

Grunderwerbsteuerrechtliche Harmonisierungserfordernisse bei der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

Bereits die Stamfassung des GrEStG 1955 kannte in § 1 Abs 3 den grunderwerbsteuerrechtlichen Tatbestand der Anteilsvereinigung. Dieser wurde vorerst unverändert in das GrEStG 1987 übernommen.

Der Tatbestand der Anteilsvereinigung betraf damit primär Kapitalgesellschaften. Die Vereinigung sämtlicher Anteile hätte bei einer Personengesellschaft (von Fällen der umsatzsteuerlichen Organschaft iSd § 2 Abs 2 UStG abgesehen) nämlich das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters und damit eine Anwachsung nach § 142 UGB zur Folge. Diese Anwachsung erfüllt den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG und nicht jenen des § 1 Abs 3 GrEStG.

Im Rahmen des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, wurde die Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 3 GrEStG) ua dahin gehend wesentlich verändert, als das für deren Erfüllung erforderliche Beteiligungsausmaß von 100 % auf 95 % abgesenkt wurde. Damit wurde es möglich, dass auch bei Personengesellschaften (außerhalb der Organschaft) eine grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigung stattfindet.

Neben dieser Änderung hat der Gesetzgeber aber auch dem deutschen Vorbild folgend einen eigenen Tatbestand für den Übergang von Anteilen an Personengesellschaften in § 1 Abs 2a GrEStG eingeführt. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt der Steuer auch eine Änderung des Gesellschafterbestands dergestalt, dass innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen (zur Frage, was unter neuen Gesellschaftern zu verstehen ist, siehe *N. Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG, § 1 Rz 344 f). Gemeinsam ist den Erwerbsvorgängen des § 1 Abs 2a und 3 GrEStG, dass sie Vorgänge der Grunderwerbsteuer unterwerfen, die nicht auf die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an einem Grundstück gerichtet sind; vielmehr wird aufgrund der Anteilsübertragung ein steuerbarer Grundstücksumsatz fingiert (vgl BFH 16.2.2005, II R 59/02; 19.12.2007, II R 65/06; VwGH 21.1.1982, 81/16/0021).

Nach den Gesetzesmaterialien zum StRefG 2015/2016 (ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 34) sei mit der Schaffung des § 1 Abs 2a GrEStG das Ziel verfolgt worden, für Personengesellschaften einen „*Gleichklang*“ mit den Anteilsvereinigungstatbeständen bei Kapitalgesellschaften herzustellen. Tatsächlich ist für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs 2a GrEStG – anders als bei Abs 3 – gar keine Vereinigung von Anteilen in einer Hand erforderlich (siehe auch *Ch. Schlager*, Steuerreform 2015/2016: Steuerliche Änderungen für Unternehmen, RWZ 2015, 224 [226]). Der Gesetzgeber ist somit über die Herstellung eines „*Gleichklangs*“ zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften hinausgegangen und hat auch Fälle der Anteilsübertragung an mehrere Erwerber, die jeweils unter der 95 %-Schwelle liegen, der Steuerpflicht unterworfen (wenn auch „nur“ innerhalb einer Fünfjahresfrist).

Bei der Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft sind Konstellationen denkbar, die gleichzeitig den Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG und den des § 1 Abs 2a GrEStG erfüllen würden. Ein naheliegender Anwendungsfall wäre bspw die Übertragung von 95 % aller Anteile einer Personengesellschaft (innerhalb eines Fünfjahreszeitraums) auf einen einzigen Erwerber. Der Gesetzgeber hat diesen potenziellen Konflikt erkannt und einen Anwendungsvorrang des § 1 Abs 2a GrEStG normiert. Konkret wurde im § 1 Abs 3 GrEStG der folgende Teilsatz eingefügt: „*soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt*“ (wortgleich wie in der deutschen Parallelbestimmung des § 1 Abs 3 dGrEStG). In den Erläuterungen (ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 34) heißt es zum Anwendungsvorrang des § 1 Abs 2a GrEStG: „*Wird durch einen Rechtsvorgang sowohl der Tatbestand des § 1 Abs. 2a als auch jener des § 1 Abs. 3 erfüllt, dann soll klargestellt werden, dass vorrangig der Tatbestand des § 1 Abs. 2a zum Tragen kommt.*“

Praktische Probleme ergeben sich ua daraus, dass § 1 Abs 2a und 3 GrEStG unterschiedlichen Anknüpfungspunkten folgen. Die zivilrechtliche Übertragung von Eigentum an Gesellschaftsanteilen bedarf ganz allgemein jeweils eines wirksamen Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäfts. Das gilt sowohl für Anteile an Personengesellschaften (vgl etwa *Appl in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² [2016] Rz 3/168; *Koppensteiner/Auer in Straube/Ratka/Rauter*, UGB I⁴, § 124 Rz 5) als auch für Anteile an Kapitalgesellschaften (vgl *Rauter in Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG, § 76 Rz 31 mwN).

Für die Erfüllung eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs 3 Z 1 und 3 GrEStG ist bereits der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts ausreichend. Demgegenüber setzt § 1 Abs 2a GrEStG voraus, dass eine Übertragung des Anteils an der Personengesellschaft stattfindet (Verfügungsgeschäft; siehe *Bodis/Varro*, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 2016, 55 [58]; zur vergleichbaren deutschen Rechtslage auch BFH 2.3.2011, II R 23/10). Der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG ist daher erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen (zur Rechtslage in Deutschland *Meßbacher-Hönsch in Boruttau*, GrEStG¹⁹ [2019] § 1 Rz 801).

Bedingungen, die sich nur auf das Verfügungsgeschäft (Übertragung des Eigentums) beziehen, hindern die Entstehung der Steuerschuld, sofern nicht auf das Verfügungsgeschäft selbst abgestellt wird, nicht (VwGH 17.10.1985, 84/16/0006). Was bedeutet dies aber, wenn das Verpflichtungsgeschäft (unbedingt) abgeschlossen wird und das Verfügungsgeschäft zu einem späteren Zeitpunkt durchgeführt wird oder allenfalls auch aufschiebend bedingt abgeschlossen wurde (etwa bei zeitlichem Auseinanderfallen von *signing* und *closing* oder einem *forward deal*)?

Aus praktischer Sicht kommt noch ein weiteres Problem hinzu: Steuerschuldner ist bei Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft (dh bei Erwerbsvorgängen iSd § 1 Abs 2a GrEStG) die Personengesellschaft selbst, bei der Anteilsvereinigung aber derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden (siehe § 9 Z 3 GrEStG).

Versuche, die Thematik über die Differenzbesteuerung des § 1 Abs 4 und 5 GrEStG zu lösen, scheitern an deren Wortlaut. § 1 Abs 5 GrEStG entlastet nur bei Rechtsvorgängen in der gleichen Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG (siehe weiterführend *N. Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG, § 1 Rz 439; *Fellner*, GrEStG, § 1 Rz 361). Aufgrund des Vorliegens unterschiedlicher Steuerschuldner ist eine Erweiterung der Differenzbesteuerungsregeln schwieriger umsetzbar, aber nicht unmöglich.

Interpretativ wird man mE zu dem Schluss kommen müssen, dass „*eine Besteuerung nach Abs. 2a [so lange] in Betracht kommt*“, als das Scheitern des Verfügungsgeschäfts bei einem einheitlichen Rechtsvorgang nicht feststeht. Rechtssicherheit besteht dazu aber nicht. Aus praktischer Sicht wäre es wünschenswert, wenn der Gesetzgeber eine ausdrückliche Klarstellung vornimmt.

Generell sollte man dies zum Anlass nehmen, die Benachteiligung von Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht zu überdenken.

Wien, im Februar 2020

Nikolaus Arnold