

- 785** Erteilt ein Fischereiberechtigter gegen Entgelt seine Einwilligung zur **grundbücherlichen Löschung seines Fischereirechts auf einer der Liegenschaften**, die mit diesem Recht belastet sind, so unterliegt dieser Rechtsvorgang nicht der GrESt.<sup>2487</sup>
- 786** Dass eine **vom Grundeigentümer verschiedene Person als Bauwerber auftritt** und die **Baubewilligung erlangt**, lässt **für sich allein** betrachtet die Annahme einer Verwertungsbefugnis iSd **§ 1 Abs 2 GrEStG nicht** zu; diese Verschiedenheit entspricht geradezu dem Regelfall, sehen doch alle österreichischen Bauordnungen bloß die Zustimmung des Grundeigentümers zum Bauansuchen vor. Allein durch die Ermächtigung, Pläne zu entwerfen und aufgrund dieser eine Baubewilligung für ein Grundstück zu erwirken, erwirbt der Abgabepflichtige jedenfalls noch keine wesentliche, sich aus dem Eigentumsrecht ergebende Befugnis, was aber nach der Rsp des VwGH für die Steuerpflicht nach **§ 1 Abs 2 GrEStG** unabdingbare Voraussetzung ist.<sup>2488</sup>
- 787** Der Tatbestand des **§ 1 Abs 2 GrEStG ist nicht erfüllt**, wenn der **Grundstückseigentümer** zugleich **berechtigt** bleibt, das Grundstück **selbst ohne Mitwirkung des Dritten zu veräußern**; denn die Rsp setzt Alleinverfügungsberechtigung des Dritten voraus.<sup>2489</sup>
- 788** Bei **Nutzungen in familiären Verhältnissen** wird es idR an der Verwertungsmöglichkeit des Grundstücks auf eigene Rechnung mangeln, auch wenn eine Verwaltung oder Nutzung im laufenden Betrieb möglich ist. Die Einräumung der Nutznießung des Kindesvermögens durch den Vater und umgekehrt wird damit nicht GrESt-pflichtig sein.<sup>2490</sup>

#### IV. Die Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft (Abs 2a)

##### A. Grundlagen

##### 1. Einführung im Zuge des StRefG 2015/2016

- 789** § 1 Abs 2a GrEStG wurde mit dem StRefG 2015/2016 in das österreichische GrEStG eingeführt. Hintergrund war die vormals bestehende Möglichkeit der Vermeidung der GrESt-Pflicht, indem anstelle von Grundstücken (Substanz-)Anteile an grundstücksbesitzenden Personengesellschaften steuerfrei übertragen wurden.<sup>2491</sup> Nach der **Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016** kam dem **Personenwechsel auf Ebene des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft grunderwerbsteuerlich kaum Bedeutung** zu: Die

2487 Vgl zB VwGH 18.02.1970, 1203/69.

2488 Vgl VwGH 24.01.2001, 98/16/0125.

2489 Vgl VwGH 18.03.1982, 81/16/0068; 21.02.1985, 84/16/0065.

2490 Vgl *Takacs*, GrEStG<sup>5</sup> § 1 Tz 12.59.

2491 Vgl dazu ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 34 zu Art 6 Z 1.

Übertragung von Anteilen an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft führte nur dann zu einer GrESt-Pflicht, wenn es dadurch zu einer Vereinigung aller Anteile in der Hand eines Gesellschafters kam (§ 1 Abs 1 Z 2 GrEStG) oder die Anteile an Unternehmen eines Organkreises iSd § 2 Abs 2 UStG erworben wurden.<sup>2492</sup> Jedoch konnte die GrESt-Pflicht auch in diesen Fällen etwa durch Einschaltung einer Komplementär-GmbH als reine Arbeitsgesellschafterin vermieden werden.<sup>2493</sup>

Ausgehend davon hat der Gesetzgeber die **GrESt-Pflicht** mit dem neu eingeführten Tatbestand **ausgeweitet**. Der **Gesetzgeber** zielt mit § 1 Abs 2a GrEStG insb auf jene Fälle, in denen mehrere Personen **alle Anteile an einer Personengesellschaft** (etwa im Familienverband) **übertragen** und solcherart die **Konzentration der Anteile in einer Hand vermieden** wird.<sup>2494</sup> Um diese Steuervermeidungsmöglichkeiten zu reduzieren, wurde – zumindest dem Grundkonzept nach – die nach der deutschen Rechtslage bestehende GrESt-Pflicht ins österreichische Grunderwerbsteuerrecht übernommen.<sup>2495</sup>

790

## 2. Ziel und Zweck der Vorschrift

§ 1 Abs 2a GrEStG ist – neben dem ebenfalls auf Personengesellschaften anwendbaren § 1 Abs 3 GrEStG<sup>2496</sup> – als **Ergänzungstatbestand für die Übertragung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Personengesellschaften** zu sehen.<sup>2497</sup> Zu einer GrESt-Pflicht kommt es zusätzlich zu § 1 Abs 3 GrEStG auch dann, wenn der Gesellschafterbestand einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft dergestalt verändert wird, dass innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. § 1 Abs 2a GrEStG stellt solcherart einen Anteilsbewegungstatbestand dar, der keine Konzentration der Gesellschaftsanteile bei einem Rechtsträger voraussetzt.<sup>2498</sup> Bei Personengesellschaften wird somit die **Anteilsübertragung weitgehender erfasst, als dies allein nach § 1 Abs 3 GrEStG (und damit etwa für Kapitalgesellschaften) der Fall ist**.

791

2492 So ausdrücklich VwGH 29.11.1978, 473/75; 21.03.1979, 1033/75; 17.11.1983, 81/16/0189; siehe dazu zB auch *Petritz-Klar/Petritz*, taxlex 2011, 449 f; ErlRV 549 BlgNR 23. GP, 7; siehe auch *Rief in Marschner/Stefaner* (Hrsg) Steuerreform, Rz 5/2.

2493 Vgl dazu *Rief in Marschner/Stefaner* (Hrsg) Steuerreform, Rz 5/3; VwGH 29.11.1978, 473/75; 21.03.1979, 1033/75; 17.11.1983, 81/16/0189.

2494 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 34 zu Art 6 Z 1; *Bodis/Varro*, RdW 2016, 55; *Bodis/Fiala/Lattner/Ofner in Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg) SWK-Spezial Steuerreform, 86 f; vgl auch zur deutschen Rechtslage *Fischer in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 1 Rz 810 f.

2495 Vgl *Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>14</sup> § 1 Tz 344a.

2496 Siehe zum Begriff der Gesellschaft iSd § 1 Abs 3 GrEStG noch unten § 1 Rz 868 ff.

2497 Vgl auch zur deutschen Rechtslage *Pahlke*, GrEStG<sup>5</sup> § 1 Rz 268.

2498 Vgl auch *Rief in Marschner/Stefaner* (Hrsg) Steuerreform, Rz 5/4; siehe auch *Schlager*, RWZ 2015, 226 f.

792 Ohne § 1 Abs 2a GrEStG wäre die GrESt-Pflicht bei Anteilsübertragungen von grundstücksbesitzenden Personengesellschaften nur nach Maßgabe des § 1 Abs 1 Z 2 und Abs 3 GrEStG möglich:

- Bei der **Vereinigung aller Anteile** an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft in der Hand einer Person kommt es zur **Anwachsung nach § 142 UGB**; die Personengesellschaft erlischt mit dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters *ex lege* ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen wird per Gesamtrechtsnachfolge auf den letzten verbliebenen Gesellschafter übertragen.<sup>2499</sup> Die Übertragung der Grundstücke auf den letzten verbliebenen Gesellschafter führt zu einem GrESt-pflichtigen **Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG**.<sup>2500</sup> Es wird kein Tatbestand des § 1 Abs 2a oder Abs 3 GrEStG ausgelöst.<sup>2501</sup>
- Der Tatbestand der Anteilsvereinigung in § 1 Abs 3 GrEStG erfasst auch die **Übertragung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Personengesellschaften**,<sup>2502</sup> da das Beteiligungsausmaß für die Anteilsvereinigung in § 1 Abs 3 GrEStG **nunmehr auf 95 % der Anteile an einer Gesellschaft abgesenkt wurde**.

793 Während § 1 Abs 3 GrEStG nur die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile oder die Übertragung von mindestens 95 % der Anteile erfasst, reicht es nach § 1 Abs 2a GrEStG aus, wenn innerhalb von fünf Jahren 95 % der Anteile an der Personengesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen. Diese – im Vergleich zu Kapitalgesellschaften feststellbare – **grunderwerbsteuerliche Schlechterstellung der Personengesellschaft** kann zur Versteinerung von Konzernstrukturen bzw zu steuerlich getriebenen Rechtsformentscheidungen führen. Auf dieser Basis ist fraglich, ob die Übernahme des deutschen Anteilsübertragungsstatbestands in § 1 Abs 2a GrEStG rechtspolitisch nicht als **überschießend anzusehen** ist.<sup>2503</sup> Dies gilt umso mehr, als die nach der deutschen Rechtslage bestehenden Steuerbefreiungen – insb für die Einlage sowie die Entnahme bei gleich bleibenden mittelbaren Eigentumsverhältnissen<sup>2504</sup> – nicht entsprechend berücksichtigt wurden.<sup>2505</sup>

794 Grundüberlegung des § 1 Abs 2a GrEStG ist – ähnlich wie bei § 1 Abs 3 GrEStG<sup>2506</sup> – die Fiktion, dass die **sachenrechtliche Verfügung über ein**

2499 Vgl *Appl* in *Bergmann/Ratka* (Hrsg) HB Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 3/337.

2500 Vgl VwGH 29.11.1978, 2149/75; 23.01.1986, 84/16/0155; 19.01.1994, 93/16/0139; 30.05.1994, 89/16/0019; 26.02.2015, 2011/16/0180; *Perl* in *Bergmann/Ratka* (Hrsg) HB Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 19/17.

2501 Vgl *Bodis/Varro*, RdW 2016, 56.

2502 Vgl VwGH 29.11.1978, 2149/75; *Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>14</sup> § 1 Tz 349b.

2503 Vgl *Wünsche/Knörzer*, FJ 2016, 62; SN der KWT zum StRefG 2015/2016, 108/SN-129/ME 25. GP, 46.

2504 Vgl dazu *Resch*, SWK 2016, 1405.

2505 Siehe dazu auch *Rief* in *Marschner/Stefaner* (Hrsg) Steuerreform, Rz 5/5.

2506 Vgl dazu unten § 1 Rz 852 ff.

lichen Dauer oder Nutzung oder Leistung ist auf die nicht laufend veranlagten Steuern (wie etwa die GrEST) beschränkt, auf laufend veranlagte Steuern (wie etwa die ESt) ist die Bestimmung nicht anwendbar.<sup>285</sup> Bei Zutreffen der Voraussetzungen wird die Nutzung oder Leistung rückwirkend so behandelt, als ob sie im Zeitpunkt ihrer Entstehung auf bestimmte Zeit beschränkt worden wäre.<sup>286</sup>

Für die Berichtigung bei Wegfall einer Nutzung oder Leistung ist eine entsprechende **Antragstellung** Voraussetzung. Bei der Antragstellung gelten § 5 Abs 2 und 3 BewG entsprechend. Demnach ist der Antrag bis zum Ablauf des Jahrs zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt.<sup>287</sup> Die Antragsfrist ist eine Ausschlussfrist, kann also nicht verlängert werden.<sup>288</sup> Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrags.<sup>289</sup> 119

### C. Stichtag für die Wertermittlung

Der relevante **Stichtag für die Wertermittlung** der Gegenleistung ist grds **jener, an dem der § 1 GrESTG unterliegende Erwerbsvorgang verwirklicht ist**. Wertänderungen, die nach dem maßgeblichen Stichtag eintreten, sind ebenso bedeutungslos, wie es ohne Einfluss ist, welchen Wert die Gegenleistung im Zeitpunkt ihrer Entrichtung, der Steuerberechnung oder -fälligkeit hat.<sup>290</sup> Fraglich erscheint dabei jedoch insb, wie in jenen Sonderfällen vorzugehen ist, wo der Grundstückserwerb unter einer **aufschiebenden Bedingung** erfolgt, wo eine **aufschiebend bedingte Gegenleistung** oder eine **nachträgliche Gegenleistung** vereinbart wird. 120

Sofern das gesamte Rechtsgeschäft – also der **Grundstückserwerb** – an sich vom Eintritt einer **aufschiebenden Bedingung** abhängt, ist fraglich, ob als Stichtag zur Bewertung der Gegenleistung der Zeitpunkt des ursprünglichen Vertragsabschlusses oder der Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung maßgeblich ist. Grundsätzlich entsteht gem § 8 Abs 2 GrESTG in derartigen Fällen die Steuerschuld erst mit dem Eintritt der Bedingung.<sup>291</sup> Zudem gilt in Anlehnung an die jüngere Rsp des BFH<sup>292</sup> wohl auch generell der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrESTG vor Eintritt der Bedingung noch nicht als erfüllt. Bis 121

285 Vgl Arnold/Hristov in Arnold/Bodis, GrESTG<sup>12</sup> § 5 Tz 24o; Twaroch/Wittmann/Frühwald, BewG<sup>20</sup> § 16 Abs 3 Rz 1.

286 Vgl Arnold/Hristov in Arnold/Bodis, GrESTG<sup>12</sup> § 5 Tz 24p; Twaroch/Wittmann/Frühwald, BewG<sup>20</sup> § 16 Abs 3 Rz 3 f.

287 § 5 Abs 2 Satz 2 BewG.

288 § 5 Abs 2 Satz 3 BewG.

289 § 16 Abs 3 Satz 2 und 3 BewG.

290 Vgl Loose in Boruttau, GrESTG<sup>18</sup> § 9 Rz 63.

291 § 8 Abs 2 GrESTG; vgl dazu auch VwGH 14.11.1996, 96/16/0099; 20.02.2003, 2001/16/0519, 0520; 20.02.2003, 2002/16/0107; 26.03.2003, 97/13/0052; 29.07.2004, 2003/16/0104.

292 Vgl BFH 11.12.2014, II R 26/12; Fellner, GrESTG<sup>14</sup> § 8 Tz 17a.

zum Eintritt der Bedingung besteht ein Schwebezustand,<sup>293</sup> während dessen dem Käufer noch kein durchsetzbarer Anspruch auf Übereignung des Grundstücks zusteht. Gute Gründe sprechen daher prinzipiell für eine **Bewertung der Gegenleistung mit Eintritt der Bedingung**. Dieses Ergebnis erscheint uE auch insofern praktikabel, da im Fall einer langfristigen aufschiebenden Bedingung bei Eintritt der Bedingung die rückbezogene Bewertung der Gegenleistung zu einem weit in der Vergangenheit liegenden Bewertungsstichtag häufig nur mehr schwer möglich sein wird.

Demgegenüber sprach sich die wohl hA in Deutschland bisher dafür aus, dass bei einer aufschiebenden Bedingung der **Zeitpunkt des ursprünglichen Vertragsabschlusses** maßgeblich sein soll. Dies wird damit begründet, dass die Beteiligten ihrer Preiskalkulation regelmäßig die Verhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zugrunde legen.<sup>294</sup> Ob diese Ausführungen jedoch im Lichte der jüngeren Rsp des BFH<sup>295</sup> noch Geltung haben und inwiefern diese überhaupt auf die österreichische Rechtslage übertragbar sind, erscheint allerdings nicht abschließend erklärt.<sup>296</sup>

### Beispiel – Grundstückserwerb unter aufschiebender Bedingung

A vereinbart mit B den Erwerb eines Grundstücks unter der Bedingung, dass eine Umwidmung in Bauland erfolgt. Nur in diesem Fall soll der Grundstückserwerb wirksam erfolgen. Als Gegenleistung wird B in diesem Fall ein Grundstück des A zum Tausch versprochen. Fraglich ist, ob der Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Vereinbarung oder im Zeitpunkt einer allfälligen Umwidmung maßgeblich ist. Im Lichte der obigen Ausführungen sprechen uE gute Gründe dafür, den Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Umwidmung als maßgeblich zu erachten.

- 122** Vom Fall des aufschiebend bedingten Grundstückserwerbs ist jener Fall zu unterscheiden, in dem das Rechtsgeschäft jedenfalls mit Vertragsabschluss wirksam zustande kommt, jedoch eine **aufschiebend bedingte Gegenleis-**

293 Vgl. Koziol – Welser/Kletečka, Bürgerliches Recht I<sup>14</sup> Rz 603.

294 Vgl. Loose in Boruttau, GrEStG<sup>18</sup> § 9 Rz 62 mVa Hofmann, GrESt<sup>9</sup> § 8 Rz 22; Pahlke, GrEStG<sup>5</sup> § 8 Rz 42.

295 Vgl. BFH 11.12.2014, II R 26/12.

296 Der aufschiebend bedingte Grundstückserwerb ist generell vom Fall zu unterscheiden, wo „aufschiebend“ vereinbart wird, dass das Grundstück erst bei rechtzeitiger vollständiger Bezahlung des Kaufpreises übereignet werden soll. In diesem Fall ist nämlich nicht das Verpflichtungsgeschäft (dh die Begründung des Übereignungsanspruchs), sondern das Verfügungsgeschäft (dh die Verschaffung des vollen Eigentumsrechts) aufschiebend bedingt. Die Steuerschuld entsteht daher bereits bei Vertragsabschluss. Eine die GrESt-Pflicht aufschiebende Bedingung liegt daher nur dann vor, wenn der Vertragsabschluss (das Verpflichtungsgeschäft) aufschiebend bedingt ist und nicht bloß das Verfügungsgeschäft. Vgl. etwa VwGH 05.09.1985, 84/16/0117; 17.10.1985, 84/16/0006, 0007; UFS 07.07.2005, RV/0324W/05.

rechtswirksam abgeschlossen ist<sup>60</sup> und ein Anspruch auf Übertragung besteht. Für Schenkungen auf den Todesfall sieht Abs 3 eine eigene Regelung vor.<sup>61</sup>

Erfolgen Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG iRd Erfüllung eines **Pflichtteilsanspruchs**, des **Erbschaftskaufs** oder **-schenkung**, ist ebenfalls § 8 Abs 1 GrEStG anwendbar. Es liegt kein Fall der Abs 4 (anwendbar für Erbschaften und Vermächtnisse) oder Abs 3 (Schenkung auf den Todesfall) vor. Die Steuerschuld entsteht daher mit Abschluss des jeweiligen Vertrags.<sup>62</sup> 12

Entsprechend kommt es bei Rechtsgeschäften, die den **Anspruch auf Abtretung** eines Übereignungsanspruchs (§ 1 Abs 1 Z 3 GrEStG) oder den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot (§ 1 Abs 1 Z 4 GrEStG) begründen, zur Steuerschuld, wenn der Anspruch zivilrechtlich besteht. 13

### C. Übertragung ohne Rechtsgeschäft

Erwerbe kraft Gesetzes, behördlicher oder richterlicher Anordnung kommen zustande, **ohne** dass ihnen ein den Anspruch auf Übereignung begründendes **Rechtsgeschäft** vorausgegangen ist (§ 1 Abs 1 Z 2 GrEStG). In diesen Fällen entsteht die Steuerschuld, wenn der Erwerb des Titels auf Eigentum erfolgt.<sup>63</sup> Selbiges gilt für den Erwerb des Anspruchs auf Übereignung (§ 1 Abs 1 Z 3 GrEStG), der Rechte aus einem Kaufanbot (§ 1 Abs 1 Z 4 GrEStG) oder der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft (§ 1 Abs 3 Z 4 GrEStG) ohne vorausgehendes Rechtsgeschäft.<sup>64</sup> 14

Erwerbe im Rahmen von Anwachsung, Zwangsversteigerungsverfahren, gerichtlicher Teilung, Begründung und Aufhebung einer ehelichen Gütergemeinschaft, durch Ersitzung, der Erwerb des redlichen Bauführers und Entwendungen sind Erwerbe, denen kein Rechtsgeschäft vorangeht. Im Rahmen der **Anwachsung** erfolgt der Erwerb mit Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters.<sup>65</sup> Bei **Zwangsversteigerungen** wird der Erwerbsvorgang mit Rechtskraft des Zuschlags verwirklicht.<sup>66</sup> Zu diesem Zeitpunkt entsteht daher die Steuerschuld.<sup>67</sup> Auch bei **gerichtlicher Teilung** einer gemeinschaft- 15

60 Arnold/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 5a.

61 Vgl dazu § 8 Rz 38 ff.

62 Fellner, GrEStG<sup>15</sup> § 8 Tz 5a.

63 Vgl VwGH 07.05.1962, 1896/61. Siehe auch Arnold/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 6; Takacs, GrEStG<sup>5</sup> § 8 Tz 1.1.

64 Vgl § 8 Rz 8 zu Erwerben, die zu einer Anteilsvereinigung in einer Unternehmensgruppe führen.

65 Vgl Viskorf in Boruttau, GrEStG<sup>18</sup> § 14 Rz 29. Dabei kommt es auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Ausscheidens an; ein vertraglich eventuell vorgesehene Abstellen auf einen rückwirkenden Zeitpunkt ist unerheblich.

66 VwGH 23.02.1984, 83/16/0051; 29.01.1986, 82/16/0021. Vgl auch Beiser, RdW 2013, 47.

67 Arnold/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 6a; Fellner, GrEStG<sup>15</sup> § 8 Tz 7b; Takacs, GrEStG<sup>5</sup> § 8 Tz 1.1.

lichen Sache und gerichtlicher Feilbietung wird der Titel mit Rechtskraft der Zuschlagserteilung erworben.<sup>68</sup> Bei Begründung und Aufhebung einer allgemeinen **Gütergemeinschaft** erfolgt der Erwerb mit dem Abschluss des Ehevertrags.<sup>69</sup> Bei der **Ersitzung** entsteht die Steuerschuld mit Ablauf der Ersitzungszeit.<sup>70</sup> Der **redliche Bauführer** erwirbt mit Beginn der Bauführung.<sup>71</sup> Die **Enteignung** wird mit Rechtskraft des Bescheids wirksam.<sup>72</sup>

## D. Begründung der Verwertungsmöglichkeit

- 16** Löst die Begründung der (wirtschaftlichen) **Verwertungsmöglichkeit Grunderwerbsteuer** gem § 1 Abs 2 GrEStG aus, stellt der Erwerb der Verwertungsmöglichkeit den tatbeständlich relevanten Erwerbsvorgang dar. Folglich entsteht die Steuerschuld mit Erlangung der Verwertungsmöglichkeit.<sup>73</sup> Dies wird entweder mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts, aus dem sich die Verwertungsmöglichkeit<sup>74</sup> ergibt, oder mit der faktischen Erlangung der Verwertungsmöglichkeit erfolgen.<sup>75</sup>
- 17** Erfolgt ein Erwerb mittels **Treuhänder**, wird neben dem Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums durch den Treuhänder auch die Verfügungsmacht durch den Treugeber erworben. Erst das Entstehen der Verfügungsmacht (mit Erwerb durch den Treuhänder) und nicht der früher abgeschlossene Treuhandvertrag löst die Steuer aus. Die Steuerschuld für den Erwerb der Verfügungsmacht des Treugebers entsteht daher gleichzeitig mit der Steuerschuld für den Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums durch den Treuhänder.<sup>76</sup>

## III. Bedingung und Genehmigung (Abs 2)

### A. Bedingung

- 18** Bei Bedingungen ist zwischen aufschiebenden und auflösenden Bedingungen zu unterscheiden. Bei Vorliegen von auflösenden Bedingungen findet die Transaktion statt und ist bei Eintritt der auflösenden Bedingung rückabzuwickeln. Im Gegensatz dazu werden die Rechtswirkungen des Geschäfts bei

68 *Arnold/Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 6b.

69 *Arnold/Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 6c.

70 UFS 12.06.2008, RV/0019-I/08; *Arnold/Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 6d; *Fellner*, GrEStG<sup>15</sup> § 8 Tz 7b.

71 *Arnold/Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 6e.

72 *Arnold/Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 6f.

73 Vgl auch *Takacs*, GrEStG<sup>5</sup> § 8 Tz 1.2. Siehe auch *Viskorf in Boruttau*, GrEStG<sup>18</sup> § 14 Rz 32. Nach *Arnold/Arnold* ist der Abschluss des Erwerbsgeschäfts relevant (*Arnold/Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 7).

74 VwGH 15.12.1978, 0425, 0426/76. Siehe auch *Arnold/Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 8.

75 *Fellner*, GrEStG<sup>15</sup> § 8 Tz 8.

76 VwGH 15.01.1958, 1776/57; 07.06.1962, 2267/60; 06.05.1968, 261/68; 02.11.1972, 2023/71; 03.06.1976, 1914/74; 30.05.1994, 94/16/0083; *Arnold/Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG<sup>13</sup> § 8 Tz 9; *Fellner*, GrEStG<sup>15</sup> § 8 Tz 8.

- 56 Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines Antrags ab, so steht gem § 209a Abs 1 BAO der **Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn**
- die Beschwerde oder der Antrag vor dem Verjährungseintritt oder
  - wenn ein Antrag auf Aufhebung gem § 299 Abs 1 BAO vor Ablauf der Jahresfrist (§ 302 Abs 1 BAO) oder
  - ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig iSd § 304 BAO eingebracht wurde.

### C. Einhebungsverjährung

- 57 Die **Einhebungsverjährung** befristet das Recht der Behörde, eine fällige Abgabe einzuheben, auf fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Keinesfalls tritt jedoch die Einhebungsverjährung früher ein als die Festsetzungsverjährung (§ 238 Abs 1 BAO). Gemäß § 238 Abs 4 BAO ist die Verwertung von Pfandrechten auch nach Eintritt der Einhebungsverjährung gesichert. So kann eine eingetretene Verjährung innerhalb von 30 Jahren ab Eintragung nicht eingewendet werden, wenn die fällige GrESt durch Verbücherung gesichert ist.
- 58 Gemäß § 238 Abs 1 BAO bewirken nach außen erkennbare **Amtshandlungen** eine Unterbrechung der Frist. Die Frist wird im Gegensatz zur Einhebungsverjährung aufgrund von Amtshandlungen gem § 238 Abs 1 BAO **nicht verlängert, sondern unterbrochen**. Die Frist beginnt mit Ablauf des Jahrs, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, daher **neu zu laufen** (§ 238 Abs 2 BAO). Eine absolute Frist für die Einhebungsverjährung besteht nicht.
- 59 § 238 Abs 3 BAO kennt aber auch **Hemmungstatbestände** (höhere Gewalt, Aussetzung der Einhebung). In diesen Fällen läuft die Restfrist nach Wegfall der Hemmung einfach weiter und beginnt nicht neu zu laufen.

## VI. Finanzstrafrechtliche Aspekte

### A. Die Grunderwerbsteuer als Abgabe iSd § 2 FinStrG

- 60 Die GrESt stellt eine bundesgesetzlich geregelte Abgabe dar, die von den Abgabenbehörden des Bundes zu erheben ist. Es handelt sich dabei somit um eine **Abgabe iSd § 2 Abs 1 lit a FinStrG**, die unter den Anwendungsbereich des FinStrG fällt.

### B. Relevante Tatbestände des FinStrG

- 61 Finanzstrafrechtlich relevante Tatbestände im Bereich der GrESt sind insb:
- die **Abgabenhinterziehung** (§ 33 Abs 1 FinStrG)
  - die **grob fahrlässige Abgabenverkürzung** (§ 34 FinStrG)
  - der **Abgabebetrag** (39 Abs 1 FinStrG)
  - die **Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit a FinStrG**

## 1. Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs 1)

Eine **Abgabenhinterziehung** gem § 33 Abs 1 FinStrG begeht, wer „*vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt*“. In objektiver Hinsicht muss somit zunächst eine **abgabenrechtliche Pflichtverletzung** gegeben sein. Eine solche liegt im Hinblick auf die GrESt dann vor, wenn der in § 10 GrEStG vorgesehene Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung (im Veranlagungsverfahren) oder der Anzeigepflicht gem § 13 GrEStG (im Selbstberechnungsverfahren) nicht entsprochen wird. Dies kann dann der Fall sein, wenn überhaupt keine Erklärung bzw Anzeige abgegeben wird oder diese inhaltlich unrichtig ist. Weiters muss eine **Verkürzung** der GrESt eingetreten sein. 62

In subjektiver Hinsicht muss der Täter (zumindest bedingt) **vorsätzlich** handeln, den Taterfolg somit ernstlich für möglich halten und sich damit abfinden.<sup>106</sup> Der Vorsatz muss sich sowohl auf die Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht als auch auf die Verkürzung beziehen. Gemäß § 13 FinStrG ist bereits der **Versuch** strafbar. 63

Klassisches Beispiel einer Abgabenhinterziehung im Bereich der GrESt ist, dass im Kaufvertrag ein zu niedriger Kaufpreis angegeben wird und in weiterer Folge (im Wege der Veranlagung oder der Selbstberechnung) iHd „Schwarzzahlungen“ die GrESt verkürzt wird. Denkbar ist aber auch, dass ein Erwerbsvorgang iSd § 1 GrEStG überhaupt nicht erklärt bzw angezeigt wird und in Folge dessen die GrESt nicht entrichtet wird. 64

Als **unmittelbare Täter** einer Abgabenhinterziehung kommen in erster Linie jene Personen in Betracht, welche eine Erklärungspflicht gem § 10 GrESt trifft. Dies sind die Steuerschuldner gem § 9 GrEStG sowie Notare, Rechtsanwälte und sonstige Bevollmächtigte, die beim Erwerb des Grundstücks oder bei der Errichtung des Vertrags über den Erwerb mitgewirkt haben. Bei Selbstbemessung sind das die Parteienvertreter iSd § 11 GrEStG, also Notare und Rechtsanwälte, die zur Anzeige iSd § 13 GrEStG verpflichtet sind. Andere Personen kommen als **Beitragstäter** iSd § 11 FinStrG (dh als Bestimmungstäter oder sonstige Beitragstäter) in Betracht. Neben der Strafbarkeit von natürlichen Personen ist auch eine Verantwortlichkeit von Verbänden iRd Verbandsverantwortlichkeit möglich. 65

Die Abgabenhinterziehung ist primär mit **Geldstrafe** sanktioniert. Die maximale Strafdrohung ist das Doppelte des Verkürzungsbetrags. Daneben kann nach Maßgabe des § 15 FinStrG eine **Freiheitsstrafe** von bis zu zwei Jahren verhängt werden. 66

Sind die Voraussetzungen der **Gewerbsmäßigkeit** gem § 38 FinStrG<sup>107</sup> gegeben, erhöht sich der Strafrahmen auf das Dreifache des Verkürzungsbetrags. 67

106 § 8 Abs 1 FinStrG.

107 Siehe dazu *Huber*, JSt 2016, 352 ff.