

Blockchain und Smart Contracts

Vom Ende der Institutionen

Gegen Lagezuschlag

VfGH harmlos falsch

Nichtraucherschutz

Schnittpunkt konträrer Sphären

Ansparplan

Haftung der Banken

Unterlassungsklage

Konkretisierung des Begehrens

Klimawandel vor Gericht

Klagen in Österreich

Änderung der Beschäftigung

Mischberechnung von Sonderzahlungen

Anforderungen an die Personenidentität für die Grunderwerbsteuerliche Differenzbesteuerung

§ 1 Abs 4 GrEStG sieht für bestimmte Abfolgen von Erwerbsvorgängen eine Differenzbesteuerung insofern vor, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang um die Bemessungsgrundlage des vorangegangenen Erwerbsvorgangs reduziert wird. Damit soll trotz grundsätzlicher Steuerpflicht aller Erwerbsvorgänge die Grunderwerbsteuer im Ergebnis nur vom einfachen Wert des übertragenen Grundstück erhoben werden. Nach der Rsp des VwGH erfordert die Anwendung des § 1 Abs 4 GrEStG allerdings eine Personenidentität. In diesem Beitrag wird näher untersucht, unter welchen Voraussetzungen eine solche Personenidentität gegeben ist.

MATTHIAS MAYER / ERIK PINETZ

A. Ausgangslage

Nach § 1 Abs 4 GrEStG unterliegt ein gem § 1 Abs 1 GrEStG steuerpflichtiger Rechtsvorgang auch dann der Steuer, wenn ihm ein gem § 1 Abs 2 oder Abs 3 GrEStG steuerpflichtiger Rechtsvorgang vorausgegangen ist. Die Regelung hält zunächst fest, dass jeder Grunderwerbsteuerliche Haupttatbestand für sich die Steuerpflicht unabhängig davon auslösen kann, ob bereits ein früherer Vorgang für dasselbe Grundstück und zwischen denselben Beteiligten der Steuer unterlegen ist.¹⁾ Im Wesentlichen wird damit der dem GrEStG immanente Grundsatz festgehalten, dass grundsätzlich jeder Rechtsvorgang gesondert zu betrachten ist und selbständig die Steuerpflicht auslösen kann.²⁾ Um jedoch in den erfassten Fällen³⁾ eine unsachgemäße Doppelbesteuerung zu vermeiden, wurde in § 1 Abs 4 GrEStG eine Anrechnungsbestimmung eingeführt,⁴⁾ wonach die Steuer für den zweiten Rechtsvorgang nur insoweit erhoben wird, als die Bemessungsgrundlage des zweiten Rechtsvorgangs über jene Bemessungsgrundlage hinausgeht, die beim vorausgegangenem Rechtsvorgang heranzuziehen war.

Voraussetzung für die Anwendung der Anrechnungsbestimmung des § 1 Abs 4 GrEStG ist nach der Rsp des VwGH jedoch die (im Wortlaut der Bestimmung nicht verankerte) Anforderung, dass beide für eine Anrechnung in Frage kommenden Rechtsvorgänge zwischen „den gleichen Vertragspartnern“ stattfinden.⁵⁾ Diese ungeschriebene Anforderung dürfte der Gerichtshof aus dem Ziel und Zweck der Regelung erschlossen haben. Schließlich geht es der Bestimmung darum, den Erwerb eines Grundstücks bei einer bestimmten Person nicht einer doppelten Grunderwerbsteuerbelastung zu unterwerfen, sondern die Steuer bloß vom einfachen (höheren) Wert des Grundstücks einzuheben. Insofern erscheint es aus Ziel und Zweck der Bestimmung geboten, dass es sich für die Anrechnung der Bemessungsgrundlage beim zweiten Rechtsvorgang um denselben Erwerber handeln muss, damit bei der

Übertragung des Grundstücks eine solche „Doppelbelastung“ vorliegen kann, die mit der Anrechnungsbestimmung gemildert wird.⁶⁾

Typischer Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung iSd § 1 Abs 4 GrEStG ist der zivilrechtliche Erwerb des Treugebers vom Treuhänder, wie das folgende Beispiel verdeutlicht. Bei Erwerb eines Grundstücks durch einen Treuhänder von einem Dritten erwirbt der Treugeber in der Regel die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das betreffende Grundstück. Durch den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht fällt beim treuhänderischen Grundstückserwerb – neben der Grunderwerbsteuer für den Treuhänder gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG – auch für den Treugeber gem § 1 Abs 2 GrEStG Grunderwerbsteuer an.⁷⁾ Die Kürzungsvorschrift

Dr. Erik Pinetz, LL.M., MSc., ist Berufsanwärter in einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Universitätslektor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Matthias Mayer, LL.M., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

- 1) Vgl *Fellner*, GrEStG¹⁴ (2016) § 1 Rz 352 mwN.
- 2) Vgl VwGH 28. 9. 1998, 98/16/0052; vgl *Bodis/Varro*, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 2016, 59.
- 3) Der Wortlaut des § 1 Abs 4 GrEStG erfasst nur bestimmte, nicht aber alle Möglichkeiten der Aufeinanderfolge von Haupt- und Ersatztatbeständen (*Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁴ [2016] § 1 Rz 426). Für eine Ausweitung der Anrechnungsbestimmung des § 1 Abs 4 GrEStG über den Wortlaut der Bestimmung hinaus finden sich nach hM in der Literatur im Gesetz keine Anhaltspunkte (vgl ua *Gassner*, Anteilsvereinigung 130 ff; *Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁴ [2016] § 1 Rz 426).
- 4) Vgl *Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁴ (2016) § 1 Rz 421.
- 5) Vgl ua VwGH 20. 2. 2003, 2002/16/0214; 27. 5. 1998, 98/16/0304; *Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁴ (2016) § 1 Rz 421; UmgrStR 2002, Rz 344.
- 6) In Deutschland wird lediglich die Identität des Erwerbers im Hinblick auf ein bestimmtes Grundstück gefordert, um eine Anrechnung zu gewähren: vgl *Fischer in Boruttau*, GrEStG¹⁷ (2011) § 1 Rz 1131 mwN.
- 7) Vgl ua VwGH 9. 8. 2001, 98/16/0378; 25. 6. 1992, 91/16/0049.

kommt dabei nicht zur Anwendung, da kein mehrmaliger Erwerb zwischen denselben Personen vorliegt (Erwerbsvorgang zwischen Treuhänder und Drittem nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG, Erwerbsvorgang zwischen Treuhänder und Treugeber nach § 1 Abs 2 GrEStG). Überträgt in der Folge der Treuhänder das Grundstück an den Treugeber, wird wiederum ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG verwirklicht. Nun kommt die Differenzbesteuerung des § 1 Abs 4 GrEStG zur Anwendung: Da hier zum zweiten Mal ein Erwerbsvorgang zwischen „den gleichen Vertragspartnern“, nämlich Treuhänder und Treugeber, vorliegt – erst nach § 1 Abs 2 GrEStG, nun nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG –, ist die Personenidentität gewahrt.⁸⁾ Die sonst entstehende grunderwerbsteuerliche Doppelbelastung beim zweiten Erwerbsgeschäft von Treugeber und Treuhänder wird dadurch verhindert.

B. Umfang der „gleichen Vertragspartner“

Nachdem der VwGH in seiner Rsp für die Anwendung des § 1 Abs 4 GrEStG fordert, dass beide Rechtsvorgänge zwischen „den gleichen Vertragspartnern“ stattfinden müssen, stellt sich die Frage, unter welchen Umständen „gleiche Vertragspartner“ gegeben sind. Gleiche Vertragspartner dürften jedenfalls solange gegeben sein, als es sich um dieselben grunderwerbsteuerlichen Rechtsträger handelt, also dieselbe natürliche Person oder denselben von einer natürlichen Person verschiedenen Rechtsträger (etwa eine rechtsfähige Personengesellschaft, Stiftung oder Kapitalgesellschaft).⁹⁾ Weitere, über denselben Rechtsträger hinausgehende Anforderungen, wie etwa eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit oder Ähnliches, dürften dagegen keine Rolle spielen. Dem Wesen der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer ist es immanent, allein auf die formale Rechtsträgeridentität abzustellen. Damit müsste jedoch etwa auch eine bloß formwechselnde Umwandlung einer Vertragspartei (etwa von einer AG in eine GmbH oder umgekehrt bzw von einer KG in eine OG oder umgekehrt) die Identität der Vertragsparteien gewährleisten lassen. Schließlich bleibt bei diesen Umwandlungsvorgängen die Rechtsträgeridentität gewahrt.¹⁰⁾ Dasselbe gilt, wenn eine Vertragspartei bloß als aufnehmender Rechtsträger bei einer Umgründung fungiert und somit seine Rechtsträgereigenschaft nicht berührt oder verändert wird.

In der Rsp des VwGH finden sich jedoch auch Hinweise, dass die Identität der Vertragsparteien darüber hinausgeht. So hatte der VwGH zusammengefasst folgenden Sachverhalt zu beurteilen:¹¹⁾ Der Ehegatte der Beschwerdeführerin schloss mit einer GmbH 1973 einen „Mietvertrag“ für eine Wohnung ab, der ihm über die Rechte eines Mieters hinaus eine eigentumsähnliche Verfügungsgewalt mit einer nahezu unbeschränkten Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeit verschaffte. Der Vertrag wurde ua für einen Zeitraum von 99 Jahren mit sehr einschränkenden Vereinbarungen zur Kündigung abgeschlossen. Eine Grunderwerbsteuerpflicht des „Mietvertrags“ aufgrund des Erwerbs der wirtschaftlichen

Verfügunngsmacht gem § 1 Abs 2 GrEStG schien somit durchaus nahe. Nach dem Tod des Gatten ging das „Bestandsverhältnis“ auf die Beschwerdeführerin über. Im Jahr 2000 erwarb diese schließlich die Wohnung von der GmbH und wendete gegen die „neuerliche“ Vorschreibung der vollen Grunderwerbsteuer ein, dass der Erwerbsvorgang bereits 1973 verwirklicht worden war und daher gem § 1 Abs 4 GrEStG eine Anrechnung der Bemessungsgrundlage zu erfolgen hätte. Der VwGH verneinte zwar die Anrechnung mangels Nachweis der Beschwerdeführerin, dass für den Rechtsvorgang aus dem Jahr 1973 auch tatsächlich die Grunderwerbsteuer entrichtet wurde, machte jedoch zur Anforderung an die Personenidentität wesentliche Aussagen:

„Da der Rechtsvorgang im Jahre 1973 nicht nach dem Grunderwerbsteuergesetz besteuert worden ist, konnte die Begünstigung des § 1 Abs. 4 dritter Satz GrEStG schon deswegen nicht angewendet werden. Die Anwendung des § 1 Abs. 4 GrEStG setzt auch voraus, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, Zlen. 98/16/0304–0307). [...] Bei Vergleich des Mietvertrages vom 21. Dezember 1973 mit dem Kaufvertrag vom 29. Dezember 1999/1. Februar 2000 zeigt sich, dass der Mieter und die Käuferin unterschiedliche Personen sind. Eine Behauptung oder Darlegung, dass bei Abschluss der Verträge die gleichen Vertragsparteien mitgewirkt haben bzw. die Beschwerdeführerin allenfalls auf Grund einer Gesamtrechnachfolge in die Rechte und Pflichten des seinerzeitigen Mieters eingetreten ist, erfolgte nicht. Auch aus diesem Grund war die Begünstigung zu versagen.“

Der VwGH sieht nach diesen Ausführungen die gleichen Vertragspartner somit nicht zwingend auf dieselben Rechtsträger beschränkt. Der Eintritt des Gesamtrechnachfolgers in das Rechtsverhältnis scheint der Anforderung der *gleichen Vertragspartner* nicht zu schaden.¹²⁾ Die Anwendung der Differenzbesteuerung iSd § 1 Abs 4 GrEStG ist damit auch

8) Vgl Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ (2016) § 1 Rz 338; VwGH 11. 7. 1956, 1494/55.

9) Vgl zu den grunderwerbsteuerlichen Rechtsträgern ua Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), GrEStG¹⁴ (2016) § 1 Rz 5 ff.

10) Vgl zu Kapitalgesellschaften zB OGH RIS-Justiz RS0049496; Stefaner in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁵ (2016) § 7 Rz 2; Zollner in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), AktG² (2012) § 241 Rz 1; Szep in Jabornegg/Strasser (Hrsg), AktG II⁵ § 241 AktG Rz 6; vgl zu Personengesellschaften die stRsp des OGH RIS-Justiz RS0061358; s auch U. Torggler in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), UGB I⁴ § 105 Rz 104; Stefaner in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁵ (2016) § 7 Rz 2; vgl auch zur deutschen Rechtslage Fischer in Boruttau (Hrsg), GrEStG¹⁸ (2016) § 1 Rz 69 mwN.

11) Vgl VwGH 20. 2. 2003, 2002/16/0214.

12) So auch UFS Wien 23. 5. 2008, RV/2092-W/05; RV/2094-W/05: „Im Erkenntnis vom 20. 02. 2003, 2002/16/0214 hat der Verwaltungsgerichtshof ua. darauf verwiesen, dass keine Behauptung oder Darlegung erfolgte, dass bei Abschluss der Verträge die gleichen Vertragsparteien mitgewirkt haben bzw. die Beschwerdeführerin allenfalls auf Grund einer Gesamtrechnachfolge in die Rechte und Pflichten des seinerzeitigen Vertragspartners eingetreten ist. Diese Ausführungen mögen zwar für eine Anwendbarkeit der Anrechnungsvorschrift bei Vorliegen einer Gesamtrechnachfolge sprechen. Aus einem Umkehrschluss ergibt sich aber, dass bei einer Einzelrechtsnachfolge jedenfalls keine Anrechnung zu erfolgen hat.“

dann denkbar, wenn ein Vertragspartner nicht mehr derselbe Rechtsträger ist, jedoch im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die Rechte und Pflichten des vormaligen Vertragspartners eintritt. Dieses Verständnis wird auch vom Ziel und Zweck der Norm getragen, wie anhand folgender Beispiele demonstriert werden soll:

Sachverhalt 1: Gesellschaft X erhält die Verwertungsbefugnis an einem Grundstück von der natürlichen Person A eingeräumt und entrichtet dafür ordnungsgemäß die Grunderwerbsteuer. Einige Zeit darauf erwirbt Gesellschaft X das Grundstück von A. In diesem Fall kann die Differenzbesteuerung des § 1 Abs 4 GrEStG zur Anwendung kommen, da bei beiden Verträgen die gleichen Vertragspartner mitgewirkt haben und die Personenidentität somit erfüllt ist. Fraglich ist allerdings, ob die Personenidentität auch dann gewahrt bleibt, wenn Gesellschaft X das Grundstück nicht von A erwirbt, sondern – aufgrund des Todes von A – von dessen Erben und Gesamtrechtsnachfolger B.

Beim Kaufvertrag zwischen der Gesellschaft X und dem Erben B handelt es nicht mehr um die gleichen Vertragspartner iS derselben grunderwerbsteuerlichen Rechtsträger wie im vormaligen Vertrag über die Einräumung der Verwertungsbefugnis über das Grundstück zwischen Gesellschaft X und A. Dabei ist dem Wortlaut des § 1 Abs 4 GrEStG jedoch nicht zu entnehmen, dass die Differenzbesteuerung im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge nicht zur Anwendung kommen sollte. Auch der Zweck des § 1 Abs 4 GrEStG dürfte für eine Anwendung sprechen. Schließlich erwirbt in beiden Varianten Gesellschaft X gleichermaßen das Grundstück. Es wäre dabei mit dem Telos des § 1 Abs 4 GrEStG nur schwer zu vereinbaren, dass der einmalige Erwerb des Grundstücks bloß aufgrund des zwischenzeitlichen Ablebens von A zweimal der GrESt unterliegen und die Differenzbesteuerung nicht zur Anwendung kommen sollte. Vielmehr würde es dem Ziel und Zweck der Bestimmung entsprechen, wenn auch der Gesamtrechtsnachfolger noch als dieselbe Vertragspartei angesehen wird und somit eine Anrechnung der bisher gezahlten Grunderwerbsteuer auf den Erwerb desselben Grundstücks möglich ist. Dieses Ergebnis wird auch von den Ausführungen des VwGH getragen.

Sachverhalt 2: Die Gesellschaft X erhält die Verwertungsbefugnis an einem Grundstück der Gesellschaft Y und entrichtet dafür ordnungsgemäß die Grunderwerbsteuer. Gesellschaft Y wird auf die Muttergesellschaft Z, die 100% der Anteile hält, verschmolzen. Fraglich ist, ob die Personenidentität auch dann gewahrt ist, wenn Gesellschaft X das Grundstück in der Folge von Gesellschaft Z erwirbt.

Die Umgründungssteuerrichtlinien 2002 sehen vor, dass im Falle der Gesamtrechtsnachfolge Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger nicht als ident iS der Anforderungen des § 1 Abs 4 GrEStG anzusehen sind.¹³⁾ Diese Rechtsauffassung ist jedoch in Anbe-

tracht der Rsp des VwGH zu hinterfragen. Aus denselben Gründen wie in Sachverhalt 1 erscheint der Ausschluss des Gesamtrechtsnachfolgers von der Differenzbesteuerung weder aus dem Wortlaut des § 1 Abs 4 GrEStG noch aus dem Sinn und Zweck der Bestimmung ableitbar zu sein. Auch bei Betrachtung der Steuerschuldner der jeweiligen Rechtsgeschäfte ergibt sich eine Personenidentität durch die verschmelzungsbedingte Gesamtrechtsnachfolge: Steuerschuldner gem § 9 Z 4 GrEStG sind beim Erwerb der Verwertungsbefugnis die am Erwerbsvorgang Beteiligten, somit Gesellschaft X und Gesellschaft Y.¹⁴⁾ Die Abgabenschuld geht auf den Gesamtrechtsnachfolger über, wenn der Abgabensanspruch vor dem die Gesamtrechtsnachfolge bewirkenden Ereignis entstanden ist.¹⁵⁾ Die Abgabenschuld der Gesellschaft Y geht daher bei der Verschmelzung auf Gesellschaft Z über. Beim zweiten Rechtsgeschäft, dem Grundstückskauf, sind gem § 9 Z 4 GrEStG wiederum Gesellschaft X und Gesellschaft Z am Erwerbsvorgang beteiligt und damit Steuerschuldner. Im Ergebnis sollte daher eine Ausdehnung der Differenzbesteuerung von den gleichen grunderwerbsteuerlichen Rechtsträgern in bestimmten Konstellationen – wie etwa in bestimmten Umgründungsfällen¹⁶⁾ – möglich sein.

13) Vgl UmgrStR 2002 Rz 348.

14) Vgl Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ (2016) § 9 Rz 7.

15) VwGH 20. 2. 1992, 90/16/0185.

16) So auch Pamperl, ÖStZ 2016, 373 ff.

SCHLUSSSTRICH

Wenn dem Eigentumserwerb an einem Grundstück etwa die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vorausgegangen ist, kann die Grundstücksübertragung zwei Grunderwerbsteuertatbestände auslösen. In einem derartigen Fall sieht die Kürzungsvorschrift des § 1 Abs 4 GrEStG vor, dass die Grunderwerbsteuer bei mehreren Rechtsvorgängen nur vom einfachen Wert des übertragenen Grundstücks erhoben wird. Für die Anwendung dieser Differenzbesteuerung ist jedoch nach Rsp des VwGH eine Personenidentität erforderlich, nach der die in Frage kommenden Rechtsvorgänge zwischen „den gleichen Vertragspartnern“ stattfinden müssen. Diese gleichen Vertragspartner dürfen jedenfalls solange gegeben sein, als es sich um dieselben grunderwerbsteuerlichen Rechtsträger handelt. Darüber hinaus scheint auf Basis der Rsp des VwGH auch eine Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung bei Vorliegen einer Gesamtrechtsnachfolge in bestimmten Konstellationen möglich.