

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch WT gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 29.08.2012, betreffend Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2005 und Körperschaftsteuer 2005 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird hinsichtlich Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2005 stattgegeben, der bekämpfte Bescheid wird aufgehoben.

Die Beschwerde hinsichtlich Körperschaftssteuer 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Aus den dem Bundesfinanzgericht (BFG) zugänglichen elektronischen Aktenteilen und dem vorgelegten Papierakt ergibt sich folgender unstrittiger Verfahrensablauf betreffend 2005:

Die Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.) ist Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG und reichte als solche am 28.11.2006 eine Körperschaftsteuererklärung für die Gruppenkörperschaftsteuer 2005 ein. Mit Bescheid vom 26.11.2009 veranlagte das Finanzamt Wien 1/23 (FA) die Körperschaftsteuer Gruppe 2005, gegen diesen Bescheid erhob die Bf. am 13.1.2010 Berufung welche mit Berufungsvorentscheidung BVE) vom 9.9.2010 erledigt wurde.

Die Bf. war seit dem Jahr 1999 Gesellschafter der To GmbH (To-Kurz GmbH) und war mit 65% an der Gesellschaft beteiligt. 2005 wurde die Beteiligung auf 99% erhöht und die To-Kurz GmbH rückwirkend per 31.12.2004 gemäß Art II UmgrStG in die To GmbH Nfg KG umgewandelt. Die Bf. war als Kommanditistin an der To GmbH Nfg KG mit 99% der Kommanditeinlagen beteiligt. Komplementärin war die GX GmbH, an welcher die Bf. zum Umwandlungstichtag mit 50% beteiligt war. Die To GmbH verfügte zum Umgründungstichtag 31.12.2004 über eigene steuerliche Verlustvorträge in Höhe von 2.324.666,23 €. Die anteiligen Verlustvorträge der To GmbH wurden im Zuge der

Umwandlung gemäß § 10 UmgrStG iVm. § 4 UmgrStG von der Bf. als Rechtsnachfolgerin übernommen, wobei die Bf. in Anwendung des § 4 Z 1 lit. d UmgrStG eine Kürzung der übergegangenen Verlustvorträge um Teilwertabschreibungen, welche sie bis zum Stichtag auf die Beteiligung an der To GmbH vorgenommen hatte, durchführte. Im Hinblick auf diese Bestimmung kürzte sie die übernommenen Verlustabzüge um 588.000,00 € (Summe der Teilwertabschreibungen der Jahre 2001, 2002, 2004 und 2005), sodass nach den eigenen Berechnungen der Bf. nur Verlustvorträge in Höhe von rund 1. 786.347,96 € auf sie übergingen.

Im Umwandlungszeitpunkt fungierte die Bf. als Gruppenträger einer steuerlichen Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG. Im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 vom 26.11.2009 wurden vom Finanzamt (FA) lediglich die "eigenen" Verlustvorträge der Bf. iHv 49.276,06 € berücksichtigt, nicht jedoch der nach Abzug der Teilwertabschreibungen errechnete, übergegangene Verlustvortrag der To-Kurz GmbH im Ausmaß von 1.786.347,96 €. Der dagegen gerichteten Berufung vom 13.1.2010 wurde im Wege der BVE vom 9.9.2010 stattgegeben und ein Verlustabzug im Gruppenergebnis 2005 von 1.835.824,02 € berücksichtigt.

Im Ergebnis zeigt sich zusammengefasst folgende Vorgehensweise: Die Bf. gewährte ihrer Tochtergesellschaft (65%) To 1999 bis 2001 Barvorschüsse welche sie im 2004 als uneinbringlich abschrieb, weil die To GmbH seit 2001 Verluste erwirtschaftete. Diese Forderungsabschreibung behandelte sie selbst als Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung und erfasste 2004 lediglich 1/7 als steuerlich gewinnwirksam. Auf den Stichtag 31.12.2004 wurde die To GmbH (mittlerweile 99%ige Tochter der Bf.) nach Art.II umgewandelt, und die Verlustabzüge der untergegangenen Gesellschaft soweit sie auf den Anteil der Bf. an der To Nfg KG entfielen gemeinsam mit den eigenen Verlustabzügen ab 2005 in ihren eigenen Steuererklärungen angesetzt.

Im Jahr 2011 wurde die Bf. einer Betriebsprüfung (Bp.) unterzogen, welche laut Prüfungsauftrag vom 29.8.2011 die Jahre 2007 bis 2009 umfasste. Eine Ausdehnung des Prüfungszeitraumes auf 2005 erfolgte weder 2011 noch zu einem späteren Zeitpunkt. Die Prüfung wurde im Juni 2012 beendet (Schlussbesprechung vom 26. Juni 2012).

Mit Bescheid vom 27.8.2102 verfügte das FA eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO betreffend Körperschaftsteuer 2005 und begründete wörtlich:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.*

In der Niederschrift der Schlussbesprechung und in der wortidenten Tz 1 des Prüfungsbericht stellte die Bp zur Körperschaftsteuer 2005 wörtlich fest:

*Rückwirkend auf den 31.12.2004 wurde die Ed To-Kurz GmbH in die Ed To-Kurz Nfg KG gem. Art. 2 UmgrStG umgewandelt. Lt. Art. 2 § 10 i.V.m. § 4 UmgrStG ist ein etwaiger Verlustabzug, der vom umgewandelten Unternehmen auf die Gesellschaft(er) übergeht, um vorgenommene Teilwertabschreibungen zu kürzen. Die offenen Verlustabzüge der To GmbH im Jahr 2005 betrugen gesamt EURO 2.324.666,23. Einerseits wurden vor der Umwandlung seitens des geprüften Unternehmens als alleinige Gesellschafterin Teilwertabschreibungen an der GmbH vorgenommen (Anmerkung der Gerichts: Zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung war die Bf. nur zu 65% an der To beteiligt) und die vortragsfähigen Verluste gem. o.g. Bestimmungen gekürzt. Dies stellt sich wie folgt dar:*

Jahr	Betrag TWA
2001	290.691,34
2002	130.650,00
2004	160.253,99
2005	5.999,00
	<b>587.594,33</b>

Verlustabzug To GmbH für das Jahr 2005: 2.324.666,23

Eigener Verlustabzug Bf.alternativ GmbH 2005: 49.276,06

Summe offener Verlustabzug lt. geprüfem Unternehmen: 1.786.347,96

Weiters wurde in den Jahren 1999, 2002 und 2003 von der Bf.alternativ GmbH "Barvorlagen" in Höhe von gesamt EURO 2.174.756,53 an die To GmbH gewährt. Diese "Barvorlagen" wurden in Aktenvermerken festgehalten, in welchen lediglich die Höhe der "Barvorlagen" und der Zinssätze sowie die Zahlungstermine für die Zinsen hervorgehen.

Rückzahlungstermine, Folgen bei Nichtbezahlung, Unterschriften der "Vertragspartner", etc. fehlen völlig. Eine Bezahlung der anlaufenden Zinsen erfolgte nicht. Es wurden vom geprüften Unternehmen keine Eintreibungsmaßnahmen oder Maßnahmen zur Besicherung der "Barvorlagen" gesetzt. Im Gegenteil wurde vielmehr eine Nachrangigkeitserklärung für diese Forderungen abgegeben.

Das geprüfte Unternehmen führte zum 31.12.2004 eine 100% Wertberichtigung dieser "Barvorlagen" durch, behandelte die Wertberichtigung als Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung und verteilte die TWA entsprechend §12 Abs. 3 Z 2 KStG auf 7 Jahre. Ein Nachweis des Abschreibungsbedarfs erfolgte übrigens trotz mehrmaliger Aufforderung nicht.

Außerdem wurden der AP keine Unterlagen hinsichtlich der Gewährung und Handhabung der "Barvorlagen", mit Ausnahme der Aktenvermerke und Zinsabrechnungen, vorgelegt,

*insbesondere keine Gesellschafterbeschlüsse u.ä. In der am 11. Juni 2012 der AP übermittelten Stellungnahme des neu hinzugezogenen Steuerberaters (BDO), wird die Behauptung aufgestellt, dass es sich bei den "Barvorlagen" um kein Eigenkapital und bei der Behandlung als solches um einen Fehler der steuerlichen Vertretung handelte. Ein Nachweis dieser Behauptungen erfolgte trotz Aufforderung gem. §138 BAO nicht.*

*Obwohl eine Behandlung der "Barvorlage" als Eigenkapital und damit der Wertberichtigung als Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung von Seiten des geprüften Unternehmens erfolgte, unterblieb die Kürzung des Verlustabzuges bei der Umwandlung des betroffenen Unternehmens To GmbH in die To GmbH Nfg KG.*

*Die AP korrigiert daher den offenen Verlustabzug für die Bf.alternativ GmbH im Jahr 2005 wie folgt:*

*Summe offener Verlustabzug lt. AP für 2005 49.276,06"*

Der Körperschaftsteuerbescheid 2005 wurde demgemäß abgeändert und eine Nachzahlung an Körperschaftsteuer in Höhe von 446.611,99 € festgesetzt. Begründend wurde auch hier auf die oben dargestellte Tz 1 des Prüfungsberichtes vom 9.8.2012 verwiesen.

Mit der fristgerecht erhobenen - nunmehr als Beschwerde zu behandelnden - Berufung vom 30.10.2012 bekämpft die Bf. den Wiederaufnahmebescheid Körperschaftsteuer 2005 sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2005 und führt zunächst begründend aus, dass hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 29.8.2012 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

Die Außenprüfung, welche 2011 begonnen habe, habe den Zeitraum 2007-2009 umfasst, eine Ausdehnung auf 2005 sei nicht erfolgt. Verlängerungshandlungen betreffend 2005 seien im Jahr 2011 nicht erfolgt. Wörtlich führt die Bf. aus:

*"Es sind uns auch keine anderen Maßnahmen bekannt, welche in 2011 zu einer (weiteren) Verlängerung der Verjährungsfrist bis 2012 geführt hätten. Im Verlauf der Außenprüfung ersuchte der Prüfer in 2011 um Klärung verschiedener offener Fragen und um Vorlage von Unterlagen zu Wertberichtigungen auch vor dem Prüfungszeitraum. Dieses Ersuchen erfolgte aber in für uns erkennbarer Weise lediglich in Hinblick auf den Prüfungszeitraum 2007 bis 2009, nicht aber in Hinblick auf nicht vom Prüfungszeitraum umfasste Abgaben. Die Außenprüfung selbst bzw der uns bekannt gegebene Prüfungsauftrag konnte daher die Verjährungsfrist hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2005 nicht verlängern.*

*Auf Basis unserer Kenntnis der Abläufe iZm dem Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren 2005 gehen wir daher davon aus, dass die Körperschaftsteuer 2005 im Zeitpunkt der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2005 am 29.8.2012 bereits verjährt war."*

Weiters rügt die Bf. die mangelhafte Begründung des Wiederaufnahmebescheides. Der Wiederaufnahmebescheid verweise auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung, welche keine Aussagen zur Wiederaufnahme 2005 enthalte und zudem auf den Bericht

über das Ergebnis der Außenprüfung, welcher auf Seite 7 lediglich Ausführungen zur Begründung der Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 beinhalte und keine Begründung zur Wiederaufnahme 2005. Die materiellrechtlichen Ausführungen zu 2005 (Tz.1) des Berichts würden für sich genommen ebenfalls keine Begründung des Wiederaufnahmebescheides darstellen. Die fehlende Begründung stelle einen Verfahrensmangel dar.

Zudem seien die Voraussetzung für die Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Vorliegens neuer Tatsachen nicht gegeben. Im Rahmen des Berufungsverfahrens gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 26.11.2009 seien die in den Jahren 2001 bis 2005 vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf die To-Kurz GmbH betraglich dargestellt worden. In diesen sei die Wertberichtigung des Darlehens im Jahr 2004 - welche durch die Bp ebenfalls als Teilwertabschreibung qualifiziert worden sein - von 2.174.765,53 € nicht enthalten gewesen. Die Forderungsabschreibung des Darlehens sei aber in der Steuererklärung der Bf. für 2004 in der Kennzahl 9294 enthalten gewesen, welche insgesamt einen Betrag von 2.001.437,59 € umfasst hätte. Dieser Betrag ergebe sich durch jeweils 6/7 des Forderungsabschreibungsbetrages von 2.174.765,53 € und 6/7 der Wertberichtigung des Beteiligungsansatzes von 160.253,99 €) Zudem sei dem FA der Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2004 vorgelegt worden, welchem einerseits die Forderungsabschreibung in Höhe von 2.174.765,53 € sowie die Abschreibung des Beteiligungsansatzes von 160.253,99 € zu entnehmen gewesen sei.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2005 am 9.9.2010 (BVE) seien dem FA somit sämtliche Unterlagen über die vorgenommenen Abschreibungen vorgelegen,"sodass die am 3.5.2010 übermittelte Beantwortung des *Ergänzungsersuchens samt Aufstellung der Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung zumindest Zweifel seitens des Finanzamtes hätten begründen müssen, ob die Summe der Teilwertabschreibungen auf die To-Kurz Beteiligung nun rd TEUR 588 wie in der Beantwortung des Ergän zungsersuchens angeführt oder doch rd TEUR 2. 763 wie sich aus der Behandlung in den Steuererklärungen der Bf. und aus den Angaben im Prüfbericht der Gesellschaft für 2004 ergibt, betrug. Das Finanzamt hat damals jedenfalls verabsäumt diesen Widerspruch aufzuklären. Erst anlässlich der Außenprüfung über die Jahre 2007 bis 2009 wurde die Höhe der Verlustvorträge erneut geprüft und abweichend beurteilt."*

Da es das FA verabsäumt habe trotz Vorliegen sämtlicher Unterlagen, allfällige Zweifel bereits anlässlich der Bescheiderlassung am 9.9.2010 (BVE) aufzuklären und es auch keine anderen Feststellungen hinsichtlich des Jahres 2005 gegeben habe, liege kein Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerbescheides 2005 vor.

Letztlich bekämpft die Bf. den materiellrechtlichen Inhalt des Körperschaftsteuerbescheides 2005 und führt aus, dass die Bf. in ihren Steuererklärungen ab 2004 davon ausgegangen sei, dass das Darlehen an die To-Kurz GmbH als (verdecktes) Eigenkapital zu behandeln sei. Erst im Zuge der Außenprüfung und der Abfassung der Berufungsschrift seien an dieser Einordnung Zweifel aufgekommen. Vor

allem sei nach der Judikatur wesentlich, dass die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hätte, Eigenkapital zu ersetzen, wobei dabei die fehlende Fremdüblichkeit ein Anhaltspunkt sei. Bei Vorliegen einer fremdüblichen Gestaltung müsse hingegen eindeutig erwiesen sein, dass die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten wäre und das Darlehen dieses Kapital ersetze. Dass die Körperschaft das Darlehen zu gleichen Bedingungen woanders nicht bekommen hätte, reicht für die Annahme von verdecktem Eigenkapital nicht aus.

Beziehe man das wirtschaftliche Eigenkapital von 499 TEUR auf die Bilanzsumme (abzüglich Investitionszuschuss) zum 31.12.1998 von rd 5.495 TEUR, so ergebe sich eine Eigenkapitalquote von rd 9, 1%, die auch deutlich über der vom URG vorgegebenen EK-Quote von 8% liege. Nicht berücksichtigt bei dieser Rechnung seien sonstige stille Reserven, wie Kundenstock, Urheberrechte etc.

Die To-Kurz GmbH habe bis 1999 noch Gewinne gemacht hat und sei erst 2001, nach einem kleinen Verlust 2000, massiv in die Verlustzone gerutscht ist, die im Jahr 2003 mit einem Verlust von über 1 Mio EUR ihren Höhepunkt erreicht habe. Daraus ergebe sich, dass die To-Kurz GmbH bis 2001 über eine durchaus normale Eigenkapitalbasis und damit auch Kreditwürdigkeit verfügt und keine Notwendigkeit einer Eigenkapitalzufuhr durch die Gesellschafter bestanden habe. Bei dieser Gelegenheit sei auch anzumerken, dass die Bf. damals (und bis 2004) nur mit 65% an der To-Kurz GmbH beteiligt war und daher keinerlei Interesse daran gehabt habe, die Gesellschaft einseitig mit zusätzlichem Eigenkapital auszustatten.

Im Übrigen sei die To-Kurz GmbH damals auch in der Lage gewesen, sich am Kreditmarkt selbst zu finanzieren. So habe die Gesellschaft in den Jahren 2000 und 2001 noch neue Bankkredite aufgenommen bzw bestehende Rahmen zusätzlich ausgenutzt. Aus Sicht des Jahres 1999 sei keine Eigenkapitalzufuhr erforderlich gewesen. Die Darlehensgewährung durch die Bf. habe daher nicht den Zweck gehabt, Eigenkapital zu ersetzen sondern die Bankenabhängigkeit in der Unternehmensgruppe zu reduzieren. Zudem habe sich die To-Kurz GmbH 2000 und 2001 auch aus eigener Kraft und ohne Unterstützung durch die Gesellschafter am Kreditmarkt Kredite in Euro-Millionenhöhe aufnehmen können. Die streitgegenständlichen Darlehen würden daher kein verdecktes Eigenkapital darstellen und eine Kürzung der im Rahmen der Umwandlung übergehenden Verlustvorträge habe daher zu unterbleiben.

In der Stellungnahme zur Berufung hält die Bp den Ausführungen der Bf. entgegen, dass abgabenrechtliche Prüfungen auch dann verjährungsverlängernde Amtshandlungen darstellen würden, wenn kein Prüfungsauftrag vorliege (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0046). Der Prüfungsauftrag diene hauptsächlich dem Ausweis des Außenprüfers gegenüber der Abgabepflichtigen, eine Einschränkung einer etwaigen Wiederaufnahme des Verfahrens für einen (unrichtigen) Abgabebescheid auf einen bestimmten Zeitraum ergäbe sich daraus nicht. Vielmehr könne eine die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung ebenso bspw. in einer Anfrage via Telefon, Fax, E-Mail, etc. (Vorhalt) oder auch in der direkten Aufforderung zur Bereitstellung der relevanten Unterlagen bestehen.

Wie aus den Beilagen ersichtlich, sei die Bf. bereits bei Prüfbeginn am 15.9.2011 (Beilage 1, Aktennotiz zu angeforderten Unterlagen) um Vorlage sämtlicher Wertberichtigungen während und VOR dem Prüfungszeitraum, für welche eine 7tel Abschreibung geltend gemacht wurde, ersucht worden. Noch im September 2011 sei der Außenprüfung u.a. in diesem Zusammenhang eine handschriftliche Erklärung (FrauA) vorgelegt worden (Beilage 2). Die Wertberichtigungen betreffend die To GmbH, insbesondere im Jahr 2004, hätten erstmals in einem Vorhalt der Außenprüfung im November 2011 explizite schriftliche Erwähnung gefunden (Beilage 3, Email an Hrn. Herr-B, der nach dem Abgang von FrauA als neuer Ansprechpartner nominiert wurde). Weiters sei auch um Darstellung und Erklärung der Verlustvorträge im Konzernverbund ersucht worden. Entsprechend sei eine Stellungnahme zu den Abwertungen der Barvorlagen von der steuerlichen Vertretung am 27.11.2011 vorgelegt worden (Beilage 4).

Weitere Ersuchen um Vorlage von Unterlagen betreffend die Barvorlagen und deren Verzinsung und Wertberichtigungen seien laufend erfolgt.

Im Rahmen der Schlussbesprechung sei außerdem entgegen der Behauptung der Bf. auf eine eventuell notwendige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer im fraglichen Zeitraum explizit hingewiesen worden, sollte einerseits kein Nachweis eines Abschreibungs- bzw. Wertberichtigungsbedarfs erfolgen oder die Notwendigkeit der Kürzung des Verlustvortrages 2005 festgestellt werden.

*Abgesehen davon sei "eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen im Falle von Feststellungen der Außenprüfung bei Ersuchen um Vorlage und anschließender Prüfung von Unterlagen (Sachverhaltsermittlung) (auch) betreffend die Jahre vor dem Prüfungszeitraum auch ohne expliziten Hinweis konkludent nachvollziehbar und durch das geprüfte Unternehmen vorhersehbar."*

*Somit wurden im letzten Jahr der Verjährungsfrist nachweislich mehrere Amtshandlungen gesetzt, die jede für sich alleine für die Verlängerung der Frist um ein weiteres Jahr qualifiziert sind."*

Wegen der im Jahr 2011 erfolgten, das Jahr 2005 betreffenden, Amtshandlungen sei daher der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 der Bf. am 29.8.2012 innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Zu den Ausführungen zur Mangelhaftigkeit der Bescheidebegründung führt die Bp aus, dass im Wiederaufnahmebescheid ein Verweis auf den Prüfbericht enthalten sei und im Sachbescheid dezidiert auf die Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen werde, weshalb nach Ansicht der Bp. die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet sei.

Zur Frage des Vorliegens neuer Tatsachen oder Beweismittel verweist die Bp darauf, dass die Behörde aus den vorgelegten Unterlagen nach Einsicht in den vorgelegten Jahresbericht 2004 und Durchführung weiterer (nicht näher ausgeführter) "Kalkulationen" "quasi von sich aus daraus schließen" hätte müssen, dass es sich bei der Forderungsabschreibung im Jahr 2004 in Wirklichkeit um eine

Teilwertabschreibung auf Beteiligungen gehandelt habe und dass diese von der Bf. in der Veranlagung Körperschaftsteuer 2004 auch entsprechend behandelt worden sei. Diese Argumentation sei unhaltbar. Zudem habe entgegen der Behauptung der Bf. das FA eben nicht verabsäumt, das Unternehmen im Rahmen eines Vorhalts um detaillierte Darstellung der vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen zu ersuchen. Die Bf. habe die durch sie selbst als Teilwertabschreibung gehandhabte Forderungsabschreibung betreffend Ed To-Kurz GmbH im Rahmen der Berufung am 13.1.2010 nicht deklariert. *"Daraufhin sei das Unternehmen in einem Ergänzungsersuchen u.a. um Mitteilung der vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen betreffend die To GmbH ersucht worden und in der Beantwortung dieses Ersuchens habe die Bf. die besagte Teilwertabschreibung ebenfalls nicht deklariert und damit ein weiteres Mal die Tatsache verschleiert, dass eine handelsrechtlich vorgenommene Forderungsabschreibung zu Recht als Teilwertabschreibung auf Beteiligung gehandhabt wurde, welche den im Rahmen der Umwandlung übergegangenen Verlustvortrag gekürzt hätte."*

Dem Berufungsbegehren sei wohl im Vertrauen auf die Richtigkeit der Angaben der Bf. stattgegeben worden.

Sämtliche Informationen und Unterlagen zur Gewährung, Verzinsung, Verbuchung, Abwertung usw. seien erst im Rahmen der Prüfung 2011/2012 und nach mehrmaliger Aufforderung und mehrmonatiger Verzögerung nach und nach vorgelegt worden und dem FA bei Erlassung des Erstbescheides bzw. der BVE nicht zugänglich bzw. bekannt gewesen.

Den materiellrechtlichen Ausführungen hält die Bp. entgegen, dass in Anbetracht der nicht fremdüblichen Gestaltung des gesamten Vorgangs, aber auch der Handhabung der Barvorlagen durch die Berufungswerberin selbst zum damaligen Zeitpunkt, es als erwiesen anzusehen sei, dass die Hingabe der "Barvorlagen" für die Gesellschaft objektiv (aber auch subjektiv aus Sicht der Bf.) den wirtschaftlichen Erfolg gehabt hätten, Eigenkapital zu ersetzen (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068). Die Wertberichtigung stelle demnach keine Forderungswertberichtigung sondern eine Teilwertabschreibung einer Beteiligung dar. Daher sei der im Rahmen Umwandlung der To GmbH in eine Personengesellschaft im Jahr 2005 auf die Bf. übergehende Verlustvortrag um die vorgenommene(n) Teilwertabschreibung(en) gem. Art. II § 10 i.V.m. § 4 UmgrStG zu kürzen.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp. wiederholt die Bf. ihr Beschwerdevorbringen zur Frage der Verjährung und führt ergänzend aus, dass die unbestrittenen Anfragen des Prüfers " zu keinem Zeitpunkt in erkennbarer Weise in Zusammenhang mit einer möglichen Korrektur auch früherer Veranlagungszeiträume" gestanden hätten. Nach der Judikatur wären diese Handlungen daher nicht geeignet die Verjährungsfrist für die Körperschaftsteuer 2005 zu verlängern.

Zur Frage des Begründungsmangels wird dargestellt, dass sich im Wiederaufnahmebescheid weder ein Hinweis darauf finde, dass überhaupt Tatsachen



oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, noch würden diese im Bericht genannt. Da weder der Wiederaufnahmebescheid selbst noch der neue Sachbescheid die neuen Tatsachen und/oder Beweismittel bezeichne, auf Grund derer die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2005 erforderlich sei, sei der Wiederaufnahmebescheid inhaltlich rechtswidrig. Die Prüfung habe sich lediglich auf den Zeitraum 2007 bis 2009 bezogen und könne der Bericht daher - selbst bei Angabe eines tauglichen Wiederaufnahmsgrundes - keine Begründung für die Wiederaufnahme eines Verfahrens für das Jahr 2005 darstellen.

Zur Frage des Vorliegens von Wiederaufnahmegründen führt die Bf. in ihrer Stellungnahme wörtlich aus: *"In Zeiten, in denen der Steuerpflichtige in immer größerem Ausmaß dazu verpflichtet ist, bei Abgabe der Steuererklärung umfangreiche Aufgliederungen von Bilanz- und GuV - Positionen vorzunehmen, darf erwartet werden, dass diese Angaben seitens der Finanzverwaltung auch ausgewertet und verknüpft werden. Die Angaben in der KZ 9294 und KZ 9296 des Formulars K1 (Angaben zu Teilwertabschreibungen) haben dem Finanzamt-auch in Verbindung mit den vorliegenden Jahresabschlüssen bzw. Prüfberichten - bei entsprechender Verwertung dieser Daten Aufschluss über die Höhe der geltend gemachten Teilwertabschreibungen gegeben. Es hat jedenfalls unterlassen Unstimmigkeiten aufzuklären. Ob daher der Widerspruch in den Angaben des Steuerpflichtigen ausschließlich zu dessen Lasten gehen darf, darf auch vor diesem Hintergrund bezweifelt werden.*

*Entschieden zurückzuweisen ist die Aussage des Prüfers, man hätte mit den Angaben in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens "ein weiteres Mal die Tatsache verschleiert", eine (weitere) Teilwertabschreibung vorgenommen zu haben (welche den Verlustvortrag gekürzt hätte)."*

Diesen verfahrensrechtlichen Ausführungen folgen weitere Aussagen zur materiellrechtlichen Frage des (Nicht-) Vorliegens von verdecktem Eigenkapital, welche in der Schlussfolgerung münden, dass die Gesamtumstände dafür sprächen, dass es sich bei dem Darlehen sehr wohl um Fremdkapital handelte. Es habe angesichts der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung weder die Notwendigkeit bestanden, noch habe es Vorgaben der finanzierenden Banken an die Gesellschafter gegeben Eigenkapital zur Verfügung zu stellen. Die Kriterien für verdecktes Eigenkapital wie sie von der Judikatur entwickelt worden seien, lägen daher nicht vor.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der oben dargestellte Verfahrensablauf ist unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt und wird der Entscheidung zugrunde gelegt.

Strittig ist zunächst die Frage, ob für die Körperschaftsteuer 2005 im Jahr 2012 bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten war und demgemäß die Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig war.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Festsetzungsverjährung für Körperschaftsteuer fünf Jahre und beginnt gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in

dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist (§ 207) wenn innerhalb dieser nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden 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.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies zunächst, dass die Verjährungsfrist für die Körperschaftsteuer 2005 am 31.12.2011 geendet hätte (fünf Jahre zuzüglich ein Verlängerungsjahr wegen einer innerhalb der Verjährungsfrist gesetzten Amtshandlung zB. Bescheid vom 26.11.2009). Zu prüfen bleibt daher die Frage, ob im Verlängerungsjahr 2011 eine nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches 2005 erfolgte um die Verlängerung der Verjährungsfrist bis 31.12.2012 zu bewirken.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH setzt die Fristverlängerung die Geltendmachung eines **bestimmten Abgabensanspruches** voraus ( VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003, 2002/16/0027; 25.6.2008, 2008/15/0090). Ein Schreiben, das sich in der Darlegung des Rechtsstandpunktes der Abgabenbehörde erschöpft, verlängert die Verjährungsfrist ebensowenig wie ( VwGH 22.12.1988, 83/17/0136, 0141) die bloße Ankündigung einer Amtshandlung ( VwGH 23.5.1991, 89/17/0183; 6.7.2006, 2006/15/0046; 16.5.2011, 2010/17/0068).

Verlängernde Amtshandlung sind jedenfalls abgabenbehördliche Prüfungen. Eine Außenprüfung hat diese Wirkung zwar nach der Judikatur auch dann, wenn kein Prüfungsauftrag vorliegt ( VwGH 18.3.1987, 86/13/0165; 23.5.1991, 89/17/0183; 6.7.2006, 2006/15/0046 va iZm gesetzwidrigen Prüfungsaufträgen), allerdings sind nach der ständigen Judikatur des VwGH Außenprüfungen aus Verjährungssicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam, die Gegenstand der Prüfung sind ( VwGH 11.4.1984, 82/13/0050; 30.10.2003, 99/15/0098). Die Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 stellt als solche somit keine Unterbrechungshandlung für 2005 dar.

Die Verjährungsfrist verlängern aber auch an den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Ergänzungsansuchen, Anfragen und die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen (Ritz BAO 2014 § 209, Rz 22 samt dort zitierten VwGH-Judikaten). Derartigen Schreiben der Abgabenbehörde kommt nur hinsichtlich jener Abgaben Verlängerungswirkung zu, auf die das Schreiben Bezug nimmt. Wiewohl dieses Erkenntnis (VwGH 18.11.1982, 82/16/0079) zu einer Verkehrsteuerthematik ergangen ist, ist nach Ansicht des BFG aus dieser Aussage zu schließen, dass Verlängerungshandlungen einer entsprechenden Konkretisierung der Abgabenart einerseits und des Abgabenzeitraumes andererseits bedürfen.

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; 23.6.1992, 92/14/0036). Eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde in einer **jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung eines Steueranspruches** unternimmt (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0046; 3.12.1962, 1189/61).

Wie der Unabhängige Finanzsenat unter Verweis auf die Judikatur (VwGH 19. 12.1998, 97/16/0350) ausführte, muss die Abgabenbehörde bestimmte, zielführende Handlungen zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches vornehmen, wobei diesem Erfordernis mit lediglich routinemäßigen Anfragen nicht Genüge getan wird. Amtshandlungen iSd. § 209 Abs. 1 BAO, die (seit In-Kraft-Treten des StReformG 2005) zu einer Verlängerung der Bemessungsverjährung führen, müssen - um diese Rechtsfolge auslösen zu können - hinreichend konkretisiert sein (UFS 10.12.2004, RV/1853-W/02)

Wie bereits dem Wortlaut des Gesetzes (arg "...zur Geltendmachung des Abgabenanspruches...") zu entnehmen ist, können Handlungen der Abgabenbehörde nur dann Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Verjährung einer bestimmten Abgabe sein, wenn sie sich auch auf diese bestimmte Abgabe beziehen (Achatz, in Leitner, Aktuelles zum Finanzstrafrecht 1997, 81, der Vorhalte und Anfragen der Abgabebehörde nur dann als mögliche Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO qualifiziert, wenn sich diese "auf die betreffende Abgabe" beziehen; Althuber in UFS aktuell 2005, 245). Eine "bestimmte Abgabe" kann aber nicht bloß eine Konkretisierung hinsichtlich der Abgabenart bedeuten, sondern muss auch eine genaue Abgrenzung des AbgabENZEITRAUMES umfassen.

Zu prüfen ist daher zunächst, ob das FA selbst oder im Wege der Außenprüfung im Jahr 2011 konkrete, in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise, Unterbrechungshandlung zur Feststellung des Steueranspruches 2005 setzte.

In den vom FA vorgelegten Veranlagungsakten finden sich im Kalenderjahr 2011 keine die Körperschaftsteuer 2005 betreffenden, nach außen gerichteten Amtshandlungen.

Das BFG beauftragte daher mit Schreiben vom 4.5.2015 den Prüfer mit der Vorlage von Unterlagen aus dem Arbeitsbogen (Vorhalte, Gesprächsprotokolle oder Ähnliches) aus welchen entsprechende nach außen gerichtete Ermittlungshandlungen ersichtlich sind, welche konkret das Jahr 2005 betrafen.

Mit Schreiben vom 19.5.2015 übermittelte der Prüfer dem BFG einige Unterlagen (siehe unten) und führte erklärend aus, dass die Bf. bereits bei Beginn der Prüfung am 15.9.2011 um Bereitstellung sämtlicher Unterlagen betreffend Barauslagen (Barvorlagen?)/Darlehen und Wertberichtigungen ersucht worden sei. Es sei bereits zu diesem Zeitpunkt auf die allfällige Wiederaufnahme der Vorjahre ab 2004 hingewiesen worden. Eine Konkretisierung betreffend 2005 sei mangels Details nicht erfolgt. Ein Gesprächsprotokoll sei nicht angefertigt worden, er habe lediglich folgenden Aktenvermerk verfasst:

*Abgefragte Unterlagen Gruppe XX Druck/ Bf.kurz zu Prüfbeginn:*

*-sämtliche Barvorlagen: Hintergrund, Verträge etc.*

*-sämtliche WB Konzernverbund (va Barvorlagen): Unterlagen, Begründung, etc.*

*-sämtliche MWR für den Prüfungszeitraum*

Die von der Bf. für die Unterlagenvorlage namhaft gemachte Ansprechperson Frau FrauA habe sodann folgendes handschriftliche Schreiben übermittelt:

*"....Anbei die gewünschten Unterlagen. Bei der N-GmbH habe ich ein Problem mit Ausgabe der Daten, bei der YY , N-M auch. Die Softwarefirma weiß schon Bescheid. Ich hoffe morgen früh das Problem lösen zu können. Wie bereits besprochen sind die Barvorlagen gegeben bzw. aufgenommen worden ohne schriftlichen Vertrag. Es werden aber die fremdüblichen Zinsen verrechnet und in Rechnung gestellt. Zu den Abwertungen finde ich leider nichts in meinen Unterlagen, weiß aber, dass unser WP, WP , diese hat. Er ist allerdings erst nächste Woche im Haus. Ich hoffe Sie haben im Moment genügend Material. Bei etwaigen Unklarheiten, fehlenden Unterlagen etc. stehe ich Ihnen jederzeit zur Verfügung....."*

Auch aus dieser Antwort sei ersichtlich, dass Unterlagen zu den Barvorlagen und Wertberichtigungen des Vor-Prüfungszeitraumes angefordert worden seien. Zudem sei am 23.9.2011 folgendes E-Mail übermittelt worden:

*"Weiters bitte um Darstellung der gesamten Konzernverrechnungen, wie zu Prüfbeginn besprochen:*

*Umlagen, Verrechnungen, Mieten, Leistungen, Barvorlagen, etc.*

*Wie bereits ebenfalls bei Prüfbeginn besprochen bitte um Vorlage für den Prüfungszeitraum*

*- Auflistung und Begründung sämtlicher Wertberichtigungen (im Konzernverbund auch **VOR** dem Prüfzeitraum)"*

Hinsichtlich ergänzender Unterlagenvorlage sei mit E-Mail vom 24.11.2011 explizit die To GmbH angesprochen worden: *"Unterlagen zu Wertberichtigungen (Details, Begründung), insbesondere verbundene Unternehmen, Forderungen und Barvorlagen, auch vor Prüfungszeitraum (bspw. 2004 Ford. Ed. Hölzel)"*

Da noch immer keine Unterlagen bereit gestellt worden seien, habe der Prüfer neben regelmäßigen mündlichen Aufforderungen und dem wiederholten (nicht protokollierten) Hinweis der möglichen Erweiterung des Prüfungsauftrages und etwaiger Wiederaufnahmen von Vorjahren ab 2004 und 2005 am 2.2.2015 folgenden weiteren Vorhalt übermittelt:

*"Außerdem bitte - wie eben nochmals besprochen - um Vorlage aller Unterlagen (Verträge, Rechnungen, Vereinbarungen, Verbuchungen, Nachweis des Abschreibungsbedarfs) hinsichtlich sämtlicher Teilwertabschreibungen Forderungen, Beteiligungen, Barvorlagen) innerhalb des geprüften Konzerns, also der Bf.kurz-Gruppe und der YY -Gruppe. Es geht, wie gesagt, um die Sachverhaltserhebung, und (noch) nicht um eine etwaige rechtliche Würdigung- ich habe bisher ausschließlich eine solche in Form der vorgelegten Stellungnahme erhalten."*

Er (der Prüfer) sei in Gesprächen von der Bf. auch explizit nach den Rechtsfolgen der Vorjahre (seit Prüfungsbeginn im Herbst) gefragt worden und habe wie oben schriftlich erläutert: "*Es geht, wie gesagt, um die Sachverhaltsermittlung und (noch) nicht um eine etwaige rechtliche Würdigung - ich habe...*"

Die Ermittlungshandlungen hätten also explizit die Jahre ab 2004 bzw. ab Entstehung der fraglichen Sachverhalte betroffen und er sei außerdem ausdrücklich auf eine Wiederaufnahme im Feststellungsfalle auch für 2005 angesprochen worden.

Zur Vorbereitung einer Besprechung sei der Bf. am 15.5.2012 eine Liste mit Besprechungspunkten übermittelt worden, aus welcher die von der Bp geplante Vorgehensweise hinsichtlich 2005 ersichtlich sei.

Die vom Prüfer mehrfach vorgenommene Eingrenzung "auch betreffend Vorprüfungszeiträume" erfüllt den oben dargestellten Konkretisierungsanspruch hinsichtlich Abgabenart UND Abgabenzeitraum nicht. Aus den vorgelegten Unterlagen ist zwar erkennbar, dass der Prüfer die geleisteten Barvorlagen einer Überprüfung unterzogen hatte, aber in keiner der vorgelegten Unterlagen lassen sich konkrete Ermittlungshandlungen betreffend das Kalenderjahr 2005 erkennen. Wenn der Prüfer ausführt, dass er bereits im Jahr 2011 die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerbescheides 2005 und die damit verbundene Änderung des Sachbescheides mit der Bf. besprochen hätte, wäre es an ihm gelegen gewesen, diesen Umstand im Akt eindeutig ersichtlich zu machen (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Auch der Abgabenbehörde ist als Partei des Beschwerdeverfahrens zuzumuten, entsprechende Beweisvorsorge zu treffen und wesentliche Verfahrensschritte in den Akten eindeutig zu dokumentieren.

Weiters wäre es ihm unbenommen gewesen den Prüfungszeitraum auf 2005 auszudehnen. Eine Ausdehnung hätte jedenfalls eine § 209 Abs. 1 BAO entsprechende Amtshandlung dargestellt und wäre für das Ergebnis der Prüfung unpräjudiziell gewesen. Die Ausführungen des Prüfers, dass er 2011 mangels ausreichender Unterlagen noch nicht habe erkennen können, ob sich eine Wiederaufnahme als erforderlich erweisen würde, sind in diesem Kontext nicht zielführend, zumal ihm die Verjährungsproblematik hätte bekannt sein müssen.

Konkrete Ermittlungshandlungen betreffend 2005 sind aus den vorgelegten Unterlagen zwar im Jahr 2012 - vor allem aus dem Schreiben vom 15.5.2012 - ersichtlich, sind aber nicht geeignet die bereits am 31.12.2011 eingetretene Festsetzungsverjährung zu verlängern. Diese Amtshandlungen sind auch nicht geeignet, die Ausführungen des Prüfers er habe bereits 2011 die mögliche Wiederaufnahme der Vorjahre (oder auch konkret des Jahres 2005) angekündigt, nachzuweisen. Zudem sind, wie oben dargestellt, angekündigte Handlungen keine verjährungsverlängernden nach außen gerichteten Amtshandlungen.

Die Abfrage von Unterlagen aus Anlass des Prüfungsbeginns für sämtliche Barvorlagen und Unterlagen über Wertberichtigungen ist keine konkret auf die Körperschaftsteuer

2005 gerichteten Amtshandlung. Das handschriftliche Schreiben Mag. Schönleiter lässt auch nicht den Schluss zu, dass im Gespräch die Körperschaftsteuer 2005 angesprochen gewesen wäre. Der Vorhalt vom November 2011 bezieht sich auf die Vorlage von Unterlagen zu Wertberichtigungen und Teilwertabschreibungen auch vor Prüfungszeitraum und erwähnt beispielhaft das Jahr 2004 und die Forderungsabschreibung To. Eine konkret auf die Körperschaftsteuer 2005 ausgerichtete Verlängerungshandlung ist hierin nicht zu erblicken.

Zudem fällt auf, dass sich der Prüfer offenbar im Rahmen der Vorbereitung der Schlussbesprechung im Mai 2012 (möglicherweise erstmals) genauer mit der Verjährungsproblematik befasste. Hiezu findet sich ein handschriftlicher Notizzettel in welchem Überlegungen zu Verlängerungshandlungen dargestellt sind. In der letzten Zeile findet sich der Vermerk "*bw.FB Graz*". Im Zusammenhalt mit der ebenfalls im Arbeitsbogen auffindbaren Antwort vom 3.5.2012 eines Mitarbeiters des bundesweiten Fachbereiches zur Frage der Berechnung der Verjährungsfrist für 2004, liegt der Schluss nahe, dass der Prüfer sich zeitgleich im Mai 2012 (erstmalig ?) mit der Verjährungsfrage für 2005 auseinandersetzte und allenfalls deshalb nicht bereits 2011 entsprechende Verlängerungshandlungen setzte bzw. solche aktenmäßig entsprechend dokumentierte. Für die Körperschaftsteuer 2005 ist daher am 31.12.2011 Festsetzungsverjährung eingetreten. Der Wiederaufnahmebescheid vom 29.8.2012 ist sohin rechtswidrig und war daher ersatzlos aufzuheben.

Nach § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Wird der Wiederaufnahmebescheid im Bescheidbeschwerdeverfahren aufgehoben, tritt daher das Verfahren in die Lage zurück in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf (Ritz, BAO 2014, § 307 Rz 8). Der bekämpfte Körperschaftsteuerbescheid vom 29.8.2012 scheidet somit aus dem Rechtsbestand aus und die dagegen gerichtete Beschwerde ist als unzulässig geworden gem. § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da aus der Judikatur des VwGH (insbesondere VwGH 18.11.1982, 82/16/0079; aber auch 17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003, 2002/16/0027;

25.6.2008, 2008/15/0090) nach Ansicht des BFG zwar ableitbar ist, dass die Konkretisierung eine die Verjährung verlängernden Amtshandlung auch eine Eingrenzung des Abgabenzitraumes zu enthalten hat. Soweit ersichtlich hat der VwGH diese Frage aber noch nicht ausdrücklich behandelt.

Wien, am 1. Oktober 2015