

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ulrich Petrag in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Resultatio Steuerberatung GmbH, Gratweiner Straße 8, 8111 Gratwein-Straßengel, über die Beschwerde vom 12. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 14. Juni 2017 betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2014 und Umsatzsteuer 2014 sowie Einkommensteuer 2014 und Umsatzsteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. Jänner 2022 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014 und Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2014 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide Einkommensteuer 2014 sowie Umsatzsteuer 2014 werden abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	mit Tarifsatz zu versteuerndes Einkommen	50.933,25 €	Einkommensteuer laut Tarif	15.621,47 €
			6% Steuer auf sonstige Bezüge	276,25 €
			Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen (Sondersteuersatz von 25%)	106.998,32 €
	Einkünfte aus Kapitalvermögen (mit besonderem Steuersatz von 25% zu versteuern)	427.993,28 €	anrechenbare LohnsteuerRundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 7.651,89 €
				- 0,15 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				115.244,00 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	255.184,44 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	51.036,88 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-41.398,53 €
festgesetzte Umsatzsteuer				9.638,35 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.1 Beim Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) fand im Zeitraum 2. Februar 2016 bis 13. Juni 2017 für die Jahre 2012 bis 2014 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt, bei der folgendes festgestellt wurde (vgl. die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Juni 2017):

Punkt 1. Buchführungsmängel:

a) Kassenmängel

Das vorgelegte Kassabuch „Kassen-Bericht vom 1.1.2014 bis 31.12.2014“ würde eine Seite umfassen. Enthalten wären ausschließlich Barabhebungen vom Bankkonto, die zur Begleichung von Autoankaufsrechnungen verwendet worden wären.

Nachstehende laut Saldierungsvermerk auf Rechnungen dokumentierte Barzahlungen wären nicht erfasst:

AR 0006 vom 16.4.2014 – ***1*** € 1.400,-

AR 00012 vom 3.7.2014 – Fa. ***2***, ***3***, € 8.500,-

ER 09614 vom 2.10.2014 – ***1***, ***4***, € 442,52 (bar bezahlt 6.10.2014)

AR 00030 vom 6.10.2014 – ***1***, ***4***, € 19.000,-

Das Kassabuch würde keinen Abschluss aufweisen, die Belege wären nicht nummeriert.

b) Buchführung

Es wäre keine chronologische Erfassung der Geschäftsfälle erfolgt.

Sämtliche Buchungen wären über das Privat- bzw. Kapitalkonto erfolgt.

Es wären keine laufenden Kassabuchungen oder Bankbuchungen erfasst worden. Lediglich der Endsaldo des Bankkontos bei der ***5*** ***6*** hätte in die Buchhaltung Eingang gefunden. Alle übrigen Buchungen wären über das Konto 9100 - Privat – gebucht worden.

Privatentnahmen an sich und private Bankbewegungen, die über das oben angeführte Konto und ein weiteres Bankkonto bei der ***5*** ***7*** getätigt worden wären, wären im Rechenwerk in keiner Form erfasst worden. (Auf diesem Konto wäre auch die Leasing-Bonifikation eingegangen.)

Am 4.12.2014 würde am Bankkonto der ***5*** ***7*** eine Scheckeinreichung über € 11.500,- als Gutschrift aufscheinen. Auf Nachfrage über die Herkunft für die Scheckgutschrift hätte der Bf. erklärt, dass er der Fa. ***8***, bei der er zu diesem Zeitpunkt in einem Dienstverhältnis gestanden hat, diesen Betrag vorher für den Ankauf eines PKW (***9***, ***10***, privater Kunde in ***11***) geborgt hätte, weil "er (***8***) gerade nichts am Konto hatte". Woher der Bf. diesen Bargeldbetrag gehabt hat, hätte nicht ermittelt werden können.

c) Schlussfolgerung

Infolge der aufgezeigten Mängel wäre jedenfalls die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht gegeben. Die grundsätzliche Schätzungsberechtigung wäre daher gegeben.

Aufgrund der fehlenden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, der damit gegebenen Schätzungsberechtigung, der mangelhaften Grundaufzeichnungen, der hohen Bargeldtransaktionen, der nicht erklärten Einnahmen (Bonifikation Leasing laut Punkt 3) und der teils intransparenten Geschäftsfälle (siehe ***12*** ex ***13*** unter Punkt 5) werde im Jahr 2014 ein Sicherheitszuschlag iHv ca. 20% der steuerbaren Umsätze (Basis € 175.870,-) dem Ergebnis hinzugerechnet.

	nach Betriebsprüfung
Erhöhung Gesamtbetrag der Entgelte Umsatzerhöhung zu 20%	35.000,00
Gewinnerhöhung (brutto)	42.000,00
Passivierung Umsatzsteuer	- 7.000,00

Der Punkt 2. betrifft nicht das Jahr 2014.

Punkt 3. Bonifikation Leasing

Am Bankkonto (***5*** ***7***, das im betrieblichen Rechnungswesen nicht berücksichtigt worden wäre) würde mit 12.5.2014 ein Zahlungseingang über € 2.875,- von der ***14*** aufscheinen, der bisher nicht als Einnahme erklärt worden wäre.

Laut Angabe des Bf. bzw. dessen steuerlicher Vertretung würde es sich dabei um die Bonifikation der ***14*** für die Vermittlung von Leasingfinanzierungen für Käufer im Zusammenhang mit dem Erwerb von Fahrzeugen handeln.

Dieser Zahlungseingang würde unmittelbar in Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit als Kfz-Händler stehen und wäre daher entsprechend als Einnahme zu erklären.

	vor Betriebsprüfung	nach Betriebsprüfung	Differenz
Erhöhung Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014 Leasing Bonifikation	0,00	2.875,00	2.875,00

Punkt 4: Verkauf Anteile ***15***

Mit Notariatsakt vom 15.11.2013 hätte der Bf. seinen Geschäftsanteil an der ***15*** von € 1.000.000 zur Gänze an die in Gründung befindliche ***16*** verkauft.

Aus dieser Anteilsabtretung wäre laut Einkommensteuererklärung 2013 ein Verlust aus inländischen Kapitaleinkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Betrag von - € 65.000,- erklärt worden.

Der Verlust würde sich laut Aufstellung der steuerlichen Vertretung wie folgt ergeben:

Anschaffungskosten Beteiligung:	
Bf. (laut FB-Auszug 11.11.2014)	600.000
Erwerb Anteile ***17***	350.000
Anschaffungskosten gesamt	950.000
Verkaufserlös	885.000
Verlust	- 65.000

a) Anschaffungskosten

Laut Firmenbuchauszug (FN ***18***) der ***19*** (vormals ***15***) hätten der Bf. und Frau ***17*** die Anteile mit einem Stammkapital von ATS 500.000,- im August 1996 von Herrn ***20*** (ATS 50.000,-), ***21*** (ATS 125.000,-) und der ***22*** (ATS 150.000,-) im Ausmaß von

Bf. 60 % ATS 300.000

17 40 % ATS 200.000

um den Nominalbetrag von insgesamt ATS 500.000,- erworben.

Mit Beschluss der Generalversammlung vom 7.12.2006 der Gesellschaft wäre in der Folge der Jahresabschluss zum 31.3.2006 für das Geschäftsjahr 2005/06 genehmigt, und der ausgewiesene Gewinn in Höhe von € ***23*** mit einem Teilbetrag von € 963.663,58 für die bevorstehende Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmittel verwendet worden.

Außerdem wäre in dieser Generalversammlung die Umstellung des Stammkapitals auf Euro beschlossen worden.

Es wäre der Beschluss gefasst worden, die bisherigen Stammeinlagen auf Euro-Beträge umzurechnen und das Stammkapital um € 963.663,58 mit Wirkung zum 31.3.2006 gemäß Kapitalberichtigungsgesetz und § 3 Abs. 1 Z 29 EStG unter Heranziehung von Gesellschaftsmitteln zu erhöhen, wobei der Kapitalerhöhungsbetrag den Gesellschaftern im Verhältnis der bisherigen Beteiligung zukomme.

Stammkapital	vor Erhöhung	Kapitalerhöhung	nach Erhöhung
Bf. 60%	21.801,85	578.198,15	600.000,--
17 40%	14.534,57	385.465,43	400.000,--
	36.336,42	963.663,58	1.000.000,--

Rechtliche Würdigung:

Der Erwerb von Anteilsrechten aufgrund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG von der Einkommensteuer befreit. Wirtschaftlich sei eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmittel in zwei Vorgänge zu zerlegen (sog. Theorie der Doppelmaßnahme): In einem ersten Schritt würden die Mittel an die Gesellschafter ausgeschüttet, in einem zweiten Schritt würden diese die Mittel zum Zwecke der Kapitalerhöhung in die Gesellschaft einzahlen. Aus dem ersten Schritt würde bei Ausschüttung von Gewinnen bzw. Gewinnrücklagen grundsätzlich Steuerpflicht resultieren, die durch § 3 Abs. 1 Z 29 EStG unterdrückt werde.

Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wären als Anschaffungskosten gemäß § 27a Abs. 4 Z 4 EStG idF BGBl I 112/2012 für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung der bisherigen Anschaffungskosten entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben.

Die Bewertung der neuen Freianteile werde nunmehr durch § 27a Abs. 4 Z 4 EStG idF BGBl I 112/2012 geregelt. Die Ausgabe der Gratisanteile würde den Ursprungswert der Anteile nicht verändern, daher müsse eine neue Wertverteilung stattfinden. Der Buchwert der Altanteile werde entsprechend dem Verhältnis des bisherigen Nennwertes zum Nennwert der Gratisanteile verteilt (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, 6. Auflage, § 27a Rz 40). Bei Anteilen im Betriebs- und Privatvermögen wäre davon auszugehen, dass durch die Aufteilung des Buchwertes bzw. der Anschaffungskosten auf alte und neue Anteile keine Anschaffung,

sondern nur ein Erwerb im Zeitpunkt der Protokollierung des Kapitalberichtigungsbeschlusses im Firmenbuch vorliegen würde. Somit würden die Freianteile im Hinblick auf die Anwendbarkeit der neuen Kapitalbesteuerung (§ 124b Z 185 EStG) das Schicksal der Altanteile teilen.

Denn mangels eines steuerpflichtigen Vermögenszugangs hätten die anlässlich einer Kapitalberichtigung ausgegebenen Freianteile keinen eigenständigen Wertansatz, (sa EStRL Rz 2608 f idF v. 25.8.2015).

Es würde daher eine Kapitalmaßnahme außerhalb des UmgrStG eine rein gesellschaftsrechtliche Maßnahme darstellen, die aus steuerlicher Sicht zu keinem Tausch und zu keinem entgeltlichen Erwerb führen würde, und würde ein allfälliger Status als Altvermögen erhalten bleiben. Das würde auch für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gelten.

In einer Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 13.4.2016 (per Mail übermittelt) würden unter Punkt 8. Anteilsverkauf folgende Ausführungen gemacht, zu denen nachfolgend seitens der AP Stellung genommen werde.

Zum ersten Absatz der rechtlichen Würdigung würde die steuerliche Vertretung ergänzen: Vielmehr würde sich bereits aus der Ausführung der Finanzbehörde ergeben, dass die durch die Gewinnausschüttung erhaltenen Mittel in Höhe von EUR 578.198,15 einbezahlt worden wären. Dieser Vorgang würde somit die Anschaffungskosten der Beteiligung um EUR 578.198,15 im Jahr 2006 erhöhen.

Betriebsprüfung: Eine Erhöhung der Anschaffungskosten im Jahr 2006 würde sich keinesfalls ergeben.

Anmerkung zur rechtlichen Würdigung des § 27a Abs. 4 Z 4 EStG idF BGBl I 112/2012 seitens der steuerlichen Vertretung:

1. Diese Bestimmung würde ab 1.1.2013 gelten und wäre nicht auf die Kapitalerhöhung im Jahr 2006 anzuwenden. Davor hätte es keinen § 27 a Abs. 4 Z 4 EStG gegeben.
2. Es würde sich nicht um "Gratisanteile" handeln, wie von der Finanz ausgeführt. Die Norm würde ausdrücken, dass bei "Anteilrechte und Freianteile" eine Rechtsfolge eintreten solle. Allerdings hätte der Bf. keine Freianteile erhalten. Er hätte, wie bereits oben durch die Finanzbehörde ausgeführt EUR 578.198,15 - unstrittig - einbezahlt. Auch aus diesem Grund ginge die Auslegung dieser Bestimmung durch die Finanzbehörde ins Leere.
3. Weiter würde diese neue Norm aus dem Jahr 2012, mit Wirkung 1.1.2013, ausführen, dass bei "Verteilung der bisherigen Anschaffungskosten" diese "entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben" aufzuteilen wären. Die bisherigen Anschaffungskosten wären wie bereits ausgeführt unter Berücksichtigung der EUR 578.198,15 anzusetzen. Wie oben unstrittig ausgeführt, hätte die Bf. den Betrag einbezahlt.
4. Selbst bei fiskalfreundlicher Interpretation dieser Gesetzesstelle könne der Bf. nicht erkennen, dass seine Anschaffungskosten aus dem Jahr 2006 in Höhe von EUR 578.198,15

nicht anerkannt werden können, zumal er den Betrag einbezahlt, diese somit nicht frei oder gratis gewesen wären, und er damit keine Freianteile erhalten hätte und die Norm ohnedies erst für Vorgänge ab 1.1.2013 gelten solle.

5. Auch die Ausführung in den EStRL RZ 2608 f idF vom 25.8.2015 würden im Nachhinein an obigen Ausführungen nichts zu ändern vermögen. Vielmehr wäre die Ausführung der RZ 2608 im Jahr 2015 ein Zeichen dafür, dass das BMF mit der gesetzlichen Norm nicht glücklich wäre.

6. § 32 Abs. 1 Z 3 EStG würde normieren, dass bei einer Rückzahlung von Stammkapital aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln an den Gesellschafter die Steuerpflicht ausgelöst werden solle. Mit heutigem Firmenbuchauszug wäre ebenfalls eindeutig belegt, dass das Stammkapital der Gesellschaft nach wie vor EUR 1.000.000,00 betragen würde und es zu keiner Rückzahlung gekommen wäre.

7. Darüber hinaus werde auf den Grundsatz von Treu und Glauben verwiesen.

Ausführungen der Betriebsprüfung:

Die steuerliche Vertretung würde übersehen, dass davor bis zum Inkrafttreten des § 27a Abs. 4 Z 4 EStG idF BGBl I 112/2012 die Bestimmung des § 31 Abs. 7 EStG in Geltung gewesen wäre. Demnach hätten zu den sonstigen Einkünften gem. § 31 Abs. 1 EStG die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft gehört, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1% beteiligt gewesen wäre. Gemäß § 31 Abs. 7 EStG würde für Freianteile auf Grund einer Kapitalerhöhung § 6 Z 15 EStG gelten. § 6 Z 15 EStG hätte wie folgt gelautet:

"Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) sind für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung des bisherigen Buchwertes entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben."

Diese Bestimmung des früheren § 6 Z 15 EStG wäre nahezu wortgleich (es wäre lediglich das Wort "Buchwert" durch "Anschaffungskosten" ersetzt worden) in die gesetzliche Regelung des § 27a Abs. 4 Z 4 idF BGBl I 112/2012 übernommen worden.

Die mit Beschluss der Generalversammlung vom 7.12.2006 vorgenommene Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wäre "mit Wirkung zum Bilanzstichtag 31.03.2006 gemäß Kapitalberichtigungsgesetz und § 3 Abs. 1 Z 29 EStG unter Heranziehung von Gesellschaftsmitteln" erfolgt. Wenn von "Gratisanteilen" die Rede gewesen wäre, so würde dieser Begriff auch in der Literatur verwendet (siehe Laudacher in Jakom, EStG 2013, Rz 218 zu § 6 Z 15 EStG).

Der Ansicht der steuerlichen Vertretung, dass die bisherigen Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln von € 578.198,15 anzusetzen wären, könne nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden. Denn wie bereits mehrmals ausgeführt würde es durch die Ausgabe der Freianteile bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zu keiner Veränderung im Wert der Beteiligung kommen. Es würde sich

lediglich der Nominalwert der Beteiligung durch die Anhebung des Stammkapitals erhöhen. Diese Rechtsansicht wäre sowohl in der einschlägigen Fachliteratur (u.a. Zorn/Petritz, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 6 Z 15 EStG 1988 Tz 3; Doralt/Mayr, EStG 14. Aufl. § 6 Zu 432f), als auch durch die Rechtsprechung (vgl. UFS v. 10.2.2012, RV/1317-L/11 bzw. UFS 25.3.2009, RV/0253-S/04) einhellig vertreten worden.

Für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes wäre nicht relevant, ob das BMF - wie die steuerliche Vertretung vermeint - mit einer gesetzlichen Norm glücklich wäre oder nicht. Die gesetzlichen Grundlagen würden nach Ansicht der Betriebsprüfung keinerlei Interpretationsraum bieten. (Überdies wäre Rz 2608 f bereits vor der Neuregelung der Besteuerung der Kapitalerträge in den ESt-Richtlinien mit diesen Ausführungen inhaltsgleich enthalten gewesen.)

Eine Rückzahlung von Stammkapital der Gesellschaft werde seitens der Betriebsprüfung nicht unterstellt. Allerdings wäre anzumerken, dass gemäß § 3 Abs. 3 Kapitalberichtigungsgesetz bei der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch anzugeben wäre, dass es sich um eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln handelt. Überdies wäre sowohl der der Kapitalerhöhung zugrunde gelegte Jahresabschluss als auch die nachfolgenden von der jetzigen steuerlichen Vertretung erstellt worden.

Zum Verweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben: Aus den vorliegenden Unterlagen wäre keine schriftliche Auskunftserteilung seitens des Finanzamtes ersichtlich. Ein Vertrauensschutz bei fernmündlich erteilten Auskünften würde nicht bestehen. Da eine fernmündliche Auskunft die Möglichkeit von Irrtümern und ungenauen Erklärungen in sich bergen würde ist es dem Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter zuzumuten ein Auskunftsverlangen schriftlich zu stellen und eine dementsprechende schriftliche Antwort abzuwarten. Diesbezüglich wäre eine weitere Ausführung entbehrlich, weil nicht dargelegt werden könne, worauf sich Treu und Glauben stützen würden.

Ermittlung:

Bei realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 3 wären als Einkünfte gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und Anschaffungskosten anzusetzen. Anschaffungsnebenkosten wären im außerbetrieblichen Bereich nicht umfasst und daher bei der Veräußerung nicht zu berücksichtigen.

Als steuerliche Anschaffungskosten könnten daher nach Ansicht der Betriebsprüfung vom Bf. folgende Beträge geltend gemacht werden:

Anschaffungskosten Anteilskauf Bf.	21.801,85
Anteilerwerb 2013 von ***17***	350.000,00

	371.801,85
--	------------

b) Veräußerungspreis

Aus den Eingängen am Bankkonto der ***5*** - Konto ***24*** - (wurde im Rahmen der AP vorgelegt) wären in Zusammenhang mit der Abtretung der Anteile folgende Eingänge ersichtlich:

23.8.2013: Auszahlung Gesellschafterdarlehen	229.500,00
23.8.2013: Auszahlung Gesellschafterdarlehen	104.500,00
29.4.2014: Teilzahlung ***25***	50.000,00
7.5.2014: Teilzahlung ***16***	50.000,00
3.7.2014: Restzahlung Kaufpreis ***16***	355.795,13
23.7.2014: Abschluss Übernahme ***16***	10.000,00
Gesamtbetrag	799.795,13

In einer vorgelegten Kaufpreisberechnung wäre von einem Anteilswert von € 792.998,06 ausgegangen worden. Die Differenz hätte laut Vorhaltsbeantwortung vom 6.6.2016 nicht aufgeklärt werden können.

Als Grundlage für die Anteilsveräußerung werde daher im Rahmen der Betriebsprüfung von einem Wert über € 799.795,13 ausgegangen.

Der Veräußerungsvorgang wäre bisher dem Jahr 2013 zugeordnet worden.

Da § 27a EStG vom Zu- und Abflussprinzip iSd § 19 EStG beherrscht werde, wäre der Vorgang nach Ansicht der Betriebsprüfung infolge der oben angeführten Eingänge im Jahr 2014 zu erfassen.

Anmerkung zu Gesellschafterdarlehen: Es würde sich um ein Darlehen der Fa. ***15*** handeln, das zur Finanzierung des Anteilserwerbes des Bf. von seiner Frau ***17*** gedient hätte.

Laut Punkt II des Kauf- und Abtretungsvertrages zwischen dem Bf. und der ***16*** vom 15.11.2013 werde der Kaufpreis mit einem Teilbetrag von € 500.000,- innerhalb einer Woche nach Erhalt der Förderunterlagen der ***26*** zu Zahlung fällig. Der restliche Teilkaufpreis wäre bis spätestens 28.2.2014 wie folgt zu bezahlen:

"mit einem Teilbetrag in Höhe des aushaftenden Gesellschafterdarlehens des abtretenden Gesellschafters gegenüber der ***15*** im verkürzten Wege direkt an die ***15*** und" ...
Insgesamt wäre daher der gesamte Zufluss im Jahr 2014 zu erfassen.

c) Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Einkünfte aus Kapitalvermögen wären gemäß § 27 Abs. 1 EStG Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG würden Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iS von Abs. 2 sind, gehören (BudBG 2012, BGBl I 2011/112 ab 1.4.2012).

Zu den Einkünften aus der Überlassung iS von § 27 Abs. 2 EStG würden gemäß Z 1 lit a Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören.

Einkünfte aus Kapitalvermögen würden gemäß § 27a Abs. 1 EStG einem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen.

Einkünfte aus Kapitalvermögen mit besonderem Steuersatz von 25%	vor Betriebsprüfung	nach Betriebsprüfung
Verlust 2013	- 65.000,00	0,00
Überschuss 2014	0,00	427.993,28
Ermittlung		
Veräußerungspreis 2014 (lit. b)		799.795,13
Anschaffungskosten (lit. a)		- 371.801,85
Überschuss		427.993,28
davon 25% - besonderer Steuersatz		106.998,32

Der Punkt 5. betrifft die Jahre 2012 und 2013 und wird daher nicht dargestellt. Bemerkt wird, dass über die Beschwerde betreffend das Jahr 2012 vom Bundesfinanzgericht mit Entscheidung vom 28.9.2021, RV/5100623/2018, abgesprochen worden ist.

1.2 Aufgrund dieser bei der dargestellten Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen wurden vom Finanzamt ****27*** (im Folgenden: Finanzamt) unter anderem folgende Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und neue Sachbescheide Einkommensteuer 2014 sowie Umsatzsteuer 2014 am 14. Juni 2017 erlassen:

Jahr	Verfahren	Datum Bescheid vor Wiederaufnahme
2014	Einkommensteuer	27.10.2016
2014	Umsatzsteuer	27.10.2016

In den Wiederaufnahmebescheiden Einkommensteuer 2014 sowie Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2014 wurde in den gleichlautenden Begründungen folgendes ausgeführt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 1 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...

Im Betriebsprüfungsbericht vom 13.6.2017 ist auf Seite 7 folgendes festgehalten:

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2014	Tz. 1
Einkommensteuer	2012 – 2014	Tz. 1, 2, 3, 5

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Insgesamt kam es aufgrund der zu AB.Nr. ***33*** durchgeführten Betriebsprüfung zu folgenden Änderungen der Bemessungsgrundlagen und zwar ohne Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen des Verkaufs der Anteile am ***15*** durch den Bf.:

Einkommensteuer 2012 bis 2014: Erhöhung um € 104.314,94

Umsatzsteuer 2014: Erhöhung um € 35.000,00

Normverbrauchsabgabe 2013: Erhöhung um € 2.058,27

1.3 Mit Schreiben vom 10. Juli 2017, das am 12. Juli 2017 zur Post gegeben wurde, wurde vom Bf. Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2014 sowie die neuen Sachbescheide Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2014 erhoben, wobei gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO der Antrag gestellt wurde, dass eine Beschwerde vorentscheidung zu unterlassen ist und die Beschwerde direkt an das Bundesfinanzgericht vorzulegen.

In der Beschwerde wurde beantragt, der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und insbesondere die vorgeschriebenen Abgaben in Bezug auf den Sicherheitszuschlag und die Vorschreibung aus dem Verkauf von Geschäftsanteilen aufzuheben.

Betreffend den Sicherheitszuschlag wurde die Beschwerde wie folgt begründet:

Die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Juni 2017 angeführten „Kassenmängel“ würden nicht die (Anmerkung: richtig wohl: zur) Vorschreibung eines Sicherheitszuschlages berechtigen, da die angeführten Barbewegungen in der Buchhaltung enthalten und der Besteuerung unterzogen worden wären. Auch die angeführten Punkte zur „Buchführung“ gingen ins Leere, denn die betrieblichen Geschäftsfälle wären in der Buchhaltung erfasst worden. Einzig die „Bonifikation Leasing“ in Höhe von EUR 2.875,00 wäre im Jahr 2014 durch das Finanzamt ergänzt worden.

Somit wäre die im Prüfungsbericht bzw. Niederschrift zur Schlussbesprechung angeführte „Begründung“ dem Fehlen einer Begründung gleichzuhalten.

Es wäre Mindestanforderung an eine Bescheidbegründung, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung (zB VwGH 31.7.1996, 95/13/0225; 28.2.2014, 2013/16/0053) auf nachprüfbarer Weise (zB VwGH 18.12.1997, 97/15/0040) darzulegen, welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liegen würde, weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt wäre, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegen würde (zB VwGH 28.5.1998, 96/15/0220; 2.2.2010, 2009/15/0029; 1.9.2010, 2008/17/0174), und weshalb der als erwiesen angesehene Sachverhalt dem Tatbestand der ins Auge gefassten Rechtsnorm entsprechen würde (zB VwGH 23.4.1954, 1327/53, VwSlg 932/F; 3.10.1996, 95/16/0084; 31.3.2005, 2000/15/0127; 21.9.2009, 2008/16/0148).

Das wäre nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen „effizienten Rechtsschutz“ von grundlegender Bedeutung. Erst die Begründung würde den Bescheid für den Bürger „nachvollziehbar und kontrollierbar“ machen, der „nicht rätseln“ sollen müsse, „warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird“ (Beiser, Steuern¹⁴ Rz 761). Zu diesem Zweck hätte sie den Bürger darüber aufzuklären, welcher Sachverhalt, dh welche Sachverhaltsannahmen der Abgabenfestsetzung zugrunde liegen, welche Ermittlungen gesetzt

worden sind, welche Beweise erhoben (aufgenommen) und wie sie gewürdigt worden sind und wie der festgestellte Sachverhalt rechtlich beurteilt worden ist.

Der VwGH hätte diesen Gedanken erstmals in der Leitentscheidung vom 28.5.1997, 94/13/0200, kodifiziert. Die Kernaussage zum Sachverhalt - sie würde auch für erstinstanzliche Erledigungen gelten (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) - hätte auszugsweise folgenden Wortlaut:

„Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem VwGH die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des AbgPfl und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebenso wenig ist damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen, Urkunden oder ggf SV-Gutachten gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweismündigkeit als erwiesen annimmt [.....].“

Der Gerichtshof hätte diesen Gedanken in einer Folgeentscheidung wie folgt konkretisiert (VwGH 28.2.2014, 2013/16/0053):

„Die oben wiedergegebene Begründung des im vorliegenden Fall angefochtenen Bescheides lässt nicht eindeutig erkennen, von welchem Sachverhalt die belangte Behörde ausgegangen ist, und entspricht daher den beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht. Wiederkehrende Hinweise auf die vom Zollamt (gemäß § 100 Abs. 2 StPO) erstatteten Berichte an die Staatsanwaltschaft können die erforderliche Sachverhaltsfeststellung nicht ersetzen. Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächliche Abwicklung und den Weg der in Rede stehenden Waren, insbesondere [...] und über die konkrete Tätigkeit der Bf geschildert hat, kann ein Urteil über die Abgabepflicht, insbesondere zur Frage der Person des Steuerschuldners gebildet werden. So ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, welche Verbindung zwischen der Bf und [...] bestünde. “

Diesem Maßstab werde der Prüfungsbericht nicht einmal im Ansatz gerecht.

2. Bestreiten der Höhe nach

Das Finanzamt würde pauschal mit 20% ohne Begründung schätzen, wie dieser Prozentsatz berechnet worden wäre. Das wäre Willkür und wäre dies wiederholt dem Finanzamt in den Besprechungen auch vorgehalten worden. Auf obige Ausführungen zu einer Begründung werde verwiesen und weiter ausgeführt:

Ritz führe zu § 184 aus:

„Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der

Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Stoll, BAO, 1912; VwGH 28.2.1995, 94/14/0157; 19.3.2003, 2002/16/0255; 3.8.2004, 2001/13/0022; 1.6.2006, 2002/15/0174; 23.2.2010, 2008/15/0027; vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio), nicht aber bloße „Schwierigkeit“ sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (zB VwGH 13.9.2006, 2002/13/0105).

§ 184 Abs. 2 und 3 nennt keine eigenständigen Gründe, sondern Beispiele, woraus sich eine solche Unmöglichkeit ergeben kann. § 184 Abs. 2 und 3 hat daher keine eigenständige normative Bedeutung. Es ist somit beispielsweise nicht deshalb zu schätzen, weil eine Mitwirkungspflicht verletzt wurde, sondern nur dann, wenn als Folge dieser Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung (Berechnung) der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist (Fischerlehner in Köglberger-GS, 92; Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten, 97).“

Die Schätzung mit einem unbegründeten Prozentsatz in Höhe von 20% wäre daher jedenfalls nicht zulässig.

Das Finanzamt hätte auch nach Einsicht in alle Privatkonten des Bf. — außer der Leasingbonifikation in Höhe von EUR 2.875,00 — im Jahr 2014 keinen Geschäftsfall feststellen können, welcher nicht ohnedies verbucht gewesen wäre.

Die nicht verbücherte Leasingbonifikation würde genau 1,6% des Umsatzes ausmachen (175.870,00 laut BP Bericht dividiert durch 2.875,00).

Bei der Ermittlung der Schätzung wäre das Parteiengehör nicht gewahrt worden. Auch bei der Schlussbesprechung wäre vom Finanzamt nicht erläutert worden wie das Finanzamt auf 20% Zuschlag komme. Einwendungen der steuerrechtlichen Vertretung wären nicht protokolliert und im Verfahren ignoriert worden.

Ritz zu § 184:

„Das Parteiengehör ist bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren (VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; 20.6.1995, 92/13/0037; 28.5.1998, 96/15/0260; 30.5.2012, 2008/13/0230). Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0015; ebenso EStR 2000, Rz 1107). Die Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (zB VwGH 31.7.2002, 98/13/0194; 28.10.2004, 2001/15/0137; 27.10.2008, 2005/17/0199; 27.6.2012, 2012/13/0015).“

All diese genannten Ausführungen von Ritz samt den dazugehörigen höchstgerichtlichen Entscheidungen und den Einkommensteuerrichtlinien wären durch das Finanzamt nicht beachtet worden. Dem Bf. wäre der willkürlich angesetzte Zuschlag in Höhe von 20% nicht begründet worden.

Weiter bei Ritz:

„Auch Schätzungsergebnisse unterliegen — nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a bzw. des § 280 Abs. 1 lit e — der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (vgl. zB VfGH 25.3.2004, 2002/16/0290; 23.2.2005, 2002/14/0152; 29.7.2010, 2007/15/0229; 28.10.2010, 2007/15/0040; 27.1.2011, 2007/15/0226; 28.2.2012, 2009/15/0181; ebenso EStR Rz 1108).“

Auch dies wäre nicht beachtet worden, die Berechnung wie das Finanzamt auf 20% komme, würde einfach fehlen. Dies würde einen Willkürakt darstellen.

Zudem dürfe das aktuelle Erkenntnis des VfGH vom 24.11.2016, E 1063/2016-12, nicht unerwähnt bleiben. Dessen Rz 13 und 14 hätten es in sich. Sie lauten:

„13 Einer Behörde kann auch dann, wenn sie unrichtig entschieden hat, nicht Willkür zur Last gelegt werden, sofern sie nur bemüht war, richtig zu entscheiden, indem sie Gründe und Gegengründe gegeneinander abgewogen hat. Dies bedeutet, dass es idR nicht ausreichen würde, wenn die Behörde nur die für die Abweisung eines Anspruches maßgeblichen Gründe aufzählt, es jedoch unterlässt, sich mit den Gründen auseinanderzusetzen, die für die Bejahung der Anspruchsberechtigung zu sprechen scheinen, sodass sie gar nicht in die Lage kommen könnte, Gründe und Gegengründe einander gegenüberzustellen und dem größeren Gewicht der Argumente den Ausschlag geben zu lassen (zB Vf.Slg. 12.477/1990, 15.696/1999, 15.698/1999 und 15.826/2000).

14 Ein willkürliches Verhalten liegt insbesondere dann vor, wenn die Behörde den Bescheid mit Ausführungen begründet, denen jeglicher Begründungswert fehlt (vgl. Vf.Slg. 13.302/1992 mwN, 14.421/1996 und 15.743/2000).“

Der Vorwurf der am Bf. geübten Willkür könne dem Finanzamt hier nicht erspart bleiben, denn Gründe und Gegengründe für die Ermittlung der „20%“ würden zur Gänze fehlen.

Beschwerdevorbringen zum Verkauf Anteile ***15***:

Zusammengefasst würde die unterschiedliche steuerrechtliche Beurteilung darin bestehen, ob die Einzahlung auf das Stammkapital der zuvor erhaltenen Mittel aus einer Gewinnausschüttung die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhen.

Das Finanzamt würde in der Niederschrift ausführen:

„... Wirtschaftlich ist eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmittel in zwei Vorgänge zu

zerlegen...

In einem ersten Schritt werden die Mittel an die Gesellschafter ausgeschüttet, in einem zweiten Schritt zahlen diese die Mittel zum Zwecke der Kapitalerhöhung in die Gesellschaft ein.

... „

Genau das wäre der springende Punkt. Aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise wäre die erhaltene Gewinnausschüttung wieder als Stammkapital eingezahlt worden und würde aus Sicht der Bf. die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhen.

Das Finanzamt würde weiter ausführen:

„... Die Ausgabe der Gratisanteile verändert den Ursprungswert der Anteile nicht... "

Genau das wäre aber nicht gegeben, es würde sich nicht um „Gratisanteile" handeln. Der Bf. hätte die zuvor erhaltene Gewinnausschüttung wieder einbezahlt! Die Gegenleistung für die Geschäftsanteile wäre somit die Einzahlung der Mittel aus der Gewinnausschüttung. Von „Gratisanteilen" könne nur bei Fehlen einer Gegenleistung die Rede sein.

Es wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter gestellt.

1.4 Mit Bescheiden vom 10.8.2017 wurde vom Finanzamt ein Mängelhebungsauftrag betreffend die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2014 erteilt, weil die Beschwerde vom 10.7.2017 diesbezüglich keine Begründung enthalten würde. Als Frist für die Mängelbehebung wurde der 25.8.2017 gesetzt. Betreffend die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2014 wurde ein gleichlautender Mängelhebungsauftrag mit Bescheid vom 31.8.2017 mit Fristsetzung bis 14.9.2017 erteilt.

1.5 Mit am 23.8.2017 – und sohin fristgerecht – zur Post gegebenen Schreiben vom 23.8.2017 wurde in Befolgung des Mängelhebungsauftrages betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014 folgende Begründung für die Beschwerde vom 10.7.2017 gegeben: Im Wiederaufnahmebescheid zur Einkommensteuer 2014 werde in der Begründung durch das Finanzamt ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 1 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. "

Diesbezüglich sei auszuführen, dass für das Jahr 2014 im Betriebsprüfungsbericht nur zwei Punkte relevant sind. Dies wäre mit Punkt 1 die vorgenommene Schätzung und der Punkt 4 des Anteilsverkaufes an der ***15***.

Zu Punkt 1:

Die Wiederaufnahme wäre jedenfalls nicht zulässig, da wie bereits in der Beschwerde insgesamt ausgeführt wurde, dieser Punkt völlig willkürlich erfolgt wäre. Auf die Beschwerde vom 10. Juli 2017 wird verwiesen.

Zu Punkt 4:

Dieser Punkt wäre bereits im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 2013 mit Herrn ***28*** telefonisch am 17. Dezember 2014 und am 22. Jänner 2015 erörtert worden. Sowohl die Berechnungsweise als auch der gänzliche Ansatz im Jahr 2013 wäre akkordiert worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung würde nun das Finanzamt zu einer neuerlichen rechtlichen Würdigung kommen, welche nicht zulässig und daher eine Wiederaufnahme im Jahr 2014 nach Umdeutung nicht zulässig wäre.

Im Rahmen dieser telefonischen Akkordierung wäre es auch neben der Beurteilung über den Anteilsverkauf (zeitliche Zuordnung, Höhe) um die Beurteilung der Rückdeckungsversicherung (Punkt 2 Betriebsprüfungsbericht) gegangen. Hier wäre der Vorgang unter den selbständigen Einkünften subsumiert worden, als auch, dass die Pauschalierung angewendet werden könnte. Auch wenn die Betriebsprüfung nun auch in diesem Punkt einen anderen Standpunkt einnimmt, so wäre dieser Punkt 2 aus verwaltungsökonomischen Gründen (geringfügig) nicht strittig.

Zusammenfassend könne gesagt werden, dass Punkt 2 wegen Willkür und Punkt 4 mangels neuer Tatsachen und Beweismittel nicht zulässig wäre.

Mit am 12.9.2017 – und sohin fristgerecht – zur Post gegebenen Schreiben vom 12.9.2017 wurde in Befolgung des Mängelbehebungsauftrages betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2014 folgende Begründung für die Beschwerde vom 10.7.2017 gegeben:

Im Wiederaufnahmebescheid zur Umsatzsteuer 2014 werde in der Begründung durch das Finanzamt ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 1 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.“

Diesbezüglich wäre auszuführen, dass für das Jahr 2014 im Betriebsprüfungsbericht nur ein Punkt relevant wäre. Dies wäre die vorgenommene Schätzung. Die Wiederaufnahme wäre jedenfalls nicht zulässig, da wie bereits in der Beschwerde insgesamt ausgeführt worden wäre, dieser Punkt völlig willkürlich erfolgt wäre. Auf die Beschwerde vom 10. Juli 2017 werde verwiesen.

Für eine Wiederaufnahme müssten neue Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sein. Dies wäre beim gegenständlichen Sachverhalt nicht der Fall, da die Vorschreibung der Umsatzsteuer einer Schätzung unterliegen würde. Von Tatsachen oder Beweismittel könne hier nicht die Rede sein. Darüber hinaus würde das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht die Ermittlung der Umsatzsteuer schuldig bleiben und hätte diese bloß willkürlich festgesetzt. Auf die Beschwerde vom 10. Juli 2017 werde weiter verwiesen.

1.6 Mit Vorlagebericht vom 4.10.2017 legte das Finanzamt – ohne vorher eine Beschwerdeentscheidung erlassen zu haben – die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2014 sowie betreffend die Sachbescheide Einkommen- und Umsatzsteuer 2014 (jeweils Bescheide vom 14.6.2017) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, beantragte darin die Abweisung der Beschwerde und führte in seiner Stellungnahme folgendes aus:

1. Keine Verletzung des Parteiengehörs:

Zum Nichtvorliegen der behaupteten Verfahrensmängel der Nichtwahrung des Parteiengehörs werde auf die laufenden Gelegenheiten zu Stellungnahmen im Laufe der BP (z.B. bereits im April 2016), insbesondere auf die Bekanntgabe der Niederschrift und der Prüfungsfeststellungen vom 10.4.2017, die Antwort der ***29*** vom 28.4.2017 und die Stellungnahme des Prüfers vom 27.7.2017 hingewiesen.

2. Sicherheitszuschlag:

Bei der Anwendung eines Sicherheitszuschlages werde davon ausgegangen, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufschreibungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden (in diesem Sinne VwGH 22.5.2003, 2002/16/0269).

Es würde im Wesen eines Sicherheitszuschlages liegen, dass er nicht „berechnet“ werde, sondern pauschal dem Umstand Rechnung tragen würde, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt. So gesehen solle mit Hilfe des Sicherheitszuschlages ein Schätzungsergebnis erreicht werden, das den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe komme (VwGH 25. 10. 1989, 85/13/0055, ÖStZB 1990, 191).

Bei der Bemessung eines Sicherheitszuschlages, dessen Aufgabe es wäre, das Risiko möglicher

weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen, wären die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen (VwGH 23. 6. 1994, 92/17/0106, ÖStZB 1995, 160).

Es könne auch die griffweise Festsetzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen, wenn nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Zuschätzung nicht zu gewinnen wären. Diese Sicherheitszuschläge können sich (beispielsweise) an den Gesamteinnahmen, aber auch an den Einnahmeverkürzungen orientieren (VwGH 13. 3.1991, 90/13/0232, ÖStZB 1992, 429; 20.12. 1994, 93/14/0173, ÖStZB 1995, 553; 18.2.1999, 96/15/0050, ÖStZB 1999, 542).

Nach Auffassung des Finanzamtes wäre der Sicherheitszuschlag (und damit auch die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2014) in der angesetzten Höhe von 20% der steuerbaren Umsätze = 35.000,00 Euro nach den Umständen des zu beurteilenden Falles gerechtfertigt durch die Nichterfassung der in der Niederschrift einzeln dargestellten Geschäftsfälle im Kassabuch im Ausmaß von zumindest 28.900,00 Euro, die Buchführungsmängel (keine laufenden Kassabuchungen und Bankbuchungen, Verbuchung lediglich des Endsaldos des Bankkontos in der Buchhaltung, Nichterfassung von Privatentnahmen und privaten Bankbewegungen, die über die Geschäftskonten liefen, ungeklärte Scheckgutschrift und Mittelherkunft, nicht erklärte Einnahmen, intransparente Geschäftsfälle).

Der von der steuerlichen Vertretung erhobene Vorwurf der Willkür würde sich, sowohl was die Berechtigung zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages dem Grunde nach, als auch was den Ansatz der Höhe nach betrifft, als ungerechtfertigt erweisen.

3. Der Vollständigkeit halber werde zur angeblichen telefonische Offenlegung und telefonischen "Würdigung" des Sachverhalts durch das Finanzamt hinsichtlich des Anteilsverkaufs Folgendes angemerkt:

Lt. den Bearbeitungsstationen in der EDV des Finanzamtes wäre jener Mitarbeiter des Finanzamtes, mit dem der steuerliche Vertreter telefoniert hätte, in keiner Weise an der Veranlagung der Einkommensteuer 2013 beteiligt gewesen (weder als Bearbeiter, noch als Genehmigender). Eine (vollständige) Offenlegung des Sachverhalts - insbesondere im Hinblick auf die im Jahr 2006 erfolgte Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln - vor der Erlassung des Erstbescheides 2013 wäre aus dem Akteninhalt nicht ableitbar. Siehe diesbezüglich auch den Aktenvermerk vom 2.10.2017. Überdies wäre der Anteilsverkauf laut des Feststellungen der BP nicht im Jahr 2013, sondern im Jahr 2014 zu erfassen.

1.7 Nach Vorlage der Beschwerden Wiederaufnahme Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2014 an das Bundesfinanzgericht brachte der Bf. am 22.3.2019 folgenden Schriftsatz beim Bundesfinanzgericht ein:

Der Rechtsbehelf der Wiederaufnahme würde zunächst ein rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren voraussetzen. Nur wenn nach Eintritt der Rechtskraft neue Umstände (Tatsachen

oder Beweismittel) hervorkommen würden, würde sich die Frage einer Wiederaufnahme des Verfahrens stellen.

Im gegenständlichen Fall wären die Erstbescheide zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer des Jahres 2014 am 27. Oktober 2016 ergangen. Betreffend dieser Bescheide wäre Rechtskraft eingetreten. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob Umstände i.S. des § 303 BAO neu hervorgekommen wären, wäre im gegenständlichen Fall somit der 27. Oktober 2016.

§ 303 Abs. 1 lit. b BAO würde sogenannte „*novae causae repertae*“ voraussetzen, d.h. Umstände, die bereits vor dem oben angeführten Zeitpunkt existiert hätten, jedoch erst danach hervorgekommen und somit der Behörde bei ihrer Entscheidung nicht zur Verfügung gestanden wären. Tatsachen oder Beweismittel, die erst nach Eintritt der Rechtskraft im maßgeblichen Verfahren entstanden wären, sogenannte „*novae causae supervenientes* bzw. *productae*“ wären für eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO jedenfalls unzureichend.

Im gegenständlichen Fall wären aber dem Finanzamt bereits vor Erlassung der Bescheide alle Umstände vorgelegen.

Zur Chronologie:

22. Jänner 2016: Mit Bescheid vom 22. Jänner 2016 wäre der Prüfungsauftrag unter anderem für das Jahr 2014 über die Einkommensteuer und Umsatzsteuer erteilt worden.

16. Juni 2016: Mit Schreiben vom 16. Juni 2016, übermittelt per E-Mail am 16. Juni 2016, wären die Besprechungspunkte anlässlich der Außenprüfung mitgeteilt worden. In diesem Schreiben wären bereits alle Punkte die im Sachbescheid zur Änderung der Bemessungsgrundlage (Anmerkung: zu ergänzen wohl: geführt haben) angeführt worden und würden sich diese bereits mit identischem Wortlaut im Prüfungsbericht bzw. Niederschrift finden.

27. Oktober 2016: Erstbescheid

13. Juni 2017: BP-Bericht

14. Juni 2017: Bescheide zu 2014: Wiederaufnahme U und E, E und U

4. Oktober 2017: Beschwerdevorlage an BFG

Bei genauem Vergleich beider Dokumente (Schreiben vom 16. Juni 2016 und Prüfungsbericht vom 13. Juni 2017 samt Niederschrift) würde sich ergeben, dass der genaue Wortlaut der verbliebenen Besprechungspunkte vom 16. Juni 2016 (vor Erstbescheide 2014) völlig ident zum BP Bericht und zur Niederschrift vom 13. Juni 2017 (nach Erstbescheide 2014) wäre.

Für 2014 wären die Teilziffern 1, 3 und 4 aus dem BP Bericht relevant.

Es wären somit vor Erstbescheiderlassung für 2014 alle Tatsachen als auch Beweismittel vorgelegen, die bereits vor Eintritt der Rechtskraft im maßgeblichen Verfahren existent gewesen wären (*novae causae repertae*), die somit den Weg für eine Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich öffnen würden. Da die erfolgte Wiederaufnahme somit rechtswidrig wäre, würde wiederholt die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide beantragt, wodurch

das Verfahren insgesamt abgeschlossen wäre, denn eine lediglich andere steuerrechtliche Beurteilung durch das Finanzamt würde die Wiederaufnahme nicht rechtfertigen.

1.8 Mit Beschluss vom 16.8.2021 wurde der belangten Behörde die Stellungnahme des Bf. vom 20.3.2019 gemäß § 183 Abs. 4 BAO zur Kenntnis gebracht und um Äußerung innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses ersucht.

1.9 Mit Schriftsatz vom 23.8.2021 gab die belangte Behörde in Befolgung des unter Punkt 1.8 genannten Beschlusses folgende Stellungnahme ab:

Unterschiede zwischen dem am 16.6.2016 dem Bf. übermittelten und dem endgültigen Entwurf der Niederschrift, der dem Bf. am 10.4.2017 übermittelt wurde, soweit diese die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe für die Umsatz- und Einkommensteuer 2014 betreffen:

Ergänzung im zweiten Absatz der Pkt 1b der endgültigen NS (gegenüber der am 16.6.2016 an den BF übermittelten Variante, Pkt. 1c):

„... Am 4.12.2014 scheint am Bankkonto der ***5*** ***7*** eine Scheckeinreichung über € 11.500,- als Gutschrift auf. Auf Nachfrage über die Herkunft für die Scheckgutschrift hat der Bf. erklärt, dass er der Fa. ***8***, bei der er zu diesem Zeitpunkt in einem Dienstverhältnis gestanden hat, diesen Betrag vorher für den Ankauf eines PKW (***9***, ***10***, privater Kunde in ***11***) geborgt hat, weil "er (***8***) gerade nichts am Konto hatte". Woher der Bf. diesen Bargeldbetrag gehabt hat, konnte nicht ermittelt werden."

Auch die daraus gezogenen Schlussfolgerungen in Pkt 1c der endgültigen Niederschrift wären im ursprünglichen Entwurf noch nicht vorhanden gewesen.

„c) Schlussfolgerung

Infolge der aufgezeigten Mängel ist jedenfalls die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht gegeben. Die grundsätzliche Schätzungsberechtigung ist daher gegeben. Aufgrund der fehlenden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, der damit gegebenen Schätzungsberechtigung, der mangelhaften Grundaufzeichnungen, der hohen Bargeldtransaktionen, der nicht erklärten Einnahmen (Bonifikation Leasing lt. Punkt 3) und der teils intransparenten Geschäftsfälle (siehe ***12*** ex ***13*** unter Punkt 5) wird im Jahr 2014 ein Sicherheitszuschlag iHv ca. 20% der steuerbaren Umsätze (Basis € 175.870,-) dem Ergebnis hinzugerechnet...."

Der Pkt. 3 der endgültigen Niederschrift betreffend einer am 12.5.2014 eingelangten, bisher nicht erklärten Leasing-Bonifikation als Zahlungseingang am Bankkonto (***5*** ***7***, das im betrieblichen Rechnungswesen nicht berücksichtigt wurde) hätte erst später im Verlauf der Prüfung abgeklärt werden können. Im ursprünglichen Entwurf wäre dieser Punkt lediglich als (offene) Sachverhaltsfrage enthalten gewesen.

Die Bearbeitungsstationen für die Erstbescheide Umsatz- und Einkommensteuer 2014 würden folgendes Bild ergeben:

Sachverhalt:

Demnach wären die Erstbescheide Umsatz- und Einkommensteuer 2014 am 19.1.2016 eingebracht, am 20.1.2016 im Wege der gruppenweisen Freigabe der Verarbeitung zugeführt und nach dem Auftreten eines Fehlercodes am 26.1.2016 vom Prüfer selbst in Bearbeitung genommen worden.

Die Freigabe durch den Teamleiter wäre am 17.10.2016 erfolgt.

Stellungnahme:

Warum die Freigabe durch den damaligen Teamleiter des aktenführenden BV-Teams erst am 27.10.2016 erfolgt ist, obwohl der Prüfer umgehend mitgeteilt hätte, dass die Erklärungen veranlagt werden könnten, könne nicht mehr nachvollzogen werden.

1.10 Am 1.9.2021 erfolgte eine ergänzende Stellungnahme der belangten Behörde, in der diese zur Frage nach der Erstveranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer 2014 folgendes ausführte:

Da Herr ***30*** für die Prüfung verantwortlich gewesen wäre und sich aus der Stellungnahme des Zweitprüfers Herrn ***31*** nichts Gegenteiliges ergeben würde, werde hier nur die Stellungnahme von Herrn ***30*** wiedergegeben:

„Dass dem damaligen Teamleiter des BV 22 oder einem anderen Mitarbeiter des BV 22 das Besprechungsprogramm vom 16.6.2016 vor der Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer 2014 zur Kenntnis gebracht wurde oder je ein Gespräch über Inhalte der Prüfung bzw. Feststellungen stattgefunden hat, ist auszuschließen.

Es hat eine Information (Mail nach Anfrage von Herrn ***28*** vom 21.3.2016 - siehe Anhang) gegeben, dass ein größeres Mehrergebnis zu erwarten ist und das Guthaben am Abgabenkonto aus U1/2016 nicht rückgezahlt werden soll. (Dass ein größeres Mehrergebnis zu erwarten war, war aus der bereits bekannten Problematik des Anteilsverkaufes absehbar.)

Persönliche oder telefonische Besprechungen mit dem TL des BV 24 oder anderen Mitgliedern des BV 22 zu den beabsichtigten Feststellungen vor der Erlassung des Erstbescheides der ESt 2014 am 27.10.2016 haben nicht stattgefunden. Die Feststellungen, die ich im Rahmen einer Prüfung treffe, werden mit dem Teamleiter erst vor einer Schlussbesprechung kommuniziert, falls der Teamleiter daran teilnimmt. Andernfalls erfolgt die Information mittels Übersendung des Besprechungsprogrammes.

Aus meinen Unterlagen und der Erinnerung an die Zeit vor 5 Jahren hat es keine Beteiligung an der Erlassung des Erstbescheides der ESt vom 27.10.2016 gegeben. (Möglicherweise war der Fall in einer Liste enthalten, weil er noch unbearbeitet bzw. lange offen war und die Zahl der unerledigten Fälle immer Thema in den Teambesprechungen war.).

Eine Aufforderung oder ein Schriftverkehr an den TL ***32***, den Bescheid zu erlassen liegt nicht vor bzw. ist mir nicht erinnerlich.

Desgleichen ist mir weder eine schriftliche noch telefonische Kontaktaufnahme vor der Bescheiderlassung bekannt oder in Erinnerung."

Stellungnahme des Finanzamtes:

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln wäre nach der höchstgerichtlichen Judikatur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016; 27.2.2014, 2011/15/0106).

Im vorliegenden Fall würde sich daher die Rechtsfrage stellen, ob die Kenntnisse der Betriebsprüfer, die beide nicht dem aktenführenden Team zuzurechnen waren, im Verfahren betreffend die Einkommensteuerveranlagung des BF „neu hervorkommen“, wenn die Feststellungen der Außenprüfung dem im Einkommensteuerverfahren zuständigen BV-Team im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt waren.

Maßgebend wäre der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Der VwGH würde in diesem Zusammenhang regelmäßig auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle abstellen, weshalb auch die vollständige Sachverhaltskenntnis eines Prüfers im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Abgabenfestsetzung einer Wiederaufnahme nicht entgegenstehen müsse (VwGH 29. 5. 2001, 97/14/0036).

Diesbezüglich würde der VwGH ausführen:

„... Dass in den Abgabenerklärungen des strittigen Jahres bzw. den angeschlossenen Beilagen ein Hinweis auf die "Rechnung vom 10. Mai 1991" gegeben worden sei, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Der Beschwerdeführer behauptet auch nicht, dass der Prüfer die ihm gegebene Information vor Erlassung des ursprünglichen erstinstanzlichen Bescheides der Veranlagungsabteilung bekannt gegeben hat. Zum Beschwerdeeinwand, es dürfe nicht der "Willkür des Prüfers" anheim gestellt sein, ob er die zuständige Stelle über nachweislich offen gelegte Sachverhalte informiere, ist zu sagen, dass es dem Abgabepflichtigen obliegt, im Rahmen der jeweiligen Abgabenerklärungen (der zuständigen Stelle) alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bekannt zu geben (§ 119 BAO). Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht somit der Wiederaufnahme nicht entgegen."

Nach der Judikatur des VwGH könnten beispielsweise Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung (VwGH 13.5.1986, 83/14/0090) oder für die Erhebung der Kommunalsteuer für die Gemeinde (VwGH 22.12.2011, 2010/15/0192) neu hervorkommen.

Schlussfolgerung des Finanzamtes:

Da nach der höchstgerichtlichen Judikatur Kenntnisse des Prüfers/Lohnsteuerprüfers im Verfahren für die Einkommensteuerveranlagung „neu hervorkommen“ können, wäre nach Auffassung des Finanzamtes in der hier vorliegenden Konstellation der Wissensstand der beiden Betriebsprüfer, welche nicht dem aktenführenden Team zuzurechnen sind, nicht diesem Team zuzurechnen.

Konkrete Ermittlungshandlungen, welche die BP nachweislich erst nach der Erlassung des Erstbescheides vom 27.10.2016 gesetzt hätte:

Die nach dem 27.10.2016 gesetzten Ermittlungshandlungen würden die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2014 nur am Rande betreffen:

Tz 1 des BP-Berichtes vom 13.6.2017 (ABNr.: ***33***) würde auf Pkt. 1. der Niederschrift vom 13.6.2017 verweisen und wäre aus der Sicht der Außenprüfung für die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatz- und Einkommensteuer 2014 von Bedeutung:

In der Begründung für die Verhängung des Sicherheitszuschlages unter Punkt 1 der Niederschrift im Jahr 2014 wäre - neben nicht erfassten Barzahlungen und Buchführungsmängeln - auch, auf die „teils intransparenten Geschäftsfälle (siehe ***12*** ex ***13*** unter Punkt 5)" verwiesen worden.

Zu diesem Pkt. der Niederschrift wären nach dem 27.10.2016 noch folgende nachweisbaren Ermittlungshandlungen gesetzt worden:

Am 24.1.2017 hätte der Prüfer vom CLO die Antwort auf ein Auskunftersuchen vom 22.9.2016 erhalten, welches er zwecks Ermittlung des Sachverhalts um den ***12*** ***35*** ex ***13*** an die ***34*** Behörden gesendet hätte. Dieses Beweismittel wäre dem BFG bereits vorgelegt worden.

Erst aufgrund der Beantwortung dieses Auskunftersuchens hätte der Sachverhalt hinsichtlich der Anschaffung des KFZ geklärt werden können. Vom Bf. wären zuvor Anschaffungskosten von 60.000,00 Euro, bar bezahlt 20.7.2011, behauptet worden.

Tatsächlich wären am 14.6.2012 18.000,00 Euro bezahlt worden. Außerdem wäre in der Antwort der ***34*** Behörden ein mit 12.1.2016 datierter Wechsel über 35.000,00 Euro enthalten gewesen.

Weiters wäre am 1.2.2017 eine schriftliche Anfrage an die Grazer Wechselseitige Versicherung erfolgt, ob für den Schaden, der am ***12*** der ***13*** verursacht worden ist, eine Versicherungsentschädigung an den Bf. oder die Fa. ***15*** geleistet worden ist, was in einem Telefonat verneint worden wäre.

Die sich aus diesen Unterlagen ergebenden Sachverhaltselemente, die bis zur Übermittlung der Antwort des Auskunftersuchens samt Beilagen dem Finanzamt nicht bekannt gewesen wären, hätten somit zur Aufklärung des verwirklichten Sachverhalts iZm dem betreffenden Fahrzeug der Marke ***12*** und zur diesbezüglichen Feststellung der BP (in einem anderen Veranlagungsjahr) sowie zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages und damit zur Wiederaufnahme des Verfahrens im Jahr 2014 beigetragen.

Am 16.6.2016 wären der steuerlichen Vertretung Besprechungspunkte übermittelt worden. Darin wäre einleitend unter „Sachverhaltsfrage" festgehalten worden, dass hinsichtlich bestimmter Vorgänge „Unterlagen bzw. die erforderlichen Nachweise" vorzulegen sind. Diese angeführten Sachverhalte wären in der Folge nur teilweise aufgeklärt worden.

Aufgrund der Nichtaufklärung offener Sachverhalte durch den Bf. wäre erstmals mit Mail vom 13.2.2017 (siehe Beilage) der steuerlichen Vertretung des Bf. mitgeteilt worden, dass – das

Jahr 2014 betreffend -

Die Bonifikation Leasing - Erhöhung Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014 € 2.875,-

Buchführungsmängel – Ordnungsmäßigkeit

Sicherheitszuschlag Autohandel 2014 - Buchführungsmängel, Ordnungsmäßigkeit

Feststellungen getroffen werden, die zu einer steuerlichen Auswirkung führen.

Diese Feststellungen wären für die Wiederaufnahme des Verfahrens 2014 relevant.

Über die Aufforderung zur Aufklärung hinausgehende Ermittlungen der Betriebsprüfung wären zu diesen Feststellungen jedoch nach dem Ergehen des Erstbescheides nicht durchgeführt worden. Weitere Schritte zur Aufklärung von offenen Sachverhalten, welche das Veranlagungsjahr 2014 betreffen, wären von der Betriebsprüfung nicht dokumentiert worden.

Dieser Stellungnahme vom 1.9.2021 waren unter anderem ein Mail des Prüfers Herr ***30*** vom 27.8.2021 sowie ein Mail des Mitprüfers Herrn ***31*** vom 26.8.2021 angeschlossen.

1.11 Die unter Punkt 1.9 und 1.10 angeführten Stellungnahmen der belangten Behörde sowie die Mail des Prüfers Herr ***30*** vom 27.8.2021 und die Mail des Mitprüfers Herrn ***31*** vom 26.8.2021 wurden dem Bf. mit Beschluss vom 3.9.2021 gemäß § 183 Abs. 4 BAO zur Kenntnis gebracht und die Frist zur Äußerung mit drei Wochen ab Zustellung des Beschlusses gesetzt.

1.12 Mit Schreiben vom 1.10.2021 hat der Bf. zu den Stellungnahmen der belangten Behörde laut Punkt 1.9 und 1.10. folgendes ergänzendes Vorbringen erstattet:

Die mit zitierten Beschluss vom 3.9.2021 zur Kenntnis gebrachten Stellungnahmen der beiden damaligen Prüforgane könnten nur mit Staunen zur Kenntnis genommen werden: Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2014 sowie der Einkommensteuer 2014 sei - vereinfacht gesagt - deshalb zulässig, weil innerhalb derselben Behörde A der Bf. geprüft und B die Bescheide erlassen hätte, ohne mit A Rücksprache gehalten zu haben. Nicht nur, dass der Bf. Zweifel an dieser Version habe, wäre hier das - auch auf Behördenseite maßgebliche - Vieraugen-Prinzip außer Kraft gesetzt worden. Entweder, A und B hätten vor Erlassung der hier angefochtenen Bescheide doch miteinander kommuniziert; dann würden zumindest für 2014 keine neuen Tatsachen und/oder Beweise - also keine tauglichen Wiederaufnahmegründe — vorliegen, oder es hätte tatsächlich keine Kommunikation zwischen A und B gegeben; dann müssten die Eingabeformulare bei lebensnaher Betrachtung von Prüferseite stammen.

Die im Beschluss des BFG vom 3. September 2021 angehängten E-Mails der Finanzbehörde wären noch dazu in sich widersprüchlich. So werde beispielhaft in der Stellungnahme vom 1. September 2021 ausgeführt, dass die Finanzbehörde ein größeres Mehrergebnis VOR Erstbescheiderstellung erwartet hätte. Es wäre völlig unglaublich und würde nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen, dass darüber nicht gesprochen worden wäre.

Darüber hinaus würden in den Teambesprechungen immer die noch offenen Fälle besprochen. Das wäre Finanzverwaltungsstandard.

So auch in diesem Fall wie auch in der Stellungnahme ausgeführt werde. Dies werde auch im E-Mail von Herrn ***30*** vom 27. August 2021 im 3. Punkt eingeräumt:

„. . . Möglicherweise war der Fall in einer Liste enthalten, weil er noch unbearbeitet bzw. lange offen war und die Zahl der unerledigten Fälle immer Thema in den Teambesprechungen war.“

Noch dazu hätte anlässlich der Einvernahme des Bf. am 23. Juni 2016 im Finanzamt der zuständige Teamleiter „hereingeschaut“. Dies auch bei Anwesenheit der steuerlichen Vertretung des Bf. Nun zu behaupten von all dem Nichts zu wissen sei absolut abwegig. Damit würde sich das Finanzamt selbst überführen.

Dazu würde noch kommen, dass der Sicherheitszuschlag bei der Umsatzsteuer 2014 gegen den fundamentalen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen würde.

Zurück zur Argumentation von Prüferseite: Wenn sich der Sachverhalt doch in der behaupteten Weise zugetragen hätte, werde bei der Wiederaufnahme jene Behörde bessergestellt, die sich nicht an die "Spielregeln"- sprich: an das Vieraugen-Prinzip – halten würde. Ein derart unprofessionelles Verhalten dürfe aus Gründen, die sich von selbst verstehen, bei der Wiederaufnahme nicht belohnt werden. Deshalb sei dieses als schweres Verschulden zu wertende Verhalten auf Behördenseite bei der Ermessensübung zu deren Lasten zu berücksichtigen. Zumal die Akten- und Faktenlage eindeutig und klar für den Bf. sprechen würde. Sie würde folgendes Bild zeigen:

22. Jänner 2016: Mit Bescheid vom 22. Jänner 2016 wäre der Prüfungsauftrag u.a. für das Jahr 2014 über die Einkommensteuer und Umsatzsteuer erteilt worden.

16. Juni 2016: Mit Schreiben vom 16. Juni 2016, übermittelt per E-Mail am 16. Juni 2016, wären die Besprechungspunkte anlässlich der Außenprüfung mitgeteilt worden. In diesem Schreiben wären bereits ALLE Punkte, die im Zweitbescheid zur Änderung der Bemessungsgrundlage geführt haben, festgestellt gewesen. Diese würden sich mit identischem Wortlaut im Prüfungsbericht bzw. der Niederschrift wiederfinden.

27. Oktober 2016: Erstbescheid Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2014, erklärungskonforme Veranlagung, obwohl die zuständige Behörde laut Schreiben vom 16. Juni 2016 vorgehabt hätte, Feststellungen zu treffen.

13. Juni 2017: BP Bericht — copy paste des Schreibens vom 16. Juni 2016 — mit völlig identem Inhalt.

14. Juni 2017: Bescheide zu 2014: Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Einkommensteuer, welche rechtswidrig erfolgt wäre, da die getroffenen Feststellungen laut BP Bericht bereits 1:1 vor Erstbescheid dem zuständigen Finanzamt bekannt gewesen wären. Es sei völlig irrelevant, ob dies nun von Person A oder B des zuständigen Finanzamtes erfolgt sei.

Schöner als hier könne ein Finanzamt nicht mehr eingestehen, die maßgeblichen Sachverhalte des Steuerjahres 2012 bis 2014 bereits VOR Ergehen der Erstbescheide für das Jahr 2014 gekannt zu haben und daher sei eine Wiederaufnahme rechtswidrig.

Es wäre dem Finanzamt gut zu Gesicht gestanden dieses Missgeschick auch zuzugeben.

1.13 Mit Beschluss vom 25. Oktober 2021 wurde das Schreiben des Bf. vom 1.10.2021 dem Finanzamt zur Kenntnis und Äußerung innerhalb von vier Wochen übermittelt.

1.14 Am 12.11.2021 gab das Finanzamt zum Schreiben des Bf. vom 1.10.2021 folgende Stellungnahme ab:

Es werde auf die eingeholten Stellungnahmen der Prüfer ***30*** und ***31*** verwiesen, die diesem Schreiben beigelegt werden. Bei der in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung angeführten „Einvernahme“ vom 23.6.2016 würde es sich lt. Prüfer ***30*** um eine Besprechung des Abgabepflichtigen und des Steuerberaters mit den Prüfern zu Aufklärung des Sachverhalts und offener Fragen handeln. Diese Besprechung hätte nicht am Standort ***38*** (Anm: Sitz des BV-Teams 22), sondern am Standort in ***36***, Zimmer ***37*** (Anm: Räumlichkeiten des BV-Teams 24), stattgefunden.

Ob ein Teamleiter „hereingeschaut“ hätte, sei dem Prüfer ***30*** nicht Erinnerung. Falls ein Teamleiter hereingeschaut hätte, sei es mit Sicherheit jener des BV24 gewesen. Der Prüfer könne ausschließen, dass der Teamleiter in irgendeiner Form an der Besprechung teilgenommen habe oder in seiner Gegenwart Punkte besprochen worden seien. Auch habe kein Teamleiter (weder jener des BV22 oder des BV24) vorweg von Besprechungspunkten in irgendeiner Form Informationen erhalten.

Die Aussagen des Prüfers ***30*** zur Besprechung vom 23.6.2016 wären auch vom Prüfer ***31*** bestätigt worden (siehe Beilage).

Lt. Herrn ***30*** hätte der Teamleiter des BV24 am 28.6.2016 lediglich zum Sachverhalt der Anteilsveräußerung iVm einer vorhergehenden Kapitalerhöhung Kenntnis erlangt, weil über ihn eine Anfrage an den Fachbereich zu diesem Thema gestellt worden sei. Weitere Besprechungspunkte seien dem Teamleiter nicht übermittelt worden.

1.15 Die Stellungnahme des Finanzamtes samt beiden Beilagen sind dem Bf. mit Beschluss vom 19.1.2022 zur Kenntnis gebracht worden.

16. Am 27. Jänner 2022 hat die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung stattgefunden und wird hinsichtlich deren Verlaufes auf das diesbezügliche Protokoll verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war vom 17. Juli 1996 bis 31. Oktober 2013 Geschäftsführer der zu FN ***18*** des Landesgerichts ***36*** im Firmenbuch eingetragenen ***15*** und war auch im operativen Geschäft dieser Gesellschaft – insbesondere den An- und Verkauf von Kraftfahrzeugen tätig.

In den Jahren 2012 und 2013 hat der Bf. insgesamt fünf Kraftfahrzeuge erworben, die er in der Folge weiterverkauft hat.

Betreffend die Umstände des An- und Verkaufes dieser Kraftfahrzeuge wird auf die im Erkenntnis vom 28.09.2021, RV/5100623/2018, betreffend Einkommensteuer 2012 getroffenen Feststellungen verwiesen.

Der Bf. meldete am 1.2.2014 bei der Bezirkshauptmannschaft ***38*** für den Standort ***39***, ***40***, das Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe an und wurde zur GISA-Zahl ***41*** erfasst.

Mit dem am 20. Dezember 2013 beim Finanzamt ***27*** abgegebenen Fragebogen gab der Bf. gemäß § 120 Abs. 2 BAO bekannt, dass er ab 1.2.2014 das Gewerbe der Fahrzeugvermittlung und des Fahrzeughandels ausüben wird und im Eröffnungsjahr einen voraussichtlichen Jahresumsatz von € 40.000,00 und einen Gewinn von € 10.000,00 erzielen wird. Der Bf. hat für das Jahr 2014 seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 durch doppelte Buchführung ermittelt, wobei die Buchführung folgende Mängel aufgewiesen hat:

Das Kassabuch wurde unvollständig geführt und hat dieses für das Jahr 2014 nur eine Seite umfasst, wobei lediglich Barabhebungen vom betrieblichen Bankkonto bei der ***5*** Nr. ***6***, die zur Begleichung von Autoankaufsrechnungen verwendet wurden, enthalten waren.

Nachstehende Barzahlungen sind hingegen im Kassabuch nicht erfasst:

AR 0006 vom 16.4.2014 – ***1*** € 1.400,-

AR 00012 vom 3.7.2014 – Fa. ***2***, ***3***, € 8.500,-

ER 09614 vom 2.10.2014 – ***1***, ***4***, € 442,52 (bar bezahlt 6.10.2014)

AR 00030 vom 6.10.2014 – ***1***, ***4***, € 19.000,-

Das Kassabuch weist auch keinen Abschluss auf und sind die Belege nicht nummeriert.

In der Buchhaltung existiert kein Konto „Kassa“ (Kontenklasse 2) bzw. ist in der Buchhaltung zum 31.12.2014 kein Kassenstand ausgewiesen.

In der Buchhaltung sind die Geschäftsfälle nicht chronologisch erfasst. So sind die Geschäftsfälle mit den Belegnummern 79 bis 87, die Belege für den Zeitraum 1.3. bis 30.3.2014 betreffen, erst nach den Belegen erfasst worden, die den Zeitraum September 2014 betreffen. Dies trifft gleichermaßen auf die Belege 137 bis 139 zu. Diese Belege betreffen den Zeitraum Jänner und März 2014, wobei diese erst zum Schluss des Geschäftsjahres erfasst wurden.

Sämtliche Buchungen, die einen Zahlungsfluss betroffen haben (bar; Buchgeld), sind nicht über entsprechende Konten (Konto Kassa bzw. Konto Bank [jeweils eines für jedes betriebliche Bankkonto]) in der Buchhaltung verbucht worden, sondern sind unterschiedslos über das Konto Privat (9100) erfolgt. Für das betriebliche Konto bei der ***5*** Nr. ***6*** findet sich daher im Rechenwerk des Bf. lediglich eine Buchung auf dem Konto 2800 „***42***“ und zwar wurde lediglich der Endsaldo von minus € 114.815,14 eingebucht (Gegenbuchung wiederum auf dem Konto Privat „9100“ obwohl keine Einlage in Höhe dieses Saldos geleistet wurde). Tatsächlich müsste dieser Endsaldo das Ergebnis aller während dieses Jahres zu verbuchenden Vorgänge auf diesem Konto sein. Auch der Zinsaufwand des Kontos Nr. ***6*** wurde aufsummiert am Jahresende auf dem Konto 8280 Zinsaufwand mit € 3.189,67 erfasst, obwohl die Zinsen von der Bank quartalsmäßig verrechnet wurden. Die Gegenbuchung ist wiederum über das Konto Privat 9100 erfolgt.

Es sind daher auch Privatentnahmen und private Bankbewegungen, die über das Konto ***6*** und ein weiteres Bankkonto bei der ***5*** ***7*** getätigt wurden, im Rechenwerk des Bf. in gar keiner Form erfasst worden.

Am 4.12.2014 ist am Bankkonto des Bf. bei der ***5*** ***7*** eine Scheckeinreichung über € 11.500,- als Gutschrift ersichtlich. Auf Nachfrage über die Herkunft für die Scheckgutschrift hat der Bf. erklärt, dass er der Fa. ***8***, bei der er zu diesem Zeitpunkt in einem Dienstverhältnis gestanden hat, diesen Betrag vorher für den Ankauf eines PKW (***9***, ***10***, privater Kunde in ***11***) geborgt hätte, weil "er (***8***) gerade nichts am Konto hatte". Woher der Bf. diesen Bargeldebetrag gehabt hat, konnte nicht aufgeklärt werden.

Am Bankkonto (***5*** ***7***, das im betrieblichen Rechnungswesen nicht berücksichtigt wurde) scheint mit 12.5.2014 ein Zahlungseingang über € 2.875,- von der ***14*** auf, der vom Bf. nicht als Betriebseinnahme erklärt wurde. Dabei handelt es sich um die Bonifikation der ***14*** für die Vermittlung von Leasingfinanzierungen für Käufer im Zusammenhang mit dem Erwerb von Fahrzeugen. Dieser Zahlungseingang stand unmittelbar in Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit als Kfz-Händler.

Mit Notariatsakt vom 15.11.2013 hat der Bf. seinen Geschäftsanteil (Alleingesellschafter) an der ***15*** an die in Gründung befindliche ***16*** veräußert, wobei in diesem Vertrag u.a. folgende Regelungen enthalten sind:

„Punkt II.

Der abtretende Gesellschafter verkauft und tritt hiermit seinen gesamten vorgenannten Geschäftsanteile in Höhe von EUR 1.000.000,00 ... an der in Punkt I. genannten Gesellschaft mit sämtlichen Rechten und Pflichten, wie sie der abtretende Gesellschafter bisher ausgeübt hat oder auszuüben berechtigt war, an die übernehmende Gesellschafterin zum Stichtag um den Kaufpreis von EUR 885.000,00 ab und erklärt diese die Vertragsannahme. Nach der Abtretung ist die übernehmende Gesellschafterin mit einem Geschäftsanteil von EUR 1.000.000,00 an der ***15*** beteiligt. Der abtretende Gesellschafter scheidet zur Gänze aus der Gesellschaft aus. Der Kaufpreis wird von der übernehmenden Gesellschafterin bezahlt und ist der Kaufpreis mit einem Teilbetrag von EUR 500.000,00 innerhalb einer Woche nach Erhalt der Förderunterlagen der ***26*** zur Zahlung fällig und an den abtretenden Gesellschafter ... zu überweisen. Die übernehmende Gesellschafterin wird vom abtretenden Gesellschafter weiters angewiesen, den restlichen Teilkaufpreis in Höhe von EUR 385.000,00 bis spätestens 28.2.2014 wie folgt zu bezahlen:

mit einem Teilbetrag in Höhe des aushaftenden Gesellschafterdarlehens des abtretenden Gesellschafters gegenüber der ***15*** im verkürzten Wege direkt an die ***15*** und mit dieses aushaftende Gesellschafterdarlehen übersteigenden Betrag auf ein vom abtretenden Gesellschafter bekannt zu gebendes Konto.

III.

Die übernehmende Gesellschaft erwirbt diese Geschäftsanteile mit allen Rechten und Pflichten, die dem abtretenden Gesellschafter der Gesellschaft gegenüber zustehen bzw. obliegen. Sie erklärt, den Gesellschaftsvertrag in der derzeit geltenden Fassung zu kennen und sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen, ferner den abtretenden Gesellschafter hinsichtlich aller von ihr übernommener Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, schad- und klaglos zu halten.

IV.

Der abtretende Gesellschafter haftet dafür, dass die vertragsgegenständlichen Geschäftsanteile voll einbezahlt sind, im Zeitpunkt des Rechts- und Gefahrenübergangs in seinem unbeschränkten Eigentum stehen und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet sind. Er verpflichtet sich, etwa auftretende, bis vor dem Stichtag entstandene und damit noch von ihm zu vertretende Verbindlichkeiten, unverzüglich zu berichtigen und die übernehmende Gesellschafterin diesbezüglich klag- und schadlos zu halten.

In diesem Sinne haftet der abtretende Gesellschafter, der bis zum Stichtag auch Geschäftsführer der ***15*** ist, für Verschulden im steuerlichen Bereich, sollte ein

derartiges Verschulden zu einer Nachforderung des Finanzamtes führen, verpflichtet sich der abtretende Gesellschafter zum Ersatz dieses Nachforderungsbetrages und hält die ***15*** und die übernehmende Gesellschafterin diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos. Festgehalten wird, dass das Geschäftsführerverhältnis des abtretenden Gesellschafters zur ***15*** mit dem Vertragsstichtag einvernehmlich beendet ist und der Geschäftsführer ***43*** der ***15*** keinerlei Ansprüche mehr aus diesem Geschäftsführerverhältnis stellt, insbesondere verzichtet er der ***15*** gegenüber auf jegliche Pensionsansprüche, er behält aber die für ihn als Begünstigten abgeschlossene Pensionsrückdeckungsversicherung. Für eine allfällige Besteuerung der übertragenen Rückdeckungsversicherung muss der abtretende Gesellschafter Vorsorge tragen. Für den Fall, dass die ***15*** daraus resultierende Abgaben (inklusive allfälliger Lohnnebenkosten) zu tragen hat, ist die übernehmende Gesellschafterin berechtigt, den Kaufpreis entsprechend um diese Abgaben zu mindern bzw. im Falle der bereits erfolgten Kaufpreiszahlung, diese Abgaben vom abtretenden Gesellschafter zurückzufordern, welcher sich verpflichtet, diesen Betrag innerhalb von 14 Tagen ab Aufforderung zu begleichen.

Sämtliche im Zusammenhang mit der im Vorfeld geplanten Spaltung der ***15*** stehenden Kosten, seien es Kosten für steuerliche oder juristische Beratung oder Tätigkeiten, die von der ***15*** getragen wurden, vermindern den Kaufpreis bzw. sind diese Kosten im Falle der bereits erfolgten Kaufpreiszahlung, vom abtretenden Gesellschafter zurückzufordern, welcher sich verpflichtet, diesen Betrag innerhalb von 14 Tagen ab Aufforderung zu begleichen. Der abtretende Gesellschafter leistet im Hinblick auf den vereinbarten Kaufpreis Gewähr dafür, dass der seit dem letzten Bilanzstichtag 31.3.2013 sich aus der zum Stichtag errichteten Zwischenbilanz ergebende Verlust (vor Berücksichtigung des sich aus der Auflösung der Pensionsrückstellungen der Geschäftsführer unter Gegenrechnung der Zuwendung aus der Rückdeckungsversicherung ergebenden Sondereffektes) sich auf maximal EUR 120.000,00 beläuft. Sollte dieser Verlust höher sein, hat dies eine nachträgliche Reduzierung des Kaufpreises zur Folge. Der Kaufpreis reduziert sich in diesem Fall im gleichen Ausmaß, wie der Verlust den oben angeführten Betrag von EUR 120.000,00 übersteigt. Dieser übersteigende Betrag ist vom abtretenden Gesellschafter binnen 14 Tagen ab Aufforderung zu begleichen.

Zum Stichtag 31.10.2013 wird zur Feststellung der tatsächlichen Höhe dieses Verlustes durch die Steuerberatungskanzlei der übernehmenden Gesellschafterin in Abstimmung mit der Steuerberatungskanzlei des abtretenden Gesellschafters bis spätestens 31.1.2014 eine Zwischenbilanz nach allgemeinen unternehmensrechtlichen Grundsätzen erstellt. ***43*** verpflichtet sich in diesem Zusammenhang der übernehmenden Gesellschafterin sämtliche benötigten Unterlagen und Informationen (insbesondere eine vollständige Aufstellung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie Bestätigungen von Finanzamt und Gebietskrankenkasse, wonach keine offenen Rückstände bestehen) zur Verfügung zu stellen. Sollte so bis 31.1.2014 keine die Zustimmung beider Vertragsparteien endende Bilanz erstellt werden können, einigen sich die Parteien bereits jetzt darauf, die Stichtagsbilanz zum 31.10.2013 durch einen

unabhängigen Steuerberater der von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vorgeschlagen wird, erstellen zu lassen. Die mit der Erstellung der Stichtagsbilanz(en) verbundenen Kosten werden mit der Hälfte des Betrages vom Kaufpreis abgezogen bzw. sind diese Kosten im Falle der bereits erfolgten Kaufpreiszahlung vom abtretenden Gesellschafter zurückzufordern, welcher sich verpflichtet, diesen Betrag innerhalb von 14 Tagen ab Aufforderung zu begleichen.

...

VIII.

Als Stichtag für die Übertragung der gegenständlichen Geschäftsanteile, den Übergang sämtlicher mit dem Vertragsgegenstand verbundener Rechte (zB Gewinnbezugsrecht) und Pflichten sowie Lasten und Nutzungen auf die übernehmende Gesellschafterin wird der 31.10.2013, 24:00 Uhr vereinbart.“

Die ***15*** hat dem Bf. am 23.8.2013 insgesamt ein Gesellschafterdarlehen von € 334.000 gewährt, das zum Zeitpunkt des Anteilsabtretungsvertrages mit der ***16*** vom 15.11.2013 unberichtigt ausgehaftet hat und wurde gemäß Punkt II. dieses Vertrages dieses Gesellschaftsdarlehen beglichen (Aufrechnung).

Darüber hinaus hat die ***16*** im Jahr 2014 an den Bf. für den Erwerb der Anteile an der ***15*** insgesamt einen Betrag von € 465.795,13 bezahlt (insgesamt sohin € 799.795,13).

Der Bf. hat als Stammeinlage für seinen ursprünglich 60%-igen Anteil an der ***15*** einen Betrag von € 21.801,85 geleistet.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 23.8.2013 hat der Bf. den 40%-igen Anteil von ***17*** an der ***15*** um € 350.000 erworben.

Am 7.12.2006 fand eine Generalversammlung der Gesellschafter der ***15*** statt, bei der folgendes beschlossen wurde:

Zum einen wurde der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2005/2006 und die Entlastung der Geschäftsführer beschlossen. Diesbezüglich wurde festgelegt, dass der ausgewiesene Gewinn in Höhe von € ***23*** mit einem Teilbetrag von € 963.663,58 für die bevorstehende Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verwendet und der Restbetrag auf neue Rechnung vorgetragen wird.

Zum anderen wurde das bisherige Stammkapital von € 36.336,42 unter Heranziehung von Gesellschaftsmitteln und zwar des im Jahresabschluss zum 31. März 2006 ausgewiesenen Bilanzgewinnes mit einem Teilbetrag von € 963.663,58 auf € 1.000.000 erhöht und bestimmt, dass diese Kapitalerhöhung den Gesellschaftern anteilig im Verhältnis deren Beteiligung zuwächst.

Diese Kapitalerhöhung wurde am 23.12.2006 als Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln im Firmenbuch zu FN ***18*** des Landesgerichts ***36*** bei der ***15*** eingetragen.

Vor dem Verkauf der Anteile am ***15*** mit Notariatsakt vom 15.11.2013 durch den Bf. und auch danach wurde vom Finanzamt ***27*** keine schriftliche Auskunft über die steuerliche Behandlung dieses Anteilsverkaufes an den Bf. erteilt.

Im Rahmen der zu AB.Nr. ***33*** durchgeführten Betriebsprüfung beim Bf. wurden vom Prüfer am 16. Juni 2016 Besprechungspunkte versendet, die eingangs folgende Sachverhaltsfragen dargestellt haben, weil diesbezüglich entsprechende Unterlagen gefehlt haben bzw. die veranlagten Nachweise vorzulegen sind:

Verkauf ***12*** an Mtron GmbH: Höhe der Anschaffungskosten

Bankkonto ***5*** – ***24*** – folgende Transaktionen (im Folgenden werden nur jene dargestellt, die das Jahr 2014 betreffen):

20.1.2014: Verkauf ***44*** – Einkauf? Fahrzeugdaten? Verkauf?

12.5.2014: 8.5.2014/BB 2017, nuk. Bonifikation Eingang 2.875,00: Hintergrund, Sachverhalt?

4.12.2014: Scheckeinreichung Eingang 11.500,00

Geld wurde an ***8*** verborgt

Vereinbarung ***8***?

Zahlungsnachweis des Bf.

Wann – woher?

Sodann sind die bis dato festgestellten Buchführungsmängel dargestellt, wobei die Scheckeinreichung über 11.500,00 vom 4.12.2014 sowie die nicht erklärte Einnahme aus der Bonifikation in Höhe von € 2.875,00 – mangels Kenntnis des vollständigen Sachverhaltes – noch nicht berücksichtigt wurden.

Der Punkt „Basispauschalierung – Einkünfte aus selbständiger Arbeit“ betrifft das Jahr 2013.

Im letzten Punkt wird der Verkauf der Anteile am ***15*** dargestellt.

Erst nach Versendung der Besprechungspunkte laut Schreiben vom 16.6.2016 konnten die in diesem Schreiben als offenen ausgewiesenen Sachverhalte vom Prüfer geklärt werden. Dies betrifft insbesondere den Tatsachenkomplex zur am 4.12.2014 erfolgten Scheckeinreichung über € 11.500,00 als auch die dem Bf. am 12.5.2014 zugeflossene Bonifikation über € 2.875,00.

Am Beginn der Betriebsprüfung für die Jahre 2012 bis 2014 forderte der Prüfer, Herr ***30***, der dem Team „BV24“ des Finanzamtes ***27*** angehört hat, und noch angehört vom für die Abgabenfestsetzung beim Bf. zuständigen Team „BV22“ den Veranlagungsakt an und teilte dem Teamleiter des Teams „BV22“ mit, dass die Erklärungen für 2014 elektronisch eingereicht wurden (das ist am 19.1.2016 erfolgt) und veranlagt werden können. Das Team „BV24“ befindet sich am Standort ***38*** (***45*** in ***36***), wohingegen das Team „BV22“

seinen Standort in ***46*** hat. Der Mitprüfer der gegenständlichen Betriebsprüfung, ***31***, gehört ebenfalls nicht dem Team „BV22“, sondern dem Team „BV21“ an. Das Team „BV21“ hat seinen Standort in ***46***.

Am 27. Oktober 2016 erließ das für die Abgabefestsetzung des Bf. zuständige Team „BV22“ den eingereichten Abgabenerklärungen entsprechende Erstbescheide Umsatz- und Einkommensteuer 2012.

Grundlage für die am 27. Oktober 2016 ergangenen Erstbescheide Umsatz- und Einkommensteuer 2014 waren lediglich die abgegebenen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für 2014 samt Beilagen. Bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2014 mit Bescheiden vom 27.10.2016 hatte das abgabefestsetzende Organ des Teams BV22 (das war der Teamleiter) keine Kenntnisse über die Ermittlungsergebnisse des Prüfers sowie des Mitprüfers im zu diesem Zeitpunkt offenen Betriebsprüfungsverfahren.

2. Beweiswürdigung

Die festgestellten Mängel der Buchführung des Jahres 2014 werden vom Bf. in der Beschwerde nicht bestritten und ergeben sich aus den Unterlagen der Betriebsprüfung (Arbeitsbogen zu AB.Nr. ***33***).

Die Feststellungen betreffend den Zahlungseingang am Bankkonto (***5*** ***7***) am 12.5.2014 in Höhe € 2.875,- von der ***14*** gründen sich auf die Angaben des Bf. im Betriebsprüfungsverfahren sowie die Umsatzaufstellung der Jahre 2012 bis 2014 des angeführten Kontos.

Die zum Verkauf der Anteile des Bf. an der ***15*** getroffenen Feststellungen gründen sich auf den Notariatsakt vom 15.11.2013 mit der ***16*** als Erwerberin, der Umsatzübersicht des Kontos ***7*** des Bf. bei der ***5*** der Jahre 2013 und 2014 (das betrifft den Zufluss des vereinbarten Kaufpreises für die Anteile an der ***15***), den Abtretungsvertrag zwischen dem Bf. und ***17*** vom 23.8.2013, das Protokoll über die Generalversammlung der Gesellschafter der ***15*** vom 7.12.2006 sowie das Firmenbuch (FN ***18*** des Landesgerichts ***36***).

Die Feststellung, dass vor dem Verkauf der Anteile am ***15*** mit Notariatsakt vom 15.11.2013 durch den Bf. und auch danach vom Finanzamt ***27*** keine schriftliche Auskunft über die steuerliche Behandlung dieses Anteilsverkaufes an den Bf. erteilt wurde, folgt bereits aus dem Vorbringen des Bf. selbst, weil dieser im Schriftsatz vom 23.8.2017 (betreffend die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014) ausführt, dass der Anteilsverkauf im Rahmen der Erstellung der Steuerklärung am 17.12.2014 bzw. am 22.1.2015 erörtert worden wäre und daher vom Bf. selbst das Vorliegen einer schriftlichen Rechtsauskunft gar nicht

vorgebracht wird. Im Übrigen ist eine solche aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich und war der im Schriftsatz vom 23.8.2017 erwähnte Mitarbeiter des Finanzamtes in die Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2013 gar nicht involviert. Auch ist eine vollständige Offenlegung des Sachverhaltes im Zusammenhang mit dem Anteilsverkauf im Zuge der Veranlagung 2013 nicht erfolgt (insbesondere die im Jahr 2006 erfolgte Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln). Diesbezüglich wird auch auf den Aktenvermerk des Rechtsmittelbearbeiters des Finanzamtes vom 2.10.2017 verwiesen, wonach es diesbezüglich auch keinen E-Mail-Verkehr mit dem steuerlichen Vertreter des Bf. gegeben hat.

Die Feststellung, dass am Beginn der Betriebsprüfung für die Jahre 2012 bis 2014 der Prüfer, Herr ***30***, der dem Team „BV24“ des Finanzamtes ***27*** angehört hat und noch angehört vom für die Abgabensicherung beim Bf. zuständigen Team „BV22“ den Veranlagungsakt angefordert und dem Teamleiter des Teams „BV22“ mitgeteilt hat, dass die Erklärungen für 2014 elektronisch eingereicht wurden (das ist am 19.1.2016 erfolgt) und veranlagt werden können, ergibt sich aus dem entsprechenden E-Mail des Prüfers an den Teamleiter vom 20.1.2016.

Die Feststellung, dass Grundlage für die am 27. Oktober 2016 ergangenen Erstbescheide Umsatz- und Einkommensteuer 2014 lediglich die abgegebenen Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2014 samt Beilagen waren und dass bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2014 mit Bescheiden vom 27.10.2016 das abgabensetzende Organ des Teams BV22 keine Kenntnisse über die Ermittlungsergebnisse des Prüfers im zu diesem Zeitpunkt offenen Betriebsprüfungsverfahren hatte, folgt aus der Aussage des Prüfers ***30*** als Zeuge in der mündlichen Verhandlung vom 27.1.2022. ***30*** hat insbesondere die Frage, ob vor der Erlassung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für 2014 vom 27.10.2016 mit Mitarbeitern des Teams „BV22“ – insbesondere dessen Teamleiter – die Ergebnisse bzw. der Stand der Betriebsprüfung (die Prüfungsfeststellungen) besprochen bzw. etwas übermittelt wurde, verneint (vgl. S. 7 des Protokolls vom 27.1.2022). Entgegen der vom Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 27.1.2022 vertretenen Ansicht ist die Aussage des Zeugen ***30*** auch nicht deswegen unglaubwürdig, weil er im Verlauf seiner Einvernahme angegeben hat während der Betriebsprüfung Kontakt mit der Abgabensicherung gehabt zu haben weil sich die vor dieser Aussage gestellten Fragen immer nur auf einen Kontakt mit dem Team „BV22“ und nicht mit der Abgabensicherung bezogen haben. Die Aussage des Zeugen ***30*** ist in sich widerspruchsfrei und mit der Lebenserfahrung im Einklang stehend zumal es naheliegend ist, dass man sich fast über fünfeinhalb Jahre später nicht mehr daran erinnern kann, ob der Teamleiter des Teams „BV24“ bei der Besprechung am 23.6.2016 „hereingeschaut“ hat oder nicht. Auch stimmt die Aussage mit dem vom Prüfer an den Teamleiter des Teams BV 22 gerichteten Mail vom 20.1.2016 überein. Mit diesem Mail wird nämlich auch zum Ausdruck gebracht, dass die Erstveranlagung des Jahres 2014 ohne Berücksichtigung der Ergebnisse der von Herrn ***30*** erst zu beginnenden Betriebsprüfung erfolgen soll. Daraus folgt, dass auch

keine Veranlassung für das Team „BV22“ – vor Erlassung des Bescheides vom 27.10.2016 – bestand mit dem Prüfer wegen etwaiger bereits vorliegenden Ergebnisse aus der laufenden Betriebsprüfung Kontakt aufzunehmen. Zum anderen wurde sowohl vom Hauptprüfer, Herrn ***30***, im an den Amtsvertreter des Finanzamtes gerichteten Mail vom 27.8.2021 ausgeführt, dass weder dem damaligen Teamleiter des Teams „BV22“ oder einem anderen Mitarbeiter dieses Teams die Besprechungspunkte laut Schreiben vom 16.6.2016 vor Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer 2014 zur Kenntnis gebracht wurde oder je ein Gespräch über Inhalte der Prüfung bzw. Feststellungen stattgefunden hat. Das Team „BV22“ wurde vielmehr vom Prüfer Herrn ***30*** mit Mail vom 21.3.2016 – also weit vor der Versendung der Besprechungspunkte laut Schreiben vom 16.6.2016 – lediglich informiert, dass ein größeres Mehrergebnis zu erwarten wäre. Dass ein größeres Mehrergebnis zu erwarten war, war nämlich damals aus der bereits bekannten Problematik des Verkaufes des Anteile an der ***15*** absehbar. Auch hat der Prüfer, Herr ***30***, in Übereinstimmung mit seiner Aussage in der mündlichen Verhandlung vom 27.1.2022 im Mail vom 27.8.2021 festgehalten, dass es weder persönliche oder telefonische Besprechungen mit dem Teamleiter oder anderen Mitgliedern des Teams „BV22“ zu den beabsichtigten Feststellungen vor der Erlassung des Erstbescheides zur Einkommensteuer 2014 vom 27.10.2016 gegeben hat. Überdies war der Prüfer, Herr ***30***, an der Erlassung des Erstbescheides Einkommensteuer 2014 (und auch der Umsatzsteuer 2014) vom 27.10.2016 nicht beteiligt. Diese Angaben wurden auch vom Mitprüfer, Herrn ***31***, der ebenfalls nicht dem Team „BV22“, sondern dem Team „BV21“ angehört, in seinem Mail an den Amtsvertreter des Finanzamtes vom 27.7.2021 bestätigt.

Zum Vorbringen des Bf. im Schriftsatz vom 1.10.2021 so wie auch in der mündlichen Verhandlung vom 27.1.2022, dass in den Teambesprechungen immer die noch offenen Fälle besprochen werden und dies Finanzverwaltungsstandard sei, ist festzuhalten, dass die dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Ermittlungsergebnisse für die Richtigkeit dieses Vorbringens keinerlei Anhaltspunkte geben. Entgegen der Ansicht des Bf. kann aus der Wendung im Mail von ***30*** vom 27.8.2021 wonach die Zahl der unerledigten Fälle immer Thema in den Teambesprechungen war nicht geschlossen werden, dass der Stand der laufenden Betriebsprüfung in einer Teambesprechung angesprochen wurde, weil lediglich die Zahl – Sinne von Anzahl - der offenen Fälle Thema der Teambesprechungen gewesen ist. Eine Besprechung aller offenen Fälle erscheint dem Bundesfinanzgericht – aufgrund der großen Zahl von offenen Fällen – auch gar nicht möglich. Überdies nehmen an Teambesprechungen immer nur Mitarbeiter des jeweiligen Teams teil und gehörte weder der Prüfer ***30*** noch ***31*** dem Team „BV22“ an, das für die Veranlagung des Bf. zuständig war.

Zum weiteren in diesem Schriftsatz erstatteten Vorbringen bei der Einvernahme des Bf. am 23.6.2016 im Finanzamt hätte der zuständige Teamleiter „hereingeschaut“, ist auszuführen, dass dies den Prüfern nicht mehr Erinnerung ist wie sich auch aus der Aussage von ***30*** als Zeuge in der mündlichen Verhandlung vom 27.1.2022 ergibt. Selbst wenn dies so gewesen wäre, hätte es sich bei diesem Teamleiter um jenen des Teams „BV24“ gehandelt (vgl. auch S. 6

unten des Protokolls über die mündliche Verhandlung vom 27.1.2022), der nicht für die Veranlagung des Bf. zuständig gewesen ist. Überdies kann es sich dabei wirklich nur um ein „Hereinschauen“ bei der Besprechung am 23.6.2016 (es war dies keine Einvernahme des Bf.) gehandelt haben, dh. der Teamleiter des Teams „BV24“ selbst hat jedenfalls in keiner Form an der Besprechung teilgenommen noch wurden Punkte der laufenden Betriebsprüfung in einer Gegenwart angesprochen. So hat auch der Zeuge ***30*** ausgesagt, dass der Teamleiter des Teams „BV24“ allenfalls gesehen haben könnte, dass eine Besprechung stattfindet (S. 7 des Protokolls vom 27.1.2022). Schließlich ist zu diesem Vorbringen abschließend festzuhalten, dass weder der Teamleiter des Teams „BV22“ noch jener des „BV24“ vorweg von Besprechungspunkten in irgendeiner Form Informationen von den Prüfern erhalten hat. Dies ergibt sich eindeutig aus den Stellungnahmen der beiden Prüfer vom 5.11.2021 sowie aus der bereits angeführten Aussage von ***30*** in der mündlichen Verhandlung vom 27.1.2022.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw. teilweise Stattgabe)

3.1.1 Zur Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides aufzunehmen, wobei die Wiederaufnahmegründe in der Begründung anzuführen sind (zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Dabei ist es zulässig, dass in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug genommen wird (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; 28.2.2012, 2008/15/0005). Daher ist auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl. VwGH 27.5.1998, 95/13/0282). Dies wird von der Bf. im Schriftsatz vom 23.8.2017, der in Reaktion auf den Mängelbehebungsauftrag vom 10.8.2017 ergangen ist, nicht in Abrede gestellt und ist daher zu prüfen ob in den in den Textziffern 1, 2, 3

und 5 des Betriebsprüfungsberichts vom 13.6.2017 angeführten Feststellungen neue Tatsachen bzw. Beweismittel iS des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dargestellt sind.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. zB VwGH 22.11.2012, 2012/15/0147; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; VwGH 24.2.2021, Ra 2020/15/0105).

In der Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichts werden Mängel der Kassabuchführung sowie der Buchführung im Einzelnen dargestellt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt ein Mangel in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung eine neue Tatsache iS des § 303 Abs. 1 lit. b BAO Wiederaufnahmegrund dar (VwGH 18.1.1989, 88/13/0075). Auch die zur Darlegung dieser festgestellten Mängel der Buchführung angeführten Beweismittel (Kassen-Bericht vom 1.1.2014 bis 31.12.2014; die angeführten Ausgangsrechnungen und die ER 09614 vom 2.10.2014; die Kontobewegungen am Bankkonto der ***5*** **7***) stellen neu hervorgekommene Beweismittel iS des § 303 Abs. 1 BAO dar, weil sie im Veranlagungsverfahren, dessen Grundlage die abgegebene Erklärung war, nicht bekannt, aber im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren.

Wenn im Mängelbehebungsschriftsatz vom 23.8.2017 vorgebracht wird, dass die Wiederaufnahme jedenfalls nicht zulässig wäre, weil sie betreffend die zu Tz. 1 des BP-Berichts vom 13.6.2017 „völlig willkürlich“ erfolgt wäre, wird damit nicht dargelegt, wieso keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO vorgelegen hat.

Sollte mit diesem Vorbringen die Entscheidungswesentlichkeit der festgestellten Mängel der Kassenbuch- und Buchführung in Abrede gestellt werden, ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bereits formelle Buchführungsmängel die Schätzungsverpflichtung des § 184 BAO auslösen (vgl. zB VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012). Abschließend ist zu diesem Punkt festzuhalten, dass im Wiederaufnahmeverfahren nicht zu prüfen ist, ob die aufgrund der Wiederaufnahme ergangenen Sachbescheide inhaltlich richtig sind.

Zu den übrigen im BP-Bericht vom 13.6.2017 zur Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides angeführten Textziffern ist folgendes auszuführen:
Die Tz. 2 betrifft das Jahr 2013.

Die Tz. 3 betrifft einen Zahlungseingang über € 2.875,00 am 12.5.2014 der vom Bf. nicht als Einnahme im Jahr 2014 erklärt wurde (Bonifikation Leasing) und handelt es sich dabei unzweifelhaft um eine neue Tatsache iS des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (vgl. VwGH 27.5.2003, 98/14/0072; BFG 24.7.2017, RV/5101354/2011; UFSL 28.2.2012, RV/1483-L/08).

Die Tz 5 betrifft die Jahre 2012 und 2013.

Betreffend die Tz. 4 (Verkauf der Anteile an der ***15***) ist festzuhalten, dass im angefochtenen Bescheid betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014 auf diese Textziffer nicht verwiesen wird und daher die in dieser Tz. getroffenen Feststellungen nicht „Sache“ des ergangenen Wiederaufnahmebescheides sind.

Mit dem Vorbringen im Schriftsatz vom 20.3.2019 wird vom Bf. zusammengefasst in Abrede gestellt, dass es sich bei den in den Textziffern 1 und 3 angeführten Tatsachen um solche handeln würde, die im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO „neu hervorgekommen sind“.

Diesbezüglich ist zunächst sachverhaltsmäßig festzuhalten, dass der Punkt 3. des Betriebsprüfungsberichts vom 13.6.2017 betreffend einer am 12.5.2014 eingelangten, bisher nicht erklärten Leasing-Bonifikation als Zahlungseingang am Bankkonto (***5*** **7***, das im betrieblichen Rechenwesen nicht berücksichtigt wurde) erst später, dh. nach der Versendung der Besprechungspunkte laut Schreiben vom 16.6.2016, im Verlauf der Prüfung abgeklärt werden konnte. In den Besprechungspunkten laut Schreiben vom 16.6.2016 war dieser Punkt daher lediglich als offene Frage enthalten und war daher dem Prüfer im Zeitpunkt der Versendung mit Mail vom 16.6.2016 der zu Tz. 3 des Betriebsprüfungsberichts vom 13.6.2017 festgestellte Sachverhalt noch nicht so vollständig bekannt, dass man schon am 16.6.2016 bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. dazu zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314).

Betreffend der unter Punkt 1. getroffenen Feststellungen (wobei dies natürlich auch für die unter Punkt 3. getroffene Feststellung gilt) ist festzuhalten, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nicht aus Sicht irgendeines Organwalters der Finanzverwaltung zu beurteilen ist, sondern immer aus Sicht des jeweiligen Verfahrens (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157; VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016; VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106). Entscheidend ist daher, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. zB VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102; VwGH 18.10.2007, 2003/14/0087, 0088). Aus diesem Grunde können auch Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen auch wenn die Lohnsteuerprüfung im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bereits abgeschlossen war (VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094). Auch in einem laufenden Prüfungsverfahren erlangte Kenntnisse des Prüfers sind der für die Einkommensteuerfestsetzung zuständigen Veranlagungsabteilung nicht zuzurechnen (VwGH 29.5.2001, 97/14/0036).

Jüngst hat der Verwaltungsgerichtshof in einem mit dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren vergleichbaren Fall folgendes ausgesprochen (VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127; Rz 21 f; Hervorhebungen durch das Bundesfinanzgericht):

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. z.B. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106; 13.11.2019, Ra 2019/13/0102, mwN; vgl. auch VwGH 21.10.1971, 0910/70, 4296/F: Kenntnis des Veranlagungsreferenten oder eines Organwalters, der sonst mit der Veranlagung zu tun hat; sowie VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, VwSlg. 6117/F: Kenntnis des zur Veranlagung der Abgaben zuständigen Organwalters). Wenn **etwa ein Prüfer den konkret relevanten Sachverhalt vor Erlassung des Bescheides der abgabenfestsetzenden Stelle (Veranlagungsabteilung) nicht mitgeteilt hatte, so steht diese Kenntnis des Prüfers der Wiederaufnahme nicht entgegen** (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; vgl. weiters VwGH 29.5.2001, 97/14/0036; 18.10.2007, 2003/14/0087, 0088). Da der abgabenfestsetzenden Stelle (dem Betriebsveranlagungsteam am Standort H des Finanzamts HKT) die konkreten Umstände der Vermietung zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung unstrittig nicht bekannt waren, handelt es sich dabei um neu hervorgekommene Tatsachen.“

Aus diesem Judikat ergibt sich, dass es rechtlich darauf ankommt, ob der abgabenfestsetzenden Stelle – das ist in concreto das Team „BV22“ am Standort ***38*** des Finanzamtes ***27*** gewesen – im Zeitpunkt der Bescheiderlassung alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren oder nicht. Wenn der abgabenfestsetzenden Stelle zu diesem Zeitpunkt nicht alle rechtserheblichen Tatsachen bekannt waren, liegt demnach eine neue Tatsache iS des § 303 Abs. 1 lit. b BAO vor, auch wenn diese Tatsachen dem Prüfer zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt waren, er diese aber dem abgabenfestsetzenden Team nicht mitgeteilt hat.

In diesem Zusammenhang ist zwecks Klarstellung festzuhalten, dass die Abgabensicherung keine abgabenfestsetzende Stelle betreffend die beschwerdegegenständlichen Abgaben ist. Überdies wurde dem Teamleiter der Abgabensicherung vom Prüfer Herrn ***30*** auch nur mitgeteilt, dass allfällige Rückzahlungen zu sperren wären. Über den Inhalt der laufenden Betriebsprüfungen (die zu treffenden Feststellungen) hat der Prüfer hingegen nichts mitgeteilt (vgl. 8 des Protokolls vom 27.1.2022).

Entgegen der vom Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 27.1.2022 vertretenen Ansicht ergibt sich aus dem VwGH-Erkenntnis vom 9. Juni 2020, Ra 2020/13/0001, nichts

Gegenteiliges. Insbesondere wurde in dieser Entscheidung nicht ausgesprochen, dass die Abgabenbehörde und die Finanzstrafbehörde in ihrer Gesamtheit eine Einheit bilden würden. Der VwGH hat nämlich lediglich judiziert, dass das für die Erhebung der Abgabe zuständige Finanzamt seine Eigenschaft als Abgabenbehörde im Sinn des § 49 Abs. 1 BAO nicht dadurch verliert, dass es zugleich seine Zuständigkeit nach § 58 FinStrG wahrnimmt (Rz 27). Daraus ergibt daher nur, dass ein im Rahmen einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG gestelltes Auskunftsverlangen auch Wirkung für das Abgabenverfahren entfaltet. Überdies ist festzuhalten, dass Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG nur in dieser Norm den Veranlassungsgrund haben, nicht aber die verfahrensrechtliche Grundlage (VwGH 22.9.2000, 95/15/0115). Die verfahrensrechtlichen Regelungen einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG finden sich in den Bestimmungen der BAO. Prüfungen der Art des § 99 Abs. 2 FinStrG sind daher Buch- bzw. Betriebsprüfungen iSd § 148 BAO mit deren abgabenrechtlichen Konsequenzen (vgl. zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0200).

Grundlage für den am 27. Oktober 2016 ergangenen Erstbescheid Einkommensteuer 2014 waren lediglich die abgegebene Einkommensteuererklärung für 2014 samt Beilagen, weil diese Bescheide von der Veranlagung des Teams „BV22“ des Finanzamtes ***27*** erlassen wurden und daher bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2014 das abgabenfestsetzende Organ des Teams „BV22“ keine Kenntnisse über die Ermittlungsergebnisse des Prüfers im zu diesem Zeitpunkt offenen Betriebsprüfungsverfahren hatte zumal der Prüfer, Herr ***30***, nicht dem Team „BV22“ angehört hat, sondern dem Team „BV24“, das für die Abgabenfestsetzung des Bf. aufgrund einer Veranlagung gar nicht befugt war. Überdies hat der Prüfer, Herr ***30***, dem Teamleiter des Teams „BV22“ mit Mail vom 20.1.2016 mitgeteilt, dass die Erklärungen 2014 elektronisch eingereicht und veranlagt werden können und damit zum Ausdruck gebracht, dass die Erstveranlagung des Jahres 2014 ohne Berücksichtigung der Ergebnisse der von Herrn ***30*** erst zu beginnenden Betriebsprüfung erfolgen soll. Daraus folgt, dass auch keine Veranlassung für das Team „BV22“ – vor Erlassung des Bescheides vom 27.10.2016 – bestand mit dem Prüfer wegen etwaiger bereits vorliegenden Ergebnisse aus der laufenden Betriebsprüfung Kontakt aufzunehmen und ist auch eine solche Kontaktaufnahme nicht erfolgt und kann ein „schweres Verschulden“ in der Nichtmitteilung des Standes des Betriebsprüfungsverfahrens entgegen dem Vorbringen im Schreiben des Bf. vom 1.10.2021 nicht erkannt werden. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass ein allfälliges Verschulden der abgabenfestsetzenden Stellen an der Nichtausforschung des Sachverhaltes die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (zB VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090).

Schließlich ist auch noch auf den Umstand zu verweisen, dass die zu Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichts getroffene Feststellung betreffend die Mängel der Kassabuch- sowie der Buchführung selbst vom Prüfer sachverhaltsmäßig nicht mit dem Wissensstand zum Zeitpunkt der Versendung der Besprechungspunkte laut Schreiben vom 16.6.2016 getroffen werden konnte, weil der entscheidungserhebliche Sachverhalt noch nicht in allen Punkten

bekannt war (Tatsachenkomplex zur am 4.12.2014 erfolgten Scheckeinreichung über € 11.500,00 als auch die dem Bf. am 12.5.2014 zugeflossene Bonifikation über € 2.875,00.).

Entgegen der Ansicht des Bf. lagen daher dem angefochtenen Bescheid betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014 neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel im Sinn dem § 303 Abs. 1 lit. b BAO zugrunde.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung bei der Wiederaufnahme ist der Zweck des § 303 BAO. Zweck dieser Norm ist, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist daher ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. zB VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (zB VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061, u.a.m.).

Wiederaufnahmen sind daher in der Regel nur dann nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut und relativ bloß geringfügig sind. Wenn eine Wiederaufnahme für mehrere Jahre bzw. mehrere Abgabenarten zu verfügen ist, ist die steuerliche Auswirkung insgesamt zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016). Laut VwGH ist eine Steuererhöhung von € 1.010,15 Euro und eine Gewinnerhöhung von € 29.234,90 weder absolut noch relativ geringfügig (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257; vgl. auch VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016: weder absolut noch relativ geringfügige steuerliche Auswirkung wenn die steuerliche Auswirkung für vier Jahre je Jahr € 654,-- beträgt sowie VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159: weder absolut noch relativ geringfügige steuerliche Auswirkung wenn die steuerliche Auswirkung € 1.260,-- beträgt.). Angesichts der für die Jahre 2012 bis 2014 aufgrund der durchgeführten Betriebsprüfung erfolgten Änderungen sind die steuerlichen Auswirkungen – auch wenn man die steuerlichen Konsequenzen laut Punkt 4 (Verkauf der Anteile an der ***15***) nicht berücksichtigt - weder absolut noch relativ geringfügig.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014 war daher als unbegründet abzuweisen.

3.1.2 Zur Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2014

Diesbezüglich gelten die zu Punkt 3.1.1 gemachten Ausführungen sinngemäß, wobei nur die Buchführungs- und Kassabuchmängel laut Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichts von umsatzsteuerlicher Relevanz sind.

Zum Vorbringen im Mängelbehebungsschriftsatz vom 12.9.2017, dass das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht die Ermittlung der Umsatzsteuer „schuldig“ geblieben sei, ist festzuhalten, dass etwaige Mängel in der Begründung des auf Grund der Wiederaufnahme

ergangenen Sachbescheides auf die Zulässigkeit der Wiederaufnahme keine Auswirkung haben. Inhaltlich ist dieses Vorbringen aber auch nicht nachvollziehbar. Die Gewinnerhöhung (Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis) wurde mit € 42.000,00 brutto angesetzt. Dies ergibt – bei Anwendung der Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 mit dem Normalsteuersatz – eine daraus resultierende Umsatzsteuer von € 7.000 ($42.000 \times 0,16667$).

3.1.3 Zur Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 und Umsatzsteuer 2014 betreffend Sicherheitszuschlag

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden folgende Mängel der Kassabuch- und Buchführung des Jahres 2014 festgestellt:

Das Kassabuch wurde unvollständig geführt und hat dieses für das Jahr 2014 lediglich eine Seite umfasst, wobei lediglich Barabhebungen vom betrieblichen Bankkonto bei der ***5*** Nr. ***6***, die zur Begleichung von Autoankaufsrechnungen verwendet wurden, enthalten waren.

Nachstehende Barzahlungen sind hingegen im Kassabuch nicht erfasst:

AR 0006 vom 16.4.2014 – ***1*** € 1.400,-

AR 00012 vom 3.7.2014 – Fa. ***2***, ***3***, € 8.500,-

ER 09614 vom 2.10.2014 – ***1***, ***4***, € 442,52 (bar bezahlt 6.10.2014)

AR 00030 vom 6.10.2014 – ***1***, ***4***, € 19.000,-

Durch die Nichterfassung der angeführten Barzahlungen wurde gegen die Bestimmung des § 131 Z 2 lit. b BAO verstoßen, wonach in den den Büchern zugrunde liegenden Grundaufzeichnungen alle Bareingänge und Barausgänge täglich einzeln festzuhalten sind. Im vorgelegten Kassabuch für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2014, das lediglich aus einer Seite besteht, sind erwiesenermaßen Bareinnahmen aus dem Verkauf von Fahrzeugen im Betrag von € 28.900 und bar bezahlte Ausgaben iHv € 442,52 nicht erfasst worden. Überdies sind im Kassabuch **nur** Vorgänge, bei denen eine Barabhebung von betrieblichen Konto Nr. ***47*** erfolgt ist und am gleichen Tag ein diesem Betrag entsprechender Fahrzeugankauf getätigt wurde, enthalten und ist daher das Kassabuch in einem hohen Ausmaß unvollständig. Aber auch die Nachvollziehbarkeit des Kassabuches ist nicht gegeben, weil nicht ersichtlich ist, wie die Beträge aus dem Barverkauf von Fahrzeugen weiter verwendet wurden.

Das Kassabuch weist auch keinen Abschluss (dieser kann aufgrund der vorliegenden Unterlagen jedenfalls nicht Null sein) auf und sind die Belege nicht nummeriert.

In der Buchhaltung existiert kein Konto „Kassa“ (Kontenklasse 2) bzw. ist in der Buchhaltung zum 31.12.2014 kein Kassenstand ausgewiesen. Damit ist gegen die Bestimmung des § 131 Abs. 1 BAO verstoßen worden, wonach die Bücher und Aufzeichnungen so zu führen sind, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die

Geschäftsvorfälle vermitteln können. Durch die nicht gesonderte Erfassung aller Barzahlungen auf einem eigenen Konto sowie dem nicht korrekt geführten Kassabuch ist die Nachvollziehbarkeit der vom Bf. geführten Bücher innerhalb angemessener Zeit für einen sachverständigen Dritten nicht gegeben gewesen.

In der Buchhaltung sind die Geschäftsfälle nicht chronologisch erfasst. So sind die Geschäftsfälle mit den Belegnummern 79 bis 87, die Belege für den Zeitraum 1.3. bis 30.3.2014 betreffen, erst nach den Belegen erfasst worden, die den Zeitraum September 2014 betreffen. Dies trifft gleichermaßen auf die Belege 137 bis 139 zu. Diese Belege betreffen den Zeitraum Jänner und März 2014, wobei diese erst zum Schluss des Geschäftsjahres erfasst wurden. Damit wurde gegen die Regelung des § 131 Z 2 lit. a BAO verstoßen, wonach die Eintragungen in die Bücher der Zeitfolge nach geordnet und zeitgerecht vorgenommen werden sollen.

Sämtliche Buchungen, die einen Zahlungsfluss betroffen haben (bar; Buchgeld), sind nicht über entsprechende Konten (Konto Kassa bzw. Konto Bank [jeweils eines für jedes betriebliche Bankkonto]) in der Buchhaltung verbucht worden, sondern sind unterschiedslos über das Konto Privat (9100) erfolgt. Für das betriebliche Konto bei der ***5*** Nr. ***6*** findet sich daher im Rechenwerk des Bf. lediglich eine Buchung auf dem Konto 2800 „***42***“ und zwar wurde lediglich der Endsaldo von minus € 114.815,14 eingebucht (Gegenbuchung wiederum auf dem Konto Privat „9100“ obwohl keine Einlage in Höhe dieses Saldos geleitet wurde). Tatsächlich müsste dieser Endsaldo das Ergebnis aller während dieses Jahres zu verbuchenden Vorgänge auf diesem Konto sein. Auch der Zinsaufwand des Kontos Nr. ***6*** wurde aufsummiert am Jahresende auf dem Konto 8280 Zinsaufwand mit € 3.189,67 erfasst, obwohl die Zinsen von der Bank quartalsmäßig verrechnet wurden. Die Gegenbuchung ist wiederum über das Konto Privat 9100 erfolgt. Daher ist die Buchführung auch betreffend die Erfassung der Geschäftsfälle des betrieblichen Kontos Nr. ***6*** nicht ordnungsgemäß, weil sie die Geschäftsfälle des genannten Kontos nicht vollständig und richtig wiedergibt.

Es sind auch Privatentnahmen und private Bankbewegungen, die über Konto ***6*** und ein weiteres Bankkonto bei der ***5*** ***7*** getätigt wurden, im Rechenwerk des Bf. in gar keiner Form erfasst worden, weswegen die Buchführung in diesem Punkt ebenfalls der Regelung des § 131 Abs. 1 Z 2 lit. a 1. Satz BAO nicht entspricht.

Am 4.12.2014 ist am Bankkonto des Bf. bei der ***5*** ***7*** eine Scheckeinreichung über € 11.500,- als Gutschrift ersichtlich. Auf Nachfrage über die Herkunft für die Scheckgutschrift hat der Bf. erklärt, dass er der Fa. ***8***, bei der er zu diesem Zeitpunkt in einem Dienstverhältnis gestanden hat, diesen Betrag vorher für den Ankauf eines PKW (***9***, ***10***, privater Kunde in ***11***) geborgt hätte, weil "er (***8***) gerade nichts am Konto hatte". Woher der Bf. diesen Bargelddbetrag gehabt hat, konnte nicht aufgeklärt werden. Daher ist auch diesbezüglich keine Nachvollziehbarkeit gegeben und ist ein weiterer Beleg für die Intransparenz der Herkunft und Verwendung von Geldmitteln.

Am Bankkonto (***5*** **7***, das im betrieblichen Rechnungswesen nicht berücksichtigt wurde) scheint mit 12.5.2014 ein Zahlungseingang über € 2.875,- von der ***14*** auf, der vom Bf. nicht als Betriebseinnahme erklärt wurde. Dabei handelt es sich um die Bonifikation der ***14*** für die Vermittlung von Leasingfinanzierungen für Käufer im Zusammenhang mit dem Erwerb von Fahrzeugen. Dieser Zahlungseingang stand unmittelbar in Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit als Kfz-Händler und wurde daher gegen das Gebot alle Geschäftsfälle aufzuzeichnen verstoßen.

Daraus ergibt sich, dass die vom Bf. geführten Bücher und Aufzeichnungen nicht den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen und daher formell mangelhaft sind und daher die Richtigkeitsvermutung des § 163 Abs. 1 BAO nicht greift.

Die festgestellten Mängel der Buchführung – auch im Zusammenhang mit der Nichterfassung der Bonifikation iHv € 2.875,00 – sind als derart gravierend anzusehen, dass von der sachlichen Richtigkeit der Bücher nicht ausgegangen werden kann. Insbesondere ist dabei zu berücksichtigen, dass aufgrund der mangelhaft geführten Aufzeichnungen und zwar der Nichtführung eines Kassakontos, der unvollständigen Führung des Kassabuches, der Nichtaufklärung der Mittelherkunft des an die ***8*** laut Vorbringen des Bf. als Darlehen gewährten Betrages von € 11.500,00, sowie der nicht chronologisch und zeitnah erfolgten Erfassung von Geschäftsfällen nicht auszuschließen ist, dass vom Bf. erzielte Einnahmen in das Rechenwerk keinen Eingang gefunden haben zumal gerade im Handel mit (gebrauchten) Kraftfahrzeugen viele Bargeschäfte mit Privaten durchgeführt werden und daher für den Betrieb des Bf. Mängel bei der Erfassung von Barzahlungen als gravierend anzusehen sind.

Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, dass bis auf die Bonifikation Leasing über € 2.875,00 alle betrieblichen Geschäftsvorfälle in der Buchhaltung erfasst worden wären und daher die im Betriebsprüfungsbericht vom 13.6.2017 angeführten Punkte zur Buchführung ins Leere gehen würden, wird übersehen, dass gemäß § 163 Abs. 1 BAO die Bücher und Aufzeichnungen nur dann der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind, wenn diese den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen. Im Betriebsprüfungsbericht wurden die festgestellten gravierenden Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel im Einzelnen dargestellt, weswegen die Ausführungen auf Seite 3 der Beschwerde, wonach der Sachverhalt, der zur Schätzung Anlass gegeben hat, nicht festgestellt worden wäre, unzutreffend sind. Das Vorbringen auf Seite 4 oben der Beschwerde, dass nicht aufgeklärt worden wäre, welche Ermittlungen gesetzt worden sind bzw. welche Beweise aufgenommen worden sind, ist angesichts der durchgeführten Betriebsprüfung, die aufgrund der vom Bf. vorgelegten Buchhaltung und sonstigen Aufzeichnungen erfolgt ist, schlichtweg nicht nachvollziehbar.

Aus dem Punkt 1. des Betriebsprüfungsberichts vom 13.6.2017 ergibt sich aus der Darstellung in den Unterpunkten a) Kassenmängel und b) Buchführung der Sachverhalt der der Feststellung, dass die Bücher und Aufzeichnungen des Bf. mangelhaft sind, zugrunde liegt,

sodass diesbezüglich den Anforderungen des VwGH an eine Bescheidbegründung (vgl. die bei Ritz, BAO⁶, Tz 11 zu § 93 BAO angeführte Judikatur) entsprochen wurde.

Zum Punkt A.1. der Beschwerde (Sicherheitszuschlag – Bestreiten dem Grunde nach) ist abschließend festzuhalten, dass in der Beschwerde die von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel der Buchführung gar nicht in Abrede gestellt werden.

§ 184 BAO lautet wie folgt:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0265; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/15/0144; VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127; VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022; VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 27.8.2002, 96/14/0111; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123 u.a.m.).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. zB VwGH 28.2.1995, 94/14/0157).

Im gegenständlichen Fall wurde von der Betriebsprüfung im Prüfungsbericht vom 13.6.2017 sowie auch in der gegenständlichen Entscheidung ausführlich dargestellt, welche konkreten Mängel im Beschwerdefall vorliegen und erläutert, dass und aus welchen Gründen infolge

dieser Mängel die Buchführung der Bf. den in § 131 BAO normierten Grundsätzen nicht gerecht wird. Auch auf die Gravität der Buchführungsmängel wurde bezogen auf den Betrieb des Bf. eingegangen.

Es besteht daher aufgrund des festgestellten Sachverhaltes eine Verpflichtung der Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2014 im Schätzungsweg zu ermitteln.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. die bei Ritz, aaO, Tz 12 zu § 184 BAO angeführte Judikatur). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (zB VwGH 26.1.2012, 2009/15/0155). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte bzw. aufgezeichnete Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es daher, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen. Liegen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es keines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit dem Wirtschaftsleben tatsächlich nicht übereinstimmen (VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012). Daraus folgt, dass die offenbar in der Beschwerde vertretene Ansicht (vgl. Seite 6 oben), die Abgabenbehörde hätte den Nachweis zu führen, dass Umsätze in Höhe des festgesetzten Sicherheitszuschlages nicht der Besteuerung unterzogen worden sind, unrichtig ist, sondern begründet die Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen selbst die Befugnis zum Ansatz eines Sicherheitszuschlages.

Die Ausführungen auf Seite 6 der Beschwerde, es sei bei der Verhängung des Sicherheitszuschlages das Parteiengehör nicht gewahrt worden, sind für das Bundesfinanzgericht aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar und werden in der Beschwerde auch nicht konkretisiert als lediglich Zitate aus Entscheidungen des VwGH wiedergegeben werden. Daher ist diesbezüglich auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, dass die Behörde lediglich auf substantiiert vorgetragene, für die Schätzung relevante Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen hat (zB VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123). Solche Einwände sind aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich und wurden auch in der Beschwerde nicht erhoben.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (vgl. zB VwGH 7.7.2011, 2009/15/0223).

Legen mehrere Buchführungsmängel vor, ist die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10% der erklärten Umsätze in der Regel gerechtfertigt (VwGH 30.9.1998,

97/13/0033; VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164) weswegen das Bundesfinanzgericht aufgrund der festgestellten Buchführungsmängel zum Schluss kommt, dass der Sicherheitszuschlag auf 10% der erklärten steuerbaren Umsätze zu reduzieren ist. Daraus folgt eine Bruttogewinnerhöhung von € 21.000,00 und eine Erhöhung der der Differenzbesteuerung unterliegenden Umsätze auf € 17.500,00 weswegen der Beschwerde insoweit teilweise stattzugeben war. Bemerkt wird, dass der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 bei der Gewinnerhöhung (Sicherheitszuschlag € 21.000 minus € 3.500 Passivierung der Umsatzsteuer plus € 2.875,00 Bonifikation: ergibt € 20.375,00) berücksichtigt wurde (13% von 20.375 = 2.648,75) und sohin der Gewinn aus Gewerbebetrieb insgesamt € 20.220,92 beträgt (zu den angeführten Änderungen kommt noch der erklärte Gewinn von € 2.494,68 hinzu).

3.1.4 Zur Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 betreffend Verkauf der Anteile an der ***15***

Gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 in der für das Jahr 2014 geltenden Fassung gehören zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind (einschließlich Nullkuponanleihen).

Dass darunter die Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung fällt (vgl. Jakom/Marschner, EStG, 2021, § 27 Rz 127) ist zwischen den Parteien nicht strittig.

Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind, werden mit einem besonderen Steuersatz gemäß besteuert, der für 2014 25% betragen hat (§ 27a Abs. 1 EStG 1988) und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

Strittig sind lediglich die steuerlichen Konsequenzen der aufgrund des Beschlusses der Generalversammlung der ***15*** vom 7.12.2006 erfolgten Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln in Gesamthöhe von € 963.663,58 soweit diese Kapitalerhöhung die damaligen Anteile des Bf. betroffen hat (also im Betrag von € 578.198,15). Es hat sich dabei um eine Kapitalerhöhung gemäß § 2 Kapitalberichtigungsgesetz, BGBl Nr. 171/1967 idF BGBl I Nr. 98/2001 gehandelt. Gemäß § 2 Abs. 3 dieses Gesetzes können nur in dem im Absatz 2 dieses Gesetzes bezeichneten Jahresabschluss ausgewiesene offene Rücklagen einschließlich eines Gewinnvortrages umgewandelt werden, soweit ihnen nicht ein Verlust einschließlich eines Verlustvortrages gegenübersteht.

Bei diesem Vorgang kommt es tatsächlich nicht zu einer Ausschüttung dieser gemäß § 2 Abs. 3 Kapitalberichtigungsgesetz für die Kapitalerhöhung verwendeten Rücklagen bzw. Gewinnverträge, sondern verbleiben diese in der Gesellschaft und werden lediglich in

Stammkapital umgewandelt. Bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmittel wird sohin das Stammkapital durch die Verwendung (Umwandlung) offener Rücklagen oder Gewinnvorträge „nominell“ angehoben. Zugleich werden die Nennwerte aller Gesellschafter im Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligung erhöht, ohne dass es zu einer Einzahlung durch die Gesellschafter kommt, dh. die Gesellschafter leisten keine Einlagen (vgl. Etmayer/Gassmayer in Straube/Ratka/Rauter, WK GmbHG, § 1 KapBG Rz 2). Daher ist das Vorbringen in der Beschwerde (S. 8), dass die Gesellschafter anlässlich der Kapitalerhöhung eine Gewinnausschüttung erhalten und diese wieder als Stammkapital eingezahlt hätten, unzutreffend.

Soweit sich die Beschwerde an dem Wort „Gratisanteile“ stört, ist festzuhalten, dass bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln die Gesellschafter keine Einlage leisten und sich daher durch die Kapitalberichtigung das Vermögen der GmbH auch nicht ändert. Es bleibt daher der Wert der Geschäftsanteile unverändert, weil nur eine Erhöhung des Nennbetrages erfolgt (vgl. Etmayer/Gassmayer in Straube/Ratka/Rauter, aaO, § 1 KapBG Rz 4).

Gemäß § 27a Abs. 4 Z 4 EStG sind bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln für die Anteilsrechte und die Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung der bisherigen Anschaffungskosten entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben.

Daraus folgt, dass sich durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmittel die bisherigen Anschaffungskosten insgesamt nicht verändern und daher auch nicht erhöht werden, sondern die bisherigen Anschaffungskosten auf die bestehenden und neuen Anteile aufgeteilt werden (vgl. zB Marschner, aaO, § 27a Rz 40).

Im Prüfungsverfahren wurde von Bf. die Ansicht vertreten, dass diese Regelung (d.h. der § 27a Abs. 4 Z 4 EStG 1988) erst ab 1.1.2013 gilt und daher nicht auf die Kapitalerhöhung des Jahres 2006 anzuwenden sei.

Mit diesem Vorbringen ist für den Standpunkt der Bf. nichts gewonnen. Vor der Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 1.4.2012 mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BudBG 2011), BGBl I Nr. 111/2010, fielen die Anteile des Bf. (und zwar auch 2006) unter die Regelung des § 31 EStG 1988 idF vor dem BudBG 2011. Gemäß § 31 Abs. 7 2. Satz EStG 1988 galt für Freianteile § 6 Z 15 EStG.

§ 6 Z 15 EStG 1988 bestimmt in der auch für das Jahr 2006 geltenden Fassung folgendes:

Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) sind für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung des bisherigen Buchwertes entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben.

Mit dieser Regelung wurde – genauso wie nunmehr in § 27a Abs. 4 Z 4 EStG 1988 - bestimmt, dass mangels eines steuerpflichtigen Vermögenszuganges (gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 ist der Erwerb von Anteilsrechten auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln steuerfrei) die anlässlich einer Kapitalberichtigung ausgegebenen Freianteile keinen eigenständigen Wertansatz haben. Vielmehr wird der Wertansatz der Altanteile auf die Alt- und Neuanteile **verteilt** (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 268 zu § 6). Für den Anwendungsbereich des § 31 EStG 1988 bedeutet dies, dass die Anschaffungskosten der Altanteile im Verhältnis der Nominalen (nach Kapitalerhöhung) auf die Altanteile und die Gratisanteile zu verteilen sind (Quantschnigg/Schuch, aaO; Tz 19 zu § 31).

Die belangte Behörde hat daher zu Recht die im Jahr 2006 erfolgte Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei Ermittlung der Anschaffungskosten der Beteiligung des Bf. an der ***15*** nicht berücksichtigt.

Soweit im Schriftsatz vom 23.8.2017 (betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014) vorgebracht wird, dass dieser Punkt bereits im Rahmen der Erstellung der Steuerklärung für das Jahr 2013 mit Herrn ***28*** telefonisch am 17.12.2014 und am 22.1.2015 erörtert worden wäre, wobei sowohl die Berechnungsweise als auch der gänzliche Ansatz im Jahr 2013 akkordiert worden wäre, ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung schützt (zB VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126). Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (vgl. zB VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007; VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075). So wäre der Grundsatz von Treu und Glauben bei einer unrichtigen schriftlichen Rechtsauskunft der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087; VwGH 19.9.2016, Ra 2015/15/0076). Eine solche Rechtsauskunft liegt aber nicht vor. Überdies würde – auch bei einem Vorliegen einer solchen – eine solche liegt aber wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt – nicht vor, wenn der Bf. eine Disposition im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft vorgenommen hat (vgl. zB VwGH 26.5.2004, 2000/14/0090). Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben, weil der Anteilsverkauf am 15.11.2013 erfolgt ist und daher etwaige Auskünfte im Zuge der Veranlagung des Jahres 2013 und zwar Ende Dezember 2014 bzw. Anfang 2015 dieses Erfordernis nicht erfüllen können.

Schließlich ist festzuhalten, dass die in § 27a Abs. 4 Z 4 EStG 1988 getroffene Regelung betreffend die Konsequenzen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auf die Anschaffungskosten der Beteiligung der Behörde keinen Vollzugsspielraum einräumen (vgl. dazu zB VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0007), sodass aus dem dargestellten Vorbringen des Bf. im Schreiben vom 23.8.2017 ebenfalls nichts für den Standpunkt des Bf. gewonnen werden kann.

Andere Einwände gegen die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Veräußerung der Anteile wurden in der Beschwerde nicht vorgebracht weswegen sich das Beschwerdebegehren in diesem Punkt als unberechtigt erweist.

Betreffend die Höhe des Veräußerungserlöses wird von den Zuflüssen auf dem Konto Nr. ***24***, die die Veräußerung der Anteile des ***15*** betreffen (inkl. der von der ***15*** gewährten Darlehen, die aufgrund von Punkt II. des Abtretungsvertrages vom 15.11.2013 durch Verrechnung (=Aufrechnung) bis 28.2.2014 einen Teil des Kaufpreises darstellen), ausgegangen (sohin € 799.795,13), weil die Differenz zwischen dem von der ***48*** am 25.6.2014 ermittelten Kaufpreis von € 792.998,06 und dem auf dem Konto Nr. ***24*** insgesamt dem Bf. zugeflossenen Betrag von € 799.795,13 trotz Vorhalt des Prüfers mit Schreiben vom 26.4.2016 nicht aufgeklärt werden konnte (vgl. das Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 6.6.2016 unter Punkt 5.).

Als letzten Punkt ist auf die Frage einzugehen in welchem Jahr die Versteuerung der daraus erzielten Einkünfte vorzunehmen ist.

Vom Bf. wurde in der Einkommensteuererklärung für 2013 ein Verlust aus dieser Anteilsveräußerung in Höhe von minus € 65.000 erklärt, wohingegen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2014 positive Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG iHv € 427.993,28 angesetzt wurden.

Die zeitliche Zuordnung von Einkünften aus Kapitalvermögen richtet sich nach ihrem tatsächlichen Zufluss beim Steuerpflichtigen (§ 19 EStG; vgl. zB Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, Tz 16 zu § 27). Da die ***16*** wie sich aus den Feststellungen ergibt und vom Bf. auch nicht bestritten wird, die Zahlungen aufgrund des Anteilskaufvertrages vom 15.11.2013 erst 2014 geleistet hat, waren die daraus erzielten Einkünfte erst im Jahr 2014 zu erfassen.

Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 kommt daher in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei seiner Entscheidung der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt weswegen eine Revision unzulässig ist. Dass sich durch eine

Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmittel die bisherigen Anschaffungskosten insgesamt nicht verändern und daher auch nicht erhöht werden, sondern die bisherigen Anschaffungskosten auf die bestehenden und neuen Anteile aufgeteilt werden, ergibt sich aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 27a Abs. 4 Z EStG 1988. Bei eindeutiger Rechtslage fehlt es aber am Vorliegen einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung
(vgl. zB VwGH 28.5.2014, Ro 2014/07/0053; VwGH 30.6.2016, Ra 2016/16/0033; VwGH 28.2.2018, Ra 2017/04/0120) weswegen auch diesbezüglich die Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 31. Jänner 2022