

5. Jahrgang / Februar 2023 / Nr. 1

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Alexandra Patloch-Kofler | Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer
Bernhard Woschnagg | Christian Zenz

Linde
www.lindeverlag.at

Immobilien und Steuern

Zwangsversteigerung von Immobilien
Umgründungen: Spaltung

Der aktuelle Fall

Unentgeltlicher Erwerb im Familienverband

Immobilien und Recht

Neuregelung der Maklerprovision bei Wohnungsmieten
Aktuelle Judikatur zur Mietzinsreduktion während Corona
Gesetzesnovellen gegen Zweit- und Freizeitwohnsitze
Neues zum Vorrang der Realteilung

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung von VwGH und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 12 Abs 3, 10 und 11 UStG immo aktuell 2023/1

Einlage und Vorsteuerkorrektur

VwGH 23. 11. 2022, Ro 2021/15/0017

Die Zuführung von Gegenständen aus dem nichtunternehmerischen Bereich (Einlage aus dem Privatvermögen oder Überführung eines Gegenstands vom nichtunternehmerischen Bereich einer Körperschaft in deren unternehmerischen Bereich) führt weder zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug noch zu einer positiven Vorsteuerberichtigung.

Sachverhalt: Die mitbeteiligte Partei, eine GmbH, erwarb am 15. 9. 2010 Wohnungseigentum an einer Penthousewohnung um 740.000 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. In der Zeit zwischen Oktober 2010 und September 2011 nahm sie Adaptierungen an dem Objekt vor, sodass sich die Investitionskosten auf insgesamt 855.377,30 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer beliefen. Die ausgewiesene Umsatzsteuer machte die mitbeteiligte Partei in den Wirtschaftsjahren 2010 und 2012 (Bilanzstichtag 30. 9.) als Vorsteuer geltend. Aufgrund der Überlassung an den Sohn der Lebensgefährtin eines Gesellschafters ab März 2011, die zunächst ohne Mietzahlungen erfolgte und für die erst im April 2012 (nach Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfung) ein Mietvertrag abgeschlossen wurde und Miete und Betriebskosten für vergangene Zeiträume nachgefordert wurden, erkannte das Finanzamt den Vorsteuerabzug nicht an. Auch das BFG schloss daraus, dass die mitbeteiligte Partei zum Zeitpunkt der Anschaffung und der Fertigstellung der Penthousewohnung die Absicht gehabt habe, die Wohnung dem Sohn unentgeltlich zur Nutzung zu überlassen.

Eine gegen die Entscheidung des BFG gerichtete außerordentliche Revision wies der VwGH mit Beschluss vom 3. 9. 2019, Ra 2018/15/0118, zurück, weil von der mitbeteiligten Partei keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG aufgezeigt worden war. Für die Frage des Vorsteuerabzugs ist – so der VwGH im angeführten Beschluss – entscheidend, zu welchem Zweck (fremdübliche Vermietung oder unentgeltliche Gebrauchsüberlassung) die Wohnung angeschafft wurde.

Nach Ergehen des Zurückweisungsbeschlusses erließ das Finanzamt endgültige Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2012. Dem vor Ergehen des endgültigen Umsatzsteuerbescheides gestellten Antrag der mitbeteiligten Partei auf Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10 UStG im Ausmaß von 118.400 € (8/10 von 148.000 €) im Umsatzsteuerbescheid 2012 gab das Finanzamt keine Folge. Eine Beschwerde gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2012 wies das Finanzamt mit Beschwerdeverurteilung ab, woraufhin die mitbeteiligte Partei die Vorlage der Beschwerde an das BFG beantragte.

Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde hinsichtlich der positiven

Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10 UStG statt und traf die Feststellung, dass die Mitbeteiligte die „Seewohnung“ mit der – von ihr von Anbeginn bekundeten – Absicht, diese für ihr Unternehmen zur Erzielung von Einkünften zu verwenden, erworben habe. Art 187 MwStSyst-RL beziehe sich auf Fälle der Berichtigung der Vorsteuerabzüge, bei denen ein Investitionsgut, dessen Verwendung kein Abzugsrecht eröffne, später einer Verwendung zugeführt werde, die ein solches Recht gewähre (Hinweis auf EuGH vom 25. 7. 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17). Erfolge der Erwerb der Wohnung für das Unternehmen und sei deren Nutzung als nicht unternehmensfremd einzustufen gewesen, sondern dem nichtwirtschaftlichen (nicht umsatzsteuerpflichtigen) Bereich zuzuordnen gewesen, so sei die tatsächliche Änderung der Verhältnisse mit der ab März 2012 vorgenommenen umsatzsteuerpflichtigen Behandlung der Mieteinnahmen im „nicht unternehmensfremden“ Bereich eingetreten. Für das Erreichen des Grundsatzes der Neutralität der Umsatzsteuer sei die dargelegte „Einlagenentstrickung“ bzw Einlagenentsteuerung notwendig. Somit sei gem § 12 Abs 10 UStG eine Vorsteuerkorrektur zu Gunsten der Mitbeteiligten iHv 118.400 € vorzunehmen. Eine Revision erklärte das BFG für zulässig, weil keine Judikatur zur Frage „einer ‚Einlagenbesteuerung‘ durch die Vornahme einer positiven Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs 10 UStG 1994“ vorliege. Auch beziehe sich das EuGH-Urteil vom 25. 7. 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, auf eine Körperschaft öffentlichen Rechts und sei eine Rechtsprechung betreffend „privatrechtliche“ Unternehmer noch nicht gegeben. Der VwGH hob das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden (vgl VwGH 30. 9. 2009, 2008/13/0174).

Nach den Bestimmungen des § 12 Abs 10 bis 11 UStG kann eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, nach den dort geregelten Voraussetzungen und innerhalb der dort angeführten Fristen zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs führen. Sowohl der Abs 10 als auch der Abs 11 verweisen auf den Abs 3 des § 12 UStG und zeigen damit auf, dass die Änderung der „Verhältnisse“ in einer Änderung der Verwendung von Vorleistungen zur Ausführung der in § 12 Abs 3 Z 1 bis 4 UStG genannten Umsätze gelegen sein muss. [...]

Die Zuführung von Gegenständen aus dem nichtunternehmerischen Bereich (Einlage aus dem Privatvermögen oder Überführung eines Gegenstands vom nichtunternehmerischen Bereich einer Körperschaft in deren unternehme-

rischen Bereich) führt weder zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug noch zu einer positiven Vorsteuerberichtigung [...].

Das BFG hat im nunmehr angefochtenen Erkenntnis – im Gegensatz zu den Feststellungen des BFG im Erkenntnis vom 30. 6. 2018 – festgestellt, dass die in Rede stehende Penthousewohnung von der Mitbeteiligten von vornherein für die Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Entgelte, nämlich für die Vermietung zu Wohnzwecken, angeschafft wurde. Schon bei der Anschaffung und bei der Durchführung der Fertigstellungsarbeiten sei das Penthouse für eine Vermietung zu Wohnzwecken um einen monatlichen Mietzins von netto 1.500 € gewidmet gewesen. Die Vermietung an den Sohn des Gesellschafters um 1.500 € netto pro Monat habe mit März 2011 begonnen, also bereits bevor die letzten Fertigstellungsarbeiten ausgeführt waren. Der Vermietung ab März 2011 sei von Anfang an ein mündlicher Mietvertrag zugrunde gelegen. Ab April 2012 sei der Mietvertrag zudem schriftlich beurkundet worden. Da die Wohnung von Anbeginn zur Erzielung von Umsätzen in Form der steuerpflichtigen Vermietung zu Wohnzwecken gewidmet gewesen sei, was sich etwa auch aus einem E-Mail vom Dezember 2010 an das Finanzamt ergebe, habe die Mitbeteiligte bereits für den Voranmeldungszeitraum September 2010 Vorsteuern geltend gemacht.

Das BFG geht im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass die Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 10 UStG darin gelegen sei, dass das Finanzamt die Vermietung erst ab dem Wirtschaftsjahr 2011/2012 besteuere, also Umsatzsteuer für die Vermietung ab dem Wirtschaftsjahr 2011/2012 vorschreibe.

Die Art 185 ff MwStSyst-RL sehen eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs insb für den Fall vor, dass sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, (nach Abgabe der Steuererklärung) geändert haben.

Eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 und 11 UStG setzt eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse voraus.

Die geänderte rechtliche Beurteilung eines unveränderten Sachverhalts stellt keine Änderung der Verhältnisse dar, die zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 und 11 UStG führt. Dass das BFG im hier angefochtenen Erkenntnis den Sachverhalt rechtlich anders würdigt als im Erkenntnis vom 30. 6. 2018, stellt keine Änderung im hier maßgeblichen Sinn dar. Eine solche Änderung liegt auch nicht in der ab März 2012 vorgenommenen umsatzsteuerpflichtigen Behandlung der Mieteinnahmen durch das Finanzamt. Vielmehr hat – beurteilt auf der Grundlage des im angefochtenen Erkenntnis festgestellten Sachverhalts – der Vorsteuerabzug (nach Maßgabe der Rechnungslegung) bereits im Zeitpunkt der Anschaffung

der Wohnung bzw der Durchführung der Sanierungsarbeiten bestanden.

Im gegenständlichen Fall sind die für den Vorsteuerabzug grundsätzlich maßgeblichen Verhältnisse seit dem Zeitpunkt des Leistungsbezugs durch die Mitbeteiligte sowohl in tatsächlicher als auch rechtlicher Hinsicht gerade unverändert geblieben, weshalb nach der bestehenden Gesetzeslage kein Raum für eine Vorsteuerberichtigung bleibt (vgl wiederum VwGH 18. 12. 2017, Ra 2016/15/0084).

Die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 und 11 UStG dient nämlich nicht der Korrektur fehlerhafter Entscheidungen betreffend die ursprüngliche Vorsteuerabzugsberechtigung, die aufgrund rechtskräftiger Veranlagung verfahrensrechtlich unabänderlich geworden sind und hinsichtlich derer gerade keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse eingetreten ist (vgl nochmals VwGH 18. 12. 2017, Ra 2016/15/0084).

Das Urteil des EuGH vom 25. 7. 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, betrifft den Bezug von Waren und Dienstleistungen zur Errichtung eines Gebäudes durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts, wobei es entscheidend darauf ankam, dass das Gebäude zunächst für nicht zu besteuerte Tätigkeiten verwendet wurde und später der Nutzung für eine umsatzsteuerpflichtige Betätigung zugeführt wurde. Im gegenständlichen Fall hat das BFG aber die Feststellung getroffen, dass das Penthouse von vornherein der Erzielung von Umsätzen durch eine steuerpflichtige Vermietung zu Wohnzwecken gedient hat. [...]

Anmerkung

Eine Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10 UStG (betreffend Anlagevermögen) setzt voraus, dass sich die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren (§ 12 Abs 3 UStG), in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier (bei Grundstücken neunzehn) Kalenderjahren ändern. § 12 Abs 11 UStG enthält für Umlaufvermögen und sonstige Leistungen eine vergleichbare, zeitlich unbegrenzte Regelung. § 12 Abs 12 UStG erweitert den Anwendungsbereich auf den außerbetrieblichen Bereich. Der Verweis auf § 12 Abs 3 UStG impliziert, dass eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 10 und 11 UStG nur vorliegt, wenn sich der Zusammenhang zwischen Leistungsbezügen (Vorsteuern) und Umsätzen, die zu einem (oder keinem) Ausschluss vom Vorsteuerabzug iSd § 12 Abs 3 UStG führen, ändert (siehe dazu ua *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} [Stand 1. 12. 2021, rdb.at] § 12 Rz 390). Die Änderung der Verhältnisse kann zu einer negativen oder positiven Vorsteuerkorrektur führen. Eine Rückzahlung von Vorsteuern (negative Vorsteuerkorrektur) ist vorzunehmen, wenn Leistungen zunächst für steuerpflichtige

Umsätze verwendet wurden und sich die Verhältnisse dahingehend ändern, dass ein Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen eintritt (zB Wechsel in die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG oder von einer zunächst steuerpflichtigen Vermietung in die unechte Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG). Im umgekehrten Fall kann es zu einer positiven Vorsteuerkorrektur kommen (zB Wechsel von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer in die Regelbesteuerung; Option zur Steuerpflicht für Vermietungsumsätze; Wechsel von einer unechten zu einer echten Steuerbefreiung).

Voraussetzung für eine Vorsteuerkorrektur iSd § 12 Abs 10 ff UStG ist, dass die Änderung der Verhältnisse im Unternehmensbereich eingetreten ist. Vorsteuern für Leistungen, die nicht an einen Unternehmer und/oder nicht für das Unternehmen erbracht werden, können daher nicht gem § 12 Abs 10 ff UStG berichtigt werden (daher keine positive Vorsteuerkorrektur für Einlagen aus dem nichtunternehmerischen Bereich, siehe auch EuGH 11. 7. 1991, *Lennartz*, C-97/90). Eine positive Vorsteuerkorrektur setzt nach der Rechtsprechung des EuGH (25. 8. 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17) voraus, dass zum Zeitpunkt des Erwerbs des Gegenstands bzw des Bezugs der Leistungen die Eigenschaft als Steuerpflichtiger gegeben ist und als solcher gehandelt wird. Umgekehrt verpflichtet der bloße Leerstand einer Immobilie – bei aufrechter Absicht der Nutzung für die Ausführung besteuert Umsätze – nicht zu einer negativen Vorsteuerkorrektur (siehe Rz 2074 UStR).

Nach der Rechtsprechung des EuGH (22. 3. 2012, *Klub OOD*, C-153/11) steht der Vorsteuerabzug von vornherein zu, wenn ein Steuerpflichtiger als solcher ein Investitionsgut erwirbt und dem Unternehmensvermögen zuordnet, auch wenn der Gegenstand nicht sofort für unternehmerische Zwecke verwendet wird (sondern wie in dem dem EuGH vorgelegten Fall nicht genutzt wird).

Im vorliegenden Fall verneinte der VwGH mangels Vorliegens der Voraussetzungen eine Vorsteuerkorrektur im Jahr 2012; vielmehr hätte der Vorsteuerabzug auf Basis des festgestellten Sachverhalts bereits im Zeitpunkt der Anschaffung der Immobilie (2010) zugestanden. Dementsprechend verwehrte das BFG im Folgeerkenntnis (23. 1. 2023, RV/4100702/2022) die Vorsteuerkorrektur im Jahr 2012, weil in einer geänderten rechtlichen Beurteilung nicht die erforderliche Änderung der tatsächlichen Verhältnisse iSd § 12 Abs 10 und 11 UStG zu erblicken ist.

Das Thema der „Einlagensteuerung“ (so das BFG im angefochtenen Erkenntnis vom 28. 7. 2021, RV/4100191/2020) war im gegenständlichen Fall somit nicht im Fokus der Überlegungen. Wohl unbestritten ist – wie auch der VwGH ausführt –, dass die Zuführung von Gegenständen aus dem nichtunternehmerischen Bereich (Einlage aus dem Privatvermögen oder Überführung eines Gegenstands vom nichtunternehmerischen Bereich einer Körperschaft in deren unternehmerischen Bereich) weder zu

einem nachträglichen Vorsteuerabzug noch zu einer positiven Vorsteuerberichtigung führt. Das BFG (8. 1. 2020, RV/5101022/2019; siehe dazu *Aiglsdorfer*, Nachträglicher Vorsteuerabzug trotz anfänglicher privater Nutzung einer Wohnung [„Einlagenentstrickung“], BFGjournal 2020, 221) hat sich allerdings im Hinblick auf die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur unternehmerischen Sphäre auch schon in einem anderen Fall mit der Frage beschäftigt, ob eine Vorsteuerkorrektur iSd § 12 Abs 10 ff UStG möglich ist, wenn nach einer anfänglichen Phase der Privatnutzung die unternehmerische Nutzung einer Liegenschaft erfolgt. Es ließ eine positive Vorsteuerkorrektur iZm einer zunächst privat und nach einigen Jahren unternehmerisch genutzten Wohnung mit Hinweis auf die Urteile des EuGH in den Rs *Gmina Ryjewo* (25. 7. 2018, C-140/17) und *VNLTO* (12. 2. 2009, C-515/07) zu. Nach Ansicht des BFG kann eine Wohnung sowohl für eigene Zwecke (Privatnutzung) als auch für unternehmerische Zwecke (zB Vermietung und Verpachtung) verwendet und genutzt werden. Wird ein Objekt zu Beginn zwar nicht wirtschaftlich genutzt, wird eine künftige unternehmerische Nutzung bzw Nutzungsmöglichkeit aber nicht ausgeschlossen (keine ausdrückliche Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen), könne das Objekt laut BFG nicht als völlig unternehmensfremd (privat) eingestuft werden, sodass eine Vorsteuerkorrektur bei späterer unternehmerischer Nutzung möglich sei. Wird eine unternehmerische Nutzung bzw Nutzungsmöglichkeit von vornherein geplant und nachgewiesen, ist eine vorübergehende Privatnutzung zu Beginn für die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen auch nach Ansicht von *Mayr* (Umsatzsteuer-Update Jänner 2020, SWK 3/2020, 96 [101]) unschädlich. Nach Ansicht des BFG soll dies aber aufgrund des EuGH-Urteils auch gelten, wenn der Steuerpflichtige keine ausdrückliche Zuordnungsentscheidung trifft und eine künftige unternehmerische Nutzung bzw Nutzungsmöglichkeit somit nicht ausgeschlossen wird. Dagegen verlangen *Epply/Kral/Plank/Rößler/Schwab/Shepherd-Krammer/Weisinger* (UStR 2000 – laufende Wartung 2019 [Teil 2], ÖStZ 2020, 96 [97]), dass der Steuerpflichtige durch entsprechende Unterlagen oder andere über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände darlegen kann, dass im Zeitpunkt der Anschaffung oder der Errichtung eines Gebäudes die ernsthafte Absicht bestanden hat, es innerhalb des Berichtszeitraums auch für eine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit zu nutzen bzw zu verwenden.

Sabine Kanduth-Kristen

§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG immo aktuell 2023/2

Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG auch bei Personengesellschaften

VwGH 13. 12. 2022, Ra 2021/16/0082

Der Begriff der „Gesellschaft“ in § 1 Abs 3 GrEStG ist im weitesten Sinne zu verstehen.

Jede Personenmehrheit, die sich zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks zusammenschließt und fähig ist, Eigentum an Grundstücken zu erwerben (Rechtsfähigkeit), ist als Gesellschaft iSd § 1 Abs 3 GrEStG zu qualifizieren.

Sachverhalt: An der F GmbH & Co KG war die Revisionswerberin, die F GmbH, zu 80 % als Kommanditistin am Vermögen beteiligt. Komplementärin war die natürliche Person CF mit einer Beteiligung iHV 20 %. Mit jeweils einem Zusammenschluss- und Einbringungsvertrag vom 23. 10. 2020 wurde eine mehrzügige Umgründung wie folgt vollzogen: Die J GmbH trat aufgrund des Zusammenschlussvertrags als reine Arbeitsgesellschafterin und als Komplementärin in die F GmbH & Co KG ein, während CF ihren Mitunternehmeranteil (Komplementäranteil) in die in weiterer Folge als Kommanditistin beteiligte F GmbH einbrachte. Im Ergebnis war die F GmbH als Kommanditistin der F GmbH & Co KG mit 100 % am Vermögen beteiligt, die J GmbH als Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin ohne Vermögensbeteiligung.

Das Finanzamt setzte gegenüber der F GmbH Grunderwerbsteuer für die Anteilsvereinigung gem § 1 Abs 3 GrEStG mittels Bescheids fest und begründete dies im Wesentlichen damit, dass durch die Einbringung vom 23. 10. 2020 die F GmbH 100 % (und damit mehr als die für die Anteilsvereinigung geforderten 95 %) halten würde. Dagegen wandte sich diese mit dem Argument, § 1 Abs 3 GrEStG sei nicht auf Personengesellschaften, sondern nur auf Kapitalgesellschaften anwendbar. Dieser Argumentation zufolge wäre § 1 Abs 2a GrEStG der Anteilsvereinigungstatbestand (nur) für Personengesellschaften, § 1 Abs 3 GrEStG jener (nur) für Kapitalgesellschaften. Die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wies das BFG als unbegründet ab und erklärte die Revision für nicht zulässig. Die gegen das Erkenntnis des BFG erhobene außerordentliche Revision ließ der VwGH zwar zu, wies sie aber als unbegründet ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] § 1 Abs 2a GrEStG erfasst seinem Wortlaut nach den Gesellschafterwechsel ausschließlich bei Personengesellschaften, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört. § 1 Abs 3 GrEStG stellt darauf ab, dass zum „Vermögen einer Gesellschaft“ ein inländisches Grundstück gehört, und erfasst die Tatbestände der Anteilsvereinigung und der Übertragung von Anteilen. Der Begriff der „Gesellschaft“ in § 1 Abs 3 GrEStG ist im weitesten Sinne zu verstehen. Jede Personenmehrheit, die sich zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks zusammenschließt und fähig ist, Eigentum an Grundstücken zu erwerben (Rechtsfähigkeit), ist als Gesellschaft iSd § 1 Abs 3 GrEStG zu qualifizieren (vgl *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG, § 1 Rz 868; *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁷, § 1 Rz 351). Nach der Rechtsprechung des VwGH zu § 1 Abs 3 GrEStG 1955, BGBl 140, fielen unter den Begriff der „Gesellschaft“ iSd § 1 Abs 3 GrEStG 1955 nicht nur Ka-

pitalgesellschaften, sondern auch Personenhandelsgesellschaften (vgl VwGH 29. 11. 1978, 2149/75, mwN). Angesichts der Weiterverwendung des Begriffs der „Gesellschaft“ in § 1 Abs 3 GrEStG ist dies auf Personengesellschaften iSd Unternehmensgesetzbuches unverändert zu übertragen. Es ergibt sich somit schon aus dem Wortlaut des § 1 Abs 3 GrEStG und entspricht der Rechtsprechung des VwGH, dass diese Bestimmung auf Personengesellschaften und somit – wie hier gegeben – auf die Übertragung von Anteilen am Gesellschaftsvermögen einer Kommanditgesellschaft anwendbar ist. [...]

Aus den [...] Materialien zum StRefG 2015/2016 ist zudem abzuleiten, dass es auch die Intention des Gesetzgebers war, dass die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften sowohl den Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG als auch jenen des § 1 Abs 3 GrEStG erfüllen kann. § 1 Abs 3 GrEStG ist dabei subsidiär zu § 1 Abs 2a GrEStG und kommt nur zur Anwendung, soweit nicht die speziell auf die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften zugeschnittene Regelung des § 1 Abs 2a GrEStG anzuwenden ist (vgl *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG, § 1 Rz 866; *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁷, § 1 Rz 349b).

Das BFG ging somit zu Recht davon aus, dass die Einbringung des Anteils am Gesellschaftsvermögen an der [F GmbH & Co KG] von [CF] in die Revisionswerberin und die damit erfolgte Vereinigung aller Anteile am Gesellschaftsvermögen der [F GmbH & Co KG] in der Hand der Revisionswerberin den Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 [GrEStG] erfüllte. Da gleichzeitig die J GmbH als Komplementärgesellschafterin und Arbeitsgesellschafterin ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen in die [F GmbH & Co KG] eintrat, kam es nicht zu einem Übergang des Gesellschaftsvermögens gem § 142 UGB (Anwachsung), was die Anwendbarkeit des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG [sic] ausgeschlossen hätte (vgl dazu VwGH 29. 11. 1978, 0473/75; 29. 11. 1978, 2149/75; 21. 3. 1979, 1033/75; 27. 6. 1985, 84/16/0194).

Steuerschuldnerin ist gem § 9 Abs 3 lit b GrEStG die Revisionswerberin, zumal § 9 Abs 3 lit a GrEStG – wie sich schon aus der Anlehnung der Formulierung an § 1 Abs 2a GrEStG ergibt – nur Fälle erfasst, in denen Grunderwerbsteuer aufgrund der Änderung des Gesellschafterbestands gem § 1 Abs 2a GrEStG ausgelöst wird (vgl *Massoner/Stefaner* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG, § 9 Rz 11). [...]

Anmerkung

Das Erkenntnis des VwGH ist vor dem Hintergrund der eindeutigen gesetzlichen Regelung sowie den Ausführungen in den ErlRV zum StRefG 2015/2016 nachvollziehbar: Anteilsveränderungen bei Personengesellschaften können sowohl § 1 Abs 2a als auch Abs 3 GrEStG erfül-

len. Im Gesetzwerdungsprozess wurde von einer exklusiven Anwendung des § 1 Abs 3 GrEStG auf Kapitalgesellschaften und § 1 Abs 2a GrEStG auf Personengesellschaften insoweit umgeschwenkt (vgl die ErlME StRefG 2015/2016, 129/ME 25. GP, 30) und ein expliziter Vorrang des § 1 Abs 2a GrEStG vor § 1 Abs 3 GrEStG bei Personengesellschaften vorgesehen (vgl Art 6 Z 1 lit b ME StRefG 2015/2016 und die letztlich Gesetz gewordene Fassung des § 1 Abs 3 GrEStG). Wie der VwGH festhält, waren auch bis zur Änderung des § 1 Abs 3 GrEStG Personengesellschaften dem Grunde nach vom Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG erfasst. Da aber – ebenfalls nach der Rechtsprechung des VwGH – der Fortbestand der Gesellschaft für die Anwendung des § 1 Abs 3 GrEStG Voraussetzung ist, lagen in der Vergangenheit – Sonderkonstellationen wie etwa Organschaftsverhältnisse außer Acht gelassen – Anteilsvereinigungen bei Personengesellschaften typischerweise nicht vor: Durch den Erwerb aller Anteile in der Hand des letzten verbleibenden Gesellschafters kommt es über § 142 UGB zur Anwachsung des Vermögens der Gesellschaft an den Gesellschafter (die Personengesellschaft geht ohne Liquidation unter und deren Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter über). Dies führte zwar zu einem grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG, nicht aber (zusätzlich) zu einer Anteilsvereinigung (vgl *Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG [17. Lfg, 2020] § 1 Rz 251a). Auch unter der geltenden Rechtslage führt die Anwachsung nach § 142 UGB zu einem grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG, ohne gleichzeitig jedoch eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 GrEStG (oder eine qualifizierte Änderung des Gesellschaftersbestands bei Personengesellschaften nach § 1 Abs 2a GrEStG) auszulösen, wie der VwGH in seinem Erkenntnis festhält.

Da die Anwachsung einen Vorgang gem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG darstellt, wird die Grunderwerbsteuer anders als bei Vorgängen nach § 1 Abs 2a oder 3 GrEStG nicht mit 0,5 % vom Grundstückswert (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG), sondern nach der Grundregel mit 3,5 % von der Gegenleistung bemessen, der letzte Gesellschafter erwirbt nach Auffassung des BMF direkt von der Gesellschaft und nicht vom vorletzten Gesellschafter, weswegen nie ein gem § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG *ex lege* unentgeltlicher Vorgang vorliegt (Info des BMF vom 13. 5. 2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhal-

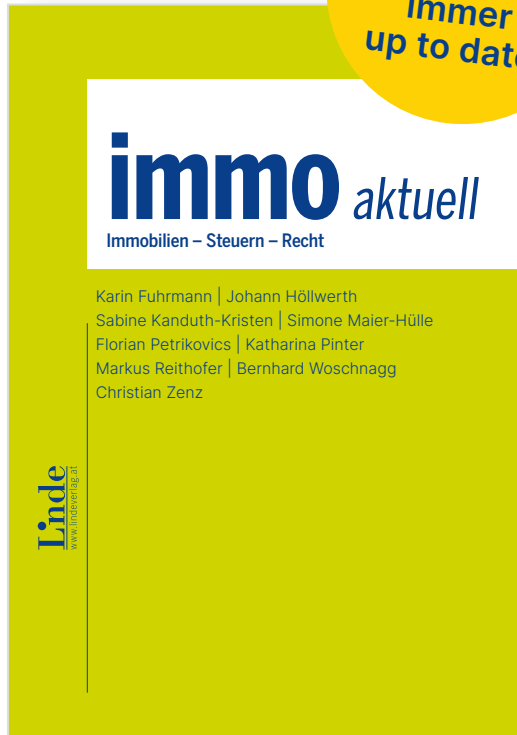
ten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 1.1.2.); der Stufentarif kommt folglich nur zur Anwendung, wenn aufgrund einer (geringen) Gegenleistung ein teil- oder unentgeltlicher Erwerb vorliegt. Teile der Literatur (*Ressler/Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG [16. Lfg, 2018] § 5 Rz 305) sehen jedoch unter Berufung auf VwGH 19. 3. 1981, 16/0981/80, und VwGH 23. 1. 1986, 84/16/0155, einen Erwerb vom letzten Gesellschafter, was den Stufentarif aufgrund Erwerbs im Familienverband oder von Todes wegen möglich machen würde. Eine Revision zu dieser Frage – jedoch zur Rechtslage GrEStG idF der Novelle BGBl I 2014/36 – ist derzeit beim VwGH unter der Geschäftszahl Ro 2020/16/0013 anhängig.

Der Interpretation, dass § 1 Abs 2a GrEStG der Tatbestand exklusiv für Personengesellschaften, § 1 Abs 3 GrEStG der Tatbestand exklusiv für Kapitalgesellschaften wäre (so *Beiser*, „Anteilsvereinigungen“ bei Personen- und Kapitalgesellschaften in der Grunderwerbsteuer – eine systematisch und teleologisch konsistente Abgrenzung, ÖStZ 2021, 225 [225 ff]), erteilt der VwGH mit seinem Erkenntnis eine Absage. So kann die Personengesellschaft seit StRefG 2015/2016 sowohl § 1 Abs 2a GrEStG als auch § 1 Abs 3 GrEStG erfüllen, wobei bei einem gleichzeitigen Zutreffen beider Tatbestände (zB ein neu hinzutretender Gesellschafter erwirbt mindestens 95 % an einer Personengesellschaft) kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG dem des § 1 Abs 3 GrEStG vorgeht (vgl § 1 Abs 3 Satz 1 GrEStG [„soweit eine Besteuerung nach Abs 2a nicht in Betracht kommt“]).

Daher ist die Personengesellschaft (seit StRefG 2015/2016) unter grunderwerbsteuerlichen Gesichtspunkten schlechter gestellt als die Kapitalgesellschaft: Während beide Arten von Gesellschaften § 1 Abs 3 GrEStG erfüllen können, tritt mit § 1 Abs 2a GrEStG für die Personengesellschaft ein weiterer, ausschließlicher Tatbestand hinzu (*Beiser*, „Anteilsvereinigungen“ bei Personen- und Kapitalgesellschaften in der Grunderwerbsteuer – eine systematisch und teleologisch inkonsistente Ungleichbehandlung, ÖStZ 2023, 5 [6], ortet hierbei eine sachlich nicht rechtfertigbare „schwerwiegende Ungleichbehandlung“ und verlangt folglich die Aufhebung des § 1 Abs 2a GrEStG).

Andreas Kampitsch

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen

Immobilien | Steuern | Recht

Der aktuelle Fall

Diskussion am Puls der Zeit

Immobilien- und Steuerrecht

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

Rechtsprechung

Judikatur des VfGH, VfGH, OGH aus erster Hand



immo aktuell – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/immo-aktuell
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-22 an.

Print & Digital: **€ 341,50**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/immo-aktuell