

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf1, Adr, und in der Beschwerdesache Bf2, Adr, jeweils vertreten durch Rechtsanwalt RA, Adr1, über die Beschwerden vom 28. Dezember 2020 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 des damals zuständigen Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamtes Österreich) vom 27. November 2020, betreffend die LuF, Steuernummer 93 123, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Am 13.04.2017 langte – laut einem darauf angebrachten Eingangsstempel des Finanzamtes – die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung) 2016 der LuF, StrNr 93 123, sowie die Beilage zur Feststellungserklärung 2016 für pauschalierte Einkünfte aus Land – und Forstwirtschaft beim damals zuständigen Finanzamt Salzburg-Land ein, die keine Angaben zu Einkünften aus der Veräußerung von Betriebsgrundstücken enthielten.

Die Feststellungserklärung 2016 samt Beilage führte zur erklärungskonformen Erlassung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 20.04.2017. Darin wurden Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft in Höhe von 10.237,49 Euro und je ein Anteil der Ehegatten Bf1 (kurz: Bf1) und Bf2 (kurz: Bf2) in Höhe von 5.118,75 bzw 5.118,74 Euro festgestellt. Die Zustellung dieses Bescheides erfolgte an Bf1. Die Entscheidung enthält auch einen Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO.

Am selben Tag reichten Bf1, StrNr 93 456, und Bf2, StrNr 93 789, beim damals für sie zuständigen Finanzamt Salzburg-Land jeweils ihre Einkommensteuererklärung 2016 ein und es kam zur erklärungskonformen Veranlagung zur Einkommensteuer 2016 mit Bescheid vom 19.04.2017 (Bf1) bzw vom 18.04.2017 (Bf2).

Aufgrund eines Liegenschafts Kaufvertrages vom 09.05.2016 wurde für Bf1 und Bf2 am 12.08.2016 unter der StrNr 93 456 und unter der StrNr 93 789 jeweils die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer eingereicht und hinsichtlich der *Art der Einkünfte: Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung (§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG)* und nicht *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 2 Abs. 3 Z 1 EStG* bekanntgegeben. Unter Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung gemäß § 30 Abs 2 Z 4 EStG 1988 wurde ein Steuerbetrag in Höhe von 0,00 Euro ermittelt. Eine *Einkünfteermittlung bei Mitunternehmerschaft/Miteigentümergeinschaft/Veräußerung allgemeiner Teile von Liegenschaften durch Wohnungseigentümer* und die Angabe *es erfolgt eine gesonderte Feststellung betrieblicher Einkünfte gemäß § 188 BAO (Mitunternehmerschaft)* wurde jeweils nicht angekreuzt.

Es folgte eine bei Bf1 und Bf2 über die Jahre 2015 bis 2017 hinsichtlich der Einkommensteuer durchgeführte Außenprüfung (ABNr 432/18 und ABA 765/18), die in beiden Fällen mit Bericht vom 02.08.2018 endete und zu einem gemäß § 295a BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2016 vom 01.08.2018 führte.

Im Bericht vom 02.08.2018 wurde jeweils ua festgestellt, dass der Bf1 und die Bf2 als Hälfteeigentümer das Grundstück 248 KG 36 im Ausmaß von insgesamt 4.214 m² an die K verkauft haben. Dieses Grundstück war bisher landwirtschaftlichen Zwecken gewidmet. Aufgrund einer unrichtigen Geltendmachung der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG 1988 (Tausch) haben Bf1 und Bf2 bislang keine Immobilienertragsteuer abgeführt. In der Folge haben Bf1 und Bf2 am 15.03.2018 dem Finanzamt bekannt gegeben, dass ein Teil der Liegenschaft im Ausmaß von 3.368 m² Grünfläche in Sonderfläche „S“ umgewidmet wurde.

Die gegen die abgeänderten Einkommensteuerbescheide 2016 von Bf1 und Bf2 eingebrachten Beschwerden hatten die stattgebenden Erkenntnisse des BFG vom 27.05.2020, RV/6100648/2018 und RV/6100649/2018, zur Folge. Kernaussage dieser Entscheidungen ist, dass die vom Verkauf betroffenen Grundstücke zum landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz von Bf1 und Bf2 gehörten und somit als landwirtschaftliche Fläche notwendiges Betriebsvermögen der LuF waren und die Zuordnung zum Privatvermögen von Bf1 und Bf2 unrichtig war. Dementsprechend ist das Ergebnis aus der Grundstücksveräußerung im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO als Teil des betrieblichen Gewinnes/Verlustes zu erfassen bzw auszuweisen.

Mit einem am 27.11.2020 an die LuF ergangenen Bescheid des damals zuständigen Finanzamtes Salzburg-Land erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens *gem. § 303 (1) BAO*

betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016. Die Begründung lautet wie folgt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. 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 sind auch nicht bloß geringfügig.

Dieser Bescheid wurde zu Händen Bf1 zugestellt. Die Entscheidung enthält einen Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO.

Im gleichzeitig ergangenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 wurde vom Finanzamt Salzburg-Land begründend Folgendes ausgeführt: *Auf die händische Bescheidbegründung wird verwiesen.*

Auch dieser Bescheid wurde zu Händen Bf1 zugestellt und enthält einen Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO.

Mit Anbringen vom 07.12.2020 machte die steuerliche Vertretung der LuF, die SteuerberatungsKG, via FinanzOnline auf das Fehlen der händischen Bescheidbegründung aufmerksam und beantragte die Zusendung der Bescheidbegründung für den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020.

In der *Bescheidbegründung* vom 15.12.2020 führte das damals zuständige Finanzamt Salzburg-Land als Begründung zur Wiederaufnahme des Feststellungsbescheides 2016 Folgendes aus: *Die kaufgegenständliche Liegenschaft (GST 248) wurde in eine Sonderfläche S umgewidmet. Offen war lt. Anfrage vom 18.5.2018 noch, wie groß die nicht umgewidmete Restfläche (lt.BE:846 m²) waren. Da die Umwidmung – bis auf die Restflächen – lt. Auskunftersuchen bereits abgeschlossen war, konnte am 18.5.2018 nicht mehr von einer zukünftigen landwirtschaftlichen Nutzung der verkaufsgegenständlichen Grundstücke ausgegangen werden. In der Beilage zur F-Erklärung für pauschalierte Einkünfte aus L + F 2016 (E6c) fehlen entsprechende Angaben zu den gegenständlichen Grundstücksveräußerungen. Da die Meldung via FON am 12.08.2016 als Privatverkauf mit Geltendmachung der Befreiung wegen Zusammenlegung- /Flurbereinigungsverfahren erfolgte, mussten auch in den ESt-Erklärungen der Verkäufer - im Hinblick auf die bei Privatverkäufen bestehende Abgeltungswirkung - keine Angaben gemacht werden.*

Insb. folgende Umstände sind bei den gegenständlichen Grundstücksverkäufen erst nach dem 20.4.2017 im Feststellungsverfahren neu hervorgekommen:

Weder in der F-Erklärung noch im o.a. Auskunftersuchen wies der Parteienvertreter auf die

bereits am 23.5.2016 erfolgte grundverkehrsbehördliche Genehmigung beim Verkauf der bislang landwirtschaftlich genutzten Grundstücke (vgl. Pkt. VII./Kaufvertr.v.28.4.2016) hin. Diese Genehmigung ist nur in der Urkundensammlung des Grundbuchs ersichtlich. Im Nachtrag zum Kaufvertrag wurde lediglich darauf hingewiesen, dass die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt wird und daher der Kaufvertrag in Rechtskraft erwächst.

*Die näheren Umstände der Umwidmung der bislang landwirtschaftlich genutzten Grundstücke wurden erst im Zuge der Betriebsprüfung bei den Ehegatten *** genauer erhoben, nachdem diese erst am 15.03.2018 (Tz 1/BP-Bericht vom 2.8.2018) dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht wurden.*

Bei einer Ermessensübung seien laut den weiteren Ausführungen des damals zuständigen Finanzamtes Salzburg-Land einerseits die Interessen der Partei (wie zB Billigkeit, Rechtssicherheit, Rechtsfrieden, Unverhältnismäßigkeit des Grundes und der Folge einer Wiederaufnahme) und andererseits öffentliche Interessen (wie zB Zweckmäßigkeit, Herstellung der Rechtsrichtigkeit, Besteuerungsgleichmäßigkeit) zu berücksichtigen. Die Ermessensübung habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Zweck des § 303 BAO sei es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 06.12.1990, B 783/89). Daher habe bei der Wiederaufnahme grundsätzlich das Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft). Dies gelte unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirke. Die steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen seien nicht geringfügig, sondern erheblich. Die Wiederaufnahme von Amts wegen hinsichtlich des Feststellungsbescheides 2016 sei aus diesem Grund geboten. Ermessensrelevante Umstände, die gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens sprächen, lägen nicht vor. Diese Ausführungen seien Bestandteil des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel könne nur gegen den Spruch des bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden.

Der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft betrage 1.016.440,26 Euro. Der darin enthaltene Gewinn aus Grundstücksveräußerung betrage 1.006.202,76 Euro.

Dieser Schriftsatz vom 15.12.2020 sieht als Zustellbevollmächtigten die SteuerberatungsKG vor.

Mit Schriftsatz vom 16.12.2020 erging eine *Bescheidbegründung* zum wiederaufgenommenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020:

Mit Kaufvertrag vom 9.5.2016 wurde von den ideellen Hälfteigentümern Bf1 und Bf2 das Grundstück 248 KG 36 mit einer Fläche im Ausmaß von 4.214 Quadratmeter an die K zum Preis von € 1.982.150,00 verkauft. Dieses bildet das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen der Miteigentümergeinschaft „LuF1“.

Am 15.5.2018 wurde vom Rechtsvertreter des Käufers dem Finanzamt bekannt gegeben, dass

mit Kundmachungsedikt vom 2.6.2017 ein Teil der Liegenschaft im Ausmaß von 3.368 Quadratmeter Grünfläche in „Sonderfläche S“ – Bauland/Sonderfläche - umgewidmet wurde und die Restfläche im Ausmaß von 846 Quadratmeter als Grünland verbleiben.

Bei dem vom Verkauf betroffenen Grundstück handelte es sich bis zum Verkauf um ein Betriebsgrundstück des Anlagevermögens des von den Ehegatten Bf1/1 und Bf2/2 als Mitunternehmer geführten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Gewinne und Verluste aus Grundstücksveräußerungen sind bei Mitunternehmerschaften im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO als Teil des betrieblichen Gewinnes zu erfassen. Diese Gewinne wurden bisher nicht erklärt.

Der Gewinn aus dem Liegenschaftsverkauf wird unter Berücksichtigung pauschaler Anschaffungskosten in Höhe von 86% für Grünland bzw 40% für umgewidmetes Bauland für das Jahr 2016 wie folgt ermittelt:

Kaufpreis		1.982.150,00	Pausch AK	Gewinn
Grünland	20,08%	398.015,72	342.293,52	55.722,20
Bauland	79,92%	1.584.134,28	633.653,71	950.480,57
Veräußerungsgewinn				1.006.202,77

Unter Berücksichtigung der bisher erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iHv € 10.237,49 erfolgt unter Hinzurechnung des Veräußerungsgewinnes von € 1.006.202,77 die Veranlagung der Einkünfte für das Jahr 2016 iHv € 1.016.440,26 im Zuge der Wiederaufnahme. Dieser Schriftsatz vom 16.12.2020 sieht als Zustellbevollmächtigten die SteuerberatungsKG vor.

Mit Schriftsatz vom 28.12.2020 brachten Bf1 und Bf2, jeweils vertreten durch Rechtsanwalt RA, Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 sowie in eventu gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 mit im Wesentlichen nachstehender Begründung ein:

betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens:

Es werde der Antrag gestellt den Wiederaufnahmebescheid wegen Nichtvorliegens von Wiederaufnahmegründen ersatzlos zu beheben sowie die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2016 unter ausdrücklichem Verweis auf die Bindungswirkung der in dieser Sache ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes (kurz: BFG) der in diesen Erkenntnissen eindeutig zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht des BFG entsprechend auszufertigen.

Das BFG habe in den Erkenntnissen vom 27.05.2020, RV/6100648/2018 und RV/6100649/2018, den Beschwerden gegen die seinerzeit seitens des Finanzamtes Salzburg-Land an den Bf1 und die Bf2 ergangenen Einkommensteuerbescheide 2016 stattgegeben und diese Erkenntnisse seien unbekämpft geblieben.

Die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens sei nur zulässig, wenn

nachträglich Tatsachen oder Beweismittel aufkämen, die im rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren bereits vorhanden gewesen seien, jedoch infolge nicht schuldhaft zu vertretender Unkenntnis seitens des Finanzamtes im rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nicht verwendet werden hätten können und deren Verwertung dazu geführt hätte, dass das die Sache erledigende Erkenntnis in wesentlichen Punkten anderslautend ausgefallen wäre als jenes, das im rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren tatsächlich ergangen sei. Nur dann habe die allfällige Rechtsrichtigkeit der Rechtsbeständigkeit aus sachlichen Erwägungen vorzugehen und nur dann sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens statthaft.

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens lägen im gegenständlichen Verfahren nicht vor und es würde im bekämpften Wiederaufnahmebescheid die zwingend erforderlichen Begründungen fehlen.

Der Wiederaufnahmebescheid müsse so ausgeführt sein, dass im Rechtsmittelverfahren überprüft werden könne, ob die als Wiederaufnahmegründe herangezogenen Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien und ob diese Tatsachen und/oder Beweismittel allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Welche Wiederaufnahmegründe vom Finanzamt herangezogen worden seien, müsse aus dem Begründungsteil des Wiederaufnahmebescheides zweifelsfrei festzustellen sein. Es sei zudem konkret aufzuzeigen, aufgrund welcher mutmaßlich neu hervorgekommenen Tatsachen bzw aufgrund welches neu hervorgekommenen Beweismittels zudem welcher konkrete und wodurch wesentlicher Unterschied in der die Sache erledigenden Entscheidung zustande gekommen wäre.

Das Finanzamt Salzburg-Land lasse all dies allerdings gänzlich vermissen, beschränke sich diesbezüglich lediglich auf die Zitierung des Gesetzestextes und führe eben gerade keine konkreten Tatsachen oder Beweismittel ins Treffen. Das Finanzamt Salzburg-Land führe auch überhaupt nicht und damit schon gar nicht konkret aus, wodurch konkret sich was genau am Verfahrensergebnis maßgeblich geändert hätte. Der Begründungsteil zeige keine Tatsachen und/oder Beweismittel im Sinne des § 303 BAO auf. Der Begründungsteil eines Wiederaufnahmebescheides enthalte „Tatsachen“ im Sinne des § 303 BAO, wenn ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächlich Umstände, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften angeführt würden, die vor Erlassung des wieder aufzunehmenden Bescheides bereits vorhanden, aber unbekannt gewesen seien und alleine oder in Verbindung mit bereits bekannten Fakten und/oder Beweismitteln bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem, vom rechtskräftigen Bescheid sich unterscheidenden Bescheidergebnis führe.

Der Begründungsteil eines Wiederaufnahmebescheides enthalte Beweismittel im Sinne des § 303 BAO, wenn darin dringend etwas vor Erlassung des wieder aufzunehmenden Bescheides bereits Vorhandenes, aber Unbekanntes angeführt werde, das zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei und das allein oder iVm bereits bekannten Fakten und Beweismitteln bei einer entsprechenden

Berücksichtigung zu einem, vom rechtskräftigen Bescheid sich unterscheidenden Bescheidergebnis führe.

„Neu entstandene“ Tatsachen und /oder Beweismitteln seien im Gegensatz zu neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismitteln keine Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 BAO. Deshalb sei im Begründungsteil eines Wiederaufnahmebescheides auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der neu hervorgekommenen, als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Im Begründungsteil des gegenständlichen Wiederaufnahmebescheides sei nur der Gesetzestext des § 303 BAO zitiert und auf die Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO verwiesen worden.

Über den Gesetzestext des § 303 Abs 4 BAO sei festzustellen, dass er - wie jeder Gesetzestext - aus einem Gesetzestatbestand und einer an diesen Gesetzestatbestand und einer an diesen Gesetzestatbestand geknüpften Rechtsfolge bestehe. Ein Gesetzestatbestand und seine Rechtsfolge seien keine mit dem Sachverhalt eines abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächlichen Umstände. Ein Gesetzestatbestand und seine Rechtsfolge seien nichts, was sich zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes eigne und nach Lage des Falles zweckdienlich sei. Ein Gesetzestatbestand und seine Rechtsfolgen seien keine Tatsachen und/oder Beweismittel, die als solche vor Erlassung des wieder aufzunehmenden Bescheides bereits vorhanden, aber unbekannt gewesen seien.

Zusammengefasst enthalte ein Gesetzestext weder neu hervorgekommenen Tatsachen noch neu hervorgekommene Beweismittel und stelle keinen Wiederaufnahmegrund dar.

Tatsachen und/oder Beweismittel seien im Begründungsteil des gegenständlichen Wiederaufnahmebescheides nicht angeführt worden; auf „Neuhervorkommen“ sich beziehende Sachverhalte seien nicht dargelegt worden. Deshalb sei im Zusammenhang mit dem zitierten Gesetzestext kein Wiederaufnahmegrund benannt worden. Zum Verweis auf § 20 BAO sei ebenfalls festzuhalten, dass der Gesetzestext weder neu hervorgekommene Tatsachen noch neu hervorgekommene Beweismittel enthalte und daher keinen Wiederaufnahmegrund darstelle.

Die *Sache*, über die aufgrund der gegenständlichen Beschwerde zu entscheiden sei, sei die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens aus dem vom Finanzamt Salzburg-Land herangezogenen Wiederaufnahmestatbestand. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehöre der vom Finanzamt Salzburg-Land als Wiederaufnahmegrund herangezogene Wiederaufnahmestatbestand in den Spruch des Wiederaufnahmebescheides. Deshalb sei das Nichtaufzählen von Wiederaufnahmegründen im Begründungsteil des Wiederaufnahmebescheides nicht durch das Aufzählen im nachfolgenden Feststellungsbescheid (ebenfalls vom 27.11.2020) sanierbar.

Damit erübrige sich mangels rechtlicher Relevanz näher darauf einzugehen, dass die nach Ansicht des Finanzamtes Salzburg-Land zur Wiederaufnahme führenden Umstände nur aus dem Grundbuch ersichtlich gewesen seien, wobei allerdings schon festzuhalten bleibe, dass das Grundbuch ein öffentliches Buch darstelle, in das das Finanzamt Salzburg-Land zu jederzeit

während des gesamten Verfahrens Einsicht nehmen und ein dem Erkenntnisgewinn entsprechendes Vorbringen erstatten hätte können. Darüber hinaus erfolge ein Grünlanderwerb naturgemäß zwingend mit grundverkehrsbehördlicher Genehmigung bzw nach Maßgabe der einschlägigen landesgesetzlichen Vorschriften, sodass überhaupt nicht nachvollziehbar erscheine, warum dieser Umstand dem Finanzamt Salzburg-Land während des laufenden Verfahrens nicht zugänglich gewesen sein sollte. Wenn das Finanzamt Salzburg-Land erst nach Rechtskraft einer Entscheidung durch das BFG zur Erkenntnis gelange, dass eine Grundbucheinsicht vonnöten gewesen wäre und es eine solche nie vorgenommen habe, obwohl in den Rechtsmittelschriftsätzen des Bf1 und der Bf2 im Verfahren bis zum BFG wiederholt als Beweismittel *offenes Grundbuch* angeführt gewesen sei, so handle es sich um ein mutmaßliches Versäumnis, das ausschließlich der Sphäre des Finanzamtes Salzburg-Land zuzuordnen sei und aus welchem Umstand der LuF aus Billigkeitsgründen kein Nachteil erwachsen dürfe.

Abschließend sei jedenfalls festzustellen, dass der Wiederaufnahmebescheid keinen Hinweis auf einen zum Begründungsbestandteil des Wiederaufnahmebescheides erklärten Einkommensteuerbescheid (richtig wohl: Feststellungsbescheid) 2016 enthalte. Dass der vom Finanzamt Salzburg-Land als Wiederaufnahmetatbestand herangezogene Wiederaufnahmegrund dem Einkommensteuerbescheid (richtig wohl: Feststellungsbescheid) 2016 entnehmbar gewesen sei, sei daher auszuschließen.

Der Wiederaufnahmebescheid sei somit ersatzlos aufzuheben.

Betreffend wiederaufgenommenen Feststellungsbescheid:

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 werde ersatzlos aufzuheben sein. Durch die Aufhebung trete das Einkommensteuerverfahren (richtig wohl: Feststellungsverfahren) 2016 in den Verfahrensstand zurück, in dem es sich vor

seiner Wiederaufnahme befunden habe. Davon ausgehend werde beantragt, aufgrund der Beschwerde gegen den wiederaufgenommenen Feststellungsbescheid 2016 wie folgt zu entscheiden:

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheide der wiederaufgenommen Feststellungsbescheid 2016 ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Festzustellen sei, dass der in der gegenständlichen Beschwerdesache angefochtene Feststellungsbescheid 2016 nach Stattgabe der Beschwerde gegen den seine Wiederaufnahme verfügenden Bescheid nicht (mehr) mit Beschwerde anfechtbar sei. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften 2016 werde vor diesem Hintergrund daher als Eventualbegehren erhoben, für den Fall, dass der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid trotz Stichhaltigkeit nicht stattgegeben werden sollte.

Im ersten Punkt des Beschwerdeschriftsatzes zeigte Rechtsanwalt RA an, dass er von Bf1 und Bf 2 mit der rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt worden sei und diese ihn bevollmächtigt hätten.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 25.08.2021 wies das Finanzamt Salzburg-Land die Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 ab und wiederholte in der Begründung im Wesentlichen die im Schriftsatz *Bescheidbegründung* vom 15.12.2020 enthaltenen Ausführungen.

Diese Beschwerdevereentscheidung enthält den Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO.

Die Zustellung dieser Beschwerdevereentscheidung erfolgte mittels RSb-Brief. Der Rückschein weist als Empfänger Bf1 aus.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 31.08.2021 wurde der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 abgeändert:

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden mit 1.016.440,26 Euro und der auf die Ehegatten Bf1 und Bf2 entfallende Anteil jeweils mit 508.220,13 Euro festgestellt. Laut Spruch seien in den Einkünften Gewinne betreffend Betriebsgrundstücke, auf die der besondere Steuersatz von 30% anwendbar sei, in Höhe von jeweils 503.101,38 Euro enthalten. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sei ein Grundfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 berücksichtigt worden. Begründend wurde zur teilweisen Stattgabe ausgeführt, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 1.016.440,26 Euro laut Bescheid vom 27.11.2020 nicht zur Gänze dem Tarif unterlägen, sondern auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung in Höhe von 1.006.202,76 Euro der besondere Steuersatz von 30% anzuwenden sei. Es sei insoweit auch dem Beschwerdevorbringen betreffend die Einkommensteuerbescheide 2016 Rechnung getragen worden. Weiters sei den Erkenntnissen des BFG entsprochen worden, da die im Rahmen des Feststellungsverfahrens angesetzten Substanzgewinne betreffend die Betriebsgrundstücke der Berechnung der Immobilienertragssteuer zugrunde gelegt worden seien.

Diese Beschwerdevereentscheidung trägt den Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO.

Die Zustellung dieses Bescheides erfolgte mittels RSb-Brief. Der Rückschein weist Bf1 als Empfänger aus.

Mit Schriftsatz vom 21.09.2021 stellte der anwaltliche Vertreter für den Bf1 und die Bf2 einen Vorlageantrag betreffend die Beschwerdevereentscheidung des Finanzamtes vom 25.08.2021. Das gesamte Beschwerdevorbringen werde aufrechterhalten. Festgestellt werde, *dass der gegenständliche Vorlageantrag aus anwaltlicher Vorsicht erhoben wird, da das Vorbringen der belangten Behörde in sich nicht schlüssig und nachvollziehbar ist und sich zudem widersprüchlich darstellt: Mit der hiermit bekämpften Beschwerdevereentscheidung vom 25.08.2021 wird die Beschwerde zur Gänze als unbegründet abgewiesen.*

Mit Bescheiden vom 31.08.21 wurden jedoch die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 2016 entsprechend der Beschwerde geändert. Der sich daraus ergebende Widerspruch ist Anlass genug, die Beschwerdevereentscheidung nicht in Rechtskraft erwachsen zu lassen.

Mit Bericht vom 04.11.2021 legte das nunmehr zuständige Finanzamt Österreich die Beschwerden des Bf1 und der Bf2 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften der LuF gemäß § 188 BAO 2016 dem BFG zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme führte das Finanzamt aus, das Vorbringen des Parteienvertreters sei nicht schlüssig, da die im Vorlageantrag bemängelte Änderung des Feststellungsbescheides 2016 vom 31.08.2021 auf der Umsetzung der Erkenntnisse des BFG vom 27.05.2020 hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2016 beruhe. In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 01.02.2021 sei vom Parteienvertreter ja gerade darauf hingewiesen worden, dass die Immobilienertragsteuer nur auf Basis der festgestellten Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung erfolgen könne.

Im Hinblick auf die wörtlich zitierten Ausführungen des anwaltlichen Vertreters im Vorlageantrag vom 21.09.2021 versuchte das BFG mehrfach telefonisch Kontakt mit dem anwaltlichen Vertreter aufzunehmen, um herauszufinden, wie diese Ausführungen zu verstehen seien, und diesbezüglich eine entsprechende Vorgangsweise zu besprechen. Der Versuch einer persönlichen Kontaktaufnahme mit dem anwaltlichen Vertreter blieb jedoch ohne Erfolg, der anwaltliche Vertreter reagierte darauf mit Schriftsatz vom 15.06.2021, in welchem er letztlich eine Sacherledigung begehrte.

Das BFG richtete in der Folge den Vorhalt vom 19.07.2023 an den anwaltlichen Vertreter um eine Prüfung der Rechtswirksamkeit der Zustellung der Beschwerdeentscheidung vom 25.08.2021 hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vornehmen zu können.

Nach Beantwortung dieses Vorhalts mit Schriftsatz vom 02.08.2023, wonach die Beschwerdeentscheidung vom 25.08.2021 am 01.09.2021 bei dem Bf1 und der Bf 2 eingelangt sei, und nach Weiterleitung dieses Vorhalteverfahrens an das Finanzamt Österreich mit Vorhalt des BFG vom 16.08.2023 teilte dieses mit, dass die Zustellung an den Bf1 aufgrund seiner Eigenschaft als § 81 BAO-Vertreter erfolgt sei.

Das BFG nahm sodann wegen der zu Handen der SteuerberatungsKG adressierten *Bescheidebegründungen* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 Einsicht in das Abgabensinformationssystem des Bundes und stellte fest, dass als gewillkürter steuerlicher Vertreter seit 22.10.2019 die SteuerberatungsKG aufscheint, wobei lediglich für die Zeit von 22.10.2019 bis 19.12.2019 eine Zustellvollmacht ausgewiesen ist.

Die SteuerberatungsKG ist laut weiteren Recherchen des BFG Teilnehmerin bei FinanzOnline und eine elektronische Zustellung als Vertreter wird bejaht.

Am 05.09.2023 richtete das BFG daher einen weiteren Vorhalt an das Finanzamt Österreich und führte darin ua Folgendes aus:

Das BFG habe festgestellt, dass als gewillkürte steuerliche Vertretung der LuF seit 22.10.2019

die SteuerberatungsKG aufscheine, wobei lediglich für die Zeit von 22.10.2019 bis 19.12.2019 eine Zustellvollmacht ausgewiesen sei.

Mit Anbringen vom 07.12.2020 habe die steuerliche Vertretung der LuF, die SteuerberatungsKG, via FinanzOnline auf das Fehlen einer händischen Begründung im Zusammenhang mit dem Wiederaufnahmebescheid vom 27.11.2020 aufmerksam gemacht und die Zusendung der Bescheidebegründung beantragt.

Die SteuerberatungsKG sei Teilnehmerin bei FinanzOnline, wobei eine elektronische Zustellung als Vertreter bejaht werde.

Auf den beiden, vom Finanzamt ausgefertigten Schriftstücken *Bescheidebegründung* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 scheine in der Zustellverfügung folgender Text auf:

LuF1

z.H. SteuerberatungsKG

Adr2

Adr3

Die vorgenannten Feststellungen würden aus derzeitiger Sicht dafür sprechen, dass die beiden beigelegten Bescheidebegründungen der SteuerberatungsKG via FinanzOnline in deren Databox zugestellt worden seien, ohne dass die SteuerberatungsKG über eine entsprechende Zustellvollmacht verfügt habe.

Es werde ausdrücklich Auskunft darüber bzw Nachweise dafür benötigt,

- ob eine Zustellung der gegenständlichen Bescheidebegründungen tatsächlich in die Databox der SteuerberatungsKG vorgenommen worden sei bzw an wen und in welcher Form die Zustellung dieser Schriftstücke erfolgt sei;

- wenn die Zustellung tatsächlich an die SteuerberatungsKG erfolgt sein sollte, ob im Zeitpunkt der Zustellung der gegenständlichen Bescheidebegründungen die SteuerberatungsKG über eine Zustellvollmacht verfügt habe oder nicht.

Sofern sich bewahrheiten sollte, dass die Zustellung an die SteuerberatungsKG ohne entsprechende Zustellvollmacht durchgeführt worden sei, sei von Seiten des Finanzamtes in Erfahrung zu bringen, ob und wann dem Bf1 als § 81 BAO-Vertreter der LuF das Original tatsächlich zugekommen sei.

Aufgrund dieses Vorhaltes des BFG richtete das Finanzamt Österreich ein Auskunftersuchen an die SteuerberatungsKG mit folgenden Fragen:

Habe die Kanzlei zum Zeitpunkt der Zustellung der Bescheidebegründungen zum Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 15.12.2020 und über die Feststellung von Einkünften der LuF gemäß § 188 BAO 2016 vom 16.12.2020 eine Zustellvollmacht gehabt?

Für den Fall, dass eine derartige nicht vorgelegen sein sollte: Seien die Bescheidebegründungen zum Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2016 vom 15.12.2020 und über die Feststellung von

Einkünften der LuF gemäß § 188 BAO für 2016 vom 16.12.2020 von Seiten der Kanzlei an deren Mandanten (in elektronischer Form oder Papierform) weitergeleitet worden?

Die SteuerberatungsKG teilte dazu am 13.09.2023 via FinanzOnline Folgendes mit:

Die Zustellvollmacht sei vom 22.10.2019 bis 19.12.2019 vorgelegen. Die angeführten Bescheide vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 seien in der Databox der Kanzlei eingelangt. Diese seien an Rechtsanwalt RA bzw an die Klienten am 16.12.2020 weitergeleitet worden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.09.2023 hielt das Finanzamt als Stellungnahme fest, dass die SteuerberatungsKG zum Zeitpunkt der Zustellung in die Databox der gegenständlichen Bescheidbegründung keine Zustellvollmacht gehabt habe, jedoch diese an deren Klienten als auch an den Rechtsbeistand weitergeleitet habe.

Mit Vorhalt vom 04.10.2023 fragte das BFG abschließend beim Bf1 als Vertreter gemäß § 81 BAO der LuF nach, in welcher Form die Weiterleitung der *Bescheidbegründung* vom 15.12.2020 und der *Bescheidbegründung* vom 16.12.2020 erfolgt sei: Seien diese Schriftstücke per eMail, per FAX, per Post, durch persönliche Übergabe etc von der SteuerberatungsKG übermittelt worden?

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 20.10.2023 wurde mitgeteilt, dass der Sachbearbeiter des damals zuständigen Finanzamtes Salzburg-Land, Herr H, in einem Telefonat mit der steuerlichen Vertretung mitgeteilt habe, dass der Sachbescheid *heute Mittag rausgegangen ist* und zwar an die Zustelladresse Adr.

Die Bf2 habe die mit 15.12.2020 und 16.12.2020 datierten Schriftsätze (die von der SteuerberatungsKG bzw Herrn Stb am 16.12.2020 per eMail übermittelt worden seien) in ihren Unterlagen gefunden, jedoch finde sich auf diesen kein handschriftlicher Vermerk, wann diese Dokumente zugegangen seien. Da die Bf2 laut eigener Aussage bei Schriftstücken, die sie per Post erhalte, immer einen handschriftlichen Verweis mit dem Datum der Postzustellung vornehme, bei diesen Dokumenten aber eben ein solcher fehle, sei naheliegend, dass der Bf1 und die Bf2 die Erledigungen des FA vom 15. und 16.12.2020 nur im Wege des am 16.12.2020 von Stb versendeten eMails erhalten hätten, an diese aber keine Zustellung im Postweg erfolgt sei bzw eine vom damaligen Finanzamt Salzburg-Land veranlasste Zustellung die Empfänger nicht erreicht habe. Stb wiederum habe die Dokumente, die er digital weitergeleitet habe, selbst auch nur digital in seine Finanz-Online-Databox übermittelt erhalten, sei jedoch laut seiner eigenen Ausführung zu diesem Zeitpunkt nicht (mehr) zustellbevollmächtigt gewesen. Als Fazit ergebe sich daher, dass der Bf1 und die Bf2 durch das eMail vom 16.12.2020 des Herrn Stb, dass sie CC erhalten hätten, erst- und letztmalig von den Erledigungen des Finanzamtes vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 Kenntnis erlangt hätten. Inwieweit dieses in CC erhaltene eMail eine den Fristenlauf auslösende bzw ändernde Wirkung gehabt habe, sei eine Rechtsfrage, die das BFG vor dem Hintergrund zu beantworten haben werde, dass der

eigentliche Empfänger (Stb) zu diesem Zeitpunkt offenbar keine Zustellvollmacht gehabt habe. Eine Heilung des Zustellfehlers komme ab dem 16.12.2020 in Betracht.

Mit Vorhalt vom 24.10.2023 räumte das BFG noch dem Finanzamt Österreich die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem zuletzt dargestellten Vorhalteverfahren ein.

Über telefonisches Ersuchen des BFG übermittelte der rechtsfreundliche Vertreter Anfang November 2023 das an M (zum Team der K und *** gehörend) adressierte eMail des Stb (von der SteuerberatungsKG) vom 16.12.2020, welches in Kopie (CC) auch an den Bf1 und die Bf 2 erging und als Anlage die *Bescheidbegründung* vom 15.12.2020 und die *Bescheidbegründung* vom 16.12.2020 enthielt. Das BFG leitete dieses eMail an den Amtsbeauftragten des FA per eMail weiter, welcher den Empfang dieses eMails telefonisch bestätigte.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 09.11.2023 gab das Finanzamt Österreich folgende Stellungnahme ab:

Durch die Zustellung der Bescheidbegründung an die SteuerberatungsKG in die Databox sei ein Zustellmangel vorgelegen. Gemäß § 7 ZustG könne ein vorliegender Mangel geheilt werden, nämlich dann, wenn das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen sei. Dies erfolge im Zeitpunkt der Übermittlung der Bescheidbegründung mittels eMail der SteuerberatungsKG an den Bf 1 und die Bf2. Tatsächlich Zukommen bedeute in diesem Zusammenhang, dass das Dokument in die Verfügungsgewalt des Empfängers gelange (vgl Bumberger/Schmid, Praxiskommentar zum Zustellgesetz § 7, K 3 und K4). In diesem Fall sei dies die elektronische Weiterleitung der im elektronischen Wege an die SteuerberatungsKG übermittelten Bescheidbegründung. Sei ein Bescheid dem Adressaten tatsächlich zugekommen, so sei dadurch jedenfalls die Heilung eines allfälligen Zustellmangels bewirkt (Ritz/Koran, BAO⁷, ZustG, § 7 Rz 7, VwGH 25.04.2006, 2003/21/0034).

Die Sanierung des Zustellmangels könne nur dann erfolgen, wenn das Dokument der richtige Empfänger tatsächlich erhalten würde, wobei es sich dabei um die Urschrift, eine Ausfertigung oder eine amtlich hergestellte Fotokopie der behördlichen Erledigung handeln müsse (vgl Bumberger/Schmid, Praxiskommentar zum Zustellgesetz, § 9, E 111).

Die Voraussetzung eines tatsächlichen Originaldokumentes im Zusammenhang mit elektronisch – nicht in Papierform – erlassenen Bescheiden sei zudem im Kontext des Signaturgesetzes (SigG) zu sehen. Dies ergebe sich bereits aus der Überprüfbarkeit und dem Wesen der elektronischen Signatur. Gerade durch die elektronische Signatur werde eine Überprüfbarkeit des Dokumentes in elektronischer als auch ausgedruckter Form zu einem Original. Damit könne es von einem elektronischen Bescheid – welcher mit einer Amtssignatur versehen sei und digital weitergeleitet und gegebenenfalls, wenn auch mehrmals, ausgedruckt werde – mehrere Originaldokumente geben. Ein Weiterleiten des elektronischen Dokumentes könne daher nicht mit einer privaten Anfertigung einer Fotokopie des Schriftstückes oder der Übermittlung einer Telekopie gleichgestellt werden. Egal, ob die steuerliche Vertretung, die einen Ausdruck anfertige und diesen weiterleite oder die Steuerpflichtigen selbst das auf

elektronischem Weg weitergeleitete Dokument ausdrucken, so handle es sich immer um ein Originaldokument aufgrund der Amtssignatur.

Würde man davon ausgehen, dass ein elektronisch übermittelter Bescheid kein Originaldokument darstelle, so müsste konsequenterweise davon ausgegangen werden, dass auch jene Schriftstücke, welche in die Databox zugestellt würden, keine Originaldokumente seien und die Finanzverwaltung keine elektronischen Bescheide im Sinne des SigG rechtskonform zustellen könnte.

Einer derartigen Rechtsauslegung stehe bereits der Wortlaut des SigG und des E-Governmentgesetzes (E-GovG) vollständig entgegen, wie die §§ 2 und 4 SigG und die §§ 19 und 20 E-GovG zeigen würden. § 20 E-GovG sehe ausdrücklich vor, dass ein Dokument, welches mit einer Amtssignatur versehen sei und ausgedruckt werde, einer öffentlichen Urkunde gleichzusetzen sei. Diesbezüglich werde bei einem Ausdruck eines amtssignierten Dokumentes keine Beglaubigung zur Übereinstimmung mit dem Original seitens der Behörde benötigt.

Vielmehr ermögliche die Signaturprüfung eine einfache Bestätigung der Echtheit der Amtssignatur. Sämtliche vom Gesetz geforderten Erfordernisse würden die über FinanzOnline an die SteuerberatungsKG übermittelten Bescheidbegründungen aufweisen. Dahingehend sei nicht nur bei Übergabe eines direkt ausgedruckten Dokumentes aus FinanzOnline in Papierform, sondern auch bei Weiterleitung einer digitalen Datei zum selbständigen Ausdruck oder zur digitalen Aufbewahrung als Originaldokument anzusehen.

Zusammenfassend könne daher festgestellt werden, dass es sich bei der elektronischen Weiterleitung eines mit der Amtssignatur versehenen Bescheides, welcher in die Databox von FinanzOnline zugestellt worden sei, um eine Urschrift des Bescheides, als auch um eine Ausfertigung der behördlichen Erledigung handle, welche durch den Ausdruck nicht den Zustand eines Originaldokumentes verliere. Vielmehr müsse jedes amtssignierte Dokument, welches ausgedruckt und weitergegeben werde, ebenso wie dessen elektronische Weiterleitung als Originaldokument angesehen werden.

Durch die elektronische Weiterleitung des Originaldokuments via eMail trete die Heilung des Zustellmangels im Sinne des § 7 ZustG ein.

Das Bundesfinanzgericht hat dazu erwogen:

1 Gesetzliche Grundlagen

Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO 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.

Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind gemäß § 81 Abs 1 BAO von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung der in Abs 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese gemäß § 81 Abs 2 BAO hierfür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird (Satz eins).

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Der Bescheid hat gemäß § 93 Abs. 3 BAO ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen gemäß § 96 Abs 1 BAO die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist.

Gemäß § 96 Abs 2 BAO bedürfen Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, wozu jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-Government-Gesetz versehenen elektronischen Dokumenten zählen, 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. Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke brauchen keine weiteren Voraussetzungen erfüllen.

Erledigungen werden gemäß § 97 Abs 1 BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt gemäß

lit a bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht besondere Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

An Stelle der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung kann deren Inhalt gemäß § 97 Abs 3 BAO auch telegraphisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden. Darüber hinaus kann durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen auch im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise vorgesehen werden, wobei zugelassen werden kann, dass sich die Behörde einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. In der Verordnung sind technische oder organisatorische Maßnahmen festzulegen, die gewährleisten, dass die Mitteilung in einer dem Stand der Technik entsprechenden sicheren und nachprüfbaren Weise erfolgt und den Erfordernissen des Datenschutzes genügt. Der Empfänger trägt die Verantwortung für die Datensicherheit des mitgeteilten Inhalts der Erledigung. § 96 Abs 2 gilt sinngemäß.

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, sind gemäß § 98 Abs 1 BAO Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl 200/1982, vorzunehmen; das gilt nicht für den 3. Abschnitt des ZustG (Elektronische Zustellung).

Elektronisch zugestellte Dokumente gelten gemäß § 98 Abs 2 BAO als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind (Satz eins).

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c) können gemäß § 101 Abs 3 BAO einer nach § 81 vertretungsbefugten Person oder abweichend von 81 Abs 2 auch einem Zustellbevollmächtigten nach § 9 Abs 1 ZustG zugestellt werden. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände sind gemäß § 119 Abs 1 BAO vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs 2 BAO insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht.

Festgestellt werden gemäß § 188 Abs 1 lit a BAO die Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 191 Abs 1 lit c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 191 Abs 3 BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 BAO gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw nicht zugerechnet werden (Satz zwei).

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen gemäß § 192 BAO zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs 3 lit a), wird gemäß § 245 Abs 3 BAO der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

Zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen Feststellungsbescheide und Grundsteuermessbescheide ist gemäß § 246 Abs 2 BAO jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs 3, 4 und 5 und gemäß § 194 Abs 5 wirken.

Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist gemäß § 264 Abs 2 BAO befugt

- a) der Beschwerdeführer
- b) jeder dem gegenüber die Beschwerde vorentscheidung wirkt.

Ist ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht, so sind diese Beschwerden gemäß § 267 BAO zu verbinden (erster Satz).

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

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfragen von

der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,
und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht gemäß § 305 BAO der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewesenen Abgabenbehörde zu.

Nach § 1 ZustG regelt dieses Bundesgesetz die Zustellung der von Gerichten und Verwaltungsbehörden in Vollziehung der Gesetze zu übermittelnden Dokumente sowie durch sie vorzunehmende Zustellungen von Dokumenten ausländischer Behörden.

Nach § 2 Z. 1 ZustG bedeutet Empfänger: die von der Behörde in der Zustellverfügung (§ 5) namentlich als solcher bezeichnete Person.

Nach § 2 Z. 2 ZustG bedeutet Dokument: eine Aufzeichnung, unabhängig von ihrer technischen Form, insbesondere eine behördliche schriftliche Erledigung.

Die Zustellung ist gemäß § 5 ZustG von der Behörde zu verfügen, deren Dokument zugestellt werden soll. Die Zustellverfügung hat den Empfänger möglichst eindeutig zu bezeichnen und die für die Zustellung erforderlichen Angaben zu enthalten.

Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung gemäß § 7 ZustG als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.

Nach § 19 Abs 1 E-GovG ist die Amtssignatur eine fortgeschrittene elektronische Signatur oder ein fortgeschrittenes Siegel, deren Besonderheit durch ein entsprechendes Attribut im Signaturzertifikat oder Zertifikat für elektronische Siegel ausgewiesen wird.

Die Amtssignatur dient gemäß § 19 Abs 2 E-GovG der erleichterten Erkennbarkeit der Herkunft eines Dokuments von einem Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs. Sie darf daher ausschließlich von diesem Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs unter den näheren Bedingungen des Abs 3 bei der elektronischen Unterzeichnung und bei der Ausfertigung der von ihm erzeugten Dokumente verwendet werden.

Die Amtssignatur ist gemäß § 19 Abs 3 E-GovG im Dokument durch eine Bildmarke, die der Verantwortliche des öffentlichen Bereichs im Internet als die seine gesichert veröffentlicht hat, sowie durch einen Hinweis im Dokument, dass diese amtssigniert wurde, darzustellen. Die

Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur oder des elektronischen Siegels sind vom Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs bereitzustellen.

2 Sachverhalt, Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

Einleitend wird festgehalten, dass der Bf1 und die Bf2 lediglich hinsichtlich der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 einen Vorlageantrag gemäß § 264 Abs 1 BAO einbrachten, welcher jeweils mit Bericht vom 04.11.2021 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt wurde. Die Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 31.08.2021 blieb unangefochten. Gegenstand dieses Verfahrens ist somit ausschließlich die Anfechtung des Wiederaufnahmebescheides. (vgl *Verfahrensgang*).

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt kann dem *Verfahrensgang* entnommen werden. Der dargestellte *Verfahrensgang* wurde aus den vom Finanzamt Österreich elektronisch vorgelegten Aktenteilen, aus Abfragen des BFG im Abgabensinformationssystem des Bundes, aus FinanzOnline sowie dem Rechtsmittelakt zu RV/6100648/2018 und RV/6100649/2018 entnommen und spiegelt zudem das vom BFG vorgenommene Vorhalteverfahren wider.

2.1 Rechtsmittelbefugnis und Verbindung der Verfahren

Die Beschwerdeführer Bf1 (Bf1) und Bf2 (Bf2) sind unstrittig Beteiligte der LuF.

Die LuF fällt als GesBR unter die in der BAO verwendete Wortfolge „Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit“, sodass ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 Abs 1 lit a BAO iVm § 191 Abs 1 lit c BAO zu ergehen hat. (vgl Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch, § 81 S 237)

Tatsächlich erließ das Finanzamt Salzburg-Land am 20.04.2017 einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 und es wurden darin der Bf1 und die Bf2 als Beteiligte genannt. Hinsichtlich dieses Bescheides erfolgte am 27.11.2020 ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens, welcher den beiden Beteiligten im grundsätzlichen Einklang mit § 246 Abs 2 BAO die Befugnis zur Einbringung der gegenständlichen Beschwerde eröffnet hat. (Vgl *Verfahrensgang*).

Die Rechtsmittellegitimation setzt auch voraus, dass der Bescheid dem Betreffenden gegenüber wirksam bekanntgegeben ist (§ 97 Abs 1 BAO). Ausnahmen vom Grundsatz, wonach eine Erledigung nur demjenigen gegenüber wirksam sein kann, dem sich auch bekanntgegeben wurde, sehen Bestimmungen über Zustellfiktionen (§§ 97 Abs 2 BAO und § 101 BAO) vor (Vgl Ritz/Koran, BAO⁷, § 246 Rz 2)

Zustellfiktionen sind gesetzliche Regelungen, wonach eine Erledigung jemanden gegenüber, dem das Schriftstück nicht zugestellt wird, dennoch als zugestellt gilt. (Vgl Ritz/Koran, BAO⁷, § 101 Rz 1).

Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO), an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Bf1 als vertretungsbefugte Person der LuF im Sinne des § 81 BAO zu beurteilen ist. Der Bf1 gilt somit als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt. Die Zustellung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 20.04.2017, des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020, des wiederaufgenommenen Sachbescheides vom 27.11.2020 sowie der Beschwerdeentscheidung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 25.08.2021 und betreffend den neuen Sachbescheid vom 31.08.2021 erfolgte jeweils an den Bf1 als Vertreter im Sinne des § 81 BAO, auch der Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO ist jeweils enthalten, sodass diese Bescheide auch gegenüber den Beteiligten Bf1 und Bf2 als zugestellt gelten. (vgl *Verfahrensgang*)

Eine Beschwerdelegitimation hinsichtlich des gegenständlich zu beurteilenden Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 kommt ihnen daher zweifellos zu. Ebenso ergibt sich aus dieser Sachlage gemäß § 264 Abs 2 BAO die Befugnis zur Einbringung eines Vorlageantrags betreffend diesen Wiederaufnahmebescheid für beide Beteiligte.

Im Hinblick darauf, dass sowohl der Bf1 als auch die Bf2 als Beteiligte der LuF gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte der LuF gemäß § 188 BAO 2016 tatsächlich jeweils eine Beschwerde und gegen die Beschwerdeentscheidung betreffend den Wiederaufnahmebescheid vom 25.08.2021 jeweils einen Vorlageantrag eingebracht haben, sind diese Beschwerden von Seiten des BFG gemäß § 267 BAO zu einem Verfahren zu verbinden.

2.2 Zustellung der *Bescheidebegründungen*

Die *Bescheidebegründungen* vom 15.12.2020 zum Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 und vom 16.12.2020 zum Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 sind (als

Bestandteil der jeweiligen Bescheide, welche einen Hinweis gemäß § 101 Abs 3 BAO enthalten) nach den Ausführungen unter Punkt 2.1 jedenfalls dann gegenüber der LuF1 wirksam geworden, wenn diese Dokumente dem Bf 1 als Vertreter gemäß § 81 BAO zugestellt wurden. (Vgl VwGH 19.12.2013, 2012/15/0039).

Für die Zustellungen im Anwendungsbereich der BAO gilt grundsätzlich – wie sich aus § 1 ZustG (mit Vorrang speziellerer Normen) und § 98 Abs 1 erster Halbsatz BAO ergibt - das Zustellgesetz (ZustG). Das ZustG regelt in seinem dritten Abschnitt (§§ 28 bis 37b) auch die elektronische Zustellung. In § 98 Abs 1 zweiter Halbsatz BAO werden die im dritten Abschnitt des ZustG (§§ 28 bis 37b) enthaltenen Regelungen über elektronische Zustellungen allerdings ausgeschlossen (mit Ausnahmen, die in § 100 BAO normiert sind). Die elektronische Zustellung ohne Zustellnachweis erfolgt demnach nach den Bestimmungen der BAO bzw der FinanzOnline-Verordnung 2006 (FOnV 2006).

Die Bekanntgabe einer behördlichen Erledigung durch Zustellung macht zunächst die Erstellung einer Ausfertigung im Sinne des § 96 BAO erforderlich. Eine Ausfertigung einer Erledigung im Sinne des § 96 BAO dient dem Zweck der Bekanntgabe dieser Erledigung als Wirksamkeitserfordernis. (vgl Sponberger in Zankl, Rechtshandbuch der Digitalisierung Kapitel 17)

§ 96 Abs 1 BAO enthält die grundsätzlichen Anforderungen an schriftliche Ausfertigungen von Abgabenbehörden. Alle schriftlichen Erledigungen der Abgabenbehörden hatten ursprünglich zwingend Bezeichnung der Behörde, Datum und Unterschrift (Beglaubigung) zu enthalten. Die BAO-Novelle 1969, BGBl 134/1969, ermöglichte es in der Folge, dass mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigungen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedurften. Mit dem Steuerreformgesetz 2020, BGBl I 103/2019, werden im neu hinzugefügten Abs 2 die bisherigen Sonderregelungen für automationsunterstützt erstellte Ausfertigungen übernommen und um eine Klarstellung für mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-Government-Gesetz versehene Ausfertigungen erweitert. (Vgl Ritz/Koran, BAO7, § 96 Rz 1 und 6, 860 der Beilagen XI. GP – Regierungsvorlage, AB 687 BlgNR 26. GP, 37, VwGH 29.05.2015, 2012/17/0197).

Gemäß § 96 Abs 2 BAO gelten Ausfertigungen, die mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-GovG versehen sind, als automationsunterstützte Ausfertigungen.

Die Amtssignatur ist nach § 19 Abs 3 E-GovG durch eine Bildmarke, die der Verantwortliche des öffentlichen Bereichs im Internet als die seine gesichert veröffentlicht hat, sowie durch einen Hinweis im Dokument, dass dieses amtssigniert wurde, darzustellen. Zusätzlich ist die Information zur Prüfung der elektronischen Signatur vom Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs bereitzustellen.

Die zu beurteilenden *Bescheidbegründungen* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 sind an ihrem Ende mit einer Amtssignatur versehen, welche unstrittig eine solche Bildmarke, den Hinweis, dass das Dokument amtssigniert wurde, und die Information zur Prüfung der elektronischen Signatur enthalten, wobei der Prüfhinweis wie folgt lautet: „*Informationen zur Prüfung des elektronischen Siegels bzw. der elektronischen Signatur finden Sie unter: <https://amtssignatur.brz.gv.at/>“*. Die gegenständlichen *Bescheidbegründungen* haben damit die Vorgaben des § 19 Abs 3 E-GovG erfüllt. Dies wird auch von Seiten der Streitparteien nicht in Frage gestellt.

Sie erfüllen somit die Anforderungen an eine Ausfertigung im Sinne des § 96 BAO und wurden in einem weiteren Schritt über FinanzOnline in die Databox der SteuerberatungsKG, welche Teilnehmerin an FinanzOnline ist, eingelegt. Es kam somit zu einer elektronischen Zustellung der *Bescheidbegründungen* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 an die SteuerberatungsKG. (vgl *Verfahrensgang*).

Im Bereich der Finanzverwaltung erfolgt die elektronische Zustellung eines behördlichen Dokuments über FinanzOnline (auf Grundlage der FOnV 2006) durch Einbringung des Dokuments in die Databox des Empfängers und Teilnehmers an FinanzOnline. FinanzOnline ist ein Internet-basiertes, elektronisches Datenübermittlungsverfahren der Finanzverwaltung. Es ist allen Bürgern und Bürgerinnen bzw Unternehmern und Unternehmerinnen grundsätzlich möglich an FinanzOnline teilzunehmen. Eine wesentliche Funktion von FinanzOnline besteht in der elektronischen Zustellung. (Vgl Spornberger in Zankl, Rechtshandbuch der Digitalisierung, Kap 17).

Wie bereits ausgeführt, wurde von der LuF der Bf1 als Vertreter entsprechend der Bestimmung des § 81 BAO namhaft gemacht und besteht diese Gesellschaft aus dem Ehepaar Bf1 (Bf1) und Bf2 (Bf2).

Die SteuerberatungsKG ist seit 22.10.2019 als gewillkürter Vertreter mit der Vertretung der LuF in Abgabenrechtsangelegenheiten gemäß § 83 Abs 1 BAO beauftragt. Die erteilte Vollmacht umfasste lediglich in der Zeit von 22.10.2019 bis 19.12.2019 auch eine Zustellvollmacht. Dies ergibt sich aus der unbedenklichen Auskunft der Steuerberatungskanzlei und den gleichlautenden Eintragungen im Abgabensinformationssystem des Bundes. Auch von Seiten der Streitparteien wird dies nicht in Frage gestellt. Zum Zeitpunkt der Zustellung der gegenständlichen *Bescheidbegründungen* war somit die SteuerberatungsKG nicht zur Empfangnahme von Schriftstücken für die LuF befugt. Über diese Tatsache besteht kein Streit. (Vgl *Verfahrensgang*).

Obwohl die SteuerberatungsKG im Dezember 2020 unstrittig nicht zur Empfangnahme von Schriftstücken für die LuF befugt war, wird diese in der Zustellverfügung des Finanzamtes (§ 5 ZustG) zu den *Bescheidbegründungen* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 als Empfänger im Sinne des ZustG bezeichnet. Dementsprechend wurden die *Bescheidbegründungen* vom

15.12.2020 und 16.12.2020 von Seiten des Finanzamtes – wie die SteuerberatungsKG bekanntgab und das Finanzamt bestätigt - via FinanzOnline elektronisch in die Databox der SteuerberatungsKG (als Teilnehmerin an FinanzOnline) eingelegt. Auf eine Zustellung an den Bf1 als Vertreter gemäß § 81 BAO, dem nach § 101 Abs 3 BAO die beiden *Bescheidbegründungen* zuzustellen gewesen wären, gibt es keine entsprechenden Hinweise. (vgl *Verfahrensgang*)

In der zu Unrecht an die SteuerberatungsKG erfolgten elektronischen Zustellung der gegenständlichen *Bescheidbegründungen* liegt ein Zustellmangel gemäß § 7 ZustG. Dies wird auch von beiden Streitparteien bestätigt.

§ 7 ZustG regelt die Rechtsfolgen einer mangelhaften Zustellung. § 7 ZustG ist sowohl auf die postalische als auch die elektronische Zustellung anwendbar. (vgl Raschauer/Riesz in Frauenberger-Pfeiler/Raschauer/Sander/Wessely, Österreichisches Zustellrecht², § 7 ZustG Rz 3).

Nach § 7 ZustG gilt, falls bei der Zustellung Mängel unterlaufen, die Zustellung als in dem Zeitpunkt vollzogen, in dem das Dokument der Person, für die es bestimmt ist (Empfänger), tatsächlich zukommt. (Vgl VwGH 24.09.1999, 98/14/0134).

Die gegenständlichen *Bescheidbegründungen* waren, wie sich aus der Zustellverfügung (§ 5 ZustG) ergibt, jeweils an die LuF zu Händen der SteuerberatungsKG gerichtet und somit nicht nur für die SteuerberatungsKG, sondern auch für die Gesellschaft bestimmt. In einem solchen Fall ist auch die Gesellschaft selbst als Empfänger im Sinne des § 7 ZustG anzusehen, sodass die Heilung des Zustellmangels eintritt, wenn der Bescheid der Gesellschaft tatsächlich zukommt. Kommt der Bescheid der Gesellschaft tatsächlich zu und hat sie nicht bloß Kenntnis von seinem Inhalt erlangt, dann wird ein allfälliger Zustellmangel saniert. (Vgl VwGH 15.03.2001, 2000/16/0115, VwGH 24.09.1999, 98/14/0134).

Zu klären ist somit die Frage, ob dem gemäß § 81 BAO vertretungsbefugten und in der Zustellverfügung auch namentlich genannte Bf1 (Bf1), also jener Person, der zufolge § 101 Abs 3 BAO die an die LuF gerichteten *Bescheidbegründungen* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 bekanntzugeben, also zuzustellen gewesen wären, im Sinne des § 7 ZustG tatsächlich zugekommen sind. (Vgl VwGH 24.09.1999, 98/14/0134)

Ein tatsächliches Zukommen setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass der vom Gesetz vorgesehene Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftsatzes kommt. Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes beispielsweise durch Übermittlung einer Ablichtung oder durch Akteneinsicht. Maßgeblich ist für den Tatbestand des „tatsächlichen Zukommens“, dass der Bescheid bzw die schriftliche Erledigung im Original vom Vertreter

tatsächlich (körperlich) in Empfang genommen wird. (Vgl VwGH 09.04.2020, Ro 2020/16/0004, VwGH 20.11.2019, Fr 2018/15/0011, VwGH 16.07.2014, 2013/01/0173).

Die Heilung des Zustellmangels tritt also nach dem zuvor Gesagtem in jenem Zeitpunkt ein, in welchem dem Empfänger das Dokument tatsächlich, dh im Original, zukommt. Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes zB durch Übermittlung einer Ablichtung etwa per FAX oder durch Weiterleitung des eingescannten Schriftstücks mit eMail. Eine privat erfolgte Herstellung oder Ablichtung des Originaldokuments bewirkt kein tatsächliches Zukommen des Originaldokuments (vgl Ritz/Koran, BAO⁷, Zustellgesetz § 7 Tz 7 und die dort wiedergegebene Judikatur, VwGH 03.10.2002, 2002/08/0031).

Eine Ausfertigung, die mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-GovG versehen ist, kann von der Behörde – ebenso wie die automationsunterstützten Ausfertigungen ohne Unterschrift oder Beglaubigung - grundsätzlich elektronisch oder aber auch in Form eines Ausdrucks physisch (in Papierform) zugestellt werden. Ausdrücke von amtssignierten Dokumenten bedürfen gemäß § 96 Abs 2 BAO keiner weiteren Voraussetzungen. (Vgl Bauer in AVR 2021, 92)

Im Falle der physischen Zustellung (in Papierform) ist im Hinblick auf die bisher zur Heilung von Zustellmängel durch „tatsächliches Zukommen“ ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes davon auszugehen, dass unter einem im Original empfangenen Schriftstück nur die Erstschrift, dh jene Ausfertigung, die dem Empfänger (laut Zustellverfügung) unmittelbar zugegangen ist, zu verstehen ist und dass vom Empfänger „privat“ erstellte Zweitschriften bzw Gleichschriften oder Vervielfältigungen bzw Kopien jedenfalls nicht darunterfallen. Dies wird unabhängig davon zu gelten haben, ob eine Ausfertigung mit eigenhändiger Unterschrift, eine automationsunterstützte Ausfertigung ohne Unterschrift (Beglaubigung) oder eine Ausfertigung, die mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-GovG versehen ist, vorliegt. Nur die (körperliche) Weitergabe dieser Erstschrift (Original) an den weiteren in der Zustellverfügung genannten Empfänger kann diesem gegenüber eine Heilung des Zustellmangels gemäß § 7 ZustG bewirken.

Im Falle der „privaten“ Weiterleitung des in Papierform empfangenen Dokuments ist für eine Weiterleitung per eMail, also für eine Weiterleitung auf elektronischem Weg, ein Scannen dieses Papierdokuments erforderlich. Mit Hilfe des Scannens wird das Papierdokument in ein elektronisches Dokument überführt. Wird daher ein in Papierform empfangenes Dokument vom Empfänger „privat“ per eMail an die eMail-Adresse des weiteren in der Zustellverfügung genannten Empfängers übermittelt, so erhält dieser weitere Empfänger lediglich eine Ablichtung des Originals. Eine Heilung des Zustellmangels kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei einer derartigen Vorgangsweise nicht eintreten.

Im Unterschied dazu, kann ein elektronisch zugestelltes Dokument per eMail „privat“ auf elektronischem Weg - ohne einen Scannvorgang bzw ohne Erstellung einer Ablichtung -

unmittelbar an die eMail-Adresse des weiteren in der Zustellverfügung genannten Empfängers übermittelt werden. Diesfalls wird aus der Sicht des BFG das ursprünglich von der Behörde elektronisch zugestellte Dokument vom Empfänger als Original weitergeleitet. Dem Empfänger dieses eMails kommt somit das Dokument bei Öffnen und der Kenntnisnahme des Anhangs dieses eMail tatsächlich zu. Die Heilung des Zustellmangels tritt dadurch ein.

Diese vom BFG vertretene Ansicht wird auch dadurch bestätigt, dass bei einer elektronischen Weiterleitung (per eMail) des ursprünglich elektronisch zugestellten amtssignierten Dokuments die Möglichkeit der elektronischen Signaturprüfung aufrecht bleibt, was für das Vorliegen eines Originaldokumentes beim Empfänger der eMail spricht. Im Falle des Scannens und Weiterleitens der Ablichtung des amtssignierten Dokuments per eMail ist demgegenüber eine elektronische Signaturprüfung durch den Empfänger des eMails hinsichtlich des angehängten amtssignierten Dokuments nicht (mehr) möglich. (Vgl Bauer in AVR 2021, 29, <https://www.bmf.gv.at/services/amtssignatur/verifizierung-amtssignatur.html>),).

Der SteuerberatungsKG wurden die *Bescheidbegründungen* vom 15. und 16.12.2020 von der Behörde via FinanzOnline in die Databox eingelegt und damit elektronisch zugestellt. Die SteuerberatungsKG leitete sodann diese elektronisch zugestellten Dokumente unbestrittenermaßen dem Bf1 als Vertreter gemäß § 81 BAO (und auch der in der Zustellverfügung namentlich genannten Bf2) elektronisch per eMail vom 16.12.2020 weiter (vgl *Verfahrensgang*), wobei – wie ausgeführt – die Herstellung einer Ablichtung bzw ein Scannen der *Bescheidbegründungen* dafür nicht erforderlich war. Aus den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.10.2023 wird abgeleitet, dass Bf1 und Bf2 (ein Ehepaar) Zugriff auf diese eMail-Adresse haben. Der Bf 1 als Vertreter gemäß § 81 BAO erhielt somit durch die Weiterleitung auf elektronischem Weg die Originaldokumente. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist von einer zeitnahen Einsicht in dieses eMail samt Anhang durch den Bf1 auszugehen, sodass diese *Bescheidbegründungen* aus der Sicht des BFG im Sinne der Rechtsprechung (noch vor Einbringung der Beschwerden) tatsächlich zugekommen sind. Eine Heilung des Zustellmangels hinsichtlich der *Bescheidbegründungen* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 ist damit eingetreten. Die Zustellung der *Bescheidbegründung* vom 15.12.2020 zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 und der *Bescheidbegründung* vom 16.12.2020 zum wiederaufgenommenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 an die LuF wurde damit vor Einbringung der gegenständlichen Beschwerden bewirkt.

2.3 Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Bestimmungen zur Wiederaufnahme wurden zwar mit dem FVwGG 2012 geändert. Betreffend die amtswegige Wiederaufnahme erfolgte aber inhaltlich keine Abänderung. Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012 kann somit

insoweit weiterhin herangezogen werden. (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, BFG 12.12.2017, RV/6101154/2015).

Wie dem *Verfahrensgang* zu entnehmen ist, erfolgte im gegenständlichen Fall die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 (unstrittig) von Amts wegen.

§ 303 Abs. 1 BAO normiert drei erschöpfend aufgezählte Wiederaufnahmegründe, dh. dass es nur aus diesen Gründen zu einer Wiederaufnahme kommen kann. Bei diesen Wiederaufnahmegründen handelt es sich um den Erschleichungstatbestand (§ 303 Abs. 1 lit. a BAO), den Neuerungsstatbestand (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) und den Vorfragentatbestand (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (Vgl VwGH 24.05.2023, Ra 2021/15/0066, VwGH 19.10.2016, Ra 2014//15/0058).

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid den Spruch, der über die Hauptfrage der in Verhandlung stehenden Angelegenheit zu entscheiden hat, zu enthalten. Es bedarf daher im Bescheidspruch der ausdrücklichen Feststellung jenes gesetzlichen Tatbestandes, auf den ein die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens verfügender Bescheid gestützt wird. Der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides hat daher grundsätzlich den maßgebenden Wiederaufnahmetatbestand anzuführen. Ein Spruch, der sich auf die bloße Zitierung des § 303 Abs. 1 BAO beschränkt, wird diesen Anforderungen nicht gerecht. Dabei darf allerdings nicht übersehen werden, dass einen Bescheid Spruch und Begründung ausmachen und die Begründung dann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offenlässt, als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden kann. (VwGH 20.06.1990, 90/16/0003, VwGH 12.06.1991, 90/13/0027, und VwGH 21.06.1994, 91/14/0165).

Im gegenständlichen Fall wurde im Spruch des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 § 303 Abs. 1 BAO angesprochen, in der Begründung wird durch die Wortfolge *„weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind ...“* offensichtlich, dass das Finanzamt Salzburg-Land die Wiederaufnahme auf den in § 303 Abs 1 lit b BAO normierten Neuerungsstatbestand stützt (vgl *Verfahrensgang*).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs.2 BAO zu entscheiden hat, nur die

Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltselementen, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. (vgl. VwGH VwGH 17.05.2023, Ra 2022/13/0096, VwGH 02.02.2023, Ra 2020/13/0031, VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016, VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0012, VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063, VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280, VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. (Vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280, VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067, VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030, VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005, VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104,).

Das Fehlen einer Bescheidbegründung stellt einen Verfahrensmangel dar. Dieser kann allerdings - insbesondere infolge eines nach § 245 Abs 2 BAO möglichen Antrages auf Mitteilung der ganz oder teilweisen fehlenden Begründung – durch Nachreichung einer Begründung saniert werden.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen. (VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280, VwGH 10.02.2016, 2013/15/0087, VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Im gegenständlichen Fall wurde im Spruch des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 § 303 Abs. 1 BAO angesprochen und in der Begründung sollte offensichtlich durch die bereits zitierte Wortfolge *„weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind“* auf eine Begründung des am selben Tag ergangenen Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 Bezug genommen werden. Dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid ist somit zu entnehmen, dass die Wiederaufnahme auf jene Umstände gestützt werden, die im Bescheid

über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 festgehalten sind. Ein derartiger Verweis ist nach der Rechtsprechung des VwGH - wie zuvor festgehalten – grundsätzlich zulässig.

Dieser Feststellungsbescheid 2016 vom 27.11.2020 enthält wiederum einen Verweis auf die händische Bescheidbegründung. Eine Bescheidbegründung wurde allerdings nicht zeitnah nachgereicht, sodass von Seiten der LuF am 07.12.2020 ein Antrag gemäß § 245 Abs 2 BAO gestellt wurde (vgl *Verfahrensgang*).

Das Finanzamt Salzburg-Land erstellte sodann eine *Bescheidbegründung* vom 15.12.2020 zum Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 und eine *Bescheidbegründung* vom 16.12.2020 zum Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016. Diese schriftlichen Erledigungen bzw Dokumente des Finanzamtes Salzburg-Land wurden rechtswirksam zugestellt (vgl Pkt 2.2 *Zustellung der Bescheidbegründungen*).

Letztlich ist somit im gegenständlichen Fall anhand der *Bescheidbegründungen* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 zu den beiden miteinander verbundenen Bescheiden (Wiederaufnahmebescheid und Feststellungsbescheid jeweils vom 27.11.2020) das Vorliegen eines vom Finanzamt Salzburg-Land gebrauchten, im Hinblick auf § 303 Abs 1 lit b BAO tauglichen Wiederaufnahmegrundes vom BFG zu prüfen.

Zweck der Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit b BAO ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind. Wiederaufnahmegründe sind also nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmegründe. (Vgl VwGH 24.05.2023, Ra 2021/15/0066, VwGH 18.09.2002, 99/17/0261).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (§ 303 Abs 1 lit b BAO) nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob den abgabenfestsetzenden Stellen alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. (Vgl VwGH 17.05.2023, Ro 2023/13/0008, VwGH 10.02.2016, 2013/15/0087, VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005, VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045, VwGH 18.10.2007, 2003/14/0087).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel ist nach dem zuvor Gesagtem aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsache möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren oder im Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen. (Vgl VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102).

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächlich Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine derartigen Tatsachen. (Vgl VwGH 24.05.2023, Ra 2021/15/0066, VwGH 02.02.2023, Ra 2021/13/0133).

Anlässlich der Prüfung der Frage, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt oder nicht, ist auch zu beachten, dass das BFG, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen hat. Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar. (Vgl VwGH 20.02.2023, Ro 2020/13/0031, VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016, VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung der maßgeblichen Tatsachen bzw Beweismittel im Erstverfahren schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus. (Vgl VwGH 27.02.2019, Ra 2019/13/0102, Ra 2017/15/0015, VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090, VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114, VwGH 22.03.2006, 2002/13/0029).

Im Hinblick auf diese Rechtsausführungen wird Folgendes ausgeführt:

Den *Bescheidbegründungen* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 ist zu entnehmen, dass mit Kaufvertrag vom 09.05.2016 von Bf1 und Bf2 als ideelle Hälfteeigentümer das Grundstück 248 KG 36 mit einer Fläche von 4.214 m² an die K zum Preis von 1.982.150,00 Euro verkauft wurde und mit diesem Verkaufsvorgang grundverkehrsbehördliche Genehmigungen und Umwidmungen im Zusammenhang standen. Das kaufgegenständliche Grundstück bildete land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen der LuF. In der Beilage zur Feststellungserklärung

2016 für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden keine Angaben zum Verkauf dieses Grundstücks gemacht. Vielmehr erfolgte am 12.08.2016 eine Meldung via FinanzOnline über einen Privatverkauf eines Grundstücks mit Geltendmachung der Befreiung wegen Zusammenlegung-/Flurbereinigungsverfahren. (Vgl. *Verfahrensgang*)

Durch die *Bescheidbegründungen* vom 15.12.2020 und vom 16.12.2020 kommt somit aus der Sicht des BFG hinreichend jener Tatsachenkomplex zum Ausdruck, den das Finanzamt Salzburg-Land mangels Angaben in der Beilage zur Feststellungserklärung 2016 als im gegenständlichen Feststellungsverfahren neu hervorgekommen ansah, nämlich den Verkauf der Liegenschaft 248 KG 36 durch Bf1 und Bf2 samt den damit verbundenen näheren Umständen, wie insbesondere dem Vorliegen von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen und den damit verbundenen grundverkehrsbehördlichen Genehmigungen. Damit ist die „Sache“, über welche das BFG gemäß § 279 Abs 1 zu entscheiden hat, ausreichend umschrieben. Die zu vermeidende Gefahr eines unzulässigen Auswechsels des Wiederaufnahmegrundes durch das BFG wurde dadurch gebannt.

Dazu ist festzuhalten, dass durch das 1. StabG 2012, BGBl I 22/2012 ab 01.04.2012 die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in § 30 EStG 1988 geregelt werden; die §§ 30a bis c EStG 1988 enthalten Bestimmungen bezüglich des besonderen Steuersatzes, der Immobilienertragsteuer und deren Selbstberechnung. Die Erhebung der Einkommensteuer für Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken soll primär im Wege der selbst zu berechnenden Immobilienertragsteuer erfolgen. Für private Grundstücksveräußerungen soll mit der Immobilienertragsteuer Abgeltungswirkung eintreten. Eine Veranlagung der Einkünfte ist damit nicht erforderlich. Das in den § 30 ff normierte Steuerregime wurde in den wesentlichen Grundzügen auch auf Grundstücke im Betriebsvermögen ausgedehnt. Die Verpflichtung zur Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer besteht grundsätzlich auch bei betrieblichen Einkünften aus Grundstücksveräußerungen. Anders als bei privaten Grundstücksveräußerungen entfaltet die Immobilienertragsteuer aber keine Abgeltungswirkung. Die Einkünfte sind zwingend in die Veranlagung aufzunehmen. Bei Mitunternehmerschaften sind Grundstücksveräußerungen in der Feststellungserklärung anzugeben. (Vgl. Marschner in Jakom, EStG 2023, § 4 Rz 266, Kanduth-Kristen in Jakom, EStG 2023, § 30b Rz 1, 6 und 14).

Zurückkommend auf den Tatsachenkomplex „Liegenschaftsverkauf“, hinsichtlich dessen das BFG das Vorliegen der Verwirklichung des Neuerungsstatbestandes im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO zu prüfen hat, wird zunächst die zeitliche Abfolge der Geschehnisse (entsprechend der Darstellung im *Verfahrensgang*) nochmals zusammengefasst dargestellt, wobei das jeweils angeführte Datum den dazugehörigen unbedenklichen Schriftstücken (die zum Teil auch den Einkommensteuerveranlagungsakten 2016 und aus den Prüfungsakten stammen) entnommen wurde und daher als richtig angesehen werden kann:

09.05.2016	Liegenschafts Kaufvertrag mit aufschiebender Bedingung
10.08.2016	Nachtrag zum Kaufvertrag – Kaufvertrag vom 09.05.2016 ist rechtskräftig aufgrund der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung
12.08.2016	Mitteilung zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer des Bf1, StrNr 93 456 (unter Annahme einer privaten Grundstücksveräußerung) via FinanzOnline
12.08.2016	Mitteilung zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer der Bf2, StrNr 93 789 (unter Annahme einer privaten Grundstücksveräußerung) via FinanzOnline
13.04.2017	Einreichung der Feststellungserklärung 2016 samt Beilage der LuF , StrNr 93 123 , ohne Angaben zu einer Veräußerung von Betriebsgrundstücken
20.04.2017	Feststellungsbescheid gem § 188 2016, StrNr 93 123
02.08.2018	Bericht über eine Außenprüfung hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 bis 2017 beim Bf1, StrNr 93 456 , und Feststellungen zur Immobilienertragsteuer ABNr 432/18
02.08.2018	Bericht über eine Außenprüfung hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 bis 2017 bei der Bf2, StrNr 93 789 , und Feststellungen zur Immobilienertragsteuer ABNr 765/2018
01.08.2018	Änderung des Einkommensteuerbescheides 2016 gem § 295a BAO betreffend Bf1, StrNr 93 456
01.08.2018	Änderung des Einkommensteuerbescheides 2016 gem § 295a BAO betreffend Bf2, StrNr 93 789
03.09.2018	Beschwerde gegen den abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2016 durch Bf1 und durch Bf2
17.10.2018	Beschwerdevorentscheidungen zu den abgeänderten Einkommensteuerbescheiden 2016
14.11.2018	Vorlageantrag von Bf1 und von Bf2 betreffend abgeänderte Einkommensteuerbescheide 2016
27.05.2020	Erkenntnis des BFG, RV/6100648/2018, betreffend Einkommensteuer 2016 des Bf1, StrNr 93 456 , mit der Feststellung, dass die gegenständlichen Grundstücke zum Betriebsvermögen der LuF gehörten
27.05.2020	Erkenntnis des BFG, RV/6100649/2018, betreffend Einkommensteuer 2016 der Bf2, StrNr 93 789 , mit der Feststellung, dass die gegenständlichen Grundstücke zum Betriebsvermögen der LuF gehörten
27.11.2020	Wiederaufnahmebescheid betreffend den Feststellungsbescheid gem § 188 BAO vom 20.04.2017, StrNr 93 123
27.11.2020	wiederaufgenommener Feststellungsbescheid gem § 188, StrNr 93 123

In weiterer Konkretisierung des Sachverhaltes ist zusätzlich festzuhalten, dass die dem BFG vorgelegte und zu beurteilende Feststellungserklärung 2016 und die Beilage zur Feststellungserklärung 2016 jeweils vom 13.04.2017 einerseits die Unterschrift von Bf1 und Bf2 und andererseits den Einlaufstempel des Finanzamtes trägt. Beweiswürdigend kann daher die Einreichung dieser Unterlagen beim Finanzamt Salzburg-Land als erwiesen angesehen werden

und zugleich deren Inhalt unbedenklich herangezogen werden.

Die dem BFG ebenfalls vorliegende, von Seiten des Bf1 und der Bf2 vorgenommenen Berechnung der Immobilienertragsteuer wurde zweifelsfrei via FinanzOnline dem Finanzamt Salzburg-Land übermittelt. Der Einstieg in FinanzOnline ist nur durch Anmeldung mit der jeweiligen Zugangskennung möglich, sodass die auf diesem Weg übermittelten Daten im Rahmen der Beweiswürdigung als gesichert anzusehen sind.

Im Rahmen der Beweiswürdigung ist auch festzuhalten, dass die Zugehörigkeit des verkaufsgegenständlichen Grundstücks zum Betriebsvermögen der LuF sich insbesondere aus den Erkenntnissen des BFG vom 27.05.2020, RV/6100648/2018 und RV/6100649/2018, ergibt, deren Sachverhaltsfeststellungen unbedenklich sind, da diese Entscheidungen unangefochten geblieben sind.

Aus den Auftragsbuchnummern der durchgeführten Außenprüfungen „/18“ (vgl. Berichte vom 02.08.2018) ist ersichtlich, dass diese im Jahr 2018 durchgeführt wurden.

Zu den am 12.08.2016 von Seiten des Bf1 und der Bf2 erfolgten Mitteilungen zur Selbstberechnung fällt sogleich auf, dass die Tatsache des Liegenschaftsverkaufs unter Erwähnung des Kaufvertrages vom 09.05.2016 dem damaligen Finanzamt Salzburg-Land als Wohnsitzfinanzamt (vgl. § 20 AVOG 2010) zu der StrNr 93 456 und der StrNr 93 789 mitgeteilt wurde und darin von einer privaten Grundstücksveräußerung gemäß § 2 Abs 3 Z 7 EStG 1988 gesprochen wird. Eine Einkünfteermittlung bei Mitunternehmerschaften und die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wird darin nicht bejaht. Damit übereinstimmend finden sich in der am 13.04.2017 von der LuF unter der StrNr 93 123 eingereichten Feststellungserklärung 2016 sowie in der gleichzeitig eingereichten Beilage zur Feststellungserklärung für pauschalisierte Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft keine Hinweise auf eine Veräußerung von Betriebsgrundstücken. Nähere Umstände hinsichtlich des Liegenschaftsverkaufes wurden dem Finanzamt Salzburg-Land als dem für die Einkommensteuerveranlagung von Bf1 (unter der StrNr 93 456) und Bf2 (unter der StrNr 93 789) damals zuständigen Finanzamt zudem erst anlässlich der im Jahr 2018 jeweils durchgeführten Außenprüfung bekannt. (Vgl. *Verfahrensgang*)

Wie die vorstehenden Ausführungen deutlich zeigen, hatte somit das bis Ende 2020 als Betriebsfinanzamt für die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der LuF unter der StrNr 93 123 zuständige Finanzamt Salzburg-Land am 20.04.2017, dem (unstrittigen) Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 20.04.2017, mangels entsprechender Offenlegung im Rahmen der Feststellungserklärung 2016 samt Beilage keine Kenntnis von der Veräußerung des Grundstückes 248 KG 36 durch Bf1 und Bf2 und den damit verbundenen weiteren – für eine Immobilienertragsbesteuerung - entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen wie insbesondere dem Vorliegen von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, den damit verbundenen grundverkehrsbehördlichen Genehmigungen und dem sich daraus wiederum ergebende Eintritt der Rechtskraft des Kaufvertrages. Die Tatsache des Verkaufs dieser Liegenschaft sowie

die näheren Details dieses Verkaufsvorganges kamen dem damaligen Finanzamt Salzburg-Land im August 2016 lediglich als Wohnsitzfinanzamt im Rahmen der Verfahren zur Veranlagung zur Einkommensteuer 2016 des Bf1 unter der Steuernummer 93 456 und zur Veranlagung zur Einkommensteuer 2016 der Bf2 unter der Steuernummer 93 789, also in anderen Verfahren, zur Kenntnis.

Nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ausschließlich der Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle im jeweiligen Verfahren maßgeblich für die Beantwortung der Frage, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind oder nicht. Am 20.04.2017, dem Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2016 durch das damals als Betriebsfinanzamt für die LuF zuständige Finanzamt Salzburg-Land hatte dieses – wie ausgeführt - mangels entsprechender Offenlegung im Rahmen der Feststellungserklärung 2016 samt Beilage in dem konkreten Feststellungsverfahren 2016 keine Kenntnis vom gegenständlichen Liegenschaftsverkauf und den damit verbundenen näheren Umständen.

Als Zwischenergebnis ist also festzuhalten, dass der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Erlassung des Feststellungsbescheides 2016 vom 20.04.2017 (Erstbescheid), betreffend die LuF, StrNr 93 123, der gegenständliche Tatsachenkomplex und damit die rechtserheblichen Sachverhaltselemente nicht bekannt waren.

Dass das damalige Finanzamt Salzburg-Land als für den Bf1 und die Bf2 zuständiges Wohnsitzfinanzamt im Rahmen des jeweiligen Einkommensteuerverfahrens 2016 (zu StrNr 93 456 und StrNr 93 789) vom Liegenschaftsverkauf durch die Mitteilungen des Bf1 und der Bf2 vom 09.08.2016 grundsätzlich Kenntnis erlangte, steht einer Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2016 bei der LuF unter der StrNr 93 123 nicht entgegen.

Angemerkt wird dazu auch, dass durch die im August 2016 an das damalige Finanzamt Salzburg-Land als Wohnsitzfinanzamt des Bf1 und der Bf2 erfolgten Mitteilungen über den mit Kaufvertrag 09.05.2016 erfolgten Liegenschaftsverkauf samt Hinweis auf das Vorliegen einer privaten Grundstücksveräußerung und einer Befreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 4 EStG (Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs-, Flurbereinigungs- oder Baulandumlegungsverfahrens) dem damaligen Finanzamt Salzburg-Land als Wohnsitzfinanzamt von Bf1 und Bf2 der Sachverhalt ebenfalls nicht in einem für eine einkommensteuerrechtliche Beurteilung ausreichenden Ausmaß bekannt gegeben wurde, sodass sowohl beim Bf1 als auch bei der Bf2 im Jahr 2018 eine Außenprüfung durchgeführt wurde, welche jeweils ein mit den Erkenntnissen des BFG vom 27.05.2020, RV/6100648/2018 und RV/6100649/2018 endendes Rechtsmittelverfahren nach sich zog, in dem der Sachverhalt noch weiter nachgeschärft wurde. Mit den Mitteilungen vom 09.08.2016 wurde somit auch im Veranlagungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 2016 von Bf1 und Bf2 (den anderen Verfahren) kein ausreichender Sachverhalt bekannt gegeben. Der maßgebliche Sachverhalt wurde dementsprechend erst

nach Ergehen der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2016 vom 19.04.2017 in den dortigen Verfahren für den Bf1 zu StrNr 93 456 und vom 18.04.2017 für die Bf2 zu StrNr 93 789 bekannt.

Die entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente des Tatsachenkomplexes „Liegenschaftsverkauf“, wie insbesondere die Tatsache des Verkaufsabschlusses vom 09.05.2016 hinsichtlich eines zum land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen der LuF gehörenden Grundstücks und der Eintritt der Rechtskraft dieses Kaufvertrages mit 10.08.2016 aufgrund der grundverkehrsbehördlichen Genehmigungen (laut Nachtrag vom 10.08.2016), wurden zweifellos im Jahr 2016 verwirklicht bzw waren im Jahr 2016 bereits existent. Diese Sachverhaltselemente waren also bereits vor Erlassung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 (Erstbescheid) vom 20.04.2017 existent, sie wurden aber dem damaligen Finanzamt Salzburg-Land als für die LuF hinsichtlich der Durchführung des Verfahrens zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 zuständigem Finanzamt offensichtlich erst nach Erlassung dieses Feststellungsbescheides 2016 und zwar konkret nach Abschluss des anlässlich der Veranlagung des Bf1 und der Bf2 zur Einkommensteuer 2016 durchgeführten Außenprüfungs- und nachfolgendem Rechtsmittelverfahren im Jahr 2020 vollständig bekannt.

An dieser Stelle ist daher festzuhalten, dass der zu prüfende Tatsachenkomplex neu hervorgekommene Tatsachen (nova reperta) im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO enthält.

Dass diese für die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 maßgeblichen Umstände geeignet waren, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, ergibt sich zweifelsfrei aus dem in Verbindung mit dem streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheid ergangenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 bzw der dazu ergangenen und rechtskräftig gewordenen Beschwerdevorentscheidung vom 31.08.2021, mit welcher der (wiederaufgenommene) Feststellungsbescheid 2016 vom 27.11.2021 abgeändert wurde. Laut Beschwerdevorentscheidung vom 31.08.2021 erzielte die LuF1 Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft in Höhe von 1.016.440,26 Euro, wobei auf die Beteiligten Bf1 und Bf2 jeweils ein Anteil von 508.220,13 Euro entfällt und in den festgestellten Einkünften jeweils ein Gewinn betreffend Betriebsgrundstücke, auf die der besondere Steuersatz von 30% anwendbar ist, in Höhe von 503.101,38 Euro enthalten ist. Demgegenüber wurden im Erstbescheid, also im Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 20.04.2017, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der LuF mit 10.237,49 Euro und die auf den Bf1 und die Bf2 entfallenden Anteile mit 5.118,75 Euro und 5.118,74 Euro festgestellt; ein Gewinn betreffend Betriebsgrundstücke, auf die der besondere Steuersatz von 30% anwendbar ist, wurde in diesem Erstbescheid nicht angesetzt.

Dazu ist auch zu betonen, dass die Richtigkeit der Beschwerdeentscheidung vom 31.08.2021 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 im Vorlageantrag vom 21.09.2021 von Seiten des Bf1 und der Bf2 bestätigt wird.

Der zu prüfende Tatsachenkomplex bzw die darin enthaltenen, dargestellten Sachverhaltselemente haben somit mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Abschließend ist nochmals darauf hinzuweisen, dass in der Feststellungserklärung 2016 und in der Beilage zur Feststellungserklärung 2016 für pauschalisierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entgegen dem dargestellten rechtlichen Erfordernis von Seiten der LuF keine Angaben zu der im Jahr 2016 erfolgten Grundstücksveräußerung gemacht wurden. Dem damals als Betriebsfinanzamt für die LuF zuständigen Finanzamtes Salzburg-Land kann somit kein Vorwurf dahingehend gemacht werden, dass es im Feststellungsverfahren 2016 keine entsprechenden Nachforschungen im Zusammenhang mit den von Seiten der LuF nicht erklärten Einkünften aus der Veräußerung von Betriebsvermögen unternommen hat. Davon abgesehen würde ein allfälliges Verschulden des Finanzamtes Salzburg-Land an der Nichtausforschung der maßgeblichen Tatsachen bzw Beweismittel im Erstverfahren nach den erfolgten Rechtsausführungen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließen.

Im Ergebnis ist das Finanzamt Salzburg-Land daher zu Recht vom Vorliegen des Neuerungsstatbestandes gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO im Feststellungsverfahren 2016 ausgegangen.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme 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 und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen. (Vgl VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

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 VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Eine derartige Interessenabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Gesamtauswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe

und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen – insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis des neuen Sachbescheides in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen. (Vgl VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Der VwGH hat beispielsweise steuerliche Auswirkungen in Höhe von 1.260,00 Euro und von 1.010,15 als weder absolut noch relativ geringfügig beurteilt. (Vgl VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159, VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257).

Im gegenständlichen Fall bewirken die neu hervorgekommenen Tatsachen im wiederaufgenommenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 bzw in der dazu ergangenen, rechtskräftig gewordenen Beschwerdevorentscheidung vom 31.08.2021 den Ansatz von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 1.016.440,26 Euro und die Feststellung der auf den Bf1 und die Bf2 entfallenden Anteile daran in Höhe von jeweils 508.220,13 Euro. Demgegenüber wurden im Erstbescheid vom 20.04.2017 lediglich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 10.237,49 Euro und die auf den Bf1 und die Bf2 entfallenden Anteile mit 5.118,75 Euro und 5.118,74 Euro festgestellt. Es ist als offensichtlich anzusehen, dass eine derartige Erhöhung der festgestellten gemeinschaftlichen Einkünfte und damit verbunden der festgestellten Anteile der Beteiligten absolut betrachtet bei den Beteiligten aufgrund der sich aus § 192 BAO ergebenden Bindungswirkung zu einkommensteuerlichen Auswirkungen führt, die als nicht geringfügig zu beurteilen sind.

Da die steuerlichen Auswirkungen zweifellos nicht geringfügig sind und bei der Ermessensübung grundsätzlich das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit hat, wurde das Ermessen vom damals zuständigen Finanzamt Salzburg-Land zur Recht dahingehend geübt, dass die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2016 betreffend die LuF, StrNr 93 123, verfügt wurde.

Die gegen den an die LuF erlassenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2016 vom 27.11.2020 von Bf1 und Bf2 eingebrachten Beschwerden sind somit als unbegründet abzuweisen.

3 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. (Art 133 Abs 4 B-VG)

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, da das BFG in den entscheidungsrelevanten Rechtsfragen hinsichtlich der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und hinsichtlich der Heilung von Zustellmängeln der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Salzburg, am 5. Dezember 2023