



GZ. RV/0476-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw., vertreten durch Marsoner, und Partner GmbH gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Mai 2001 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die von J. M., Ch. S. und P. M abgeschlossene Vereinbarung vom 13./15./17. November 2000 hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

" Die gesamte Liegenschaft in EZ X ist, wie das Finanzamt bereits festgestellt hat, quoad sortem in die H. GmbH & CoKG eingebracht worden, die H. GmbH & CoKG hat die Liegenschaft übernommen, sodaß sie Betriebsvermögen der H. GmbH & CoKG ist. Ein schriftlicher Einbringungsvertrag existiert nicht, die Einbringung ist aber tatsächlich bereits längst vollzogen, die auf der Liegenschaft befindlichen Bauwerke von der H. GmbH & CoKG

errichtet worden.

Der betreffende Erwerbsvorgang liegt so lange zurück, daß eine Grunderwerbsteuer infolge Verjährung der Steuerschuld nicht mehr eingehoben worden ist.

Im Zuge des Ausscheidens des J. M., geb. 11.09.1937 aus der H. GmbH & CoKG soll auch der den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Grundbuchsstand durch die grundbürgerliche Einverleibung des Eigentumsrechtes der H. GmbH & CoKG auf den Anteilen des J. M., geb. 11.09.1937, Ch. S., geb. 09.07.1957 und P. M., geb. 29.12.1968, die diese Vereinbarung auch in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der H. GmbH, diese als Komplementärin und Geschäftsführerin der H. GmbH & CoKG für diese fertigen, hergestellt werden.

XI. Aufsandungserklärung

J. M., geb. 11.09.1937, Ch. S., geb. 09.07.1957 und P. M., geb. 29.12.1968 und die H. GmbH & CoKG erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, daß auf Grund dieses Vertrages auch über nur einseitiges Ersuchen im Grundbuch Y nachstehende Grundbuchshandlungen vorgenommen werden

1.) An den je 1/20 und 1/5 und 1/60 und 1/15 (insgesamt ein Drittel) Anteilen des J. M., geb. 11.09.1937, Ch. S., geb. 09.07.1957 und P. M., geb. 29.12.1968 an der Liegenschaft in EZ X die Einverleibung des Eigentumsrechtes für H. GmbH & CoKG ."

Zusätzlich wurde zwischen J. M., Ch. S., P. M. und der H. GmbH & CoKG eine Aufsandungsurkunde abgeschlossen, worin die Vertragsteile ausdrücklich einwilligten, dass auch nur über einseitiges Ersuchen in EZ X GB Y auf den je 1/20, 1/5, 1/60 und 1/15 Anteilen der Ch. S., J. M. und P. M. das Eigentumsrecht für die H. GmbH & CoKG einverleibt werde.

Als Beilagen zur Eingabe vom 14.5.2001, in der auf ein bereits im Jahr 1980 durchgeführtes Berufungsverfahrens hingewiesen und das mit dem Einwand der bereits im Jahr 1970 erfolgten Einbringung quoad sortem begründet worden sei, wurden Kopien von Grunderwerbsteuerbescheiden sowie die diesbezüglichen stattgebenden Berufungsvorentscheidungen übermittelt. Aus der damaligen Berufungsschrift, die allerdings erst nach Ergehen des nunmehr streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheides vorgelegt worden war, geht hingegen hervor, dass diese frühere Berufung tragend letztlich damit begründet worden war, dass bei Abschichtung der ausscheidenden Gesellschafterin aus der Personengesellschaft deren Gesellschaftsanteil den verbleibenden Gesellschaftern verhältnismäßig zuwachsen, ohne dass der Wechsel im Personenstand einer Personengesellschaft einen grunderwerbsteuerlichen Vorgang bilden würde. Als Begründung wurde darin noch ergänzend festgehalten, dass die gegenständlichen Grundstücke und Betriebsgebäude unter Hinweis auf Art. 7 Nr. 9 EV HGB seit dem Erbgang des Jahres 1970 dem Gesellschaftsvermögen zuzurechnen wären.

Das Finanzamt schrieb mit dem Bescheid vom 28. Mai 2001 für den Rechtsvorgang "Vereinbarungvom 15. November 2000" gegenüber der H. GmbH & CoKG ausgehend vom Einheitswert der Grundstücke in Höhe von 6.129.000 S die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 214.515 S vor. Die Begründung dieses Bescheides lautete wie folgt:

" Da eine zivilrechtliche Einbringung noch nicht durchgeführt worden ist, ist die Grunderwerbsteuer gem. § 4 GrEStG vom Einheitswert zu erheben. Zusätzlich darf bemerkt werden, dass die vorliegenden Unterlagen keinesfalls ausreichen, um die wirtschaftliche Verfügungsmacht der H. GmbH & CoKG über das Grundstück nachzuweisen, da nicht hervorgeht, warum eine Berufung eingebracht worden ist. Da die Steuer auf S 0,00 abgeschrieben worden ist, muss angenommen werden, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Berufungswege bestritten worden ist. "

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung gestützt auf die Eingabe vom 14.5.2001 mit der Begründung, die seinerzeitige Berufung vom 15.12.1980 sei damit begründet worden, dass die gegenständlichen Grundstücke und Betriebsgebäude unter Hinweis auf Art. 7 Nr. 9 EV HGB seit dem Erbgang im Jahr 1970 bereits dem Gesellschaftsvermögen zuzurechnen waren (Einbringung *quoad sortem*).

Das Finanzamt entschied über dieses Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung abweislich und begründete darin seine Rechtsansicht letztlich damit, die Liegenschaft EZ X GB Y würde im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter stehen und die Einbringung in die Gesellschaft stelle einen Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG dar. Aus den vorgelegten Unterlagen (Abhandlungsprotokoll nach M. S. und der Vereinbarung vom 17.11.2000) ergebe sich, dass eine Einbringung in die Gesellschaft erst mit der angezeigten Aufsandungsurkunde erfolgt sei.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In einem Nachtrag zum Vorlageantrag wurde in einer chronologischen Betrachtung der Abläufe der Sachverhalt dargestellt und zur weiteren Begründung ua. Folgendes ausgeführt: *"Im vorliegenden Fall im Zusammenhang gesehen ist von einer Einbringung bzw. Überlassung der Grundstücke an die Gesellschaft in einer Weise auszugehen, daß zwar nicht das Eigentum auf die Gesellschaft übergegangen ist, die Liegenschaft aber so behandelt wird, als ob das Eigentum den Gesellschaftern übertragen wäre, sodaß die Gesellschaft darüber verfügen kann und auch Nutzen, Lasten und die Gefahr die Gesamtheit der Gesellschaft treffen.*

*Nach innen gilt damit die Liegenschaft als wirtschaftliches Eigentum der Gesamtheit der Gesellschafter. Wie auch die Rechtshandlungen der Vergangenheit gezeigt haben, waren die Gesellschaftsorgane auch dem Gesellschafter gegenüber verfügberechtigt. Der durch die Betriebsführung entstandenen OHG (später durch formlose Umwandlung gebildeten GmbH & CoKG) waren die EZI X *quoad sortem* überlassen."*

Der Senat hat erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBI 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen. Der Grunderwerbsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Nach § 1 Abs. 4 GrEStG unterliegt ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Erwerb eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsgeschäft die Steuer berechnet worden ist. Aus dem § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 ergibt sich, dass somit bei mehrfacher Verfügung eines Eigentümers über ein und dasselbe Grundstück grunderwerbsteuerrechtlich jeder einzelne Erwerbsvorgang getrennt zu beurteilen und zu besteuern ist. Es ist folglich für die Frage der Steuerbarkeit eines Rechtsvorganges ohne Bedeutung, ob diesem in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen ist (BFH 10.2.1988, II R 145/85, BStBl. II 547). Nach der Anrechnungsvorschrift des letzten Satzes des § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 wird die Steuer jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Wenn also der spätere Rechtsvorgang keine höhere Gegenleistung als der erste Rechtsvorgang aufweist, kann vom späteren Rechtsvorgang keine weitere Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden, wenn bei beiden Rechtsgeschäften dieselben Personen Vertragsparteien sind (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 342 zu § 1, VwGH 27.9.1999, 98/16/0304-0307).

Die Bw. bestreitet die Rechtmäßigkeit der gegenständlichen Grunderwerbsteuervorschreibung mit dem Vorbringen, diese Grundstücke waren unter Hinweis auf Art 7 Nr 9 EV HGB seit dem Erbgang des Jahres 1970 dem Gesellschaftsvermögen zuzurechnen (Einbringung quoad sortem).

Bei der Einbringung von Liegenschaften in eine Personengesellschaft besteht das Verpflichtungsgeschäft darin, dass sich der Einbringende verpflichtet, der Gesellschaft Grundstücke zu übertragen. Jede Einbringung von Liegenschaften in eine OHG, KG oder

EEG stellt einen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang dar (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 213 zu § 1 GrEStG 1987). Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstückes im Sinne des § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin bestehen, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht (siehe Fellner, Rz 81 zu § 1 GrEStG 1987). Besteuerungsgegenstand der Grunderwerbsteuer ist der Erwerb eines Grundstückes, der auf einem tatbestandsmäßigen Erwerbsvorgang beruht; steuerbar ist mithin der Erfolg, der auf Grund eines auf den Erwerb des Eigentums oder der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein inländisches Grundstück gerichteten Rechtsvorganges eintritt. Jeder Erwerbsvorgang löst dabei grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus. Jeder Erwerbsvorgang bildet nämlich einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale je für sich gesondert zu würdigen sind. Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich (siehe diesbezüglich § 1 Abs. 4 GrEStG) jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungs- sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig.

Erklärtes Ziel der vorliegenden Vereinbarung war letztlich, dass die laut Grundbuchsatzung bisher den Gesellschaftern J. M., Ch. S. und P. M. zukommenden Miteigentumsanteile von je ein Drittel an der Liegenschaft EZ X GB Y durch grundbürgerliche Einverleibung des Eigentumsrechtes der H. GmbH & CoKG auf diese Personengesellschaft übergehen und damit das zivilrechtliche Eigentum den tatsächlichen Verhältnissen angeglichen wird. Zu diesem Zweck wurde unter Punkt XI die Aufsandungserklärung errichtet und in der Folge von J.M., Ch.S., P.M. und der H. GmbH& CoKG eine Aufsandungsurkunde abgeschlossen, worin sich die bisherigen Grundstückseigentümer verpflichteten, in Erfüllung der seinerzeit abgeschlossenen und vollzogenen Einbringungsvereinbarung der Einverleibung des Eigentumsrechtes zu Gunsten der H. GmbH& CoKG zuzustimmen und haben die Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes der H GmbH& CoKG erteilt.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung steht das Vermögen einer OHG und KG im Gesamthandeigentum der Gesellschafter (Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechtes, 5. Auflage, 83 und 143). Art 7 Nr 9 und 10 HGB bezeichnen das Gesellschaftsvermögen als "gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter", über das der einzelne Gesellschafter nicht anteilmäßig verfügen und dessen Teilung er nicht verlangen kann. Sämtliche Gesellschafter sind in ihrer Zusammenfassung gesamthänderische Träger der Rechte und Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Die Personengesellschaften können unter ihrer Firma Eigentum an Grundstücken erwerben (§§ 124, 161 Abs. 2 HGB) und sind damit im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes selbständige

Rechtsträger. Da eine KG als selbständiger Rechtsträger anzusehen ist, ist die KG selbst und nicht ihre Gesellschafter als Erwerber des eingebrachten Grundstückes anzusehen (vgl. VwGH 21.11.1985, 84/16/0079, ÖStZB 1986, 227 und VwGH 17.2.1994, 92/16/0152, ÖStZB 1994, 669).

Aus der in Frage stehenden Vereinbarung und der darauf bezugnehmenden Aufsandungsurkunde geht in aller Deutlichkeit hervor, dass diese Vertragsbestimmungen auf die Herbeiführung eines Rechtsträgerwechsel gerichtet waren, indem das bucherliche Eigentum von den bisherigen drei Miteigentümern der Liegenschaft EZ X GB Y auf die H. GmbH & CoKG durch Einverleibung des Eigentumsrechtes übergehen sollte.

Diesbezüglich bleibt klarstellend noch festzuhalten, dass selbst der Erwerb des Eigentums über ein inländisches Grundstück ohne vorausgegangenes, darauf abzielendes Rechtsgeschäft ein rechtlicher Vorgang ist, weil auch ein solcher Vorgang gewisse rechtliche Folgen kraft Rechtsordnung automatisch nach sich zieht. Die in der Aufsandungserklärung und Aufsandungsurkunde im Ergebnis letztlich beurkundete Übertragung der Liegenschaft in das bucherliche Eigentum der H. GmbH & CoKG stellt damit einen eigenständigen steuerpflichtigen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar (vgl. auch VwGH 20.2.2003, 2001/16/0519, 0520: Überträgt in der Folge der Treuhänder das Grundstück an den Treugeber in dessen bucherliches Eigentum, dann liegt in dem betreffenden Verpflichtungsgeschäft wieder ein nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG steuerbarer Vorgang). Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass dieser Rechtsvorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Wenn nun die Bw. ihre Berufung letztlich damit begründet, die Liegenschaft sei bereits im Jahr 1970 quoad sortem eingebracht worden und war dem Gesellschaftsvermögen zuzurechnen, und damit implizit einwendet, diese frühere Einbringung stehe der nunmehrigen Grunderwerbsteuervorschreibung entgegen, dann vermag dieses Vorbringen aus nachstehenden Gründen keine Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Grunderwerbsteuerfestsetzung aufzuzeigen. Bei einer Einbringung quoad sortem wird die Liegenschaft im Innenverhältnis so behandelt, als wäre sie Eigentum der am Hauptstamm beteiligten Gesellschafter, im Außenverhältnis bleibt aber der einbringende Gesellschafter weiterhin allein verfügberechtigt. Während bei Einbringung quoad dominium die eingebrachte Liegenschaft in das Eigentum der Gesellschaft (Gesamthandeigentum der Gesellschafter) übergeht, die Personengesellschaft als selbständiger Rechtsträger als Erwerber des eingebrachten Grundstückes anzusehen ist und im Grundbuch als Eigentümerin einverleibt wird, werden eingelegte Liegenschaften quoad sortem im Innenverhältnis wie Vermögen der Gesellschaft, im Außenverhältnis aber als Eigentum der einbringenden

Gesellschafter behandelt. Einlagen quod sortem können im sogenannten wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft stehen (siehe Quantschnigg/ Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, Tz 37.2 zu § 23). Diese Rechtslage zeigt sich auch im Streitfall, verblieb doch die in Frage stehende Liegenschaft EZ X GB Y unbestrittenmaßen im grundbürgerlichen Eigentum der drei Gesellschafter und erst mit der Vereinbarung vom 13./15./17. November 2000 und der dazu abgeschlossenen Aufsandungsurkunde wurde durch diesen eigenständig zu beurteilenden Erwerbsvorgang von den Gesellschaftern das bücherliche Eigentum auf die Gesellschaft als neuen Rechtsträger übertragen mit dem Ziel, dass nunmehr die H. GmbH & CoKG im Grundbuch als Eigentümerin einverleibt wird. Überträgt aber wie im Streitfall gegeben der zivilrechtliche Eigentümer das Grundstück an die Personengesellschaft (und damit an den wirtschaftlichen Eigentümer) in deren bücherliches Eigentum, dann liegt in dem betreffenden Verpflichtungsgeschäft ein nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG steuerbarer Vorgang vor (vgl. nochmals VwGH 20.2.2003, 2001/16/0519, 0520). Wenn die Berufung im wesentlichen ausschließlich mit dem Einwand der bereits im Jahr 1970 erfolgten Einbringung quoad sortem begründet wird, dann macht diese Argumentation deutlich, dass die Bw. offenbar davon ausgeht, dass allein schon dieser Umstand die gegenständliche Grunderwerbsteuervorschreibung rechtswidrig macht. Dabei übersieht sie aber und lässt vollkommen unberücksichtigt, dass mit der Einbringung quoad sortem die Gesellschaft lediglich die Stellung eines sogenannten wirtschaftlichen Eigentümers (= Erwerb nach § 1 Abs. 2 GrEStG) erlangte, während durch den gegenständlichen Rechtsvorgang (= Erwerb nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) die Gesellschaft mit der Einverleibung bücherliche Eigentümerin wurde. Aber auch das Finanzamt verkannte die bei einem vorangegangenen Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums daraus sich ergebende Rechtslage, hat es doch die gegenständliche Vorschreibung damit gerechtfertigt, indem es das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums mit nicht stichhaltigen Ausführungen in Abrede stellte, ohne die gegenständliche Vorschreibung mit der Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG zu begründen. Im § 1 Abs. 4 GrEStG (entspricht dem § 1 Abs. 4 GrEStG 1955) wird aber dazu ausdrücklich festgelegt, dass ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang auch dann der Steuer unterliegt, wenn ihm einer der im Abs. 2 oder 3 des § 1 GrEStG bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Durch die Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG wird erreicht, dass jeder Haupttatbestand und daneben auch jeder Ersatztatbestand für sich die Steuerpflicht auslöst, unabhängig davon, dass bereits ein früherer Vorgang hinsichtlich desselben Gegenstandes zwischen denselben Beteiligten der Steuer unterlegen ist. Aus § 1 Abs. 4 GrEStG ergibt sich, dass somit bei mehrfacher Verfügung eines Eigentümers über ein und dasselbe Grundstück grunderwerbsteuerrechtlich jeder einzelne Erwerbsvorgang getrennt zu beurteilen und zu besteuern ist. Es ist folglich für die Frage der Steuerbarkeit eines Rechtsvorganges ohne

Bedeutung, ob diesem in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen ist (BFH 10.2.1988, II R 145/85, BStBl. II 547). Nach der Anrechnungsvorschrift des letzten Satzes des § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 wird die Steuer jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Wenn also der spätere Rechtsvorgang keine höhere Gegenleistung als der erste Rechtsvorgang aufweist, kann vom späteren Rechtsvorgang keine weitere Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden, wenn bei beiden Rechtsgeschäften dieselben Personen Vertragsparteien sind (siehe Fellner, Rz 341-343 zu § 1 GrEStG und die dort zitierte Rechtsprechung). Aus dieser Rechtslage des § 1 Abs. 4 GrEStG ergibt sich daher für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles, dass der Hinweis auf den im Jahr 1970 erfolgten Einbringungsvorgang quoad sortem nur dann für die Berufungsansicht etwas bringen und die streitgegenständliche Grunderwerbsteuervorschreibung als Folge der Anrechnungsvorschrift auszuschließen vermag, wenn der vorausgehende Erwerbsvorgang besteuert wurde, die Bemessungsgrundlage des späteren Erwerbsvorganges nicht höher ist als die des ersten und die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattgefunden haben. Die Berufungswerberin selbst hat im Rechtsmittelverfahren weder dezidiert behauptet, geschweige denn den Nachweis darüber geführt, dass diese im Jahr 1970 vorgenommene Einbringung der Liegenschaft quoad sortem und damit ein Erwerb nach § 1 Abs. 2 GrEStG nach dem Grunderwerbsteuergesetz besteuert worden wäre. Es wäre aber im Hinblick auf die von der Bw. implizit begehrten Begünstigung des § 1 Abs. 4 GrEStG ihre Sache gewesen, den Nachweis der Besteuerung zu führen (VwGH 20.02.2003, 2001/16/0477). Diesbezüglich wird auch auf die Vereinbarung vom 13./15./17. November 2000 hingewiesen, worin ausdrücklich festgehalten wurde, dass für den lange zurückliegenden betreffenden Einbringungsvorgang "infolge Verjährung der Steuerschuld eine Grunderwerbsteuer nicht mehr eingehoben worden ist". Diese Formulierung und die fehlende ausdrückliche Behauptung einer bereits für den Rechtsvorgang "Einbringung quoad sortem" erfolgten Besteuerung rechtfertigt die begründete Schlussfolgerung, dass diesbezüglich bislang keine GrESt-Besteuerung vorliegt. Dies zeigt sich im übrigen auch aus der Berufung vom 15.12.1980, wurde doch in einer Ergänzung zu dieser Berufung noch folgendes wörtlich begehrt: "*Hinsichtlich eines Erwerbsvorganges gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG beantrage ich vorsorglich die Anwendung der Bestimmung des § 5 GrEStG*". Nach § 5 Abs. 1 GrEStG 1955 wurde aber beim Übergehen eines Grundstückes von mehreren Miteigentümern auf eine offene Handelsgesellschaft oder auf eine Kommanditgesellschaft die Steuer nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der offenen Handelsgesellschaft oder der Kommanditgesellschaft Beteiligten

seinem Miteigentum am Grundstück entspricht. Durch dieses Antragsbegehrten wird deutlich, dass der die damalige und die nunmehrige Berufung abfassende steuerliche Vertreter von der Steuerfreiheit eines Erwerbsvorganges nach § 1 Abs. 2 GrEStG ausging. An Sachverhalt war daher unbedenklich davon auszugehen, dass die Liegenschaft EZ X GB Y durch die eingewendete Einlage quoad sortem in das wirtschaftliche Eigentum der H GmbH& CoKG eingebraucht und damit der Tatbestand nach § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht, dieser Erwerbsvorgang bislang aber noch nicht besteuert worden war. Kommt demzufolge im Streitfall die Anrechnungsbestimmung des § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG nicht zur Anwendung, dann vermag das Berufungsvorbringen für die Rechtsansicht der Bw. nicht zu streiten, denn ein vorangegangener Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG schließt unter Beachtung des § 1 Abs. 4 erster Satz GrEStG nicht schlichtweg eine Grunderwerbsteuervorschreibung für den nachfolgenden Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG aus, vielmehr ist bei einer erfolgten Besteuerung die Anrechnungsbestimmung zu beachten. Diesbezüglich wird klarstellend noch erwähnt, dass die volle Steuer vom nachfolgenden Tatbestand zu erheben ist, wenn der vorausgegangene Tatbestand steuerfrei gewesen ist (Fellner, Rz 344 zu § 1 GrEStG 1987 und die dort zitierte Rechtsprechung). Diese sich aus § 1 Abs. 4 GrEStG ergebende Rechtslage hat die Bw. und zum Teil wohl auch das Finanzamt (darauf deuten jedenfalls die Begründungsausführungen im Bescheid und in der Berufungsvorentscheidung hin) verkannt.

Haben aber die Gesellschafter mit der Vereinbarung vom 13./15./17. November 2000 und der darin enthaltenen Aufsandungserklärung ihr zivilrechtliches Eigentum an der Liegenschaft EZ X GB Y unbestrittenmaßen auf die H. GmbH & CoKG übertragen, wodurch ein nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 eigenständig zu versteuernder Erwerbsvorgang verwirklicht wurde und ist der durch die angeführte Einbringung der Liegenschaft quoad sortem verwirklichte Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG bislang noch nicht besteuert worden, dann kann die Anrechnungsbestimmung des § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG 1987 schon dem Grunde nach nicht zum Tragen kommen. Fehlt es aber an der Besteuerung des zeitlich vorangegangenen Erwerbsvorganges, dann steht - wie oben bereits ausgeführt- unter Beachtung der Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG der gegenständlichen Besteuerung des nachfolgenden Erwerbsvorganges der vorangehende Erwerbsvorgang der Einbringung der Liegenschaft in das wirtschaftliche Eigentum der Gesellschaft nicht (im Anrechnungswege) entgegen. Für die gegenständliche Übertragung des bücherlichen Eigentums auf den Rechtsträger H. GmbH & CoKG als eigenständiger Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG hat demzufolge das Finanzamt zu Recht Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstückes gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vorgeschrieben, wobei die Richtigkeit der

angesetzten Bemessungsgrundlage als solche unbestritten blieb. Es war folglich wie im Spruch ausgeführt die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 28. Mai 2001 als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, 25. März 2004