

Umgründungen sind ein wichtiges Instrument, um die Rechtsform eines Unternehmens an geänderte Rahmenbedingungen anzupassen. Das österreichische Umgründungssteuerrecht ist vom Grundgedanken geprägt, dass die Änderung unternehmerischer Strukturen durch Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen, Zusammenschlüsse, Realteilungen und Spaltungen unter bestimmten Voraussetzungen bei einer Fortführung des Betriebs ohne steuerliche Zusatzbelastungen möglich sein soll.<sup>1</sup> Das Prinzip der Steuerneutralität von Umgründungen im Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes wurde vom Gesetzgeber nicht lückenlos verwirklicht: Befinden sich in einem betroffenen Betriebsvermögen Immobilien, kommt es in bestimmten Fällen zu einer Steuerbelastung in Form von Grunderwerbsteuer (GrESt) und es fällt bei einem grundbücherlichen Eigentümerwechsel zusätzlich auch eine Grundbucheintragungsgebühr an. Es entsteht aber im Vergleich zu manchen anderen Restrukturierungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) eine Reduktion der Grunderwerbsteuerbelastung. Trotz einer Beibehaltung dieses Grundgedankens kam es durch die Gesetzesnovellen der letzten Jahre und die Interpretationen der Neuregelungen durch die Finanzverwaltung zu weitreichenden Änderungen, die sowohl Umgründungen innerhalb als auch solche außerhalb des Umgründungssteuergesetzes betreffen und in diesem Beitrag überblicksartig dargestellt werden.<sup>2</sup> Weiters trat mit der Einführung der Immobilienveräußerungssteuer eine grundlegende Änderung der Besteuerung von Immobilienveräußerungen ein. Bei Einbringungen, Zusammenschlüssen und Realteilungen hat die Abhängigkeit der effektiven Steuerbelastung vom Anschaffungszeitpunkt der Liegenschaft zu komplexen gesetzlichen Regelungen geführt. Im Folgenden wird deshalb eine Zusammenfassung wichtiger Konsequenzen der Immobilienveräußerungssteuer bei Umgründungen mit Immobilienvermögen gegeben.

## 1. Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr

### 1.1. Allgemeines zur Grunderwerbsteuer bei Umgründungen mit Immobilienvermögen

Grundsätzlich sind sämtliche Erwerbe von inländischen Grundstücken Grunderwerbsteuerpflichtig. Unter Erwerben werden insbesondere Kaufverträge oder sonstige Rechtsvorgänge verstanden, die einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründen. Als Grundstücke definiert das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts samt Zugehör, also bei-

---

1 Vgl. *Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I* (2013) Rz 1107.

2 Zur Gewährleistung einer übersichtlichen Darstellung werden Verweise auf Gesetzesbestimmungen in der Fassung BGBl I 2014/36, die durch eine nachfolgende Novellierung des GrEStG geändert wurden, mit dem Zusatz „aF“ gekennzeichnet. Bei Gesetzesbestimmungen ohne Zusatz handelt es sich um die aktuell gültigen Normen.

spielsweise Wohn-, Büro- und Industriegebäude samt Grund und Boden, sowie Eigentumswohnungen inklusive eines Grundanteils etc. Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden fallen ebenfalls unter den Grundstücksbegriff.<sup>3</sup>

Ob im Rahmen von Umgründungen mit Immobilienvermögen GrESt anfällt, hängt nach den allgemeinen Grundsätzen des Grunderwerbsteuerrechts davon ab, ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht wird, der unter das GrEStG fällt. Dazu ist ein Übereignungsvorgang bzw ein Wechsel der Eigentümerstruktur erforderlich, wofür die Richtung der Umgründung ausschlaggebend sein kann. Wird zB im Rahmen einer Verschmelzung eine immobilienbesitzende Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft verschmolzen, löst dies GrESt aus. Wird hingegen die Muttergesellschaft, die selbst keine Immobilien besitzt, auf die Tochtergesellschaft verschmolzen, ist grundsätzlich kein Tatbestand des GrEStG erfüllt. Als Gegenstück zu einer Verschmelzung löst eine Spaltung GrESt aus, wenn im Betriebsvermögen, das übertragen wird, eine Immobilie enthalten ist. Falls hingegen im Restvermögen der zu spaltenden Gesellschaft eine Immobilie verbleibt, besteht keine Grunderwerbsteuerpflicht.<sup>4</sup>

Für die Ermittlung der Höhe der Grunderwerbsteuerschuld ist wie folgt zu differenzieren: Die bis zur Novellierung durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 gültige Fassung des GrEStG enthielt grundsätzlich – mit Ausnahme der nachfolgend erwähnten Anteilsvereinigungen und Übertragungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken – keine speziellen Bestimmungen für Umgründungen mit Immobilien. Für Erwerbsvorgänge bis 31. Dezember 2015 waren allerdings die im UmgrStG enthaltenen Spezialregelungen zu berücksichtigen. Grundsätzlich wurde bei unter das UmgrStG fallenden Umgründungen die GrESt daher vom zweifachen Einheitswert bemessen.<sup>5</sup>

Sofern im Rahmen einer Transaktion 100 % der Anteile an einer Immobiliengesellschaft beim Erwerber oder innerhalb einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft in einer Hand vereinigt bzw sämtliche Anteile an einer Immobiliengesellschaft an einen Erwerber übertragen wurden, lag nach alter Rechtslage eine grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung vor.<sup>6</sup> Im Falle der Vereinigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften wurde die GrESt vom dreifachen Einheitswert, maximal jedoch von 30 % des gemeinen Wertes des Grundstücks, bemessen. Dies galt auch für Anteilsvereinigungen anlässlich von Umgründungen iSd UmgrStG. Davon abweichend war bei Anwachsungen,<sup>7</sup> die zum Untergang der Personengesellschaft und einer Grundstücksübertragung auf einen (ehemaligen) Gesellschafter

---

3 Vgl § 1 iVm § 2 GrEStG.

4 Vgl näher zu den Rechtsfolgen bei einer Verschmelzung und einer Spaltung 1.3.1.

5 Vgl *Hirschler/Schimmer*, Die Neuregelungen der Grunderwerbsteuer, BFGjournal 2014, 275.

6 Vgl § 1 Abs 3 GrEStG aF.

7 Unter einer Anwachsung versteht man die Übertragung aller Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft auf einen einzigen neuen Gesellschafter.

der Personengesellschaft führten, bis zum 31. Dezember 2015 der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.<sup>8</sup> Fand die Anwachsung infolge einer Umgründung iSd UmgrStG statt, wurde die GrEST nach alter Rechtslage vom zweifachen Einheitswert berechnet.<sup>9</sup>

Der Steuersatz betrug für umgründungsbedingte Erwerbsvorgänge bis 31. Dezember 2015 3,5 %. Eine Ermäßigung auf 2 % kam in der Regel nicht in Betracht, da diese nur für Erwerbsvorgänge innerhalb des Familienverbandes galt.<sup>10</sup> Zum Familienverband gehörten laut GrESTG die Ehegatten, eingetragenen Partner, Lebensgefährten mit einem gemeinsamen Hauptwohnsitz, Elternteile, Kinder, Stief-, Wahl- und Schwiegerkinder.<sup>11</sup>

Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 wurde das Grunderwerbsteuerrecht dahingehend geändert, dass sämtliche für Umgründungsvorgänge im UmgrStG enthaltenen Begünstigungen gestrichen wurden, dafür aber in das GrESTG Sonderregelungen für Umgründungen im Anwendungsbereich des UmgrStG aufgenommen wurden. Im Vergleich zur Rechtslage bis 31. Dezember 2015 kam es dadurch einerseits zu einer Senkung des Steuersatzes auf allgemein 0,5 % und andererseits zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf den Grundstückswert, dessen Ermittlung ebenfalls geregelt wurde.

Als weitere Änderung wurde die Schwelle zur Verwirklichung einer Grunderwerbsteuerpflichtigen Anteilsvereinigung mit Stichtag 1. Jänner 2016 auf 95 % herabgesetzt. Anstelle des früheren Verweises auf die Organschaft gemäß § 2 Abs 2 UStG sind nun Anteilsvereinigungen in der Hand einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG Grunderwerbsteuerpflichtig. Zudem wurde ein eigener Anteilsvereinigungstatbestand für Personengesellschaften eingeführt.<sup>12</sup> Hinsichtlich Bemessungsgrundlage und Tarif sind Anteilsvereinigungen und Umgründungen iSd UmgrStG nunmehr gleichgestellt.<sup>13</sup>

Für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke hat der Gesetzgeber im Rahmen von Umgründungen im Sinne des UmgrStG, wie auch für andere in § 4 GrESTG genannte Erwerbsvorgänge, eine Sonderregelung vorgesehen. Seit 1. Jänner 2015 ist der einfache Einheitswert als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der GrEST heranzuziehen.<sup>14</sup> Da es im Falle von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken

---

8 Vgl Varro, GrEST-Novelle 2014: Neue „Familienbesteuerung“, RdW 2014, 365 (366).

9 Dies ist beispielsweise der Fall, wenn alle Mitunternehmeranteile (zB der Kommanditisten, die gleichzeitig im selben Verhältnis die Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind) in den verbleibenden Gesellschafter (die Komplementär-GmbH) gem Art III UmgrStG eingebracht werden. Vgl Damböck, Anwachsung und Umgründung, ÖStZ 2000, 119 (119 ff) und 1.3.3.

10 Vgl § 7 GrESTG aF. Ausnahmsweise kann uE die niedrigere Bemessungsgrundlage bei bestimmten Zusammenschlüssen und Realteilungen anwendbar gewesen sein. Siehe näher dazu 1.3.1.

11 Vgl § 4 iVm § 7 GrESTG aF und den Beitrag von Zorman in diesem Band.

12 Vgl § 1 Abs 2a und Abs 3 GrESTG und den Beitrag von Zorman in diesem Band.

13 Vgl § 4 Abs 1 und § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrESTG.

14 Vgl § 4 Abs 2 Z 2 GrESTG aF und § 4 Abs 2 Z 4 GrESTG.

bereits für vor dem 1. Jänner 2016 verwirklichte Erwerbsvorgänge eine explizite Sonderregelung im GrEStG gab, ging diese Spezialregelung den bis dahin geltenden Regelungen des UmgrStG vor. Der Steuersatz betrug für Erwerbsvorgänge vor dem 1. Jänner 2016 außerhalb des Familienverbandes 3,5 % und innerhalb des Familienverbandes 2 % der Bemessungsgrundlage.<sup>15</sup> Seither fallen Übertragungen im Familienverband weiterhin unter den reduzierten Steuersatz von 2 %, bei Umgründungen und Anteilsvereinigungen bemisst sich der Tarif hingegen nach den allgemeinen Vorschriften.<sup>16</sup>

Die Grundbucheintragungsgebühr wird bei vom UmgrStG umfassten Umgründungen und vereinzelt außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG nach wie vor vom dreifachen Einheitswert (maximal 30 % des Verkehrswertes der Immobilie) bemessen.<sup>17</sup> Die unterschiedlichen Regelungen zeigen, dass bei Umgründungen mit Immobilienvermögen die Bemessungsgrundlagen der GrESt und der Grundbucheintragungsgebühr auseinanderdriften und es für deren Ermittlung und die Bestimmung der anzuwendenden Tarife einer Beurteilung im Einzelfall bedarf. Für diese Zwecke können Restrukturierungsvorgänge in folgende Kategorien unterteilt werden:

- Umgründungen innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG,
- Anwachsungen innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG,
- Anteilsvereinigungen bei Kapital- und Personengesellschaften aus Anlass und unabhängig von Umgründungen.

Erfolgt eine Umgründung innerhalb einer Unternehmensgruppe, ist zusätzlich zu beachten, dass sowohl ein einzelnes Gruppenmitglied als auch der Gruppenträger oder die gesamte Unternehmensgruppe das Zurechnungsobjekt einer Anteilsvereinigung sein können. In bestimmten Fällen kann mehrmals hintereinander GrESt ausgelöst werden, wobei nicht immer die Vermeidung einer Doppelbelastung durch die Differenzbesteuerung gemäß § 1 Abs 5 GrEStG möglich ist.<sup>18</sup>

## 1.2. Allgemeines zur Grundbucheintragungsgebühr

Für die Eintragung eines Eigentümerwechsels im Grundbuch fällt bei jedem Erwerb eines inländischen Grundstücks eine Grundbucheintragungsgebühr gemäß dem Gerichtsgebührengesetz (GGG) an. Die Bemessungsgrundlage der Grundbucheintragungsgebühr wurde mit 1. Jänner 2013 neu geregelt.

---

15 Vgl § 7 GrEStG aF.

16 Vgl § 7 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG.

17 Siehe dazu sogleich.

18 Siehe für Beispiele dazu zB BMF 13.5.2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten iZm dem GrEStG idF des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Abschnitt 1.4 ff; Pamperl, Mehrfache Grunderwerbsteuerbelastung bei Anteilsübertragungen und Umgründungen innerhalb einer Unternehmensgruppe? ÖStZ 2016, 373; Mayer/Pinetz, Neuerungen im GrEStG durch das Jahressteuergesetz 2018, RdW 2018, 531.

Das GGG unterscheidet zwischen Erwerben innerhalb und solchen außerhalb des Familienverbandes, wobei der Begriff des Familienverbandes des GrEStG erst seit 1. Jänner 2016 mit demjenigen nach GGG übereinstimmt. Bis 31. Dezember 2015 war der Familienverband iSd GrEStG insofern enger gefasst, als er Pflegekinder sowie deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner, Geschwister, Nichten und Neffen des Überträgers nicht umfasste. Diese Unterschiede konnten mitunter zu einer divergierenden Berechnung der GrESt und der Grundbucheintragungsgebühr führen.<sup>19</sup>

Werden Grundstücke außerhalb des Familienverbandes entgeltlich erworben, bildet in der Regel die Gegenleistung (mindestens aber der Verkehrswert des Grundstücks) die Bemessungsgrundlage der Grundbucheintragungsgebühr. Werden Grundstücke außerhalb des Familienverbandes unentgeltlich erworben, ist die Grundbucheintragungsgebühr vom Verkehrswert des Grundstücks zu bemessen. Hiervon wird jeweils ein Gebührensatz in Höhe von 1,1 % erhoben.<sup>20</sup>

Im Gegensatz dazu löst der Erwerb von Kapital- oder Personengesellschaftsanteilen mit Immobilienvermögen keine Grundbucheintragungsgebühr aus. Durch einen derartigen Erwerbsvorgang wird Eigentum an der Beteiligung an der Kapital- bzw Personengesellschaft – und nicht an der Immobilie selbst – erworben. Mangels Änderung der Eigentümerstruktur der Immobilie ist daher keine Grundbucheintragung vorzunehmen.

Werden Grundstücke innerhalb des Familienverbandes unentgeltlich oder entgeltlich erworben, bemisst sich die Grundbucheintragungsgebühr vom dreifachen Einheitswert, maximal jedoch von 30 % des Verkehrswertes der Immobilie. Der Gebührensatz beträgt 1,1 %.<sup>21</sup>

Das GGG weist explizit darauf hin, dass bei untenstehenden Vorgängen, sofern inländische Grundstücke übertragen werden, die Grundbucheintragungsgebühr vom dreifachen Einheitswert, maximal jedoch von 30 % des Verkehrswertes des Grundstücks, bemessen wird:

- Verschmelzungen,
- Umwandlungen,
- Einbringungen,
- Realteilungen,
- Spaltungen,
- Zusammenschlüssen,
- Erwerbsvorgängen zwischen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern und
- Vereinigungen aller Anteile einer Personengesellschaft.<sup>22</sup>

---

19 Vgl § 26 iVm § 26a GGG und § 4 Abs 2 Z 1 lit a iVm § 7 Abs 1 GrEStG aF.

20 Vgl § 26 und § 26a iVm TP 9 GGG.

21 Vgl § 26 und § 26a iVm TP 9 GGG.

22 Vgl § 26a Abs 1 Z 2 GGG.

Während die Anwendung auf Übertragungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie auf Anteilsvereinigungen bei Personengesellschaften unbestritten ist, ist die Reichweite des Anwendungsbereichs der ermäßigten Eintragungsgebühr bei anderen Umstrukturierungen teils nicht auf den ersten Blick ersichtlich. In den Erläuterungen zur gesetzlichen Regelung wird ausgeführt, dass einzelne Liegenschaftstransaktionen zwischen Familienangehörigen sowie Strukturänderungen bei Gesellschaften im Sinne einer Gebührenentlastung und Verwaltungsvereinfachung begünstigt werden sollen. Die vom Sondertatbestand umfassten Strukturänderungen beschreiben die Erläuterungen wie folgt:

Z 2 erfasst die Übertragung von Liegenschaften in gesellschaftsrechtlichen Konstellationen. Von der Bestimmung erfasst sind zunächst im Wesentlichen die Tatbestände des UmgrStG sowie generell Übertragungen zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter.<sup>23</sup>

Aus der Verwendung des Begriffs „*im Wesentlichen*“ und dem Unterbleiben eines direkten Verweises im GGG auf das UmgrStG könnte darauf geschlossen werden, dass der Begriff der Umgründung im aktuellen GGG über die unter das UmgrStG fallenden Umstrukturierungen hinausgeht. Zudem würden Sinn und Zweck der Norm die Erfassung sämtlicher Umgründungsvorgänge nahe legen. Dem stehen uE jedoch der Wortlaut des § 26a Abs 1 Z 2 GGG und die Anknüpfung an „*gesellschaftsrechtliche Konstellationen*“ in den Gesetzesmaterialien sowie terminologische Abweichungen zwischen Steuer- und Gesellschaftsrecht entgegen. Ist ein Vorgang nicht unter den Anwendungsbereich des UmgrStG zu subsumieren, ist bei der Berechnung der Grundbucheintragungsgebühr auf die gesellschaftsrechtliche Qualifikation abzustellen. Eine Inanspruchnahme der Sonderbestimmung des GGG ist für Umgründungen außerhalb des UmgrStG im Ergebnis nur möglich, wenn § 26a Abs 1 Z 2 GGG die gesellschaftsrechtliche Bezeichnung der betroffenen Strukturänderungen enthält. Begünstigt sind daher bspw Verschmelzungen unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschaften auf inländische beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften (zB gemeinnützige Gesellschaften)<sup>24</sup> oder Unternehmensumstrukturierungen außerhalb des UmgrStG, die unter das UmwG oder SpaltG fallen und daher gesellschaftsrechtlich als Umwandlungen oder Spaltungen bezeichnet werden. Im Unterschied dazu werden umgründungssteuerrechtliche Einbringungen im Gesellschaftsrecht unter den Begriff der Sacheinlage subsumiert. Einbringungen außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG sind daher wohl nicht von der niedrigeren Eintragungsgebühr erfasst. Zu denken ist bspw an Schwesterneinbringungen oder an Einbringungen von Tanten- in Nichtigengesellschaften außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG. Sacheinlagen

23 ErlRV 1984 BlgNR 24. GP 7 f.

24 So auch *Marschner/Puchinger*, Die Gewinner und Verlierer der neuen Grundbucheintragungsgebühr, RdW 2012, 754 (755); *Wais/Dokalik*, Die Neuregelung der Eintragungsgebühr im Grundbuch, SWK 2013, 75 (79 f).

von Muttergesellschaften in Tochtergesellschaften profitieren als Erwerbsvorgänge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern hingegen von der niedrigeren Eintragsgebühr.

Auch bei den begünstigten Erwerbsvorgängen beträgt der Gebührensatz 1,1 %.<sup>25</sup>

### 1.3. Umgründungen mit Immobilien im Detail

#### 1.3.1. Umgründungen iSd UmgrStG

##### Verschmelzung

Unter einer Verschmelzung wird eine Vereinigung von Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und unter Ausschluss der Abwicklung verstanden.<sup>26</sup> Für die Anwendbarkeit des UmgrStG im Rahmen einer Verschmelzung ist es nicht notwendig, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil bewegt wird. Es ist allerdings erforderlich, dass die Verschmelzung die Anforderungen des Gesellschaftsrechts oder ausländischer vergleichbarer Vorschriften erfüllt.<sup>27</sup>

Zur Beurteilung der Frage, ob eine Verschmelzung GrESt auslöst, ist zwischen Up-stream-<sup>28</sup> und Side-stream-<sup>29</sup> Verschmelzungen einerseits sowie Down-stream-<sup>30</sup> Verschmelzungen andererseits zu unterscheiden.

Wird im Zuge einer Up-stream- oder Side-stream-Verschmelzung eine Immobilie von der untergehenden auf die aufnehmende Gesellschaft übertragen, handelt es sich um einen Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG, der durch den Abschluss des Verschmelzungsvertrags verwirklicht wird (sofern es keines zusätzlichen Beschlusses der Gesellschafter bedarf).<sup>31</sup> Befinden sich nur im Vermögen der aufnehmenden Gesellschaft Immobilien, führt die Verschmelzung zu keiner Grunderwerbsteuerpflicht.

Im Gegensatz dazu kann bei einer Down-stream-Verschmelzung Grunderwerbsteuer im Wege einer Anteilsvereinigung selbst dann ausgelöst werden, wenn die untergehende Gesellschaft keine Immobilien besitzt. Bereits zur früheren Rechtslage (Rechtslage vor 2012) wurde vertreten, dass im Zuge einer Verschmelzung down-stream eine Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG eintreten kann, wenn zum Vermögen der aufnehmenden Gesellschaft ein Grundstück gehört.<sup>32</sup> Nach

---

25 Vgl § 26a iVm TP 9 GGG.

26 Vgl für einen ausführlichen Überblick über verschiedene Verschmelzungsformen und deren Rechtsfolgen zB *Walter, Umgründungssteuerrecht*<sup>7</sup> (2016) Rz 21 ff.

27 Vgl § 1 Abs 1 UmgrStG.

28 Verschmelzungen von Tochtergesellschaften auf Muttergesellschaften.

29 Verschmelzungen von Schwestergesellschaften.

30 Verschmelzungen von Muttergesellschaften auf Tochtergesellschaften.

31 Siehe dazu *Pamperl, Mehrfache Grunderwerbsteuerbelastung bei Anteilsübertragungen und Umgründungen innerhalb einer Unternehmensgruppe?* ÖStZ 2016, 373 (374).

32 *Walter, Umgründungssteuerrecht* 2013 (2012) Rz 167.