



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak und die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch und den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lodi-Fè, über die Revision der A GmbH, vertreten durch die TPA Steuerberatung GmbH in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. März 2025, RV/7102097/2024, betreffend Grunderwerbsteuer (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich), den

B e s c h l u s s

gefasst:

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Artikel 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital dahin auszulegen, dass eine Offene Gesellschaft nach österreichischem Recht, deren Zweck die Grundstücksverwaltung ist, einen Erwerbszweck im Sinne dieses Artikels verfolgt und daher den Kapitalgesellschaften nach Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital gleichgestellt ist?
2. Für den Fall, dass die erste Frage mit Ja beantwortet wird: Sind Artikel 4 Abs. 2, Art. 5 Absatz 1 Buchstabe e sowie Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der die Verschmelzung der beiden einzigen Gesellschafter (zweier Kapitalgesellschaften) einer grundstücksbesitzenden Offenen Gesellschaft - mit der Folge des Erlöschens der Offenen Gesellschaft und dem Übergang ihres Vermögens kraft Gesetzes auf den einzig verbleibenden Gesellschafter - dazu führt, dass der Erwerb des Grundstücksvermögens einer wertabhängigen Besteuerung unterliegt?



Begründung:

A. Sachverhalt und bisheriges Verfahren

- 1 **1.1.** Die A GmbH (im Folgenden: A GmbH) und die A B GmbH (im Folgenden: B GmbH) waren Gesellschafterinnen der J Gesellschaft mbH & Co OG (J OG). Die J OG war grundbücherliche Eigentümerin einer Liegenschaft, bestehend aus zwei Grundstücken. Die A GmbH war zu hundert Prozent an der J OG beteiligt. Die B GmbH war reine Arbeitsgesellschafterin der J OG.
- 2 **1.2.** Am 10. Juli 2023 schlossen die A GmbH als übernehmende Gesellschaft und die B GmbH als übertragende Gesellschaft einen „Verschmelzungsvertrag“ zur Durchführung einer Side-Stream-Verschmelzung unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. I Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) ab. Die Verschmelzung erfolgte ertragsteuerrechtlich rückwirkend zum 31. Mai 2023.
- 3 Die Verschmelzung wurde am 18. Juli 2023 im Firmenbuch eingetragen. Zu diesem Zeitpunkt ging das gesamte Vermögen der B GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die A GmbH über.
- 4 **1.3.** Die J OG wurde durch die Verschmelzung der B GmbH mit der A GmbH infolge des Verbleibes nur einer Gesellschafterin aufgelöst. Das Vermögen der J OG ging im Wege der Anwachsung nach § 142 Unternehmensgesetzbuch (UGB) ex lege auf die A GmbH über. Durch diesen Vermögensübergang von der J OG auf die A GmbH wurde die A GmbH außerbücherliche Eigentümerin der Grundstücke.
- 5 Die A GmbH zeigte dem Finanzamt am 15. September 2023 den mit der B GmbH am 10. Juli 2023 abgeschlossenen Verschmelzungsvertrag an und erklärte, dass ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang zwischen der J OG als Veräußerin und der A GmbH als Erwerberin erfolgt sei.
- 6 **1.4.** Mit Bescheid vom 24. November 2023 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für den Verschmelzungsvorgang gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) gegenüber der A GmbH in näher genannter Höhe fest.



- 7 Die A GmbH erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde und wandte sich gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage der für den verschmelzungsbedingten Übergang der Grundstücke von der J OG auf die A GmbH anfallenden Grunderwerbsteuer.
- 8 **1.5.** Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde der A GmbH als unbegründet ab. Begründend führte das Bundesfinanzgericht - auf das Wesentliche zusammengefasst - aus, mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Mai 2023, Ro 2020/16/0013, sei bestätigt worden, dass bei Übergang des Gesellschaftsvermögens gemäß § 142 UGB (Anwachsung) auf den verbleibenden Gesellschafter ein Erwerb eines Grundstücks von der Personengesellschaft (im Revisionsfall: der J OG) und nicht vom zuletzt ausgeschiedenen Gesellschafter (im Revisionsfall: der B GmbH) auf den verbleibenden Gesellschafter (im Revisionsfall: der A GmbH) erfolge. Es sei daher beim Rechtsvorgang der Anwachsung gemäß § 142 UGB zu einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG (Erwerb des Eigentums ohne vorangegangenes Rechtsgeschäft mit Anspruch auf Übereignung der Grundstücke) von der J OG an die A GmbH gekommen.
- 9 Die A GmbH erhob gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts Revision an den Verwaltungsgerichtshof. Strittig ist die Höhe der Bemessungsgrundlage für die aufgrund der Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG anfallende Grunderwerbsteuer.

B. Maßgebende Bestimmungen

1. Nationales Recht

- 10 § 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl. Nr. 309/1987, in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2018 - JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, lautet samt Überschrift:

„Erwerbsvorgänge

§ 1. (1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,



2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist,
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet,
4. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluß eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann,
5. der Erwerb eines der in den Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.

(2) Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

(2a) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt der Steuer eine Änderung des Gesellschafterbestandes dergestalt, dass innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen. Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben hat.

(3) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt, außerdem:

1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 vereinigt werden würden;
2. die Vereinigung von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 1 vorausgegangen ist;
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet;



4. der Erwerb von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 3 vorausgegangen ist.

Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen. Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben hat.

(4) Ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein im Abs. 2 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der im Abs. 1 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

(5) Ein im Abs. 2a bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ein in Abs. 2a oder Abs. 3 bezeichneter Rechtsvorgang vorausgegangen ist. Ein im Abs. 3 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ein in Abs. 2a oder Abs. 3 bezeichneter Rechtsvorgang vorausgegangen ist. Sofern die Rechtsvorgänge nach Abs. 2a oder Abs. 3 in der gleichen Unternehmensgruppe verwirklicht werden, wird die Steuer nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.“

- 11 § 4 Abs. 1 GrEStG idF des Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, lautet auszugsweise:

„Art der Berechnung

§ 4. (1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes
- oder in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes



zu berechnen.

[...]“

- 12 § 142 Unternehmensgesetzbuch (UGB) in der Fassung des Handelsrechts-Änderungsgesetzes, BGBl. I Nr. 120/2005, lautet:

„Übergang des Gesellschaftsvermögens

§ 142. (1) Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.

(2) Der ausscheidende Gesellschafter ist in sinngemäßer Anwendung der §§ 137 und 138 abzufinden.“

2. Unionsrecht

- 13 Die Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (im Folgenden: Richtlinie 2008/7), ABl. L 46/11 vom 21. Februar 2008, lautet auszugsweise:

„KAPITEL I

GEGENSTAND UND GELTUNGSBEREICH

Artikel 1

Gegenstand

Diese Richtlinie regelt die Erhebung indirekter Steuern auf

- a) Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften;
- b) Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften;
- c) die Ausgabe bestimmter Wertpapiere und Obligationen.

Artikel 2

Kapitalgesellschaft

(1) Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind

- a) jede Gesellschaft, die eine der im Anhang aufgeführten Formen aufweist;
- b) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person, deren Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind;
- c) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, deren Mitglieder berechtigt sind, ihre Anteile ohne



vorherige Genehmigung an Dritte zu veräußern, und deren Mitglieder für Schulden der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften.

(2) Für die Zwecke dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen.

[...]

Artikel 4

Umstrukturierungen

(1) Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten die folgenden Umstrukturierungen nicht als Kapitalzuführungen:

- a) Einbringung des gesamten Gesellschaftsvermögens einer oder mehrerer Kapitalgesellschaften oder eines oder mehrerer ihrer Teilbetriebe in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften, die gegründet werden oder bereits bestehen, sofern für die Einbringung zumindest teilweise das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere gewährt werden;
- b) Erwerb von Anteilen, die eine Mehrheit der Stimmrechte einer anderen Kapitalgesellschaft ausmachen, durch eine Kapitalgesellschaft, die gegründet wird oder bereits besteht, sofern für die erworbenen Anteile zumindest teilweise das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere gewährt werden. Wird die Mehrheit der Stimmrechte infolge mehrerer Vorgänge erreicht, so gelten nur der Vorgang, durch den die Mehrheit der Stimmrechte erreicht wurde, und die darauf folgenden Vorgänge als Umstrukturierungen.

(2) Als Umstrukturierung gilt auch die Übertragung aller Forderungen und Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft, wenn letztere hundertprozentige Eigentümerin der ersteren ist.

KAPITEL II

ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN

Artikel 5

Keinen indirekten Steuern unterliegende Vorgänge

(1) Die Mitgliedstaaten erheben von Kapitalgesellschaften keinerlei indirekten Steuern auf

- e) die Umstrukturierungen gemäß Artikel 4.

[...]



Artikel 6

Abgaben und Mehrwertsteuer

(1) Unbeschadet von Artikel 5 dürfen die Mitgliedstaaten folgende Abgaben und Steuern erheben:

[...]

- b) Besitzwechselsteuern, einschließlich der Katastersteuern, auf die Einbringung von in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Liegenschaften oder „fonds de commerce“ in eine Kapitalgesellschaft;
- c) Besitzwechselsteuern auf Einlagen jeder Art in eine Kapitalgesellschaft, sofern die Übertragung dieser Einlagen durch andere Werte als Gesellschaftsanteile abgegolten wird;

[...]“

14 C. Erläuterung der Vorlagefragen

15 **1.1.** Im Revisionsfall wurde die B GmbH auf die A GmbH verschmolzen. Die Verschmelzung führte zum Übergang des Gesellschaftsvermögens der B GmbH auf die A GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 GmbH-Gesetz. Damit schied die B GmbH als Gesellschafterin aus der (grundstücksbesitzenden) J OG aus und die A GmbH verblieb als einzige Gesellschafterin der J OG.

16 In einem derartigen Fall kommt es gemäß § 142 Abs. 1 UGB ex lege zum Übergang des Gesellschaftsvermögens der Personengesellschaft auf den einzigen verbleibenden Gesellschafter und die Personengesellschaft erlischt ohne Liquidation (Anwachsung). Die Anwachsung nach § 142 Abs. 1 UGB umfasst grundsätzlich das gesamte Vermögen und daher auch das Liegenschaftseigentum der Personengesellschaft. Aufgrund der gesetzlich vorgesehenen Gesamtrechtsnachfolge bedarf es dabei keiner weiteren (besonderer) Übertragungsakte. Der Erwerb der im Vermögen der Gesellschaft vorhandenen Grundstücke - im Wege der durch § 142 Abs. 1 UGB angeordneten Gesamtrechtsnachfolge - erfolgt dabei allerdings nicht vom zuletzt ausgeschiedenen Gesellschafter, sondern von der (untergehenden) Personengesellschaft selbst (vgl. zu alledem VwGH 4.5.2023, Ro 2020/16/0013, Rn. 18 bis 20, mwN).



- 17 Aufgrund des Verschmelzungsvertrages kam es somit gemäß § 142 Abs. 1 UGB ex lege und ohne weitere Übertragungsakte zu einem Übergang des Gesellschaftsvermögens der grundstücksbesitzenden J OG auf die A GmbH (Anwachsung). Die A GmbH erwarb durch diese Anwachsung dadurch ohne vorangegangenes Rechtsgeschäft Eigentum an den Grundstücken. Dieser Rechtsvorgang unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer.
- 18 **1.2.** Die Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Im Revisionsfall erfolgte eine Umgründung nach dem UmgrStG, sodass Bemessungsgrundlage der Grundstückswert ist (vgl. § 4 Abs. 1 GrEStG). Im Revisionsfall ist - aufgrund weiterer, für das Vorabentscheidungsersuchen nicht relevanter Rechtsvorgänge, die dem Verschmelzungsvertrag vorausgegangen sind - ausschließlich die Bemessungsgrundlage für die zu entrichtende Grunderwerbsteuer strittig; die Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG durch den Übergang des Gesellschaftsvermögens samt den Grundstücken von der J OG auf die A GmbH ist unstrittig.
- 19 **1.3.** Die Vorlagefragen stellen sich für den Verwaltungsgerichtshof im Hinblick auf das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 4. Juni 2026, *Nova Iberomoldes - SGPS, S.A.*, Rs C-837/24. Es stellt sich die Frage, ob die Erhebung der Grunderwerbsteuer auf den Rechtsvorgang des Übergangs des Gesellschaftsvermögens samt Grundstücken von der J OG auf die A GmbH im Wege der Anwachsung nach § 142 Abs. 1 UGB aufgrund einer Verschmelzung eine Umstrukturierung im Sinne des Art. 4 der Richtlinie 2008/7 und damit eine unzulässige Erhebung einer indirekten Steuer im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2008/7 darstellt.
- 20 **2.2. Zur Vorlagefrage betreffend die Definition der Kapitalgesellschaft**
- 21 **2.2.1.** Der steuergegenständliche Übergang von Grundstücken erfolgte im Revisionsfall durch Übertragung des gesamten Gesellschaftsvermögens der J OG auf die A GmbH im Wege der Anwachsung nach § 142 UGB.





- 22 Bei der A GmbH handelt es sich um eine Gesellschaft österreichischen Rechts mit der Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“. Die A GmbH fällt somit unter die Definition der Kapitalgesellschaft des Art. 2 Abs. 1 Buchst. a iVm Anhang I Z 20 Buchst. ii der Richtlinie 2008/7.
- 23 **2.2.2.** Die J OG ist eine offene Gesellschaft (OG) nach österreichischem Recht. Die OG ist in Anhang I Z 20 Buchst. ii der Richtlinie 2008/7 nicht aufgeführt; es ist daher zu prüfen, ob die OG unter eine der anderen Definitionen der Kapitalgesellschaften nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c und Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 fällt.
- 24 Eine OG ist nach der gesetzlichen Definition eine Personengesellschaft, bei der die Gesellschafter gesamthandschaftlich verbunden sind und bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Die offene Gesellschaft ist rechtsfähig. Sie kann jeden erlaubten Zweck einschließlich freiberuflicher und land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit haben. Ihr gehören mindestens zwei Gesellschafter an (vgl. § 105 UGB). Da die Anteile der Gesellschafter an der Gesellschaft nicht verbriefte sind und keine Finanzinstrumente im Sinne des § 1 Abs. 7 Wertpapieraufsichtsgesetz darstellen, sind die Vermögensanteile der OG auch nicht börsenfähig (vgl. § 39 Abs. 1 Börsegesetz). Die OG stellt somit keine Kapitalgesellschaft iSd Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/7 dar.
- 25 Da die Gesellschafter der OG gegenüber den Gläubigern der Gesellschafter schon ex lege (§ 105 UGB) mit ihrem Vermögen unbeschränkt haften, erfüllt die OG auch nicht die Definition des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2008/7.
- 26 **2.2.3.** Es ist daher zu prüfen, ob die J OG unter die Definition der Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 fällt und daher einer Kapitalgesellschaft gleichzuhalten ist. Eine OG qualifiziert dabei schon begrifflich als Personenvereinigung. Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass die J OG Eigentümerin der Grundstücke ist; weitere Feststellungen zum Gegenstand der Gesellschaft traf das Bundesfinanzgericht nicht.





- 27 Für den Verwaltungsgerichtshof stellt sich vor dem Hintergrund der vorliegenden Jahresabschlüsse die Ausgangslage so dar, dass Gegenstand der J OG die Verwaltung von Grundstücken ist. Damit stellt sich die Frage, ob die J OG einen Erwerbszweck iSd Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 ausübt. Die Richtlinie 2008/7 enthält keine eigene Definition des Begriffs „Erwerbszweck“. Der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass es jedenfalls Gesellschaften geben muss, die keinen Erwerbszweck iS der Richtlinie 2008/7 verfolgen.
- 28 Das österreichische Einkommensteuerrecht unterscheidet zwischen Einkünften aus reiner Vermögensverwaltung (etwa Einkünften aus Kapitalvermögen und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; vgl. § 2 Abs. 3 Z 5 und Z 6 Einkommensteuergesetz 1988 [EStG 1988]) und betrieblichen Einkünften (etwa Einkünften aus Gewerbebetrieb; § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988). Für die Zwecke der Richtlinie 2008/7 scheint diese Unterscheidung jedoch nicht maßgeblich zu sein; soweit die J OG Einkünfte aus reiner Vermögensverwaltung bezieht, ist möglicherweise trotzdem vom Verfolgen eines Erwerbszwecks iSd Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 auszugehen. Für diese Auslegung spricht, dass der Gerichtshof den Begriff der Kapitalgesellschaft in seiner Rechtsprechung weit ausgelegt hat. So hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass ein Zusammenschluss von Personen, der keine Rechtspersönlichkeit besitzt und dessen Mitglieder zur Verfolgung eines Erwerbszwecks einem gesonderten Vermögen Kapital zuführen, als „Personenvereinigung, die einen Erwerbszweck verfolgt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 anzusehen ist, so dass sie nach dieser letztgenannten Bestimmung für die Zwecke dieser Richtlinie einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt ist (vgl. EuGH 22.12.2022, *IM Gestão de Ativos (IMGA)*, C-656/21, Rn. 25, mHa EuGH 12.11.1987, *Amro Aandelen Fonds*, C-1 12/86, Rn. 13).
- 29 Da es zu dem Begriff „Erwerbszweck“ iSd der Richtlinie 2008/7 in Bezug auf eine offene Gesellschaft nach österreichischem Recht jedoch noch keine Rechtsprechung des Gerichtshofes gibt, ist fraglich, wie dieser Begriff im Hinblick auf die J OG als Personenvereinigung mit dem Zweck der Verwaltung von Grundstücken auszulegen ist.



30 **2.2.4.** Für den Fall, dass der Gerichtshof die erste Vorlagefrage dahingehend beantwortet, dass eine OG nach österreichischem Recht, deren Zweck die Verwaltung von Grundstücken ist, als Kapitalgesellschaft iSd des Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 zu qualifizieren ist, stellt sich die Frage, ob die Übertragung der Grundstücke der J OG auf die A GmbH im Wege der Anwachsung eine Umstrukturierung im Sinne des Art. 4 der Richtlinie 2008/7 darstellt.

31 **2.3. Zum Tatbestand der Umstrukturierung**

32 **2.3.1.** Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 regelt jene Umstrukturierungen, die nicht als Kapitalzuführung gelten und auf die nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2008/7 von den Mitgliedstaaten keine indirekten Steuern erhoben werden dürfen.

33 **2.3.2.** Art. 4 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/7 kommt für den Erwerb der Grundstücke durch die A GmbH von der J OG im Wege der Anwachsung im Revisionsfall nicht zur Anwendung, weil kein Erwerb von Anteilen stattgefunden hat.

34 **2.3.3.** Der Tatbestand des Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/7 ist ebenfalls nicht erfüllt: Der Übergang des Vermögens der J OG auf die A GmbH im Wege der Anwachsung führte zwar zu einer Übertragung des gesamten Gesellschaftsvermögens der J OG auf die A GmbH. Die zweite Voraussetzung des Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/7, wonach für die Einbringung (zumindest teilweise) das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere gewährt werden, liegt jedoch nicht vor. Die A GmbH übernahm das Vermögen der J OG samt den Grundstücken in Folge des Ausscheidens der Arbeitsgesellschafterin B GmbH aus der J OG ex lege und ohne Gegenleistung. Die A GmbH kann außerdem als Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht, deren Gesellschaftsanteile nicht in Wertpapieren verbrieft sind, keine Wertpapiere gewähren.

35 **2.3.4.** Zu prüfen ist daher, ob die Anwachsung des Vermögens der J OG bei der A GmbH eine Umstrukturierung nach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7



darstellt. Nach der deutschen Fassung des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 gilt als Umstrukturierung auch die Übertragung „aller Forderungen und Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft“ auf eine andere Kapitalgesellschaft, wenn letztere hundertprozentige Eigentümerin der ersteren ist.

36 In diesem Zusammenhang fällt auf, dass Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 von „Forderungen und Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft“ spricht, der Tatbestand der Umstrukturierung in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/7 hingegen auf die Einbringung des „gesamten Gesellschaftsvermögens einer [...] Kapitalgesellschaft“ abstellt. Die englische Fassung der Richtlinie 2008/7 weist für diese beiden Tatbestände den gleichen Begriff auf: In Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/7 wird „restructuring operation“ definiert als „the transfer by one or more capital companies of all their assets and liabilities [...]“, was in der deutschen Sprachfassung mit „Einbringung des gesamten Gesellschaftsvermögens“ übersetzt wurde. In Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 findet sich in der englischen Fassung die gleiche Formulierung: „Restructuring operations shall also include the transfer to a capital company of all assets and liabilities of another capital company [...]“. Auch die französische Sprachfassung verwendet sowohl in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2008/7 als auch in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 jeweils den Begriff „totalité de leur patrimoine“ bzw. „totalité du patrimoine“.

37 Vor dem Hintergrund der einheitlichen Verwendung der jeweiligen Begriffe für „Gesellschaftsvermögen“ („assets“, „patrimoine“) in der englischen und der französischen Sprachfassung der Richtlinie 2008/7 scheint es für den Verwaltungsgerichtshof naheliegend, dass die Tatbestände der Art. 4 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 jeweils auf die Übertragung des gesamten Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft abstellen. Ein Vergleich der Sprachfassungen spricht gegen die Auslegung, dass der Tatbestand des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 auf die Übertragung aller Forderungen und Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft eingeschränkt zu verstehen ist. Der Vergleich legt hingegen nach dem Verständnis des



Verwaltungsgerichtshofes nahe, dass der Tatbestand des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 im Fall der Übertragung des gesamten Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft zur Anwendung kommt.

- 38 Versteht man Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 in derartiger Weise, könnte der Übergang des Gesellschaftsvermögens der J OG auf die A GmbH im Wege der Anwachsung die erste Voraussetzung des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 erfüllen. Mit der Anwachsung wurde das gesamte Vermögen der (grundstücksbesitzenden) J OG ex lege auf die A GmbH übertragen, ohne dass es weiterer Übertragungsakte bedurfte.
- 39 Die A GmbH war bis zur Anwachsung der J OG mit 100% der Vermögenseinlage an der J OG beteiligt. Die B GmbH war reine Arbeitsgesellschafterin der J OG ohne Vermögenseinlage und schied durch die Verschmelzung mit der A GmbH vor Anwachsung des Vermögens der J OG auf die A GmbH aus der J OG aus.
- 40 In diesem Zusammenhang ist für den Verwaltungsgerichtshof auch klärungsbedürftig, zu welchem Zeitpunkt die zweite Voraussetzung des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 („wenn letztere hundertprozentige Eigentümerin der ersten ist“) erfüllt sein muss. Diese Frage stellt sich, weil die A GmbH vor der Anwachsung hundertprozentige Eigentümerin der J OG war, die J OG jedoch durch die Anwachsung ex lege aufgelöst wurde. Aus Sicht des Verwaltungsgerichtshofes scheint naheliegend, dass Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 nicht voraussetzt, dass die übertragende Gesellschaft nach der Umstrukturierung fortbesteht, weil die Übertragung des gesamten Gesellschaftsvermögens in aller Regel zur Auflösung oder Liquidation der Gesellschaft führt.
- 41 Für den Verwaltungsgerichtshof sprechen somit die überwiegenden Argumente dafür, dass die Anwachsung des Vermögens der J OG auf die A GmbH eine Übertragung des gesamten Gesellschaftsvermögens der J OG (nach der zweiten Vorlagefrage zu Grunde liegenden Annahme einer Gleichstellung der J OG mit einer Kapitalgesellschaft - s. die erste Vorlagefrage) auf eine andere Kapitalgesellschaft, die A GmbH, darstellte, wobei die A GmbH im Zeitpunkt



der Übertragung des Gesellschaftsvermögens der J OG hundertprozentige Eigentümerin der J OG war. Demnach wäre im Revisionsfall der Tatbestand der Umstrukturierung nach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 durch die Anwachsung erfüllt.

42 **2.3.5.** Die Folge daraus wäre, dass die Erhebung der Grunderwerbsteuer auf den durch die Anwachsung verwirklichten Rechtsvorgang des Eigentumserwerbs an den Grundstücken durch die A GmbH eine indirekte Steuer darstellen könnte, die von den Mitgliedstaaten gemäß Art. 5 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2008/7 nicht erhoben werden dürfte.

43 **2.4. Zur Ausnahme nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2008/7**

44 **2.4.1.** Für den Fall, dass der Gerichtshof die Anwachsung des Vermögens der J OG auf die A GmbH als Umstrukturierung ansieht, stellt sich die Frage, ob die dafür erhobene Grunderwerbsteuer unter die in Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 genannten Abgaben und Steuern fällt und somit erhoben werden dürfte. Nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2008/7 dürfen die Mitgliedstaaten unter den genannten Voraussetzungen insbesondere Besitzwechselsteuern erheben.

45 **2.4.2.** Die Anwachsung erfüllt zunächst nicht die Voraussetzungen des Art. 6 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2008/7, weil keine Einlage in die A GmbH geleistet wurde. Selbst wenn man die Anwachsung des Vermögens der J OG begrifflich als „Einlage“ verstehen würde, wäre die Voraussetzung, dass die Übertragung der Einlage auf andere Weise als durch Gesellschaftsanteile abgegolten wurde, nicht erfüllt. Für die Anwachsung wurde keine Gegenleistung erbracht, weil diese ex lege erfolgte und außer der A GmbH und der (durch die Anwachsung aufgelösten) J OG keine weiteren Personen an der Anwachsung beteiligt waren (vgl. außerdem EuGH 25.10.2007, *Forum Projekt Finance SA*, C-240/6 [Leitsätze], betreffend die Auslegung von u.a. Art. 12 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, wonach Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und b der



Richtlinie 69/335 sich auf spezielle Kategorien von Gütern bezieht, nämlich zum einen auf Wertpapiere und zum anderen auf Liegenschaften und „fonds de commerce“; Art. 12 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335 findet dagegen auf Güter allgemein, dh. auf Güter „jeder Art“, Anwendung und macht zudem die Erhebung von Besitzwechselsteuern davon abhängig, dass die Übertragung dieser Güter „durch andere Werte als Gesellschaftsanteile abgegolten wird“. Somit kann sich der Begriff der Güter „jeder Art“ in Art. 12 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335 nach dem Grundsatz der praktischen Wirksamkeit nur auf Güter beziehen, die anderer Art als die in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und b genannten, also keine Wertpapiere und „Liegenschaften oder „fonds de commerce““ sind).

46 **2.4.3.** In Frage kommt des Weiteren Art. 6 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/7. Die Generalanwältin *J. Kokott* hat in den Schlussanträgen vom 12. Februar 2026 in der Rs *Nova Iberomoldes - SGPS, S.A.*, C-837/24, in Rn. 45, darauf hingewiesen, dass Besitzwechselsteuern von den Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit bestimmten Vorgängen der Übertragung von Grundstücken erhoben werden. Die Grunderwerbsteuer ist eine derartige Steuer auf die Übertragung von Grundstücken: § 1 GrEStG nennt jene Rechtsvorgänge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen und entweder die unmittelbare Übereignung des Grundstücks (wie etwa Kaufverträge - s. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) oder den Wechsel der Verfügungsmacht an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft (vgl. § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG) zum Gegenstand haben.

47 In seinem Urteil in der Rs *Nova Iberomoldes - SGPS, S.A.*, C-837/24, erachtete der Gerichtshof in Rn. 54 und 57 Art. 6 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/7 als nicht anwendbar, weil der dortige Ausgangsfall eine Umstrukturierung im Konzern betraf, bei der weder eine Übertragung des rechtlichen, noch des faktischen Eigentums an Immobilien stattgefunden hatte.

48 In diesem Punkt unterscheidet sich nach dem Verständnis des Verwaltungsgerichtshofes der vorliegende Fall von jenem, der der Rs *Nova Iberomoldes - SGPS, S.A.*, C-837/24, zu Grunde lag: Durch die Übertragung des Vermögens der grundstücksbesitzenden J OG auf die



A GmbH ging das Eigentumsrecht an den Grundstücken auf die A GmbH über. Zwar handelte es sich bei dem dem Revisionsfall zu Grunde liegenden Vorgang ebenfalls um eine Umstrukturierung im Konzern, die nicht zu einer Übertragung des faktischen Eigentums geführt hat. Die A GmbH konnte bereits vor der Side-Stream-Verschmelzung mit der B GmbH und der daraus folgenden Anwachsung des Vermögens der J OG als hundertprozentige Eigentümerin der J OG mittelbar über die Grundstücke verfügen. Doch bewirkte die Anwachsung eine Übertragung des rechtlichen Eigentums an den Grundstücken an eine Kapitalgesellschaft (A GmbH). Dieser Erwerb des Eigentums unterliegt nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Ausnahme der Besitzwechselsteuer nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/7 scheint im Hinblick auf diese Erwägungen auf die Erhebung der Grunderwerbsteuer anwendbar (vgl. auch EuGH 11.12.1997, *Società Immobiliare SIF SpA*, C-42/96 [Leitsätze], wonach Artikel 12 der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung einen Mitgliedstaat ermächtigt, in Abweichung von Artikel 10 der Richtlinie bei einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft, die durch die Einbringung von Grundstücken erfolgt, Abgaben wie die Registerabgabe, die Hypothekenabgabe und die Katasterabgabe zu erheben, sofern diese Abgaben nicht höher sind als diejenigen, die in dem erhebenden Mitgliedstaat für gleichartige Vorgänge erhoben werden).

- 49 Da zu dieser Konstellation und den angesprochenen Fragen der Auslegung der Richtlinie 2008/7 bislang keine Rechtsprechung des Gerichtshofes vorliegt, sieht sich der Verwaltungsgerichtshof zur Vorlage der im Spruch unter 2. formulierten Frage veranlasst.
- 50 **3.** Insgesamt scheint die Auslegung des Unionsrechts in Bezug auf diese Fragen nicht derart offenkundig zu sein, dass für vernünftige Zweifel keinerlei Raum bliebe (vgl. EuGH 4.10.2018, *Kommission/Französische Republik*, C-416/17, Rn. 110).



- 51 Die Fragen werden daher dem Gerichtshof mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Artikel 267 AEUV vorgelegt.

W i e n , am 3. September 2026

