



Im Zuge der Steuerreform 2015/2016 wurde der Anteilsvereinigungstatbestand in der Gründerwerbsteuer massiv ausgeweitet und auch auf Personengesellschaften ausgedehnt. Mit dem Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2015 kam es noch zu Verschärfungen bei der Übergangsregelung. Der Beitrag stellt die Neuregelungen dar und gibt Hinweise in welchen Fällen vor dem 01.01.2016 noch Handlungsbedarf besteht.

Grundsätzlich unterliegt nicht nur der Direkterwerb von Immobilien der österreichischen Gründerwerbsteuer. Auch bei Erwerb von allen Anteilen an einer grundstückbesitzenden Gesellschaft durch einen Gesellschafter (bzw innerhalb einer USt-Organschaft) wird Gründerwerbsteuer aus „Anteilsvereinigung“ ausgelöst. Mit der Steuerreform 2015/2016 wurde dieser ursprüngliche Anteilsvereinigungstatbestand erweitert und auf Personengesellschaften ausgedehnt. Die Neuregelung tritt mit 01.01.2016 in Kraft.

1. Überblick Neuregelung

Allgemein ist für Erwerbsvorgänge ab dem 01.01.2016 der Anteilsvereinigungstatbestand bereits bei Erwerb von zumindest 95 % der Anteile erfüllt. Dabei wird jedoch (weiterhin) nur auf die unmittelbaren Anteile abgestellt.

Für Personengesellschaften wird in § 1 Abs 2a GrEStG eine neue Spezialvorschrift geschaffen. Werden innerhalb von 5 Jahren (durch Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2015) zumindest 95 % der Anteile an einer Personengesellschaft auf neue Gesellschafter übertragen, liegt eine steuerpflichtige Anteilsvereinigung vor.

In § 1 Abs 3 GrEStG wird der bisherige Anteilsvereinigungstatbestand erweitert. Werden

zumindest 95 % der Anteile an einer Gesellschaft (somit Kapital- und Personengesellschaft!) in der Hand eines Gesellschafters oder innerhalb einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG vereinigt, liegt ein steuerpflichtiger Anteilsvereinigungstatbestand vor. Künftig ist neben dem Erwerb eines qualifizierten Anteils durch einen Gesellschafter also auch der Erwerb innerhalb einer Unternehmensgruppe (und nicht mehr innerhalb einer USt-Organschaft) maßgeblich.

Zusätzlich ist zu beachten, dass treuhändig gehaltene Anteile bei beiden Tatbeständen dem jeweiligen Treugeber zuzurechnen sind.

1.1. Begutachtungsentwurf AbgÄG 2015

Mit dem Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2015 (siehe auch [TAX Flash 07/2015](#)) kommt es zu zwei Verschärfungen:

- Die Auflösung der Treuhandenschaft und die damit verbundene zivilrechtliche Übertragung der Anteile an den Treugeber nach dem 31.12.2015 ist wie alle anderen Erwerbsvorgänge zu behandeln und daher bei Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen (95 %-Grenze) steuerpflichtig.

- Erwerbe und Veräußerungen (!) führen zur Steuerpflicht aus Anteilsvereinigung, wenn°
 - Gesellschafter/Steuergruppe war bereits am 31.12.2015 zumindest 95 %-Anteilsinhaber.
 - Die Grenze von 95 % wird durch die Transaktion nicht unterschritten.

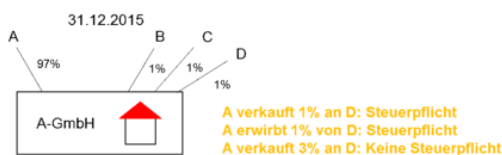
Die Gesetzgebung bleibt noch abzuwarten



War dieser Gesellschafter am 31.12.2015 noch nicht zu zumindest 95 % beteiligt, wird zwar durch den Erwerbsvorgang auf zumindest 95 % der Anteile einmal GrEST ausgelöst. Ein zusätzlicher Anteilserwerb (zB von 97 % auf 98 %) sollte dann jedoch nicht steuerpflichtig sein, das der Zuerwerb zu keinem wirtschaftlichen Eigentümerwechsel führt. Anders ist dies jedoch bei der Übergangsregelung:

2.1. Übergangsregelung

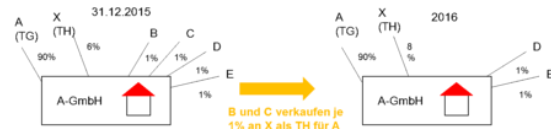
Ist der Gesellschafter aber bereits am 31.12.2015 zu zumindest 95 % beteiligt führt nach dem Wortlaut des AbgÄG 2015 mit dem offenbar „Altfälle“ (wo GrEST vermieden wurde) eingefangen werden sollen, jeder Veräußerungs- oder Erwerbsvorgang ab 01.01.2016 zur Anteilsvereinigung, wenn die Grenze von 95 % nicht unterschritten wird. Dies führt zu dem kuriosen Ergebnis, dass für einen 97 % Gesellschafter (der am 31.12.2015 bereits so beteiligt war) beispielsweise die Veräußerung von 1 % steuerpflichtig, die Veräußerung von 3 % jedoch nicht steuerpflichtig ist.⁷



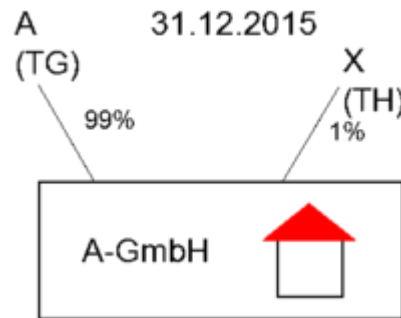
2.2. Treuhandschaften

Hinsichtlich Treuhandschaften sind zwei Aspekte zu beachten. Erstens sind künftig treuhändig

gehaltene Anteile dem Treugeber zuzurechnen, weshalb die Vermeidung von GrEST durch Treuhandmodelle nicht mehr möglich ist. Folgender Erwerbsvorgang löst zB nach der Übergangsregelung GrEST aus:



Weiters ist zu beachten, dass künftige Auflösungen von Treuhandschaften wie jeder andere Erwerbsvorgang zu behandeln sind. Für bestehende Treuhandmodelle beispielsweise in der untenstehenden Struktur ist jedoch darauf hinzuweisen, dass diese grundsätzlich bestehen bleiben können; jedoch bei jedem weiteren Erwerbsvorgang bzw. allenfalls auch Veräußerungsvorgang GrEST ausgelöst werden kann, wenn die allgemeinen Voraussetzungen (v.a. 95 %-Grenze) erfüllt werden.

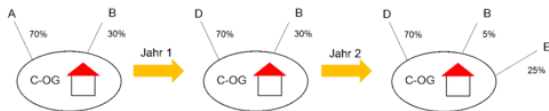


2.2.1. Handlungsbedarf bei Treuhandschaften?

Bestehende Strukturen können somit grundsätzlich aufrecht erhalten werden, da das bloße Inkrafttreten des Gesetzes keinen Erwerbsvorgang darstellt. Die zukünftige Auflösung der Treuhandschaft bzw zukünftige Anteilserwerbe bzw Anteilsveräußerungen können aber GrEST auslösen, wenn die 95 %-Grenze nicht unterschritten wird. Vor diesem Hintergrund wäre daher auch die Übertragung der Treuhänderstellung auf einen Dritten wohl schädlich. Zusätzlich könnte in der Praxis das Ableben oder der Wechsel des Treuhänders zur GrEST führen. Daher könnte überlegt werden, vorsorglich einen „Blocker-Anteil“ von zB 5,01 % zwecks Sicherstellung der Vermeidung der steuerpflichtigen Anteilsvereinigung auf einen anderen Gesellschafter zu übertragen. Ertragsteuerliche Folgen wären dabei naturgemäß zu beachten. Allenfalls könnte der Anteil auch auf 10 % ausgeweitet werden, um die KEST-Befreiung des § 94 Z 2 EStG für allfällige Ausschüttungen in Anspruch nehmen zu können.

2.3. Personengesellschaften

Für Personengesellschaften besteht künftig eine erheblich strengere Regelung als für Kapitalgesellschaften, da bereits die Übertragung (innerhalb von fünf Jahren) von 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter GrEST auslöst und daher nicht ein Gesellschafter 95 % der Anteile erwerben muss. Folgende Struktur löst beispielsweise nach der Neuregelung bereits GrEST (im Jahr 2) aus:



2.3.1. Handlungsbedarf?

Künftig kann daher GrEST aus Anteilsvereinigung bei Personengesellschaften nur vermieden werden, wenn ab 01.01.2016 nur weniger als 95 % der unmittelbaren Anteile an einer Personengesellschaft übertragen werden. Dementsprechend wäre daher entweder eine Doppelstockstruktur aufzubauen oder ein vermögensbeteiligter Gesellschafter müsste zumindest 5,01 % der Anteile halten („Komplementär-GmbH“). Bei einer etwaigen Übertragung der Anteile müsste daher der Käufer die Komplementär-GmbH miterwerben, um GrEST aus Anteilsvereinigung zu vermeiden.

Gegebenenfalls wäre daher noch vor dem 01.01.2016 eine geeignete Struktur zu errichten, um künftige grundwerbsteueroptimierte Veräußerungen zu ermöglichen bzw. dürfte ansonsten allenfalls zB nach "Einbau" eines 5,01 %-Komplementärs erst nach einer „Sperrfrist“ von 5 Jahren der Verkauf der restlichen Anteile erfolgen, wenn keine GrEST aus Anteilsvereinigung ausgelöst werden soll.

2.4. Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG

Wie einleitend ausgeführt, wird GrEST aus Anteilsvereinigung nach Maßgabe des § 1 Abs 3 GrESTG auch ausgelöst, wenn zumindest 95 % der Anteile innerhalb einer Unternehmensgruppe vereinigt werden. Da die Aufnahme in die Unternehmensgruppe einen Antrag voraussetzt, liegt es daher in der Disposition des jeweiligen Steuerpflichtigen welche Gesellschaften aufgenommen werden. Dementsprechend wäre daher bei künftigen Erwerben durch Konzerne allenfalls darauf zu achten, dass ein GrEST-Blocker außerhalb der Steuergruppe einen 5,01 %-Anteil erwirbt. Nicht ganz geklärt ist, wie mit nachfolgendem Ausscheiden aus bzw. Aufnahmen in die Gruppe umzugehen ist bzw. in welchem

Zeitpunkt ein Gruppenmitglied ein solches für Zwecke der GrEST sein muss. Aus Gründen höchster Vorsicht sollte daher der GrEST-Blocker außerhalb der Gruppe angesiedelt werden und dort auch bleiben.

Für bestehende Strukturen besteht grundsätzlich kein Handlungsbedarf, da das Inkrafttreten des Gesetzes keinen Erwerbsvorgang darstellt.

Zusätzlich ist aber darauf hinzuweisen, dass eine Unternehmensgruppe aber wohl nicht zur Grunderwerbsteuerlichen Einheit wird, dh „die Unternehmensgruppe“ und der „Erwerber in einer Hand“ sind zwei Rechtsträger, dh zB auch Erwerbe zwischen Gruppenmitgliedern können GrEST aus Anteilsvereinigung auslösen. § 1 Abs 5 GrESTG sieht für Erwerbsvorgänge gemäß § 1 Abs 3 GrESTG dafür jedoch eine „Differenzbesteuerung“ vor, dh die Steuer wird nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang jene für den früheren übersteigt.

3. Steuerschuldner

Bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs 3 GrESTG ist Steuerschuldner – wie bisher – derjenige in dessen Hand die Anteile vereint werden bzw. bei Erwerben durch eine Unternehmensgruppe die am Erwerbsvorgang Beteiligten. Beim Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 2a GrESTG ist jedoch die Personengesellschaft selbst Steuerschuldner.

4. Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Wird GrEST aus Anteilsvereinigung ausgelöst, ergibt sich die Bemessungsgrundlage aus dem vom Gesetz definierten Grundstückswert (siehe dazu auch den Beitrag zur Grundstückswert-VO in diesen Tax News). Steuersatz ist 0,5 %.

5. Umgründungen

Werden im Zuge von Umgründungen Anteilsvereinigungen ausgelöst, sind diese ebenfalls mit 0,5 % des Grundstückswerts steuerpflichtig. Gleiches gilt für Übertragungen von Immobilien im Zuge von Umgründungen mit einem Umgründungsstichtag nach dem 31.12.2015. Bei Umgründungen im Übergangszeitraum (dh zB Vertrag vom 15.03.2016 mit Stichtag 31.12.2015) ist allerdings zu beachten:

- Für Übertragungen von Immobilien durch die Umgründung gilt noch die alte Regelung (3,5 % vom doppelten Einheitswert), da die Neuregelung erst für

- Umgründungsstichtage nach dem 31.12.2015 anwendbar ist.
- Kommt es durch die Umgründung aber zur Anteilsvereinigung an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft liegt aber ein Erwerbsvorgang nach der Neuregelung (95 %-Grenze etc) vor, die mit 0,5 % vom Grundstückswert steuerpflichtig ist, da die bisherigen Erleichterungsbestimmungen im UmgrStG (die für Umgründungen mit Stichtag 31.12.2015 noch anwendbar sind) keine Begünstigung für Anteilsvereinigungen vorsehen.

6. Fazit

- Künftig sollten zwecks Vermeidung einer steuerpflichtigen GrEST-Anteilsvereinigung nur noch Direkterwerbe von weniger als 95 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft erfolgen.
 - Die verbleibenden Anteile könnten im Konzern durch einen GrEST-Blocker (dh insbesondere ein Nicht-Gruppenmitglied) erworben werden.
- Bestehende Treuhandmodelle
 - Keine unmittelbaren Folgen durch die Gesetzesänderung
 - Auflösung der Treuhandenschaft gilt aber als normaler Erwerbsvorgang
 - Zukünftige Anteilserwerbe oder Anteilsveräußerungen sind steuerpflichtig, wenn 95 %-Grenze nicht unterschritten wird
 - Allenfalls vorsorgliche Übertragung von Blocker-Anteil (zB 5,01 %) vorab
- Personengesellschaften
 - Strengere Regelung als bei Kapitalgesellschaften.
 - Gesellschafterwechsel von zumindest 95 % der Anteile innerhalb von fünf Jahren ist immer steuerpflichtig d.h. auch bei Aufteilung auf mehrere Käufer
 - Einbau eines GrEST-Blockers (zB 5,01 %-Komplementär-GmbH) müsste daher vorab erfolgen.
 - Allenfalls vorsorgliche Strukturanpassung vor 01.01.2016 zu empfehlen.

Dr. Markus Vaishor
TAX Director
T +43 (1) 313 32- 36 52
mvaishor@kpmg.at

kpmg.at