

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch, den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***AdresseBf***, vertreten durch ***Vertreter1***, über die Beschwerde vom 13. März 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. Februar 2024 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich Umsatzsteuer 2016 bis 2018, Steuernummer ***123***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Februar 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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. Im März 2013 begann lt. Prüfungsauftrag vom 15.7.2013 beim Beschwerdeführer eine abgabenrechtliche Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2008-2011. Im Jahr 2016 wurde lt. Prüfungsbericht vom 18.5.2016 der Prüfungszeitraum bis zum Jahr 2014 ausgedehnt und als Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG fortgesetzt. Die Prüfung endete mit der Schlussbesprechung am 3.5.2017.
2. Laut Bericht des Prüfungsorgans der belangten Behörde vom 13.2.2024 fand beim Beschwerdeführer eine abgabenrechtliche Außenprüfung betreffend die Einkommen-Kapitalertrag- und Umsatzsteuer 2015-2019 sowie die Immobilienvertragssteuer 2016 statt.
Diese Prüfung dauerte vom 13.12.2021 bis zur Schlussbesprechung am 23.11.2023.

3. Aufgrund der Feststellungen dieser Prüfung ergingen am 9.2.2024 die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren sowie neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2016 bis 2018 und Einkommensteuer 2015 bis 2019.
4. Am 13.3.2024 wurde fristgerecht gegen sämtliche Wiederaufnahmebescheide sowie die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2015, 2016 und 2018 Beschwerde erhoben und die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.
Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2016 bis 2018 wurden ohne Antrag auf Direktvorlage eingebracht.
Gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2019, aus denen eine Gutschrift resultierte, wurde keine Beschwerde erhoben.
5. Am 07.06.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerden, in denen gemäß § 262 Abs 2 BAO das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung beantragt wurde, dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte jeweils die Abweisung.
6. Am 12.08.2024 erstattete der Beschwerdeführer ein ergänzendes Vorbringen samt fünf Beilagen. Vorgebracht wurde unter anderem, dass die abgabenrechtliche Außenprüfung nicht als ergebnisoffene und sachliche Prüfung angelegt gewesen sei. Es sei vielmehr das Ziel verfolgt worden Versäumnisse der vorherigen Prüfung nachzuholen. Anlässlich einer Akteneinsicht am 21.3.2024 sei festgestellt worden, dass der Auftrag des Finanzamtes ***Ort3*** an das Finanzamt ***Ort2*** entfernt worden sei. Aus zwei Mails ergebe sich, dass die Prüfung keine rechtlich begründete Basis gehabt habe, sondern durch eine rechtswidrige Weisung durch Mag. ***R*** veranlasst gewesen sei.

Zudem habe die Akteneinsicht ergeben, dass der Prüfer bezüglich der Sacheinlage der Fotorechte eine Anfrage an den Fachbereich gestellt habe. Der Fachbereich sei anderer Rechtsmeinung gewesen und habe Bedenken gegen die Rechtsmeinung des Prüfers gehabt. Dieser Umstand sei ignoriert und der Beschwerdeführer nicht damit konfrontiert worden. Unabhängig davon sei dieser Sachverhalt bereits bei der vorhergehenden Prüfung ausführlich diskutiert und entschieden worden.
Angeregt wurde außerdem die zeitnahe Entscheidung des Bundesfinanzgerichts bezüglich der Wiederaufnahmeverfahren.
7. Mit Beschluss vom 9.1.2025 wurde die belangte Behörde zu einer sachverhaltsergänzenden Stellungnahme bezüglich der Wiederaufnahmegründe

aufgefordert.

Diese Stellungnahme der belangten Behörde vom 29.1.2025 wurde der beschwerdeführenden Partei mit Beschluss vom 3.2.2025 übermittelt.

8. Am 17.2.2025 übermittelte der Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht einen „vorbereitenden Schriftsatz zur mündlichen Verhandlung am 26.2.2025“ samt 11 Beilagen.

Diese Unterlagen wurden der belangten Behörde mit Beschluss vom 18.2.2025 übermittelt.

9. Am 26.2.2025 fand die mündliche Verhandlung statt.

Im Rahmen dieser Verhandlung wurde Prüferin ***Z*** als Zeugin einvernommen.

Die belangte Behörde wies bezüglich der Anfrage des Prüfers ***Y*** an den Fachbereich darauf hin, dass der Beschwerdeführer offenbar in der Anfragebeantwortung (Beilage G zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung) den Lösungsvorschlag des Prüfers ***Y*** mit der Rechtsmeinung des Fachbereichs verwechselt habe. Die Rechtsansicht des Fachbereichs, dass die Einlage der Fotorechte ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang beim Fotografiebetrieb sei, wurde vom Prüfer ***Y*** auch so umgesetzt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- a. Der Beschwerdeführer ist Berufsfotograf und Unternehmensberater.
- b. Er hielt lt. Firmenbuchauszug im Beschwerdezeitraum sämtliche Anteile an der ***ABC*** GmbH, deren abgabenfestsetzende Stelle das Betriebsveranlagungsteam 26 des Finanzamtes ***Ort3*** war.
- Lt. Prüfungsbericht vom 12.5.2017 prüfte ***X*** die Abgaben der Jahre 2009-2014 dieser GmbH. Prüfer ***X*** war zu jener Zeit Teil des Betriebsveranlagungsteams 24 des Finanzamtes ***Ort2***. Im Zuge dieser Prüfung führte die Steuerfahndung am 28.4.2016 eine Hausdurchsuchung am Sitz der GmbH durch, bei der umfangreiches Aktenmaterial sichergestellt wurde.
- Im Prüfungsbericht unter Tz. 1 wurde festgestellt, dass Leistungsverrechnungen an den Geschäftsführer ***Bf1*** für zwei Grundstücksgeschäfte im Jahr 2013 nicht nachvollziehbar seien.

Unter Tz. 2 wurde festgestellt, dass Privatnutzung des Pkw durch den Geschäftsführer ***Bf1*** bisher nicht gewürdigt worden sei.

Bezüglich der Auswirkungen dieser beiden Textziffern wurde auf die Feststellungen zur Außenprüfung bei ***Bf1***, welche von Prüferin ***Z*** durchgeführt wurde, verwiesen.

Bei der GmbH selbst hatten diese Feststellungen keine steuerlichen Auswirkungen.

Außerdem stellte Prüfer ***X*** fest, dass der Wert des eingelegten Fotoarchivs nicht im Rahmen der Betriebsprüfung überprüfbar sei. Als Anlage 2 zum Prüfungsbericht findet sich die „Sachverständige Begutachtung Bildarchiv ***Bf1***, Photograph“ von DI Prof. ***Q***.

Die Umsatzsteuer- und Körperschaftssteuererklärungen der GmbH für 2016 langten beim Finanzamt am 17.11.2017 ein und können dem Prüfer ***X*** daher nicht im Zuge der Prüfung bekannt geworden sein.

- c. Im März 2013 begann lt. Prüfungsauftrag vom 15.7.2013 beim Beschwerdeführer eine abgabenrechtliche Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2008-2011. Mit Prüfungsauftrag vom 18.5.2016 wurde der Prüfungszeitraum auf die Jahre 2013 und 2014 ausgedehnt und als Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG fortgesetzt.

Lt. Prüfungsauftrag betraf der Nachschauzeitraum die Umsatzsteuer der Jahre 2015 und 2016. Diese Prüfung wurde von ***Z***, damals Prüferin im Betriebsveranlagungsteam 22 des Finanzamtes ***Ort3***, durchgeführt.

Die Prüfung endete mit der Schlussbesprechung am 3.5.2017.

Dies ist aus den unterfertigten Prüfungsaufträgen und dem Bericht über die Prüfung vom 4.5.2017 ersichtlich.

- d. Lt. Prüfungsbericht vom 4.5.2017 gab es zwei Feststellungen.

Textziffer 1 betraf die „Immobilienvertragssteuer“ bezüglich den Verkauf der Immobilien in Gries am Brenner mit Vertrag vom 12.9.2013.

Weiters wurde ein geldwerter Vorteil aus der Privatnutzung eines Pkw als Geschäftsführer einer GmbH in den Jahren 2012 bis 2014 festgestellt.

Entsprechend den Prüfungsfeststellungen wurde mit Erstbescheid betreffend

Einkommensteuer 2013 vom 4.5.2017 die Steuer für Einkünfte aus privater

Grundstücksveräußerungen festgesetzt. Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 4.5.2017

wurde die Privatnutzung eines Pkw berücksichtigt, das Einkommen betrug aber nur 5.398 Euro und daher wurde die Einkommensteuer mit 0,- festgesetzt.

Da das Finanzamt bezüglich der Jahre 2013 und 2014 Erstveranlagungen vornahm, waren keine Bescheide über eine Wiederaufnahme der Verfahren erforderlich. In diesem Sinn ist auch der Hinweis auf Seite 7 des Prüfungsberichtes zu verstehen.

- e. Bezüglich der Geschäftsfälle (Umsätze, Vorsteuern usw.) im Nachschauzeitraum 2015 und 2016 wurden von der Prüferin keine Überprüfungsmaßnahmen gesetzt.

Die tatsächlich zugeflossenen Vermietungsumsätze der Jahre 2016-2018 wurden der Prüferin ***Z*** bei dieser Prüfung nicht bekannt.

Wenn der Prüferin die Vermietungsumsätze bekannt geworden wären, hätte sie wohl entsprechend der Verwaltungspraxis die Umsatzsteuer für die betreffenden Voranmeldungszeiträume 2015 und 2016 festgesetzt.

Dies ergibt sich aus ihrer glaubwürdigen Zeugenaussage und der Einsicht in das von ihr angelegte elektronische Archiv in BP2000, in dem keine diesbezüglichen Unterlagen vorhanden sind.

Die Veräußerung bzw. Entnahme der Fotorechte anlässlich der Sacheinlage zum 31.12.2016 in die GmbH waren keine von ihr behandelten Prüfungsfelder.

Für den Nachschauzeitraum wurden keine dahingehenden Überprüfungsmaßnahmen gesetzt. Der Vertrag über die Sacheinlage zum 31.12.2016 ist nicht in dem von der Prüferin angelegten elektronischen Archiv in BP2000 abgelegt oder im Veranlagungsakt des Beschwerdeführers im Abgabensinformationssystem archiviert.

- f. Im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide der Jahre 2016-2018 war die Vorprüfung bereits abgeschlossen. Die Prüferin ***Z*** war nicht mit der Veranlagung befasst:

Am 17.11.2017 langte die Umsatzsteuererklärung für 2016 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden unter KZ 022 Umsätze iHv. 10.000 Euro zum Normalsteuersatz.

Der erklärungskgemäß veranlagte Umsatzsteuerbescheid 2016 erging am 24.11.2017. Die Veranlagung erfolgte durch eine Innendienstmitarbeiterin des Veranlagungsteams 22. Der Vorgang der Sacheinlage der Fotorechte aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers zum 31.12.2016 war weder Prüferin ***Z*** noch den Innendienstmitarbeitern des Veranlagungsteams 22 in Zusammenhang mit der Erlassung des Erstbescheides bezüglich der Umsatzsteuer 2016 bekannt.

Am 30.4.2019 langte die Umsatzsteuererklärung für 2017 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden unter KZ 022 Umsätze iHv. 30.991,67 Euro zum Normalsteuersatz.

Der erklärungskgemäß veranlagte Umsatzsteuerbescheid 2017 erging ohne weitere Überprüfung am 15.5.2019.

Am 28.8.2020 langte die Umsatzsteuererklärung für 2018 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden unter KZ 022 Umsätze iHv. 1.100 Euro zum Normalsteuersatz. Der erklärungskgemäß veranlagte Umsatzsteuerbescheid 2018 erging ohne weitere Überprüfung am 19.1.2021.

- g. Laut Bericht des Prüfungsorgans der belangten Behörde vom 13.2.2024 fand beim Beschwerdeführer eine abgabenrechtliche Außenprüfung betreffend die Einkommen-Kapitalertrag- und Umsatzsteuer 2015-2019 sowie die Immobilienertragsteuer 2016 statt. Diese Prüfung durch Prüfer ***Y*** dauerte vom 13.12.2021 bis zur Schlussbesprechung am 23.11.2023. Prüfer ***Y*** war damals einem Veranlagungsteam des Finanzamtes ***Ort2*** zugeordnet, aber er prüfte den gegenständlichen Fall für das Betriebsveranlagungsteam 22 des Finanzamtes ***Ort3***. Zeitgleich prüfte er die ***ABC*** GmbH.
- h. Infolge der Feststellungen dieser Prüfung des Beschwerdeführers erließ die belangte Behörde am 9.2.2024 Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2016 bis 2018 sowie neue Sachbescheide.
Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide lautet auszugsweise:
„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenrechtlichen 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.“

Im Prüfungsbericht vom 13.2.2024 wird auf Seite 8 zur Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt:
„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume sind Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellungen bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.“

Bezüglich der Umsatzsteuer 2016 bis 2018 wird auf die Textziffer 3 verwiesen.
In der Anlage zur Textziffer 3 findet sich als Begründung folgender Text:
„Von den unter Tz. 2 angeführten Immobilien wurden Haus Top W4 und Haus Top W8 als Mietkaufobjekt vor dem Erwerb an die späteren Käufer vermietet. Die Betriebseinnahmen im Rahmen des Grundstückshandels wurden bisher nicht erklärt.“

In der darunter stehenden Tabelle ist ersichtlich, dass für Top W4 und W8 im Jahr 2016 Mieteinnahmen iHv. 13.360 Euro, im Jahr 2017 Mieteinnahmen iHv. 10.200 Euro und im Jahr 2018 iHv. 3.400 zuzüglich 10% Umsatzsteuer erzielt wurden.

Diese Umsätze wurden vom Beschwerdeführer nicht in die Abgabenerklärung aufgenommen. Der Zufluss der Mietumsätze wird nicht bestritten.

- i. Die Vermietungsumsätze der Jahre 2016-2018 wurden in den gegenständlichen Verfahren dem Prüfer ***Y*** erstmals anlässlich der Prüfung ab Dezember 2021 bei Sichtung der Unterlagen aus der Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung und durch Befragung des Beschwerdeführers bekannt.

Die Tatsache der Nichterklärung von umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen wurde dem Beschwerdeführer in der Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen vom 7.2.2022 zur Kenntnis gebracht und schon bei der ersten Besprechung am 18.4.2023 vom Beschwerdeführer akzeptiert. Dies ergibt sich aus der sachverhaltsergänzenden Stellungnahme des Prüfers ***Y*** vom 29. Jänner 2025. Dieser Umstand wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten und kann daher als erweisen angenommen werden.

- j. Bezüglich der Umsatzsteuer 2016 wird außerdem im Prüfbericht auf die Textziffer 4 verwiesen.

In der Anlage zur Textziffer 4 findet sich als Begründung folgender Text:

*„Zum 30.12.2016 wurde das Bildarchiv des Fotografen ***Bf1*** als Sacheinlage gegen Anteile in seine Gesellschaft (hält 100% Anteile) ***ABC*** GmbH eingebracht. Die Wertermittlung erfolgte durch die Sachverständige Begutachtung... . Dieses Gutachten kommt zum Schluss, dass der Sachwert zum 31.12.2016 zumindest 704.250 Euro beträgt, wobei sich der Wert netto exkl. Umsatzsteuer versteht. Dieser (gemeine) Wert wurde sodann auch in der Bilanz der Gesellschaft zum 31.12.2016 erfasst und gegen Kapitalrücklage gebucht.*

[rechtliche Ausführungen]

Im hier vorliegenden Fall unterliegt die Veräußerung des Bildarchivs aus dem Betriebsvermögen der Umsatzsteuer und ist die ertragsteuerliche Komponente, die Erfassung der stillen Reserven, zu berücksichtigen. Dies wurde bisher außer Acht gelassen. Die Einräumung der Gesellschaftsanteile durch die Gesellschaft ist nicht steuerbar. Zur Umsatzsteuer ist anzuführen, dass bei Rechnungslegung iSd § 12 Abs 15 UStG, diese kostenneutral behandelt werden kann (ex nunc).

Anmerkung: Im Zuge der Schlussbesprechung, wurde hinsichtlich dieser Feststellung auch ins Treffen geführt, dass dieser Umstand bereits in der letzten Prüfung (Prüfungszeitraum bis 2014) ausführlich vom Prüfer abgefragt, geprüft und für korrekt befunden wurde. Abgesehen davon, dass das Jahr 2016 noch keiner Prüfung unterzogen worden ist, konnte eine nachweisliche Auseinandersetzung mit diesem Sachverhalt bislang nicht festgestellt bzw. seitens des AbgPfl. nachgewiesen werden.“

- k. Lt. Abfrage im Abgabensinformationssystem hat der Beschwerdeführer seit Beginn des Einzelunternehmens im Jahr 2003 Vorsteuern geltend gemacht.
Mit Vergabebescheid vom 28.11.2003 erhielt der Beschwerdeführer eine UID-Nummer, welche er auf Ausgangsrechnungen anführt. In Ausgangsrechnungen für fotografische Leistungen wird Umsatzsteuer ausgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den von der belangten Behörde und der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Akten sowie deren Schriftsätzen und Vorbringen in der mündlichen Verhandlung und aus Abfragen im Abgabensinformationssystem des Finanzamtes.

Die Feststellung, dass dem Betriebsveranlagungsteam 22 in den jeweiligen Verfahren die Vermietungsumsätze und der Vorgang Veräußerung bzw. Entnahme der Fotorechte zum 31.12.2016 im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt waren, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus dem Vorbringen der belangten Behörde, der Zeugenvernehmung der Prüferin ***Z***, der Sichtung des von ihr erstellten elektronischen Archives im BP2000 und der Abfrage im Veranlagungsakt des Abgabensinformationssystems.

Es ist unerheblich, ob der Prüferin ***Z*** oder einer anderen Stelle der Abgabenbehörde die Miet-Kaufverträge ***Ort1*** W4 und W8 in anderen Verfahren übermittelt wurden. Wesentlich ist das Wissen um die tatsächlich zugeflossenen Mietumsätze der betreffenden Jahre. Diese Umsätze stellen die neu hervorgekommene Tatsache in den Jahren 2016-2018 dar.

Es erscheint dem Bundesfinanzgericht schlüssig, dass die Prüferin sich auf die Prüfung einzelner Sachverhalte der Jahre bis 2014 (v.a. die Grundstückveräußerungen im Jahr 2013) beschränkte und nicht Kenntnis von sämtlichen umfangreichen Unterlagen der Hausdurchsuchung haben konnte.

Es gibt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts keine Hinweise darauf, dass die mit der Veranlagung befassten Personen des Betriebsveranlagungsteams 22 in den Verfahren betreffend die Erstbescheide bezüglich der Umsatzsteuer 2016 bis 2018 Kenntnis von den tatsächlich zugeflossenen Vermietungsumsätzen und dem Vorgang der Entnahme bzw. Veräußerung der Fotorechte aus dem Einzelunternehmen anlässlich der Sacheinlage zum 31.12.2016 gehabt hätten.

Im elektronischen Veranlagungsakt des Beschwerdeführers (im Abgabensinformationssystem des Bundes) sind in den betreffenden Jahren keine Miet-Kaufverträge, Sacheinlageverträge oder Hinweise darauf ersichtlich.

Die Abfrage der Bearbeitungsstationen bezüglich des Erstbescheides Umsatzsteuer 2016 ergab, dass die Innendienstmitarbeiterin des Betriebsveranlagungsteams 22 Frau ***U*** die erklärungsgemäße Veranlagung veranlasste. Überprüfungsmaßnahmen sind keine dokumentiert. Die Prüferin ***Z*** war nicht an den Veranlagungen 2016-2018 beteiligt.

Der Vorgang der Veräußerung bzw. Entnahme der Fotorrechte kam im Umsatzsteuerverfahren 2016 betreffend den Beschwerdeführer für das Betriebsveranlagungsteam 22 erst durch die Tätigkeit des Prüfers ***Y*** hervor, der ab Dezember 2021 sowohl den Beschwerdeführer (für das Betriebsveranlagungsteam 22) als auch die ***ABC*** GmbH (für das Betriebsveranlagungsteam 26) prüfte. Durch Sichtung der Unterlagen aus der Hausdurchsuchung und Prüfung der Bilanz zum 31.12.2016 kam für ihn die Sacheinlage in die GmbH hervor und er konnte dadurch eine Verbindung zu den beim Betriebsveranlagungsteam 22 geführten Abgabenverfahren des Jahres 2016 des Beschwerdeführers herstellen.

Zu den Beweisanträgen des Beschwerdeführers:

Im vorbereitenden Schriftsatz vom 17.2.2025 findet sich folgender Satz:

„Falls das Gericht die Ausführungen im vorliegenden Schriftsatz als nicht ausreichend erachten sollte, werden nachfolgend zusätzliche Beweisanträge gestellt:“

(Es folgen mehrere Beweisanträge)

Das Bundesfinanzgericht beschließt betreffend diese Beweisanträge:

Der Antrag auf Einvernahme von ***X*** als Zeugen wird abgelehnt.

Dieser Zeuge wurde beantragt zum Beweis dafür, dass „sämtliche Unterlagen vorgelegt und zumindest seit 2014 bekannt waren“.

Es wird als richtig anerkannt, dass die Sacheinlage zum 31.12.2016 dem Prüfer ***X*** bekannt war. Wesentlich ist jedoch, ob sie dem Betriebsveranlagungsteam 22 im Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2016 des Beschwerdeführers nicht bekannt war.

Es ist wie oben begründet nicht entscheidend, ob dem Prüfer ***X*** in den geprüften Verfahren betreffend die GmbH die Miet-Kaufverträge ***Ort1*** W4 und W8 vorgelegt wurden.

Darüber hinaus ist das Beweisthema „sämtliche Unterlagen“ zu unbestimmt und ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, welche weiteren Unterlagen im gegenständlichen Fall Relevanz haben sollten.

Die Prüferin ***Z*** wurde in der mündlichen Verhandlung als Zeugin einvernommen, der Beschwerdeführer hatte Gelegenheit Fragen an sie zu richten.

Der Antrag auf Einvernahme von ***T*** als Zeugen wird abgelehnt.

Dieser Zeuge wurde beantragt zum Beweis dafür, dass sämtliche Unterlagen vorgelegt wurden und spätestens mit dem Jahr 2014 bekannt waren und dass die Verträge Top W4 und W8

bereits bei der erneuten Nachprüfung nach ***X*** im Jahr 2014/15 diskutiert wurden und damit bekannt waren.

Es ist wie oben begründet nicht entscheidend, ob die Miet-Kaufverträge ***Ort1*** W4 und W8 vorgelegt wurden, sondern ob der abgabenfestsetzenden Stelle im jeweiligen Verfahren bekannt war, dass tatsächlich Mietumsätze in den Jahren 2016-2018 an den Beschwerdeführer flossen.

Das Beweisthema, dass „sämtliche Unterlagen vorgelegt und spätestens mit dem Jahr 2014 bekannt waren“ ist nicht tauglich.

Erstens ist die Angabe „sämtliche Unterlagen“ zu unbestimmt und zweitens ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, welche vor 2015 erstellten Unterlagen im gegenständlichen Fall Relevanz haben sollten.

Der Antrag auf Einvernahme von ***Y*** als Zeugen wird abgelehnt.

a. Zum Beweisthema, dass er keine Ermittlungen durchgeführt habe, sondern lediglich Akten aus dem Vorakt kopiert habe und keine neu hervorgekommenen Sachverhalte feststellen habe können, wird festgehalten, dass auch das Sichten von Unterlagen aus der Hausdurchsuchung eine Ermittlungstätigkeit darstellt, bei der Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen können.

b. Zum Beweisthema, dass vergessen worden sei den Prüfungsauftrag unterzeichnen zu lassen, ist festzuhalten, dass der Prüfungsauftrag vom 6.12.2021 vom Prüfer und vom Steuerberater Gsxner unterzeichnet wurde (siehe Beilage K zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung). Außerdem ist keine Relevanz dieses Beweisthemas für die Frage des Vorliegens von tauglichen Wiederaufnahmegründen erkennbar.

Die Anträge auf Einvernahme von Frau ***V*** und RA Dr. ***W*** als Zeugen werden abgelehnt.

Die unter Beweis zu stellende Tatsache, dass beide Miet-Kaufverträge angezeigt, vergebührt und bis zum Verkauf der Finanzbehörde (Einbringungsstelle) abgetreten waren, wird als richtig anerkannt.

Der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag auf Einvernahme von ***N*** als Zeugen wird abgelehnt.

Es liegt ein Verstoß gegen die Verfahrensförderungspflicht iSd § 270 Abs 2 BAO vor, weil aus objektiver Sicht keine sachlichen Gründe dafür vorliegen, dass im Verfahren eingebrachte Beweisanträge nicht schon bereits in einem früheren Verfahrensstadium eingebracht hätten werden können.

Außerdem setzt die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs 3 BAO die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus.

Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkrete

Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden soll, braucht die Abgabenbehörde im Grunde des § 183 Abs 3 BAO ebenso nicht zu entsprechen wie solchen Beweisanträgen, die auch eine abstrakte Tauglichkeit des Beweismittels zur Beweisführung über das Beweisthema nicht einsichtig machen (VwGH 27. 3. 2002, 98/13/0163).

Die Befragung einer Person als „Steuersachverständiger“ zum „gesamten Beweisthema“ („Wiederaufnahme des Verfahrens“) insbesondere zu den neu hervorgekommenen behaupteten Sachverhalten und den daraus ableitbaren Fragen ist demnach kein tauglicher Beweisantrag.

Die Befragung von ***N*** soll nicht dazu dienen den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen zu erbringen, sondern soll scheinbar dem Bundesfinanzgericht Steuerwissen zum § 303 BAO vermitteln. Dies wird vom Bundesfinanzgericht unter Hinweis auf den Grundsatz: „iura novit curia“ als nicht notwendig erachtet, weshalb das Bundesfinanzgericht von der Ladung des Zeugen Abstand genommen hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 303 Abs 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren schon vorhanden waren, nach Bescheiderstellung neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094).

Es handelt sich dabei also um Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; siehe Ritz/Koran, 7. Aufl., Rz 21 zu § 303). Solche Tatsachen sind beispielsweise der Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind (VwGH 27.5.2003, 98/14/0072).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts erfolgten die Verfügungen der Wiederaufnahme der strittigen Verfahren durch die belangte Behörde zu Recht und sind mit folgender Begründung nicht zu beanstanden:

Die angefochtenen Bescheide verweisen zur Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung der Jahre 2016-2019.

Aus den Anhängen Tz. 3 und Tz. 4 zum Prüfungsbericht ist klar erkennbar, welche Tatsachenkomplexe von der belangten Behörde für die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren herangezogen wurden.

Der eine Tatsachenkomplex betrifft die, für das Veranlagungsteam in den betreffenden Verfahren neu hervorgekommene Tatsache, dass dem Beschwerdeführer in den Jahren 2016 bis 2018 Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung Top W8 zugeflossen sind, welche nicht in eine Steuererklärung aufgenommen wurden.

Diese Einnahmen stellen unstrittig umsatzsteuerpflichtige Umsätze dar.

Der andere neu hervorgekommene Tatsachenkomplex betrifft die Veräußerung oder Entnahme von Fotodateien samt sämtlichen Rechten an diesen Fotos aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers anlässlich der Sacheinlage zum 31.12.2016 in eine GmbH, an welcher der Beschwerdeführer sämtliche Anteile hält.

Die betreffenden Fotos wurden laut Sacheinbringungsvertrag im Rahmen seiner Tätigkeit als Fotograf erstellt und befanden sich im Betriebsvermögen des Beschwerdeführers.

Die Wertermittlung iHv. 704.250 Euro erfolgte durch ein Sachverständigengutachten und ist nicht strittig. Dieses Gutachten wurde im Zuge der Außenprüfung der ***ABC*** GmbH dem Prüfer ***X*** vorgelegt (Anlage 6 zur Beschwerdeschrift) .

Die belangte Behörde beurteilte den Vorgang der Sacheinbringung als Tausch und damit als umsatzsteuerpflichtige Veräußerung des Bildarchivs (samt sämtlichen Rechten an den Fotos) aus dem aus dem Fotografie-Unternehmen des Beschwerdeführers. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist dieser Vorgang jedenfalls steuerbar und steuerpflichtig (siehe Punkt 3.1.1.5 dieses Erkenntnisses).

Es sind also nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts Tatsachen neu hervorgekommen, die geeignet waren einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.1.1. Zu den Einwendungen des Beschwerdeführers gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren

3.1.1.1 Mangelhafte Begründung

Unter Punkt 6.1. und 6.4. der Beschwerdeschrift wird gerügt:

Weder in den Feststellungen, noch in der darüber aufgenommenen Niederschrift, noch im Prüfungsbericht sei eine nachvollziehbare Begründung enthalten. Der Bescheid sei so mangelhaft begründet, dass er gar nicht überprüft werden könne.

In der Begründung seien keine Wiederaufnahmegründe angeführt. Im gegenständlichen Bescheid sei nicht ersichtlich wann welche Tatsachen neu hervorgekommen seien.

Dazu stellt das Bundesfinanzgericht fest:

Die Behörde hat die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2016 bis 2018 darauf gestützt, dass nicht erklärte Umsätze aus der Vermietungstätigkeit im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommen sind. Dies ist eindeutig aus dem Prüfungsbericht (Anlage zu Textziffer 3) ersichtlich.

Darüber hinaus wurde die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2016 darauf gestützt, dass die „Veräußerung“ des Bildarchivs aus dem Betriebsvermögen der Umsatzsteuer unterliegt.

Dies ist eindeutig aus dem Prüfungsbericht (Anlage zu Textziffer 4) ersichtlich.

Das Bundesfinanzgericht hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen. Das Neuhervorkommen muss nur aktenmäßig erkennbar sein, eine allenfalls fehlende oder mangelhafte Darstellung des Neuhervorkommens in der Bescheidbegründung ist daher sanierbar (vgl. VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016).

Mit Beschluss vom 9.1.2025 forderte das Bundesfinanzgericht deshalb die belangte Behörde auf, Ergänzungen zur Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln vorzunehmen.

In der ergänzenden Stellungnahme des Prüfers ***Y*** vom Jänner 2015 führte dieser zur Frage, wie und wann die Vermietungsumsätze ***Ort1*** anlässlich der Außenprüfung neu hervorgekommen seien, aus:

*„Die Mietverträge wurden im Zuge der Hausdurchsuchung im April 2016 vorgefunden und im Rahmen der Außenprüfung für 2015-2019 wurden Unterlagen aus der Hausdurchsuchung gesichtet, wobei man auf diese Mietverträge (siehe BEILAGE – Mietverträge W4 und W8) erstmals gestoßen ist. Die bei erstmaliger Sichtung/Würdigung dieser Verträge neu hervorgekommenen Tatsachen der bezogenen Mieteinnahmen wurden dem Bf. in der Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen vom 07.02.2022 zur Kenntnis gebracht (siehe BEILAGE - handschriftliche Notiz zur Vorbesprechung zu Mieteinnahmen ***Ort1***) und schon im Zuge der ersten Besprechung (Parteiengehör) am 18.04.2023 vor Ort beim Bf. von ihm akzeptiert, damals in Anwesenheit des TL ***P***. Der Bf. sagte damals am Ende der Besprechung zum Prüfer (Zitat), „dass dies die einzige Feststellung sei, bei der er (der Prüfer)*

recht hätte“; allerdings wollte er 50% der Miete „Voggenreiter“ storniert wissen, wobei diesem Begehren nicht nachgekommen werden konnte. Bei der Schlussbesprechung am 23.11.2023 war die notwendige (Nach-) Erfassung der Mieteinnahmen gar kein Thema mehr und wurde auch ohne Einwand akzeptiert bzw. zur Kenntnis genommen.“

Zur Frage wie und wann die Entnahme/Veräußerung der Fotorechte aus dem Vermögen des Beschwerdeführers anlässlich der Außenprüfung neu hervorgekommen sei, führte Prüfer ***Y*** aus:

*„Im Rahmen der gleichzeitigen (verbundenen) Außenprüfung bei Fa. ***ABC*** GmbH, StNr xxx (Anmerkung Richter: Prüfer war auch hier ***Y***), wurde die getätigte Sacheinlage aufgrund der Aufnahme dieser in die Bilanz 2016, ersichtlich. Dass diese aus dem Unternehmen „Fotographie“ stammt – also aus dem unternehmerischen Bereich – war selbstverständlich, weil der Bf. neben sonstigen Tätigkeiten auch ein Fotostudio (als natürliche Person) betrieben hat bzw. betreibt. [...]*

Auch wurde in der Präambel zum Sacheinbringungsvertrag vom 10.11.2009, abgeschlossen zwischen dem Bf. und der ... GmbH darauf hingewiesen....“

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist damit ausreichend dargelegt, wann und wie die als Wiederaufnahmegründe herangezogenen Tatsachen für die belangte Behörde neu hervorgekommen sind und ein allfälliger Begründungsmangel damit saniert.

3.1.1.2 Wissensstand der Behörde

In Punkt 4.3. der Beschwerdeschrift wird vorgebracht, dass die belangte Behörde neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel behauptet, diese aber nicht ausführt oder begründet. Sämtliche Sachverhaltselemente seien zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 21.6.2017 ausreichend und vollumfänglich behördenbekannt gewesen.

Das Bundesfinanzgericht hat zur Berichtigung dieses Beschwerdevorbringens zuerst anzumerken, dass der Umsatzsteuerbescheid 2016 am 24.11.2017, der Umsatzsteuerbescheid 2017 am 15.5.2019 und der Umsatzsteuerbescheid 2018 am 19.1.2021 ergingen und nicht am 21.6.2017.

Dem Beschwerdevorbringen ist zu entgegnen, dass die Tatsache, dass steuerpflichtige Vermietungsumsätze nicht in die Abgabenerklärung aufgenommen wurden, erst jeweils mit der Einbringung der betreffenden Abgabenerklärung entstanden sein kann.

Diese Abgabenerklärungen wurden erst nach Beendigung der Außenprüfung der Jahre 2008-2014 eingebracht. Somit kann der Prüferin ***Z*** diese Tatsache nicht bei der Außenprüfung bekannt geworden sein.

Den Zufluss dieser Umsätze hat der Beschwerdeführer in den jeweiligen Verfahren nicht offengelegt.

Für das Jahr 2015 wurde keine Abgabenerklärung abgegeben und vom Finanzamt kein Umsatzsteuerbescheid (etwa im Schätzungswege) erlassen.

Dies ist für das Bundesfinanzgericht ein Indiz dafür, dass der abgabenfestsetzenden Stelle diese Vermietungsumsätze nicht durch die Prüfung ***Z*** bekannt geworden sind.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die abgabenfestsetzende Stelle die Umsätze im Zeitpunkt der Erstellung der Erstbescheide jedenfalls berücksichtigt hätte, wenn sie bekannt gewesen wären. Für eine gegenteilige Annahme ist kein Hinweis ersichtlich.

In den Punkten 5.3. bis 5.7. der Beschwerdeschrift wird vorgebracht:

*„Im gegenständlichen Fall ist außerdem darauf hinzuweisen, dass dem Beschwerdeführer in der über viele Jahre andauernden Außenprüfung und Nachschau auferlegt wurde, Unterlagen bis zurück ins Jahr 2000 vorzulegen. Zudem fand eine umfangreiche Hausdurchsuchung statt, mit welcher sämtliche überhaupt vorhandene Unterlagen für die Auswertung beschlagnahmt wurden. Hier ist davon auszugehen, dass das abgabefestsetzende Organ alle relevanten Tatsachen und/oder Beweismittel gekannt hat und gekannt haben muss. Unzählige Unterlagen mussten mehrmals vorgelegt werden und nachdem die Prüfung des Beschwerdeführers parallel mit zwei Prüfern, als auch mit der Strafabteilung beider Finanzämter, nämlich Außenstelle ***Ort3*** und Außenstelle ***Ort2*** durchgeführt wurde, wurden sämtliche Unterlagen auch an alle beteiligten Behörden übermittelt und ausgehändigt und haben demnach Einzug in den Akt gehalten.“*

Bezüglich der Frage, welches Wissen sich die Abgabenbehörde zurechnen lassen muss, zitiert der Beschwerdeführer eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 29.3.2017, RV/6100881/2014. Zum Wissensstand der Behörde, wurde in jenem Fall vertreten, dass bereits das Einlangen des Anbringens (im dortigen Fall eine Bescheidbeschwerde, in welcher die relevanten Tatsachen vorgebracht wurden) bei der Einlaufstelle des Finanzamtes ausreiche.

Dazu ist Folgendes anzumerken:

Die Auffassung, dass beim Wissensstand auf die Behörde als Gesamtorganisation abzustellen sei und nicht auf das entsprechende Veranlagungsteam, steht nicht im Einklang mit der Judikatur des VwGH.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt VwGH 14.8.2024, Ra 2023/13/0159) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln **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 Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel ist also aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen

möglicherweise offengelegt oder erkennbar waren, zu beurteilen.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 13.10.2021 Ro 2023/13/0008).

Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle in diesem Verfahren alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Die abgabenfestsetzende Stelle ist das zuständige Betriebsveranlagungsteam (vgl. VwGH 17.5.2023, Ro 2023/13/0008).

Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087, mwN).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (zB VwGH 2.3.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114; 23.11.2011, 2008/13/0090; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

Prüferin ***Z*** war dem Betriebsveranlagungsteam 22 zugeordnet. Dieses war auch die für den Beschwerdeführer abgabenfestsetzende Stelle.

Prüfer ***X*** hingegen prüfte für das Betriebsveranlagungsteam 26 in einem anderen Verfahren.

Nach der zitierten Judikatur kann es dahingestellt bleiben, über welches Wissen der Prüfer ***X***, die Einbringungsstelle oder die Finanzstrafbehörde verfügten, sofern dieses Wissen nicht nachweislich dem Betriebsveranlagungsteam 22 mit Bezug auf die den Beschwerdeführer betreffenden Abgabenverfahren übermittelt wurde.

Es gibt keine Hinweise, dass dem Betriebsveranlagungsteam 22 die hier relevanten Tatsachen und Beweismittel (vor allem die zugeflossenen Vermietungsumsätze und der Vorgang der Sacheinlage zum 31.12.2016) **im jeweiligen Verfahren** übermittelt worden wären.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide waren die erzielten Vermietungsumsätze und die Veräußerung bzw. Entnahme der Fotorechte aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmers der dafür zuständigen Organisationseinheit im betreffenden Verfahren nicht bekannt.

Diese Tatsachen sind erst bei der Prüfung durch Prüfer ***Y*** neu hervorgekommen.

3.1.1.3 Angabe Tatbestand

Mit dem Vorbringen (Beschwerdepunkte 5.1. und 5.2.), dass dem angefochtenen Bescheid der Wiederaufnahmetatbestand nicht zu entnehmen sei, zeigt die beschwerdeführende Partei keine Rechtswidrigkeit auf.

Im Prüfungsbericht, auf den im Bescheid verwiesen wird, wird auf Seite 8 zur Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume sind Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellungen bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.“

Bezüglich der Umsatzsteuer 2016 bis 2018 wird auf die Textziffer 3 verwiesen.

Bezüglich der Umsatzsteuer 2016 wird auf die Textziffern 3 und 4 verwiesen.

In den Darlegungen der Textziffern 3 und 4 finden sich keinerlei Hinweise auf eine gerichtlich strafbare Tat, auf den Erschleichungstatbestand oder auf das Vorliegen einer abweichenden Entscheidung über eine Vorfrage. Dies bestätigt auch der Beschwerdeführer selbst unter Punkt 5.3. der Beschwerdeschrift (*„Hinweise hinsichtlich lit. a oder c ergeben sich in den Verweisen nicht im Geringsten, so dass in Folge auf lit. b eingegangen wird.“*)

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens darauf an, ob die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet hat, indem sie jene (als Wiederaufnahmegründe tauglichen) Umstände, die als Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind (und die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren zu einem anderslautenden Bescheid veranlasst haben), dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben hat (vgl. zB VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Es reicht demnach eine Begründung für eine Wiederaufnahme von Amts wegen auch aus, wenn im Wiederaufnahmebescheid auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides, eines zuordenbaren Schreibens oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) verwiesen wird, sofern dem Bescheidadressaten des Wiederaufnahmebescheides der Inhalt der verwiesenen Dokumente bekannt ist, und daraus die Wiederaufnahmegründe auch tatsächlich hervorgehen (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108; VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.09.2003, 99/15/0262; VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.09.2002, 97/13/0123; VwGH 26.05.1998, 93/14/0233).

Aus dem im Prüfungsbericht gegebenen Hinweis auf die Textziffern 3 und 4 kann im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO gefolgert werden, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat

und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH vom 9.7.2024, Ra 2023/13/0142).

3.1.1.4 zu Beschwerdepunkt 5.9.1 „Tz. 3 Vermietung *Ort1***“**

Der Beschwerdeführer wendet ein:

*„Der bescheiderlassenden Behörde, als auch den Prüfern der Außenprüfung war der Sachverhalt zu ***Ort1***, seit März 2013 vollinhaltlich bekannt. Während der Prüfungsjahre 2013 bis zur Bescheiderlassung 2017 wurden sämtliche Unterlagen, Verträge, ImmoEst.-Berechnungen, Kauf- und Mietverträge mehrmals übermittelt vorgelegt und diskutiert (erneut Anlage 7 vom 24.09.2013, Seite 1,2 und 4). In der Schlussbesprechung vom 04.05.2017 wurde unter TZ 1 Immobilienertragsteuer der Sachverhalt abgehandelt. Hierzu ist auszuführen, dass der Miet-Kaufvertrag zur Liegenschaft Haus Nr. 4 (Anlage .18) bereits im Dezember 2014 geschlossen wurde. Jener zur Liegenschaft Haus Nr. 8 (Anlage ./9) wurde im Feber 2015, also lange vor der Schlussbesprechung abgeschlossen und der Behörde übermittelt. ... Zudem waren die Liegenschaften zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung im Juni 23.06.2017 bereits verkauft und die Immo-Est dafür bereits abgeführt (Anlage /10). Die Behauptung, diese wäre nunmehr alles neu hervorgekommen kann daher nur als Willkür angesehen werden und ist wohl der rechtswidrigen Weisung geschuldet.“*

Diesem Vorbringen ist Folgendes zu entgegnen:

Die Tatsache, dass diese Umsätze nicht in die Abgabenerklärungen aufgenommen wurden, kann erst mit Einbringung der Erklärungen entstanden sein.

Da die Prüfung durch Prüferin ***Z*** am 3.5.2017 endete und die Umsatzsteuererklärung für 2016 am 17.11.2017 eingebracht wurde, kann die Prüferin ***Z*** nicht im Zuge der Prüfung von dieser Tatsache Kenntnis erlangt haben.

Es ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht entscheidend, ob der Prüferin ***Z*** die Miet-Kaufverträge ***Ort1*** W4 und W8 anlässlich der Prüfung der Jahre bis 2014 übermittelt wurden. Dadurch wäre ihr nur eine Vereinbarung eines Mietverhältnisses zu jenem Zeitpunkt bekannt worden, aber die Tatsache, dass die Verträge in der Folge auch „gelebt“ wurden, also tatsächlich Mietumsätze dem Beschwerdeführer zufließen, wurde ihr dadurch nicht bekannt.

Die tatsächlichen Mietumsätze der Jahre 2016-2018 waren nicht Gegenstand der Prüfung durch die Prüferin ***Z***. Im Prüfungsbericht und der Niederschrift über die Außenprüfung der Jahre 2008-2014 ist nichts dergleichen ersichtlich. Für den Nachschauzeitraum erfolgten keine Prüfungsmaßnahmen.

Im Archiv in BP-2000 und im Veranlagungsakt sind die Miet-Kaufverträge ***Ort1*** oder Unterlagen zu den Mietumsätzen jedenfalls nicht enthalten und dem Betriebsveranlagungsteam 22 wurden sie **in den jeweiligen Verfahren (2016-2018)** bis zur Erlassung der Erstbescheide vom Beschwerdeführer auch nicht übermittelt.

Die Tatsache, dass dem Beschwerdeführer umsatzsteuerpflichtige Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaften W4 und W8 in den Jahren 2016-2018 tatsächlich zugeflossen sind und nicht offengelegt wurden, ist für das Betriebsveranlagungsteam 22 erst bei der Prüfung dieser Jahre durch Prüfer ***Y*** (ab November 2021) neu hervorgekommen.

3.1.1.5 zu Tz. 4 Einlage Fotoarchiv ***Bf1***

Unter Punkt 5.9.2 der Beschwerdeschrift wird vorgebracht:

*„Hier ist auszuführen, dass der Beschwerdeführer tatsächlich mit „Sacheinbringungsvertrag“ vom 10.11.2009 (Beilage ./12) als Urheber und Privatperson (**nähere Ausführungen in der Beschwerde zum Sachbescheid**) eingebracht hat. Dieser Umstand wurde den Prüfern bereits im Jahr 2013 sowie 2014 mehrmals mitgeteilt und offen gelegt. Von den Prüfern wurde eine weitere Einbringung jener Fotos verlangt, die vom Beschwerdeführer zwischen der ersten Einbringung im Jahr 2009 bis zum Ende der Prüfung, also zum 31.12.2016 gemacht wurden. Diesem Ansinnen ist der Beschwerdeführer nachgekommen und hat auf Grund der Zweifel der Prüfer an der Höhe des Erstgutachtens ein neuerliches Gutachten in Auftrag gegeben. Dieses Gutachten hat letztlich Einzug in die zweite Einbringung vom 31.12.2016 gehalten (Anlage ./13-Sacheinbringungsvertrag). Nach längeren Diskussionen über die Werte, aber keinesfalls wegen allfälliger steuerlicher Konsequenzen, hat es eine Stellungnahme des Prüfers (erneut Anlage ./6 Prüfbericht ***X***) gegeben, wenn gleich diese zu keinen steuerlichen Konsequenzen geführt haben. Gleiches gilt spiegelbildlich für den Abschlussbericht zur Prüfung des Beschwerdeführers vom 04.05.2017 (erneut Anlage ./4) wo diese Tz. Überhaupt nicht mehr angeführt wurde und ebenfalls für keine steuerlichen Konsequenzen geführt hat. Selbst wenn der gegenständliche Prüfer nunmehr ausführt, er prüfe das Jahr 2016 und komme zu einer anderen rechtlichen Ansicht, ist damit nichts gewonnen, da zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung, nämlich 24.11.2027 (Richter: gemeint wohl 2017) sämtliche Unterlagen, Informationen, Beweise und sonstige Kenntnisse der bescheiderlassenden Behörde bekannt waren, so dass eine Wiederaufnahme nicht rechtskonform wäre. Es ist mehrfach nachgewiesen (beispielhaft (erneut Anlage ./6), dass der Sachverhalt der Behörde 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, so dass eine Wiederaufnahme jedenfalls mit Rechtswidrigkeit belastet ist.“*

Zur Klarstellung sei angemerkt, dass der Beschwerdeführer in folgendem Satz Bezug nimmt auf den Prüfer *****X*****, der dem Finanzamt *****Ort2***** angehörte und für das Betriebsveranlagungsteam 26 in *****Ort3***** die Abgabenverfahren der Jahre 2009-2014 der *****ABC***** GmbH prüfte:

„Nach längeren Diskussionen über die Werte, aber keinesfalls wegen allfälliger steuerlicher Konsequenzen, hat es eine Stellungnahme des Prüfers (erneut Anlage ./6) gegeben, wenn gleich diese zu keinen steuerlichen Konsequenzen geführt haben.“

Dem Vorbringen ist zu entgegnen:

Die Tatsache der Veräußerung bzw. Entnahme der Fotorechte aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers anlässlich der Sacheinlage in die *****ABC***** GmbH zum 31.12.2016 war der Prüferin *****Z***** nach ihrer glaubwürdigen Aussage zum Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2016 (24.11.2017) nicht bekannt.

Dieser das Jahr 2016 betreffende Tatsachenkomplex war auch nicht Gegenstand ihrer Prüfung der Jahre bis 2014 oder der Nachschau bezüglich der Jahre 2015 und 2016.

Sie war auch nicht mit der Erlassung der Erstbescheide 2016 betreffend den Beschwerdeführer befasst.

Es erfolgte keine Offenlegung dieser Tatsache im Rahmen des Umsatzsteuerverfahrens 2016 betreffend den Beschwerdeführer selbst.

Es ist nach der Judikatur des VwGH zum Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle nicht relevant, ob Prüfer *****X***** anlässlich der Prüfung der *****ABC***** GmbH von der Sacheinlage zum 31.12.2016 Kenntnis erlangte, weil er einem anderen Veranlagungsteam angehörte und andere Verfahren bearbeitete. Für den Prüfer *****X***** relevant war nur die Frage der Bewertung der eingelegten Wirtschaftsgüter, welche schlussendlich nicht beanstandet wurde.

Die beschwerdeführende Partei verweist in der Beschwerde auf die Beschwerdeschrift gegen den Einkommensteuerbescheid 2016, in der unter Punkt 5.5. zur „Einlage Fotoarchiv *****Bf1*****“ Folgendes ausgeführt wird:

Der Beschwerdeführer habe mit Sacheinbringungsvertrag als Urheber und Privatperson eingebracht. Der Urheber hat das Recht zu bestimmen, ob und wie sein Werk zu veröffentlichen ist (§§ 12f UrhG). Das Urheberrecht sei ein ausschließlich privates Recht einer bestimmten Privatperson. Eine Einbringung kann nur als Privatperson erfolgen und muss demnach nicht versteuert werden.

Eingebracht sei kein Eigentum, sondern lediglich ein Verwertungsrecht worden. Das Urheberrecht kann nicht übertragen, aber lizenziert werden. Die Firma (wohl gemeint: GmbH) des Beschwerdeführers hat als Verfügungsberechtigter über die urheberrechtlichen Verwertungsrechte das Recht der kommerziellen Nutzung dieser Werke. Das Werknutzungsrecht berechtigt die Firma (GmbH) nur dazu, das Werk auf die vereinbarte Art zu nutzen.

Nur natürliche Personen kommen als originäre Rechtsinhaber in Betracht, nicht juristische Personen. Die Einbringung erfolgte als Privatperson und ist nicht steuerbar.

Diesem Argument ist vom Bundesfinanzgericht Folgendes zu entgegnen:

Der beschwerdeführenden Partei ist zuzustimmen, dass als Urheber grundsätzlich nur eine natürliche Person in Betracht kommt. Dieser Urheber hat das ausschließliche Recht, das Werk auf die ihm durch die Vorschriften des Urheberrechtsgesetzes vorbehaltenen Arten zu verwerten (Verwertungsrechte, Werknutzungsrechte).

Das Werknutzungsrecht stellt jedenfalls ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut dar (VwGH 31.5.00, 98/13/0133).

Allerdings ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass der Begriff „natürliche Person“ nicht mit einer Privatperson gleichgesetzt werden kann.

Eine natürliche Person kann umsatzsteuerlich eine unternehmerische Sphäre und ertragsteuerlich eine betriebliche Sphäre haben.

Aus den Sacheinbringungsverträgen geht eindeutig hervor, dass die Fotos im Rahmen der (betrieblichen) Tätigkeit als Fotograf erstellt wurden.

Die umsatzsteuerliche Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen richtet sich nicht nach ertragsteuerlichen Kriterien, etwa nach der Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen, denn das Umsatzsteuerrecht geht nicht von einer Unterscheidung nach Vermögensarten aus. Gleichwohl ist bis zum Beweis des Gegenteils die Behandlung des Gegenstandes als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen ein Beweisanzeichen für die Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmen, wenn die Zuordnungsentscheidung nicht durch Vornahme oder Unterlassung des Vorsteuerabzuges eindeutig getroffen wird (*Schwab* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, 62. Lfg, § 3 Abs 2, Rz 65).

In der Präambel zum Sacheinbringungsvertrag vom 10.11.2009, auf den im Sacheinbringungsvertrag vom 31.12.2016 verwiesen wird, wird festgestellt, dass *****Bf1***** Fotograf ist und im Rahmen seiner Tätigkeit als Fotograf die gegenständlichen Fotos erstellt wurden. Somit stellen sie nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes Betriebsvermögen dar. Die belangte Behörde darüber hinaus nachgewiesen, dass der Beschwerdeführer seit Beginn des Einzelunternehmens im Jahr 2003 den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat und Rechnungen für fotografische Leistungen und den Verkauf gebrauchter Fotoausrüstung mit Ausweis der Umsatzsteuer unter Angabe seiner UID-Nummer ausgestellt hat. Somit sind auch die Fotos samt den entsprechenden Rechten umsatzsteuerlich dem Unternehmen zuzuordnen.

Die belangte Behörde ordnet die Sacheinlage aus dem Unternehmen entsprechend der Verwaltungsübung als Leistungsaustausch ein (Tauschvorgang: eine umsatzsteuerbare und -pflichtige Veräußerung der Verwertungsrechte gegen Wertsteigerung der Gesellschaftsrechte). Nach dem Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten von Prof. Dr.

S und dem Zeitschriftenartikel von DDr. Kühbacher sei die Einbringung des Urhebers allerdings steuerneutral zu behandeln, weil der Gesellschafter keine zusätzlichen Anteile erhält und es daher an einer konkreten Gegenleistung fehle.

Wird ein Leistungsaustausch unter Bezug auf anderslautende Literatur oder Judikatur verneint, dann muss konsequenterweise eine unentgeltliche Leistung zu unternehmerischen Zwecken und damit eine Entnahme nach § 3 Abs 2 UStG 1994 angenommen werden. In diesem Fall kann nach österreichischem Recht im Wege der Steuerverrechnung nach § 12 Abs 15 UStG die Neutralität hergestellt werden (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar 6, 2024, Rz 82/3).

Damit ist der Vorgang der Sacheinlage in die GmbH beim einlegenden Einzelunternehmer jedenfalls als umsatzsteuerbarer Vorgang zu qualifizieren: entweder als Veräußerung oder als Entnahmeeigenverbrauch.

3.1.1.6 Wiederholungsprüfung

In Punkt 4.4. und 4.5. der Beschwerdeschrift wird vorgebracht, dass die Ermittlungen bezüglich der Jahre 2015 und 2016 rechtswidrig gewesen seien, weil eine unzulässige Wiederholungsprüfung vorliege. Die Prüfungszeiträume würden sich überschneiden und daher liege ein Ermessensmissbrauch vor. Die zweite Prüfung sei sachlich nicht gerechtfertigt gewesen, sondern habe den Zweck gehabt Versäumnisse der ersten Prüfung nachzuholen.

Soweit der Beschwerdeführer moniert, dass eine Wiederholungsprüfung vorliege, ist schon dem Grunde nach entgegenzuhalten, dass das Verbot einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos ist und lediglich bei der Ermessensprüfung, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden kann. Wird eine Wiederaufnahme des Verfahrens für sich gesehen rechtens verfügt, so können die unter allfälliger Verletzung des Wiederholungsverbotes getroffenen Sachverhaltsfeststellungen berücksichtigt werden. Es besteht insofern kein Beweisverwertungsverbot (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212).

Allerdings kann im gegenständlichen Fall festgestellt werden, dass für den Zeitraum 2015 und 2016 gerade keine Wiederholungsprüfung gegeben ist:

Zunächst ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof wiederholt klargestellt hat, dass eine Nachschau gemäß § 144 BAO nur eine beaufsichtigende Maßnahme zum Zwecke der äußeren Kontrolle darstellt. Aus dem Ergebnis einer derartigen Kontrollmaßnahme ergibt sich insbesondere kein Hindernis für eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß §§ 147 ff BAO.

Findet eine Außenprüfung für einen Zeitraum statt, für den bereits zuvor eine Nachschau

stattgefunden hat, so stellt dies **keine unzulässige Wiederholungsprüfung** im Sinne des § 148 Abs. 3 BAO dar, da diese Bestimmung **rein formell** darauf abstellt, ob für dieselbe Abgabenart und denselben Zeitraum bereits zuvor ein Prüfungsauftrag erteilt wurde (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0303).

Im März 2013 begann lt. Prüfungsauftrag vom 15.7.2013 mit der Auftragsbuchnummer 122068/13 beim Beschwerdeführer eine abgabenrechtliche Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2008-2011.

Mit Prüfungsauftrag vom 18.5.2016 wurde der Prüfungszeitraum bis zum Jahr 2014 ausgedehnt und als Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG fortgesetzt.

Gleichzeitig mit diesem zweiten Prüfungsauftrag erging ein Nachschauauftrag betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 2015 und 2016.

Am 13.12.2021 wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers der Prüfungsauftrag mit der Auftragsbuchnummer 123015/21 betreffend die Jahre 2015-2019 und der Nachschauauftrag betreffend die Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2020 und 2021 unterzeichnet.

Somit kann der Beschwerdeführer den angefochtenen Bescheiden unter diesem Gesichtspunkt nicht wirksam entgegenreten.

3.1.1.7 Ermessen, Treu und Glauben

Unter den Punkten 6.2. und 6.6. der Beschwerdeschrift rügt der Beschwerdeführer, dass der Bescheid keine Begründung zum Ermessen enthalte. Der Hinweis auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit und das Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen sei für sich alleine nicht geeignet die Ermessensentscheidung zu tragen.

Dieser Einwendung des Beschwerdeführers ist Folgendes zu entgegnen:

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 BAO ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (vgl Art 133 Abs 3 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl zB VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, mwN; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Sinn und Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl zB VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl zB VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159; VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257, mwN).

Wirkt sich eine Wiederaufnahme zu Ungunsten der Partei aus, dann ist in der Begründung der Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (vgl. VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0085).

Die Abgabenbehörde hat in dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Rechtsverfolgung durch die Parteien des Verwaltungsverfahrens und für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist (VwGH 18. 4. 1985, 83/16/0182).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wird vor allem dann nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß absolut und relativ geringfügig sind (vgl dazu VwGH 25. 3. 1992, 90/13/0238; 12. 4. 1994, 90/14/0044; 28. 5. 1997, 94/13/0032).

Eine aus den Wiederaufnahmegründen resultierende Körperschaftsteuer iHv **EUR 1.260** kann weder als absolut noch geringfügig bezeichnet werden (VwGH 24. 4. 2014, 2010/15/0159).

Eine Umsatzsteuernachforderung iHv rund EUR 145 stellt bei einer erklärten Umsatzsteuer iHv rund EUR 600 keine bloß (relativ) geringfügige Änderung dar (VwGH 28. 11. 2002, 98/13/0143).

Für die Frage, ob eine absolute oder relative Geringfügigkeit vorliegt, sind die steuerlichen Auswirkungen mehrerer Jahre aufzusummieren bzw zu saldieren (vgl etwa VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0016; Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06, 2023, § 303 BAO, Rz 65).

In den angefochtenen Bescheiden findet sich die Begründung:

„Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Im Prüfungsbericht, auf den in der Bescheidbegründung verwiesen wird, findet sich folgende Begründung zum Ermessen:

„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 Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

In der mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter der belangten Behörde vor, dass sich in Zusammenschau mit den Feststellungen im Prüfungsbericht (in den Anhängen zu den Textziffern 3 und 4) erkennen lässt, dass die steuerlichen Auswirkungen weder absolut noch relativ geringfügig sind:

Allein die steuerlichen Auswirkungen der nicht erklärten Vermietungsumsätze 2016-2018 belaufen sich auf insgesamt EUR 2.696 und sind damit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes weder absolut noch relativ geringfügig.

Die steuerlichen Auswirkungen bezüglich der Veräußerung oder Entnahme der Fotorechte belaufen sich auf EUR 140.850.

Die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände sind damit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ausreichend aufgezeigt.

Zur Unbilligkeit aufgrund Treu und Glauben:

Unter Punkt 6.7. der Beschwerdeschrift rügt der Beschwerdeführer, dass gegen die Wiederaufnahme die Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO spreche. Der Beschwerdeführer habe sich auf die Aussagen und Schlussberichte als auch auf die daraus resultierenden Bescheide verlassen. Dies insbesondere als ein 11-jähriges Verfahren als Basis für diese Entscheidung der Abgabenbehörde gedient habe.

Eine nachträgliche Wiederaufnahme, ausschließlich zum Zweck der Korrektur einer allfälligen Fehleinschätzung, verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, da es sich um eine Ermessensentscheidung handle.

Diesem Einwand ist zu entgegnen, dass durch den Grundsatz von Treu und Glauben die Abgabenbehörde nicht daran gehindert wird, eine anlässlich einer Außenprüfung unbeanstandet gebliebene Vorgangsweise der Partei für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl zB VwGH 16. 11. 1993, 90/14/0179). Treu und Glauben bestehen nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen.

Außerdem stellt das Bundesfinanzgericht fest, dass durch vorangegangene Prüfungen nicht derselbe Sachverhalt gleich beurteilt wurde und damit eben keine „bestätigte“ Rechtsansicht vorliegt.

In der Prüfung durch Prüferin ***Z*** wurde weder die Sacheinlage zum 31.12.2009 noch die Sacheinlage zum 31.12.2016 geprüft. Die Sachverhalte wurden auch nicht vom

Beschwerdeführer in den entsprechenden Verfahren offengelegt.

Es erfolgte nie eine Bestätigung der Rechtsansicht des Beschwerdeführers in den ihn selbst betreffenden Abgabenverfahren.

Ebensowenig ist eine Bestätigung der Rechtsansicht, dass die Vermietungsumsätze nicht steuerbar wären, durch die belangte Behörde ersichtlich.

Im Beschwerdefall kommt das Bundesfinanzgericht daher zum Schluss, dass die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens das ihr eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat. Die Wiederaufnahme der Abgabenverfahren war aus den von der belangten Behörde herangezogenen Umständen zur Erhebung der betroffenen Umsatzsteuer in der gesetzlichen (und nicht geringfügigen) Höhe in Erfüllung des gesetzlichen Auftrages zur Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen (§ 114 BAO) zweckmäßig und nicht unbillig.

Soweit der Beschwerdeführer Mängel in der Begründung der Ermessensübung durch die belangte Behörde vorbringt, ist auf die vorstehenden Ausführungen in diesem Erkenntnis zu verweisen, welche gemäß § 279 Abs 1 BAO an die Stelle der Begründung der belangten Behörde treten.

3.1.1.8 Zur Einwendung im „vorbereitenden Schriftsatz“ vom 17.2.2025:

Nicht nachvollziehbar ist das Vorbringen, dass der Prüfungsauftrag von Prüfer ***Y*** mangels Unterschrift nichtig sei und deshalb „*die nachfolgenden Bescheide mit Nichtigkeit bedroht*“ seien. Diese Rechtsfolge ist aus dem Gesetz nicht ableitbar.

Der Prüfungsauftrag betreffend die Jahre 2015 bis 2018 wurde im Übrigen nachweislich vom steuerlichen Vertreter und vom Prüfer unterfertigt.

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 folgt im vorliegenden Erkenntnis der zitierten und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vor allem zum Wissensstand der Behörde und dem Ermessen bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens), weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Innsbruck, am 7. März 2025