

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden\*\*\*SenV\*\*\*, den Richter Dr. \*\*\*1\*\*\* sowie die fachkundigen Laienrichter \*\*\*SenLR1\*\*\* und \*\*\*SenLR2\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*IV\*\*\*, \*\*\*Adr\_IV\*\*\*, als Insolvenzverwalter im Konkurs von \*\*\*Bf1\*\*\*, über die Beschwerde vom 13. März 2024 gegen die Bescheide des \*\*\*FA\*\*\* vom 9. Februar 2024 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich Einkommensteuer 2015 bis 2019, Steuernummer \*\*\*BF1StNr3\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31. Juli 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*Sf\*\*\* 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. Am 21.6.2017 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für 2015. Wegen Nichtabgabe von Erklärungen wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom Innendienst des Betriebsveranlagungsteams iHv. 15.000 Euro geschätzt. Daraus ergab sich eine Einkommensteuer von 1.438 Euro.

Am 17.11.2017 langte die Einkommensteuererklärung für 2016 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 5.991 Euro.

Der erklärungskgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheid 2016 erging am 24.11.2017.

Am 30.4.2019 langte die Einkommensteuererklärung für 2017 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 22.484,52 Euro. Der erklärungskgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheid 2017 erging am 15.5.2019.

Am 28.8.2020 langte die Einkommensteuererklärung für 2018 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden Verluste aus Gewerbebetrieb iHv. -6.981,18 Euro. Der erklärungskgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheid 2018 erging am 19.1.2021.

Am 21.6.2021 langte die Einkommensteuererklärung für 2019 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 23.855,37 Euro. Der erklärungskgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheid 2019 erging am 25.8.2021.

3. 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 dauerte vom 13.12.2021 bis zur Schlussbesprechung am 23.11.2023. 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.
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.

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 betreffend die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmen der Umsatzsteuerverfahren statt. Im Rahmen dieser Verhandlung wurde Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* als Zeugin einvernommen. Die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmen der Umsatzsteuerverfahren 2016-2018 wurden vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 7.3.2025, RV/3100281/2024, als unbegründet abgewiesen. Gegen dieses Erkenntnis wurde am 24.4.2025 eine außerordentliche Revision beantragt. Die Vorlage dieser Revision an den Verwaltungsgerichtshof erfolgte am 7.5.2025.
10. Mit Beschluss des VwGH vom 7.5.2025, Ra 2024/15/0012, wurde die ao. Parteirevision zum Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6.12.2023, RV/3100257/2023, bezüglich Einkommensteuer 2013 zurückgewiesen.
11. Mit Beschluss des Landesgerichtes \*\*\*A\*\*\* vom 26.5.2025 wurde über den Beschwerdeführer der Konkurs eröffnet und \*\*\*IV\*\*\* als Masseverwalter bestellt.
12. Am 18.6.2025 fand die Einvernahme der vom Beschwerdeführer beantragten Zeugen \*\*\*Z1\*\*\* und \*\*\*Z2\*\*\* durch den vorsitzenden Richter statt. Die Niederschriften über die Einvernahmen wurden den Parteien des Verfahrens (nunmehr dem Masseverwalter) mit Beschluss vom 23.6.2025 übermittelt.

13. Mit Schriftsatz vom 17.6.2025 beantragte die beschwerdeführende Partei die Rechtssache wegen Befangenheit des Senatsvorsitzenden einem anderen Senat zuzuteilen (Ablehnungsantrag).  
Weiters wurde beantragt das Erkenntnis des VwGH zur ao. Revision vom 24.4.2025 (betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide 2016-2018) abzuwarten, weil hierin eine wesentliche Vorfrage (die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme) für den gesamten Akt zu klären sei. Weiters wurde die Einvernahme von sieben genannten Zeugen beantragt.
14. Mit Beschluss des Außenstellenleiters \*\*\*A\*\*\* vom 3.7.2025 wurde dem Ablehnungsantrag nicht stattgegeben.
15. Am 24.6.2025 nahm die belangte Behörde ergänzend Stellung zu Fragen des Bundesfinanzgerichts betreffend die Wiederaufnahmegründe. Mit Beschluss vom 7.7.2025 wurde diese Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei übermittelt.
16. Am 7.7.2025 fanden die Einvernahmen der vom Beschwerdeführer beantragten Zeugen \*\*\*Z3\*\*\* und \*\*\*Z4\*\*\* durch den vorsitzenden Richter statt.  
Die Niederschriften über die Einvernahmen wurden den Parteien des Verfahrens mit Beschluss vom 7.7.2025 übermittelt.
17. Am 9.7.2025 wurden die Verfahrensparteien zur mündlichen Verhandlung am 31.7.2025 geladen. Die Ladungen wurden nachweislich zugestellt.  
In der Ladung erfolgte die Aufforderung (unter Hinweis auf die gemäß § 183 Abs. 3 BAO eintretende Rechtsfolge) eine Woche vor der Verhandlung alle bisher noch nicht vorgebrachten Tatsachen und Beweismittel beim Bundesfinanzgericht geltend zu machen.
18. Am 14.07.2025 langte ein mit 8.7.2025 datierter Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei mit der Bezeichnung „Antrag (Urgenz) auf Bearbeitung des Anbringens vom 17.06.2025 und Antrag auf Vertagung“ beim Bundesfinanzgericht ein. Der Vertagungsantrag wurde mit einem Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH in einer umsatzsteuerlichen Frage begründet und der für den Masseverwalter für eine sachgerechte Vorbereitung zu kurzen Zeit.

19. Am 18.07.2025 langte die schriftliche Zeugeneinvernahme von \*\*\*Z5\*\*\* beim \*\*\*Y\*\*\* ein und wurde mit Beschluss vom 20.7.2025 den Parteien übermittelt.
20. Am 22.7.2025 langte beim Bundesfinanzgericht ein mit 17.7.2025 datierter, vorbereitender Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei für die mündliche Verhandlung samt sieben Beilagen ein. Dieser wurde der belangten Behörde mit Beschluss vom 21.7.2025 zur Kenntnis übermittelt.
21. Am 24.7.2025 langte beim Bundesfinanzgericht eine, mit 22.7.2025 datierte, Ergänzung zum vorbereitenden Schriftsatz samt zwei Beilagen ein. Diese wurde der belangten Behörde übermittelt.
22. Am 30.7.2025 übermittelte \*\*\*Bf1\*\*\* per E-Mail ein zusätzliches Vorbringen zur Ergänzung zum vorbereitenden Schriftsatz samt fünf Beilagen (Beilage F. zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung). Dieses wurde der belangten Behörde mit Beschluss übermittelt. Gerügt wurde vor allem, dass die für die Ermessensübung bedeutsamen Gründe von der belangten Behörde nicht dargestellt worden seien.
23. Am 31.07.2025 fand die mündliche Senatsverhandlung statt.  
Die beschwerdeführende Partei übergab ein Konvolut mehrerer Schriftsätze, die belegen sollten, dass die Sachverhalte, auf die die Wiederaufnahmen gestützt wurden, bereits bekannt waren und abschließend beurteilt wurden.  
Die belangte Behörde brachte Ergänzungen zur Ermessensübung vor.  
Der Antrag auf Aussetzung des Verfahrens und die gestellten Beweisanträge wurden vom Senat abgewiesen. Die Entscheidung wurde der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

- a. Der Beschwerdeführer \*\*\*Bf1\*\*\* ist Berufsfotograf und Unternehmensberater.
- b. Er hielt lt. Firmenbuchauszug im Beschwerdezeitraum sämtliche Anteile an der \*\*\*Z\*\*\* GmbH (in der Folge: \*\*\*Z\*\*\* GmbH), deren abgabenfestsetzende Stelle das

Betriebsveranlagungsteam 26 des Finanzamtes \*\*\*A\*\*\* (seit 1.1.2021 Dienststelle \*\*\*A\*\*\*) war.

Lt. Prüfungsbericht vom 12.5.2017 prüfte \*\*\*Z3\*\*\* die Abgaben der Jahre 2009-2014 dieser GmbH. Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* war zu jener Zeit Teil des Betriebsveranlagungsteams 24 des Finanzamtes \*\*\*B\*\*\*. 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 die 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 \*\*\*Z4\*\*\* durchgeführt wurde, verwiesen. Bei der GmbH selbst hatten diese Feststellungen keine steuerlichen Auswirkungen. Außerdem stellte Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* fest, dass der Wert des (im Prüfungszeitraum) eingelegten Fotoarchivs nicht im Rahmen der Betriebsprüfung überprüfbar sei.

Als „Anlage 2“ zum Prüfungsbericht findet sich die „Sachverständige Begutachtung Bildarchiv \*\*\*Bf1\*\*\*, Fotograf“ von DI Prof. \*\*\*SV1\*\*\*.

Die Umsatzsteuer- und Körperschaftssteuererklärungen der GmbH für 2016 langten beim Finanzamt am 17.11.2017 ein und können dem Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* 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 \*\*\*Z4\*\*\*, damals Prüferin im Betriebsveranlagungsteam 22 des Finanzamtes \*\*\*A\*\*\*, 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.

Da im selben Zeitraum Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* die \*\*\*Z\*\*\* GmbH prüfte und es Verknüpfungen zwischen den beiden Fällen gab, wurden Informationen bezüglich dieser Verknüpfungen zwischen den Prüfern ausgetauscht und Besprechungen bezüglich bestimmter Themen mit \*\*\*Bf1\*\*\* gemeinsam geführt. Dabei ging es hauptsächlich um die Lebenshaltungskosten, Vermögensdeckungsrechnung und Leistungsverrechnungen zwischen der GmbH und

\*\*\*Bf1\*\*\*.

Der Beschwerdeführer schickte mehrere E-Mails mit Unterlagen an beide Prüfer und teilweise an Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\* zugleich.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, dass dem Prüfer \*\*\*Z3\*\*\*, der Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und teilweise ihrem Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\* „spiegelgleich“ sämtliche Unterlagen und Informationen vorlagen, kann aufgrund der Zeugenaussagen der genannten Personen nicht als erwiesen angenommen werden.

Von einer „verbundenen“ Prüfung (\*\*\*Z\*\*\* GmbH durch \*\*\*Z3\*\*\* und \*\*\*Bf1\*\*\* durch \*\*\*Z4\*\*\*) unter Leitung von Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* kann nicht ausgegangen werden.

d. Lt. Prüfungsbericht von Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* vom 4.5.2017 gab es zwei Feststellungen. Textziffer 1 betraf die „Immobilienverertragsteuer“ bezüglich den Verkauf der Immobilien in \*\*\*C\*\*\* 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. In den elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärungen (und ihren Beilagen E1a) der Jahre 2016-2019 hat der Beschwerdeführer keine rechtserheblichen Sachverhaltselemente bezüglich der fünf als Wiederaufnahmegründe herangezogenen Feststellungen (siehe Tz. 1 bis 5 im Prüfungsbericht \*\*\*Prüfer1\*\*\*) offengelegt.

Die Erklärungen enthalten nur die Angabe von Einkünften aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe:

| 2016     | 2017      | 2018      | 2019      |
|----------|-----------|-----------|-----------|
| 5.991,15 | 22.484,52 | -6.981,18 | 23.855,37 |

Für das Einkommensteuerverfahren 2015 wurden überhaupt keine Erklärungen oder sonstige Unterlagen eingereicht, weshalb die Bemessungsgrundlage von einem Innendienstmitarbeiter des Veranlagungsteams ohne erkennbare Ermittlungstätigkeit mit 15.000 Euro geschätzt wurde.

Im Veranlagungsakt des Beschwerdeführers im elektronischen Abgabensinformationssystem der Jahre 2015-2019 sind außer dem Prüfungsbericht des Prüfers \*\*\*Prüfer1\*\*\* und den Beschwerden sowie Vorlageanträgen des Beschwerdeführers keine weiteren Unterlagen archiviert. Insbesondere sind in den jeweiligen Veranlagungsjahren keine Unterlagen archiviert, die aus der Zeit vor Erstellung der jeweiligen Erstbescheide stammen. Dies ist klar aus der Abfrage im Abgabensinformationssystem und der ergänzenden Stellungnahme der belangten Behörde vom 24.6.2025 ersichtlich.

Die Miet-Kaufverträge \*\*\*K\*\*\* W4 und W8 wurden bei der zuständigen Stelle im Finanzamt gebührenrechtlich angezeigt und vergewährt. Sie wurden weiters bis zum Verkauf der Liegenschaften der Finanzbehörde abgetreten.

Dies erfolgte an die Einbringungsstelle (Abgabensicherung, Mitarbeiterin Frau \*\*\*2\*\*\*) durch RA \*\*\*Z1\*\*\*.

Eine vom Beschwerdeführer behauptete „Einspielung“ der Verträge in den Veranlagungsakt (V-Verfahren des Abgabensinformationssystems) oder eine Übermittlung an das Betriebsveranlagungsteam 22 fand nicht statt.

f. Bezüglich der Geschäftsfälle im Umsatzsteuer-Nachschauzeitraum 2015 und 2016 wurden von der Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* keine Überprüfungsmaßnahmen gesetzt und keine Unterlagen angefordert.

Im von ihr angelegten Archiv in BP2000 sind keine diesbezüglichen Unterlagen vorhanden. Die Unterlagen aus der Hausdurchsuchung hat die Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* nicht gesichtet. Ebenso wenig befasste sich Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* mit materiellrechtlichen Themen der \*\*\*Z\*\*\* GmbH welche den Zeitraum nach 2014 betrafen.

g. Im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide der Jahre 2015-2019 war die Prüfung durch Frau \*\*\*Z4\*\*\* bereits abgeschlossen (Schlussbesprechung am 3.5.2017). Weder die Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* noch ihr Teamleiter Herr \*\*\*Z2\*\*\* waren mit der Veranlagung der Einkommensteuerbescheide 2015-2019 oder deren Genehmigung befasst:

Am 21.6.2017 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für 2015. Wegen Nichtabgabe von Erklärungen wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom Innendienst des Betriebsveranlagungsteams iHv. 15.000 Euro geschätzt. Daraus ergab sich eine Einkommensteuer von 1.438 Euro.

Am 17.11.2017 langte die Einkommensteuererklärung für 2016 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 5.991 Euro. Der erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheid 2016 erging am 24.11.2017 .

Am 30.4.2019 langte die Einkommensteuererklärung für 2017 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 22.484,52 Euro. Der erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheid 2017 erging am 15.5.2019.

Am 28.8.2020 langte die Einkommensteuererklärung für 2018 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden Verluste aus Gewerbebetrieb iHv. -6.981,18 Euro.  
Der erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheid 2018 erging am 19.1.2021.

Am 21.6.2021 langte die Einkommensteuererklärung für 2019 über FinanzOnline beim Finanzamt ein. Erklärt wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 23.855,37 Euro.  
Der erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheid 2019 erging am 25.8.2021.

h. 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 \*\*\*Prüfer1\*\*\* dauerte vom 13.12.2021 bis zur Schlussbesprechung am 23.11.2023. Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* war damals einem Veranlagungsteam des Finanzamtes \*\*\*B\*\*\* zugeordnet, aber er prüfte den gegenständlichen Fall für das Betriebsveranlagungsteam 22 des Finanzamtes \*\*\*A\*\*\*. Zeitgleich prüfte er die \*\*\*Z\*\*\* GmbH.

i. Infolge der Feststellungen dieser Prüfung erließ die belangte Behörde am 9.2.2024 Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren der Jahre 2015 bis 2019 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 anderslautende Bescheide herbeigeführt.“*

Bezüglich der Einkommensteuer 2015 bis 2019 wird im Bericht auf die Textziffer 1 verwiesen.

In der Anlage zur Textziffer 1 findet sich als Begründung, dass der Beschwerdeführer einen PKW Range Rover 4.4 TD V8 HSE (amtliches Kennzeichen \*\*\*123\*\*\*), welcher im Eigentum der \*\*\*Z\*\*\* GmbH steht, im Ausmaß von 1.500 km jährlich privat verwendet. Dafür wurde in den Prüfungsjahren ein geldwerter Vorteil im Rahmen der Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer angesetzt.

Bezüglich der Einkommensteuer 2015 bis 2019 wird im Bericht auf die Textziffer 2 verwiesen.

In der Anlage zur Textziffer 2 findet sich als Begründung, dass beim Beschwerdeführer ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege und der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nicht anzuwenden sei. In der Anlage sind die Einnahmen und Zinsaufwendungen der jeweiligen Jahre ersichtlich.

Bezüglich der Einkommensteuer 2015 bis 2018 wird im Bericht 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 2015 Mieteinnahmen iHv. 19.480 Euro, 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 Einnahmen wurden vom Beschwerdeführer nicht in die entsprechenden Abgabenerklärungen aufgenommen.

Bezüglich der Einkommensteuer 2016 wird auf die Textziffer 4 verwiesen.

In der Anlage zur Textziffer 4 „Sacheinlage Bildarchiv d. Fotograf \*\*\*Bf1\*\*\*“ findet sich als Begründung:

*„Zum 30.12.2016 wurde das Bildarchiv des Fotografen \*\*\*Bf1\*\*\* als Sacheinlage gegen Anteile in seine Gesellschaft (hält 100% Anteile) \*\*\*Z\*\*\* GmbH (StNr. \*\*\*234\*\*\*) eingebracht. Die Wertermittlung erfolgte durch die „Sachverständige Begutachtung - Bildarchiv \*\*\*Bf1\*\*\*, Fotograf“ des Herrn DI (FH) Prof. Dipl. Design \*\*\*SV1\*\*\* mit Gutachten vom 14.01.2017. Dieses Gutachten kommt zum Schluss, dass der Sachwert zum 31.12.2016 zumindest € 704.250,- beträgt, wobei sich der Wert netto exkl. Mehrwertsteuer 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.“*

Bezüglich der Einkommensteuer 2016 wird auf die Textziffer 5 verwiesen. In der Anlage zur Textziffer 5 findet sich als Begründung, dass der Beschwerdeführer keinen Ertrag aus der Veräußerung seines Anteils an der \*\*\*Y\*\*\* GmbH erklärt hat. Laut Abtretungsvertrag vom 18.3.2016 beträgt der Abtretungspreis 136.765,37 Euro. Nach Abzug der Anschaffungskosten von 5.000 Euro ergibt sich ein gemäß § 27 Abs. 3 EStG steuerpflichtiger Gewinn von 131.765,37 Euro und damit eine Steuer iHv. 36.235,48 Euro (besonderer Steuersatz 27,5%).

j. Der abgabenfestsetzenden Stelle waren die rechtserheblichen Sachverhaltselemente der einzelnen Wiederaufnahmegründe zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht so vollständig bekannt, dass sie schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu den nunmehr in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können.

Die Feststellung des Sachverhalts und die Beweiswürdigung zu den einzelnen Wiederaufnahmegründen, werden wegen der besseren Übersicht in der rechtlichen Beurteilung näher ausgeführt.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt basiert im Wesentlichen auf den von der belangten Behörde und der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Akten sowie deren Schriftsätzen und Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, den Zeugenaussagen und aus Abfragen im Veranlagungsakt des Abgabensinformationssystems der Finanzverwaltung.

Die Feststellung (c.), dass keine verbundene Prüfung unter Leitung von Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* vorlag, bei der sämtliche Unterlagen (die bei der Hausdurchsuchung sichergestellt wurden oder von \*\*\*Bf1\*\*\* zur Verfügung gestellt wurden) „spiegelgleich“ auch der Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und ihrem Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\* vorlagen, ergibt sich aus den Zeugenaussagen von Prüfer \*\*\*Z3\*\*\*, Prüferin \*\*\*Z4\*\*\*, dem Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\* und der Überprüfung des von Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* angelegten Archives in BP2000.

Es gab zwar einige gemeinsame Besprechungen, wobei auch E-Mails teilweise an beide Prüfer ergingen, aber von einer „verbundenen“ Prüfung, bei der alle Beteiligten über alle Informationen verfügten, kann nicht ausgegangen werden.

Die Feststellung (e.), dass keine „Einspielung“ von Unterlagen, die anlässlich anderer Verfahren vom Beschwerdeführer vorgelegt wurden, in den elektronischen Veranlagungsakt der hier

relevanten Verfahren erfolgte, ergibt sich aus der Abfrage im Abgabensinformationssystem. Aus der Stellungnahme der belangten Behörde, der Zeugenaussage von Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und der persönlichen Erfahrung des vorsitzenden Richters ergibt sich darüber hinaus, dass ein solches Vorgehen von der belangten Behörde nicht praktiziert wird.

Die Feststellung (f.), dass von der Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* betreffend den Umsatzsteuer-Nachschauzeitraum 2015 und 2016 keine Überprüfungsmaßnahmen gesetzt und keine Unterlagen angefordert wurden, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus der Einsicht in das von ihr angelegte elektronische Archiv in BP2000, in dem keine diesbezüglichen Unterlagen vorhanden sind und ihren glaubwürdigen Zeugenaussagen anlässlich der mündlichen Verhandlung am 26.2.2025 und der Vernehmung vom 7.7.2025.

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 und die Prüfung der Lebenshaltungskosten von \*\*\*Bf1\*\*\*) beschränkte und nicht Kenntnis von sämtlichen umfangreichen Unterlagen hatte.

Die Feststellung (g), dass weder Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* noch ihr Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\* mit der Veranlagung der Einkommensteuer-Erstbescheide 2015-2019 befasst waren, ergibt sich aus den Zeugenaussagen der beiden Personen, der Stellungnahme der belangten Behörde vom 24.6.2025 und der Abfrage der Bearbeitungsstationen im Veranlagungsakt des Abgabensinformationssystems.

Die Abfrage bezüglich des Erstbescheides Einkommensteuer 2015 ergab, dass ein Innendienstmitarbeiter die Schätzung und Genehmigung durchführte.

Die Abfrage bezüglich des Erstbescheides Einkommensteuer 2016 ergab, dass eine ehemalige Innendienstmitarbeiterin des Betriebsveranlagungsteams 22 (Frau \*\*\*3\*\*\*) die erklärungsgemäße Veranlagung veranlasste. Überprüfungsmaßnahmen sind keine dokumentiert.

### **Zu den Beweisanträgen des Beschwerdeführers:**

Dem Antrag auf Einvernahme von Stb Mag. \*\*\*Z5\*\*\* als Zeugen wurde entsprochen.

Dem Antrag auf Einvernahme von RA \*\*\*Z1\*\*\* als Zeugen wurde entsprochen.

Der Zeuge gab bei seiner Einvernahme am 18.6.2025 an, dass er ein Treuhandkonto eingerichtet hatte, von dem er 33.970 Euro an \*\*\*Bf1\*\*\* und 205.000 Euro an \*\*\*PS\*\*\* überwies. Über den Inhalt der vorliegenden Unterlagen hinaus, konnte er keine Auskünfte über Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer, der \*\*\*Z\*\*\* GmbH und \*\*\*PS\*\*\* geben. Weiters gab er an, dass er am 18.5.2016 an einer Besprechung mit \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Z4\*\*\*, \*\*\*Z3\*\*\* und \*\*\*4\*\*\* zu den Treuhandkonten Auskunft zu geben hatte.

Der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichts beschloss betreffend die übrigen  
Beweisanträge:

1. Der Antrag auf Einvernahme des Steuerberaters Mag. \*\*\*Z6\*\*\* wird abgelehnt.  
Als Beweisthema wurde angegeben, dass er keinen Prüfungsauftrag im Namen des Beschwerdeführers für den Zeitraum 2015-2018 unterzeichnet habe und dass er schriftlich und mündlich darauf hingewiesen habe, dass er keinen solchen Prüfungsauftrag unterzeichnen könne, weil ihm weder Unterlagen noch eine dementsprechende Vollmacht vorliege.

Für das Bundesfinanzgericht ist keine Relevanz dieses Beweisthemas für das  
gegenständlich Verfahren erkennbar.

Der Prüfungsauftrag ist eine von der Abgabenbehörde schriftlich zu erlassende  
verfahrensleitende Verfügung iSd § 94 (vgl Ritz, BAO 8 § 148 Tz 1).

Auf dem Prüfungsauftrag vom 6.12.2021 findet sich der Hinweis: „*Die Ausfertigung  
wurde mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt.*“

Gemäß § 96 Abs 2 BAO bedürfen Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter  
Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung  
und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als  
durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

Die vom Beschwerdeführer aufgeworfene Frage des Wohnsitzfinanzamtes stellt sich  
seit der Einführung des \*\*\*FA\*\*\* am 1.1.2021 nicht mehr.

Zur vom Beschwerdeführer aufgeworfenen Frage bezüglich einer Approbationsbefugnis  
von Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* ist darauf hinzuweisen, dass die Approbationsbefugnis für  
den Prüfungsauftrag beim Teamleiter der abgabenfestsetzenden Stelle liegt und nicht  
beim Prüfer.

Der im Akt befindliche Prüfungsauftrag vom 6.12.2021 wurde dem im damaligen  
Zeitpunkt bevollmächtigten steuerlichen Vertreter von \*\*\*Bf1\*\*\* (Dr. \*\*\*Z6\*\*\*) zur  
Kenntnis gebracht und von diesem mit Datum 13.12.2021 unterfertigt. Damit liegt ein  
gültiger Prüfungsauftrag vor.

Es ist dabei unerheblich, ob dieser Steuerberater auch über die benötigten Unterlagen  
für den gesamten Prüfungszeitraum verfügt.

Unabhängig davon bedarf es keiner weiteren Untersuchung, ob der Prüfungsauftrag  
nichtig sei, wie der Beschwerdeführer behauptet, weil es diesbezüglich kein  
Beweisverwertungsverbot gibt.

Die Anordnung, dass das Prüfungsorgan den Auftrag der Abgabenbehörde auf  
Vornahme der Prüfung vorzuweisen hat, ist eine das Prüfungsverfahren regelnde  
Ordnungsvorschrift; ihre Verletzung bedeutet nicht, dass die Verwendung von

Ergebnissen der durchgeführten Prüfung unzulässig wäre. Ein derartiges Beweisverwertungsverbot ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (VwGH 28. 1. 1980, 3431/78, Slg 5456/F).

Die gesetzlichen Vorschriften über die Gestaltung abgabenbehördlicher Prüfungen enthalten kein Beweisverwertungsverbot für die Ergebnisse den Prüfungsauftrag überschreitender Prüfungen (VwGH 28. Mai 1997, 94/13/0200).

2. Der Antrag auf Zeugeneinvernahme von Dr. \*\*\*Z7\*\*\*, Vorstand der Dienststelle \*\*\*A\*\*\* des Finanzamts Österreich, zum Beweis dafür, dass „vom Sitzfinanzamt \*\*\*A\*\*\* kein Prüfungsauftrag ausgestellt worden ist und dass dem Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* keine Approbationsberechtigung für das Finanzamt \*\*\*A\*\*\* erteilt war“, wird abgewiesen.  
Das Beweisthema betreffend den Prüfungsauftrag ist nicht sachverhaltserheblich.
3. Der Antrag auf Zeugeneinvernahme von Mag. \*\*\*Z6\*\*\*, zum Beweis, dass die Unterschrift auf dem zweiten Prüfungsauftrag sich ausschließlich und lt. Vereinbarung mit Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* auf die Jahre 2019 und folgende bezogen hat. Weiters zum Beweis, dass er den Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* ausdrücklich schriftlich und mündlich darauf hingewiesen hat, dass er keinen Prüfungsauftrag für 2015-2018 unterzeichnen kann, weil ihm weder Unterlagen noch eine dementsprechende Vollmacht vorliegt, wird abgewiesen.  
Das Beweisthema betreffend den Prüfungsauftrag ist nicht sachverhaltserheblich.
4. Antrag auf Zeugeneinvernahme von Mag. \*\*\*Z8\*\*\* zum Beweis, dass Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* ihm oder einem seiner Mitarbeiter keinen Prüfungsauftrag zur Kenntnis gebracht hat, wird abgewiesen.  
Das Beweisthema betreffend den Prüfungsauftrag ist nicht sachverhaltserheblich.
5. Der Antrag die Abgabenbehörde aufzufordern einen rechtsgültigen Bescheid über den Prüfungsauftrag vorzulegen sowie darzulegen, warum zwei unterschiedliche Bescheide existieren, welcher Bescheid welchen außer Kraft setzt und welcher Mitarbeiter des Finanzamtes \*\*\*A\*\*\* als zuständiges Wohnsitzfinanzamt mit welcher Approbationsberechtigung den Bescheid unterzeichnet hat, wird abgewiesen.  
Das Beweisthema betreffend den Prüfungsauftrag ist nicht sachverhaltserheblich.
6. Der Antrag auf Vernehmung von \*\*\*Z3\*\*\* wird abgewiesen.  
Als Beweisthema gab der Beschwerdeführer an, dass die Prüfung der \*\*\*Z\*\*\* GmbH

und des Einzelunternehmers \*\*\*Bf1\*\*\* als verbundene Prüfung angelegt war und sämtliche als Wiederaufnahmegründe herangezogene Sachverhalte bereits damals bekannt waren, diskutiert und erledigt wurden. Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* halte selbst fest, dass die Prüfung als verbundene Prüfung geführt werde und sämtliche Unterlagen an beide Prüfer zu übermitteln seien.

Zudem wäre der Zeuge konkret zu seinen damaligen Feststellungen zu befragen, weil ein Großteil der nunmehr behaupteten neuen Sachverhalte schon in den Feststellungen und Arbeitsbögen der Prüfer waren. Es wird ersucht dem Zeugen aufzutragen seinen Prüfungsakt, insbesondere seinen Arbeitsbogen vorzulegen.

Begründung der Abweisung: Der Zeuge wurde bereits einmal einvernommen und - unter Vorlage von Unterlagen zur Erinnerungshilfe - ausreichend befragt.

Der Zeuge verneinte eine Federführung der beiden Prüfungen. Sofern es Querverbindungen gab (v.a. bezüglich der Lebenshaltungskosten) hat er Unterlagen weitergeleitet. Dies betraf nur einen kleinen Teil der umfangreichen Unterlagen. Es war ihm nicht erinnerlich, dass die Sacheinlage zum 31.12.2016 ein Thema seiner Prüfung gewesen wäre. Diese Aussage deckt sich mit den Aussagen von Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\*.

7. Der Antrag auf Zeugeneinvernahme von \*\*\*Z4\*\*\* wird abgewiesen.

Als Beweisthema gab der Beschwerdeführer an, dass die Prüfung als verbundene Prüfung angelegt war und sämtliche als Wiederaufnahmegründe herangezogene Sachverhalte bereits umfangreich bekannt waren, diskutiert und erledigt wurden. Die Aussagen von Frau \*\*\*Z4\*\*\* in den bisherigen Einvernahmen weichen erheblich voneinander ab. Die Inkonsistenz hätte zwingend durch eine Konfrontation mit den bereits vorgelegten Mails und Protokollen aufgeklärt werden müssen.

Begründung der Abweisung: Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* wurde bereits zweimal einvernommen. Die Aussage, dass die Prüfungen nicht verbunden waren und ihr die Wiederaufnahmegründe von Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* nicht bekannt waren und erledigt wurden, deckt sich mit den Aussagen von Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* und Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\*.

8. Der Antrag auf Zeugeneinvernahme des ehemaligen Teamleiters \*\*\*Z2\*\*\* wird abgewiesen.

Als Beweisthema gab der Beschwerdeführer an, dass die Prüfung als verbundene Prüfung angelegt war, mit 10.9.2014 zusammengelegt wurde und sämtliche als Wiederaufnahmegründe herangezogene Sachverhalte bereits umfangreich bekannt

waren, diskutiert und erledigt wurden. Es sei die Anweisung ergangen, Unterlagen entweder an Herrn \*\*\*Z3\*\*\* oder Frau \*\*\*Z4\*\*\* (allenfalls an Herrn \*\*\*Z2\*\*\*) zu übermitteln, mit der Verpflichtung, diese jeweils dem anderen Prüfer weiterzuleiten, sodass allen Prüfern dieselben Unterlagen zum selben Zeitpunkt vorlagen. Weiters zum Beweis, dass die Sachverhalte bereits damals bekannt waren und im Prüfungsteam besprochen wurden. Dem Zeugen wären die bereits übermittelten Mails und Protokolle zwingend vorzuhalten, um seine Erinnerung zu unterstützen.

Begründung der Abweisung: Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\* wurde bei seiner Zeugeneinvernahme bereits ausreichend befragt.

Die Aussage, dass die Prüfungen nicht unter Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* federführend verbunden waren und die Wiederaufnahmegründe von Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* nicht bekannt und erledigt wurden, deckt sich mit den Aussagen von Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* und Prüferin \*\*\*Z4\*\*\*. Es hat nur einzelne Verknüpfungen zwischen den Prüfungen gegeben, diese betrafen aber nicht die gegenständlichen Wiederaufnahmegründe, sondern Fragen der Lebenshaltungskosten und Vermögensdeckungsrechnung.

9. Der Antrag auf Zeugeneinvernahme von Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* wird abgewiesen.

Der Beschwerdeführer beantragte die Einvernahme zum Beweis,

- dass kein Prüfungsauftrag unterzeichnet wurde;
- dass er über keine Approbationsberechtigung für das Finanzamt \*\*\*A\*\*\* verfügte;
- dass von ihm keine eigenen Ermittlungen durchgeführt wurden und keine neuen Sachverhalte zutage gefördert wurden;
- dass Stb Mag. \*\*\*Z6\*\*\* darauf hingewiesen hat, dass er den Prüfungsauftrag nur für 2019 unterzeichnen könne, weil er für die übrigen Zeiträume weder über eine Vollmacht verfügte noch die Unterlagen besaß und dass der Prüfer einen Prüfungsauftrag für die Jahre 2015-2018 bei Stb Mag. \*\*\*Z8\*\*\* zu besorgen hat;

Zudem sei Herr \*\*\*Prüfer1\*\*\* aufzufordern die Auskunft der Zulassungsbehörde, in welcher ausgeführt wird, dass niemals ein Fahrzeug auf Frau \*\*\*BE\*\*\* angemeldet gewesen wäre, vorzulegen.

Begründung der Abweisung:

Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* hat bereits zwei ergänzende Stellungnahmen zu Fragen bezüglich seiner Prüfungstätigkeit und der Frage des Neuhervorkommens der Wiederaufnahmegründe erstattet.

Fragen betreffend den Prüfungsauftrag sind nicht sachverhaltserheblich.

Es wird als richtig anerkannt, dass auf Frau \*\*\*BE\*\*\* seit 2014 ein Mini Cooper Cabrio zugelassen ist.

10. Der Antrag auf Verlesung des gesamten Prüfungsaktes von Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* zum Nachweis, dass keine eigenen Ermittlungsschritte gesetzt wurden, wird abgewiesen.

Begründung der Abweisung:

Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* hat bereits ausreichend zu seiner Ermittlungstätigkeit Stellung genommen. Der Antrag ist zu unbestimmt und entspringt offenbar der Absicht des Beschwerdeführers, das Verfahren zu verschleppen (der Prüfungsakt umfasst 691 Seiten).

### **3. Rechtliche Würdigung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

##### **3.1.1. Rechtslage**

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, 8. Aufl., Rz 21 zu § 303). Solche Tatsachen sind beispielsweise der Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind (VwGH 27.5.2003, 98/14/0072).

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 (und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren) derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der abgabenfestsetzenden Stelle 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. Die abgabenfestsetzende Stelle ist das zuständige Betriebsveranlagungsteam (VwGH vom 17.5.2023, Ro 2023/13/0008).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle im wiederaufzunehmenden Verfahren alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. z.B. VwGH 15.03.2024, Ra 2023/15/0079; 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 in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte und vor Erlassung des Bescheides der abgabenfestsetzenden Stelle (Veranlagungsabteilung) diese Tatsachen nicht mitgeteilt hatte, so steht diese Kenntnis des Prüfers der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 29.5.2001, 97/14/0036; 18.10.2007, 2003/14/0087, 0088 ; 13.10.2021, Ra 2021/13/0127; VwGH 14.08.2024, Ra 2023/13/0159).

Es ist also nicht ausreichend, dass die relevanten Informationen innerhalb der Sphäre der Finanzverwaltung vorhanden waren, etwa bei der Steuerfahndung, der Abgabensicherung oder einem anderen Betriebsveranlagungsteam. Die abgabenfestsetzende Stelle muss die Informationen im jeweiligen Verfahren tatsächlich zur Kenntnis genommen haben, um sie berücksichtigen zu können.

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).

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (zB VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.9.2007, 2003/13/0115; 21.2.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (VwGH 14.11.1990, 86/13/0059).

### 3.1.2. Rechtliche Beurteilung

In freier Beweiswürdigung stellt das Bundesfinanzgerichts fest, dass die Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe herangezogen wurden, erwiesen und neu hervorgekommen sind. Daher 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 2015-2019.

Aus den Anhängen zum Prüfungsbericht ist klar erkennbar, welche Tatsachenkomplexe von der belangten Behörde für die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren herangezogen wurden.

Der Anhang zu Tz. 1 betrifft den geldwerten Vorteil aus der Benutzung eines PKW, der in den Jahren 2015-2019 nicht erklärt wurde.

Der Anhang zu Tz. 2 betrifft die Veräußerungen von Grundstücken, die als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert wurden. Die Einnahmen und die damit zusammenhängenden Aufwendungen (v.a. Zinsen) sind erst im Zuge der Prüfung durch Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* für das zuständige Veranlagungsteam neu hervorgekommen.

Der Anhang zu Tz. 3 betrifft die, für das Veranlagungsteam in den betreffenden Verfahren neu hervorgekommene Tatsache, dass dem Beschwerdeführer in den Jahren 2015 bis 2018 Einnahmen aus der Vermietung der Wohnungen Top W4 und W8 in \*\*\*K\*\*\* zugeflossen sind, welche nicht in eine Steuererklärung aufgenommen wurden.

Der Anhang zu Tz. 4 betrifft die Einlage zum 31.12.2016 von Werknutzungsrechten an Fotos aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers in die \*\*\*Z\*\*\* GmbH.

Die belangte Behörde beurteilte den Vorgang der Sacheinbringung als Tausch und damit als steuerpflichtige Veräußerung der Werknutzungsrechte am Bildarchiv aus dem Fotografie-Unternehmen des Beschwerdeführers.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist diese Beurteilung der Behörde korrekt.

Der Anhang zu Tz. 5 betrifft die Veräußerung der Anteile des Beschwerdeführers an der \*\*\*Y\*\*\* GmbH um 136.765,37 Euro. Es wurde kein Ertrag aus der Veräußerung in der Einkommensteuererklärung 2016 erklärt.

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.

In den folgenden Punkten wird zu den einzelnen Wiederaufnahmetatbeständen (bezüglich materiellrechtlicher Rechtsfrage, Neuhervorkommen der Tatsachen und Ermessenübung) im Detail ausgeführt:

### 3.1.2.1. Zur als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Feststellung „Tz. 1: Kfz-Nutzung“

Sachverhalt:

Das Fahrzeug Range Rover 4.4 TD war lt. Zulassungsdatenbank vom 4.4.2014 bis 21.1.2020 auf die \*\*\*Z\*\*\* GmbH angemeldet. Der auf die private Verwendung durch den Beschwerdeführer entfallende Nutzungsanteil wird in den Jahren 2015-2019 entsprechend der Außenprüfung \*\*\*Prüfer1\*\*\* mit 13% festgestellt.

Daraus ergeben sich steuerpflichtige geldwerte Vorteile in folgenden Höhen:

| Wiederaufnahmegrund Tz. 1 | 2015     | 2016     | 2017     | 2018     | 2019     |
|---------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Tz. 1: Kfz-Nutzung        | 2.990,00 | 2.991,06 | 2.461,20 | 2.402,22 | 2.340,00 |

Beweiswürdigung:

Der belangten Behörde und dem Bundesfinanzgericht wurde kein Fahrtenbuch oder vergleichbare Aufzeichnungen über die Nutzung des Fahrzeuges vorgelegt.

Bei der Besprechung mit dem Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* am 18.4.2023 hat der Beschwerdeführer eine Privatnutzung im Ausmaß von 1500 km jährlich (ds. ca. 13%) bereits zugestanden („beispielsweise um seinen Sohn vom Fußballtraining im Tivoli abzuholen“). Dies ist auf einem Aktenvermerk des Prüfers \*\*\*Prüfer1\*\*\* vom 18.4.2023 ersichtlich und dem Prüfer noch erinnerlich.

Eine Privatnutzung von nur 13% erscheint dem Bundesfinanzgericht nicht zu hoch gegriffen, angesichts der Tatsache, dass auf den Beschwerdeführer in diesem Zeitraum selbst kein Fahrzeug zugelassen war. Die Einwendung in der Beschwerde, in der die bereits zugegebene Privatnutzung bestritten wurde mit dem Hinweis, dass für Privatfahrten der gesamten Familie ausschließlich das auf die Ehegattin zugelassene Privatfahrzeug (ein Mini Cooper Cabrio) verwendet worden wäre, überzeugt das Bundesfinanzgericht nicht.

Rechtliche Beurteilung:

Die private Nutzung eines Pkw der Gesellschaft durch den Geschäftsführer stellt einen steuerpflichtigen, geldwerten Vorteil dar, welcher nach den tatsächlichen anteiligen Auswendungen bemessen wird.

Zum Neuhervorkommen:

Die tatsächliche Nutzung des Pkw in den jeweiligen Veranlagungsjahren war der

abgabefestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt und ist erst durch die Befragung des Beschwerdeführers und die Ermittlung der gefahrenen Kilometer und Leasingaufwendungen durch Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* neu hervorgekommen (siehe Stellungnahme von Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* vom 4.6.2025).

Ermessen:

Die in den Erstbescheiden angesetzten Einkünfte der Jahre 2015-2019 belaufen sich auf insgesamt 60.349,86 Euro.

Die Auswirkung dieser Feststellung auf die Steuerbemessungsgrundlage beträgt in allen Jahren zusammengerechnet 13.184 Euro und ist damit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs weder absolut noch relativ geringfügig.

Dies rechtfertigt eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2015-2019.

Ein Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt in Relation zu den Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe führt nur in Verbindung mit weiteren Umständen, die eine Gesamtaufrollung als ungerechtfertigt und unbillig erscheinen lassen, dazu eine Wiederaufnahme als unrichtige Ermessensübung anzusehen. Solche Umstände liegen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht vor.

Bei der Ermessensübung ist dem Gesamtverhalten des abgabepflichtigen Beschwerdeführers besonderes Gewicht beizumessen (VwGH 27.8.1998, 93/13/0023). Zu berücksichtigen ist in diesem Fall etwa, dass der Beschwerdeführer von 2016-2019 nur geringe oder negative Einkünfte erklärte und für 2015 gar keine Steuererklärungen abgab, wie der Vertreter der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung vorbrachte.

### **3.1.2.2. Zur als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Feststellung „Tz. 2: Grundstückshandel“**

Die materiellrechtliche Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, wurde vom Bundesfinanzgericht bereits mit Erkenntnis vom 6.12.2023, RV/3100257/2023, bezüglich des Jahres 2013 bejaht. Die Parteirevision wurde vom VwGH mit Beschluss vom 7.5.2025, Ra 2024/15/0012, zurückgewiesen. Die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts wurde vom VwGH nicht beanstandet.

Da in den Jahren 2015 bis 2018 die Abverkäufe von Teilen derselben Liegenschaften fortgesetzt wurden und keine relevante Änderung der Bewirtschaftung erkennbar ist, qualifiziert das Bundesfinanzgericht auch in diesen Jahren die Verkäufe als gewerblichen Grundstückshandel und anerkennt die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben.

Die Höhe der Einnahmen und der Zinsaufwendungen wurden vom Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* ermittelt und vom Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift nicht beanstandet.

Neuhervorkommen:

Die Einnahmen und Ausgaben in den jeweiligen Veranlagungsjahren waren der abgabefestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt.

Die Verkäufe im Zeitraum 2015-2018 hat Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* lt. seiner Stellungnahme aus der Urkundensammlung des Grundbuches entnommen.

Die Zinsaufwendungen wurden vom Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* durch Befragung des Beschwerdeführers anlässlich der Außenprüfung ermittelt und sind dadurch für die abgabenfestsetzende Stelle neu hervorgekommen.

Der Verkauf der Liegenschaft W8 in \*\*\*K\*\*\* erfolgte mit Vertrag vom 5.3.2018 und somit nach Abschluss der Prüfungen von \*\*\*Z4\*\*\* und \*\*\*Z3\*\*\*. Der Verkauf wurde als private Grundstückveräußerung behandelt. Es wurde zwar Grunderwerbsteuer erklärt aber keine ImmoESt, weil der Beschwerdeführer bei diesem Verkauf einen Überschuss der Werbungskosten errechnete. Die Selbstberechnung und Meldung der Grunderwerbsteuer, die der Erwerber der Liegenschaft schuldet, scheint nicht im Veranlagungsakt des Beschwerdeführers auf, daher erlangte das Betriebsveranlagungsteam 22 im Einkommensteuerverfahren 2018 keine Kenntnis von diesem Verkauf.

Ermessen:

Die Änderung der steuerliche Bemessungsgrundlage bezüglich des gewerblichen Grundstückhandels in den Jahren 2015-2019 beläuft sich auf insgesamt 144.368 Euro und ist damit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes weder absolut noch relativ geringfügig. Dies rechtfertigt eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2015-2019.

### **3.1.2.3. Zur als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Feststellung „Tz. 3 Vermietung \*\*\*K\*\*\*“**

Bezüglich der materiellrechtlichen Frage wird aufgrund der Beweiswürdigung folgender Sachverhalt festgestellt:

Für Top W4 und W8 in \*\*\*K\*\*\* wurden im Jahr 2015 Mieteinnahmen iHv. 19.480 Euro, im Jahr 2016 Mieteinnahmen iHv. 13.360 Euro, im Jahr 2017 Mieteinnahmen iHv. 10.200 Euro und im Jahr 2018 iHv. 3.400 erzielt. Die Höhe der Mieteinnahmen ergibt sich aus den in den Miet-Kaufverträgen vereinbarten Monatsmieten und der Mietdauer.

Diese Einnahmen wurden vom Beschwerdeführer nicht in die entsprechenden Abgabenerklärungen aufgenommen und konnten mangels Kenntnis der abgabenfestsetzenden Stelle bei Erstellung der Erstbescheide nicht berücksichtigt werden.

Dies ergibt sich aus dem im Vorlagebericht übermittelten Akten und den ergänzenden Stellungnahmen der belangten Behörde.

Weder in den Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide noch in den Beschwerden gegen die Sachbescheide wird die Höhe der Mieterträge bestritten.

Rechtliche Beurteilung:

Für eine Ausnahme von der Steuerpflicht ist kein Grund ersichtlich.

Die Vereinbarung in den Miet-Kaufverträgen, dass für den Fall des Abschlusses des Kaufvertrages 50% der bezahlten Mieten auf den vereinbarten Kaufpreis angerechnet werden, führte dazu, dass anlässlich der Verkäufe die Erträge vermindert wurden. Dies ändert jedoch nichts am vorherigen Zufluss oder der Steuerpflicht dieser unstrittig vereinnahmten Mieteinnahmen.

Aufgrund folgender Beweiswürdigung wird festgestellt, dass die **abgabenfestsetzende Stelle von den rechtserheblichen Sachverhaltselementen in den wiederaufzunehmenden Verfahren keine Kenntnis hatte:**

Dem Betriebsveranlagungsteam 22 wurden die Miet-Kaufverträge der Wohnungen W4 und W8 in \*\*\*K\*\*\* oder sonstige Unterlagen zu den tatsächlich zugeflossenen Mieteinnahmen in den Abgabenerklärungen oder Beilagen zu den jeweiligen Verfahren (2015-2018) bis zur Erlassung der Erstbescheide nicht vom Beschwerdeführer übermittelt.

Weder im Veranlagungsakt der jeweiligen Jahre noch in dem von Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* angelegten Archiv BP2000 sind Unterlagen zu diesem Tatsachenkomplex enthalten.

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass der Prüferin \*\*\*Z4\*\*\*, dem Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\* und dem Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* anlässlich der abgabenrechtlichen Prüfung der Veranlagungsjahre bis 2014 die Miet-Kaufverträge betreffend \*\*\*K\*\*\* W4 und W8 und damit auch die Mieteinnahmen bekannt geworden seien.

Hierzu weist das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass es nicht entscheidend ist, ob diesen Personen die Miet-Kaufverträge betreffend die Wohnungen W4 und W8 in \*\*\*K\*\*\* anlässlich der Prüfung anderer Verfahren übermittelt wurden. Dadurch wäre ihnen nämlich nur eine Vereinbarung eines Miet-Kaufverhältnisses zu jenem Zeitpunkt bekannt worden.

Die Tatsache, dass die Verträge in den Folgejahren auch „gelebt“ wurden und dem Beschwerdeführer tatsächlich Mieteinnahmen zufließen, ist der abgabenfestsetzenden Stelle dadurch noch nicht zur Kenntnis gelangt.

Diese Einnahmen stellen die neu hervorgekommene Tatsache in den Jahren 2015-2018 dar.

Die tatsächlich zugeflossenen Mieteinnahmen der Jahre 2015-2018 wurden der Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und dem Betriebsveranlagungsteam 22 bis zur Erstellung der Erstbescheide nicht bekannt.

Diese Mietumsätze waren lt. ihrer Zeugenaussage nicht Gegenstand der Prüfung durch die Prüferin \*\*\*Z4\*\*\*. Für die Jahre nach 2014 waren nämlich noch keine Steuererklärungen abgegeben, die überprüft hätten werden können.

Im Prüfungsbericht und der Niederschrift über die Außenprüfung der Jahre 2008-2014 ist nichts zu diesem Thema ersichtlich.

Bezüglich der Geschäftsfälle (Umsätze, Vorsteuern usw.) im Nachschauzeitraum 2015 und 2016 wurden von der Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* keine Überprüfungsmaßnahmen gesetzt.

Dies ergibt sich aus der Einsicht in das von ihr angelegte elektronische Archiv in BP2000, in dem

keine diesbezüglichen Unterlagen vorhanden sind und ihrer glaubwürdigen Zeugenaussage am 26.2.2025 (im Rahmen der mündlichen Verhandlung).

Es gibt keine Hinweise, dass die mit der Veranlagung befassten Personen im Veranlagungsteam 22 in den jeweiligen Verfahren Kenntnis von den vereinnahmten Mieteinnahmen gehabt hätten.

Es ist davon auszugehen, dass die abgabenfestsetzende Stelle die Einnahmen im Zeitpunkt der Erstellung der Erstbescheide jedenfalls berücksichtigt hätte, wenn sie bekannt gewesen wären. Außerdem hätte die Kenntnis dazu geführt, dass die belangte Behörde die entsprechenden Umsätze in den Umsatzsteuerbescheiden besteuert hätte.

Die Einnahmen aus Gewerbebetrieb im Jahr 2015 wurden vom Innendienst mit 15.000 geschätzt, obwohl allein die Mieteinnahmen 2015 19.480 Euro betrugen.

Der Beschwerdeführer erklärte im Jahr 2016 nur Einnahmen aus Gewerbebetrieb iHv. 10.000, obwohl allein die Mieteinnahmen im Jahr 2016 13.360 Euro betrugen.

Das Bundesfinanzgericht zweifelt nicht am Vorbringen des Beschwerdeführers, dass die gegenständlichen Miet-Kaufverträge gebührenrechtlich angezeigt, vergebührt und 2015 bei der Einbringungsstelle des Finanzamtes (bei Frau \*\*\*2\*\*\*) zur Sicherstellung von Abgabenschulden verpfändet wurden.

Allerdings erweist sich die Behauptung des Beschwerdeführers, die Verträge seien „in den Veranlagungsakt eingespielt“ worden und damit dem zuständigen Veranlagungsteam übermittelt worden, als unrichtig. Im Veranlagungsakt scheinen die gegenständlichen Verträge nicht auf.

Die Befragung der Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und das Vorbringen der Vertreter der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung bestätigte die Erfahrung des vorsitzenden Richters, dass Verträge, welche den für die Abgabensicherung oder die Gebühren zuständigen Stellen der Finanzverwaltung vorgelegt werden, nicht automatisch in den elektronischen Veranlagungsakt „eingespielt“ werden, wo sie dem Betriebsveranlagungsteam zur Kenntnis gelangen würden.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, dass die Miet-Kaufverträge der Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und ihrem Teamleiter vorlagen, konnte nicht erwiesen werden.

In dem von Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* angelegten elektronischen Archiv in BP2000 scheinen diese Verträge nicht auf.

In der mündlichen Verhandlung am 26.2.2025 sagte Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* bezüglich der Miet-Kaufverträge betreffend die Liegenschaften W4 und W8 in \*\*\*K\*\*\* aus: „*Es kann sein, dass ich diese Unterlagen erhalten habe, jedoch waren diese nicht prüfungsrelevant.*“

Der als Zeuge einvernommene ehemalige Teamleiter des Betriebsveranlagungsteams 22, \*\*\*Z2\*\*\* konnte sich nicht an die Verträge oder die Mieteinnahmen erinnern, nur dass der Beschwerdeführer eine Liegenschaft in \*\*\*K\*\*\* hatte.

Es wird daher festgestellt, dass die abgabenfestsetzende Stelle in den jeweiligen Verfahren keine Kenntnis von den Verträgen hatte.

Zum Neuhervorkommen:

Die Tatsache, dass dem Beschwerdeführer steuerpflichtige Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaften W4 und W8 in den Jahren 2015-2018 tatsächlich zugeflossen sind und diese nicht offengelegt wurden, ist für das Betriebsveranlagungsteam 22 erst bei der Prüfung dieser Jahre durch Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* (ab November 2021) neu hervorgekommen. Die ergibt sich aus der ergänzenden Stellungnahme des Prüfers \*\*\*Prüfer1\*\*\* vom 29 Jänner 2025, in der dieser ausführt:

*„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 Beschwerdeführer in der Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen vom 07.02.2022 zur Kenntnis gebracht (siehe BEILAGE - handschriftliche Notiz zur Vorbesprechung zu Mieteinnahmen \*\*\*K\*\*\*) und schon im Zuge der ersten Besprechung (Parteiengehör) am 18.04.2023 vor Ort beim Beschwerdeführer von ihm akzeptiert, damals in Anwesenheit des TL \*\*\*AS\*\*\*. Der Beschwerdeführer sagte damals am Ende der Besprechung zum Prüfer (Zitat), dass dies die einzige Feststellung sei, bei der er (der Prüfer) recht hätte. ... 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.“*

Da der abgabenfestsetzenden Stelle (dem Betriebsveranlagungsteam 22) die rechtserheblichen Sachverhaltselemente zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt waren, handelt es sich dabei um neu hervorgekommene Tatsachen, die geeignet sind einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Ermessen:

Die Kenntnis dieser Einnahmen hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Die Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage bezüglich der Vermietung \*\*\*K\*\*\* in den Jahren 2015-2018 beläuft sich auf insgesamt 46.440 Euro und ist damit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes weder absolut noch relativ geringfügig, angesichts der Tatsache, dass in den Erstbescheiden dieser Jahre lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb von insgesamt 36.494 Euro angesetzt wurden.

Alleine diese Feststellung rechtfertigt eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren der Jahre 2015 bis 2018.

### **3.1.2.4. Zur als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Feststellung „Tz. 4: Einlage Fotoarchiv \*\*\*Bf1\*\*\*“**

#### **3.1.2.4.1. Zur materiellrechtlichen Frage der Steuerpflicht der Sacheinlage:**

Sachverhalt:

Lt. Sacheinbringungsvertrag vom 31.12.2016 brachte der Beschwerdeführer die Nutzungs- und Verwertungsrechte von im Vertrag näher bestimmten Fotos aus seinem Betriebsvermögen in die \*\*\*Z\*\*\* GmbH ein (Buchungssatz bei der GmbH: Anlagevermögen an freie Kapitalrücklage).

Die Ermittlung des gemeinen Werts iHv. 704.250 Euro erfolgte durch ein Sachverständigengutachten und ist nicht strittig.

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. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Fotograf ist nach der Aktenlage (Ausgangrechnungen mit Umsatzsteuer, Geltendmachung von Betriebsausgaben usw.) unzweifelhaft als gewerblich zu qualifizieren.

Somit stellten die Fotos vor der Einlage in die GmbH nach Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes Betriebsvermögen des Einzelunternehmens dar.

Als Urheber gemäß Urheberrechtsgesetz kommt grundsätzlich nur eine natürliche Person in Betracht. 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 31.5.2000, 98/13/0133).

Eine Einlage iSd Körperschaftsteuergesetzes ist eine Vermögenszuführung ohne betriebliche Veranlassung durch einen Gesellschafter an seine Körperschaft. Nach allgemeinem Ertragssteuerrecht stellt die Einlage von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen in eine Körperschaft einen Tausch gem. § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 dar. Demnach liegt sowohl beim Einlegenden als auch bei der übernehmenden Körperschaft jeweils ein Veräußerungs- und ein Anschaffungsvorgang vor. Die stillen Reserven des übertragenen Vermögens werden realisiert und ertragsteuerlich beim Einlegenden erfasst. Kosten für die selbst erstellten Fotos wurden keine aktiviert, somit ergeben sich die stillen Reserven alleine aus dem gemeinen Wert lt. Gutachten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist die materiellrechtliche Beurteilung der belangten Behörde somit korrekt.

Die Kenntnis dieser Tatsache hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

### **3.1.2.4.2. Zur Kenntnis der abgabenfestsetzenden Stelle von den rechtserheblichen Sachverhaltselementen im wiederaufzunehmenden Einkommensteuerverfahren 2016**

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer hat dem Betriebsveranlagungsteam 22 weder den Sacheinlagevertrag zum 31.12.2016 noch sonstige Unterlagen zur Sacheinlage mit der Abgabenerklärung samt Beilagen zum Einkommensteuerverfahren 2016 bis zur Erlassung des Erstbescheides übermittelt, ein entsprechender Ertrag wurde nicht erklärt.

Weder im Veranlagungsakt des Jahres 2016 noch im von Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* angelegten Archiv BP2000 sind Unterlagen zu diesem Tatsachenkomplex enthalten.

Außerdem waren Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\* nicht mit der Veranlagung der Einkommensteuer 2016 befasst.

Es gibt keine Hinweise, dass im Einkommensteuerverfahren 2016 die mit der Veranlagung befassten Personen des Veranlagungsteams 22 Kenntnis von der Sacheinlage zum 31.12.2016 aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehabt hätten.

Die Tatsache der Veräußerung (Tausch) der Fotorechte (Werknutzungsrechte) aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers anlässlich der Sacheinlage in die \*\*\*Z\*\*\* GmbH zum 31.12.2016 war nicht Gegenstand der Prüfung der Veranlagungsjahre bis 2014 oder der Umsatzsteuer-Nachschaubezuglich der Jahre 2015 und 2016 durch die Prüferin \*\*\*Z4\*\*\*. Für die Veranlagungsjahre nach 2014 waren zum Abschluss der Prüfung am 3.5.2017 noch keine Steuererklärungen abgegeben, die überprüft werden hätten können. Für den Nachschauzeitraum erfolgten keine Prüfungsmaßnahmen.

Die Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* hat keine Unterlagen zu diesem Tatsachenkomplex vom Beschwerdeführer angefordert. Im Prüfungsbericht, der Niederschrift über die Außenprüfung der Jahre 2008-2014 und im Archiv BP2000 ist nichts dergleichen ersichtlich.

Dies ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus der Einsicht in das Archiv BP2000, den Veranlagungsakt und den Zeugenaussagen (\*\*\*Z4\*\*\* und \*\*\*Z2\*\*\*). Es wird daher davon ausgegangen, dass Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und Teamleiter \*\*\*Z2\*\*\* keine Informationen hatten, die sie an die mit der Veranlagung der Einkommensteuer 2016 befassten Personen weitergeben hätten können.

Unter Punkt 5.9.3 der Beschwerdeschrift wird zum Wissensstand der Behörde 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 \*\*\*Z3\*\*\*) 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 24.11.2017 (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.“*

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, dass die Prüfung des Beschwerdeführers unter der Federführung des Prüfers \*\*\*Z3\*\*\* und verbunden mit dieser Prüfung stattgefunden habe. Auch der Teamleiter des Betriebsveranlagungsteams 22, Herr \*\*\*Z2\*\*\* sei eingebunden gewesen, daher sei dessen Wissen dem Betriebsveranlagungsteam 22 zuzurechnen und der Sachverhalt umfassend offengelegt worden.

Das Gutachten von \*\*\*SV1\*\*\* bezüglich der Bewertung der zum 31.12.2016 eingelegten Fotorechte (Anlage 6 zur Beschwerdeschrift) wurde dem Bericht über die Außenprüfung der \*\*\*Z\*\*\* GmbH beigelegt. Dieses Gutachten hat der Beschwerdeführer anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegt und ist im Archiv BP2000 betreffend die Prüfung der GmbH archiviert.

Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* war zwar nicht bei der Schlussbesprechung anwesend, hat aber den Bericht unterschrieben und archiviert, sodass anzunehmen ist, dass er das Bewertungsgutachten zumindest gesehen hat. Eine Übermittlung dieses Gutachtens an Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* ist allerdings nicht ersichtlich.

Der Sacheinbringungsvertrag zum 31.12.2016 ist nicht archiviert, daher ist anzunehmen, dass er dem Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* nicht vorgelegt wurde, umso weniger ist daher wahrscheinlich, dass er Personen des Betriebsveranlagungsteams 22 zur Kenntnis gelangte.

Der Zeuge \*\*\*Z2\*\*\* konnte sich nicht mehr an die Einlage zum 31.12.2016 erinnern, sondern nur an die vorherige Einlage, die eine Bewertungsfrage aufwarf.

Die steuerlichen Auswirkungen der Einlage in die GmbH zum 31.12.2016 wurden von Prüferin

\*\*\*Z4\*\*\* und ihrem Teamleiter beim Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nicht thematisiert, weil sie nicht in dem von ihr geprüften Zeitraum stattfand.

Ebensowenig hat Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* die Auswirkungen beim Einzelunternehmen behandelt, das war nicht sein Prüfungsbereich.

Für den Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* war nur bezüglich der \*\*\*Z\*\*\* GmbH die Frage der Bewertung der eingelegten Werknutzungsrechte zum 31.12.2009 relevant (etwa in Hinblick auf künftige steuerneutrale Einlagenrückzahlungen), welche schlussendlich nicht beanstandet wurde.

Der Beschwerdeführer kann nicht davon ausgehen, der abgabenfestsetzenden Stelle die rechtserheblichen Sachverhaltselemente zur Sacheinlage zum 31.12.2016 im Einkommensteuerverfahren 2016 umfassend offengelegt zu haben.

Der Vorgang der Einlage der Fotorechte kam im Einkommensteuerverfahren 2016 betreffend den Beschwerdeführer für das Betriebsveranlagungsteam 22 erst durch die Tätigkeit des Prüfers \*\*\*Prüfer1\*\*\* hervor, der ab Dezember 2021 sowohl den Beschwerdeführer (für das Betriebsveranlagungsteam 22) als auch die \*\*\*Z\*\*\* GmbH (für das Betriebsveranlagungsteam 26) prüfte. In diesem Fall liegt eine durch die Person des Prüfers „verbundene“ Prüfung vor. Durch Sichtung der Unterlagen aus der Hausdurchsuchung und Prüfung der Bilanz der GmbH 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.

Ermessen:

Die steuerliche Bemessungsgrundlage bezüglich der Einlage der Werknutzungsrechte an den Fotos beläuft sich auf 704.250 Euro und ist damit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes weder absolut noch relativ geringfügig. Diese Feststellung rechtfertigt eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2016.

### **3.1.2.5. Zur als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Feststellung „Tz. 5: Anteilsverkauf \*\*\*Y\*\*\* Liegenschaftsverwaltungs GmbH“**

#### **3.1.2.5.1. Materiellrechtliche Frage:**

Laut Abtretungsvertrag vom 18.03.2016 hat der Beschwerdeführer 100% der Anteile an der \*\*\*Y\*\*\* GmbH veräußert. Der Abtretungspreis lt. Vertrag beläuft sich auf 136.765,37 Euro. Abzüglich der steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 iHv. 131.765,37 Euro. Unter Anwendung des besonderen Steuersatzes gem. § 27a EStG 1988 beläuft sich die Einkommensteuer somit auf 36.235,48 Euro.

Der Abtretungspreis und die Steuerpflicht der Anteilsveräußerung wird in der Beschwerdeschrift nicht bestritten, allerdings wird eingewendet, dass \*\*\*Bf1\*\*\* nur ein

Betrag von 33.970 (bzw. 43.970 abzüglich 10.000 als Honorar für den Rechtsanwalt) Euro zugeflossen und demnach steuerpflichtig sei.

Der Beschwerdeführer hat allerdings nicht einmal diesen Betrag in der Steuererklärung erfasst. Dies ist aus seiner Einkommensteuererklärung für 2016 erkennbar, in der nur Einnahmen in Zusammenhang mit einem Gewerbebetrieb iHv. 10.000 Euro erklärt wurden. In gleicher Höhe wurden auch in der Umsatzsteuererklärung Umsätze zum Normalsteuersatz erklärt.

Die Überprüfung der Zahlungsflüsse am Treuhandkonto des mit der Abwicklung beauftragten Rechtsanwaltes **\*\*\*Z1\*\*\*** ergibt, dass auf das Konto des Beschwerdeführers 33.970,53 Euro flossen. Weiter flossen vom Treuhandkonto aus 205.000 Euro an **\*\*\*PS\*\*\*** unter Angabe des Verwendungszwecks: „*lt. Weisung und TH Auftrag \*\*\*Bf1\*\*\* an Zahlung statt (Weiterleitung)*“.

Dem Beschwerdeführer stand lt. Abtretungsvertrag anlässlich der Anteilsveräußerung nicht nur der Abtretungspreis iHv. 136.765,37 Euro zu, sondern auch die Begleichung seiner Forderung gegenüber der GmbH iHv. 102.205,16 Euro, die auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto 3800 verbucht war.

Die Berechnung der Zahlung an **\*\*\*Bf1\*\*\*** errechnet sich wie folgt:

|                                                |                   |
|------------------------------------------------|-------------------|
| Abtretungspreis lt. Vertrag                    | 136.765,37        |
| Zzgl. Forderung Verrechnungskonto              | 102.205,16        |
| <b>Summe Forderung ***Bf1***</b>               | <b>238.970,53</b> |
| Abzüglich Rückzahlung Darlehen <b>***PS***</b> | -205.000,00       |
| <b>Zahlung an ***Bf1***</b>                    | <b>33.970,53</b>  |

Gemäß der Weisung des Beschwerdeführers an den Treuhänder wurden 205.000 Euro an **\*\*\*PS\*\*\*** überwiesen. **\*\*\*PS\*\*\*** hatte eine Darlehensforderung in dieser Höhe an den Beschwerdeführer persönlich und nicht gegenüber der **\*\*\*Y\*\*\*** GmbH.

In den Bilanzen dieser GmbH ist keine Verbindlichkeit gegenüber **\*\*\*PS\*\*\*** ersichtlich.

Aus dem Abtretungsvertrag vom 18.3.2016 ist ersichtlich, dass auf der Liegenschaft der Gesellschaft **\*\*\*GBNr\*\*\*** ein Pfandrecht für **\*\*\*PS\*\*\*** einverleibt war. Die diesem Pfandrecht zugrundeliegende Schuld stellte lediglich eine Realschuld der Gesellschaft dar und wurde von den Käufern der Gesellschaft nicht übernommen.

Die Überweisung des Treuhänders an **\*\*\*PS\*\*\*** stellt eine Mittelverwendung des Beschwerdeführers („an Zahlung statt“) bzw. eine Verkürzung des Zahlungsweges dar. Der Veräußerungserlös und damit Grundlage für die Berechnung der Einkommensteuer beträgt 136.765,37 Euro.

Im Schriftsatz des Beschwerdeführers vom 30.7.2025 wird vorgebracht, dass vom vertraglichen Kaufpreis iHv. 136.765 Euro das Verrechnungskonto abzuziehen sei.

Dies steht jedoch in Widerspruch zum E-Mail des Beschwerdeführers vom 9.3.2016 an \*\*\*Z5\*\*\*, worin der Beschwerdeführer schreibt: „Als Abtretungspreis zusätzlich zur Übernahme der Finanzierung wird ein Betrag von € 188.000 vereinbart, sowie der Ausgleich des Verrechnungskontos Nr. 3800 (Verbindlichkeit der GmbH gegenüber mir!) über 62.080, gesamt sohin € 250.000. Dieser Betrag ist bei Abtretung fällig.“

Auch wenn sich die Höhe des Abtretungspreises und des Verrechnungskontos bis zum Abschluss des Vertrages noch verändert haben, wird daraus deutlich, dass für die Ermittlung des Veräußerungserlöses das Verrechnungskonto nicht vom Kaufpreis abzuziehen ist.

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus den genannten Unterlagen und den Aussagen der Zeugen \*\*\*Z1\*\*\* und Mag. \*\*\*Z5\*\*\*.

Die Kenntnis dieser Einnahme hätte einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid 2016 herbeigeführt.

#### **3.1.4.5.2. Zur Kenntnis der abgabenfestsetzenden Stelle von den rechtserheblichen Sachverhaltselementen iZm dem Anteilsverkauf in den wiederaufzunehmenden Einkommensteuerverfahren 2016:**

Dem Betriebsveranlagungsteam 22 wurden weder der Abtretungsvertrag vom 18.3.2016, noch sonstige Unterlagen zur Anteilsveräußerung mit der Abgabenerklärung oder Beilagen zum Einkommensteuerverfahren 2016 bis zur Erlassung des Erstbescheides übermittelt. Ein entsprechender Ertrag wurde nicht erklärt.

Im Veranlagungsakt des Jahres 2016 und im von Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* angelegten Archiv BP2000 sind keine Unterlagen zu diesem Tatsachenkomplex enthalten.

Es gibt keine Hinweise, dass im Einkommensteuerverfahren 2016 die mit der Veranlagung befassten Personen des Veranlagungsteams 22 Kenntnis von der Anteilsveräußerung gehabt hätten.

Neuhervorkommen:

Im Zuge der abgabenrechtlichen Außenprüfung hat Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* die Firmenbucheinträge betreffend den Beschwerdeführer überprüft und im Zuge dessen die Anteilsabtretung entdeckt. Unterlagen dazu hat Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* in BP2000 archiviert. Der Schriftverkehr und der Abtretungsvertrag sind durch Sichtung der im Rahmen der Hausdurchsuchung im April 2016 sichergestellten Unterlagen für Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* hervorgekommen. Dies ergibt sich aus der glaubwürdigen Stellungnahme des Prüfers

\*\*\*Prüfer1\*\*\* vom 4.6.2025.

Wie das Bundesfinanzgericht feststellte, sind der Abtretungsvertrag, der Darlehensvertrag mit \*\*\*PS\*\*\* und ein Auszug aus dem Treuhandkonto auch in dem von Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* betreffend die \*\*\*Z\*\*\* GmbH angelegten Archiv BP2000 enthalten.

Eine Übermittlung dieser Unterlagen an Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* oder ihr Veranlagungsteam ist allerdings nirgends ersichtlich. Für die Feststellung, dass diese Unterlagen nicht dem Betriebsveranlagungsteam 22 zur Kenntnis gebracht wurden, sprechen weiters die Zeugenaussagen von \*\*\*Z4\*\*\* und \*\*\*Z2\*\*\* und die Überprüfung des von \*\*\*Z4\*\*\* angelegten Archives in BP2000.

In seiner Zeugeneinvernahme sagte \*\*\*Z1\*\*\* aus, dass eine Besprechung am 18.5.2018 mit dem Beschwerdeführer, Prüfer \*\*\*Z3\*\*\*, Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und Herrn \*\*\*4\*\*\* die Bankkontobewegungen betreffend den Beschwerdeführer besprochen worden seien. RA \*\*\*Z1\*\*\* hatte bei dieser Besprechung zu den von ihm geführten Treuhandkonten Auskunft zu geben. Das Innenverhältnis zwischen der GmbH und \*\*\*Bf1\*\*\* und Bewegungen am Verrechnungskonto der GmbH sind dem Zeugen \*\*\*Z1\*\*\* lt. seiner Aussage nicht bekannt gewesen.

Eine inhaltliche Behandlung der Anteilsabtretung in Bezug auf das Einkommensteuerverfahren 2016 kann daraus nicht abgeleitet werden.

Weder \*\*\*Z4\*\*\* noch \*\*\*Z2\*\*\* oder \*\*\*Z3\*\*\* konnten sich bei der Zeugeneinvernahme an dieses Thema erinnern. Sachverhalte außerhalb des Prüfungszeitraumes wurden von Prüferin \*\*\*Z4\*\*\* und Prüfer \*\*\*Z3\*\*\* nicht geprüft. Die beiden Prüfer befassten sich nur mit Sachverhalten bis zum Jahr 2014 und dabei hauptsächlich mit den Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers und Leistungsverrechnungen mit der \*\*\*Z\*\*\* GmbH.

Ermessen: Die Steuer bezüglich der Anteilsveräußerung beläuft sich auf 36.235 Euro und ist damit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes weder absolut noch relativ geringfügig. Diese Feststellung rechtfertigt daher eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2016.

### **3.1.3. Zu weiteren Einwendungen gegen die Verfügung der Wiederaufnahme**

#### **3.1.3.1. Wiederholungsprüfung**

In Punkt 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.

### **3.1.3.2. Mangelhafte Begründung**

Unter Punkt 6.1. und 6.4. der Beschwerdeschrift wird gerügt, dass weder in den Feststellungen noch in der darüber aufgenommenen Niederschrift, noch im Prüfungsbericht eine nachvollziehbare Begründung enthalten sei. Der Bescheid sei so mangelhaft begründet, dass er gar nicht überprüft werden könne. In der Begründung seien keine Wiederaufnahmegründe angeführt, noch sei ersichtlich wann welche Tatsachen neu hervorgekommen seien.

Zu dieser Einwendung stellt das Bundesfinanzgericht fest:

Die Behörde hat die Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren 2015 bis 2019 auf mehrere Gründe gestützt, die eindeutig aus dem Prüfungsbericht (samt Anlagen) erkennbar sind.

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 Beschlüssen vom 9.1.2025 und vom 2.6.2025 forderte das Bundesfinanzgericht deshalb die belangte Behörde auf, Ergänzungen zur Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln vorzunehmen.

In den ergänzenden Stellungnahmen des Prüfers \*\*\*Prüfer1\*\*\* vom 29 Jänner 2025 und vom 6. Juni 2025 führte dieser zur Frage, wie und wann die Vermietungserträge \*\*\*K\*\*\* 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 Beschwerdeführer in der Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen vom 07.02.2022 zur Kenntnis gebracht (siehe BEILAGE - handschriftliche Notiz zur Vorbesprechung zu Mieteinnahmen \*\*\*K\*\*\*) und schon im Zuge der ersten Besprechung (Parteiengehör) am 18.04.2023 vor Ort beim Beschwerdeführer von ihm akzeptiert, damals in Anwesenheit des TL \*\*\*AS\*\*\*. Der Beschwerdeführer 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 „\*\*\*5\*\*\*“ 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 \*\*\*Prüfer1\*\*\* aus:

*„Im Rahmen der gleichzeitigen (verbundenen) Außenprüfung bei \*\*\*Z\*\*\* GmbH, StNr xxx (Anmerkung Richter: Prüfer war auch hier \*\*\*Prüfer1\*\*\*), 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 Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführer und der \*\*\*Z\*\*\* GmbH darauf hingewiesen....“*

In der ergänzenden Stellungnahme des Prüfers \*\*\*Prüfer1\*\*\* vom 4. Juni 2025 führte dieser zur Frage, wie und wann die Privatnutzung des PKW anlässlich der Außenprüfung neu hervorgekommen sei, aus:

Eine Erhebung des Sachverhalts in den Jahren 2015-2019, bezüglich der tatsächlichen Verwendung des Pkw habe erst in der Außenprüfung stattgefunden. Ein Fahrtenbuch oder vergleichbare Aufzeichnungen seien nicht geführt worden. Vorgelegt wurde ein Aktenvermerk anlässlich der Besprechung mit dem Beschwerdeführer am 18.4.2023, bei der \*\*\*Bf1\*\*\* eine private Verwendung im Ausmaß von 1500 Kilometer jährlich (ca. 13% der jährlichen Gesamtkilometer) ausdrücklich zugestanden haben soll. Beispielsweise hole er seinen Sohn vom Fußballtraining im Tivoli ab.

In der ergänzenden Stellungnahme des Prüfers \*\*\*Prüfer1\*\*\* vom 4. Juni 2025 führte dieser zur Frage, wie und wann die Umstände (Einnahmen und Aufwendungen) iZm dem angenommenen Grundstückshandel anlässlich der Außenprüfung neu hervorgekommen seien, aus:

Die Liegenschaftsverkäufe im Zeitraum 2015-2018 seien vom Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* aus der Urkundensammlung des Grundbuchs entnommen worden. Die Zinsaufwendungen seien im Zuge der Prüfung vom Beschwerdeführer mitgeteilt worden. Die Aufwendungen betreffend das Jahr 2019 seien im Schätzungswege zum Vorteil des Beschwerdeführers festgesetzt worden.

In der ergänzenden Stellungnahme des Prüfers \*\*\*Prüfer1\*\*\* vom 4. Juni 2025 führte dieser zur Frage, wie und wann die Umstände betreffend die Veräußerung der Anteile an der \*\*\*Y\*\*\* GmbH anlässlich der Außenprüfung neu hervorgekommen seien, aus:

Anlässlich der Prüfung wurden sämtliche Eintragungen zu \*\*\*Bf1\*\*\* im Firmenbuch abgerufen. Daraus hat sich ergeben, dass die GmbH-Anteile verkauft wurden. Im Zuge der Außenprüfung sind der Notariatsakt (Anmerkung: samt Vertrag über den Anteilsverkauf) sowie die Zahlungsflüsse (Bankbewegungen) vorgelegt worden.

Ein E-Mail von \*\*\*Bf1\*\*\* vom 9.3.2016 an den Steuerberater \*\*\*Z5\*\*\* betreffend den Anteilsverkauf ist bei der Hausdurchsuchung im April 2016 sichergestellt und von Prüfer \*\*\*Prüfer1\*\*\* im Rahmen der Außenprüfung entdeckt worden. Darin schreibt \*\*\*Bf1\*\*\*: „Als Abtretungspreis zusätzlich zur Übernahme der Finanzierung wird ein Betrag von 188.000,- vereinbart, sowie der Ausgleich des Verrechnungskontos Nr. 3800 (Verbindlichkeit der GmbH gegenüber mir!) über 62.080, 98, gesamt sohin € 250.000,-. Dieser Betrag ist bei Abtretung fällig.“

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

### **3.1.3.3. . Angabe Tatbestand**

Mit dem Vorbringen (Beschwerdepunkt 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 Einkommensteuern wird auf die Textziffern 1 bis 5 verwiesen.

In den Darlegungen der Textziffern 1 bis 5 (Anhängen zum Betriebsprüfungsbericht) 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 5.2. 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 (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; VwGH 18.06.2024, Ra 2023/13/0074; VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

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 1 bis 5 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).

### **3.1.3.4. 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). 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.).

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 berechnete 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 in der Regel nur 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).

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).

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). 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).

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 1 bis 5 erkennen lässt, dass die steuerlichen Auswirkungen weder absolut, noch relativ geringfügig sind:

Die Auswirkung der Feststellung Tz. 1, Pkw-Privatnutzung, auf die Steuerbemessungsgrundlage beträgt in allen Jahren zusammengerechnet 13.184 Euro. Dies rechtfertigt eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2015-2019.

Ein Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt in Relation zu den Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe führt nur in Verbindung mit weiteren Umständen, die eine Gesamtaufrollung als ungerechtfertigt und unbillig erscheinen lassen, dazu eine Wiederaufnahme als unrichtige Ermessensübung anzusehen. Solche Umstände liegen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht vor.

Bei der Ermessensübung ist dem Gesamtverhalten des abgabepflichtigen Beschwerdeführers besonderes Gewicht beizumessen. Zu berücksichtigen ist in diesem Fall, dass der Beschwerdeführer von 2016-2019 nur geringe oder negative Einkünfte erklärte und für 2015 gar keine Steuererklärungen abgab.

Die nicht erklärten Vermietungserträge 2015-2018 belaufen sich auf insgesamt 46.440 Euro und sind damit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes weder absolut noch relativ geringfügig.

Die steuerliche Bemessungsgrundlage bezüglich des gewerblichen Grundstückshandels in den Jahren 2015-2019 beläuft sich auf 144.368 Euro.

Die steuerliche Bemessungsgrundlage bezüglich der Einlage der Werknutzungsrechte an den Fotos beläuft sich auf 704.250 Euro im Jahr 2016.

Die Einkommensteuer bezüglich der Veräußerung der Anteile an der \*\*\*Y\*\*\* GmbH beläuft sich auf 36.235,48 Euro.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO liegt im Ermessen der Behörde und die Behörde hat die Ermessensübung zu begründen (vgl. VwGH 24.2.2000, 96/15/0129, mwN). Das gilt auch für das BFG, dem volle Kognition auch bei der Ermessensübung eingeräumt ist (vgl. VwGH 26.4.2022, Ra 2021/15/0050; VwGH 20.12.2024, Ra 2023/13/0033).

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 \*\*\*Z4\*\*\* wurde die Sacheinlage zum 31.12.2016 nicht behandelt.

Der Sachverhalt der Sacheinlage zum 31.12.2016 wurde auch nicht vom Beschwerdeführer im 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 oder die Einkünfte aus der Veräußerung der \*\*\*Y\*\*\* GmbH nicht steuerbar wären, durch die abgabenerhebende Stelle 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 Einkommensteuer 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.

**Zum Antrag vom 8.7.2025 von \*\*\*Bf1\*\*\* auf Vertagung der mündlichen Senatsverhandlung:**

\*\*\*Bf1\*\*\* begründete den Antrag damit, dass ohne angemessene Einsichts- und Bearbeitungsfrist das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers erheblich und nachhaltig beeinträchtigt sei, außerdem sei die Entscheidung des VwGH bezüglich der Wiederaufnahmeverfahren betreffend die Umsatzsteuer 2016-2018 abzuwarten.

Diesem Antrag wurde aus folgenden Gründen nicht entsprochen:

Aufgrund eines von \*\*\*Bf1\*\*\* gestellten Fristsetzungsantrages an den VwGH wurde dem BFG eine (bereits verlängerte) Frist bis 22.08.2025 zur Entscheidung gesetzt.

Die Ankündigung der mündlichen Senatsverhandlung erfolgte bereits mit E-Mail vom 7.7.2025.

Telefonisch vereinbarten der Senatsvorsitzende und der Insolvenzverwalter \*\*\*IV\*\*\* am 9.7.2025 den Verhandlungstermin für 31.7.2025, die formelle Ladung wurde am 14.7.2025 zugestellt. Diese Einsichtsfrist erscheint angemessen.

Eine durch ein anderes Gericht zu klärende Vorfrage liegt für die hier gegenständlichen Verfahren bezüglich der Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2015-2019 nicht vor.

### **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.

Die Entscheidung folgt der zitierten und einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Innsbruck, am 18. August 2025