



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, ADR, vertreten durch MMag. Dr. Clemens O. Graninger, Steuerberater, 1030 Wien, Jacquing. 31, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr\*\*\*, St.Nr.\*\*\* 1) vom 9. Mai 2007 betreffend Grunderwerbsteuer und 2) betreffend Verspätungszuschlag vom 15. Mai 2007, entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Bescheid vom 9. Mai 2007 betreffend Grunderwerbsteuer wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der Berufung gegen den Bescheid vom 15. Mai 2007 betreffend Verspätungszuschlag wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:  
Der Verspätungszuschlag wird festgesetzt mit 8 % von € 52.016,32 = € 4.161,31.  
Das darüber hinausgehende Berufungsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### 1. erstinstanzliches Verfahren vor dem Finanzamt

##### 1.1. Grunderwerbsteuererklärung

Am 30. Juni 2006 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Grunderwerbsteuererklärung betreffend die Liegenschaft EZ\*\*\*\*\* ein, die beim Finanzamt zur Geschäftszahl ErfNr\*\*\* erfasst wurde. Angeschlossen waren Kopien eines Sacheinlage- und Einbringungsvertrag, abgeschlossen zwischen Herrn A und der BW (FN111111, die

nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) unter Beitritt der C (FN222222) sowie einer "Vereinbarung" abgeschlossen zwischen der Bw. und der C (FN222222), beide vom 29. September 2004.

## **1.2. Außenprüfung**

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer führte das Finanzamt eine Außenprüfung statt, bei der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8. Mai 2007 zu AB\*\*\*\* folgende Feststellungen getroffen wurden:

"TZ. 4.1.: Sachverhalt:

- a) Mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 29.04.2004 brachte A seine Kommanditanteile an der C & Co KG (FN YYYY) in die GmbH (FN XXXXXX) ein.
- b) Mit Vereinbarung ebenfalls vom 29.09.2004 schied der Komplementär (= C, FN222222 ) aus der C & Co KG (FN333333) aus.

TZ. 4.2.: Abgabenrechtliche Würdigung

- a) Die Einbringung laut TZ. 4.1.a) ist gem Art. III UmgrStG von der GrESt und von der GesSt befreit.
- b) Zu TZ.4.1.b): Scheidet aus einer aus zwei Gesellschaftern bestehenden OHG oder KG ein Gesellschafter aus und übernimmt der verbleibende Gesellschafter das Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven unter Ausschluss der Liquidation ([§ 142 HGB](#)), so geht das Gesamthandeigentum am Gesellschaftsvermögen in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters im Wege der Anwachung über, und der Vorgang ist, da er sich kraft Gesetzes vollzieht, nach § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG steuerpflichtig.

Die liquidationslose Übernahme einer OHG oder KG nach [§ 142 HGB](#) durch einen der Gesellschafter bewirkt die Beendigung der Gesellschaft; der übernehmende Gesellschafter erwirbt daher nicht Anteile an der nicht mehr bestehenden Gesellschaft, sondern Alleineigentum an den bisher zum Gesellschaftsvermögen gehörenden, im Miteigentum der bisherigen Gesellschafter stehenden Grundstücke (vgl. Czurda, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, TZ 306 a ff. zu [§ 5 GrEStG 1987](#)). Es liegt daher ein unmittelbarer Liegenschaftserwerb des übernehmenden vom ausscheidenden Gesellschafter vor (VwGH vom 19.03.1981, Zl. 16/0981/80 und vom 23.01.1986, Zl. 84/16/0155).

Die GrESt für den Erwerb der Liegenschaften der Gesellschaft durch den Übernehmenden ist wie folgt zu berechnen: Die Gesamtgegenleistung durch den Übernehmenden ist wie folgt zu berechnen: Die Gesamtgegenleistung setzt sich aus dem Wert eines allfälligen Auseinandersetzungspreises zuzüglich des Wertes der anteiligen übernommenen Passiva und des Wertes des untergehenden Gesellschaftsrechtes des übernehmenden Gesellschafter zusammen (VwGH vom 19.01.1994, Zl. 93/16/0139). Nach dem Verhältnis des gesamten Erworbenen Vermögens zum Wert der Grundstücke ist die Gesamtgegenleistung aufzuteilen (vgl. VwGH vom 28.02.1974, Zl. 25/73).

Dabei ist der I. Teil des BewG. anzuwenden: Liegenschaften sind mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) und bewegliche Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen gehören, mit dem Teilwert iSd § 12 BewG auszusetzen. Auf der Passivseite sind die echten Schulden (ohne aufschiebend bedingte Lasten etc ...) zu errechnen.

TZ. 4.3 Gemeiner Wert (Verkehrswert) der Liegenschaften:

*Die Liegenschaft wurde im Jahr 1987 mit einem ebenerdigen Gebäude erworben. Anschließend wurde das Objekt ausgebaut.*

*Als gemeiner Wert der Liegenschaft wurde nunmehr folgender Wert angesetzt: Ausgehend von den seinerzeitigen Anschaffungs- und nachfolgenden Herstellungskosten wurde eine Valorisierung von 2 % per anno vorgenommen. Unter Abzug der AfA ergab dies einen Wert von € 1.173.457,69 als gemeinen Wert der Liegenschaft.*

TZ. 4.4. Verspätungszuschlag gem. [§ 135 BAO](#):

Gem. [§ 135 BAO](#) wird ein Verspätungszuschlag von 10% festgesetzt. Begründung:

*Die Vereinbarung wurde am 29.09.2004 beurkundet. Zumindest zu diesem Zeitpunkt wurde das der GrESt unterliegende Verpflichtungsgeschäft perfekt und wäre bis zum 15.11.2004 anzusehen gewesen (§ 10 GrEStG). Demgegenüber erfolgte die GrESt-Anzeige am 30.06.2006; somit um ein Jahr und siebeneinhalb Monate verspätet. Der Umstand, dass sich die Verspätung dadurch ergab, dass sich der Vertragsverfasser auf den steuerlichen Vertreter und umgekehrt dieser auf den Vertragsverfasser verlassen hat, ist kein hinreichender Rechtfertigungsgrund für eine derart lange Verspätung."*

TZ.5 Berechnungen:

*Siehe Beilage! Die Beilage stellt einen integrierenden Bestandteil der gegenständlichen Niederschrift dar."*

Die in TZ 5. genannte Beilage hat auszugsweise folgenden Inhalt:

<b>"1. Bewertung des Wertes der untergehenden Gesellschaftsrechte nach I. Teil BewG:</b>			
<b>Aktiva zum 31.12.2003</b>	<b>842,236,77</b>	<b>Passiva zum 31.3.2003</b>	<b>842.236,77</b>
- BW/Liegenschaft	-814.465,15	+ negatives Kapital	473.668,41
+ gemeiner Wert/Liegenschaft	1.173.457,69	- IFB	-130,88
- BW/Betriebs- und Geschäftsausstattung	- 4.151,51	- Abfertigungs-RST	- 1.525,00
+ TW/Betriebs- und Geschäftsausstattung	9.440,05		
- BW/sonstige Investitionen	-1,00		
+ TW/sonstige Investitionen	218,02		
- BW/Software	-6.101,26		
+ TW/Software	6.101,26		
+ GWG	4.949,82		
<b>Aktiva I. Teil BewG</b>	<b>1.211.684,69</b>	<b>Passiva I. Teil BewG</b>	<b>1.314.249,30</b>
<b>Reinvermögen</b>	<b>-</b> <b>102.564,61</b>		
+ negatives Kapital	473.668,41		
<b>Unterschiedsbetrag</b>	<b>371.103,80</b>		

<i>anteiliger Unterschiedsbetrag</i>	<i>0,00</i>	<i>0%</i>	<i>(Arbeitsgesellschafter)</i>
<i>+ Kapitalkonto/C</i>	<i>220.345,76</i>		
<b><i>Wert der untergehenden Gesellschaftsrechte:</i></b>	<i>220.345,76</i>		
<hr/>			
<b><i>2. gemeinsamer Wert der Liegenschaft:</i></b>			
<i>Liegenschaft</i>	<i>Aktenzahl</i>	<i>Einheitswert</i>	<i>gemeiner Wert</i>
*****	EWAZ***	<i>109.517,96</i>	<i>1.173.457,69</i>
<hr/>			
<b><i>3. Berechnung der Gegenleistung</i></b>			
<i>übernommene Passiven (= RST und Verbindlichkeiten</i>	<i>1.314.249,30</i>		
<i>Wert der untergehenden Gesellschaftsrechte</i>	<i>220.345,76</i>		
<b><i>Gegenleistung gesamt</i></b>		<b><i>1.534.595,06</i></b>	
<hr/>			
<b><i>4. Berechnung der GrESt:</i></b>			
<i>Aktiva I. Teil BewG</i>	<i>gemeiner Wert/Liegenschaft</i>	<i>Gesamtgegenleitung</i>	<i>x</i>
<i>1.211.684,69</i>	<i>:</i>	<i>1.173.457,69 =</i>	<i>1.534.595,06</i>
	<i>X =</i>	<i>Bemessungsgrundlage für die GrESt</i>	
<i>x =</i>	<i>anteilig auf Liegenschaft entfallende Gegenleistung</i>		<i>1.486.180,68</i>
<hr/>			
<i>gem. § 7 Z. 1 GrEStG</i>	<i>3,5% von 1.486.180,68</i>	<i>52.016,32</i>	<i>GrESt</i>
<i>gem. § 135 BAO</i>	<i>10% von 52.016,32</i>	<i>5.201,63</i>	<i>Verspätungszuschlag. da um 19,5 Monate verspätet angezeigt</i>
		<i>57.217,96</i>	<i>Gesamtnachforderung"</i>

### 1.3. Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 9. Mai 2007 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für die Vereinbarung mit der C vom 29. September 2004 Grunderwerbsteuer in Höhe von € 52.016,32 (3,5% einer Bemessungsgrundlage von € 1.486.180,68) fest. Zur Begründung wurde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen und festgehalten, dass diese insoweit einen integrierenden Bestandteil des Bescheides bildet.

### 1.4. Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages

Weiters setzte das Finanzamt für die Vereinbarung der Bw. mit der C vom 29. September 2004 gemäß [§ 135 BAO](#) einen Verspätungszuschlag in Höhe von € 5.201,63 (10% einer Bemessungsgrundlage von € 52.016,32) fest. Auch in diesem Bescheid wurde zur Begründung

auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8. Mai 2007 verwiesen und festgehalten, dass diese einen integrierenden Bestandteil des Bescheides bildet.

## **2. Berufungsverfahren vor dem Finanzamt**

### **2.1 Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid**

In den dagegen eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass das Finanzamt die Grunderwerbsteuer von der auf die Liegenschaft entfallenden Gegenleistung festgesetzt habe. Diese Berechnung sei somit nach den Allgemeinen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes erfolgt.

Tatsache sei jedoch, dass die Sacheinlage des Mitunternehmeranteils und das Ausscheiden der C und damit die Auflösung der Gesellschaft im Wege der Anwachsung gem. [§ 142 UGB](#) uno actu erfolgt seien und sich deshalb die Bestimmung des [§ 22 UmgrStG](#) auf den gesamten Vorgang erstrecke. Es liege daher kein stufenweiser Vorgang vor (zuerst Einbringung der Anteile, dann Austritt eines Gesellschafters), sondern ein zu einem einzigen zivilrechtlichen Zeitpunkt geschehener Vorgang. Die ertragsteuerliche Rückwirkung habe für die gegenständliche Betrachtung keine Bedeutung.

Es sei daher der Grunderwerbsteuer der zweifache Einheitswert gemäß [§ 22 Abs. 5 UmgrStG](#) als Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen (vgl. VwGH 19.12.1996, [94/16/0109](#)) und werde daher beantragt, die Grunderwerbsteuer vom zweifachen des Einheitswertes festzusetzen.

### **2.2. Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages**

In der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages verwies die Bw. einerseits auf die gegen den Abgabenbescheid eingebrachte Berufung und beantragte die Festsetzung des Verspätungszuschlages ausgehend vom zweifachen Einheitswert. Andererseits wurde wandte die Bw. ein, dass es sich um ein einmaliges bedauerliches Missverständnis zwischen Rechtsanwaltung und Steuerberater gehandelt habe und daher die Ausschöpfung des Maximalsatzes von 10% nicht gerechtfertigt sei. Gerechtfertigt sei ein Verspätungszuschlag von € 613,30 (3,5% des zweifachen Einheitswertes von € 219.035,92 = € 7.666,26, davon 8% = € 613,30).

### **2.3. Ergänzender Schriftsatz der Bw. vom 24. Mai 2007**

Mit Schreiben vom 24. Mai 2007 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt eine Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen samt Beantwortung. In der Anfrage sei der Sachverhalt detailliert dargelegt worden. In der Beantwortung halte das BMF die

Bestimmung des § 22 Abs 5 UmgrStG in diesem Fall für anwendbar. Es sei somit festzustellen, dass sowohl das BMF als auch der VwGH (VwGH 19.12.1996, [94/16/0109](#)) zum Ergebnis kommen, dass die Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert zu bemessen sei.

Die angeschlossene Anfragebeantwortung hat folgenden Inhalt:

*"Auf Ihr Schreiben vom 5.2.2007, \*\*\*, betreffend Grunderwerbsteuer und Umgründungssteuergesetz wird mitgeteilt, dass die Bestimmung des § 22 Abs. 5 UmgrStG auch im falle der Anwachsung gemäß § 142 HGB (UGB) anzuwenden ist, sofern ein Umgründungsvorgang (hier die Einbringung der Kommanditanteile nach Art III UmgrStG) für die Anwachsung kausal ist. Dass die Einbringung nicht in die bisherige, sondern in die neu gegründete Komplementär - GmbH erfolgt, steht der Anwendung der bestimmung des § 22 Abs. 5 UmgrStG nicht entgegen."*

In der Anfrage wurde der Sachverhalt wie Folgt dargestellt:

#### *"1. Ausgangssituation*

*Am Beginn besteht eine GmbH & Co KG (C & Co KG), wobei die auch selbst operative C bei der KG reiner Arbeitsgesellschafter ohne Substanzbeteiligung ist. Die operative Komplementär-GmbH hält zudem auch Beteiligungen. Die KG besitzt eine Liegenschaft (Ärztehaus).*

*An der Komplementär-GmbH werden die Anteile von zwei natürlichen Personen mit einem Beteiligungsverhältnis von 90% zu 10% gehalten. An der operativen KG ist der bei der GmbH mit 90 % beteiligte Gesellschafter Alleingesellschafter.*

*Die KG betreibt ein Ärztehaus in Form der gewerblichen Infrastrukturvermietung (Räume, EDV, usw.).*

#### *2. Durchgeführte Strukturmaßnahmen*

*Sämtliche Mitunternehmeranteile an der KG wurden in eine eigens dafür vom 100%igen Kommanditisten neu gegründete (BW\*\*-)GmbH als Sacheinlage unter Anwendung von Art III UmgrStG eingebbracht. Gleichzeitig mit dieser Einbringung trat die seinerzeitige Komplementär-Gesellschaft (C) aus der liegenschaftsbesitzenden KG aus. Es kam dadurch zu einer Anwachsung gemäß § 142 HGB (UGB) bei der BW.*

*Der Vorgang löst nach unserer Auffassung Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert aus (vgl. dazu VwGH 19.12.1996, [94/16/0109](#), URS 514; sowie die Rz 1238 und 1241 UmgrStRL).*

### **2.4. Berufungsvorentscheidung betreffend Grunderwerbsteuer**

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

*"Die Berufungswerberin (Bw.) argumentiert, dass die Sacheinlage des Mitunternehmeranteils und das Ausscheiden der C uno actu erfolgt seien.*

*Indes wurden abgeschlossen der Sacheinlage- und Einbringungsvertrag zwischen A und der BW und die Vereinbarung zwischen der C und der BW beide v. 29.9.2004.*

*In dieser Vereinbarung wurde das Ausscheiden der C geregelt. Die Bw. legt eine Anfrage und dessen Beantwortung durch das BMF vor. In dieser Anfrage wird nicht der gegebene Sachverhalt (2 Verträge) geschildert, sondern bloß von gleichzeitig gesprochen. Darüber hinaus hält das BMF fest, dass die Einbringung für die Anwachsung kausal sein muss. Daraus*

*folgt, dass vorliegendenfalls für die Anwachsung nicht der Einbringungsvorgang kausal ist, sondern das Ausscheiden und deshalb ist § 22 (5) UmgrStG nicht anwendbar. Auch der dem in der Berufung zitierten VwGH-Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt ist mit dem vorliegenden nicht vergleichbar.“*

## 2.5. Berufungsvorentscheidung betreffend Verspätungszuschlag

Der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2007 teilweise Folge und setzte den Verspätungszuschlag mit 8 % von € 52.016,32 = € 4.161,31 fest. Zur Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass Bemessungsgrundlage des Verspätungszuschlages nach [§ 135 BAO](#) die festgesetzte Abgabe sei. Die Bemessungsgrundlage in Höhe des zweifachen Einheitswertes anzusetzen scheide aus (siehe die Begründung der Berufungsvorentscheidung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 9.5.2007). Anders verhalte es sich mit der prozentuellen Höhe des Verspätungszuschlages. Aus dem in der Berufung genannten Grund werde der Verspätungszuschlag mit 8 % festgesetzt.

## 2.6. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der beiden Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. aus, dass das Finanzamt die Berufung mit der irrgen Rechtsauffassung abgewiesen habe, dass die vorgelegte Anfagenbeantwortung durch das BMfF sowie die angeführten VwGH-Entscheidung nicht anwendbar sei.

Richtig sei:

Gleichzeitig mit der Einbringung sei die seinerzeitige Komplementärgesellschaft aus der liegenschaftsbesitzenden KG ausgetreten. Es sei dadurch zu einer Anwachsung gemäß [§ 142 UGB](#) bei der Bw. gekommen. Der Einbringungsvorgang und der Austrittsvorgang seien gleichzeitig, uno actu, erfolgt, das heißt, es sei Vertragseinheit gegeben, auch wenn zwei Vertragsformulare verwendet worden seien. Für die Anwachsung sei kausal der Einbringungsvorgang. Jede Einbringung sämtlicher, eine Vermögensbeteiligung repräsentierender Mitunternehmeranteile münde letztlich in eine Anwachsung.

Sowohl die Anfragebeantwortung durch das BMfF (hier werde ausdrücklich auf eine Einbringung in eine neue GmbH verwiesen) als auch die zitierte VwGH-Entscheidung seien anwendbar. Es wäre ungleich nur die Einbringung mit Anwachsung in die bestehende Komplementärgesellschaft zu begünstigen.

Es werde daher beantragt, die Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert unter Anwendung von [§ 22 Abs. 5 UmgrStG](#) festzusetzen und den Verspätungszuschlag von der verringerten Bemessungsgrundlage festsetzen.

---

Beantragt wurde weiters die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

### **3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat**

#### **3.1. Ermittlungen seitens des UFS**

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr\*\*\* samt Arbeitsbogen der Betriebsprüfung zu AB\*\*\*\* sowie durch Abfragen im Firmenbuch zu FN111111, FN333333 und FN222222 und im Grundbuch zu EZ\*\*\*\*\*.

#### **3.2. Mündliche Verhandlung**

In der am 10. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erklärten sowohl der Vertreter der Bw. als auch des Finanzamtes, dass es zum vorgetragenen Sachverhalt (wie in der Beilage zur Niederschrift dargestellt) keine Ergänzungen gebe.

In rechtlicher Hinsicht wiederholten die Parteien ihre bisherigen Vorbringen. Der Vertreter der Bw. ergänzte noch, dass der Abschluss beider Vereinbarungen im Abstand von nur wenigen Sekunden zeige, dass es sich um einen einheitlichen Vorgang gehandelt habe.

Dem erwiderte der Vertreter des Finanzamtes, dass zwei Vereinbarungen vorlägen, einerseits der Sacheinlage- und Einbringungsvertrag und andererseits die Vereinbarung über das Ausscheiden der bisherigen Komplementärin, wobei diese Vereinbarung auf dem Ergebnis des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages aufbaue. Diese zweistufige Vorgangsweise werde auch untermauert durch die erfolgten Eintragungen im Firmenbuch. Die Grunderwerbsteuer sei eine Rechtsverkehrsteuer d.h. besteuert werden Rechtsvorgänge und nicht Ergebnisse. Insbesondere bei der Grunderwerbsteuer erfolge keine Besteuerung mehrerer Vorgänge als eine Einheit. Gegen die "Uno actu Einbringung" spreche auch die Vorgangsweise zweistufig untereinander, wobei der zweite Vorgang den ersten Vorgang voraussetze. Es lägen keine zwei Vereinbarungen auf gleicher Ebene vor. Das Finanzamt ersuche daher, die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

Zur Berufung gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlages verwies das Finanzamt darauf, dass es mit Berufungsvorentscheidung den Verspätungszuschlag mit 8 % der festgesetzten Abgabe festgesetzt habe. Das Finanzamt ersuche diese Festsetzung in der Berufungsentscheidung beizubehalten, denn der Rechtsvorgang sei 19 1/2 Monate verspätet angezeigt worden.

Der Vertreter der Bw. verwies abschließend auf seine bisherigen Ausführungen und ersuchte im Sinne des Vorlageantrage den Berufungen Folge zu geben.

## ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

### **1. Sachverhalt:**

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die im Jahr 1987 gegründete C Co KG (FN333333, kurz KG) war seit dem Jahr 1989 grundbürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ\*\*\*\*\*.

Seit der Gründung der KG war die C (FN222222) die einzige Komplementärin der KG und Herr A der einzige Kommanditist der KG. Die C war reine Arbeitsgesellschafterin. Sie war weder am Vermögen, noch an den stillen Reserven oder am Firmenwert der KG beteiligt. Das gesamte Vermögen der KG wurde von Herrn A gehalten.

Gesellschafter der C waren seit 1995 Herr A (beteiligt mit 90% der Stammeinlage) und Frau D (beteiligt mit 10% der Stammeinlage).

Die BW (FN111111, die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) wurde mit Erklärung vom 7. August 2003 von Herrn A als Alleingesellschafter gegründet.

Am 29. September 2004 schlossen A und die Bw. unter Beitreitt der C einen Sacheinlage- und Einbringungsvertrag ab. Zu diesem Zeitpunkt war Herr A am Vermögen der KG mit einer Bareinlage (zugleich auch Hafteinlage bzw. im Firmenbuch eingetragenen Vermögenseinlage) von € 165.403,37 beteiligt. Mit Unterzeichnung dieses Vertrages brachte Herr A seinen Kommanditanteil mit Wirkung zum Einbringungsstichtag (das ist der 31. Dezember 2003) in die Bw. ein. In Erfüllung dieser Einbringungsverpflichtung übertrug Herr A der Bw. "*alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten, unter Einstellung einer unbaren Entnahme gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG* in der Höhe von € 500.000,00'.

In der Einbringungsbilanz wird Folgendes ausgewiesen:

Aktiva		Passiva	
A. KG-Anteil	-1.194.014,17	A. Einbringungskapital	-694.014,17
		B. unbare Entnahme gemäß <a href="#">§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG</a>	- 500.000,00
	-1.194.014,17		-1.194.014,17

Da Herr A alleiniger Gesellschafter der Bw war erfolgte keine Gewährung von neuen Anteilen.

Durch Mitunterfertigung des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages stimmte die C der Änderung im Stande der Gesellschafter sowie der entsprechenden Änderung des Gesellschaftsvertrages ausdrücklich zu und verzichtete auf alle ihr im Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteiles zustehenden Rechte.

Ebenfalls am 29. September 2004 wurde eine "Vereinbarung" zwischen der C und der Bw. abgeschlossen, in der in der Präambel festgehalten wurde, dass die C persönlich haftender Gesellschafter der KG ist und die Bw. ihr Kommanditist. Die C und die Bw. vereinbarten als Gesellschafter der KG, dass die C mit sofortiger Wirkung aus der KG ausscheidet. Ausdrücklich festgehalten wurde, dass hiermit der Gesellschaftsanteil und sämtliche damit verbundenen Rechte und Pflichten "auf den verbleibenden Gesellschafter, die BW" übergehen.

Vereinbart wurde weiters, dass die C für ihr Ausscheiden keine Gegenleistung erhält. Lediglich die Haftungsprovision gemäß Gesellschaftsvertrag wurde für den Zeitraum bis zum Ausscheiden der C bezahlt.

Mit Ausscheiden der C und Übernahme des Geschäftsanteils durch die BW ging das gesamte Vermögen der KG mit allen Aktiva und Passiva im Wege der Anwachsung gemäß [§ 142 HGB](#) auf die Bw. als verbliebene Gesellschafterin über.

Zum gemäß [§ 142 HGB](#) auf die Bw. übergegangen Vermögen der KG gehörte die Liegenschaft EZ\*\*\*\*\* mit einem gemeinen Wert von € 1.173.457,69. Der zweifache Einheitswert der Liegenschaft betrug € 219.035,92.

Der gesamte Verkehrswert der gemäß [§ 142 HGB](#) von der Bw. übernommenen Aktiva betrug € 1.211.684,69, der Wert aller übernommenen Passiva € 1.314.249,30. Der Wert der untergehenden Gesellschaftsrechte an der KG betrug € 220.345,76. Die ausscheidende Komplementärin erhielt keine Abfindung für ihr Ausscheiden aus der KG.

Auf Grund von Anträgen vom 30. September 2004 erfolgten im Firmenbuch bei der KG folgende Eintragungen:

1. Am 14. Oktober 2004 wurde die Bw. als Kommanditistin der KG eingetragen
2. Am 7. Dezember 2004 wurde die Vermögensübernahme gemäß [§ 142 HGB](#) durch die Bw. sowie die Auflösung und Löschung der KG im Firmenbuch eingetragen.

Im Grundbuch blieb bis ins Jahr 2008 die KG als Eigentümerin der Liegenschaft EZ\*\*\*\*\* eingetragen. Mit Kaufvertrag vom 21. Februar 2008 verkauft die Bw. die Liegenschaft um einen Kaufpreis von € 4.000.000,00. In der Einleitung des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass die Bw. infolge der Übernahme des Vermögens der C & Co KG gemäß [§ 142 HGB](#) außerbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft ist. Bei der Unterschriftenbeglaubigung des

Kaufvertrages zu B.R.Zl. bestätigte der öffentliche Notar NOTAR, dass das Vermögen der C & Co KG gemäß [§ 142 HGB](#) mit Wirksamkeit vom 7. Dezember 2004 von der Bw. übernommen wurde.

## **2. Beweiswürdigung**

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehenen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben sowie in der mündlichen Berufungsverhandlung.

## **3. rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer**

Gemäß [§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987](#) unterliegen der Grunderwerbsteuer ua. folgende 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.

[§ 142 HGB](#) (entspricht [§ 142 UGB](#) idF vor BGBl I Nr. 120/2005) bestimmt Folgendes:

*"(1) Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, so kann, wenn in der Person des einen von ihnen die Voraussetzungen vorliegen, unter welchen bei einer größeren Zahl von Gesellschaftern seine Ausschließung aus der Gesellschaft zulässig sein würde, der andere Gesellschafter auf seinen Antrag vom Gerichte für berechtigt erklärt werden, das Geschäft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven zu übernehmen.*

*(2) Macht bei einer aus zwei Gesellschaftern bestehenden Gesellschaft ein Privatgläubiger des einen Gesellschafters von der ihm nach § 135 zustehenden Befugnis Gebrauch oder wird über das Vermögen des einen Gesellschafters der Konkurs eröffnet, so ist der andere Gesellschafter berechtigt, das Geschäft in der bezeichneten Weise zu übernehmen.*

*(3) Auf die Auseinandersetzung finden die für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft geltenden Vorschriften entsprechende Anwendung."*

Die Übernahme gemäß [§ 142 HGB](#) bewirkt nach herrschender Lehre und ständiger Judikatur eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers (vgl. VwGH 21.12.2000, [2000/16/0563](#); unter Hinweis auf Kastner/Doralt,/Nowotny, Grundriss5 128, mwN in FN 108 und 109; und Koppensteiner in Straube, KommzHGB I2 Rz 10 zu [§ 142 HGB](#)).

Geschäftsübernahmen gemäß [§ 142 HGB](#) erfüllen, sofern inländische Grundstücke betroffen sind, aufgrund der eintretenden Universalsukzession, die einen Übergang des bisherigen

Gesamthandeigentums (betreffend Grundstücke, verkörpert durch die Eintragung des Eigentumsrechtes für die Gesellschaft im Eigentumsblatt des Grundbuchs) in das Alleineigentum des übernehmenden Gesellschafters bewirkt (Anwachsung), nach ständiger Judikatur des VwGH den Erwerbstatbestand gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#). Der Wert der Gegenleistung bemisst sich im Falle einer Geschäftsübernahme nach [§ 142 HGB](#) nach dem Wert der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des Wertes der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteils des übernehmenden Gesellschafters (vgl. VwGH 19.01.1994, [93/16/0139](#) unter Hinweis das Erkenntnis vom 23.02.1989, 88/16/0105).

In der gegenständlichen Berufungssache sind die einzelnen Wertansätze und der anzuwendende Steuersatz unstrittig.

Strittig ist ausschließlich, ob anstatt der Gegenleistung der zweifache Einheitswert der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage anzusetzen ist. Dies würde voraussetzen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des [§ 22 Abs. 5 UmgrStG](#) vorliegen.

[§ 22 Abs. 5 UmgrStG](#) idF BGBI. I 2003/71 bestimmt Folgendes:

*"Werden auf Grund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen."*

Die Verwirklichung eines grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG auf Grund eines Einbringungsvorganges setzt voraus, dass im Einbringungsvermögen inländische Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG enthalten sind. Gegenstand der Einbringung war hier nicht das Vermögen der KG, sondern die Mitunternehmeranteile. Auf Grund des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages erwarb die Bw. die Kommanditanteile an der C Co KG von Herrn A. Durch die Einbringung der Kommanditanteile wurde kein Vorgang verwirklicht, der der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die KG blieb weiterhin Eigentümerin der Liegenschaft EZ\*\*\*\*\*.

Der grundwerbsteuerpflichtige Vorrang wurde hier durch den Austritt der Komplementärin aus der KG ausgelöst. Wie bereits oben dargestellt bewirkt die Übernahme gemäß [§ 142 HGB](#) eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers. Mit Wirksamkeit vom 7. Dezember 2004 ging das Vermögen der KG und damit auch das Eigentum an der Liegenschaft kraft Gesetzes auf die Bw. als verbleibende Gesellschafterin über. Dadurch wurde ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG verwirklicht.

Auch wenn die Einbringung der Kommanditanteile und der Austritt der Komplementärin am selben Tag (im Abstand von nur wenigen Sekunden) vereinbart wurden, so handelt es sich dennoch um zwei Rechtsvorgänge. Selbst wenn beide Vorgänge in einer Vertragsurkunde geregelt worden wären, wäre nicht die Einbringung, sondern der Austritt der Komplementär-GmbH aus der KG kausal für den Grundstückserwerb gewesen. Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass die zweistufige Vorgangsweise hier durch die Eintragungen im Firmenbuch untermauert wird.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer insoweit in den Hintergrund, als das Steuergesetz die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände knüpft. Dabei löst jeder Erwerbsvorgang iSd Grunderwerbsteuerrechts grundsätzlich selbstständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus. Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist dabei davon auszugehen, dass jeder Erwerbsvorgang für sich grunderwerbsteuerpflichtig ist (vgl. VwGH 9.8.2001, [2000/16/0085](#)).

In den von der Bw. zitierten Umgründungssteuerrichtlinien des BMF wird Folgendes vertreten (vgl. RZ 1241 der UmgrStRL)

*"Tritt durch die unter Art. III UmgrStG fallende Einbringung eines Mitunternehmeranteiles die Vereinigung aller Anteile der Personengesellschaft in einer Hand ein ("Umwandlung" einer GmbH & Co KG in eine GmbH), und kommt es dadurch zum Anwachsen des Vermögens nach § 142 UGB, ist der mit dem Anwachsen nach § 142 UGB verwirklichte Erwerbsvorgang nach § 22 Abs. 5 UmgrStG begünstigt"*

Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH eingebraucht werden oder wenn sowohl Kommanditist als auch Komplementär ihre Anteile in eine GmbH (dies kann auch eine neugegründete GmbH sein) einbringen.

Hier wurden jedoch die Anteile der Komplementärin nicht in die Bw. eingebraucht, sondern ist die Komplementärin aus der KG ausgetreten und kam es dadurch zur Anwachsen nach [§ 142 UGB](#).

Der gegenständliche Fall unterscheidet sich vom Sachverhalt, der dem Erkenntnis VwGH 19.12.1996, [94/16/0109](#) zu Grunde lag insofern, als im dortigen Beschwerdefall die Kommanditistin ihren (95%) Mitunternehmeranteil an einer KG in die Beschwerdeführerin einbrachte und die Beschwerdeführerin durch das Ausscheiden der Kommanditistin zur einzigen verbliebenen Gesellschafterin wurde.

Auch wenn es sich im gegenständlichen Fall bei der ausgeschiedenen Komplementärin nur um eine reine Arbeitsgesellschafterin gehandelt hat, so ändert dies nichts daran, dass die Gesellschaft einer KG nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden darf (so insbesondere auch OGH 29.8.1995, [5 Ob 59/95](#), HS 26.043), vielmehr sind das

Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter voneinander streng zu trennen (sog. Trennungsprinzip; vgl. z.B. Habersack in Staub, GroßkommzHGB4 Rz 7 zu [§ 124 HGB](#); ähnlich Jaborlegg a.a.O. Rz 23). An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt (Habersack a.a.O. Rz 6). An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten (und damit auch an der gegenständlichen Liegenschaft) haben die Gesellschafter keinerlei Anteil (z.B. Karsten Schmidt in Schlegelberger, KommzHGB5 Rz 11 zu [§ 124 HGB](#)). Die so gegebene, nur mittelbare Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft besteht unabhängig vom Kapitalanteil der Gesellschafter, insbesondere also unabhängig von einer Beteiligung der Gesellschafter am Auseinandersetzungsergebnis (vgl. dazu insbesondere Fischer in Borutta/Egly/Sigloch, GrEStG13 Rz 39 zu § 1 dGrEStG mit zahlreichen Nachweisen aus der Judikatur des BFH). Von dieser mittelbaren Beteiligung am "ungequoteltem gemeinsamen Vermögen aller Gesellschafter", die auf Grund der Gesellschafterstellung besteht, kann keiner der Gesellschafter ausgenommen werden (Fischer a.a.O. Rz 41, wiederum mit zahlreichen Nachweisen aus der Judikatur des BFH).

Der berufungsgegenständliche Rechtsvorgang stellte eine einvernehmliche Auflösung der KG unter Übernahme des Gesellschaftsvermögens durch die (einige) Kommanditistin, die Bw., dar. In gesellschaftsrechtlicher Hinsicht wurde die KG aufgelöst und beendet und deren Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die bisherige Kommanditistin übertragen (vgl. abermals VwGH 19.1.1994, [93/16/0139](#), mwN., sowie Koppensteiner in Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, I3, Rz. 9 zu [§ 142 HGB](#)).

Da [§ 22 Abs. 5 UmgrStG](#) unanwendbar ist, ist für die Berechnung der Grunderwerbsteuer [§ 4 GrEStG 1987](#) maßgeblich. Bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft des Handelsrechts, die nur aus zwei Personen besteht, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Steuer nach § 4 Abs. 1 GrEStG von der Gegenleistung zu errechnen, wobei auch Betriebsschulden, die übernommen werden, zur Gegenleistung gehören. Der Wert der Gegenleistung bemisst sich nach dem Werte der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des Wertes der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteils des übernehmenden Gesellschafters (vgl. zuletzt VwGH 29.01.2009, [2008/16/0126](#)).

Der Wert der auf die oben dargestellte Weise ermittelte Gegenleistung betrug im gegenständlichen Fall € 1.486.180,68 und wurde dieser Betrag zu Recht vom Finanzamt der Berechnung der Grunderwerbsteuer zu Grunde gelegt.

Es war daher die Berufung gegen den Bescheid vom 9. Mai 2007 als unbegründet abzuweisen.

### **3.2. Zur Festsetzung des Verspätungszuschlages**

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde gemäß [§ 135 BAO](#) einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 17.5.1999, [98/17/0265](#); VwGH 12.8.2002, [98/17/0292](#)). Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. die Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahrt, sohin die Abgabenerklärung nicht oder objektiv verspätet einreicht, und dass die Verspätung nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist dann nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 24.10.2000, [95/14/0086](#); VwGH 16.11.2004, [2002/17/0267](#); VwGH 19.1.2005, [2001/13/0133](#)). Als leicht fahrlässig gilt ein Verhalten dann, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht (VwGH 5.11.1981, 2974/80). Nach der Rechtsprechung (ua. VwGH 14.3.1986, [84/17/0135](#)) rechtfertigt schon ein geringfügiges Verschulden an der verspäteten Abgabe einer Abgabenerklärung die Verhängung eines Verspätungszuschlages.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (VwGH 17.5.1999, [98/17/0265](#); VwGH 12.8.2002, [98/17/0292](#); VwGH 16.11.2004, [2002/17/0267](#)) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Tz 1 zu § 135). Des Weiteren kommt ihm auch die Funktion der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursachten Verwaltungsaufwand wie zum Beispiel Erklärungseingangsevidenz, Erinnerungsverfahren, Zwangsstrafenandrohungen etc. zu. Weiters stellt er die Einhaltung einer geordneten Abgabenfestsetzung sicher. Bei Ermessensübung ist die grundsätzliche Zielrichtung des Verspätungszuschlages sowie Art und Ausmaß der objektiven Pflichtwidrigkeit des säumigen Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (VwGH 16.11.2004, [2002/17/0267](#)). Bei gleichzeitigem Zutreffen der beiden in [§ 135 BAO](#) genannten Voraussetzungen kann die Behörde zufolge des eingeräumten Ermessens einen Verspätungszuschlag festsetzen.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Bw. die Grunderwerbsteuererklärung objektiv verspätet eingebbracht hat.

Da bei der Ermessensübung nicht nur die Dauer der Verspätung zu berücksichtigen ist (vgl. dazu Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Tz 13 zu § 135) war im gegenständlichen Fall darauf Bedacht zu nehmen, dass die Verspätung auf einem Missverständnis zwischen Rechtsanwalt

und Steuerberater beruhte. Es war daher der Berufung insofern Folge zu geben, als der Verspätungszuschlag nicht mit dem Höchstausmaß von 10%, sondern mit 8 % des festgesetzten Abgabenbetrages von € 52.016,32 auferlegt wird. Da hinsichtlich der Bemessungsgrundlage eine Bindungswirkung des Grunderwerbwerbsteuerbescheides besteht war das darüber hinausgehende Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. Mai 2011