



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 15. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 25. April 2006, StNr., betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Schenkungssteuer wird festgesetzt mit Euro 9.053,66. Die Bemessungsgrundlage und die Steuerberechnung sind am Ende der Berufungsentscheidung dargestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 3.11.1998 erhielt der Berufungswerber (in der Folge: Bw) von seinem Vater einen Anteil an der KG im Ausmaß der Haft-/Vermögenseinlage von S 95.000,00 (Vermögensbeteiligung von 19 %) geschenkt.

Der Schenkungsvertrag war aufschiebend bedingt durch die Zustimmung der übrigen Gesellschafter. Angezeigt wurde der Vertrag am 27.1.1999.

Am 4.2.1999 wurde an den Bw eine Anfrage gerichtet, mit der ihm aufgetragen worden ist, eine Abgabenerklärung auszufüllen und abzugeben sowie die zuletzt erstellte Bilanz samt Anlageverzeichnis und der Aufteilung des Vermögens auf die einzelnen Gesellschafter vorzulegen. Dieses Schreiben erging an die im Vertrag angeführte Adresse.

Am 26.8.2003 erging eine neuerliche Anfrage an den Bw an die neue Adresse mit dem Inhalt: Sie werden ersucht, den Wert der Gesellschaftsrechte auf Basis der Teilwerte zum Übergabstichtag bekannt zu geben und die dazu erforderlichen Unterlagen beizubringen.

Am 3.9.2003 erfolgte intern eine Anregung zur Durchführung einer Prüfung. Für diese Außenprüfung nach § 147 Abs.1 BAO beim Bw, ABNr., wurde am 26.11.2004 der Prüfungsauftrag ausgestellt und am 15.12.2004 an den steuerlichen Vertreter ausgefolgt. Gegenstand der Prüfung war: Erbschafts- und Schenkungssteuer 1998-lfd.

Am 22.12.2005 erging an den steuerlichen Vertreter zur obigen ABNr. die schriftliche Aufforderung um Bekanntgabe der Umsätze aus Medikamentenverkauf der KG in den Jahren 1998-2003.

Am 24.4.2006 erging der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung.

Mit Bescheid vom 25.4.2006, StNr., wurde die Schenkungssteuer für den Schenkungsvertrag vom 3.11.1998 mit Euro 13.526,59 festgesetzt.

Mit Berufung vom 15.5.2006 machte der Bw geltend:

dass Verjährung eingetreten sei

dass bei der Berechnung der Apothekengerechtigkeit der Umsatz der Jahre 1995-1997 heranzuziehen gewesen sei und

lediglich ein Prozentsatz von 50 des Durchschnittes des Umsatzes der drei vorangegangenen Jahre heranzuziehen sei.

Weiters wendete der Bw ein, dass er die Vollmacht mit dem Steuerberater aufgekündigt habe, weshalb die Durchführung der Betriebsprüfung mit dem Steuerberater einen Verfahrensfehler darstelle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17.11.2006, StNr., wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Mit Eingabe vom 14.12.2006 wurde der Vorlageantrag ohne weiteres Sachvorbringen gestellt.

Am 14.8.2009 wurde ein Vorhalt an den Bw gerichtet. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 9.9.2009 wurden auch die Bilanzen und die G.u.V.-Rechnung für die Jahre 1996 und 1997 vorgelegt. Weiters wurde ein Schriftstück vorgelegt, aus dem ersichtlich ist, dass die Zustimmung der übrigen Gesellschafter ebenfalls am 3.11.1998 erfolgt ist. Der Bw teilte mit, dass das Vollmachtsverhältnis mit dem nach wie vor für die Gesellschaft einschreitenden Steuerberater von ihm am 24.4.2006 gelöst worden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Sachverhaltsfeststellungen:

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Abgabenakt, StNr., sowie aus den Akten der Betriebsprüfung ABNr.. Der oben dargestellte Verwaltungsablauf wurde dem Bw mit Vorhalt vom 14.8.2009 zur Kenntnis gebracht. In der Vorhaltsbeantwortung hat der Bw diesbezüglich keine weiteres Vorbringen erstattet.

Die Abgabenbehörde II. Instanz geht daher von diesem Sachverhalt aus. Folgende vier nach außen erkennbare Maßnahmen wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz zwischen Vertragsanzeige und Bescheiderlassung gesetzt:

- 1.) Anfrage vom 4.2.1999, mit der dem Bw aufgetragen worden ist, eine Abgabenerklärung auszufüllen und abzugeben sowie die zuletzt erstellte Bilanz samt Anlageverzeichnis und der Aufteilung des Vermögens auf die einzelnen Gesellschafter vorzulegen.
- 2.) Anfrage vom 26.8.2003 mit dem Ersuchen, den Wert der Gesellschaftsrechte auf Basis der Teilwerte zum Übergabstichtag bekannt zu geben und die dazu erforderlichen Unterlagen beizubringen.
- 3.) Außenprüfung nach § 147 Abs.1 BAO beim Bw, ABNr., wobei am 26.11.2004 der Prüfungsauftrag ausgestellt und am 15.12.2004 an den steuerlichen Vertreter ausgefolgt worden ist. Gegenstand der Prüfung war die Erbschafts- und Schenkungssteuer 1998-lfd.
- 4.) Anfrage vom 22.12.2005 an den steuerlichen Vertreter zur obigen ABNr. mit dem Ersuchen um Bekanntgabe der Umsätze aus Medikamentenverkauf der KG in den Jahren 1998-2003.

Unter Zugrundelegung der Werte der vorgelegten Bilanzen werden für die Ermittlung des Wertes der Apothekenkonzession die Werte der Umsätze des Zeitraumes 1.2.1996 bis 31.1.1999 herangezogen. Da der Übergabstichtag in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag liegt, wird – in Abweichung vom Berufungsbegehren - auch das Wirtschaftsjahr 1.2.1998 bis 31.1.1999 miteinbezogen.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist am Ende der Berufungsentscheidung dargestellt.

B.) Rechtliche Erwägungen - Verjährung:

Der Abgabenanspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 Abs. 1 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Nach § 323 Abs. 18 BAO ist § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004.

Die Außenprüfung mit dem Prüfungsauftrag vom 26.11.2004 wurde im Jahre 2004 begonnen und der Prüfungsauftrag am 15.12.2004 ausgehändigt. Da die Außenprüfung aber erst nach dem 31.12.2005 abgeschlossen worden ist, ist auf den angefochtenen Bescheid nach § 323 Abs. 18 BAO ausschließlich die neue Rechtslage anzuwenden.

Der Vertrag wurde am 3.11.1998 errichtet und war aufschiebend bedingt durch die Genehmigung aller Gesellschafter. Diese Genehmigung ist bereits am 3.11.1998 erteilt worden. Mit diesem Tag wurde die Schenkung ausgeführt und ist die Steuerschuld entstanden. Die fünfjährige Verjährungsfrist für die Festsetzung der Schenkungssteuer wäre daher am 31.12.2003 abgelaufen.

Es ist daher zu prüfen, ob durch die unter A.) dargestellten Verfahrensschritte der Abgabenbehörde I. Instanz rechtzeitig Verlängerungshandlungen gesetzt worden sind. An eine Verlängerungshandlung sind dieselben sachlichen Erfordernisse geknüpft wie an die Unterbrechungshandlung. EStG 1988 kann daher die bisherige Rechtsprechung und Literatur herangezogen werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem AbgÄG 2004 ist nach außen erkennbare Amtshandlung eine nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung im Sinne von im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahme (VwGH 7.7. 2004, 2004/13/0080, mwN), die auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches oder die Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis ausgerichtet sind. Amtshandlungen sind (bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen) nur dann unterbrechungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt als Behördenmaßnahmen über den Amtsbereich der Behörde hinaustreten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis besteht (VwGH 28.11.2001, 96/13/0076, mwN). Die Amtshandlung muss, um Unterbrechungswirkung zu haben, nach außen wirksam und nach außen einwandfrei erkennbar sein (VwGH 25.5.2000, 99/16/0379; vgl. auch die in Ritz, BAO-Kommentar³, unter RZ 2 ff zu § 209 wiedergegebene hg. Rechtsprechung).

Nach ständiger hg. Judikatur unterbricht jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Handlung die Verjährung auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat (sogenannte anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungshandlungen (VwGH 9.11.2000, 2000/16/0336, und die dort angeführte Vorjudikatur).

Die Unterbrechungswirkung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (VwGH 19.2.1998, 97/16/0353). Die bloße Ankündigung, eine zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen dienende Handlung in Hinkunft erst unternehmen zu wollen, unterbricht die Verjährung nicht (VwGH 1.12.1987, 85/16/0111). Die Verjährung wird durch abgabenbehördliche Prüfungen unterbrochen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0040). Die Verjährung wird aber auch unterbrochen, wenn das Verwaltungsziel einer nach außen gerichteten Amtshandlung in der Feststellung des Abgabepflichtigen und in der Geltendmachung eines Anspruches besteht und der Weg zu diesem Ziel mit Hilfe von zur Zweckerreichung dienenden Verwaltungsmaßnahmen beschritten wird. Amtshandlungen, die objektiv geeignet sind, die Verjährung zu unterbrechen, wirken bereits mit ihrem Beginn auf die Verjährung und unterbrechen die Verjährungsfrist; z.B. schon

die Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfung oder die Vorweisung des Prüfungsauftrages (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band II, 2188).

Die Ankündigung einer Buch- und Betriebsprüfung unterbricht die Verjährungsfrist auch dann, wenn die Prüfung (z.B. auf Wunsch des Abgabepflichtigen) sodann verschoben wird (vgl. die bei Ritz, BAO-Kommentar, Rz 17 zu § 209, wiedergegebenen Belegstellen, VwGH 25.5.2000, 99/16/0379).

Wie oben bereits ausgeführt endete die fünfjährige Verjährungsfrist für die Festsetzung der Schenkungssteuer am 31.12.2003. Da der angefochtene Bescheid im Jahre 2006 erlassen worden ist, ist zu prüfen, ob eine geschlossene Kette von Verlängerungshandlungen vorliegt.

Vor dem 31.12.2003 wurden zwei Anfragen versendet, je vom 4.2.1999 und vom 26.8.2003.

Im Jahre 2004 wurde eine Außenprüfung nach § 147 Abs.1 BAO, ABNr., begonnen, wobei am 26.11.2004 der Prüfungsauftrag ausgestellt und am 15.12.2004 an den steuerlichen Vertreter ausgefolgt worden ist, der damals noch die Vertretungsbefugnis hatte.

Am 22.12.2005 erging an den steuerlichen Vertreter zur ABNr. die schriftliche Aufforderung um Bekanntgabe der Umsätze aus Medikamentenverkauf der KG in den Jahren 1998-2003.

Diese vier von der Abgabenbehörde I. Instanz durchgeführten und in den Abgabenakten dokumentierten Amtshandlungen ergeben eine geschlossene Kette von Verlängerungshandlungen. Das Ende der Verjährungsfrist, das mit 31.12.2003 eingetreten wäre, wurde durch die dargestellten Verlängerungshandlungen, die im Jahre 1999 und 2003 und dann jeweils im Verlängerungsjahr 2004 und 2005 gesetzt worden sind, bis ins Jahr 2006 dem Jahr der Bescheiderlassung hinausgeschoben.

Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides war die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen.

Der Umstand, dass der Bw das Vollmachtsverhältnis zu seinem Steuerberater am 24.4.2006 aufgekündigt hat, spielt im gegenständlichen Verfahren keine Rolle, denn die Schlussbesprechung hat am 13.4.2006 stattgefunden und sämtliche Schriftstücke (wie BP-Bericht vom 24.4.2006 und der Abgabenbescheid vom 25.4.2006) wurden dem Bw persönlich zugestellt.

C.) Wert der Apothekengerechtigkeit und die zur Ermittlung dieses Wertes relevanten Jahresumsätze:

Der Schenkungsvertrag datiert vom 3.11.1998 und wurde unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, da nach dem Gesellschaftsvertrag die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich sei. Diese Genehmigung wurde ebenfalls am 3.11.1998 erteilt. Dennoch liegt

dieser Zeitpunkt so nahe am Bilanzstichtag 31.1.1999, dass das Wirtschaftsjahr 1998 noch in die Wertermittlung einzubeziehen ist.

Dem Vorbringen des Bw kommt jedoch insoweit Relevanz zu, als die Jahre 1996 bis 1998 für die Ermittlung des Durchschnittsumsatzes heranzuziehen gewesen wären. Die Abgabenbehörde I. Instanz hatte auch noch das Folgejahr anstelle des Jahres 1996 einbezogen.

Hinsichtlich des Prozentsatzes vom Durchschnittsumsatz der drei vor dem relevanten Stichtag liegenden Jahre mit dem der Wert der Apothekenkonzession ermittelt wird, kann den Ausführungen in Berufung gefolgt werden.

D.) Steuerberechnung:

Umsätze 1.2.1996 bis 31.1.1997: S 17,905.228,20

Umsätze 1.2.1997 bis 31.1.1998: S 18,689.015,30

Umsätze 1.2.1998 bis 31.1.1999: S 20,855.617,47

Summe: S 57.449.860,97, durchschnittlicher Jahresumsatz: S 19,149.953,66

davon 50 %: S 9,574.976,83 = Firmenwert, davon 19 % = S 1,819.245,60

abzüglich des negativen Wertes des BV: S - 9.506,97

Gesamterwerb: S 1,809.738,63

abzüglich Freibetrag: S 30.000,00

Bemessungsgrundlage: S 1,779.738,63 gerundet: S 1,779.730,00 (Euro: 129.338,02)

Steuersatz: 7 %

Steuerbetrag: S 124.581,10, Euroumrechnung des Steuerbetrages: Euro 9.053,66.

Bisher war vorgeschrieben: Euro 13.526,59

Salzburg, am 30. September 2009