 Abs. 1 III Z 3 ErbStG 1955 die Auffassung vertreten, dass auch Adoptivgeschwister unter den Begriff der „voll- und halbbürtigen Geschwister“ fallen (VwGH 30.6.1988, 87/16/0038). Begründend führte der VwGH aus, dass eine steuerlich differenzierte Behandlung der Absicht des Gesetzgebers, auch Gegensätzen zwischen Wahlkindern und leiblichen Kindern, die sich aus ihrer rechtlichen Ungleichheit ergeben könnten, den Boden zu entziehen, widersprechen würde.

Adoptivgeschwister fallen daher unter den Begriff „Geschwister“ iSd § 26a Abs. 1 Z 1 GGG.

#### **Stiefgeschwister:**

Gemäß § 40 ABGB ist die Schwägerschaft die Verbindung zwischen einem Ehegatten und den Verwandten des anderen Ehegatten. Stiefeltern sind daher (sofern das Stiefverhältnis durch Eheschließung begründet wird) mit ihrem Stiefkind verschwägert. Andere Stiefangehörige (wie Stiefgeschwister) sind mit dem Stiefkind weder verwandt noch verschwägert. So sind Stiefgeschwister des Erblassers etwa auch nicht erbberechtigt (vgl. Welser in Rummel/Lukas, ABGB<sup>4</sup> § 737 Rz 2). Auch in anderen Gesetzen, die – je nach ihrem Zweck – einen über die Verwandtschaft hinausgehenden „Beziehungsradius“ definieren, werden Stiefgeschwister nicht vom Angehörigenbegriff erfasst (vgl. etwa § 72 StGB).

Stiefgeschwister fallen daher nicht unter den Begriff „Geschwister“ iSd § 26a Abs. 1 Z 1 GGG.

### **3.2. Nachgewiesener gemeiner Wert**

#### **3.2.1. Substanzwert / Ertragswert**

*Bei einem Kauf im Personenkreis des § 26a GGG liegt ein Gutachten vor, das einen Substanzwert von 160.000 € und einen Ertragswert von 200.000 € ausweist. Der Kaufpreis beträgt 180.000 €. Welcher Wert kann als nachgewiesener geringerer gemeiner Wert bzw. Grundstückswert genommen werden?*

Gemäß § 197 Abs. 1 ABGB entstehen zwischen dem Annehmenden und dessen Nachkommen einerseits und dem Wahlkind und dessen im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Annahme minderjährigen Nachkommen andererseits mit diesem Zeitpunkt die gleichen Rechte, wie sie durch Abstammung begründet werden. Die starke Adoption ist ein Grundsatz, der sich aus dem Bestreben ergibt, durch das rechtliche Annahmeverhältnis die natürliche Familie möglichst nachzubilden. Das Wahlkind erlangt durch die Adoption die volle Rechtsstellung eines ehelichen Kindes auf dem Gebiet des Familien- und Erbrechtes.

Der VwGH hatte schon zu § 7 Abs. 1 III Z 3 ErbStG 1955 die Auffassung vertreten, dass auch Adoptivgeschwister unter den Begriff der „voll- und halbbürtigen Geschwister“ fallen (VwGH 30.6.1988, 87/16/0038). Begründend führte der VwGH aus, dass eine steuerlich differenzierte Behandlung der Absicht des Gesetzgebers, auch Gegensätzen zwischen Wahlkindern und leiblichen Kindern, die sich aus ihrer rechtlichen Ungleichheit ergeben könnten, den Boden zu entziehen, widersprechen würde.

Adoptivgeschwister fallen daher unter den Begriff „Geschwister“ iSd § 26a Abs. 1 Z 1 GGG.

#### **Stiefgeschwister:**

Gemäß § 40 ABGB ist die Schwägerschaft die Verbindung zwischen einem Ehegatten und den Verwandten des anderen Ehegatten. Stiefeltern sind daher (sofern das Stiefverhältnis durch Eheschließung begründet wird) mit ihrem Stiefkind verschwägert. Andere Stiefangehörige (wie Stiefgeschwister) sind mit dem Stiefkind weder verwandt noch verschwägert. So sind Stiefgeschwister des Erblassers etwa auch nicht erbberechtigt (vgl. Welser in Rummel/Lukas, ABGB<sup>4</sup> § 737 Rz 2). Auch in anderen Gesetzen, die – je nach ihrem Zweck – einen über die Verwandtschaft hinausgehenden „Beziehungsradius“ definieren, werden Stiefgeschwister nicht vom Angehörigenbegriff erfasst (vgl. etwa § 72 StGB).

Stiefgeschwister fallen daher nicht unter den Begriff „Geschwister“ iSd § 26a Abs. 1 Z 1 GGG.

### **3.2. Nachgewiesener gemeiner Wert**

#### **3.2.1. Substanzwert / Ertragswert**

*Bei einem Kauf im Personenkreis des § 26a GGG liegt ein Gutachten vor, das einen Substanzwert von 160.000 € und einen Ertragswert von 200.000 € ausweist. Der Kaufpreis beträgt 180.000 €. Welcher Wert kann als nachgewiesener geringerer gemeiner Wert bzw. Grundstückswert genommen werden?*

**Lösung:**

Die Auswahl der richtigen Bewertungsmethode ist eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen ist. So wird sich der Marktpreis von typischen Mietobjekten eher am Ertragswert orientieren, während die Sachwertkomponente umso bedeutsamer wird, je mehr sich ein Objekt zur privaten Nutzung eignet (vgl. auch EStR 2000 Rz 6442a).

**3.2.2. Gemeiner Wert versus Grundstückswert nach Pauschalwertmodell oder Immobilienpreisspiegel**

*Müssen der selbstberechnende Parteienvertreter oder das FAGVG trotz Kenntnis des gemeinen Wertes bzw. Vorliegens eines Gutachtens (das aus anderen Gründen als des Nachweises des geringeren gemeinen Wertes erstellt wurde) den vom Steuerpflichtigen nach dem Pauschalwertmodell oder anhand eines Immobilienpreisspiegels ermittelten Grundstückswert der Besteuerung zugrunde legen?*

**Lösung:**

Ja, weil der Steuerpflichtige eine entsprechende Wahl getroffen hat.

**3.3. Nachträgliche Wohnungseigentumsveräußerungen im Zusammenhang mit WGG**

*In der Information des BMF vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014 (Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Neufassung des Grunderwerbsteuergesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 36/2014) wurde unter Punkt 1.1.7. Folgendes ausgeführt:*

**1.1.7. Nachträgliche Wohnungseigentumsveräußerungen iZm WGG**

Nachträgliche Wohnungseigentumsveräußerungen an die Mieter aufgrund einer gesetzlichen Option im Rahmen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) müssen gesetzlich bzw. in manchen Bundesländern förderungsrechtlich zwingend unter dem Verkehrswert erfolgen. Ist in diesen Fällen der tatsächliche Kaufpreis oder der (höhere) gemeine Wert als Grundlage für die Steuerbemessung heranzuziehen?



### **Lösung:**

Gesetzliche Preisbeschränkungen sind keine "ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse" gemäß § 10 Abs. 2 dritter Satz BewG 1955, die bei der Bestimmung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen sind. Wenn daher bei nachträglichen Übertragungen in das Wohnungseigentum der Preis für die Übertragung im Rahmen der vom WGG vorgegebenen Grenzen gebildet wird, entspricht dieser Preis dem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielenden Preis - somit dem gemeinen Wert - und ist der Grunderwerbsteuer zu unterziehen. Demgegenüber können ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bei vertraglichen "Kaufpreisbindungen" (zB bei Mietverträgen mit Kaufoption) vorliegen; in diesem Fall ist nicht der tatsächlich erzielte Kaufpreis sondern der erzielbare Kaufpreis, also der gemeine Wert, als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

*Hat sich an diesem Lösungsansatz im Hinblick auf die Bestimmung des § 15g WGG neu (Informationspflicht über objektiven Verkehrswert im Zeitpunkt der Erstveräußerung) bei nachträglicher Wohnungseigentumsbegründung („Miet-Kaufoption“) etwas geändert? Was ist bei Fällen des § 15g WGG als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen?*

### **Lösung:**

Mit 1.1.2016 ist § 15g WGG in Kraft getreten, dessen Abs. 1 und 2 wie folgt lauten:

**§ 15g.** (1) Der Bauvereinigung steht im Fall einer nachträglichen Übertragung von Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten gemäß § 15b in das Eigentum (Miteigentum, Wohnungseigentum) ein Vorkaufsrecht zu, das im Grundbuch einzuverleiben ist und dessen Rechtsfolgen im Kaufvertrag zu erläutern sind. Das Vorkaufsrecht zum Kaufpreis gemäß Abs. 2 Z 2 darf ohne Zustimmung der Bauvereinigung binnen zehn Jahren nach Abschluss des Kaufvertrages nicht gelöscht werden. Es erlischt entweder nach Leistung des Differenzbetrages gemäß Abs. 2 oder spätestens nach zehn Jahren.

(2) Der Eigentümer hat im Fall einer (Weiter-)Übertragung binnen zehn Jahren nach Abschluss des Kaufvertrages den Differenzbetrag, der sich aus dem Vergleich

1. des dem Käufer bekanntzugebenden Verkehrswerts im Zeitpunkt des schriftlichen Angebots der Bauvereinigung gemäß § 15e Abs. 1 oder § 15c lit. b (des vom Gericht ermittelten Verkehrswerts gemäß § 15d Abs. 2) mit
2. dem vereinbarten (§ 15d Abs. 1) oder festgesetzten (§ 15d Abs. 2 und § 15e Abs. 2) Kaufpreis ergibt, an die Bauvereinigung zu leisten.

Bei nachträglicher Übertragung in das Eigentum (Miteigentum, Wohnungseigentum) gemäß § 15b, auf welche die Vorschriften der § 15c bis § 15f nicht anwendbar sind, ist unter Z 1 der dem Käufer bekanntzugebende Verkehrswert im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages zu verstehen, sowie unter Z 2 der vereinbarte Kaufpreis.

Seit 1.1.2016 ist als Bemessungsgrundlage für Grunderwerbsteuerliche Vorgänge grundsätzlich die „Gegenleistung mindestens der Grundstückswert“ zugrunde zu legen.

Gemäß § 15g WGG wird eine Besteuerung des Differenzbetrages zwischen der Bauvereinigung und dem Eigentümer (Miteigentum, Wohnungseigentum) vorgenommen, die als nachträgliche Gegenleistung zu werten ist.

Für den Fall, dass die ursprüngliche Gegenleistung höher als der Grundstückswert war und daher die Gegenleistung der Besteuerung zugrunde gelegt wurde, ist die gesamte nachträgliche Gegenleistung der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

War hingegen der Grundstückswert höher als die ursprüngliche Gegenleistung, ist jedoch durch die nachträgliche Gegenleistung die gesamte Gegenleistung höher als der Grundstückswert, ist nur die Differenz zwischen der Gesamtgegenleistung und dem Grundstückswert zu versteuern.

Über eine gem. § 15g WGG erfolgte Differenzzahlung an die Bauvereinigung ist – weil nachträgliche Gegenleistung - gem. § 10 Abs. 3 Z 1 GrEStG eine Abgabenerklärung vorzulegen oder eine Selbstberechnung durch einen Parteienvertreter durchzuführen.

### **3.4. Bewertung einer Bauzinsverpflichtung**

*Die natürliche Person A räumt der X GmbH an ihrem unbebauten Privatgrundstück ein Baurecht ein. Die Bauzinsverpflichtung beträgt monatlich netto 2.000 € zzgl. einer allfälligen USt. Der Baurechtsvertrag wird auf 30 Jahre abgeschlossen.*

*Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer? Ist die kapitalisierte Bauzinsverpflichtung für die Gesamtdauer von 30 Jahren oder für 18 Jahre (gemäß § 15 Abs. 1 letzter Satz BewG) als Gegenleistung heranzuziehen?*

#### **Lösung:**

Es handelt sich um eine entgeltliche Baurechtseinräumung, für welche gemäß der Info des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, als Bemessungsgrundlage für die

Bei nachträglicher Übertragung in das Eigentum (Miteigentum, Wohnungseigentum) gemäß § 15b, auf welche die Vorschriften der § 15c bis § 15f nicht anwendbar sind, ist unter Z 1 der dem Käufer bekanntzugebende Verkehrswert im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages zu verstehen, sowie unter Z 2 der vereinbarte Kaufpreis.

Seit 1.1.2016 ist als Bemessungsgrundlage für Grunderwerbsteuerliche Vorgänge grundsätzlich die „Gegenleistung mindestens der Grundstückswert“ zugrunde zu legen.

Gemäß § 15g WGG wird eine Besteuerung des Differenzbetrages zwischen der Bauvereinigung und dem Eigentümer (Miteigentum, Wohnungseigentum) vorgenommen, die als nachträgliche Gegenleistung zu werten ist.

Für den Fall, dass die ursprüngliche Gegenleistung höher als der Grundstückswert war und daher die Gegenleistung der Besteuerung zugrunde gelegt wurde, ist die gesamte nachträgliche Gegenleistung der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

War hingegen der Grundstückswert höher als die ursprüngliche Gegenleistung, ist jedoch durch die nachträgliche Gegenleistung die gesamte Gegenleistung höher als der Grundstückswert, ist nur die Differenz zwischen der Gesamtgegenleistung und dem Grundstückswert zu versteuern.

Über eine gem. § 15g WGG erfolgte Differenzzahlung an die Bauvereinigung ist – weil nachträgliche Gegenleistung - gem. § 10 Abs. 3 Z 1 GrEStG eine Abgabenerklärung vorzulegen oder eine Selbstberechnung durch einen Parteienvertreter durchzuführen.

### **3.4. Bewertung einer Bauzinsverpflichtung**

*Die natürliche Person A räumt der X GmbH an ihrem unbebauten Privatgrundstück ein Baurecht ein. Die Bauzinsverpflichtung beträgt monatlich netto 2.000 € zzgl. einer allfälligen USt. Der Baurechtsvertrag wird auf 30 Jahre abgeschlossen.*

*Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer? Ist die kapitalisierte Bauzinsverpflichtung für die Gesamtdauer von 30 Jahren oder für 18 Jahre (gemäß § 15 Abs. 1 letzter Satz BewG) als Gegenleistung heranzuziehen?*

#### **Lösung:**

Es handelt sich um eine entgeltliche Baurechteinräumung, für welche gemäß der Info des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, als Bemessungsgrundlage für die

Grunderwerbsteuer der Wert der Bauzinsverpflichtung gemäß § 15 BewG, mindestens jedoch der Grundstückswert des Baurechtes heranzuziehen ist.

Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 BewG lautet wie folgt:

„Der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, ist die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem Zinssatz in Höhe von 5,5 v. H. auszugehen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.“

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage iZm der Einräumung eines Baurechtes sind die Ausführungen in zitierten BMF-Info dahingehend zu ergänzen, dass der Wert der Bauzinsverpflichtung gemäß § 15 Abs. 1 BewG mit dem 18fachen des Jahreswertes gedeckelt ist.

Als Bemessungsgrundlage ist im Ergebnis die Gegenleistung (Gesamtwert [Kapitalwert] der auf Zeit beschränkten Nutzungen oder Leistungen, gedeckelt mit dem 18fachen Jahreswert gemäß § 15 Abs. 1 BewG), mindestens aber der Grundstückswert (der aufgrund der unter 50jährigen Laufzeit des Baurechtvertrages nur anteilig zu berücksichtigen ist) anzusetzen.

### **3.5. Baurecht**

*In Punkt 3.6. der Information vom 13.5.2016, BMF-010206/0058, wird in der Tabelle „Übersicht über die Bewertung eines Baurechtes bei Erwerbsvorgängen außerhalb des Familienverbandes gemäß § 26a GGG“ hinsichtlich des Erlöschens eines Baurechtes nur der Fall des Zeitablaufes angeführt. Wie ist vorzugehen, wenn ein Baurecht vor Zeitablauf endet? Welche Bemessungsgrundlage ist im Falle eines „Eigentümer-Baurechtes“ heranzuziehen?*

#### **Lösung:**

Erlischt ein Baurecht durch Zeitablauf, ist entsprechend Punkt 3.6. der zitierten Information zu unterscheiden, ob eine Gegenleistung gewährt wird oder nicht. Wird eine Gegenleistung erbracht, ist die Bemessungsgrundlage der Wert der Gegenleistung, mindestens der Wert des Gebäudes. Das Baurecht selbst (das ja durch sein Erlöschen an den Grundstückseigentümer zurückfällt) wird in diesem Fall nicht besteuert.

Erlischt das Baurecht hingegen nicht durch Zeitablauf, sondern wird es vorher beendet (etwa durch „Verwirkung“ gemäß § 4 Abs. 2 BauRG oder durch eine ausnahmsweise

anzuerkennende Kündigung), ist Bemessungsgrundlage die Gegenleistung, dh der Erwerbspreis für das Baurecht samt dem darauf errichteten und ein Zubehör zum Baurecht darstellenden Gebäude, mindestens der Grundstückswert. So lange in einem derartigen Fall das Baurecht nicht gelöscht ist, bestehen Baurechtseigentum und Grundeigentum nebeneinander weiter (Eigentümerbaurecht I).

Ein weiterer Fall eines Eigentümerbaurechtes (Eigentümerbaurecht II) kann dadurch entstehen, dass der Bauberechtigte nach Begründung des Baurechts auch Eigentum an der belasteten Liegenschaft erwirbt. In einem derartigen Fall bleibt das Baurecht unberührt, weil die Vereinigung von Baurecht und Eigentum an der Stammliegenschaft in einer Hand nicht zum Untergang des Baurechts führt. In diesem Fall unterliegt nur der Erwerb des Grund und Bodens der Grunderwerbsteuer.

In der in der Information vom 13.5.2016 enthaltenen werden folgende – grau unterlegte – Zeilen angehängt:

	<b>Entgeltlich/unentgeltlich</b>	<b>GrEst-Bemessungsgrundlage</b>
Begründung eines BR	Bauzins, eventuell SL	Wert der BZV gemäß § 15 BewG + Wert der SL, mindestens GrW des BR
	Kein Bauzins, eventuell SL	Wert der SL, mindestens GrW des BR
Übertragung des BR an Dritten	Übernahme der BZV, eventuell SL	BZV im Grundbuch → Wert der SL, mindestens GrW des BR
		BZV nicht im Grundbuch → Wert der BZV gemäß § 15 BewG + Wert der SL, mind. GrW des BR
Erlöschen des BR durch Zeitablauf	Ohne Gegenleistung	GrW des Gebäudes
	Mit Gegenleistung	Wert der Gegenleistung, mindestens GrW des Gebäudes (zB wenn gemäß § 9 Abs. 2 BauRG dem Bauberechtigten eine Entschädigung in Höhe von 25% des vorhandenen Bauwertes geleistet wird)
Erlöschen des BR vor Zeitablauf (gilt auch bei Eigentümer-Baurecht I)	Ohne Gegenleistung	GrW des BR
	Mit Gegenleistung	Wert der Gegenleistung für BR samt Gebäude, mindestens GrW des BR
Eigentümer-Baurecht II	Ohne Gegenleistung	GrW des Grund und Bodens (Grundwert)
	Mit Gegenleistung	Gegenleistung, mindestens GrW des Grund und Bodens (Grundwert)

*Legende:*

*BR = Baurecht; BZV = Bauzinsverpflichtung; SL = sonstige Leistung(en); GrW = Grundstückswert*

## **4. § 4 GrEStG - Grundstückswertverordnung**

### **4.1. Vorläufiges Wohnungseigentum**

*Für ein unbebautes Grundstück liegen bereits konkrete Baupläne und ein Nutzwertgutachten vor; das Wohnungseigentum laut diesem Nutzwertgutachten wurde bereits grundbücherlich eingetragen. Der Vater schenkt nun seiner Tochter die Nutzwertanteile (ca. 1/2 des gesamten); die Tochter muss die Kosten für den Bau der eigenen Einheit selbst finanzieren.*

*Welcher Wert ist als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen?  
Handelt es sich um ein unbebautes oder um ein bebautes Grundstück?*

#### **Lösung:**

Wird ein Teil eines unbebauten Grundstückes unentgeltlich oder im Familienverband übertragen, für das bereits Wohnungseigentum begründet bzw. Nutzwertanteile festgelegt worden sind, ist für den Fall, dass für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage das Pauschalwertmodell herangezogen wird, nur der Grund und Boden zu bewerten (also Bodenwert lt. EW-Bescheid/m<sup>2</sup> \* Anzahl der Quadratmeter \* 3 \* Hochrechnungsfaktor). Vereinbarungen und Vorleistungen, die ein erst zu errichtendes Gebäude betreffen, sind ohne Bedeutung. Erst dann, wenn im Übertragungszeitpunkt zumindest ein Rohbau mit Dach vorhanden ist, muss auch für das Gebäude ein Wert errechnet werden.

Wenn somit nur der „nackte“ Grund und Boden zum Teil übertragen wird, ist für das Ausmaß des Anteils (bzw. für die für die Berechnung des Grundwertes entscheidende Quadratmeterzahl) der prozentuelle Miteigentumsanteil lt. Grundbuch heranzuziehen.

### **4.2. Kraftfahrzeug-Abstellplatz**

*In der Information des BMF vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014 (Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Neufassung des Grunderwerbsteuergesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 36/2014) wird unter Punkt 4.6.2 Folgendes ausgeführt:*

#### **4.6.2. Kraftfahrzeug-Abstellplatz**

Wie sind Kraftfahrzeugabstellplätze im Freien, im Haus, in der Tiefgarage, angebaut, in Carport-Form, auf dem Dach usw. bei der Ermittlung des Grundstückswertes zu berücksichtigen?

**Lösung:**

Für einen Kraftfahrzeugabstellplatz (der zum Beispiel einer Eigentumswohnung zugeordnet ist) im Gebäude (Tiefgarage, Dach usw.) kann ein pauschaler Ansatz der Nutzfläche von 12 m<sup>2</sup> bzw. der Bruttogrundrissfläche von 17 m<sup>2</sup> gewählt werden. Der Kraftfahrzeugabstellplatz teilt den Ansatz des Baukostenfaktors hinsichtlich Alter und Art mit dem jeweiligen Gebäude.

Für Kraftfahrzeugabstellplätze im Freien (ohne Schutz vor der Witterung oder Carports usw.) ist kein Gebäudewert zu ermitteln.

*Bedeutet das, dass auf Grund des Ansatzes von lediglich 35% bei Abstellplätzen grundsätzlich nur 4,2 m<sup>2</sup> (35 % von 12 m<sup>2</sup> bei Ansatz der Nutzfläche bzw. 35% von 70% von 17 m<sup>2</sup> bei Ansatz der Bruttogrundrissfläche) angesetzt werden?*

**Lösung:**

Ja

**4.3. Gebäude, die dem MRG unterliegen**

*§ 2 Abs. 3 lit. a der Grundstückswertverordnung stellt Gebäude, die Wohnzwecken dienen und soweit für sie ein Richtwert- oder Kategoriemietzins gem. § 16 MRG gilt, den sonstigen Gebäuden gleich (also Ansatz mit 71,25%). Auf welche Gebäude trifft dies zu?*

**Lösung:**

Dies trifft auf Gebäude (Gebäudeteile) zu, die dem so genannten Vollanwendungsbereich des MRG unterliegen und bei denen kein angemessener Hauptmietzins verlangt werden kann. Im Ergebnis trifft dies nur auf Wohnungen und Eigentumswohnungen in Gebäuden zu, für die die Baubewilligung bis 8.5.1945 erteilt wurde (gleichgültig, ob das Gebäude mit oder ohne Förderungsmittel errichtet wurde).

Wird in einem derartigen „Altbau“ der Dachboden nachträglich zu einem Wohnraum ausgebaut und dafür die Baubewilligung nach dem 31.12.2001 erteilt, unterliegt der Ausbau lediglich dem Teilanwendungsbereich des MRG mit freier Hauptmietzinsbildung. Dieser

abgrenzbare Gebäudeteil ist daher mit 100% anzusetzen. Dies gilt auch für „Zubauten“ zu solchen Altbauten, die auf Grund einer nach dem 30.9.2006 erteilten Baubewilligung neu geschaffen wurden.

Vom MRG ausgenommen sind vor allem Ein- und Zweifamilienhäuser; weitere Ausnahmen betreffen etwa Dienstwohnungen oder Wohnraum, der an eine karitative oder humanitäre Organisation im Rahmen sozialpädagogisch betreuten Wohnens vermietet wird (vgl. Aufzählung in § 1 Abs. 2 MRG).

#### **4.4. Anzuwendender Immobilienpreisspiegel**

*Der Grundstückswert kann gem. § 4 Abs. 1 2. Teilsatz Grunderwerbsteuergesetz anhand eines geeigneten Immobilienpreissiegels berechnet werden. Welche Immobilienpreisspiegel sind geeignete Immobilienpreisspiegel iSd § 4 GrEStG? Für welchen Zeitraum können diese Immobilienpreisspiegel angewendet werden und wo sind sie zu finden? An welche Stelle können Fragen zur Auslegung des jeweiligen Immobilienpreisspiegel gestellt werden?*

#### **Lösung:**

Entsteht die Steuerschuld eines Erwerbsvorganges nach dem 31. Dezember 2015 und vor dem 1. Jänner 2017, ist gem. § 3 Abs. 1 GrWV der jeweils zuletzt veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband Immobilien- und Vermögenstreuhänder zur Ermittlung des Grundstückswertes anzuwenden.

Für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2016 entsteht, sind gem. § 3 Abs. 2 GrWV die zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich (in der Folge Statistik Austria) heranzuziehen. Diese Tabelle wurde am 1. Jänner 2017 auf der Homepage der Statistik Austria unter [www.statistik.gv.at/xxx](http://www.statistik.gv.at/xxx) veröffentlicht und wird in der Folge einmal jährlich aktualisiert werden. Für jene Erwerbsvorgänge, bei denen die Steuerschuld bis zur Veröffentlichung der Aktualisierung entsteht, ist der Grundstückswert anhand der Tabelle vor der Veröffentlichung der Aktualisierung anzuwenden. Für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld am Tag oder nach der Veröffentlichung der Aktualisierung entsteht, ist die Tabelle in der aktualisierten Fassung anzuwenden.

Fragen zur Anwendung der Immobiliendurchschnittspreisliste der Statistik Austria sind direkt an die Statistik Austria zu richten. (Kontakt Daten siehe am Ende der [Internetseite, auf der die Durchschnittspreistabelle veröffentlicht wird](#))



*Beispiele:*

*Am 1. Jänner 2017 wird die Tabelle der Immobiliendurchschnittspreise der Statistik Austria auf der Homepage der Statistik Austria veröffentlicht. Geplant im Mai 2017 (für das Beispiel wird angenommen am: 15. Mai 2017) wird eine aktualisierte Tabelle der Durchschnittspreise veröffentlicht werden.*

*Ein Kaufvertrag über ein Grundstück wird abgeschlossen*

*a) am 30. Dezember 2016*

**Lösung:** Es ist der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich anzuwenden.

*b) 2. Jänner 2017*

**Lösung:** Es ist die Durchschnittspreistabelle mit Stand 1. Jänner 2017 anzuwenden.

*c) am 15. Mai 2017*

**Lösung:** Es ist die Durchschnittspreistabelle mit Stand 15. Mai 2017 anzuwenden (Annahme Veröffentlichung 15. Mai 2017, siehe Angabe).

*d) am 23. Dezember 2016 mit der aufschiebenden Bedingung, dass der Grundstückserwerber sein Studium erfolgreich abschließt. Am 23. Juni 2017 schließt er sein Studium erfolgreich ab (=> § 8 Abs. 2 GrEStG Entstehen der Steuerschuld);*

**Lösung:** Es ist die Durchschnittspreistabelle mit Stand 15. Mai 2017 anzuwenden (Annahme Veröffentlichung 15. Mai 2017, siehe Angabe).

In der folgenden Tabelle wird anhand beispielhafter Sachverhalte die Anwendbarkeit des Immobilienpreisspiegels der Wirtschaftskammer Österreich (IPS), der Durchschnittspreistabelle der Statistik Austria mit Stand 1. Jänner 2017 (DPT I) und der aktualisierten Durchschnittspreistabelle der Statistik Austria (DPT II, angenommen mit Stand 15. Mai 2017) veranschaulicht:

Sachverhalt	IPS	DPT I	DPT II
Abschluss Kaufvertrag am 22.12.2016, keine aufschiebende Bedingung/Genehmigung	X		
Abschluss Kaufvertrag am 22.12.2016, grundverkehrsbehördliche Genehmigung am 1.3.2017		X	

Abschluss Kaufvertrag am 22.12.2016, grundverkehrsbehördliche Genehmigung am 27.6.2017			X
Abschluss Schenkungsvertrag am 2.1.2017, keine aufschiebende Bedingung/Genehmigung		X	
Abschluss Schenkungsvertrag am 2.1.2017, Eintritt einer aufschiebenden Bedingung am 1.10.2017			X
Tod 20.11.2015, Einantwortung 10.2.2017, keine Option in die neue Rechtslage	Rechtslage bis 31.12.2015 ist anzuwenden!		
Tod 20.11.2015, Einantwortung 10.2.2017, Option in die neue Rechtslage		X	
Tod 1.9.2016, Einantwortung 15.3.2017		X	
Tod 1.9.2016, Einantwortung 26.6.2017			X

## 5. § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG (Zusammenrechnung)

### 5.1. Freigrenze gem. § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG und Zusammenrechnung

*Die Freigrenze des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG gilt pro Grundstück. Welche Auswirkung hat dabei die Zusammenrechnung?*

*Beispiel:*

*A schenkt B zwei Grundstücke (d.h. zwei wirtschaftliche Einheiten), die jeweils einen Grundstückswert von 1.000 € haben und somit unter der Bagatellgrenze des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG liegen. Führt die Verpflichtung, Erwerbe innerhalb von fünf Jahren zwischen denselben Personen zusammenzurechnen, dazu, dass die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht zum Tragen kommt?*

#### **Lösung:**

Die Zusammenrechnungsbestimmung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG bezieht sich (erst) auf die Frage des beim Stufentarif anzuwendenden Steuersatzes.

Auf der vorgelagerten Ebene sind zunächst die Bemessungsgrundlagen – und zwar gesondert für jede wirtschaftliche Einheit – zu ermitteln. Wirtschaftliche Einheiten, deren

Bemessungsgrundlage maximal 1.100 € beträgt, sind von der Grunderwerbsteuer befreit und werden daher nicht mit anderen wirtschaftlichen Einheiten, die nicht unter diese Bagatellgrenze fallen, zusammengerechnet.

**5.2. Übertragung einer wirtschaftlichen Einheit (land- und forstwirtschaftliches Grundstück samt übersteigendem Wohnwert) außerhalb des Familienverbandes – Zusammenrechnung?**

*Ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück (L&F) samt übersteigendem Wohnungswert (WW) wird von den beiden Hälfteeigentümern übertragen, und zwar vom Onkel O an seinen („leiblichen“) Neffen N und kurz darauf von der Ehegattin E des Onkels ebenfalls an N (somit den aus ihrer Sicht „angeheirateten“ Neffen). Kommt es zur horizontalen und vertikalen Zusammenrechnung?*

**Lösung:**

Bei den Erwerbsvorgängen zwischen O und N sowie zwischen E und N sind folgende Tarife anzuwenden:

	L&F	WW
O → N (Familienverband)	2% vom halben Einheitswert	Stufentarif vom halben Gebäudewert
E → N (kein Familienverband)	Stufentarif vom gemeinen Wert	

Hinsichtlich der Übertragung von E an N ist beim Stufentarif der Vorerwerb des halben Gebäudewertes zwischen O und N zu berücksichtigen.

## **6. §§ 8 und 18 Abs. 2p GrEStG (Entstehen der Steuerschuld, Option)**

### **6.1. Ausübung der Option pro Erwerbsvorgang**

*In § 18 Abs. 2p ist zum Inkrafttreten Folgendes vorgesehen:*

- 1. Die neue Rechtslage tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft und ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden oder wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 2015 verstorben ist.*
- 2. Alternativ kann auf die neue Rechtslage optiert werden, wenn zwar die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2015 entsteht, aber entweder der Erwerbsvorgang vor dem 1. Jänner 2016 verwirklicht wird oder der Erblasser vor dem 1. Jänner 2016 verstorben ist.*

*Muss eine Option „global“ abgegeben werden (zB für eine gesamte Erbschaft, wenn mehrere Grundstücke erworben werden) oder für jeden einzelnen Erwerbsvorgangs (also pro wirtschaftliche Einheit).*

#### **Lösung:**

Die Option darf für jeden Erwerbsvorgang, somit für jede erworbene wirtschaftliche Einheit gesondert abgegeben werden.

### **6.2. Erbschaften mit Auslandsbezug**

*Seit 17.8.2015 erfolgen erbrechtliche Erwerbe bei Erbschaften mit Auslandsbezug nach dem von der EU-Erbrechtsverordnung berufenen Recht. Der in § 28 Abs. 2 IPRG bisher geltende Vorbehalt der Einantwortung trotz Anwendung fremden Rechts ist ersatzlos entfallen. Bei Anwendung fremden Erbrechts in Österreich kann es nun zum „Vonselbsterwerb“ der Verlassenschaft kommen, wenn das fremde Recht (wie etwa in Deutschland) dies vorsieht; das System der Einantwortung gilt in diesem Fall nicht. Da somit unter Umständen die Einantwortung bzw. im Falle eines Vermächtnisses auch die Amtsbestätigung entfallen, stellt sich die Frage, wann in diesen Fällen die Steuerschuld entsteht und die Grunderwerbsteuer fällig wird?*

#### **Lösung:**

Die Erwerbstatbestände des GrEStG – insbesondere jene des § 1 Abs. 1 GrEStG – knüpfen grundsätzlich an zivilrechtliche Erwerbsvorgänge an. Kommt nun dazu, dass aufgrund der internationalen rechtlichen Rahmenbedingungen der zivilrechtliche Erwerb eines inländischen

Grundstückes auf Grundlage ausländischer Jurisdiktionen erfolgt, entfaltet dies unmittelbare Auswirkungen auf die Erwerbstatbestände des GrEStG. Sieht daher eine ausländische Jurisdiktion kein Verfahren für den Erwerb von Todes wegen durch die Erben vor – etwa wie im Fall des Vonselbsterwerbes in Deutschland –, sondern stattdessen den Direkterwerb vom Erblasser ohne der „Zwischenstufe“ des ruhenden Nachlasses, wird der Grunderwerbsteuerliche Tatbestand ebenfalls unmittelbar mit dem Ableben des Erblassers verwirklicht. In einem solchen Fall bleibt auch kein Raum für eine Veräußerung „aus der Verlassenschaft“, womit jedenfalls zwei Erwerbsvorgänge stattfinden: Erwerb durch die Erben mit dem Ableben des Erblassers und anschließend Erwerb durch die Käufer des Grundstückes von den Erben.

Beim Grundstückserwerb durch einen Legatar ist die rechtliche Situation vergleichbar: Kann der Legatar nach den Bestimmungen des anwendbaren ausländischen Rechts seine Ansprüche nur gegenüber den Erben geltend machen – weil eben kein ruhender Nachlass vorhanden ist – finden aus der Sicht des GrEStG ebenfalls zwei Erwerbsvorgänge statt: Erwerb durch die Erben mit dem Ableben des Erblassers und anschließend Erwerb durch den Legatar von den Erben. In dieser Konstellation ist allerdings auf die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG hinzuweisen, wonach die GrESt nicht festgesetzt wird, wenn „ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt“.

## 7. § 11 GrEStG

### 7.1. Klarstellung Bestätigungspflicht

*Gemäß § 11 Abs. 3 GrEStG hat der Steuerschuldner dem selbstberechnenden Parteienvertreter die Grundlagen für die Selbstberechnung anzugeben und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen. Nach Abs. 1 leg.cit sind Rechtsanwälte und Notare nach Maßgabe der §§ 12, 13 und 15 befugt, die Steuer für Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, als Bevollmächtigte **eines** Steuerschuldners selbst zu berechnen, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung erfolgt.*

*Muss die Bestätigung nach § 11 Abs. 3 GrEStG von allen am Erwerbsvorgang beteiligten Steuerschuldnern abgegeben werden oder reicht es aus, wenn es derjenige Steuerschuldner übernimmt, in dessen Auftrag die Selbstberechnung erfolgt.*

#### **Lösung:**

Aus dem Zusammenhalt des § 11 GrEStG – wonach einleitend geregelt wird, dass es ausreicht, wenn ein Steuerschuldner die Selbstberechnung beauftragt – ergibt sich, dass eben dieser Steuerschuldner der Verpflichtung gemäß § 11 Abs. 3 GrEStG nachkommen muss.

## **8. UmgrStG**

### **8.1. Inkrafttretensregelung**

*Im Jahr 2016 hat eine Umgründung auf einen Stichtag spätestens 31.12.2015 stattgefunden. Ist auf Grund des 3. Teiles Z 29 UmgrStG zwingend die Rechtslage bis Ende 2015 anzuwenden oder darf in die seit 1. Jänner 2016 geltende Rechtslage optiert werden?*

#### **Lösung:**

Gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG sind die Änderungen des StRefG 2015/2016 erst auf Umgründungsstichtage nach dem 31.12.2015 anzuwenden. im Fall einer 2016 erfolgten Umgründung mit Stichtag vor dem 1.1.2016 sehen die Inkrafttretensregelungen des UmgrStG zwingend vor, dass die Grunderwerbsteuer nach der alten Rechtslage zu berechnen ist. D.h. es ist als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert anzusetzen; der Steuersatz beträgt 3,5% (siehe Punkt 10.1. der GrEst-Info 2016).

Eine Optionsmöglichkeit in die seit 1.1.2016 geltenden Gesetzesbestimmungen gibt es nicht, da eine solche nach § 18 Abs. 2p GrEstG ein Auseinanderfallen von Tatbestandsverwirklichung und Entstehen der Steuerschuld voraussetzt. Im Falle einer Umgründung erfolgt der zivilrechtliche Grundstückserwerb – ungeachtet des rückwirkenden Umgründungsstichtages – im Jahr 2016, gleichzeitig entsteht auch die Steuerschuld; es ist nur ausnahmsweise die Rechtslage bis Ende 2015 anzuwenden.

## 6 Literaturverzeichnis

### 6.1 Monografien und Kommentare

#### 6.1.1 Deutschland

- **Boruttau, Ernst Paul / Klein, Otto / Egly, Hans / Sigloch, Heinrich**  
Grunderwerbsteuergesetz mit Durchführungsverordnung und landesrechtlichen Einzelvorschriften – Kommentar  
Beck, München  
10. Auflage 1977  
Langzitat<sup>296</sup>: *Boruttau/Klein/Egly/Sigloch*, Grunderwerbsteuergesetz mit Durchführungsverordnung und landesrechtlichen Einzelvorschriften – Kommentar<sup>10</sup> (1977) § Randziffer  
Kurzzitat: *Boruttau/Klein/Egly/Sigloch*, GrEStG<sup>10</sup> § Randziffer
- **Boruttau, Ernst Paul / Egly, Hans / Sigloch, Heinrich**  
Grunderwerbsteuergesetz mit Durchführungsverordnung und landesrechtlichen Einzelvorschriften – Kommentar  
Beck, München  
12. Auflage 1986  
Langzitat<sup>297</sup>: *Boruttau/Egly/Sigloch*, Grunderwerbsteuergesetz mit Durchführungsverordnung und landesrechtlichen Einzelvorschriften – Kommentar<sup>12</sup> (1986) § Randziffer  
Kurzzitat: *Boruttau/Egly/Sigloch*, GrEStG<sup>12</sup> § Randziffer
- **Boruttau, Ernst Paul**  
Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar  
Beck, München  
14. Auflage 1997  
Langzitat: *Bearbeiter in Boruttau*, Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar<sup>14</sup> (1997) § Randziffer  
Kurzzitat: *Bearbeiter in Boruttau*, GrEStG<sup>14</sup> § Randziffer

---

<sup>296</sup> Im Rahmen dieser Auflage wird nicht aufgeschlüsselt, welcher Autor welchen Abschnitt verfasst hat. Daher kann hier nur die Gesamtheit der Autoren angegeben werden.

<sup>297</sup> Im Rahmen dieser Auflage wird nicht aufgeschlüsselt, welcher Autor welchen Abschnitt verfasst hat. Daher kann hier nur die Gesamtheit der Autoren angegeben werden.



- **Boruttau, Ernst Paul**  
 Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar  
 Beck, München  
 17. Auflage 2011  
 Langzitat: *Bearbeiter in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz – Kom-  
 mentar*<sup>17</sup> (2011) § Randziffer  
 Kurzzitat: *Bearbeiter in Boruttau, GrEStG*<sup>17</sup> § Randziffer
  
- **Boruttau, Ernst Paul**  
 Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar  
 Beck, München  
 18. Auflage 2016  
 Langzitat: *Bearbeiter in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz – Kom-  
 mentar*<sup>18</sup> (2016) § Randziffer  
 Kurzzitat: *Bearbeiter in Boruttau, GrEStG*<sup>18</sup> § Randziffer
  
- **Hofmann, Gerda**  
 Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar  
 NWB, Herne  
 11. Auflage 2016.  
 Langzitat: *Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar*<sup>11</sup> (2016)  
 § Randziffer  
 Kurzzitat: *Hofmann, GrEStG*<sup>11</sup> § Randziffer
  
- **Maunz, Theodor / Dürig, Günter (Hrsg.)**  
 Grundgesetz – Kommentar  
 Beck, München  
 Loseblatt, Stand: 82. Lieferung, Januar 2018  
 Langzitat: *Bearbeiter in Maunz/Dürig (Hrsg), Grundgesetz – Kommen-  
 tar (Loseblatt, Lieferung) Artikel* Randziffer  
 Kurzzitat: *Bearbeiter in Maunz/Dürig, GG*<sup>Lieferung</sup> Artikel Randziffer

- **Pahlke, Armin / Franz, Willy**  
 Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar  
 Beck, München  
 6. Auflage 2018  
 Langzitat: *Bearbeiter in Pahlke/Franz (Hrsg), Grunderwerbsteuergesetz  
 Kommentar<sup>6</sup> (2018) § Randziffer*  
 Kurzzitat: *Bearbeiter in Pahlke/Franz, GrEStG<sup>6</sup> § Randziffer*
  
- **Rothenöder, Stefan**  
 Der Anteil im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG – Zugleich eine Erörterung des  
 Normzwecks nach Absenkung der Mindestbeteiligungshöhe auf 95 v.H. der  
 Anteile  
 Dunker & Humblot, Berlin  
 2009  
 Langzitat: *Rothenöder, Der Anteil im Sinne des § 1 Abs 3 GrEStG –  
 Zugleich eine Erörterung des Normzwecks nach Absenkung  
 der Mindestbeteiligungshöhe auf 95 v.H. der Anteile (2009)  
 Seite*  
 Kurzzitat: *Rothenöder, Der Anteil im Sinne des § 1 Abs 3 GrEStG  
 Seite*
  
- **Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm u.a. (Hrsg.)**  
 Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung  
 Otto Schmidt, Köln  
 Loseblatt, Stand: 152. Lieferung, Juni 2018  
 Langzitat: *Bearbeiter in Tipke/Kruse (Hrsg), Abgabenordnung Finanz-  
 gerichtsordnung (Loseblatt, Lieferung) § Randziffer*  
 Kurzzitat: *Bearbeiter in Tipke/Kruse, AO/FGO<sup>Lieferung</sup> § Randziffer*

### 6.1.2 Österreich

- **Arnold, Nikolaus / Bodis, Andrei (Hrsg)**  
Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987  
Lexis Nexis, Wien  
Loseblatt, Stand: 15. Lieferung, 1. Oktober 2017  
Langzitat: *Bearbeiter* in *Arnold/Bodis* (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (Loseblatt, Lieferung) § Randziffer  
Kurzzitat: *Bearbeiter* in *Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>Lieferung</sup> § Randziffer
- **Fellner, Karl-Werner**  
Gebühren und Verkehrssteuern – Band II – Grunderwerbsteuer  
Fellner Fachverlag, Enns  
Loseblatt, Stand: 15. Lieferung, September 2016  
Langzitat: *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern – Band II – Grunderwerbsteuer (Loseblatt, Lieferung) § Randziffer  
Kurzzitat: *Fellner*, Grunderwerbsteuer<sup>Lieferung</sup> § Randziffer
- **Gassner, Wolfgang**  
Anteilsvereinigung und Übergang aller Anteile an einer Gesellschaft im Grunderwerbsteuerrecht  
Orac, Wien  
1970  
Langzitat: *Gassner*, Anteilsvereinigung und Übergang aller Anteile an einer Gesellschaft im Grunderwerbsteuerrecht (1970) Seite  
Kurzzitat: *Gassner*, Anteilsvereinigung Seite

- **Pinetz, Erik / Schragl, Markus / Siller, Wolfgang / Stefaner, Markus (Hrsg)**  
 GrEStG – Grunderwerbsteuergesetz Kommentar  
 Linde, Wien  
 1. Auflage 2017  
 Langzitat: *Bearbeiter in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner (Hrsg), GrEStG Kommentar (2017) § Randziffer*  
 Kurzzitat: *Bearbeiter in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § Randziffer*
  
- **Ruppe, Hans Georg / Achatz, Markus**  
 Umsatzsteuergesetz – Kommentar  
 Facultas, Wien  
 5. Auflage 2018  
 Langzitat: *Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz – Kommentar<sup>5</sup> (2018) § Randziffer*  
 Kurzzitat: *Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup> § Randziffer*
  
- **Takacs, Peter**  
 Grunderwerbsteuergesetz mit Erläuterungen und einer ausführlichen Übersicht der Rechtsprechung der Höchstgerichte  
 Manz, Wien  
 5. Auflage 2009  
 Langzitat: *Takacs, Grunderwerbsteuergesetz mit Erläuterungen und einer ausführlichen Übersicht der Rechtsprechung der Höchstgerichte<sup>5</sup> (2009) § Randziffer*  
 Kurzzitat: *Takacs, GrEStG<sup>5</sup> § Randziffer*

## 6.2 Beiträge in Sammelwerken

- **Bodis, Andrei / Fiala, Ingrid / Lattner, Christa / Ofner, Matthias**  
Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz  
in  
*Mayr, Gunter / Lattner, Christa / Schlager, Christoph* (Hrsg.)  
SWK-Spezial Steuerreform 2015/2016, 86  
Linde, Wien 1. Auflage 2015  
Langzitat: *Bodis/Fiala/Lattner/Ofner*, Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz, in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg.), SWK-Spezial Steuerreform 2015/2016 (2015) 86 ff Textziffer  
Kurzzitat: *Bodis/Fiala/Lattner/Ofner* in SWK Spezial Steuerreform 2015/2016, 86 ff Textziffer
  
- **Bodis, Andrei / Varro, Daniel**  
GrESt-Neu: Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung  
in  
*Zöchling, Hans / Lachmayr, Edeltraud / Mayr, Gunter / Hirschler, Klaus*  
Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung  
Linde, Wien 1. Auflage 2016  
Langzitat: *Bodis/Varro*, GrESt-Neu: Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung, in *Zöchling/Lachmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg.), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2015), 81  
Kurzzitat: *Bodis/Varro*, GrESt-Neu, in *Zöchling/Lachmayr/Mayr/Hirschler* Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung, 81

- **Rief, Roland**  
V. Grunderwerbsteuer  
in  
*Marschner, Ernst / Stefaner, Markus*  
Steuerreform 2015/2016  
Manz, Wien 2015  
Langzitat: *Rief, V. Grunderwerbsteuer, in Marschner/Stefaner (Hrsg),*  
Steuerreform 2015/2016 (2015) Rn 5/Ziffer  
Kurzzitat: *Rief, V. Grunderwerbsteuer, in Marschner/Stefaner, Steuer-*  
*reform 2015/2016 Rn 5/Ziffer*

### 6.3 Beiträge in Fachzeitschriften

#### 6.3.1.1 Deutschland

- **Behrens, Stefan**  
Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei § 1 Abs. 3 GrEStG  
BB 2011, 358  
Langzitat: *Behrens, Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei § 1*  
*Abs. 3 GrEStG, BB 2011, 358*  
Kurzzitat: *Behrens, BB 2011, 358*
- **Behrens, Stefan**  
Schlussfolgerungen aus den gleich lautenden Länder-Erlassen zu § 1  
Abs. 3a und 6a GrEStG n.F. vom 9.10.2013  
DStR 2013, 2726  
Langzitat: *Behrens, Schlussfolgerungen aus den gleich lautenden Län-*  
*der-Erlassen zu § 1 Abs. 3a und 6a GrEStG n.F. vom*  
*9.10.2013, DStR 2013, 2726*  
Kurzzitat: *Behrens, DStR 2013, 2726*

- **Behrens, Stefan**  
 BB-Kommentar zu BFH, 28.9.2017 – II R 41/15  
 BB 2018, 360  
 Langzitat: *Behrens*, BB-Kommentar zu BFH, 28.9.2017 – II R 41/15,  
 BB 2018, 360  
 Kurzzitat: *Behrens*, BB 2018, 360
  
- **Behrens, Stefan / Bielinis, Andrius**  
 Verwirklichung von § 1 Abs. 3 Nr. 3 oder Nr. 4 oder Abs. 3a GrEStG in-  
 folge Anteilsbezogener Zwischengeschäfte? Zugleich Anmerkung zum Ur-  
 teil des FG Köln vom 26.3.2014, 5 K 235/11  
 UVR 2015, 91  
 Langzitat: *Behrens/Bielinis*, Verwirklichung von § 1 Abs. 3 Nr. 3 oder  
 Nr. 4 oder Abs. 3a GrEStG infolge Anteilsbezogener Zwi-  
 schengeschäfte? Zugleich Anmerkung zum Urteil des FG  
 Köln vom 26.3.2014, 5 K 235/11, UVR 2015, 91  
 Kurzzitat: *Behrens/Bielinis*, UVR 2015, 91
  
- **Broemel, Karl / Mörwald, Frieder B.**  
 Grunderwerbsteuerreform im Bereich der „Share Deals“ – Beschlüsse der  
 Finanzministerkonferenz, Praxisfolgen, verfassungsrechtliche Probleme  
 DStR 2018, 1521  
 Langzitat: *Broemel/Mörwald*, Grunderwerbsteuerreform im Bereich der  
 „Share Deals“ – Beschlüsse der Finanzministerkonferenz,  
 Praxisfolgen, verfassungsrechtliche Probleme, DStR 2018,  
 1521  
 Kurzzitat: *Broemel/Mörwald*, DStR 2018, 1521

- **Harlacher, Gunnar**  
 BB-Kommentar zu BFH, 11.12.2014 – II R 26/12  
 BB 2015, 487  
 Langzitat: *Harlacher*, BB-Kommentar zu BFH, 11.12.2014 – II R  
 26/12, BB 2015, 487  
 Kurzzitat: *Harlacher*, BB 2015, 487
  
- **Heurung, Rainer / Ferdinand, Franziska / Buhrandt, Andreas**  
 Ausgewählte BFH-Rechtsprechung zur sachenrechtlichen Pro-Kopf-Betrachtung im Hinblick auf RETT-Blocker-Personengesellschaften  
 DStR 2018, 1592  
 Langzitat: *Heurung/Ferdinand/Buhrandt*, Ausgewählte BFH-Rechtsprechung zur sachenrechtlichen Pro-Kopf-Betrachtung im Hinblick auf RETT-Blocker-Personengesellschaften, DStR 2018, 1592  
 Kurzzitat: *Heurung/Ferdinand/Buhrandt*, DStR 2018, 1592
  
- **Ihle, Jörg**  
 Neue Entwicklungen im Bereich der Grunderwerbsteuer  
 DNotZ 2014, 809  
 Langzitat: *Ihle*, Neue Entwicklungen im Bereich der Grunderwerbsteuer, DNotZ 2014, 809  
 Kurzzitat: *Ihle*, DNotZ 2014, 809



- **Mückl, Norbert / München, Markus**  
 Das Benennungsrecht des Erwerbers im Rahmen von M&A-Transaktionen als „Grunderwerbsteuerfalle“? Zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Köln vom 26.3.2014, 5 K 235/11  
 DStR 2014, 2273  
 Langzitat: *Mückl/München*, Das Benennungsrecht des Erwerbers im Rahmen von M&A-Transaktionen als „Grunderwerbsteuerfalle“? Zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Köln vom 26.3.2014, 5 K 235/11, DStR 2014, 2273  
 Kurzzitat: *Mückl/München*, DStR 2014, 2273
  
- **Spindler, Wolfgang**  
 Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht  
 DStR 2007, 1061  
 Langzitat: *Spindler*, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061  
 Kurzzitat: *Spindler*, DStR 2007, 1061

### 6.3.1.2 Österreich

- **Allgäuer, Maria / Wild, Alexandra**  
 Wirtschaftliche Anknüpfung bei der Anteilsvereinigung im Sinne der Grunderwerbsteuer  
 taxlex 2011, 281  
 Langzitat: *Allgäuer/Wild*, Wirtschaftliche Anknüpfung bei der Anteilsvereinigung im Sinne der Grunderwerbsteuer, taxlex 2011, 281  
 Kurzzitat: *Allgäuer/Wild*, taxlex 2011, 281

- **Bodis, Andrei /Varro, Daniel**  
 GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG)  
 RdW 2016, 55  
 Langzitat: *Bodis/Varro*, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 2016, 55  
 Kurzzitat: *Bodis/Varro*, RdW 2016, 55
  
- **Bodis, Andrei /Varro, Daniel**  
 Anmerkung zu Plott/Vaishor, Ausgewählte Zweifelsfragen zur GrESt-Anteilsvereinigung in der Unternehmens- und Beratungspraxis  
 RdW 2016, 512  
 Langzitat: *Bodis/Varro*, Anmerkung zu Plott/Vaishor, Ausgewählte Zweifelsfragen zur GrESt-Anteilsvereinigung in der Unternehmens- und Beratungspraxis, RdW 2016, 512  
 Kurzzitat: *Bodis/Varro*, RdW 2016, 512
  
- **Burgstaller, E. / Schrottmeyer, N.**  
 Grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung oder -übertragung bei „eigenen Anteilen“?  
 GES 2006, 314  
 Langzitat: *Burgstaller/Schrottmeyer*, Grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung oder -übertragung bei „eigenen Anteilen“? GES 2006, 315  
 Kurzzitat: *Burgstaller/Schrottmeyer*, GES 2006, 315
  
- **Endfellner, Clemens**  
 Anteilsvereinigung und umsatzsteuerliche Organschaft  
 ecolex 2008, 79  
 Langzitat: *Endfellner*, Anteilsvereinigung und umsatzsteuerliche Organschaft, ecolex 2008, 79  
 Kurzzitat: *Endfellner*, ecolex 2008, 79

- **Fuhrmann, Karin / Kerbl, Gerald / Deininger, Marlies**  
 Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigungen  
 immolex 2016, 313  
 Langzitat: *Fuhrmann/Kerbl/Deininger*, Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigungen, immolex 2016, 313  
 Kurzzitat: *Fuhrmann/Kerbl/Deininger*, immolex 2016, 313
  
- **Fuhrmann, Karin / Kerbl, Gerald / Deininger, Marlies**  
 Grunderwerbsteuer neu  
 immolex 2015, 238  
 Langzitat: *Fuhrmann/Kerbl/Deininger*, Grunderwerbsteuer neu, immolex 2015, 238  
 Kurzzitat: *Fuhrmann/Kerbl/Deininger*, immolex 2015, 238
  
- **Gassner, Wolfgang**  
 Anteilsvereinigung durch Kapitalherabsetzung? Kritische Anmerkung zu VwGH 28. 9. 1998, 98/15/0052  
 RdW 1998, 776  
 Langzitat: *Gassner*, Anteilsvereinigung durch Kapitalherabsetzung? Kritische Anmerkung zu VwGH 28. 9. 1998, 98/15/0052, RdW 1998, 776  
 Kurzzitat: *Gassner*, RdW 1998, 776
  
- **Gassner, Wolfgang**  
 Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung?  
 ÖStZ 1981; 262  
 Langzitat: *Gassner*, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung? ÖStZ 1981, 262  
 Kurzzitat: *Gassner*, ÖStZ 1981, 262

- **Hirschler, Klaus / Schimmer, Christoph**  
 Anteilsvereinigung und -übertragung nach § 1 Abs 2a GrEStG und § 1 Abs 3 GrEtG bei Umgründungsvorgängen nach dem StRefG 2015/2016  
 ÖStZ 2015, 690  
 Langzitat: *Hirschler/Schimmer*, Anteilsvereinigung und -übertragung nach § 1 Abs 2a GrEStG und § 1 Abs 3 GrEtG bei Umgründungsvorgängen nach dem StRefG 2015/2016, ÖStZ 2015, 690  
 Kurzzitat: *Hirschler/Schimmer*, ÖStZ 2015, 690
- **Jann, Martin / Ursprung-Steindl, Marlies / Zehetmayer, Georg**  
 Folgeprobleme der Grundstückszurechnung durch Anteilsvereinigung  
 ÖStZ 2016, 623  
 Langzitat: *Jann/Ursprung-Steindl/Zehetmayer*, Folgeprobleme der Grundstückszurechnung durch Anteilsvereinigung, ÖStZ 2016, 623  
 Kurzzitat: *Jann/Ursprung-Steindl/Zehetmayer*, ÖStZ 2016, 623
- **Kirchmayr, Sabine / Achatz, Markus**  
 Steuerfalle Anteilsvereinigung NEU?  
 taxlex 2015, 269  
 Langzitat: *Kirchmayr/Achatz*, Steuerfalle Anteilsvereinigung NEU? taxlex 2015, 269  
 Kurzzitat: *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2015, 269
- **Kofler, Georg / Lehner, Alexander**  
 Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG: Zurückbehaltung eines „Zwerganteiles“ als Missbrauch  
 GES 2011, 248  
 Langzitat: *Kofler/Lehner*, Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG: Zurückbehaltung eines „Zwerganteiles“ als Missbrauch, GES 2011, 248  
 Kurzzitat: *Kofler/Lehner*, GES 2011, 248

- **Kotschnigg, Michael**

Vermeidung einer Anteilsvereinigung durch Zurückbehalten eines Treuhandanteils als Missbrauch? Anmerkungen zur Entscheidung des UFS vom 25.6.2010

SWK 2011, 455

Langzitat: *Kotschnigg, Vermeidung einer Anteilsvereinigung durch Zurückbehalten eines Treuhandanteils als Missbrauch? Anmerkungen zur Entscheidung des UFS vom 25.6.2010, SWK 2011, 455*

Kurzzitat: *Kotschnigg, SWK 2011, 455*
  
- **Lang, Alexander / Rzeszut, Robert**

Lösen Anteilsvereinigungen über mittelbare Beteiligungen Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 3 GrEStG aus?

ecolex 2013, 911

Langzitat: *Lang/Rzeszut, Lösen Anteilsvereinigungen über mittelbare Beteiligungen Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 3 GrEStG aus? ecolex 2013, 911*

Kurzzitat: *Lang/Rzeszut, ecolex 2013, 911*
  
- **Lattner, Christa**

Erste Stellungnahme des BMF zu verschiedenen grunderwerbsteuerrelevanten Sachverhalten – Die zentralen Aussagen im Überblick

SWK 2016, 849

Langzitat: *Lattner, Erste Stellungnahme des BMF zu verschiedenen grunderwerbsteuerrelevanten Sachverhalten – Die zentralen Aussagen im Überblick, SWK 2016, 849*

Kurzzitat: *Lattner, SWK 2016, 849*

- **Luegmair, Christoph**

Vermeidung der Anteilsvereinigung als Missbrauchsfall iSd § 22 BAO:  
Sind „alle“ Anteile einer Gesellschaft wirklich immer „alle“ Anteile?  
taxlex 2011, 329

Langzitat: *Luegmair, Vermeidung der Anteilsvereinigung als Missbrauchsfall iSd § 22 BAO: Sind „alle“ Anteile einer Gesellschaft wirklich immer „alle“ Anteile? taxlex 2011, 329*

Kurzzitat: *Luegmair, taxlex 2011, 329*
  
- **Oreschnik, Bernhard**

Grunderwerbsteuer NEU bei Anteilsvereinigungen und -übertragungen  
GES 2016, 27

Langzitat: *Oreschnik, Grunderwerbsteuer NEU bei Anteilsvereinigungen und -übertragungen, GES 2016, 27*

Kurzzitat: *Oreschnik, GES 2016, 27*
  
- **Petritz, Michael**

Vermeidung von Grunderwerbsteuer: Lösungen für die Praxis – Bedeutet eine UFS-Entscheidung das Ende von Treuhand- und Zwerganteilen?  
SWK 2010, 1032

Langzitat: *Petritz, Vermeidung von Grunderwerbsteuer: Lösungen für die Praxis – Bedeutet eine UFS-Entscheidung das Ende von Treuhand- und Zwerganteilen? SKW 2010, 1032*

Kurzzitat: *Petritz, SKW 2010, 1032*
  
- **Pinetz, Erik / Schaffer, Erich**

Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG bei Verschmelzungen  
ÖStZ 2013, 554

Langzitat: *Pinetz/Schaffer, Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG bei Verschmelzungen, ÖStZ 2013, 554*

Kurzzitat: *Pinetz/Schaffer, ÖStZ 2013, 554*

- ***Pinetz, Erik / Zeiler, Alexander***  
 Anteilsvereinigung: Wann gehört ein Grundstück zum Vermögen der Gesellschaft? Zurechnung nach grunderwerbsteuerlichen Maßstäben  
 SWK 2016, 1167  
 Langzitat: *Pinetz/Zeiler, Anteilsvereinigung: Wann gehört ein Grundstück zum Vermögen der Gesellschaft? Zurechnung nach grunderwerbsteuerlichen Maßstäben, SWK 2016, 1167*  
 Kurzzitat: *Pinetz/Zeiler, SWK 2016, 1167*
  
- ***Plott, Christoph / Vaishor, Markus***  
 Ausgewählte Zweifelsfragen zur GrESt-Anteilsvereinigung in der Unternehmens- und Beratungspraxis  
 RdW 2016, 439  
 Langzitat: *Plott/Vaishor, Ausgewählte Zweifelsfragen zur GrESt-Anteilsvereinigung in der Unternehmens- und Beratungspraxis, RdW 2016, 439*  
 Kurzzitat: *Plott/Vaishor, RdW 2016, 439*
  
- ***Schilcher, Michael***  
 VwGH: Vermeidung der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 GrEStG durch Treuhandgestaltung als Missbrauch iSd § 22 BAO  
 ÖStZ 2011, 265  
 Langzitat: *Schilcher, VwGH: Vermeidung der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 GrEStG durch Treuhandgestaltung als Missbrauch iSd § 22 BAO, ÖStZ 2011, 265*  
 Kurzzitat: *Schilcher, ÖStZ 2011, 265*

- **Schimmer, Christoph / Stückler, Karl Hannes**  
 Anteilsvereinigungen und -übertragungen nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016  
 ÖStZ 2015, 465  
 Langzitat: *Schimmer/Stückler*, Anteilsvereinigungen und -übertragungen nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016, ÖStZ 2015, 465  
 Kurzzitat: *Schimmer/Stückler*, ÖStZ 2015, 465
- **Schimmer, Christoph / Stückler, Karl Hannes**  
 Die Grunderwerbsteuer nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016  
 ÖStZ 2015, 455  
 Langzitat: *Schimmer/Stückler*, Die Grunderwerbsteuer nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016, ÖStZ 2015, 455  
 Kurzzitat: *Schimmer/Stückler*, ÖStZ 2015, 455
- **Schimmer, Christoph / Stückler, Karl Hannes**  
 Änderungen der Grunderwerbsteuer durch das AbgÄG 2015 und durch das GG 2015  
 ÖStZ 2016, 5  
 Langzitat: *Schimmer/Stückler*, Änderungen der Grunderwerbsteuer durch das AbgÄG 2015 und durch das GG 2015, ÖStZ 2016, 5  
 Kurzzitat: *Schimmer/Stückler*, ÖStZ 2016, 5
- **Schimmer, Christoph / Stückler, Karl Hannes**  
 Update: Anteilsvereinigungen und -übertragungen nach dem AbgÄG 2015  
 ÖStZ 2016, 8  
 Langzitat: *Schimmer/Stückler*, Update: Anteilsvereinigungen und -übertragungen nach dem AbgÄG 2015, ÖStZ 2016, 8  
 Kurzzitat: *Schimmer/Stückler*, ÖStZ 2016, 8



- **Sedlacek, Max**

Grunderwerbsteuerpflicht bei missbräuchlich gestalteten „99% + 1% Treuhand-Konstellationen“

ecolex 2011, 657

Langzitat: *Sedlacek*, Grunderwerbsteuerpflicht bei missbräuchlich gestalteten „99% + 1% Treuhand-Konstellationen“, ecolex 2011, 657

Kurzzitat: *Sedlacek*, ecolex 2011, 657
  
- **Stoll, Gerold**

Grunderwerbsteuerpflicht bei mittelbarer (wirtschaftlicher) Vereinigung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften im Konzern

GesRZ 1986, 165

Langzitat: *Stoll*, Grunderwerbsteuerpflicht bei mittelbarer (wirtschaftlicher) Vereinigung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften im Konzern, GesRZ 1986, 165

Kurzzitat: *Stoll*, GesRZ 1986, 165
  
- **Stoll, Gerold**

Grunderwerbsteuerpflicht bei mittelbarer (wirtschaftlicher) Vereinigung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften im Konzern II

GesRZ 1987, 15

Langzitat: *Stoll*, Grunderwerbsteuerpflicht bei mittelbarer (wirtschaftlicher) Vereinigung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften im Konzern II, GesRZ 1987, 15

Kurzzitat: *Stoll*, GesRZ 1987, 15
  
- **Thunshirn, Roman**

Steuerreform 2015/2016: GrESt

ecolex 2015, 732

Langzitat: *Thunshirn*, Steuerreform 2015/2016: GrESt, ecolex 2015, 732

Kurzzitat: *Thunshirn*, ecolex 2015, 732

- **Tumpel, Michael**  
 Anteilsvereinigung und doch (k)ein Missbrauch  
 GES 2011, 350  
 Langzitat: *Tumpel*, Anteilsvereinigung und doch (k)ein Missbrauch,  
 GES 2011, 350  
 Kurzzitat: *Tumpel*, GES 2011, 350
  
- **Varro, Daniel**  
 GrEStG Neu: Anteilsvereinigung in der Unternehmensgruppe verfassungswidrig?  
 RdW 2016, 148  
 Langzitat: *Varro*, GrEStG Neu: Anteilsvereinigung in der Unternehmensgruppe verfassungswidrig? RdW 2016, 148  
 Kurzzitat: *Varro*, RdW 2016, 148
  
- **Vondrak, Philip**  
 Missbrauch im GrEStG  
 ecolex 2011, 657  
 Langzitat: *Vondrak*, Missbrauch im GrEStG, ecolex 2011, 657  
 Kurzzitat: *Vondrak*, ecolex 2011, 657
  
- **Wolf, Erich**  
 Wann gehören Grundstücke zum Vermögen einer Gesellschaft? Legistische Klarstellung im Sinne der Steuerpflichtigen  
 SWK 2018, 893  
 Langzitat: *Wolf* SWK 2018, 893  
 Langzitat: *Wolf*, Wann gehören Grundstücke zum Vermögen einer Gesellschaft? Legistische Klarstellung im Sinne der Steuerpflichtigen, SWK 2018, 893  
 Kurzzitat: *Wolf*, SWK 2018, 893

- **Wünsche, Sybille / Knörzer, Patrick**  
 Rezeption der Anteilsübertragung & -vereinigung aus dem deutschen GrEStG in Österreich – Gemeinsamkeiten und Unterschiede  
 FJ 2016, 60  
 Langzitat: *Wünsche/Knörzer*, Rezeption der Anteilsübertragung & -vereinigung aus dem deutschen GrEStG in Österreich – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, FJ 2016, 60  
 Kurzzitat: *Wünsche/Knörzer*, FJ 2016, 60

## 6.4 Judikatur

### 6.4.1 Deutschland

#### **Bundesverfassungsgericht**

- BVerfG 10. Juni 1963 – I BvR 345/61 dBStBl I 1963, 620

#### **Bundesfinanzhof**

- BFH 16. März 1966 – II 26/63 BStBl III 1966, 254
- BFH 28. Juni 1972 – II 77/64 dBStBl II 1972, 719
- BFH 3. April 1974 – II 186/65 dBStBl II 1974, 643
- BFH 11. Juni 1975 – II R 38/69 dBStBl II 1975, 834
- BFH 7. Dezember 1978 – V R 22/73 dBStBl II 1979, 347
- BFH 30. März 1988 – II R 76/87 dBStBl II 1988, 550
- BFH 20. Oktober 1993 – II R 116/90 dBStBl II 1994, 121
- BFH 12. Januar 1994 – II R 130/91 dBStBl II 1994, 408
- BFH 8. August 2001 – II R 66/98 dBStBl II 2002, 156
- BFH 5. November 2002 – II R 86/00 BFH/NV 2003, 344
- BFH 29. September 2004 – II R 14/02 dBStBl II 2005, 148
- BFH 19. Dezember 2007 – II R 65/06 dBStBl II 2008, 489
- BFH 9. April 2008 – II R 39/06 BeckRS 2008, 25013596
- BFH 11. Juni 2008 – II R 55/06 BeckRS 2008, 25013911
- BFH 29. Oktober 2008 – XI R 74/07 dBStBl II 2009, 256
- BFH 25. August 2010 – II R 65/08 dBStBl II 2011, 225

- BFH 15. Dezember 2010 – II R 45/08 dBStBl II 2012, 292
- BFH 21. März 2011 – II R 65/08 dBStBl II 2011, 225
- BFH 18. September 2013 – II R 21/12 dBStBl II 2014, 326
- BFH 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl II 2016, 356
- BFH 11. Dezember 2014 – II R 26/12 dBStBl II 2015, 402
- BFH 3. März 2015 – II R 30/13 dBStBl II 2015, 777
- BFH 12. Mai 2016 – II R 26/14 dBStBl II 2016, 748
- BFH 27. September 2017 – II R 41/15 DStR 2018, 189

### **Finanzgerichte**

- FG Bremen 11. Juni 2003 – 2 K 639/02 (1) BeckRS 2003, 26015093
- FG Köln 15. Juli 2009 – 5 K 683/06 BeckRS 2009, 26029365 (nrk)
- FG Köln 26. März 2014 – 5 K 235/11 DStR 2014, 2292 (nrk)

## **6.4.2 Österreich**

### **Verfassungsgerichtshof**

- VfGH 27. Juni 1964, VfSlg 4764

### **Verwaltungsgerichtshof**

- VwGH 14. November 1960, 0279/60
- VwGH 16. März 1964, 2085/63 VwSlg 3047 F/1964
- VwGH 22. Februar 1972, 1881/70
- VwGH 21. Januar 1982, 81/16/0021
- VwGH 14. Juni 1984, 82/16/0069
- VwGH 30. Mai 1985, 83/16/0157
- VwGH 27. Juni 1985, 84/16/0194
- VwGH 1. Dezember 1987, 85/16/0111
- VwGH 15. Dezember 1988, 87/16/0142
- VwGH 23. Januar 2003, 2002/16/0228
- VwGH 5. April 2011, 2010/16/0168

### **Unabhängiger Finanzsenat**

- UFS Linz 11. Januar 2007, RV 0443-L/06.
- UFS Innsbruck 25. Juni 2010, RV/0226-I/09

### **Oberster Gerichtshof**

- OGH RIS-Justiz RS0008874

## **6.5 Verwaltungsschreiben, Erlässe**

### **6.5.1 Deutschland**

- Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 2. Dezember 1999 betr. Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG in der Fassung der Bekanntmachung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 hier: Mittelbare Beteiligung dBSStBl I 1999, 991
- Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 21. März 2007 zur Anwendung des § 1 Abs. 3 i.V. mit Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle dBSStBl I 2007, 422
- Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 12. Oktober 2007 zu Erwerbsvorgängen im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragswerben bzw. Geschäftsbesorgungen dBSStBl I 2007, 761
- Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 6. März 2013 betr. Anwendung der §§ 3 und 6 GrEStG in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG dBSStBl I 2013, 773
- Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG vom 9. Oktober 2013 dBSStBl I 2013, 1364
- Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 18. Februar 2014 betr. Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG dBSStBl I 2014, 561
- OFD Nordrhein-Westfalen Verfügung betr. Zeitpunkt der Verwirklichung von grunderwerbsteuerlichen Tatbeständen vom 8. Januar 2015, Beck-Verw 294118

- Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 9. Dezember 2015 betr. Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden (Personen-) Gesellschaft iSd § 1 Abs. 3 GrEStG; Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 12. März 2014 – II R 51/12 dBStBl I 2016, 477

### **6.5.2 Österreich**

- UStR 2000
- öBMF, Information vom 13. Mai 2016 – BMF-010206/0058-VI/5/2016
- öBMF, Entwurf einer „Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016 – BMF-010206/0058“
- öBMF, Ergänzung der Information vom 13. Mai 2016 – BMF-010206/0058-VI/5/2016 vom 4. Dezember 2017 BMF-010206/0094-IV/9/2017

## **6.6 Materialien, Drucksachen**

### **6.6.1 Deutschland**

#### **Bundestag**

- Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung und Ergänzung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) BT-Drs V/2861
- Grunderwerbsteuerbericht der Bundesregierung vom 8. Februar 1979 BT-Drs 8/2555
- Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1980) BT-Drs 9/251
- Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein StEntlG 1999/2000/2002 BT-Drs 14/23
- Dritte Beschlussempfehlung des BT-Finanzausschusses zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002 BT-Drs 14/442
- Dritter Bericht des BT-Finanzausschusses zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002 BT-Drs 14/443
- Gesetzentwurf des BR für ein JStG 2013 BT-Drs 17/13033

- Antrag der BT-Fraktion Bündnis 90/Die Grünen und andere vom 1. Juni 2016 betreffend Spekulation mit Immobilien und Land beenden – Keine Steuerbegünstigung für Übernahmen durch Share Deals BT-Drs 18/8617
- Antrag der BT-Fraktion der FDP und andere vom 11. Dezember 2017 betreffend Steuerschlupflöcher schließen, aggressive Steuervermeidung und Steuerhinterziehung beenden BT-Drs 19/227

### **Bundesrat**

- Antrag des Landes Schleswig-Holstein im BR vom 13. September 2017 betreffend Entschließung des Bundesrates zur Beseitigung von Steuergestaltungen im Rahmen von share deals und zur Unterstützung des Ersterwerbs von eigengenutzten Wohnimmobilien BR-Drs 627/17

### **Sonstige**

- Hessisches Ministeriums der Finanzen  
Pressemittlung vom 21. Juni 2018 betreffend Länderfinanzminister beschließen konsequentes Vorgehen gegen Share Deals bei der Grunderwerbsteuer <https://finanzen.hessen.de/presse/pressemitteilung/laenderfinanzminister-beschliessen-konsequentes-vorgehen-gegen-share-deals-bei-der-grunderwerbsteuer> (Abruf am 9. August 2018)

## **6.6.2 Österreich**

- Erläuternde Bemerkung zur Regierungsvorlage des öGrEStG 1955, 556 BlgNR VII. GP
- Erläuterungen zur Regierungsvorlage 684 BlgNR XXV. GP
- 36/ME XXVI. GP – Ministerialentwurf
- 190 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXVI. GP.
- 190 der Beilagen XXVI. GP – Beschluss BR

## 7 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Struktur einer GmbH & Co. KG als Zwischengesellschaft mit Arbeitsgesellschafter-Komplementär.....	11
Abbildung 2:	Beispiel – Übersicht .....	38
Abbildung 3:	Steuerbarkeit des Unmittelbaren Erwerbs lediglich mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften .....	40
Abbildung 4:	Mittelbarer Erwerb unmittelbar grundstückshaltender Gesellschaften/ Unmittelbarer Erwerb mittelbar grundstückshaltender Gesellschaften ..	41
Abbildung 5:	Keine ausschließliche Zurechnung zur Obergesellschaft.....	48
Abbildung 6:	Beispiel aus Tz 1.3 des EI-Entwurfs.....	50
Abbildung 7:	Beispiel zur Steuerbarkeit von anteilsbezogenen Zwischengeschäften ..	58
Abbildung 8:	Fiktive Grundstückszurechnung nach BFH? .....	63

*Ich habe mich bemüht, sämtliche Inhaber der Bildrechte ausfindig zu machen und ihre Zustimmung zur Verwendung der Bilder in dieser Arbeit eingeholt. Sollte dennoch eine Urheberrechtsverletzung bekannt werden, ersuche ich um Meldung bei mir.*



## 8 Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Wortlaut von § 1 Abs 3 GrEStG 1940.....	3
Tabelle 2:	Gegenüberstellung des Wortlauts von § 1 Abs 3 GrEStG 1940 und § 1 Abs 3 dGrEStG 1983 .....	7
Tabelle 3:	Gegenüberstellung des Wortlauts von § 1 Abs 3 GrEStG 1983 und § 1 Abs 3 dGrEStG.....	9
Tabelle 4:	Gegenüberstellung des Wortlauts von § 1 Abs 3 GrEStG 1940 und § 1 Abs 3 öGrEStG 1955 .....	15
Tabelle 5:	Wortlautvergleich von § 1 Abs 3 öGrEStG vor und nach dem StRefG 2015/2016 .....	18
Tabelle 6:	Wortlaut von § 1 Abs 3 öGrEStG idF des JStG 2018 .....	19
Tabelle 7:	Gegenüberstellung Wortlaut § 1 Abs 3 öGrEStG (idF des JStG 2018) und § 1 Abs 3 dGrEStG.....	20
Tabelle 8:	Gegenüberstellung der Systematik von § 1 Abs 3 öGrEStG/dGrEStG.....	31
Tabelle 9:	Erfassung von Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäften .....	32
Tabelle 10:	Beispiel - Beteiligungsverhältnisse .....	38