

Im Lichte der deutschen GrEST-Novelle 2021

Reformoptionen für „Share Deals“ in der Grunderwerbsteuer

Wie könnten die Tatbestände des § 1 Abs 3 GrESTG umgebungssicherer gestaltet werden?

PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL*)



Im Regierungsprogramm der Ampel-Koalition in Deutschland wird „das Schließen von steuerlichen Schlupflöchern beim Immobilienerwerb von Konzernen (Share Deals)“ angekündigt, nachdem der deutsche Gesetzgeber bereits im Jahr 2021 die Steuerpflicht von „Share Deals“ in der GrEST signifikant erweitert hat. Auch in Österreich erfolgte im Zuge der Steuerreform 2015/16 eine Ausdehnung der Steuerpflicht im Hinblick auf die Übertragung und Vereinigung von Anteilen an grundstückshaltenden Personen- und Kapitalgesellschaften, die allerdings – im Unterschied zur deutschen Rechtslage – verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten bewusst nicht aufgegriffen hat. Dieser Beitrag nimmt vor dem Hintergrund der gesetzlichen Dynamik in Deutschland und grunderwerbsteuerlicher Regelungsregime in anderen Staaten die Frage nach der Reichweite der Steuerpflicht von Share Deals in den Blick. Dabei werden verbliebene Gestaltungsmöglichkeiten angesprochen und erwogen, ob und in welcher Form es sinnvoll sein könnte, Share Deals in Österreich in Zukunft umgebungsfester zu regeln.



1. Hintergrund der österreichischen Rechtslage

Der österreichischen GrEST unterliegen nicht nur unmittelbare Erwerbe von inländischen Grundstücken durch einen Rechtsträger. Ergänzungstatbestände¹⁾ unterwerfen seit jeher auch bestimmte „mittelbare“ Erwerbe der Steuer, bei denen durch Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Personen- oder Kapitalgesellschaften („Share Deals“) das in der Gesellschaft verhaftete Liegenschaftsvermögen (mit) übertragen wird, ohne dass damit ein ziviler Rechtsträgerwechsel im Hinblick auf das Grundstück verbunden wäre.



Schon in der Stammfassung unterwarf § 1 Abs 3 GrESTG 1987 die Übergänge von Anteilen an derartigen grundstücksbesitzenden Gesellschaften der Steuer, wenn dadurch alle Anteile „in der Hand“ eines Altgesellschafters vereinigt wurden (Anteilsvereinigung) oder direkt in einem Akt an einen neuen Gesellschafter übertragen wurden.

Als Bemessungsgrundlage sind der Wert der inländischen Grundstücke (§ 4 GrESTG) und als Schuldner der Anteilserwerber bzw die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (§ 9 GrESTG) vorgesehen, sodass die Besteuerung auf einer Art „Durchgriff“ auf die Vermögensrechte an den Grundstücken beruht.²⁾

*) MMag. Dr. Peter Bräumann ist Assistenzprofessor am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand dieses Instituts. Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. ist Universitätsprofessor für internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Dieser Beitrag basiert auf einer für die AK Wien erstellten Studie. Eine Langfassung wird in der StAW veröffentlicht werden. Die Autoren danken Herrn Univ.-Prof. MMag. Dr. Thomas Bieber für die wertvolle Unterstützung bei den Erhebungen zur deutschen Grunderwerbsteuergesetz-Novelle 2021.

¹⁾ Siehe zum Begriff nur Arnold in Arnold/Bodis, GrESTG¹⁷ (2020) § 1 Tz 1.

²⁾ So bereits VwGH 14. 6. 1984, 82/16/0069, mit Verweis auf Gassner, Anteilsvereinigung im Grunderwerbsteuerrecht (1970) 25 und 75.

Die Regelung geht bereits auf das seinerzeit in den österreichischen Rechtsbestand übernommene³⁾ deutsche GrEStG 1940⁴⁾ zurück. Dessen Gesetzgeber wollte damit ausdrücklich Steuerumgehungen verhindern, bei denen anstelle eines Grundstücks nur mehr alle Anteile an einer Gesellschaft übertragen würden und dadurch nie mehr GrESt anfiel. Dabei wurde ausdrücklich eingeräumt, dass nur die deutlichste Form der Umgehung erfasst sei und die Besteuerung daher weiterhin unterbleibe, wenn einzelne Anteile in der Hand anderer Personen verblieben. Von einer Besteuerung kleinerer Anteilstransaktionen wurde jedoch im Wesentlichen aus administrativen Gründen abgesehen.⁵⁾

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung in Österreich legte die Tatbestände des § 1 Abs 3 GrEStG 1987 über viele Jahrzehnte eng und unter zivilrechtlicher Betrachtung aus, sodass nur der Übergang „*aller*“ Anteile (100 %) auf einen Erwerber⁶⁾ und auch nur an der grundstückshaltenden Gesellschaft selbst und nicht etwa auf weiter übergeordneten Beteiligungsebenen die GrESt auslösten. Der Steueranfall konnte folglich etwa bereits dadurch vermieden werden, dass Zwerganteile der Gesellschaft beim Veräußerer verblieben, von der Gesellschaft selbst gehalten oder auf einen Dritten (zB als Treuhänder des Erwerbers) übertragen wurden.⁷⁾ Die Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO auf solche Situationen war zwar denkbar,⁸⁾ erfolgte aber „*nur in Einzelfällen bei speziellen Sachverhaltskonstruktionen*“.⁹⁾

Der Gesetzgeber reagierte erst relativ spät mit dem StRefG 2015/2016¹⁰⁾ auf diese Situation und änderte die Rechtslage für Share Deals in der GrESt unter teilweisem Rückgriff auf die damalige deutsche Rechtslage als Vorbild.¹¹⁾ Hervorzuheben sind dabei insbesondere drei Maßnahmen:

1. Absenkung der Schwellenwerte für die Steuerbarkeit in § 1 Abs 3 GrEStG von „*allen*“ auf 95 % der Anteile (ohne Quotierung bei der Bemessungsgrundlage).
2. Neuer Tatbestand für Personengesellschaften in § 1 Abs 2a GrEStG, wonach der Übergang von 95 % der Anteile auf (auch mehrere) neue Gesellschafter innerhalb von fünf Jahren GrESt für alle Grundstücke der Gesellschaft auslöst.
3. Zurechnung von treuhändig gehaltenen Anteilen an den Treugeber.

Zudem gelten seitdem nicht mehr Organschaften iSd § 2 Abs 2 UStG, sondern Unternehmensgruppen nach § 9 KStG als einheitlicher Erwerber für Zwecke der Vereinigung von (nunmehr) zumindest 95 % der Anteile „*in einer Hand*“ und wurde der Steuersatz für alle Share-Deal-Tatbestände auf 0,5 % reduziert (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG).

Seit der Neuordnung lässt sich die GrESt aber wiederum zielsicher vermeiden, wenn mehr als 5 % der Anteile zurückbehalten, eigene Anteile in diesem Ausmaß von der Gesellschaft gehalten oder diese von einem Dritten (bei Personengesellschaften erst nach Ablauf von fünf Jahren) erworben werden, der nicht Treuhänder des Haupterwerbers

³⁾ Siehe etwa ErIRV 556 BlgNR 7. GP, 9 (zum GrEStG 1955).

⁴⁾ DRGBl I 1940, 585. Das GrEStG 1940 beruhte seinerseits auf dem deutschen GrEStG 1919, dRGBl I 1919, 1617, und Vorbildern im deutschen Reichszuwachssteuergesetz 1911, dRGBl 1911, 33.

⁵⁾ Dazu die Begründung zum Grunderwerbsteuergesetz 1940, RStBl 1940, 387 (392).

⁶⁾ Eine gesetzliche Ausnahme davon bildeten lediglich Unternehmen, die als Organschaft nach § 2 Abs 2 UStG verbunden waren und von § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1987 bei der Anteilsvereinigung einem Erwerber gleichgestellt wurden.

⁷⁾ Siehe zB VwGH 14. 6. 1984, 82/16/0069; 23. 1. 2003, 2002/16/0228; 5. 4. 2011, 2010/16/0168; UFS 11. 1. 2007, RV 0443-L/06.

⁸⁾ Siehe vor allem VwGH 5. 4. 2011, 2010/16/0168.

⁹⁾ So ausdrücklich der Erlass des BMF vom 29. 6. 2011, Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG 1987 und Missbrauch iSd § 22 BAO, BMF-010206/0149-VI/5/2011; ausführlich und mwN Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁷, § 1 Tz 361a ff.

¹⁰⁾ BGBl I 2015/118. Weitere Anpassungen im Detail erfolgten mit dem AbgÄG 2015 (BGBl I 2015/163) und dem JSG 2018 (BGBl I 2018/62).

¹¹⁾ Siehe ErIRV 684 BlgNR 25. GP, 34.

oder mit diesem in einer Gruppe nach § 9 KStG verbunden ist.¹²⁾ Die Abschreckungswirkung eines „5,1%igen Fremdanteils“ für die Steuerplanung dürfte aber gerade bei hohen Volumina gering sein. Eine Anpassung an die nunmehr steuererhebliche Schwelle von 95 % der Anteile konnte etwa bereits empirisch bei großen Immobilientransaktionen beobachtet werden.¹³⁾

2. Reform der Share-Deal-Tatbestände im deutschen GrEStG im Jahr 2021

Wenngleich die neuen 95%-Schwellen in § 1 Abs 3 GrEStG und die Neuschaffung des § 1 Abs 2a GrEStG dem deutschen Vorbild folgten, ist die Rechtslage im dGrEStG trotz gleicher historischer Ausgangslage nicht gänzlich mit der österreichischen vergleichbar. Der deutsche BFH hatte die Share-Deal-Tatbestände des dGrEStG nämlich – anders als der VwGH – schon länger „wirtschaftlich“ dahingehend verstanden, dass nicht nur Anteilsübertragungen an einer grundstückshaltenden Gesellschaft selbst, sondern auch an übergeordneten Gesellschaften (selbst über mehrere Beteiligungsstufen hindurch) die Steuerpflicht auslösen können.¹⁴⁾ Mit dem StEntlG 1999/2000/2002¹⁵⁾ wurde diese „mittelbare“ Anteilsvereinigung und -übertragung auch ausdrücklich in den Text des dGrEStG eingearbeitet. Die dabei erforderliche „Durchrechnung“ durch übergeordnete Personen- und Kapitalgesellschaften wurde im Zeitverlauf unterschiedlich gehandhabt bzw. normiert und wird wegen ihrer Komplexität und Vollzugshürden bei übergeordneten Gesellschaften im Ausland teils heftig kritisiert.¹⁶⁾ Trotzdem blieben Gestaltungsmöglichkeiten offen. Bezeichnenderweise sah sich der deutsche Gesetzgeber etwa veranlasst, im Zuge des AmtshilfeRLUMsG¹⁷⁾ im Jahr 2013 einen zusätzlichen § 1 Abs 3a dGrEStG zu schaffen, der alternativ zu allen bestehenden Regelungen eine zusätzliche mathematische Durchrechnung anordnet.¹⁸⁾ In Österreich wurde die gesetzliche Erfassung von „mittelbaren Share Deals“ in der GrESt demgegenüber bislang bewusst ausgespart.¹⁹⁾

Ansonsten war die Struktur der Share-Deal-Tatbestände im dGrEStG jedoch mit der österreichischen Rechtslage nach dem StRefG 2015/2016 durchaus vergleichbar. Mit Juli 2021 trat in Deutschland aber eine GrEStG-Novelle²⁰⁾ in Kraft, welche die Steuerumgehung mittels Share Deals weiter zurückdrängen sollte und der eine intensive (insbesondere verfassungsrechtliche) Diskussion vorausgegangen war.²¹⁾ Der Gesetzgeber entschied sich wegen dabei aufgebrachter Bedenken letztlich für moderate Änderungen innerhalb des bestehenden Systems, welche Umgehungsmodelle zwar nicht endgültig verhindern könnten, aber zumindest unattraktiver machen sollten.²²⁾ Als (im Vergleich zu Österreich) wesentliche Aspekte der Reform sind zu nennen:

¹²⁾ Vgl zB Rief in Marschner/Stefaner, Steuerreform 2015/2016 (2015) Rz 5/25; Oreschnik, Grunderwerbsteuer NEU bei Anteilsvereinigungen und -übertragungen, GES 2016, 27 (29); Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG (2017) § 1 Rz 941 f.

¹³⁾ Siehe Niemann/Pend/Rünger, Vermeidung der Grunderwerbsteuer durch Gestaltung der Anteilsvereinigung? ÖStZ 2021, 344 (344 ff); siehe auch die Übersicht zu großen Immobilientransaktionen in Deutschland in einer parlamentarischen Antwort der Bundesregierung, BT-Drs 19/7536 (5. 2. 2019).

¹⁴⁾ ZB BFH 11. 6. 1975, II R 38/69.

¹⁵⁾ DBGBl I 1999, 3794.

¹⁶⁾ Siehe zB instruktiv Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht²³ (2018) § 18 Rz 3 und 31 mwN.

¹⁷⁾ DBGBl I 2013, 1809.

¹⁸⁾ Siehe wiederum etwa Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 18 Rz 37.

¹⁹⁾ Äußerst kritisch dazu Loser/Urtz, Neuerungen bei der GrESt durch das JStG 2018, ÖStZ 2018, 399 (408 ff).

²⁰⁾ DBGBl I 2021, 986; zum Gesetzesentwurf siehe BT-Drs 19/13437 (23. 9. 2019).

²¹⁾ Siehe exemplarisch Schlussbericht der Abteilungsleiterinnen und Abteilungsleiter (Steuer) zu Steuer-gestaltungen bei der Grunderwerbsteuer an die Finanzministerkonferenz (18. 4. 2018); Drüen, Verfassungsfragen bei der Reform der Grunderwerbsteuer, Ubg 2018, 605 ff; Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Absenkung der Erwerbsgrenzen von Kapitalgesellschaften im Grunderwerbsteuergesetz? WD 4 – 3000 – 108/16 (2016); Hufeld, Gutachten zu Share Deals in der Grunderwerbsteuer – Reformoptionen und Steuerverfassungsrecht (2019); Anzinger/Reimer/Jung, Rechtsrahmen und Reformoptionen für die Behandlung von share deals im deutschen Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) nach dem Vorbild des niederländischen Wertdurchgriffmodells (2019).

²²⁾ Vgl etwa BT-Drs 19/13437, 11 f (23. 9. 2019).

- die weitere Absenkung der steuerauslösenden Beteiligungshöhe von 95 % auf 90 % der Anteile in allen Share-Deal-Tatbeständen des dGrEStG;
- die Verlängerung der „Beobachtungsfrist“ in § 1 Abs 2a dGrEStG, sodass GrESt anfällt, wenn bei einer Personengesellschaft mehr als 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter innerhalb von zehn (statt bisher fünf) Jahren übergehen;
- die Nachbildung der zuletzt genannten Vorschrift für Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs 2b dGrEStG), sodass auch bei diesen der Übergang von 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter innerhalb von zehn Jahren die GrESt auslöst. Anteilsübergänge an bestimmten Börsen bleiben dabei aber außer Betracht (§ 1 Abs 2c dGrEStG).²³⁾ Schuldnerin der Steuer ist die Kapitalgesellschaft (§ 13 Nr 7 dGrEStG).

Bei allen Tatbeständen (insbesondere auch den „Gesellschafterwechseln“ nach § 1 Abs 2a und 2b dGrEStG) ist zu bedenken, dass diese nach der deutschen GrESt-Tradition auch mittelbare Anteilsübertragungen auf höheren Beteiligungsebenen miteinschließen. Außerdem existieren im dGrEStG keine begünstigten Steuersätze, sodass der anwendbare Steuersatz je nach Bundesland zwischen 3,5 % und 6,5 % beträgt.²⁴⁾

Die Veränderungen der steuerrelevanten Schwellenwerte werden bestimmte Konstruktionen zur Steuerumgehung zwar einschränken, legen aber wiederum klare Vorgaben für solche Planungsmodelle fest, die gerade bei großen Transaktionen kaum abschreckend wirken dürften. Statt auf 94,9 % bauen diese etwa künftig schlicht auf 89,9 % an Anteilen für den Haupterwerber auf, was gesellschaftsrechtlich noch kaum Nachteile bedeutet. Außerdem können die Minderheitenanteile ohne GrESt-Folgen rechtsgeschäftlich (zB über Syndikatsverträge) an diesen Haupterwerber gebunden werden.²⁵⁾

Bei den Vorarbeiten zur Reform war noch erwogen worden, die Schwellenwerte unter 90 % zu senken oder Zusammenrechnungsvorschriften (etwa für Treuandsituationen oder Syndikatsverträge) einzuführen, was jedoch als verfassungsrechtlich problematisch beurteilt wurde. Als mögliches neues System wurde auch eine „quotale Besteuerung“ ins Auge gefasst, die bei Erreichen bzw Überschreiten bestimmter Beteiligungsgrenzen (50 %, 75 % und 100 %) eine anteilige Besteuerung der Grundstückswerte bewirkt hätte. Der damit verbundene „Durchgriff“ durch sämtliche Gesellschaftsformen wurde jedoch als überschießend und deshalb wiederum verfassungsrechtlich zu unsicher beurteilt.²⁶⁾

3. „Immobilien-gesellschaften“ in anderen EU-Staaten

Im Zuge der deutschen Reform wurden auch Regelungsmodelle zu Share Deals in den GrESt-Systemen anderer EU-Staaten, insbesondere der Niederlande, betrachtet.²⁷⁾ Wie die Niederlande kennen etwa auch Finnland, Frankreich und Malta eigene Normen für „Immobilien-gesellschaften“. In solchen Systemen werden Beteiligungen an Gesellschaften, deren Wert oder Vermögen sich zu einem bestimmten Anteil (zB 50 % oder 75 %) aus Immobilien speist, mit besonderen Rechtsfolgen behandelt. In den Niederlanden ist etwa (vereinfacht gesagt) jeder weitere Zuerwerb von Anteilen an derartigen Gesellschaften steuerpflichtig, sobald eine Beteiligungshöhe von einem Drittel überschritten

²³⁾ Dies war eine Ergänzung durch den Finanzausschuss des Bundestags; siehe BT-Drs 19/28528 (15. 4. 2021).

²⁴⁾ Siehe zB *Viskorf* in *Borrutau*, GrEStG¹⁹ (2018) § 18 Rn 11 f.

²⁵⁾ So etwa bereits *Happel*, Verfassungs- und steuerrechtliche Untersuchung der grunderwerbsteuerlichen Reform zu Share-Deal-Gestaltungen, DStR 2021, 1193 (1195). Nach der deutschen Reform hat bereits ein derart an die neue Rechtslage angepasster großer Fall für mediales Aufsehen gesorgt, siehe zB oV, So umgeht Vonovia die Grunderwerbsteuer, manager magazin vom 2. 7. 2021.

²⁶⁾ Dazu insbesondere Schlussbericht der Abteilungsleiterinnen und Abteilungsleiter (Steuer) zu Steuer-gestaltungen bei der Grunderwerbsteuer an die Finanzministerkonferenz (18. 4. 2018).

²⁷⁾ Siehe zum Folgenden auch *Wischott/Adrian*, Grunderwerbsteuer – ein internationaler Vergleich zwischen Deutschland, USA und EU-Staaten (2019) 8 ff.

wird. Vor allem die damit verbundene Einbeziehung sämtlicher, auch kleiner Transaktionen nach Erreichen der Drittelschwelle wurde in Deutschland aber als zu verwaltungsintensiv erachtet.²⁸⁾ Womöglich wurde bei einer solchen Umstellung auch ein Systembruch befürchtet, zumal neben der Frage der genauen Definition von Immobiliengesellschaften (einschließlich der dabei auftretenden Bewertungsprobleme) auch für die dadurch ausgelösten Rechtsfolgen keine greifbaren Vorbilder im dGrEStG existierten. Der Vorteil einer solchen Regelung speziell für Immobiliengesellschaften besteht aber freilich darin, dass für aus Steuervermeidungssicht „besonders kritische“ Fälle weitergehende Steuerpflichten normiert werden können, ohne dass diese gleichsam auch alle anderen Gesellschaften (zB operativ tätige Unternehmen mit betriebsnotwendigem Immobilienvermögen) treffen.

4. Möglichkeiten zur Erweiterung der Tatbestände in Österreich

Das österreichische GrEStG entspricht im Bereich der Share Deals systematisch weitgehend dem deutschen vor dessen Novellierung 2021. Im Lichte der Entwicklung in Deutschland stellt sich die Frage, ob vergleichbare Maßnahmen auch in Österreich sinnvoll umgesetzt werden könnten. Dabei ist voranzuschicken, dass das Verfassungsrecht dem österreichischen Gesetzgeber im Steuerrecht tendenziell weniger strenge Vorgaben setzt als das deutsche. Die Tatbestände des § 1 Abs 3 GrEStG wurden bislang vom VfGH dem Grunde nach stets als verfassungskonform beurteilt und deren Zweck der Vermeidung von Steuerumgehung gebilligt.²⁹⁾ Umgekehrt ist dadurch nicht abschließend zu beurteilen, wo tatsächlich die verfassungsmäßigen äußeren Grenzen solcher Tatbestände liegen könnten. Einige zentrale Ansatzpunkte für etwaige „Nachschärfungen“ seien im Folgenden kurz abgewogen:³⁰⁾

- Eine Absenkung der steuerrelevanten Beteiligungsgrenze (nach deutschem Vorbild) in § 1 Abs 2a und 3 GrEStG ist legistisch einfach durchführbar. Damit diese aber den gewünschten Effekt einer Verhinderung von Steuerumgehung mit sich bringt, müssten die Grenzen vermutlich sehr deutlich abgesenkt werden. Ein merkbarer „Abschreckungseffekt“ würde wohl erst bei einer (gesellschaftsrechtlich „schmerzhaften“) Reduktion auf 75 % oder gar 50 % eintreten. Damit würde sich der Tatbestand aber zunehmend von der Missbrauchsabwehr wegbewegen und gleichsam zu einem eigenständigen Steuergrund der „wirtschaftlichen Beherrschung“ von Gesellschaften mit Grundstückseigentum wandeln. Ein derart neuer Tatbestand ist verfassungsrechtlich nicht undenkbar, müsste sich aber aus sich heraus sachlich begründen lassen. Bei unveränderter Vollerfassung der Bemessungsgrundlage (100 % der Grundstückswerte) wird jede Absenkung des Schwellenwertes diesen Rechtfertigungsdruck weiter erhöhen (wenngleich der Steuersatz mit 0,5 % für diese Vorgänge vergleichsweise günstig ist). Weiters ist zu bedenken, dass die Regelungen derzeit sämtliche Gesellschaften mit Grundstückseigentum erfassen und jede Ausdehnung somit auch Transaktionen erfasst, die keine Umgehung von GrESt bezweckt hätten.
- Diese Überlegungen und die ersten deutschen Erfahrungen mit der „Vertiefung“ bestehender Regelungen zeigen, dass eine weitere Absicherung der GrESt bei Share Deals wohl eher „in die Breite“ gegen das Zusammenwirken mehrerer Personen gerichtet sein müsste (Österreich geht hier bereits einen Schritt weiter als Deutschland, indem treuhändig gehaltene Anteile dem Treugeber zugerechnet werden). Dementsprechend könnten etwa verstärkt wirtschaftlich oder schuldrechtlich miteinander

²⁸⁾ Siehe dazu Schlussbericht der Abteilungsleiterinnen und Abteilungsleiter (Steuer) zu Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer an die Finanzministerkonferenz (18. 4. 2018) 19.

²⁹⁾ Siehe zB VfGH 27. 6. 1964, G 14/64; 6. 10. 1972, B 240/71; 25. 3. 1977, V 35/76.

³⁰⁾ Für eine ausführlichere Argumentation wird auf die Langfassung dieses Beitrags in der StaW verwiesen.

verbundene Personen wie ein einzelner Erwerber für Zwecke der GrESt behandelt werden. Das ist keine gänzliche Neuerung im Gesetz, da bereits jetzt Körperschaften, die in einer Gruppe nach § 9 KStG verbunden sind, bei der Anteilsvereinigung wie ein zusätzlich möglicher Erwerber fingiert werden. Steuerumgehung wird damit allerdings derzeit kaum vermieden, weil Bildung und Umfang einer solchen Gruppe ein Wahlrecht der beteiligten Unternehmen sind und somit einfach gestaltet werden können. Die Zusammenrechnung in der GrESt könnte aber etwa derart ausgedehnt werden, dass bereits potenzielle Gruppenmitglieder (an denen eine andere Gesellschaft der Gruppe zu mehr als 50 % beteiligt ist) und vergleichbare Personengesellschaften miteinbezogen werden. Außerdem sollte eine derartige Zusammenrechnung auch erfolgen, wenn eine natürliche Person an der Spitze steht oder mehrere Personen sich schuldrechtlich derart verbinden, dass eine über die Stimmrechte der anderen disponieren kann.

Grunderwerbsteuer würde dann etwa auch anfallen, wenn ein Erwerber die Anteile an einer grundstückshaltenden Gesellschaft auf zwei von ihm (zu über 50 %) kontrollierte Gesellschaften verteilt. Eine Steuerumgehung würde bei einer solchen Zusammenrechnung erfordern, dass bestimmte Anteile (in Abhängigkeit von der gesetzlichen Beteiligungsschwelle) an weder gesellschaftsrechtlich noch vertraglich verbundene Dritte übertragen werden, was ein gewisses Risiko darstellt und solche Modelle unattraktiver machen würde. Zwar wird die Finanzverwaltung nicht alle derartigen, insbesondere nur schuldrechtlichen Verbindungen entdecken können; mit einer gesetzlichen Regelung würde ihr aber ein Instrument für entdeckte Fälle offenstehen und könnten Ermittlungen in diese Richtung unternommen werden. Anzumerken ist zwar, dass der VfGH in den 1960ern eine frühere Regelung im GrEStG aufgehoben hat, weil die damals vorgesehene generelle Zusammenrechnung des Familienkreises gleich einem Erwerber bei der Anteilsvereinigung als überschießend beurteilt wurde.³¹⁾ In den hier angesprochenen Situationen besteht aber demgegenüber eine klare gesellschaftsrechtliche oder vertragliche Hierarchie, welche einen Gleichklang der wirtschaftlichen Interessen nahelegt. Solche Zusammenrechnungen haben in den vergangenen Jahren auch verstärkt in andere Vorschriften gegen Steuerumgehung Eingang gefunden (zB bei der Hinzurechnungsbesteuerung in § 10a Abs 4 Z 2 KStG).

- Eine Einbeziehung mittelbarer Anteilserwerbe könnte den deutschen Erfahrungen folgen und eine derzeit in Österreich einfach mögliche Variante der Steuerumgehung vermeiden. Allerdings zeigt gerade die Lage in Deutschland, dass auch eine solche Regelung noch Lücken für Steuergestaltungen offenlässt, komplexe Rechtsfragen aufwirft und teilweise schwer zu vollziehen sein kann (wenn zB Konzernverflechtungen ins Ausland bestehen). Der österreichische Gesetzgeber hat sich bislang auch bewusst gegen diese Möglichkeit entschieden. UE scheint es auch zielführender, die Vorteile einer solchen „mittelbaren“ Betrachtung mit den zuvor angesprochenen Zusammenrechnungsregelungen zu lösen (etwa bei einer Änderung des für GrESt-Zwecke angenommenen „Gruppenträgers“).
- Eine eigene Regelung für Immobiliengesellschaften (zB deren Vermögenswerte oder Erträge aus Immobilien eine Schwelle von 50 % in einem bestimmten Beobachtungszeitraum überschreiten) scheint überlegenswert. Insbesondere könnten bestimmte „Verschärfungen“ (zB eine Absenkung der maßgeblichen Beteiligungsschwelle in den Share-Deal-Tatbeständen oder höhere Steuersätze) auf solche Gesellschaften beschränkt werden, ohne dass alle übrigen Unternehmen betroffen wären. Gleichwohl würde damit eine Art „zweites System“ im GrEStG verankert werden und ist abzuwägen, ob die damit verbundenen Rechtsunsicherheiten und Vollziehungsaufwendungen in einem angemessenen Verhältnis zu den erfassten Fällen und Steuererträgen

³¹⁾ VfGH 27. 6. 1964, G 14/64.

stehen. Das hängt insbesondere davon ab, wie diese Gesellschaften konkret definiert werden (das heißt insbesondere: ab welchem Ausmaß an Immobilienvermögen und wie dieses zu ermitteln ist und ob Ausnahmen, zB für den gemeinnützigen Wohnbau, vorgesehen sind) und welche Rechtsfolgen sodann eintreten.

- Weitere Reformmöglichkeiten nach deutschem Vorbild bestehen etwa in längeren Beobachtungsfristen für den Wechsel der Beteiligten in einer Personengesellschaft nach § 1 Abs 2a GrEStG oder der Einbeziehung von Kapitalgesellschaften in diese Regelung. Derartige Tatbestände sind aber einigermaßen komplex und unterstellen bei allen Gesellschaften sozusagen eine „akkordierte Übernahme“ durch die neuen Beteiligten. Das Potenzial, echte Steuerumgehungen hintanzuhalten, scheint im Vergleich zu den damit verbundenen Nachteilen für andere Steuerpflichtige gering. UE wäre auch hier eine Zusammenrechnung von tatsächlich zusammenwirkenden Personen die zielführendere Vorgangsweise. Das könnte sogar die bereits bestehende (und mit den genannten Nachteilen verbundene) Norm in § 1 Abs 2a GrEStG obsolet machen.



Auf den Punkt gebracht

Der österreichische Gesetzgeber hat mit dem StRefG 2015/2016 begonnen, Share Deals als Ausprägung historischer Anti-Umgehungstatbestände im GrEStG strenger zu regeln (ua mit einer Absenkung der für die Steuerpflicht maßgeblichen Beteiligungsschwellen von 100 % auf 95 % der Anteile). Als Vorbild diente auch die deutsche Rechtslage, welche inzwischen aber in diesem Bereich weiter verschärft wurde. Mit der deutschen GrEStG-Novelle des Jahres 2021 wurden insbesondere die steuerauslösende Beteiligungsgrenze in allen Share-Deal-Tatbeständen (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG) von 95 % auf 90 % weiter abgesenkt, die „Beobachtungsfrist“ für Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften in § 1 Abs 2a GrEStG von fünf auf zehn Jahre verlängert und die zuletzt genannte Vorschrift sinngemäß für Kapitalgesellschaften nachgebildet. Diese Neuerungen könnten als mögliches Vorbild für Österreich dienen, würden aber eine erhebliche Komplexität nach sich ziehen und könnten gezielte Steuervermeidung nur partiell vermeiden. Unter der Prämisse, Share Deals in der GrESt möglichst umgehungssicher zu machen, müsste wohl eine wesentlich deutlichere Absenkung der maßgeblichen Beteiligungsschwellen erfolgen oder alternativ auf eine verstärkte Zusammenrechnung von verschiedenen Rechtsträgern als eine Person (analog einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG im bestehenden GrEStG) gesetzt werden. Wenngleich auch die letztere Variante zweifellos mit einigen Schwierigkeiten in Rechtsetzung und Vollziehung verbunden sein wird, erscheint dies – auch im Lichte des von Deutschland anders beschrittenen Weges und der dabei gesammelten Erfahrungen – uE als jene Möglichkeit, welche die gezielteste Vorgangsweise darstellt. Eine Ausdehnung der Tatbestände an sich ist letztlich zwar eine politische Frage; ein Bestehenlassen offensichtlicher Umgehungsmöglichkeiten schadet aber auch dem Konzept der GrESt als Ganzes.

Konsultationsvereinbarung zu Schweizer AHV-Renten

Erlass des BMF vom 8. 4. 2022, 2022-0.262.779, BMF-AV 2022/50.

Die zuständigen Behörden Österreichs und der Schweiz sind übereingekommen, dass Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Renten der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung unter Art 21 DBA Schweiz fallen. Diese Einkünfte dürfen somit nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden und zwar ungeachtet dessen, ob der Rentenempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig war.