

I. Die GrESt und die Steuerreform 2015/2016

Steuergegenstand der GrESt ist der *Rechtsverkehr mit inländischen Grundstücken*. Entgeltliche und unentgeltliche Erwerbe werden besteuert; Kauf, Tausch und Schenkung unter Lebenden ebenso wie Erwerbe von Todes wegen.¹

Die **Steuerreform 2015/2016** novelliert die GrESt in wichtigen Punkten:

- Die Grundstückswerte bilden die neue Ersatz- und Mindest-Bemessungsgrundlage an Stelle des gemeinen Wertes nach § 10 BewG.
- Die Begünstigungen für Familien werden neu geregelt.
- Der Betriebsfreibetrag wird erhöht.
- Der Tatbestand der Anteilsvereinigung wird erweitert.
- Ein neuer Tatbestand „Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften“ wird geschaffen.

1. Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften (§ 1 Abs 2a GrEStG)

Wechseln bei einer Personengesellschaft mit Grundbesitz „*innerhalb von fünf Jahren*“ (Beobachtungszeitraum) „*mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter*“, so löst dies 0,5 % GrESt vom Grundstückswert, bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken 3,5 % vom Einheitswert aus (§ 1 Abs 2a, §§ 4 und 7 Abs 1 Z 2 lit c).

Beachte:

OG und KG sind nach §§ 105 und 161 UGB rechtsfähig und können als Eigentümer von Grundstücken im Grundbuch eingetragen werden. GesbR und stG sind dagegen nicht grundbuchsfähig und scheiden somit für eine Anwendung des § 1 Abs 2a aus.

OG, KG und GmbH & Co KG sind bisher (bis 31. Dezember 2015, 24.00 Uhr) in der GrESt nach dem Trennungsprinzip gesehen worden: Ein Erwerb von Grundstücken durch eine grundbuchsfähige Personengesellschaft wird besteuert. Ein Gesellschafterwechsel ist nach der bisherigen Rechtslage irrelevant. Solange mindestens zwei Gesellschafter beteiligt sind, ist eine Anteilsvereinigung nach der Rechtsprechung des VwGH auszuschließen, soweit nicht eine Organschaft nach § 2 UStG vorliegt.² Im Fall einer Anteilsanwachsung greift dagegen der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG iV mit § 142 UGB.³

Der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG umfasst folgende Merkmale:

- *Personengesellschaften*, die im *Grundbuch* als Eigentümer von Grundstücken eingetragen werden können, wie zB OG/KG/GmbH & Co KG (dagegen nicht GesbR oder stG)
- *Inländische Grundstücke* gehören zum Vermögen einer (grundbuchfähigen) Personengesellschaft
- eine „*Änderung des Gesellschafterbestandes*“ tritt ein
- „*mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen*“
- *gehen „innerhalb von fünf Jahren“*
- „*auf neue Gesellschafter*“ über

¹ *Beiser, Steuern*¹³ (2015), Rz 668.

² *Beiser, Steuern*¹² (2014), Rz 668; VwGH 27.6.1985, 84/16/0194, ÖStZB 1986, 223; 19.1.1994, 93/16/0139, ÖStZB 1994, 538.

³ *Beiser, Steuern*¹³ (2015), Rz 668a.

Beachte:

Anteilsverschiebungen in einer Personengesellschaft ohne „eine Änderung des Gesellschafterbestandes“ oder ohne Übergang eines Gesellschaftsanteiles „auf neue Gesellschafter“ sind nicht steuerbar.

Beispiel 1: GmbH & Co KG mit Grundbesitz

Eine GmbH & Co KG hält Grundstücke seit 2008 in ihrem Eigentum. Die GmbH ist als Arbeitsgesellschafterin nicht am Vermögen beteiligt. Eine natürliche Person A ist durch einen Erwerb aller Anteile im Jahr 2015 Alleingesellschafterin der GmbH und einzige Kommanditistin.

§ 1 Abs 2a tritt mit **1. Jänner 2016** in Kraft (§ 18 Abs 2p) und ist „auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden“. Der neue § 1 Abs 2a löst somit in diesem Fall keine GrESt aus (keine Rückwirkung der erweiterten Anteilsvereinigung auf vor dem 1. Jänner 2016 verwirklichte Sachverhalte). Das wird durch § 18 Abs 2p letzter Satz nochmals klargestellt: Durch das Inkrafttreten der GrESt-Novelle im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2015/2016 „wird kein Erwerbsvorgang verwirklicht“.

Beispiel 2: Erwerb eines Kommanditanteils nach dem 31. Dezember 2015

Erwirbt in der Sachverhaltskonstellation des Beispiels 1 B nach dem 31. Dezember 2015 den KG-Anteil von A (mit 100 % Vermögensbeteiligung an den Grundstücken der KG), so löst dies nach § 4 0,5 % GrESt vom Grundstückswert und bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken 3,5 % vom Einheitswert aus. Steuerschuldnerin ist nach § 9 Z 3 „die Personengesellschaft“, also hier die GmbH & Co KG. Die Personengesellschaft erbringt keine Gegenleistung für den Gesellschafterwechsel: Die Gegenleistung von B an A erfolgt auf Ebene der Gesellschafter. Das Entgelt für einen Gesellschaftsanteil betrifft nur zum Teil den anteiligen (Quote des erworbenen Gesellschaftsanteils) Wert an Grundstücken der Gesellschaft und zum anderen die Quote an anderen Wirtschaftsgütern (Geschäftsausstattung, Waren, Forderungen etc) und insbesondere in Zukunft erhoffte Gewinne (Firmenwert). Die Bemessung der GrESt vom Grundstückswert (in der Land- und Forstwirtschaft vom Einheitswert) nach § 1 Abs 2a und 3 iV mit § 4 ist somit folgerichtig.

Die GrESt ist daher mangels einer Gegenleistung der Steuerschuldnerin vom *Grundstückswert* und bei *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken* vom *Einheitswert* zu berechnen.

Beispiel 3: Erwerb durch zwei neue Gesellschafter

Erwerben zwei neue Gesellschafter den Kommanditanteil von A je zur Hälfte (zB B und seine B-GmbH erwerben je zur Hälfte den Kommanditanteil von A und dessen Beteiligung an der Komplementär-GmbH), so wechseln ebenso 100 % „der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter“.

Das Beispiel 3 ist wie das Beispiel 2 zu lösen.

Beispiel 4: 10 % Beteiligung der Komplementär-GmbH

Eine GmbH & Co KG besitzt Grundstücke. Die Komplementär-GmbH ist seit 2010 zu 10 % und der einzige Kommanditist A zu 90 % am Vermögen der KG beteiligt. A ist Alleingesellschafter der Komplementärin.

Im März 2016 veräußert A seine 100%ige Beteiligung an der Komplementär-GmbH und seinen Kommanditanteil an B.

§ 1 Abs 2a greift nicht:

Die Komplementärin ist seit 2010 zu 10 % am Gesellschaftsvermögen beteiligt und bleibt auch weiterhin (nach der Veräußerung der KG-Beteiligung von A an B im März 2016) zu 10 % am KG-Vermögen beteiligt. Im März 2016 wechseln somit nur 90 % „*der Anteile am Gesellschaftsvermögen*“ (hier: am Vermögen der KG). Der Beobachtungszeitraum vom Veräußerungszeitpunkt der KG-Anteile (zB 23. März 2016) reicht nur fünf Jahre (23. März 2011) zurück. Innerhalb der fünf Jahre wechseln somit weniger als 95 % der Anteile am KG-Vermögen.

Der Gesellschafterwechsel bei der GmbH ist im Rahmen des § 1 Abs 2a irrelevant: Die Komplementär-GmbH bleibt zu 10 % am Vermögen der KG beteiligt. Ob ihre Gesellschafter wechseln, ist für die Beteiligung der GmbH am Vermögen der KG unerheblich.

Beispiel 5: GmbH & Co KG mit 6 % Vermögensanteil (Fixkapital) der GmbH

Für GmbH & Co KGs mit Grundbesitz ist somit eine Vermögensbeteiligung der Komplementär-GmbH von mehr als 5 %, also zB 6 %, nach dem Fixkapital interessant: Wird die Komplementär-GmbH einer zweigliedrigen GmbH & Co KG nach den Fixkapitalkonten für die Erfolgs- und Vermögensbeteiligung mit 6 % und die Kommanditistin (eine natürliche Person) mit 94 % beteiligt, so ist der Tatbestand nach § 1 Abs 2a GrEStG auch dann nicht erfüllt, wenn sämtliche Anteile der GmbH & Co KG (100 % an der GmbH und der gesamte Kommanditanteil) an neue Gesellschafter wechseln, weil die 95%-Schwelle auf Grund der gleichbleibenden GmbH-Beteiligung nicht überschritten wird.

Beispiel 6: Eine Kapitalgesellschaft als Konstante mit einer Vermögensbeteiligung von mehr als 5 %

Wird also eine GmbH/AG (als Komplementärin oder Kommanditistin) zu *mehr als 5 %* (zB zu 6 % oder zu 10 %) am Vermögen einer KG mit Grundbesitz beteiligt, so können nach Ablauf der fünfjährigen Beobachtungsfrist (ab dem Zeitpunkt der Vermögensbeteiligung der GmbH/AG als „*neue Gesellschafterin*“) alle anderen Anteile am KG-Vermögen wechseln, ohne eine GrESt nach § 1 Abs 2a auszulösen. Der Wechsel der Gesellschafter der GmbH/AG ist im Rahmen des § 1 Abs 2a irrelevant.

Beispiel 7: Treuhandanteile

Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen (§ 1 Abs 2a letzter Satz). Ist zB ein Treuhänder als Kommanditist im Firmenbuch eingetragen, so ist auch ein Treugeberwechsel im Rahmen der Prüfung des Tatbestandes des § 1 Abs 2a zu erfassen.

Beispiel 8: Überschreitung der 95%-Schwelle vor dem 1. Jänner 2016

Ein Kommanditist hat *vor* dem 1. Jänner 2016 97 % der Kommanditanteile mit 97 % Anteil am Vermögen der KG erworben. § 18 Abs 2p GrEStG schützt in diesem Fall vor einer (rückwirkenden) Anwendung des neuen § 1 Abs 2a GrEStG. Das gilt auch dann, wenn die restlichen Kommanditanteile nach dem 31. Dezember 2015 mit 3 % Anteil am Vermögen der KG erworben werden.

Beispiel 9: Vor dem 1. Jänner 2016 begründete Treuhandchaft

Treuhandanteile sind nach der Rechtsprechung des VwGH zur Rechtslage vor der Steuerreform 2015/2016 nur in Missbrauchsfällen mit den Anteilen des Treugebers zu addieren.⁴ Hat jemand noch vor dem 1. Jänner 2016 mehr als 95 % der Anteile an einer Personengesellschaft mit Grundbesitz erworben (zB im Jahr 2014 93 % direkt durch den Kauf von Kommanditanteilen) und 2015 4 % über einen Treuhänder (insgesamt also 97 %), so verhindert die Übergangsbestimmung des § 18 Abs 2p GrESTg die Steuerbarkeit. Werden die restlichen 3 % der Kommanditanteile nach dem 31. Dezember 2015 hinzu erworben oder die 4 % vom Treuhänder auf den Treugeber übertragen, so ändert dies nichts daran, dass die nach dem Gesetz maßgebliche 95-%-Schwelle bereits vor dem 1. Jänner 2016 überschritten worden ist. Der vollständige Erwerb von 100 % an einer GmbH & Co KG mit Grundbesitz (GmbH 0 %; Kommanditist 100 % Vermögensanteil am Vermögen der KG) ist also nicht steuerbar, soweit die **95-%-Schwelle** bereits vor dem 1. Jänner 2016 überschritten worden ist. Das gilt auch für die Hinzurechnung von Treuhandanteilen.

Beispiel 10: Überschreiten der 95-%-Schwelle nach dem 31. Dezember 2015

Ein Kommanditist hat vor dem 1. Jänner 2016 bereits 80 % der Kommanditanteile mit 80 % Anteil am KG-Vermögen erworben. Nach dem 31. Dezember 2015 erwirbt er weitere 16 % Kommanditanteile mit 16 % Anteil am Fixkapital hinzu.

Achtung:

In solchen Fällen ist zu differenzieren: Ist das weitere Tatbestandselement eines *Erwerbes von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen „innerhalb von fünf Jahren“* erfüllt? Bei der Prüfung der *5-Jahres-Frist* nach § 1 Abs 2a GrESTg sind auch die Erwerbe vor dem 1. Jänner 2016 einzubeziehen:

- **Variante 10.1:**

40 % der Kommanditanteile sind bereits vor dem 1. Jänner 2011 (zB 2008) und somit *außerhalb der 5-Jahres-Frist* des § 1 Abs 2a GrESTg erworben worden. In einem solchen Fall löst ein Erwerb von weiteren 16 % (oder 20 %) im Jänner 2016 (oder später) keine GrEST nach § 1 Abs 2a GrESTg aus.

- **Variante 10.2:**

Die 80 % Kommanditanteile sind im Zeitraum vom 8. Juli 2011 bis 31. Dezember 2015 sukzessive erworben worden. Werden weitere 16 % Kommanditanteile im Zeitraum 1. Jänner bis 8. Juli 2016 erworben (zB im März 2016), so werden mehr als 95 % der Anteile am KG-Vermögen *„innerhalb von fünf Jahren“* erworben. Das löst GrEST nach § 1 Abs 2a GrESTg aus.

Beachte:

Die 5-Jahres-Frist ist auf den Tag genau zu berechnen. Erwerbe vor dem 1. Jänner 2016 sind dabei ebenso zu berücksichtigen wie Erwerbe nach dem 31. Dezember 2015.

- **Variante 10.3:**

10 % der KG-Anteile sind am 8. Juli 2011 erworben worden. Werden die weiteren 16 % erst nach dem 8. Juli 2016 erworben, so überschreitet der Gesamterwerb mit 96 % die 95-%-Schwelle, jedoch außerhalb der 5-Jahres-Frist.

Der Übergang auf neue Gesellschafter

Der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrESTg wird nur erfüllt, soweit *„innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Treuhändig gehaltene Anteile sind dem Treugeber zuzurechnen.“* Mit der Zurechnung

⁴ VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168; dazu kritisch *Beiser*, GrEST: Anteilsvereinigung über Treuhandchaft? RdW 2011/384, 373–375.

von Treuhandanteilen an den Treugeber nach § 24 BAO wird klargestellt, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschaftsanteilen zählt: Ab Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums liegen Chancen und Risiken des Gesellschaftsanteils beim Erwerber. Dieser Zeitpunkt kann vertraglich vereinbart werden und kann somit vor der Anmeldung und Eintragung im Firmenbuch liegen; der Veräußerer kann zB vor der Eintragung im Firmenbuch in Gesellschafterversammlungen als Treuhänder für den Erwerber handeln.

Beispiel 11: Übergang zwischen Treuhänder und Treugeber

Treuhandanteile werden nach § 1 Abs 2a GrEStG dem Treugeber zugerechnet. Ein Übergang von Gesellschaftsanteilen zwischen Treuhänder und Treugeber führt zwar zu einer Änderung des Gesellschafterbestandes im Firmenbuch, jedoch nicht zu einem Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs 2a GrEStG: Das wirtschaftliche Eigentum am Gesellschaftsanteil wird nach § 1 Abs 2a GrEStG ebenso wie nach § 24 BAO dem Treugeber (und nicht dem im Firmenbuch eingetragenen Treuhänder) zugerechnet.

Beispiel 12: „Altgesellschafter“ sind nicht „neue Gesellschafter“

§ 1 Abs 2a GrEStG setzt einen Übergang der Gesellschaftsanteile „auf neue Gesellschafter“ voraus. **Gründungsgesellschafter** sind nicht „neue Gesellschafter“. Eine Übertragung von Gesellschaftsanteilen zwischen „Altgesellschaftern“ erfüllt nicht den Tatbestand nach § 1 Abs 2a GrEStG.⁵

A und B sind an einer OG mit Grundbesitz als *Gründungsgesellschafter* beteiligt: A hält 97 %, B 3 % am Vermögen der OG. Erwirbt B von A 96 %, so erfüllt dies nicht den Tatbestand nach § 1 Abs 2a GrEStG, weil A und B nicht „neue Gesellschafter“, sondern „Altgesellschafter“ sind, und auch „eine Änderung des Gesellschafterbestandes“ nicht eintritt.

Beispiel 13: Veräußerung zwischen Gründungsgesellschaftern

An einer GmbH & Co KG sind neben der am Vermögen der KG nicht beteiligten Komplementär-GmbH die fünf Kommanditisten A, B, C, D und E als Gründungsgesellschafter zu je einem Fünftel (Fixkapital) beteiligt. Erwirbt A später von den anderen vier Kommanditisten je 19 %, so überschreitet A mit (20 + 76 =) 96 % die 95-%-Schwelle. A ist jedoch als *Gründungsgesellschafter* seit der Gründung der GmbH & Co KG als „Altgesellschafter“ zu qualifizieren und erfüllt somit nicht das vom Gesetz geforderte Tatbestandsmerkmal eines Übergangs von Gesellschaftsanteilen auf „neue Gesellschafter“. ⁶ Auch „eine Änderung des Gesellschafterbestandes“ tritt nicht ein.

Dieses Ergebnis einer *Wortinterpretation* wird durch eine *teleologische* Interpretation bestätigt: Der neue Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG dient ebenso wie das deutsche Vorbild als *Umgehungssperre*.⁷ Eine Umgehung durch Neugründung einer Personengesellschaft, Grundstückserwerbe durch diese und eine folgende Übertragung von Gesellschaftsanteilen zwischen den Gründungsgesellschaftern wäre jedoch sinnlos, weil insofern ein Direkterwerb der Grundstücke ebenso wie ein Erwerb durch die Personengesellschaft GrESt auslöst.

Als Ergebnis ist festzuhalten: „Gründungsgesellschafter“ sind nicht als „neue Gesellschafter“ zu qualifizieren. Ein Wechsel der Anteilsverhältnisse zwischen Gründungsgesellschaftern ist somit nicht steuerbar.

⁵ Fischer in Boruttau, GrEStG¹⁶ (2007) § 1 Rz 822a.

⁶ Fischer in Boruttau, GrEStG¹⁶ (2007) § 1 Rz 822a.

⁷ Fischer in Boruttau, GrEStG¹⁶ (2007) § 1 Rz 813, 818, 819.