



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Arnold Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den „Abgabenbescheid und Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG“ vom 2. März 2007, ErfNr., des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch HR Dr. Gerhard Felmer, betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 22. April 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung im fortgesetzten Verfahren entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Dr. G. wird als Haftungspflichtiger gemäß § 9 Abs. 2 Z 1 KVG für die in Höhe von € 180,00 bestehende Gesellschaftsteuerschuld der S. GE GmbH i.L. (für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten anlässlich ihrer Gründung gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 18.000,00) in dem von der S. GE GmbH i.L. nicht entrichteten Ausmaß von € 180,00 in Anspruch genommen.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 11. November 2004, GZ., des Notars Dr. H. erklärte Herr Dr. G. (Berufungswerber, Bw.) als Gründer und Alleingesellschafter die Errichtung der S. GE GmbH (in der Folge: S.,) mit einem Stammkapital von € 35.000,00, die durch eine Bareinlage €

18.000,00 und durch eine Sacheinlage im einvernehmlich festgesetzten Wert von € 17.000,00 aufzubringen war.

Auf die Sacheinlage waren mit Übergabestichtag 11. November 2004 Grundstücke mit einem Verkehrswert von € 7.239.690,00 einzubringen.

Dazu wurde ausdrücklich im Notariatsakt festgehalten, dass insoweit der Wert der eingebrachten Liegenschaften die Sacheinlage von € 17.000,00 übersteigt, dieser Wert der freien Kapitalrücklage der Gesellschaft gutzuschreiben ist, dass die auf den eingebrachten Liegenschaften pfandrechtlich sichergestellten Forderungen von der Gesellschaft zur Allein- und Selbstzahlung übernommen werden und dass der Verkehrswert der als Sacheinlage eingebrachten Liegenschaften die auf denselben pfandrechtlich sichergestellten Forderungen erheblich übersteigt, und zwar um ein Vielfaches der Bewertung der Sacheinlage von € 17.000,00, dass Übergabestichtag für die eingebrachte Sacheinlage der Tag der Errichtung des Notariatsaktes ist und dass von diesem Tage an die S. Gefahr und Zufall treffen, ihr jedoch auch alle Nutzungen zustehen und sie auch alle Lasten der eingebrachten Liegenschaften zu tragen hat.

Insoweit zur grundbücherlichen Durchführung erforderlich, verpflichtete sich der Bw. um die Zustimmung der Grundverkehrsbehörde einzukommen.

Weiters wurde in der Errichtungserklärung ausdrücklich die Inanspruchnahme des Neugründungs-Förderungsgesetzes festgehalten.

Der Gegenstand des Unternehmens wurde wie folgt statuiert:

*"a.) Die Erschließung von Grundstücken;
b.) der Kauf und Verkauf von eigenen Grundstücken, Wohnungen und sonstigen Realitäten;
c.) Die Gesellschaft ist berechtigt, gleichartige oder ähnliche Betriebe zu erwerben, sich an solchen in jeder Form zu beteiligen, den Geschäftsbetrieb auf verwandte Zweige jeder Art auszudehnen, die Geschäftsführung an anderen Unternehmungen zu unternehmen und alles zu tun, was zur Erreichung und Förderung des Gesellschaftszweckes mittelbar oder unmittelbar erforderlich oder dienlich ist".*

Lt. einem Vermerk auf dem Notariatsakt wurde die Gesellschaftssteuer am 11. November 2004 durch den Notar Dr. H. zur ErfNr. des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) selbst berechnet und in der Folge wurde dem FAG die Selbstberechnung am 12. Jänner 2005 durch eine elektronische Anmeldung mit einem selbst berechneten Betrag von € 0,00 bekannt geben.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2005 teilte Notar Dr. H. dem FAG mit, dass die S. am 25. März 2005 in das Firmenbuch eingetragen worden sei und mit Beschluss vom 14. April 2005 aufgelöst und in das Stadium der Liquidation getreten sei.

Weiters ersuchte er um Berichtigung gemäß 201 BAO, da die Voraussetzungen für die Begünstigung des NeuföG nicht vorlägen.

Erst nach Eintragung in das Firmenbuch, beantragte die S. bei der zuständigen Grundverkehrsbezirkskommission die grundverkehrsbehördliche Genehmigung bzw. Ausstellung einer Negativbestätigung. Am 15. April 2005, also einen Tag nach Liquidationsbeschluss wurde der Antrag auf grundverkehrsbehördliche Genehmigung zurückgezogen.

Eine grundbücherliche Durchführung der Sacheinlage ist nicht erfolgt.

Auf Grund von Vorhalten vom 11. Mai 2005 und vom 14. Juni 2005 übermittelte der Notar Dr. H. dem FAG eine Kopie der Erklärung über die Errichtung der S. vom 11. November 2004, der Eingabe an die Grundverkehrsbezirkskommission Graz-Umgebung vom 7. April 2005, des Liquidationsbeschlusses vom 14. April 2005, der Erklärung über die Errichtung der V. GE GmbH (in der Folge: V.) vom 14. April 2005, des Bescheides der Grundverkehrsbezirksbehörde betreffend die Erklärung über die Errichtung der V. vom 27. Juni 2005, womit die Grundverkehrsbezirksbehörde feststellte, dass für diese Errichtungserklärung gemäß § 6 StmkGVG eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erforderlich sei, des Bewertungsgutachtens vom 11. März 2005 über die einbringungsgegenständlichen Liegenschaften und eines offensichtlich vom Referenten der Grundverkehrsbezirksbehörde erstellten Aktenvermerkes vom 15. April 2005 über die Zurückziehung des Antrages der S. auf grundverkehrsbehördliche Genehmigung.

Mit der Eingabe vom 7. April 2005 stellte die S. an die Grundverkehrsbezirkskommission bei der Bezirkshauptmannschaft Graz-Umgebung ein Gesuch um grundverkehrsbehördliche Genehmigung bzw. um Ausstellung einer Negativbestätigung betr. die gegenständliche Errichtungserklärung.

Der Antrag ist lediglich wie folgt begründet:

"Ein Anstand gegen die Ausstellung einer Genehmigung durch die Grundverkehrsbezirkskommission bzw. gegen die Ausstellung einer Negativbestätigung durch die Grundverkehrsbezirkskommission kann nicht bestehen".

Als Beilage ist lediglich die nachzureichende Erklärung der Neugründung angeführt.

Im Begleitschreiben vom 15. Juli 2005 teilte Notar Dr. H. dem FAG im Wesentlichen mit, da in der Errichtungserklärung fälschlicherweise eine Schuldübernahme der Kredite beinhaltet sei, erfolge die Richtigstellung (Aufhebung) mit Rücksicht darauf, dass die Gesellschaft

unternehmerisch noch nicht tätig gewesen sei, im Wege der Liquidation unter gleichzeitiger Neugründung mit den richtigen Vertragsbedingungen (reine Sachhaftung).

Mit notarieller Errichtungserklärung vom 14. April 2005 sei die V. errichtet und ins Firmenbuch eingetragen worden.

Bei der Gründung der V. seien dieselben Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile wie in der Errichtungserklärung vom 11. November 2004 der S. eingebracht worden.

Wie den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen sei, sei weiters die Einbringung der in der Errichtungserklärung vom 11. November 2004 angeführten Liegenschaften bzw.

Liegenschaftsanteile nicht grundverkehrsbehördlich genehmigt worden und es seien diese Liegenschaften sohin nicht auf die S. übertragen worden.

Weiters ersuchte der Notar Dr. H., unter dem Hinweis, dass die Liegenschaften nicht rechtskräftig auf die Gesellschaft übertragen worden seien und sohin keine Gegenleistung im Sinne des § 2 iV mit § 7 KVG bewirkt worden sei, sowie unter dem Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Neugründung der Gesellschaft mit den selben Liegenschaften), eine Kapitalverkehrsteuer hinsichtlich einer Sacheinbringung der Liegenschaften aus Anlass der Errichtungserklärung vom 11. November 2004, nicht vorzuschreiben.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 2. November 2005 setzte das FAG gegenüber der S. gemäß § 201 BAO Gesellschaftsteuer mit € 72.576,90, ausgehend vom Verkehrswert der Liegenschaften zuzüglich der Bareinlage, fest.

Die Festsetzung erfolgte mit der Begründung, es seien entgegen der Darstellung der S. die Liegenschaften schon nach der Errichtungserklärung mit Datum der Erklärung übertragen worden.

Im Rahmen des folgenden Berufungsverfahrens nahm der Unabhängige Finanzsenat ua. in der elektronischen Urkundensammlung des Firmenbuches Einsicht, forderte die dort nicht erfassten Unterlagen vom Firmenbuch an und ließ sich eine im Zuge der Liquidation getroffene und beim Finanzamt Graz-Umgebung angezeigte, zwischen dem Bw. und der S. geschlossene, Vereinbarung (ohne Datum) vom Finanzamt Graz-Umgebung übermitteln.

Aus diesen Unterlagen ergibt sich ua., dass auf Grund der am 1. Dezember 2004 beim Firmenbuch eingereichten Erklärung des Bw., als Geschäftsführer der Gesellschaft über die Bareinlage und die Sacheinlage frei verfügen zu können, die S. am 26. März 2005 in das Firmenbuch eingetragen worden war.

In der Vereinbarung (ohne Datum) stellten die S. und der Bw. fest, dass mit der Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch die Verpflichtung des Bw. zur Leistung der Sacheinlage gegenstandslos und aufgehoben sei. Der Bw. sei mangels grundverkehrsbehördlicher

Genehmigung der Eigentumsübertragung der Sacheinlage und infolge Liquidation der Gesellschaft über die Liegenschaften wiederum frei Verfügungsberechtigt.

Nach Vorhalten gegenüber dem FAG und der S. fand am 3. November 2006 in Anwesenheit der Vertreter beider Parteien vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungsgespräch statt.

Zur Frage der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung erklärte der Vertreter der S. im Wesentlichen, dass der Bescheid nach § 6 StmkGVG gegenüber der V. zu Unrecht ergangen sei. Richtigerweise wäre das Rechtsgeschäft nicht aus der Genehmigungspflicht auszunehmen gewesen, wie das auch bei den Erwerben durch den Bw. der Fall gewesen sei. Jedenfalls sei der Bescheid gegenüber der V. hier nicht bindend.

Der Vertreter des FAG erklärte dazu, dass auf Grund der Zurückziehung des Antrages auf grundverkehrsbehördliche Genehmigung durch die S. eine Entscheidung hinsichtlich der Frage, ob eine Ausnahme von der Genehmigungspflicht gegeben sei oder ein genehmigungspflichtiges Rechtsgeschäft vorliege, keine Aussage getroffen werden könne. Es werde daher im Rahmen eines Vorhalteverfahrens und entsprechenden Rückfragen bei der Grundverkehrsbezirkskommission zu beurteilen sein, ob tatsächlich eine Ausnahme gegeben sei und ob allenfalls die Entscheidung der Grundverkehrsbezirkskommission gegenüber der V. nicht dem Sachverhalt entspreche.

Dazu legte der Vertreter der S. eine Aufstellung über die Grundstücke vor und erklärte, dass seine Recherchen über die seinerzeitigen Erwerbe noch nicht abgeschlossen seien.

Bisher ausgehobene Verträge enthielten allesamt einen Bescheid der Grundverkehrsbezirkskommission aufgrund deren den damaligen Rechtsgeschäften gemäß § 9 StmkGVG die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt worden sei. Eine Änderung der Rechtslage sei seit damals nicht eingetreten.

Der Gesellschaftsteuerbescheid vom 2. November 2005, sowie die in der Folge ergangene Berufungsvorentscheidung wurden vom Unabhängigen Finanzsenat unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 14. November 2006, RV/1308-W/06, aufgehoben.

Die gegen diesen Bescheid von der S. eingebrachte Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Juni 2007, 2006/16/0220, als unbegründet abgewiesen.

Auf Grund eines Ersuchens um Ergänzung vom 16. Jänner 2007 teilte die Bezirkshauptmannschaft Graz-Umgebung dem FAG sinngemäß mit, dass der Bescheid für die S. ebenso positiv ausgefallen wäre wie der an die V. gerichtete Bescheid der

Grundverkehrsbezirkskommission vom 27. Juni 2005, wäre der Antrag nicht zurückgezogen worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen "Abgabenbescheid und Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG" vom 2. März 2007 nahm das FAG den Bw. als Haftenden für die Gesellschaftsteuerschuld der S. in Höhe von € 49.413,70 in Anspruch.

Zur Gesellschaftsteuerschuld, für welche die S. als Eigenschuldnerin zu diesem Zeitpunkt noch nicht in Anspruch genommen worden war – diese wurde dafür erst in der Folge mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 31. Oktober 2007 als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen – führte das FAG Folgendes aus:

"Betreff: Gründung S. Grundstückerschliefungs u –handels GmbH laut Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung v. 11. November 2004

.....
Berechnung der festgesetzten Gesellschaftsteuer:

Gem. § 8 KVG 1% vom Wert der Gegenleistung gem. § 7 Abs. 1 Z1 lit. a KVG iV. mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 4.941.369,00 (gerundet gemäß § 204 BAO) € 49.413,70

.....
Bemessungsgrundlage: Bareinlage von (€ 18.000,00) + Wert der Sacheinlage (Verkehrswert € 7.257.690,00 abzüglich der aushaftenden Darlehen von € 2.316.321,00)

....."

In der gegen den "Abgabenbescheid und Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG" vom 2. März 2007 rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. im Wesentlichen ein, das Finanzamt übersehe weiterhin, dass hier nicht die Z 1 sondern die Z 2 des § 2 KVStG Anwendung zu finden habe und dass deshalb nicht die bedungenen Grundstücke (mit ihrem Nettowert nach Abzug der Belastungen) die Bemessungsgrundlage bilden können, sondern nur die Grundstücke, die tatsächlich ins Eigentum der S. übertragen worden seien. Da dies in concreto nicht der Fall sei, erfahre die Bemessungsgrundlage von € 18.000,-- keinerlei Erhöhung.

In der Tat sei nun nämlich kein einziges dieser Grundstücke ins Vermögen der S. übertragen worden (eine bloße Widmung sei nur nach § 33 TP 16 GebG für Gesellschaften, die nicht dem KVStG unterliegen, maßgeblich gewesen). Die Höhe der übernommenen Stammeinlage sei gesellschaftsteuerrechtlich unbeachtlich. Beachtlich seien nach der Z 1 des § 2 KVStG nur erbrachte Zahlungen/Leistungen; weitere Einzahlungen (Leistungen) auf ausstehende Stammeinlagen lösten erst im Zeitpunkt ihrer Erbringung Gesellschaftsteuerpflicht aus und zwar nach Z 2 des § 2 KVStG (vgl die Amtliche Begründung zum KVStG RGB1 1934, 1468 f; VwGH 30.10.1961, SIg 2523 F). Das bedeute mit anderen Worten, dass die Z 1 des § 2 KVStG (hinsichtlich der Grundstücke) aus rechtlichen Gründen nicht greife, die Z 2 dieser Gesetzesstelle vom Sachverhalt her nicht, weil die S. niemals Eigentümer der Grundstücke geworden sei.

Der überwiegende Teil der in der Errichtungserklärung angeführten Grundstücke dürfe aus grundverkehrsrechtlichen Gründen ohne grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht ins Eigentum der S. übertragen werden. Eine derartige grundverkehrsbehördliche Genehmigung sei nie vorgelegen. Bedingt durch den weiteren aktenkundigen Ablauf der Geschehnisse sei die S. nicht Eigentümer auch nur eines einzigen Grundstückes geworden.

Selbst wenn man hinsichtlich der restlichen Grundstücke (nach Ansicht des Bw. zu Unrecht) auf die Widmung abstellen wollte, würde es nicht ausreichen, zu argumentieren, dass nicht für alle Grundstücke hinsichtlich deren Einbringung eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung erforderlich gewesen wäre. Ein „Herausklauen“ der "genehmigungsfreien" Grundstücke wäre selbst unter Zugrundelegung dieser (falschen) Rechtsansicht in concreto unzulässig. Wollte man für jedes einzelne Grundstück eine gesonderte Beurteilung anstellen (dh für jedes Grundstück gesondert zu prüfen, ob es wirksam zur Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer mit seinem Nettowert herangezogen werden könne), so käme man in einen unauflösbaren Widerspruch dazu, dass als Sacheintage ein Liegenschaftsgesamtkomplex gewidmet worden wäre, woraus sich zwingend ergebe, dass dann wenn auch nur ein Grundstück aus Rechtsgründen nicht eingebracht werden könne oder bis zum für die Gesellschaftsteuer maßgeblichen Stichtag nicht eingebracht worden wäre, nicht ein aliquoter Teil die Bemessungsgrundlage bilde. Es komme vielmehr insoweit überhaupt nicht zum Gesellschaftsteueranfall, weil die (komplex) übernommene Verpflichtung des Gesellschafters eben nicht erfüllt werden könne und auch nicht erfüllt worden wäre. Der subsidiäre Grundsatz Teilnichtigkeit-Restgültigkeit komme hier von der Parteienabsicht her hier nicht in Frage.

Eine „Teilerfüllung“ einer Sacheinlage sei im Gesellschaftsrecht nicht vorgesehen. § 10a GmbHG betreffe einen anderen Sachverhalt. Der Liegenschaftskomplex sei daher auch aus diesen Gründen für die Ausmittlung der Gesellschaftsteuer anlässlich der Gründung ohne rechtliche Relevanz.

Beantragt wurde die ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein. Darin erklärte der Bw. das gesamte Vorbringen der Primärschuldnerin zu seinem eigenen Vorbringen.

Auf Grund eines telefonischen Ersuchens übermittelte der Bw. mit Urkundenvorlage vom 26. September 2007 Kopien von folgenden Kaufverträgen, mit welchen der Bw. einen Teil der einbringungsgegenständlichen Grundstücke erworben hatte, jeweils mit dem Bemerken, dass eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung erforderlich wäre (und sei):

Kaufvertrag vom 28. Mai 1984 betreffend EZ 42 und EZ 44 GB L.

Kaufvertrag vom 26. Februar 1984 betreffend EZ 1101 GB L.

Kaufvertrag vom 22. August 1985 betreffend EZ 361 GB L.

Kaufvertrag vom 15. Juli 1996 betreffend EZ 361 GB L.

Nachtrag vom 12. Juli 1984 zum "Kaufvertrag vom 23./26. Februar 1984" betreffend EZ 531 GB L.

Kaufvertrag vom 22. April 1991 betreffend EZ 799 GB L..

Hinsichtlich der übrigen Grundstücke erklärte der Bw., dass eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erforderlich gewesen sei.

Die Urkunden über die seinerzeitigen Erwerbe sind mit Zustimmungsvermerken der Grundverkehrsbehörde nach § 1 GVG 1973 versehen bzw. ist in einem Fall (Kaufvertrag vom 15. Juli 1996 betr. EZ 361) ein Bescheid über eine Genehmigung nach § 9 StmkGVG 1993 beigelegt.

Anlässlich der am 8. Jänner 2008 vor dem Unabhängigen Finanzsenat stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde dem Bw. vorgehalten, dass entsprechend seiner Urkundenvorlage folgende Grundstücke von einer Genehmigungspflicht betroffen wären:

EZ 42	238/8	landw. genutzt	991 m2
	229 MP 14	Baufläche	142 m2
EZ 44	245/11	landw. genutzt	1131 m2
	246/10	landw. genutzt	1014 m2
EZ 1101	246/2	landw. genutzt	224 m2
		Wald	464 m2
	279/2	Wald	306 m2
	280/1	landw. genutzt	107 m2
	280/3	landw. genutzt	76 m2
	280/4	landw. genutzt	331 m2
	280/5	landw. genutzt	5901 m2
EZ 1120	225/2	landw. genutzt	365 m2
		Wald	19461 m2
EZ 361	225/1	landw. genutzt	3311 m2
	225/4	landw. genutzt	1414 m2
	225/5	landw. genutzt	3014 m2
		Wald	390 m2
EZ 531	1646	Wald	2538 m2
EZ 799	232/1	landw. genutzt	2067 m2
		sonstige	355 m2
	232/5	Baufl.	28 m2
		landw. genutzt	3557 m2

Weiters hielt der Unabhängige Finanzsenat dem Bw. sowie der S. unter Hinweis auf Pkt. Dreizehn der Errichtungserklärung vom 11. November 2004, des am 1. Dezember 2004 beim Firmenbuch eingereichten Antrages um Neueintragung und des Gesuchs um grundverkehrsbehördliche Genehmigung bzw. um Ausstellung einer Negativbestätigung vom 7. April 2005 ua. Folgendes vor:

"Dazu ist zu sagen, dass die Bw. offensichtlich nicht von einer Genehmigungspflicht ausgegangen sind.

Entgegen der Bestimmung des § 7 Abs. 1 StmkGVG erfolgte der Antrag um Genehmigung um mehrere Monate verspätet und erst nachdem der Geschäftsführer die freie Verfügung über die Sacheinlage gegenüber dem Firmenbuch bestätigte.

Eine Begründung im Sinne des § 7 Abs. 2 StmkGVG ist nicht zu erkennen.

Nach Ansicht des UFS wäre eine Genehmigung auf Grund der Bestimmung des § 10 Abs. 1 StmkGVG auch gar nicht zu erwarten gewesen, da Gegenstand des Unternehmens der S. ein gewerblicher Grundstückshandel war.

Aus der Tatsache, dass die Erwerbe der Liegenschaften durch den einbringenden Gesellschafter seinerzeit von der Grundverkehrsbehörde genehmigt wurden, kann nicht geschlossen werden, dass die gegenständliche Errichtungserklärung genehmigungspflichtig gewesen wäre.

Aus den vorgelegten Urkunden ist nicht zu schließen, dass auch nur eine der Liegenschaften einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb gewidmet war. Auch waren danach weder die Verkäufer noch die Käufer Land- oder Forstwirte.

So geht im Gegenteil aus dem Kaufvertrag vom 23. Februar 1984 aus § 9 hervor, dass es sich dabei um keine dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewidmete Fläche handelt.

Aus dem Nachtrag zu diesem Kaufvertrag betreffend das Grundstück Nr. 1646 L. zeigt sich, dass zumindest ein Teil der Liegenschaften zur A. L. Gen.m.b.H. (Familie M.) gehörte, und schon allein deshalb nicht zu vermuten ist, dass es sich dabei um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne des StmkGVG handelt.

Lt. Bewertungsgutachten der bs consult vom 11. März 2005, (ErfNr-Akt S 83ff) war die EZ 42 und die EZ 779 als Bauland "Allgemeines Wohngebiet", die EZ 44 und die EZ 1101 als Vorbehaltsfläche allgemeines Wohngebiet, die EZ 1120 und die EZ 361 als Freilandfläche (landw. genutzt und Waldfläche) und die EZ 531 als Freifläche/Wald gewidmet.

Bemerkt wird, dass das Bewertungsgutachten im Zuge des Gesellschaftsteuerverfahrens vorgelegt wurde und daher den Parteien als bekannt vorausgesetzt wird.

Weiters ist darauf zu verweisen, dass sich sämtlich von den Bw. als genehmigungspflichtig dargestellten Grundstücke mit Ausnahme des Quellgrundes EZ 531 GrStNr. 1646 Wald (siehe ErfNr Akt S 95 und 219 ff) im unmittelbaren Umfeld des von Dr. G seit 1992 betriebenen . L. in der MP 18 befinden (siehe www... und Digitaler Atlas Steiermark samt Luftbilder).

Dieses .. liegt lt. www... in einer Parklandschaft.

Dass Dr. G seinerzeit diese Grundstücke erworben hat, um diese in einer für die Land- und Forstwirtschaft typischen Weise zu nutzen, ist nicht glaubhaft. Vielmehr ist davon auszugehen, dass Dr. G diese Grundstücke für gewerbliche Zwecke als Erholungsgebiet erworben hat und diese Grundstücke zum Zeitpunkt der Einbringung einer nachhaltigen typischen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung bereits entzogen waren.

Im gegebenen Fall käme lediglich eine Genehmigung nach dem ersten Abschnitt des StmkGVG in Frage.

Eine Genehmigungspflicht kommt für die gegenständliche Errichtungserklärung nur dann in Frage, wenn dieser Rechtsvorgang zumindest ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück im Sinne des § 2 Abs. 2 StmkGVG betrifft und es sich dabei nicht um ein unter § 6 StmkGVG fallendes Grundstück handelt.

Bemerkt wird, dass im gegebenen Fall weder offengelegt wurde, zu welchem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb die Grundstücke gehören sollen, was auch die Offenlegung der vertraglichen Beziehungen zum Betriebsinhaber beinhalten würde, noch wurden detaillierte Angaben über die Nutzung der Liegenschaften gemacht, auf Grund welcher beurteilt werden könnte, ob diese in einer für die Land- und Forstwirtschaft typischen Weise genutzt werden.

Weiters wurde eine Genehmigungspflicht bezüglich Grundstücke geltend gemacht, obwohl auf Grund deren Widmung gar keine Genehmigungspflicht in Frage kommt. Entsprechend oa. Sachverhaltswürdigung ist grundsätzlich davon auszugehen, dass keines der eingebrachten Grundstücke in den sachlichen Geltungsbereich des § 2 StmkGVG fällt. Allenfalls käme auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes für das Quellgrundstück EZ 531 L. eine Genehmigungspflicht in Frage, womit § 6 StmkGVG anzuwenden gewesen wäre".

In einer Bekanntgabe vom 31. Jänner 2008 erklärte der Bw., dass er wegen einer in seinem Eigentum stehenden Landwirtschaft in W. persönlich als Landwirt erfasst sei. Bei der verfahrensgegenständlichen EZ 1120 handle es sich um eine forstwirtschaftlich genutzte Fläche, die durch ihn selbst (als Landwirt der Grundstücke in W..) solcherart genutzt werde. Die Wiesenflächen der EZ 44, EZ 1101 und EZ 1004 würden von Franz B. Landwirt, Hauptstraße 44, 8xxx L., landwirtschaftlich genutzt.

Auch das Quellgrundstück EZ 531 werde land- und forstwirtschaftlich genutzt. Es bestehe an den Quellen, die sich im gegenständlichen Areal befinden Nutzungsrechte zweier Nachbarn. Aus der Antwort des Bezirkshauptmanns vom 8. Februar 2007 ergebe sich, dass der Bescheid ohne Antragszurückziehung für die S. positiv aufgefallen wäre, dass heißt, dass eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt worden wäre.

Diese Antwort sei zur Frage des Finanzamts vom 16. Jänner 2007 ergangen, ob vielleicht eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erforderlich wäre. Damit sei diese Vermutung verneint worden.

Bei der ohne weitere Begründung entgegen der Urkundenvorlage vom 26. September 2007 ins Treffen geführten Liegenschaften der EZ 1004 handelt es sich lt. Bewertungsgutachten vom 11. März 2005 um eine im Bauland "Allgemeines Wohngebiet" gelegene und voll aufgeschlossene Liegenschaft mit einer Grundfläche von 3.571 m². Der Verkehrswert für die einbringungsgegenständlichen 3/5 Anteile beträgt lt. Errichtungserklärung € 235.690,00.

Die Liegenschaften der EZ 44 (GrstNr. 245/11 , 246/10) und EZ 1101 (GrstNr. 246/2, 297/2 280/1, 280/3, 280/4 und 280/5) sind lt. Bewertungsgutachten vom 11. März 2005 als "Vorbehaltsfläche Allgemeines Wohngebiet" – "L(WA)" gewidmet und voll aufgeschlossen.

Da aus einem, dem Bewertungsgutachten angeschlossenen Auszug aus der Digitalen Katastermappe vom April 2003 zu schließen war, dass es sich auch bei diesen Liegenschaften bereits zu diesem Zeitpunkt zumindest überwiegend um vollwertiges Bauland Allgemeines Wohngebiet handelte, erfolgte eine diesbezügliche Rückfrage beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung.

Diese ergab, dass entsprechend dem seit 31. Juli 2002 rechtskräftigen Flächenwidmungsplan der Marktgemeinde L. die Grundstücke 245/11, 246/10, 280/1, 280/3, 280/4 und 280/5, also bereits vor dem November 2004, als vollwertiges Bauland "Allgemeines Wohngebiet" und nicht mehr als Aufschließungsgebiet (L(WA)) gewidmet waren.

Bei den restlichen Grundstücken 246/2 und 297/2 handelt es sich nicht um Wiesenflächen, sondern um kleine bewaldete Grundstücke, die als Freifläche (Wald) gewidmet wurden.

Auf Grund eines telefonischen Ersuchen betreffend die Landwirtschaft in W. erklärte der Bw. gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat in seiner Bekanntgabe vom 7. Februar 2008, dass es sich bei den landwirtschaftlichen Liegenschaften, die in seinem Eigentum stünden, um die Liegenschaften EZ 116, 1588, 1416 und 789 je Grundbuch W. handle.

Dieser Eingabe wurden die bezug habenden Grundbuchsauszüge, eine Beitragsvorschreibung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern an den Bw. sowie eine Geländeaufnahme angeschlossen.

Aus diesen Unterlagen ergibt sich, dass der Bw. diese Liegenschaften in den Jahren 1989 bis 1999 sukzessive erworben hat, dass es sich bei diesen Liegenschaften um zusammenhängende Flächen die zum Teil aus Wald und zum Teil aus unbebautem Grünland bestehen, handelt.

Diese Flächen umschließen das bebaute Grundstück 381/4 ein, welches aber lt. aktuellem Grundbuchsstand der N. GmbH gehört, welche diese Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 27. Juli 1989 erworben hat.

Mit der Vorladung zur Fortsetzung der mündlichen Berufungsverhandlung am 22. April 2008 wurde das persönliche Erscheinen des Bw. zwecks Auskunftserteilung zur Nutzung (Bewirtschaftung) der einbringungsgegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke sowie zu allfälligen Nutzungsvereinbarungen betreffend diese Grundstücke, den Nutzungsberechtigten und deren Betriebe, zur Nutzung (Bewirtschaftung) der Landwirtschaft in W. sowie zu allfälligen Nutzungsvereinbarungen (Pacht und Verpachtung etc.) betreffend diese Landwirtschaft, zu den Erklärungen gegenüber der Grundverkehrsbehörde, zur Flächenwidmung etc., erbeten. Weiters wurde in der Vorladung darauf hingewiesen, dass nach ha. Aktenlage die Wiesenflächen der EZ 44, 1101 und EZ 1004 bereits vor der Gesellschaftsgründung als Bauland gewidmet waren.

In der mündlichen Verhandlung am 22. April 2008 verwies der UFS zur Bekanntgabe vom 31. Jänner 2008 auf das Bewertungsgutachten vom 11. März 2005 und auf das E-Mail des Amtes der Stmk. Landesregierung vom 21. Februar 2008 und stellte fest, dass sämtliche lt. Bekanntgabe vom 31. Jänner 2008 von Franz B. landwirtschaftlich genutzten Grundstücke zum Zeitpunkt der Gründung der S. bereits als Bauland "Allgemeines Wohngebiet" gewidmet waren.

Zum "Betrieb" in W. hielt der UFS dem Bw. vor, dass es sich nach ha. Recherchen dabei lediglich um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ohne Hofstelle handle, welche als

Pferdeweide genutzt werden würden. Die Entfernung zwischen den Grundstücken in W. und in der L. betrage 17,7 km.

Zum Ersuchen um Vorlage allfälliger Urkunden über Nutzungsvereinbarungen in der Vorladung vom 1. April 2008 erklärte der Vertreter des Bw., dass Urkunden über Nutzungsvereinbarungen keine vorlägen.

Zum Quellengrund Grundstück 1646 L. erklärte der Bw., dass der wirtschaftliche Nutzen dieses Grundstückes im Wesentlichen in den Quellen bestehe. Die Bewirtschaftung des Waldes erfolge von ihm selbst. Es bestünden Lieferverpflichtungen hinsichtlich des Wassers für eine Villa und einen „Quellenhof“. In beiden Fällen handele es sich um Private.

Der Vertreter der Bw. verwies darauf, dass der Bw. sich um die Wasserrechte für diese Quellen bemüht habe und in diesem Zusammenhang auch ein Nachbargrundstück von der V. angekauft worden sei, welches grundverkehrsbehördlich nach § 8 StmkGVG genehmigt worden sei.

Eine Kopie des Kaufvertrages vom 7. Februar 2008 wurde der Niederschrift beigelegt.

Zu den im Umfeld des . L. gelegenen, zum Freiland gehörigen Grundstücke 225/*, 246/2, 279/2 L. (lt. Flugbilder GIS Steiermark sind diese Grundstücke mit Baumbestand)) erklärte der Bw., dass die bewaldeten Flächen in seiner persönlichen Betrachtungsweise und Obhut stünden und von ihm versorgt werden würden. Der Bw. beauftrage erforderlichenfalls - je nach Dringlichkeit des Falles - den örtlichen Landwirt Herrn K, vulgo B., einen bekannten Landwirt aus der Obersteiermark, der in Graz Forstwirtschaft studiere oder den Herrn Z., der die Hofstelle zu seinen Grundstücken in W. innehabe.

Weiters gab der Bw. an, dass er zwar keine schulische land- und forstwirtschaftliche Ausbildung habe, sich aber autodidaktisch umfassend mit land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten beschäftige.

Die hier gegenständlichen Waldgrundstücke hätten keine kurativen Aufgaben und stünden nicht in Bezug zur Privatklinik. Die im Prospekt als Park beschriebenen Grundstücke seien die, die Dr. G GmbH gehörten (ca. 35.000 m²). Die H N. GmbH sei die Betreiberin. Die Nutzung der hier gegenständlichen forstwirtschaftlichen Grundstücke erfolge forstwirtschaftlich typisch (Bestanderhaltung, Aufforstung, Schlag).

Zu seiner land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit in W. erklärte der Bw., dass die in seinem Eigentum stehenden Grundstücke selbst über keine Hofstelle verfügten. Die Hofstelle befände sich innerhalb seiner Grundstücke, gelegen im Eigentum der N. GmbH (Tochter der SL. GmbH). Dies sei seinerzeit deshalb so gemacht worden, weil die N. GmbH ein Heim betreibe und diese Hofstelle für Therapiezwecke für geistig Behinderte (leichte land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit) gedacht gewesen sei und teilweise auch so benützt worden sei.

Betriebsführer der Hofstelle sei Herr Z.. Zur Zeit habe Herr Z. dort eine Pferdehaltung (Island-Pferde).

Die landwirtschaftlichen Grundstücke, die im Eigentum des Bw. stehen, würden von Herrn Z. bewirtschaftet und zwar einerseits für seinen Betrieb und andererseits im Auftrag des Bw.. Die Nutzung durch Herrn Z. erfolge lediglich in Form kurzfristiger Bittleihen, da sich der Bw. jederzeit die landwirtschaftliche Nutzung vorbehalten möchte.

Die forstwirtschaftliche Nutzung in W. erfolge entsprechend den Anweisungen des Bw. in Absprache mit Herrn Z.. Die Durchführung der Arbeiten werde meistens Herrn Z. übertragen. Es handele sich hier um einen typischen Wald, der auch typisch forstwirtschaftlich genutzt werde.

Derzeit würde bereits mit einem Stallbau neu, neben bzw. anstatt der Hofstelle der N. GmbH begonnen. Dieser Stall befinde sich auf dem Grundstück des Bw.. Die Nutzung des Stalles sei für Rinder gedacht.

Ein Teil der Maschinen mit denen die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke des Bw. bewirtschaftet werden, gehöre dem Bw., ein anderer Teil gehöre Herrn Z.. Genutzt würden die Maschinen von Herrn Z..

Abschließend erklärt der Bw. zu den Angaben betreffend die Grundstücke in der L. im Wesentlichen, dass die Verhältnisse im November 2004 im Detail gleich gewesen wären.

Zur Darstellung gegenüber der Grundverkehrsbehörde gab der Bw. an, dass über die seinerzeitigen Anträge bei der Grundverkehrsbehörde hinaus keine weiteren Erklärungen von ihm, der S. bzw. der V. erfolgten. Der Bw. habe gegenüber der Grundverkehrsbehörde keine über die Anträge hinaus gehenden Erklärungen über die Eigenschaft der einbringungsgegenständlichen Grundstücke getätigt.

Auf Befragen seines Vertreters erklärte der Bw., dass er seinerzeit aufgrund der Einbringung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (neben anderen Grundstücken) von einer genehmigungspflichtigen Erklärung ausgegangen sei.

Der Vertreter der Amtspartei verwies darauf, dass die V. denselben Unternehmensgegenstand habe wie die S..

Dazu legte das FAG zwei Ersuchen um Ergänzung des FA Graz-Umgebung vom 25. Juli 2005, eine Vorhaltsbeantwortung der V. vom 11. August 2005 und den Notariatsakt vom 14. April 2005 in Kopie bzw. letzteren in Teilkopie vor.

Der Vertreter des Bw. erklärte dazu, dass es sich dabei offenkundig um Fragen nach dem NeuFöG handele und keine Fragen aufgeworfen worden seien, die für eine grundverkehrsbehördliche Beurteilung von Bedeutung seien. Auch die Antworten seien

grundverkehrsbehördlich irrelevant. Ganz abgesehen davon, dass es eine andere Gesellschaft betreffe.

Der Vertreter der Amtspartei erklärt dazu, dass im Rahmen von Erklärungen des Bw. im Zuge dieser Verhandlung auch erwähnt worden sei, dass die S. lediglich wegen einer haftungsrechtlichen Bestimmung gelöscht worden sei und die V. die Fortführung dieser Gesellschaft sei, wogegen der Bw. einwendete, damit lediglich dargestellt zu haben, warum die S. gelöscht worden sei.

Eine weitere Stellungnahme der Parteien erfolgt nicht.

Lt. der vom FAG vorgelegten Schriften erklärte die V. in ihrer an das Finanzamt Graz-Umgebung gerichteten Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2005, dass die V. entsprechend dem Betriebsgegenstand des Gesellschaftsvertrages ausschließlich den Zweck verfolge, die eingebrachten Liegenschaften gewerbsmäßig einer Verwertung zuzuführen, dh. zu verkaufen. An eine reine Vermögensverwaltung im Sinne des § 28 EStG sei somit nicht gedacht.

Zu den Betätigungen des Bw in den letzten 15 Jahren hinsichtlich der einzelnen eingebrachten Grundstücke erklärte die V. lt. der Vorhaltsbeantwortung nach Rücksprache mit dem Bw, dass die Liegenschaften ohne Gebäude weder vermietet noch verpachtet worden seien. Die Wiesen würden von Bauern gemäht werden, die sich dafür das Heu behielten.

Mit Berufungsentscheidung vom 4. Juni 2008, GZ. RV/2518-W/07, wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass es sich bei der Errichtungserklärung nicht um einen genehmigungspflichtigen Rechtsvorgang handle und dass die zu bewirkende Gegenleistung zum Zeitpunkt der Eintragung der S. ins Firmenbuch in dem vom FAG festgestelltem Ausmaß bereits festgestanden sei, da der Bw. als Geschäftsführer der S. bereits vor deren Eintragung ins Firmenbuch über die Sacheinlage habe frei verfügen können und diese Gegenleistung auch schon bewirkt gewesen sei.

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates erhob der Bw. Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

In der Beschwerde wendete der Bw. ua. ein, dass die Sacheinlage gar nicht erbracht worden sei und deshalb nicht Eingang in die Bemessungsgrundlage finden könne.

Dazu verwies der Bw. auf das Urteil des BFH vom 22.7.1987, I R 74/85 in welchem dieser die Ansicht vertreten hat, dass als Gegenleistung für den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten nach dem dKVStG 1972 nur der Teil der Einlage behandelt wird, der bis zur Gründung der Kapitalgesellschaft erbracht wird, wozu die Übertragung nur des wirtschaftlichen Eigentums nicht ausreiche

und erklärte weiters zur Feststellung im angefochtenen Bescheid, dass die Gegenleistung

schon „bewirkt“ gewesen sei, dass in der Errichtungserklärung eine „Übergabe-/Übernahme“-formulierung fehle, und hilfsweise das Vorliegen einer tatsächlichen Übergabe bestreite. Die diesbezügliche Aussage im angefochtenen Bescheid sei ohne Deckung im Sachverhalt erfolge.

Die § 10-Erklärung sei aus den im Sachverhalt dargestellten Umständen inhaltlich – natürlich nicht vorsätzlich – unrichtig. Die Rechtsansicht des angefochtenen Bescheides, dass auf Grund einer unrichtigen § 10 Erklärung „die Sacheinlage bewirkt war“, sei inhaltlich rechtswidrig. Eine Bindung der Abgabenbehörde an die Entscheidung des Firmenbuchgerichtes bestehe nicht, da keine Tatbestandskongruenz bestehe.

Zur Feststellung im angefochtenen Bescheid, dass es zur Betriebseigenschaft der forstwirtschaftlichen Grundstücke in Laßnitzhöhe an der ertragsfähigen Größe dieser Grundstücke mangle, meint der Bw., dass die vom UFS zitierten Entscheidungen andere Fragen betroffen hätte. Es ginge dort um die Lebensfähigkeit eines forstwirtschaftlichen Betriebes bzw um die Frage, ob ein wirtschaftlicher Ertrag aus einem künftigen land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz als Betrieb zu erwarten sei und nicht um die Frage des Vorliegens eines Betriebes schlechthin.

Die Berufungsentscheidung wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.10.2010, 2008/16/0088, 0089 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, wozu der Verwaltungsgerichtshof ausführte, dass die Gesellschaftsteuer jeweils nur von der tatsächlich geleisteten Einlage zu berechnen sei. Dies entspreche dem Text des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG, der von der „Bewirkung“ der Gegenleistung spreche.

Der angefochtenen Bescheid sei bereits mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes belastet, da die belangte Behörde die Sacheinlage deshalb für bewirkt angesehen habe, weil der Bw. als Geschäftsführer der S. eine entsprechende „§10-Erklärung“ abgegeben habe, ohne dass die belangte Behörde dazu festgestellt habe, dass entsprechende Rangordnungsbeschlüsse betreffend die die Sacheinlage darstellenden Liegenschaften vorgelegen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass die S. auf Grund der oben dargestellten Errichtungserklärung vom 11. November 2004 am 25. März 2005 in das Firmenbuch eingetragen worden ist, mit Beschluss vom 14. April 2005 aufgelöst und in der Folge im Firmenbuch gelöscht wurde, dass vom Bw. als Gründer und Alleingesellschafter eine Bareinlage € 18.000,00 erbracht wurde und dass als Sacheinlage Grundstücke mit einem Verkehrswert von € 7.239.690,00 einzubringen waren, aber diese Sacheinlage nie im Grundbuch durchgeführt wurde.

Weiters steht fest, dass die im Umfeld des . L. gelegenen, zum Freiland gehörigen Grundstücke 225/*, 246/2, 279/2 L. vom Bw. in forstwirtschaftlich typischer Weise genutzt wurden.

Zuzüglich der ebenfalls bewaldeten und im Freiland gelegenen Grundstücke 255/1, 4 und 5 sowie der Grundstücke 246/2, 279/2 und dem Quellengrundstück ergibt das eine vom Bw. forstwirtschaftlich genutzte Waldfläche von ca 3 Hektar.

Dies ergibt sich auf den oben dargestellten Unterlagen und den Erklärungen des Bw. bzw. der S..

Zur Haftungsinanspruchnahme:

Auf Grund des § 9 Abs. 2 Z 1 KVG haftet für die Gesellschaftsteuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten der Erwerber.

Das Rechtsinstitut der Haftung dient der Verstärkung und Sicherung des Abgabenanspruchs. Haftung bedeutet nach den Vorschriften des Steuerrechts das Entstehen müssen für eine fremde Schuld (vgl. VwGH 20. 4. 1989, 89/16/0009, 0010, 0011).

Gemäß § 224 Abs. 1 erster Satz BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

Die, die Gesellschafterhaftung nach § 9 Abs. 2 Z 1 KVG sachlich rechtfertigende Rechtsbeziehung zwischen der Kapitalgesellschaft als Eigenschuldner und dem leistenden Gesellschafter als Haftungspflichtigen ergibt sich aus ihrer gemeinsamen Beteiligung an dem die Gesellschaftsteuerpflicht begründenden ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten an der S. anlässlich deren Gründung.

Dem gegenständlichen "Abgabenbescheid und Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG" ist ein an die Eigenschuldnerin ergangener Abgabenbescheid nicht vorangegangen.

Das entsprechende Leistungsgebot wurde jedoch nachträglich an die Eigenschuldnerin mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 31. Dezember 2007 als Gesamtschuldnerin gerichtet.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, welche sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten hat, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Das Ermessen ist bei der Haftung nach § 9 Abs. 2 KVG im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben. Es ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden wird vor allem dann vorliegen, wenn die Abgabenschuld vom Eigenschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

Im Hinblick darauf, dass die Eigenschuldnerin am 23. April 2005 nach durchgeführter Liquidation im Firmenbuch gelöscht wurde, und eine Entrichtung der Gesellschaftsteuer durch die Eigenschuldnerin somit nicht zu erwarten war uns ist, waren zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme durch das FAG die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. wegen Einbringungsschwierigkeiten bei der Eigenschuldnerin hinsichtlich der Gesellschaftsteuer in Höhe von € 180,00 für die unbestritten vom Bw. geleistete Bareinlage jedenfalls gegeben und es sind diese Voraussetzungen auch weiterhin gegeben, wozu bemerkt wird, dass diese Gesellschaftsteuer zwischenzeitig bereits vom Bw. entrichtet wurde.

Einwendungen gegen die Haftungsinanspruchnahme an sich erfolgten nicht. Der Bw. wendet sich lediglich gegen die Höhe der Inanspruchnahme.

Zum Abgabenanspruch:

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer.

Auf Grund des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Das Kapitalverkehrsteuergesetz enthält keine Bestimmungen über das Entstehen der Abgabenschuld; es ist daher von der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO auszugehen. Danach entsteht die Gesellschaftsteuerschuld bei einer Neugründung einer Kapitalgesellschaft mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte; dies ist im Beschwerdefall mit der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch erfolgt (siehe VwGH 28. Juni 2007, 2006/16/0020).

Fraglich ist im gegebenen Fall, in welchem Umfang die Einlagen, im Besonderen die Sacheinlage bereits bewirkt war, was jedenfalls dann nicht der Fall ist, wenn die gegenständliche Errichtungserklärung auf Grund des § 29 StmkGVG einer Genehmigung bedurfte.

Auf Grund des § 29 StmkGVG darf ein Rechtsgeschäft, welches einer verwaltungsbehördlichen Genehmigung (ua. §§ 8, 9, 11) bedarf, solange nicht durchgeführt werde, als die

Genehmigung nicht erteilt ist.

Objekt der behördlichen Genehmigung ist das Titelgeschäft, welches zwar gewisse Vorwirkungen entfaltet, jedoch noch keine Vollwirksamkeit aufweist und daher insbesondere keine Erfüllungsansprüche gewährt (siehe dazu Steiner, Grundverkehrsbehördliche Genehmigung und Bindungslehre, JBl 1996).

Die Grundverkehrsbeschränkung durch das Erfordernis einer Genehmigung bzw. Erklärung stellt eine aufschiebende Bedingung dar (OGH 12.12.1990, 8 Ob 665/89). Nach dem StmkGVG sind allerdings nur diejenigen Rechtserwerbe aufschiebend bedingt, bei denen eine Genehmigung bzw. Erklärung erforderlich ist; nicht jedoch Rechtserwerbe, bei denen eine Negativbestätigung erforderlich ist. Letztere werden sofort wirksam. Gleichwohl dürfen Rechtserwerbe, die von der Genehmigungs- oder Erklärungspflicht ausgenommen sind, nur nach Vorlage der Negativbestätigung verbüchert werden, siehe dazu § 30 Abs. 1 bis 3 (Schneider, Österreichisches Grundverkehrsrecht¹⁰, Anm. 2.zu § 29 StmkGVG, S 40).

Bedurfte die Errichtungserklärung tatsächlich einer Genehmigung nach § 8, 9 oder 11 StmkGVG - im gegebenen Fall kommt lediglich eine Genehmigung nach dem I. Abschnitt des StmkGVG in Betracht -, dann konnte die Sacheinlage vor einer Genehmigung nicht bewirkt werden, zumal dann die Sacheinlageverpflichtung einer Rechtsbedingung unterlag die auf Grund des § 29 StmkGVG der Erfüllung entgegenstand (vgl. VwGH 8.9.1988, 87/16/0169 und 20.2.2003, 2002/16/0107).

Die Sachleistung muss gemäß § 10 Abs. 1 letzter Satz GmbHG sofort in vollem Umfang bewirkt werden und hat gemäß § 10 Abs. 3 GmbHG im Zeitpunkt der Registrierung der Gesellschaft deren Geschäftsführern zur freien Verfügung zu stehen. Als Gegenstand einer Sacheinlage kommt daher nur in Frage, was den soeben erwähnten Anforderungen des § 10 GmbHG genügen kann.

Sieht der Sacheinlage die Übereignung des Eigentum an Liegenschaften vor, so reicht ein bloß obligatorischer Anspruch auf Übereignung nicht aus (siehe dazu OGH vom 15.12.1992, 50b1602/92).

So lange eine erforderliche Genehmigung der Grundverkehrsbehörde aussteht, können die Liegenschaften den Geschäftsführern der aufnehmenden Gesellschaft nicht zur freien Verfügung stehen.

Liegenschaften sind ungeachtet außerbücherlicher Veräußerung und Besitzübergabe während des Verfahrens zur grundverkehrsbehördlichen Genehmigung Vermögen des Verkäufers (siehe OHG vom 9.11.1978, 6 Ob 729/78).

Wird anlässlich einer Sachgründung oder Kapitalerhöhung ein Grundstück in eine Gesellschaft eingelegt und erlangt die Gesellschaft nicht die grundverkehrsbehördlichen Wirksamkeitsvoraussetzung für den Grunderwerb, so berührt das in der Regel hingegen weder das Zustandekommen des Gesellschaftsvertrages bei einer Sachgründung noch die Gültigkeit der Kapitalerhöhung. Durch einen Sacheinlagevertrag wird nämlich die Einlageverpflichtung eines Gesellschafters als solche nicht tangiert, der Gegenstand der Einlageverpflichtung wird bloß von einer Geldleistung auf eine Sachleistung modifiziert. Folge der Nichterlangung der grundverkehrsrechtlichen Wirksamkeitsvoraussetzung zum Erwerb der Sacheinlage ist daher bloß ein Rechtsmangel der Sacheinlage und nicht des Anteilserwerbs. Der zur Einlage verpflichtete Gesellschafter schuldet statt der Sachleistung als Wertausgleich Geld. Anderes gilt bloß dann, wenn die Wirksamkeit der Sacheinlage *conditio sine qua non* für die Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung war (Schneider, Handbuch österreichisches Grundverkehrsrecht, Zivilrechtliche Bestimmungen, S 409; siehe auch OGH 15.12.1992, 5 Ob 1602/92 zum Bewirken der Sacheinlage gemäß § 10 GmbHG).

War die Errichtungserklärung genehmigungspflichtig, so war jedenfalls mit Zurückziehung des Antrages auf grundverkehrsbehördliche Genehmigung und mit der Löschung der S. gewiss, dass eine solche Genehmigung nicht mehr erfolgen würde.

Zur Vorfrage, ob die Errichtungserklärung nach dem StmkGVG genehmigungspflichtig gewesen wäre, ist Folgendes zu sagen:

Das Steiermärkische Grundverkehrsgesetz lautet auszugsweise wie folgt:

"Zielsetzung § 1

Ziel der Bestimmungen dieses Abschnittes ist es, die Grundlagen für einen leistungsfähigen Bauernstand entsprechend den strukturellen und natürlichen Gegebenheiten des Landes oder für leistungsfähige land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu erhalten.

Sachlicher Geltungsbereich § 2

(1) Die Bestimmungen dieses Abschnittes gelten für Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die land- und forstwirtschaftliche Grundstücke betreffen. (2) Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke sind Grundstücke, die in einem rechtswirksamen Flächenwidmungsplan nach dem Steiermärkischen Raumordnungsgesetz als Freiland, einschließlich der Freiland-Sondernutzungen, als Aufschließungsgebiet oder als Dorfgebiet ausgewiesen sind, sofern sie im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in einer für die Land- und Forstwirtschaft typischen Weise genutzt werden. Die Bezeichnung eines Grundstückes im Grundsteuer- oder Grenzkataster allein ist für dessen Beurteilung als land- und forstwirtschaftliches Grundstück nicht maßgebend.

(3) Bestehen Zweifel, ob es sich um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück handelt, hat die Grundverkehrsbehörde auf Antrag der Vertragspartei, die Rechte nach § 5 erwerben soll, darüber mit Bescheid zu entscheiden.

Räumlicher Geltungsbereich § 3

.....

Genehmigungspflichtige Rechtsgeschäfte § 5

(1) Folgende Rechtsgeschäfte sind genehmigungspflichtig:

- 1. die Übertragung des Eigentums,*

Ausnahmen von der Genehmigungspflicht § 6

(1) Eine Genehmigung ist nicht erforderlich, wenn das Rechtsgeschäft land- und forstwirtschaftliche Grundstücke betrifft, die

- 1. für Zwecke der öffentlichen Verwaltung oder des öffentlichen Verkehrs bestimmt sind,*
- 2. Gegenstand eines Agrarverfahrens sind, ausgenommen jedoch bei Flurbereinigungsverträgen und -übereinkommen nach dem Steiermärkischen Zusammenlegungsgesetz 1982 sowie bei Zuteilung von Rechten nach dem Steiermärkischen Landwirtschaftlichen Siedlungs-Landesgesetz - StLSG 1991,*

6. Teil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind, dessen Gesamtausmaß ein Hektar nicht überschreitet und nicht in einer Vorbehaltsgemeinde (§ 14) liegen.

(2) Die Grundverkehrsbehörde hat auf Antrag der Vertragspartei, die Rechte nach § 5 erwerben soll, zu bestätigen, daß eine Genehmigung nicht erforderlich ist.

(3) Anträge nach Abs. 2 sind binnen einem Monat nach Vertragsabschluß bei der Grundverkehrsbehörde einzubringen. Den Anträgen ist die Vertragsurkunde oder eine beglaubigte Abschrift anzuschließen. Auf Verlangen der Grundverkehrsbehörde sind weitere Urkunden beizubringen, die geeignet sind, Ausnahmen von der Genehmigungspflicht nachzuweisen.

Pflicht zur Einholung der Genehmigung § 7

(1) Wer auf Grund eines genehmigungspflichtigen Rechtsgeschäftes Rechte erwerben soll, hat die Genehmigung binnen einem Monat nach Vertragsabschluß bei der Grundverkehrsbehörde zu beantragen. (2) Der Antrag ist zu begründen; ihm ist die Vertragsurkunde im Original oder eine beglaubigte Abschrift anzuschließen.

Voraussetzung für die Erteilung der Genehmigung § 8

(1) Die Genehmigung ist zu erteilen, wenn 1. das Rechtsgeschäft der Schaffung, Erhaltung und Förderung eines leistungsfähigen Bauernstandes entsprechend den strukturellen und natürlichen Gegebenheiten des Landes oder leistungsfähiger land- und forstwirtschaftlicher Betriebe dient und

2. gewährleistet ist, daß das Grundstück vom Antragsteller selbst und ordnungsgemäß bewirtschaftet wird.

(2) Die Selbstbewirtschaftung setzt zumindest die persönliche Anordnung und Überwachung der land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten sowie die regelmäßige Anwesenheit am Betrieb voraus. Bei ausschließlich forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken wird dem Erfordernis der Selbstbewirtschaftung durch die persönliche Anordnung und Überwachung der forstwirtschaftlichen Arbeiten Genüge getan.

(3) Soll eine juristische Person Rechte nach § 5 erwerben, dann muß

- 1. ihr Zweck auf den Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft ausgerichtet sein und*
- 2. die Selbstbewirtschaftung durch fachlich geeignete Beauftragte erfolgen.*

§ 9

(1) Ein Rechtsgeschäft ist ferner zu genehmigen,

- 1. wenn das Grundstück bergbaulichen, gewerblichen oder industriellen Zwecken dienen oder als Bauland verwendet werden soll und - das öffentliche Interesse an der neuen Verwendung jenes an der Erhaltung der bisherigen Verwendung überwiegt,*
 - die neue Verwendung raumordnungsrechtlichen Zielen nicht widerspricht und*
 - die land- und forstwirtschaftliche Nutzung allfällig verbleibender Grundstücke nicht erheblich erschwert oder unmöglich gemacht wird oder*
- 2. wenn das veräußerte Grundstück einem Betrieb zugehört, der hauptsächlich anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient.*

(2) Liegt ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück in einer Vorbehaltsgemeinde (§ 14),

dann darf eine Genehmigung nach Abs. 1 Z. 1 nur mit der Auflage erteilt werden, daß das Grundstück nicht als Zweitwohnsitz benutzt werden darf.

Nichterteilung der Genehmigung

§ 10

Eine Genehmigung ist jedenfalls zu versagen, wenn zu erwarten ist, daß

- 1. der Erwerber das Grundstück zu dem Zweck erwirbt, um es unmittelbar als Ganzes oder geteilt weiterzuveräußern,*
- 2. Grundstücke nur zur Vermögensanlage erworben werden - es sei denn, daß es sich um eine zweckmäßige Arrondierung handelt - und hiedurch die mögliche Schaffung oder Stärkung eines leistungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verhindert würde oder diese Grundstücke der ihrer Bodenbeschaffenheit entsprechenden land- und forstwirtschaftlichen Bestimmung entzogen würden,*
- 3. sonst Grundstücke ohne zureichenden Grund dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entzogen werden,*
- 4. die im Zuge einer Zusammenlegung oder Flurbereinigung erzielte günstige Bodenbesitzgestaltung ohne stichhaltigen Grund wieder zerstört wird oder*
- 5. die Gegenleistung bei Übernahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder ideeller Miteigentumsanteile eines solchen den Weiterbestand des Betriebes gefährden würde.*

Maßnahmen bei Unabwendbarkeit der Veräußerung § 11

Zivilrechtliche Bestimmungen

Zivilrechtliche Wirkung der Verkehrsbeschränkung § 29

(1) Solange die nach den Bestimmungen dieses Gesetzes erforderliche verwaltungsbehördliche Genehmigung (§§ 8, 9, 11 oder 28) nicht erteilt oder eine erforderliche Erklärung (§ 18) nicht abgegeben wurde, darf das zugrunde liegende Rechtsgeschäft nicht durchgeführt werden; insbesondere ist eine grundbücherliche Eintragung des Rechts nicht zulässig. Die Parteien sind jedoch an das Rechtsgeschäft gebunden. Mit der Versagung der Genehmigung wird das Rechtsgeschäft rückwirkend rechtsunwirksam. (2) Ein Rechtsgeschäft wird auch unwirksam, wenn nicht binnen zweier Jahre nach Ablauf der einmonatigen Frist nach § 31 Abs. 2 das Ansuchen um die verwaltungsbehördliche Genehmigung oder die erforderliche Erklärung nachgeholt wird.

Zulässigkeit der Grundbucheintragung § 30

(1) Ein Recht (§ 5) an einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück (§ 2 Abs. 1) darf im Grundbuch nur eingetragen werden, wenn dem Grundbuchgesuch ein rechtskräftiger Bescheid der Grundverkehrsbehörde beigeschlossen ist, der die erforderliche Genehmigung enthält (§§ 8, 9 oder 11) oder aus dem sich ergibt, daß eine Genehmigung nicht erforderlich ist (§ 6 Abs. 2).

....."

Voraussetzung für eine, die zivilrechtlichen Wirkung der Verkehrsbeschränkung nach § 29

StmkGVG begründende verwaltungsbehördliche Genehmigungspflicht ist, dass das zu Grunde liegenden Rechtsgeschäft ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück im Sinne des § 2 Abs. 2 StmkGVG betrifft.

Dazu müssen bestimmte Voraussetzungen kumulativ vorliegen.

Zum einen muss es sich um ein Grundstück handeln, das in einem rechtswirksamen Flächenwidmungsplan nach dem Steiermärkischen Raumordnungsgesetz als Freiland einschließlich der Freiland- Sondernutzungen, Aufschließungsgebiet oder Dorfgebiet ausgewiesen ist.

Zum anderen muss dieses Grundstück tatsächlich land- und forstwirtschaftlich genutzt werden.

Die Nutzung muss dabei im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in einer für die Land- und Forstwirtschaft typischen Weise erfolgen.

Nicht als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gelten daher einerseits Grundstücke, die nicht im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auf eine für die Land- und Forstwirtschaft typischen Weise genutzt werden und andererseits Grundstücke eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, die nicht typisch für die Land- und Forstwirtschaft genutzt werden (siehe Schneider, Österreichisches Grundverkehrsrecht¹⁰, Anm. 2.zu § 2 StmkGVG, S 6)

Das Steiermärkische Raumordnungsgesetz 1974 unterscheidet zwischen Bauland, Verkehrsflächen und Freiland (§ 22 Abs. 3 Stmk ROG). Innerhalb des Baulandes sind gemäß § 23 Abs. 3 Stmk ROG unter bestimmten Voraussetzungen Grundflächen als Aufschließungsgebiet festzulegen. Auf Grund des Abs. 5 leg.cit. sind im Bauland entsprechend den örtlichen Erfordernissen Baugebiete (zB. reine Wohngebiete, allgemeine Wohngebiete, Dorfgebiete etc.) festzulegen.

Bei in einem Flächenwidmungsplan unter "WA" ausgewiesen Flächen handelt es sich entsprechend der Planzeichenverordnung 2003 der Steiermärkischen Landesregierung (LGBl.Nr 93/2003 und 13/2004) um Bauland "Allgemeines Wohngebiet".

Sämtlichen vom Bw. ins Treffen geführten Wiesenflächen der EZ 44, EZ 1101 und EZ 1004 waren bereits zum Zeitpunkt der Errichtungserklärung als Bauland "Allgemeines Wohngebiet" gewidmet, sodass es sich dabei nicht um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne des Stmk GVG handelt bzw. handelte.

Es handelt sich jedoch bei den Waldgrundstücken im Ausmaß von rund 3 ha um im Freiland gelegene, im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auf eine für die Land- und Forstwirtschaft typischen Weise genutzte Grundstücke, weshalb die Errichtungserklärung genehmigungspflichtig war und die gesamte Sacheinlage nicht bewirkt worden war.

Den entsprechenden Ausführungen des Bw. in seiner Verwaltungsgerichtshofbeschwerde war zu folgen.

Sollte die Bezirkshauptmannschaft Graz-Umgebung mit ihrer Mitteilung an das FAG, dass der Bescheid für die S. ebenso positiv ausgefallen wäre, wie der an die V. gerichtete Bescheid der Grundverkehrsbezirkskommission vom 27. Juni 2005, wäre der Antrag nicht zurückgezogen worden, tatsächlich gemeint haben, dass die Errichtungserklärung von der Genehmigungspflicht nach dem StmkGVG ausgenommen wäre, so kann dieser Meinung nicht

gefolgt werden, da keine der im § 6 StmkGVG genannten Voraussetzungen hier in Betracht kommt.

Da die Sacheinlage auf Grund der Bestimmungen des § 29 StmkGVG nicht bewirkt worden war, kann dahingestellt bleiben, ob der Richtigkeit der „§ 10-Erklärung“ ein allfälliger Mangel der Rangordnungsbeschlüsse oder der Übergabe entgegensteht und ob mit dem Bewirken aus gesellschaftsrechtlicher Sicht eine Leistung auch aus gesellschaftsteuerrechtlicher Sicht bewirkt wird.

Der Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 1 KVG unterliegt daher nur die vom Bw. vor Eintragung ins Firmenbuch geleistete Bareinlage in Höhe von € 18.000,00.

Dass der gegenständliche Erwerb von Gesellschaftsrechten nicht nach dem NeuFöG befreit ist, ist unbestritten.

§ 201 Abs. 1 bis 3 BAO lauten auszugsweise wie folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,*

..... "

Da sich der selbstberechnete Betrag von € 0,00 als nicht richtig erweist, die Festsetzung der Gesellschaftsteuer innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages von der S. beantragt worden war und auch eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vorliegt, konnte das FAG grundsätzlich sowohl auf Grund der Bestimmung des 201 Abs 2 Z 1 BAO wie auch auf Grund der Bestimmungen der Z 2 und 3 leg.cit die selbst berechnete Gesellschaftsteuer gegenüber der S. mit Bescheid vom 2. November 2005 erstmalig und in der Folge mit Bescheid vom 31 Oktober 2007 festsetzen und es standen bzw. stehen die Bestimmungen des § 201 BAO einer Festsetzung bzw. Geltendmachung des Abgabenanspruches im Rahmen eines Haftungsbescheides nicht entgegen.

Die Geltendmachung einer Selbstberechnungsabgabe auf Grund der Bestimmungen des § 201

Abs. 2 Z 1 bis 3 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wozu die obigen Ausführungen zur Haftungsinanspruchnahme gleichermaßen gelten.

Die Entscheidung über die Berufung der S. gegen den bezughabenden Gesellschaftsteuerbescheid ergeht gleichzeitig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2011