



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr., vertreten durch WT, vom 17. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 16. Juni 2005, StNr. 098/0679, betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Dem Bescheid zugrunde liegt der Notariatsakt vom 12. November 1999, dem die Rahmenvereinbarung vom 12. November 1999 angeschlossen ist und mit dem die zwischen den verschiedenen Vertragspartnergruppen anhängigen Gerichtsverfahren, die im Zusammenhang mit den Firmen der B-P-G anhängig waren, beendet wurden.

Unter Vertragspunkt 5. ist auf Seite 14 der Rahmenvereinbarung die Abtretung von Anteilen an der Firma B-P-M-GmbH vereinbart, wobei sich die Bw gemäß Vertragspunkt 11.4 verpflichtete, dafür die Kapitalverkehrsteuern und die Rechtsgeschäftsgebühren zu tragen.

Im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens bei der Firma P-B-V-GmbH. (Prüfungsgegenstand laut Prüfungsauftrag vom 29.10.2004 war: Gebühren 1999 – 2003, Kapitalverkehrsteuer 1999 – 2003), die die Hälfte des Anteils der Bw in Höhe von S 825.000,00, davon einbezahlt S 487.500,00, zu einem Abtretungspreis von S 500.000,00 übernommen hatte, wurde festgestellt, dass für diese Abtretungen von Gesellschaftsanteilen noch keine Börsenumsatzsteuer vorgeschrieben worden ist.

Die zweite Hälfte des Anteils erwarb die Firma B-S-AG zu denselben Konditionen. Auch hier war keine Vorschreibung der Börsenumsatzsteuer erfolgt.

Nach Abschluss der Betriebsprüfung, bei der der Prüfungsauftrag der Firma P-B-V-GmbH am 12. November 2004 überreicht, aber bereits am 3.11.2004 durch eine telefonische Aktenanforderung zur Kenntnis gebracht worden war, wurde der Bescheid vom 26. November 2004 erstellt.

Der Bescheid war adressiert an die Bw. zu Händen Mag.W.H.. Am 17.1.2005 erging eine Zahlungsaufforderung an die Bw. Am 1.2.2005 hielt der Vertreter der Bw Rücksprache mit dem Finanzamt.

Nach dem Vorbringen in der Berufung und in der Vorhaltsbeantwortung vom 28.4.2005 ist der Bescheid vom 26.11.2004 am 2.2.2005 beim steuerlichen Vertreter der Bw eingelangt, nachdem dies mit dem Finanzamt so abgesprochen worden war.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw am 3. Februar 2005 Berufung und brachte vor, dass der Abgabenanspruch bereits verjährt sei. Die Abgabenbehörde I. Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2005 unter Hinweis auf die im Jahre 2004 durchgeführte Betriebsprüfung ab. Im Vorlageantrag vom 3. März 2005 wurde neuerlich Verjährung eingewendet und ausgeführt, dass im Jahre 2004 der Bw gegenüber keine "Unterbrechungshandlung", nunmehr "Verlängerungshandlung" gesetzt worden sei.

Im Zuge des weiteren Ermittlungsverfahrens stellte sich heraus, dass der Bescheid vom 26.11.2004 nicht rechtsgültig erlassen wurde. Die Berufung vom 3.2.2005 wurde daher vom unabhängigen Finanzsenat mit Entscheidung vom 9. Juni 2005, GZ. RV/0064-S/05, zurückgewiesen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat mit Bescheid vom 16. Juni 2005 die Börsenumsatzsteuer gegenüber der Bw in Höhe von Euro 1.816,82 festgesetzt.

In der Begründung führte Die Abgabenbehörde I. Instanz aus, dass "im Zuge eines Prüfungsverfahrens bei der Firma P-B-V-GmbH festgestellt wurde, dass die im Zuge der bei o.a. Rahmenvereinbarung abgeschlossenen Abtretungen von Geschäftsanteilen bislang nicht versteuert wurden. Die Anzeige dieses Rechtsgeschäftes erfolgte erstmals bei Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Salzburg am 19.11.1999.

Am 18. Juli 2005 erhob die Bw gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass mit Ablauf des 31.12.2004 Verjährung infolge Ablaufs der fünfjährigen Verjährungsfrist eingetreten sei. Eine Verlängerungshandlung sei nicht rechtzeitig gesetzt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im Beschwerdefall noch maßgeblichen Bestimmungen des III. Teiles des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) lauten:

"Teil III, Börsenumsatzsteuer

§ 17, Gegenstand der Steuer

(1) Der Börsenumsatzsteuer unterliegt der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere, wenn die Geschäfte im Inland oder unter Beteiligung wenigstens eines Inländers im Ausland abgeschlossen werden.

§ 18, Anschaffungsgeschäfte

(1) Anschaffungsgeschäfte sind entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind.

§ 21, Steuermaßstab

Die Steuer wird berechnet:

1. regelmäßig von dem vereinbarten Preis.

§ 22, Steuersatz

(1) Die Steuer beträgt für jede angefangenen 100 Schilling

5. bei Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung 250 Groschen.

§ 25, Steuerschuldner

Steuerschuldner sind die Vertragsteile als Gesamtschuldner.

Die vorstehenden Vorschriften sind letztmalig auf Anschaffungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1. Oktober 2000 entstanden ist.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung.

Nach der mit BGBl. I 9/1998 geänderten, ab 10. Jänner 1998 geltenden Fassung des § 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.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein wei-

teres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

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.

Diese Bestimmungen gelten nur für Abgaben bzw. Zeiträume, die in einem vor dem 1. 1. 2005 wirksam gewordenen Prüfungsauftrag genannt sind, sofern auch der Beginn der diesbezüglichen Amtshandlung vor diesem Zeitpunkt gelegen ist. Als Beginn der Amtshandlung gilt der Zeitpunkt, in dem der Prüfer zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen auffordert (vgl. z. B. VwGH 15. 12. 1998, 93/14/0178).

Der nunmehr für "Verlängerungshandlungen" geltende Gesetzestext "nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden" ist ident mit dem Text der Unterbrechungshandlung nach den bisher geltenden Bestimmungen.

Es gilt daher die Rechtsprechung zur Unterbrechungshandlung unmittelbar auch für die Verlängerungshandlung.

Unterbrechungshandlungen müssen aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein; auf die Kenntnisnahme durch den Abgabepflichtigen kommt es nicht an (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; 23.6.92, 92/14/0036).

Als die Verjährung unterbrechende Amtshandlungen kommen grundsätzlich abgabenbehördliche Prüfungen in Betracht (Ritz, Bundesabgabenordnung², Rz. 13 ff zu § 209, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Es entspricht ständiger Lehre und Rechtsprechung, dass abgabenbehördliche Prüfungen die Verjährung unterbrechende Wirkung haben (VwGH 28.2.1995, 95/14/0021; 3.7.96, 93/13/0040).

Amtshandlungen sind - bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen - dann unterbrechungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt als Behördenmaßnahmen über den Amtsbereich der Behörde hinaustreten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis besteht (VwGH 21.3.95, 94/14/0156).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit seinem Erkenntnis vom 19.1.1994, 93/16/0086 (siehe dazu auch Ritz, BAO-Kommentar² Rz 26 zu § 209 BAO) in einem Gesellschaftsteuer be-

treffenden Fall klargestellt, dass die Anfrage des für die Erhebung der Gesellschaftsteuer zuständigen Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern bei einer anderen inländischen Abgabenbehörde eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO darstellt (VwGH 24.4.2002, 2002/16/0068).

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; 18.7.02, 2002/16/0159).

Die Unterbrechungswirkung setzt allerdings die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (vgl dazu E 25. 5. 2000, 99/16/0379; 23. 5. 1991, 89/17/0183; 27. 4. 1987, 85/15/0323, SlgNF 6211/F ua; ebenso Ritz, BAO-Kommentar² Rz 3 zu § 209 BAO, und Stoll, aaO 2196 Abs 2) VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602.

Zur Gesamtschuld führt Ritz im Kommentar zur BAO², § 209 RZ 32, aus:

Bei Gesamtschuldverhältnissen wirken Unterbrechungshandlungen grundsätzlich gegen alle Gesamtschuldner (VwGH 2.7.1992, 91/16/0071-0073). Dies gilt auch für lediglich gegen einen Gesamtschuldner gerichtete Amtshandlungen (VwGH 14.1.1988, 86/16/0154) wie zB die Vernehmung eines Gesamtschuldners (VwGH 21.10.1971, 675/71) und Vorhalte (VwGH 25.10.1990, 88/16/0148). Begründet wird diese Auffassung mit dem Grundgedanken der Einheitlichkeit des Abgabenanspruches (Reeger/Stoll, BAO, § 209 Tz 3; Stoll, BAO, 2198).

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 29.11.1988, 86/14/0134, wörtlich aus:

Jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Handlung, unterbricht die Verjährung. Es ist dazu weder erforderlich, dass diese behördlichen Schritte der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person zur Kenntnis gelangt sind, noch dass ihnen etwa eine zutreffende Rechtsansicht zu Grunde liegt, noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen.

Im Erkenntnis vom 11.11.2004, 2002/14/0151:

Eine Unterbrechungshandlung liegt bereits vor, wenn eine Amtshandlung nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, wie dies beispielsweise bereits bei einer an die Meldebehörde gerichteten Meldeanfrage der Fall sein kann (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141). Die verjährungsunterbrechende Wirkung einer Amtshandlung hat nicht zur Voraussetzung, dass diese Amtshandlung dem Steuerpflichtigen gegenüber in Erscheinung getreten ist bzw. ihm zur Kenntnis gelangt ist (VwGH 28.3.1990, 89/13/0189).

Und weiters in VwGH 23.1.2003, 2002/16/0027:

Nach ständiger Judikatur des VwGH setzt die Unterbrechungswirkung die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (Hinweis auf die bei Ritz, BAO-Kommentar², Rz 3 zu § 209 BAO referierte hg. Rechtsprechung sowie insbesondere das hg. Erkenntnis vom 17.5.2001, 2000/16/0602, mit dem klargestellt wurde, dass eine nicht auf einen bestimmten Abgabentatbestand konkretisierte Anfrage keine Unterbrechungswirkung entfaltet), sofern die Amtshandlung von einer dazu sachlich zuständigen Abgabenbehörde gesetzt wird (Ritz, a.a.O, Rz 9; Stoll, BAO-Komm II 2186 vorl. Abs.).

Und weiters in VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080:

Verjährungsunterbrechend wirken nach ständiger Rechtsprechung nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen im Sinne im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahmen, die auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches oder die Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis ausgerichtet sind (VwGH 27.3.1996, 92/13/0299). Wie es für die Unterbrechungswirkung solcher Maßnahmen nicht erforderlich ist, dass sie der als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person zur Kenntnis gelangen (VwGH 22.4.1992, 91/14/0009, 0010; 23.6. 1992, 92/14/0036; 24.2. 1999, 98/13/0235), so schließt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsaktes seine Eignung, die Verjährung zu unterbrechen, selbst dann nicht aus, wenn er seiner Rechtswidrigkeit wegen nachträglich beseitigt wird (VwGH 22.10.1997, 95/13/0036; 12.8.1994, 94/14/0055; 29.3.1993, 91/15/0093, 0094). Verliert ein durch die Abgabenbehörde mit dem in § 209 Abs. 1 BAO genannten Ziel gesetzter Akt die ihm in dieser Rechtsvorschrift eingeräumte Rechtswirkung der Verjährungsunterbrechung nicht einmal dann, wenn er zufolge eines Verstoßes gegen die Rechtsordnung nachträglich beseitigt wird, dann kann die bloße Unzweckmäßigkeit einer das in § 209 Abs. 1 beschriebene Ziel verfolgenden Amtshandlung erst recht nicht geeignet sein, einer solchen Amtshandlung die Wirkung der Unterbrechung der Verjährung zu nehmen."

Diese Rechtsprechung bedeutet für das gegenständliche Verfahren, dem zwei Abtretungsvorgänge zugrundeliegen:

1.) Anschaffungsgeschäft der Bw mit P-B-V-GmbH:

Die Durchführung einer Betriebsprüfung im Jahre 2004 bei einem der beiden Gesamtschuldner bewirkt, dass für dieses Anschaffungsgeschäft nach § 323 Abs. 18 BAO die neue Rechtslage erst ab 1.1.2006 anzuwenden ist. Dies unter der Voraussetzung, dass die festgesetzte Abgabe vom Prüfungsumfang und –zeitraum umfasst ist.

Die Aushändigung des Prüfungsauftrages erfolgte am 12.11.2004. Bereits am 3.11.2004 erfolgte die telefonische Anforderung der Prüfungsunterlagen. Prüfungsgegenstand laut

Prüfungsauftrag vom 29.10.2004 war:

Gebühren 1999 – 2003, Kapitalverkehrsteuer 1999 – 2003

Die Betriebsprüfung ist somit im Jahre 2004 wirksam begonnen worden und sie umfasst den gegenständlichen Abgabenanspruch. Somit ist aufgrund der im Jahre 2004 begonnenen Betriebsprüfung für dieses Anschaffungsgeschäft nach § 323 Abs. 18 BAO die neue Rechtslage erst ab 1.1.2006 anzuwenden.

Die durchgeführte Betriebsprüfung stellt zudem eine Unterbrechungshandlung dar, sodass die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004 neu zu laufen begann.

Selbst wenn bereits die neue Rechtslage anzuwenden wäre, so stellte die durchgeführte Betriebsprüfung eine Verlängerungshandlung dar und die Verjährung würde erst mit Ablauf des Jahres 2005 eintreten.

Das bedeutet, dass hinsichtlich des Anschaffungsgeschäftes zwischen der P-B-V-GmbH und der Bw keine Verjährung eingetreten ist.

Die beim Vertragspartner durchgeführte Prüfung ist deswegen relevant, da die P-B-V-GmbH als Erwerberin der GesmbH-Anteile gemäß § 25 KVG Gesamtschuldner der Börsenumsatzsteuer ist und der Gegenstand der Betriebsprüfung kapitalverkehrsteuerpflichtige Vorgänge der Zeiträume 1999 bis 2003 umfasste.

2.) Anschaffungsgeschäft der Bw mit B-S-AG:

Bei keiner der beiden Vertragspartner hat im Jahre 2004 eine Betriebsprüfung betreffend Kapitalverkehrsteuern stattgefunden, sodass bezüglich dieses Abgabenanspruches jedenfalls die neue Rechtslage anzuwenden ist.

Entscheidend ist daher die Frage, ob die Abgabenbehörde I. Instanz in den Jahren 2000 bis 2004 eine Verlängerungshandlung gesetzt hat.

Keine Verlängerungshandlung stellt die erfolglose Bescheidzustellung im November 2004 dar, da für schriftliche Erledigungen die tatsächliche Zustellung erforderlich ist.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat im Zuge der Betriebsprüfung (Gebühren und Verkehrsteuern betreffend) bei der Firma P-B-V-GmbH festgestellt, dass hinsichtlich der in der Rahmenvereinbarung vom 12.11.1999 im Vertragspunkt 5. enthaltenen Abtretungen von Anteilen an der Firma B-P-M-GmbH noch keine Vorschreibung der Börsenumsatzsteuer erfolgt ist.

Folgende Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches, die im Abgabenakt bzw. im BP-Akt dokumentiert sind, wurden seitens der Organe des Finanzamtes vorgenommen:

a) 28.10.2004:

Firmenbuchabfrage betreffend B-P-M-GmbH, deren Anteile mit der Rahmenvereinbarung abgetreten wurden.

b) 28.10.2004:

Firmenbuchabfrage die Bw betreffend.

c) 12.11.2004:

Neuerliche Firmenbuchabfrage betreffend B-P-M-GmbH.

d) Vorbereitungsbogen für die Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter im Zuge der BP betreffend Rahmenvereinbarung vom 12.11.1999:

U.a. B-P-M-GmbH: Übernahme des von der Bw gehaltenen Geschäftsanteiles i.H.v. ATS 2,5 Mio. um 1 Mio an B-S-AG und P-B-V-GmbH je zur Hälfte, Börsenumsatzsteuer vom Abtretungspreis ?

e) Unter der Überschrift, "Unterlagenanforderungen bzw. Fragen an Firma bzw. STB", ist ein Aktenvermerk angelegt, in dem die Fragen an den Vertreter der Firma P-B-V-GmbH und dessen Antworten protokolliert sind. Diese Fragen betreffen u.a. ebenfalls die Rahmenvereinbarung vom 12.11.1999.

f) In diesem Protokoll ist ein Telefonat mit dem die Firma B-S-AG vertretenden Rechtsanwalt vom 19.11.2004 dokumentiert, der im Zuge des Abschlusses der Rahmenvereinbarung vom 12.11.1999 die beiden erwerbenden Firmen, also beide Vertragspartner der Bw vertreten hat.

Diese Amtshandlungen erfüllen jede für sich die Kriterien des § 209 Abs. 1 BAO (Erkennbarkeit nach außen, Geltendmachung eines konkreten Abgabenanspruches).

Wie oben in den Zitaten aus der Literatur und Rechtsprechung ausführlich dargestellt ist, kommt es auf die Kenntnis dieser Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO durch den letztlich als Abgabepflichtigen in Anspruch genommenen Vertragspartner nicht an, sondern auf deren Erkennbarkeit nach außen und deren Dokumentation in den Akten der Abgabenbehörde.

Da somit im Jahre 2004 seitens der Abgabenbehörde Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt worden sind, hat sich die Verjährungsfrist um ein Jahr im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO verlängert und war daher im Zeitpunkt der Bescheidzustellung noch nicht abgelaufen.

Die Vorschreibung der Börsenumsatzsteuer, bei der die Bw als Gesamtschuldnerin gemeinsam mit den erwerbenden Firmen gemäß § 25 KVG Steuerschuldnerin ist, erfolgte zurecht an die

Bw, da sie sich gemäß VP. 11.4 der Rahmenvereinbarung vom 12.11.1999 dazu verpflichtet hatte.

Salzburg, am 10. August 2005