

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R 1 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hason & Partner Steuerberatung KG, Wipplingerstraße 1 Tür 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 19.02.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. Jänner 2020 betreffend

a. Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 gemäß § 299 BAO sowie
b. Einkommensteuer 2013 und 2014,
zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am **27.03 2015** reichte die Beschwerdeführerin (Bf.) die **Einkommensteuererklärung 2013** auf elektronischem Wege ein. Das Finanzamt erließ am **28.05 2015** den **Einkommensteuerbescheid 2013**.

Am **26.02 2016** reichte die Bf. die **Einkommensteuererklärung 2014** auf elektronischem Wege ein. Das Finanzamt erließ am **02.05 2016** den **Einkommensteuerbescheid 2014**.

In den Jahren 2013 und 2014 verkaufte die Bf. Liegenschaften an die GmbH 1 (in Folge: GmbH 1).

Bei der Bf. fand eine **abgabenbehördliche Prüfung und Nachschau** statt (siehe **Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BHO vom 31.01.2019**). Gegenstand der Prüfung war Umsatzsteuer, Einkommensteuer und

Immobilien'ertragsteuer, jeweils für 2012 bis 2015. Im **Bp-Bericht** war unter „**Tz. 7 Immo-Est**“ Folgendes festgehalten:

„Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 02.05.2016, in welchem die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in richtiger Höhe enthalten sind, aber eine anrechenbare Immobilien'ertragsteuer über € 185,50 versehentlich bisher nicht berücksichtigt wurde. Diese resultiert aus dem Verkauf der Immobilie Liegenschaft 4 (woran die Bf. mit 1% beteiligt war) und wurde unter der Abgabekontonummer xxx im Betrag von € 18.550,00 (=100%) abgeführt.

ImmoEst 2014
KZ 576 ImmoEst priv Grstverk 185,50“

Den Feststellungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt auch in anderen Punkten im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenem Verfahren u. a. **berichtigte Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 vom 04.02.2019.**

Prüfung der GmbH 1 durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (FAG)

Im Zuge einer Prüfung des FAG bei der GmbH 1 wurde festgestellt, dass die Bf. an ihre „nahestehende“ GmbH 1 Grundstücke zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Kaufpreis veräußert hat.

Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 sowie Einkommensteuer 2013 und 2014 vom 29.01.2020

Das Finanzamt erließ für die Bf. **Bescheide betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2013 und 2014 sowie neue Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 vom 29.01.2020.**

In der Begründung heißt es wie folgt:

„Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.“

In den **Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 vom 29.01.2020** erfasste das Finanzamt die „Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%): 2013 Betrag 1 (in Folge: Betrag 1), 2014 Betrag 2 (in Folge: Betrag 2).“

Die Begründung in beiden Einkommensteuerbescheiden waren im Wesentlichen gleichlautend:

„Die Übertragung der Liegenschaft vom Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft wird aus ertragsteuerlicher Sicht als Tausch gem. § 6 Z 14 EStG 1988 gesehen und somit werden im Zeitpunkt der Einlage in die GmbH 1 die stillen Reserven mit dem gemeinen Wert aufgedeckt. In Anlehnung an die Ermittlungen des FA für Gebühren und Verkehrssteuern und dem diesbezüglich ergangenen Prüfbericht, werden sämtliche Grundstücke pauschal mit 1.100 €/m² Nutzwert (Ausnahme: Liegenschaft 1 Ansatz von 5070) für den Veräußerungspreis als Berechnungsgrundlage herangezogen. Die zum Ansatz gelangten Nutzwerte wurden mit der steuerlichen Vertretung akkordiert. Da es sich mit Ausnahme der beiden Grundstücke Liegenschaft 2, Liegenschaft 3 um Altvermögen handelt, wurden die diesbezüglichen Anschaffungskosten gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt.“

Es folgten noch der Höhe nach unstrittige Berechnungen.

Beschwerde

Die Bf. brachte gegen die Aufhebungs- und Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 **Beschwerde** ein und beantragte die Aufhebung aller Bescheide.

Nach Beantwortung von Fragenvorhalten seien vorerst die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 erklärungsgemäß erlassen worden.

Nach Beurteilung des Sachverhaltes seien nach der Betriebsprüfung bei der Bf. die Bemessungsgrundlagen der Immobilienertragsteuer für 2013 und 2014 unverändert/unbeanstandet geblieben.

Es liege bei der Aufhebung gemäß § 299 BAO eine **unbillige und unzulässige Ermessensüberschreitung** vor, weil bereits im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer und der Außenprüfung der Sachverhalt überprüft und unbeanstandet übernommen worden sei. § 299 BAO dürfe nicht dafür herangezogen werden, eine möglicherweise unrichtige Sachverhaltsbeurteilung, der aber entsprechend fundierte Sachverhaltsuntersuchungen vorgegeben sind, zu korrigieren.

Die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer sei anhand der abgeschlossenen Kaufverträge zwischen der Bf. und der GmbH 1 ermittelt worden. Die aus den Kaufverträgen ersichtlichen Preise hätten sowohl im Veranlagungs- als auch im Betriebsprüfungsverfahren in Zweifel gezogen werden können, was aber nicht geschehen sei. Erst nach der Prüfung durch das FAG seien die Kaufpreise beanstandet bzw. nach oben korrigiert worden.

Die Bf. beantragte die Aufhebung der Aufhebungs- und Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014. Sie beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Abweisende Beschwerdevereentscheidungen (BVE)

In der **abweisenden BVE betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO sowie Einkommensteuer 2013 und 2014** hielt das Finanzamt unter Anführung von Judikatur fest, dass unbestrittenermaßen eine Rechtsunrichtigkeit der aufgehobenen Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 vorliege und die Gründe der Rechtswidrigkeit für die Aufhebung nicht von Belang seien.

Ein Verschulden könne im Rahmen der Ermessensübung keine Beachtung finden. Die Rechtmäßigkeit der Ermessensübung sei unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Es komme dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Es sei daher entssprechend der Judikatur dem Prinzip der Rechtmäßigkeit im Sinne einer Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben. Hier sei auch eine Geringfügigkeit in Bezug auf die Änderungen im jeweiligen Spruch zu verneinen. Die im Zuge einer anderen Außenprüfung offenkundig hervorgekommenen neuen Tatsachen - Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer - hätten eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 zwingend erforderlich gemacht. Es liege weder ein Ermessensmissbrauch noch eine Ermessensüberschreitung vor.

Vorlageantrag

Der Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein.

Verfahren vor dem BFG

In Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages betreffend die fehlende Begründung der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 führte die Bf. im **Schreiben vom 10.05.2023** aus, dass keine neue Tatsache vorliege, weil das Finanzamt - gerichtet auf die Überprüfung der Immobilienertragsteuer - die Kaufverträge bereits im Veranlagungsverfahren abverlangt hatte. Dem die Aufhebungsbescheide erlassenden Finanzamt seien infolge der Beantwortung eines Ergänzungsansuchens betreffend die Bemessungsgrundlagen für die Immobilienertragsteuer genügend Informationen vorgelegen, um sich gegebenenfalls selbst ein Bild über die Fremdüblichkeit der in den jeweiligen Kaufverträgen ausgewiesenen Kaufpreise zu bilden. Sowohl der Veranlagungsabteilung als auch der Betriebsprüfung seien die zwischen der Bf. als Verkäufern und der GmbH 1 als Käuferin abgeschlossenen Kaufverträge vorgelegen. Erst nach Abschluss der Betriebsprüfung bei der Bf. sei es zu einer Prüfung dieser Kaufverträge durch das FAG bei der Käuferin gekommen. Die Bf. machte Einwendungen hinsichtlich einzelner Vergleichsgrundstücke.

Die Prüfung durch das FAG stelle keine neuervorgekommene Tatsache dar und wäre eine neuerliche Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO zweifelsohne nicht zulässig.

Den Aufhebungsbescheiden fehle eine nachvollziehbare Begründung. Auch die Begründung in der BVE, wonach die Erhöhung der Bemessungsgrundlage die Aufhebung zwingend erforderlich gemacht hätte, sei unrichtig. Die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer könne keine neue Tatsache für die Ertragsteuer sein, da das Finanzamt bereits im Zuge der Veranlagung und der Betriebsprüfung der Bf. einen möglicherweise vorliegenden Tausch hätte aufgreifen können. Es könne nicht die Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer in einem dritten Verfahren diskutiert werden. Die Bf. hoffe, dass damit auch die Beschwerde gegen die Einkommensteuer hinreichend begründet sei.

Im **Schreiben vom 01.06.2023** zog die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Im **Erkenntnis des BFG vom 07.06.2023, RV/7100654/2021**, wurde dem Begehren der Bf. Folge gegeben. Die Aufhebungsbescheide 2013 und 2014 wurden ersatzlos aufgehoben. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 erklärte es gemäß § 261 Abs. 1 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandlos. Die Revision an den VwGH nach Art. 133 Abs. 4 B-VG erklärte es für unzulässig.

Es ging davon aus, dass die Verkäufe von Grundstücken der Bf. an die GmbH 1, deren Gesellschafterin die Bf. im Beschwerdezeitraum war, weder im Zuge der Veranlagung noch der Betriebsprüfung im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer untersucht worden seien. Die Erhöhung der Immobilienertragsteuer habe sich erst nach der Betriebsprüfung durch das FAG bei der GmbH 1 ergeben.

Das Finanzamt habe sein Ermessen im Rahmen des Gesetzes ausgeübt. Auch wenn die Bemessungsgrundlage betreffend die Immobilienertragsteuer nicht im Veranlagungsverfahren der Bf. bzw. im Zuge der Betriebsprüfung geändert worden sei, liege keine Ermessensüberschreitung und kein Ermessensmissbrauch vor. Ein allfälliges Verschulden sei nicht von Belang.

Das BFG sah die Berechtigung zu einer Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht als gegeben an, im Wesentlichen mit der Begründung, das FAÖ habe nicht entsprechend nachvollziehbar dargelegt, aufgrund welcher konkreten Umstände bzw. Tatsachenfeststellungen es zu dem Ergebnis gelangt sei, dass es sich beim gegenständlichen Übertragungsvorgang um einen Tausch handeln soll.

Auch war aus Sicht des BFG die im Zuge einer bei der GmbH durchgeführten - die Grunderwerbsteuer betreffenden - Außenprüfung getroffene Feststellung, dass die in den Kaufverträgen vereinbarten Kaufpreise nicht den gemeinen Wert der Liegenschaften wiedergeben, nicht als geeignet anzusehen, die gegenständliche Aufhebung der Einkommensteuerbescheide schlüssig und in nachprüfbarer Weise zu begründen noch vermag diese Feststellung eine solche Begründung zu ersetzen.

Der von der Amtspartei ausschließlich gegen die ersatzlose Aufhebung der Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO eingebrachten ao. Revision gab der VwGH im **Erkenntnis vom 26.03.2025, Ra 2023/13/0131**, Folge und hob das Erkenntnis des BFG hinsichtlich des Spruchpunktes I. wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf. Es führt aus wie folgt:

„Im vorliegenden Fall geht das Bundesfinanzgericht selbst davon aus, dass sich aus den Begründungen der (neuen) Einkommensteuerbescheide - auf die in den Aufhebungsbescheiden gemäß § 299 BAO verwiesen wird - ergebe, das Finanzamt habe die verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsübertragungen als Tauschvorgänge gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 beurteilt. Die Unrichtigkeit der aufgehobenen Einkommensteuerbescheide liege somit offensichtlich darin, dass bei der Veräußerung nicht jeweils der gemeine Wert der Liegenschaften angesetzt worden sei.

War aber - wie im Ergebnis auch vom Bundesfinanzgericht angenommen - der Grund für die vom Finanzamt angenommene Unrichtigkeit der aufgehobenen Einkommensteuerbescheide objektiv erkennbar, hätte das Bundesfinanzgericht die gemäß § 299 BAO erlassenen Bescheide nicht aus diesem Grund aufheben dürfen (vgl. dazu VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190; 26.4.2012, 2009/15/0119).

Das Bundesfinanzgericht hätte vielmehr allenfalls identifizierte fehlende Begründungsteile ergänzen und dabei insbesondere prüfen müssen, ob die angenommene Unrichtigkeit - somit, ob die vereinbarten Kaufpreise angesichts der Gesellschafterstellung der Mitbeteiligten fremdunüblich niedrig waren (vgl. zur Anwendbarkeit des § 6 Z 14 EStG 1988 bei verdeckten Einlagen VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010; vgl. auch Mayr/Fritz-Schmied in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24 § 6 Tz 61) - tatsächlich vorliegt.

Weshalb sich das Finanzamt bei der Beurteilung, die vereinbarten Kaufpreise hätten nicht den gemeinen Werten der übertragenen Liegenschaften entsprochen, nicht auf die Ergebnisse einer die Grunderwerbsteuer betreffenden Außenprüfung bei der erwerbenden GmbH 1 (Anm.: = GmbH 1) hätte stützen dürfen, was das Bundesfinanzgericht offenbar annimmt, ist im Übrigen nicht nachvollziehbar.

Das angefochtene Erkenntnis war daher im angefochtenen Umfang (Spruchpunkt I.1.) gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben (zur Beseitigung des nicht angefochtenen Spruchpunktes I.2. aus dem Rechtsbestand siehe VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0162, mwN).“

Fortgesetzes Verfahren

Im weiteren Verfahren wurden die Berechnungsgrundlagen für die in den neuen Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 der Immobilienertragsteuer unterzogenen Grundstücksverkäufe dem BFG vorgelegt.

Anlässlich des **Telefonates der RichterIn mit dem steuerlichen Vertreter vom 10.10.2025** gab der steuerliche Vertreter an, den Tausch und die angesetzten Beträge der Höhe nach nicht zu bestreiten. Seiner Ansicht nach sei die Aufhebung gemäß § 299 BAO unrechtmäßig erfolgt. Er ziehe aber keine Beschwerde zurück.

Es erging noch ein Vorhalt an das Finanzamt insbesondere betreffend die Frage, welche Überprüfungsmaßnahmen bezüglich der Liegenschaftsverkäufe im Veranlagungs- bzw. Betriebsprüfungsverfahren gesetzt wurden. Das Finanzamt beantwortete die Fragen und legte ergänzende rechtliche Ausführungen vor (Beschluss des BFG vom 17.10.2025, Antwortschreiben des Finanzamtes vom 28.10.2025).

Der Schriftwechsel mit dem Finanzamt wurde der Bf. übermittelt (Beschluss des BFG vom 30.10.2025). Eine Gegenäußerung erfolgte nicht.

Das Finanzamt teilte mit, dass die gegenständlichen Grundstücksverkäufe erst im Rahmen der Betriebsprüfung bei der GmbH 1 zu Überprüfungshandlungen geführt haben und in weiterer Folge dann eine Prüfung durch das FAG initiiert worden sei (siehe Mailverkehr aus Jänner 2020 (Abschluss BP Bf. am 31.1.2019)). Es führte noch rechtliche Grundlagen und seine Ansicht zur (Un)billigkeit der Ermessensübung bekannt.

Der der Bf. übermittelte Schriftwechsel mit dem Finanzamt blieb unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hat in den Jahren 2013 und 2014 an die GmbH 1, an der sie beteiligt war, Grundstücke veräußert. Es ist nicht auszuschließen, dass Kaufverträge der 2013 und 2014 erfassten Grundstücke vor Erlassung der Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO dem Finanzamt vorgelegt wurden. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden solche nicht angefordert, sondern lagen der Betriebsprüfung die elektronischen Daten vor.

Die Grundstücksveräußerungen der beiden Jahre bzw. die Bemessungsgrundlagen der Immobilienertragsteuer waren weder im Zuge der Erstveranlagung noch - weil nicht Prüfungsschwerpunkt - im Rahmen der bei der Bf. durchgeführten Betriebsprüfung Gegenstand von Überprüfungshandlungen. Eine inhaltliche Überprüfung der Kaufverträge lag daher weder den Einkommensteuerbescheiden 2013 vom 28.05.2015 bzw. 04.02.2019 sowie den Einkommensteuerbescheiden 2014 vom 02.05.2016 bzw. 04.02.2019 zugrunde.

Im Zuge der Prüfung durch das FAG bei der GmbH 1 wurde festgestellt, dass die Bf. die Grundstücke aus den Verkäufen der Jahre 2013 und 2014 zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Preis an die ihr „nahe“ GmbH 1 verkaufte. Die Höhe der vom Finanzamt ermittelten

Bemessungsgrundlagen und der Tausch iSd § 6 Z 14 EStG 1988 stehen dem Grunde und der Höhe nach zwischen den Parteien außer Streit. Das BFG sieht keinen Anhaltspunkt, davon abzugehen.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 vom 04.02.2019 erweisen sich aufgrund der erst danach festgestellten unrichtigen Bemessungsgrundlagen für die Immobilienertragsteuer und des zu erfassenden Tausches als inhaltlich rechtswidrig.

Die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 vom 04.02.2019 und Neuveranlagung mit den nunmehr relevanten Bemessungsgrundlagen erfolgte mit Datum 29.01.2020 innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) der zuvor erlassenen Einkommensteuerbescheide. Die steuerlichen Auswirkungen sind auch keinesfalls als gering anzusehen, solches behauptet selbst die Bf. nicht.

Die Bf. macht geltend, dass die Aufhebung gemäß § 299 BAO unrechtmäßig war. Sie wendet insbesondere die Unbilligkeit in der Ermessensübung bzw. unzulässige Ermessensüberschreitung ein, weil das Finanzamt bereits aufgrund der vorliegenden Kaufverträge die Richtigkeit der Kaufpreise hätte in Zweifel ziehen können.

Treu und Glauben wurde nicht ins Treffen geführt. Die Bf. behauptet auch keine Wiederholungsprüfung.

Die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 war weder unzulässig noch war in der Ermessensübung eine Unbilligkeit zu erblicken. Die Verletzung von Treu und Glauben wurde nicht behauptet und lag auch nicht vor. Ebenso wenig lag eine verbotene Wiederholungsprüfung vor.

Das Finanzamt beurteilte die Zweckmäßigkeit im Rahmen des Gesetzes bzw. der in der Judikatur herausgearbeiteten Beurteilungskriterien. Eine Unbilligkeit konnte im gegenständlichen Fall nicht festgestellt werden.

Die Rechtsfolge der Erfassung der Grundstücksveräußerung im Rahmen des § 6 Z. 14 iVm § 30 EStG entspricht den gesetzlichen Vorschriften. An der Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer 2013 und 2014 laut angefochtenen Einkommensteuerbescheiden hat keine Änderung zu erfolgen.

2. Beweiswürdigung

Die maßgeblichen Daten der Bescheide und die Inhalte der Begehren der Parteien sind dem Veranlagungsakt entnommen.

Dass die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer weder im Zuge der ursprünglichen Veranlagung noch im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. erfolgte, ergibt sich aus dem seitens der Bf. unwidersprochen gebliebenen Vorbringen des Finanzamtes bzw. der Antwort zu Frage 1 in der Stellungnahme vom 28.10.2025, wonach dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen sei, dass die Prüfungsschwerpunkte die Fremdleistungen iZm Betrugsunternehmen des geprüften Unternehmens gewesen seien. Eine betragsmäßig bisher nicht berücksichtigte Immo-ESt iHv € 185,50 (siehe Tz 7 des Betriebsprüfungsberichtes) sei auf Antrag lediglich angerechnet worden.

Es ist nicht mit Bestimmtheit auszuschließen, dass dem Finanzamt vor der Betriebsprüfung bei der Bf. Kaufverträge beim Finanzamt vorlagen. Dass Kaufverträge nicht im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. angefordert wurden, fußt auf den seitens der Bf. unwidersprochenen Angaben des Finanzamtes in seiner Stellungnahme vom 28.10.2025, Pkt. 3,4 und 5.

Es ist unstrittig und Fakt, dass die Feststellungen der Grundstücksverkäufe zu einem Preis unter dem gemeinen Wert vom FAG aufgedeckt wurden und in weiterer Folge zu Überprüfungen bei der Bf. geführt haben, siehe Stellungnahme des Finanzamtes samt Ausführungen zur Un-/Billigkeit vom 28.10.2025 sowie dem dieser beigelegten E-Mail-Verkehr zwischen dem Finanzamt und der steuerlichen Vertretung im Zeitraum 17.01.2020 bis 21.01.2020.

Dass die erst nach den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 festgestellten Verkäufe unter dem gemeinen Wert zur inhaltlichen Unrichtigkeit der Bescheide führten und die diesbezüglichen Feststellungen einen tauglichen **Aufhebungsgrund** bildeten, ist eine von der Bf. nicht bestrittene Tatsache. Wie den Ausführungen im Erkenntnis vom 26.03.2025, Ra 2023/13/0131, zu entnehmen, durfte sich das Finanzamt bei der Beurteilung, die vereinbarten Kaufpreise hätten nicht den gemeinen Werten der übertragenen Liegenschaften entsprochen, auf die Ergebnisse einer die Grunderwerbsteuer betreffenden Außenprüfung bei der erwerbenden GmbH 1 stützen. Der vom Finanzamt zugrunde gelegte Tausch ist seitens der Bf. nicht angefochten. Nach Ansicht des BFG berechtigten die getroffenen Feststellungen das Finanzamt zur Aufhebung nach § 299 BAO.

Da die Bf. selbst bejaht, dass die vereinbarten Kaufpreise angesichts der Gesellschafterstellung der Mitbeteiligten fremdunüblich niedrig waren und die vom Finanzamt zugrunde gelegten Verkaufspreise als fremdübliche anzusehen sind und das BFG keine Anhaltspunkte für eine davon abweichende Ansicht hatte, hielt es auch diesbezüglich keine weiteren Ermittlungen für erforderlich. Es legt daher die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 erfassten Beträge seiner Entscheidung zugrunde.

Dass die Bf. gegen den Aufhebungsgrund und die (in Absprache mit der Bf. festgelegten) Bemessungsgrundlagen keinen Einwand erhob, geht nicht nur aus dem Aktenvermerk über das angeführte Telefonat, sondern aus den Vorbringen der Bf. und dem Umstand, dass die Bf. die

Stellungnahme des Finanzamtes samt Ausführungen zur Un-/Billigkeit vom 28.10.2025 unwidersprochen ließ, hervor. Es wurden auch im fortgesetzten Verfahren keine konkreten Einwendungen gegen den Aufhebungsgrund und die Höhe der Bemessungsgrundlage eingebracht, auf die einzugehen gewesen wäre. Angesichts des Umstandes, dass der für die Liegenschaftsverkäufe anzusetzende Wert zwischen den Parteien geklärt wurde, sieht beim vorliegenden Sachverhalt das BFG keinen Anhaltspunkt, von den erfassten Bemessungsgrundlagen abzugehen.

Was das **Ermessen** anlangt, sprechen - wie das Finanzamt darlegt - die Kriterien für die **Zweckmäßigkeit**. Ausgehend davon, dass die Bf. grundsätzlich die korrekten Kaufpreise ihren Einkommensteuererklärungen zu Grunde zu legen gehabt hätte, haben die Feststellungen iZm den Grundstückverkäufen zu beträchtlichen Steuernachforderungen geführt. Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und vor allem der Herstellung des steuerlich richtigen Ergebnisses war die Aufhebung und Neuveranlagung mit nicht unbeträchtlichen Nachforderungen nicht nur rechtmäßig, sondern auch geboten.

Bezüglich der **Billigkeit** ist festzuhalten, dass Treu und Glauben nicht eingewendet wurde. Die Bf. behauptet auch nicht dezidiert, dass das Finanzamt im Veranlagungs- bzw. Betriebsprüfungsverfahren die Kaufverträge einer inhaltlichen Überprüfung unterzogen hätte, sondern nur, dass das Finanzamt das mögliche Vorliegen eines Tausches schon vor Erlassung der angefochtenen Bescheide hätte prüfen können.

Die Bf. hat den Ausführungen betreffend die Un-/Billigkeit (Eingabe vom 28.10.2025) nicht widersprochen. Demnach stellte sie nicht in Abrede, dass gegen das Verbot einer Wiederholungsprüfung nicht verstoßen wurde, die Abgabenbehörde auch kein Verhalten gesetzt oder eine Auskunft erteilt hat, aus dem/der die Bf. zu einer bestimmten Verhaltensweise aufgefordert worden wäre und sich die Unrichtigkeit dieser Verhaltensweise oder Auskunft nachträglich herausstellte. Demnach konnte die Bf. aus der bei ihr mutmaßlich mangelhaft durchgeführten Betriebsprüfung keinen Anspruch nach Treu und Glauben begründen. Ein Vertrauen auf die Erlässe bestand somit nicht. Das Finanzamt hat demnach die Folgen der Feststellungen auf Basis des Legalitätsprinzips umgesetzt.

Die im fortgesetzten Verfahren insbesondere im Hinblick auf die ins Treffen geführte Unbilligkeit angestellten Ermittlungen mit Fokus auf die Vorgänge im Zuge des vor der Aufhebung gelegenen Veranlagungs- und Betriebsprüfungsverfahrens der Bf. (siehe Beschluss des BFG vom 17. Oktober 2025, Stellungnahme des FAÖ samt Ausführungen zur (Un)Billigkeit vom 28.10.2025) haben keine Unbilligkeit erkennen lassen. Es mag aus Sicht des Steuerpflichtigen zweifellos nicht befriedigend sein, dass erst in einem „dritten Verfahren“ solche Nachforderungen zu Tage treten. Der Bf. ist jedoch entgegenzuhalten, dass es ihr unbenommen geblieben wäre, bereits in der Erklärung die nun in den neuen Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 erfassten Ergebnisse aufzunehmen, hätte es

dann doch der Aufhebung nicht bedurft und wäre das steuerlich richtige Ergebnis bereits hergestellt gewesen.

Zumal vor Aufhebung keine inhaltliche Überprüfung der Kaufverträge erfolgte, durfte - da es nicht darauf ankommt, wann die maßgeblichen Feststellungen getroffen werden und ob allenfalls die Abgabenbehörde ein Verschulden an der bisherigen Nichterfassung anzulasten war - das Finanzamt die Grundstücksveräußerungen mit den entsprechenden Bemessungsgrundlagen im Wege der Aufhebung nach § 299 BAO und nachfolgender neuen Veranlagung erfassen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zur Entscheidung durch die Einzelrichterin

Da die Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen hat, und die Richterin beim vorliegenden Sachverhalt weder die Durchführung einer mündlichen Verhandlung noch die Entscheidung durch den Senat für erforderlich hält, erfolgt die Entscheidung im Einzelrichterverfahren.

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 299 Abs. 1 BAO

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a. *die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b. *die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.*

§ 299 Abs. 2 BAO

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

§ 299 Abs. 3 BAO

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 302 Abs. 1 BAO

Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Mit der Aufhebung des Erkenntnisses des BFG vom 07.06.2023. RV/7100654/2021, betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 sind die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 aus dem Rechtsbestand beseitigt worden (vgl. VwGH vom 03.09.2024, Ra 2023/13/0162).

Entsprechend § 299 Abs. 3 BAO ist nunmehr über alle im Spruch angeführten Bescheide abzusprechen.

§ 20 BAO

*Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (**Ermessensentscheidungen**), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach **Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände** zu treffen.*

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

§ 299 gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist (Ritz/Koran, BAO⁸, § 299 Rz. 9).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (zB VwGH 7.4.2020, Ra 2017/13/0009; BFG 30.9.2024, RV/2101659/2015). ...

Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 nicht ausschlaggebend (vgl zB Ritz, ÖStZ 2003, 145; BMF, AÖF 2003/65, Abschn 6; BFG 7.6.2023, RV/7100654/2021; aM Ehrke, SWK 2003, S 451, wonach § 299 die Unrichtigkeit in der Rechtsauslegung oder Rechtsanwendung voraussetzt).

Für § 299 ist nicht von Bedeutung, wann der Sachverhalt, der zur Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides führt, „hervorgekommen“ ist (VwGH 4.11.2021, Ra 2021/13/0100; 16.4.2024, Ro 2022/1370017).

§ 299 Abs 1 gilt auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (vgl zB UFS 25.3.2009, RV/0201/F/08; 29.6.2010, RV/0299-F/08; BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012); ...

Daher kommt eine Aufhebung auch als Folge geänderter Judikatur in Betracht (vgl zB Ritz, ÖStZ 2003, 145; Langheinrich/Ryda, FJ 2009, 389; Watzinger in Schuh/Macho/Kerstinger, Betriebsprüfung, § 299 BAO Abschn 3.4. und 4.1.; Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO, § 299 Rz 10).

Die Aufhebung setzt weder ein **Verschulden** der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus (Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO, § 299 Rz 20). Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw der Partei Bedeutung zukommen (BFG 3.11.2023, RV/3100035/2022).

Die Rechtswidrigkeit muss **nicht offensichtlich** (zB iSd § 293b) sein (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; Ritz, ÖStZ 2003, 145; Langheinrich/Ryda, FJ 2009, 389; Watzinger in Schuh/Macho/Kerstinger, Betriebsprüfung, § 299 BAO Abschn 3.4.).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht.

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher **grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes** voraus (Ritz/Koran, BAO⁸, § 299 Rz. 10 ff. und die dort zitierte Judikatur].

Für die Aufhebung ist **grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung** maßgebend (vgl BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; UFS 25.3.2009, RV/0201-F/08; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 299 Anm 16; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO3, § 299 Rz 10; BFG 24.6.2021, RV/7101068/2021; Drapela/Knechtel, Anträge, 272; Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO, § 299 Rz 25-30) [Ritz/Koran, BAO⁸, § 299 Rz. 14].

Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die **Rechtswidrigkeit bloß geringfügig** ist (bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat, etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen [Ritz/Koran, BAO⁸, § 299 Rz. 55, sowie die dort zitierte Judikatur und Literatur].

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der **Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung** anzuführen (vgl. VwGH 4.11.2021, Ra 2021/13/0100, mwN). Allerdings sind Begründungsmängel des Erstbescheides im Beschwerdeverfahren sanierbar. Im Beschwerdeverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. VwGH 26.6.2024, Ra 2024/15/0023, mwN; vgl. auch Ritz/Koran, BAO⁷, § 93 Tz 16) [VwGH vom 26.03.2025, Ra 2023/13/0131].

Die **maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens** ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Ausdrücklich sind sie in der betreffenden Bestimmung nur ausnahmsweise genannt (zB in § 9 Abs 2 GebG, § 76 Abs 7 MinBestG). IdR sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (zB das insgesamt richtige Besteuerungsergebnis als Zweck des § 303, VfGH 6.12.1990, B 783/89).

Die im § 20 erwähnten Ermessenskriterien der **Billigkeit und Zweckmäßigkeit** sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten (vgl zB Stoll, BAO, 207). Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung (vgl Werndl in Hofer-Zeni-FS, 275); siehe auch § 114 Rz 1-4.

Unter **Billigkeit** versteht die ständige Rechtsprechung die „**Angemessenheit in bezug auf berechnete Interessen der Partei**“, unter **Zweckmäßigkeit** das **öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben**“ (vgl zB VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; 17.5.2004, 2003/17/0132; 24.2.2011, 2009/15/0161; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Die „Billigkeit“ gebietet etwa die **Berücksichtigung von Treu und Glauben** (siehe § 114 Rz 6-13) sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei (vgl zB Stoll, BAO, 208). Zur „Zweckmäßigkeit“ iSd § 20 gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (zB Ritz, ÖStZ 1996, 70; BFG 10.9.2024, RS/7100224/2024); siehe Rz 9.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am **Zweck der Norm** zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; 29.9.2011, 2008/16/0087; 13.10.2022, Ra 2022/13/0090; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VwGH 31.3.1998, 93/13/0130).

Daher ist zB für Berichtigungen gem § 293 und § 293b, Aufhebungen gem **§ 299** sowie Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303) insbesondere der **Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit** zu beachten (vgl zB Ritz, ÖStZ 1987, 96; ablehnend Werndl in Hofer-Zeni-FS, 281 f; Wiedermann, Wiederaufnahme, 48) [[Ritz, BAO⁸, §20 Rz. 4 ff].

§ 6 Z. 14 EStG 1988

Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

- a. *Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.*
- b. *Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das*

Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.

§ 30 Abs. 1 EStG 1988

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Zusammenfassend darf festgehalten werden:

Im gegenständlichen Fall waren die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 vom 04.02.2019 inhaltlich rechtswidrig, weil in diesen die Grundstücke von der Bf. an die GmbH 1 zu einem unter dem gemeinen Wert berechneten Betrag verkauft wurden.

Dass die Feststellungen erst im Zusammenhang mit einer bei der GmbH 1 durchgeführten Betriebsprüfung ans Tageslicht kamen und im Zuge einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO mit nachfolgenden neuen Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 inhaltlich richtig gestellt wurden, und das Ermessen im Hinblick auf die Zweckmäßigkeit als auch die Billigkeit im Rahmen des Gesetzes ausgeübt wurde, war die Beschwerde der Bf. als unbegründet abzuweisen. Eine Unbilligkeit konnte nicht festgestellt werden.

Die Erfassung der Grundstücksverkäufe zu den nun relevanten Werten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Bf. erfolgten entsprechend § 6 Z. 14 iVm § 30 EStG. Gegen die Erfassung der Verkäufe der Grundstücke und der Höhe der Bemessungsgrundlage erhob die Bf. keine Einwendungen. Das BFG hat keine Anhaltspunkte, von der Erfassung der Grundstücksverkäufe und den Bemessungsgrundlagen abzugehen.

Nach all dem Gesagten konnte der Beschwerde betreffend die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 gemäß § 299 BAO sowie betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

3.3. 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 Feststellungen wurden im Rahmen der freien Beweiswürdigung und Abwägung aller nach dem Gesetz zu beurteilenden Kriterien getroffen. Die Entscheidung findet in der zu den einzelnen zu prüfenden Punkten festgehaltenen Judikatur des VwGH Deckung.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Dezember 2025