

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf2*** als Erbe nach ***2*** ***3*** ***4***, ***5*** über die Beschwerde vom 25. September 2020 gegen folgende Bescheide des ***6*** vom 25. August 2020

- Einkommensteuerbescheid 2014
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

I.1. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2014 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

I.2. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

A. Verfahren vor dem Finanzamt

A.1.

Die steuerpflichtige Frau ***2*** ***4*** hat im Jahr 2014 mit Kaufvertrag vom 26.06.2014 ihren Hälfteanteil an einem Waldgrundstück (Liegenschaft EZ ***7***, Katastralgemeinde ***8***) im Gesamtausmaß von 54.130 m² verkauft. Auf sie ist ein Kaufpreis von EUR 46.000,00 entfallen.

Die Steuerpflichtige hat für das Jahr 2014 am 17.02.2016 elektronisch eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2014 eingereicht. Darin wurden nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt. Sie wurde mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 02.03.2016 erklärungsgemäß veranlagt.

Die Steuerpflichtige ist am 06.06.2016 verstorben. Ihr einziger Erbe ist ihr Sohn, ***Bf2***, ein Rechtsanwalt, der die Erbschaft mit einer unbedingten Erbserklärung angetreten hat.

Nach Einantwortung an den Sohn wurde dem Finanzamt aufgrund einer Kontrollmitteilung des Gebührenamtes bekannt, dass die Steuerpflichtige im Jahr 2014 ein Grundstück (Wald) privat veräußert hatte.

A.2.

Daraufhin richtete das Finanzamt am 16.12.2019 an den Erben der Steuerpflichtigen, adressiert an ***9***, ein eingeschriebenes Ergänzungsersuchen betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Waldverkauf) 2014 mit der Frist zur Beantwortung bis 27.01.2020. Diesem Ergänzungsersuchen wurde ein Formular zur Feststellung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerung gem. § 30 EStG 1988 beigelegt. In den Eingangsabsätzen wird mitgeteilt: *„Ab dem 1. April 2012 ist die Veräußerung von Grundstücken unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung einkommensteuerpflichtig. Sie haben nach dem 31. März 2012 aufgrund der vorliegenden Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 ein Grundstück veräußert.“*

Sie werden daher ersucht, beiliegendes Formular auszufüllen und zu retournieren.

Beachten Sie bitte, dass für die Besteuerung der Grundstücksveräußerung im Rahmen der Einkommensteuer nicht das Vertragsdatum, sondern der Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises relevant ist. Das bedeutet, dass die Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht in diesem Veranlagungsjahr vorzunehmen ist, wenn der Kaufpreis nicht in dem Jahr zugeflossen ist (siehe auch Punkt 4). Das ausgefüllte und retournierte Formular gilt als Abgabenerklärung.“

Dieses Schreiben wurde in den Postkasten des Erben der Steuerpflichtigen am 20.12.2019 eingelegt. Auf dem Rückschein ist vermerkt, dass die Hinterlegung beim Postamt ***10*** erfolgte und der Beginn der Abholfrist am 23.12.2019 ist. Der eingeschriebene Brief wurde nicht abgeholt, sondern mit Rücksendedatum 08.01.2020 retourniert.

Aus einer vom Erben der Steuerpflichtigen vorgelegten Bestätigung von ***11*** Reisen geht hervor, dass er vom 12.12.2019 bis 09.01.2020 auf einer Auslandsreise war.

A.3.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 vom 25.08.2020 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2014 gem. § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen. Mit dem selben Datum erging ein neuer Einkommensteuerbescheid 2014, in dem erstmals Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iHv EUR 14.007,00 festgesetzt wurden, und ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 iHv EUR 324,34.

Der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 25.08.2020 wurde wie folgt begründet: „Es wurde 2014 das Grundstück EZ ***7*** KG ***12*** verkauft. Sie haben einen Verkaufserlös von 46.000,- Euro erzielt. Die Immobilienwertsteuer wurde bereits vom Notar berechnet und abgeführt. Einkünfte aus Waldverkauf sind im Fall einer Pauschalierung neben dem laufenden Gewinn gesondert anzusetzen. Es wird daher vom Verkaufserlös des Waldgrundstückes 46.000,- Euro 35% für das stehende Holz angenommen und als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft angesetzt (16.100,- Euro). Von dem Betrag von 16.100,- Euro wurde der Grundfreibetrag von 13% abgezogen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betragen daher 2014 14.007,- Euro.“

Diese Bescheide waren an den Erben nach der Steuerpflichtigen in ***9*** adressiert. Zugestellt wurden sie elektronisch in die Databox des Erben der Steuerpflichtigen.

A.4.

Am 16.09.2020 erfolgte eine persönliche Vorsprache des Bf. im Finanzamt. Darüber wurde folgender Aktenvermerk verfasst:

„persönl. Vorsprache am 16.9.2020 von ***Bf2*** (Sohn der Verstorbenen): Ihm wären die Bescheide aufgrund der Wiederaufnahme nicht zugestellt worden; er wurde darauf hingewiesen, dass die Zustellung in die Databox erfolgt ist und damit die Bescheide als zugestellt gelten. Er könne sich die Nachforderung nicht leisten und wird die Bescheide bekämpfen. Der Vorhalt vom 16.12.2019 wäre ihm wegen Ortsabwesenheit nicht zugestellt worden und es würde daher ein Verfahrensmangel vorliegen (Anm.: dieser Vorhalt wurde mittels Rsb zugestellt aber nicht behoben - siehe uploads in JVP). —> Berechnung der Einkünfte aus Waldverkauf OK OGEREOO4 ,1609200)

A.5.

Mit Schreiben vom 25.09.2020 brachte der Erbe der Steuerpflichtigen Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen

2014 und gegen die Buchungsmitteilung 1/20 ein. Er stellte folgende Anträge:

1.) in Stattgabe der vorliegenden Beschwerde sowohl die Buchungsmitteilung 1/20 sowie den Einkommensteuerbescheid 2014 zu StrNr ***BF1StNr1*** vom 25.08.2020 und die Festsetzung der Anspruchszinsen ersatzlos aufzuheben in eventu
2.) in Stattgabe der Beschwerde die Schätzung des Wertes des Holzes am Stamm neu vorzunehmen und den angefochtenen Bescheid derartig zu berichtigen
3.) der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen in eventu die Aussetzung der Einhebung bis zur rechtskräftigen Entscheidung gem. §212a BAO in eventu Stundung des Abgabebeträge.

Die Begründung lautet wie folgt:

*„Als Beschwerdegründe werden unrichtige rechtliche Beurteilung, Mangelhaftigkeit des Verfahrens und Verjährung geltend gemacht. ***2*** ***4***, die verstorbene Mutter des Beschwerdeführers, hat richtigerweise im Jahr 2014 den ihr eigentümlichen Hälfteanteil an der EZ ***7*** KG ***12*** um einen Teil Kaufpreis von Eur 46.000,- verkauft. Die Vertragsgestaltung und grundbücherliche und steuerrechtliche Durchführung des Vertrages wurde vom Notariat Dr***13*** in ***14*** durchgeführt.*

*Zum Zeitpunkt des Verkaufes im Jahre 2014 stellte sich der Wald im Wesentlichen als schwer beeinträchtigt durch Sturm- und Windbruch sowie Käferbefall dar, weshalb aufgrund des Preises der Verkauf überhaupt erst möglich geworden ist. In der gesamten Region ***15*** war dies damals als notorisch bekannt, weil nach wie vor am ***15*** gut sichtbar, zumindest auf der tschechischen Seite die Überreste des Käferbefalles zu sehen sind es ist daher davon auszugehen dass der tatsächlich auf das Holz im Stamm entfallende Kaufpreisanteil etwa maximal bei 15 -20% des Kaufpreises anzusetzen ist und keinesfalls wie vom Finanzamt geschätzt mit 35%.*

Der Beschwerdeführer hatte als Partei nie vor dem 25.08.2020 die Möglichkeit gehabt sich dazu zu äussern oder aber Richtigstellungen vorzubringen und ist daher in seinem Recht auf Parteiengehör verletzt. Der Beschwerdeführer hat erstmals Kenntnis vom angefochtenen Bescheid am 15.09.2020 erlangt.

Ein Bescheid über die geplante oder durchgeführte Wiederaufnahme wurde dem Beschwerdeführer nie zugestellt, weder postalisch noch elektronisch wie der Beilage zu entnehmen ist.

Darüber hinaus ist das Verfahren mangelhaft, weil die Behörde annimmt bzw. vorgibt der Bescheid über die Wiederaufnahme wäre rechtsgültig zugestellt worden und der Beschwerdeführer hätte somit Kenntnis davon.

Richtigerweise wurde dem Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt die Wiederaufnahme des Verfahrens gültig bekannt gegeben.

Es befand sich bis zum einschließlich 25.09.2012 keine derartige Mitteilung über die Zustellung des Bescheides über die Wiederaufnahme in der Data Box des Beschwerdeführers.

*Die angebliche postalische Zustellung des Bescheides an die Adresse ***17*** in ***16*** ist tatsächlich nicht dem Beschwerdeführer zugegangen. Der Beschwerdeführer hat sich nachweislich im Zeitraum vom 12.12. 2019 bis einschließlich 09.01.2020 urlaubsbedingt im Ausland (Südafrika - siehe Bestätigung) befunden und hat dafür gesondert eine Postsperre eingerichtet für alle Zustellungen an seinen Kanzleisitz ***5***. Die Zustellung an die Privatadresse wurde bereits in anderem Zusammenhang beim Finanzamt gerügt, weil die Behörde unberechtigtweise Privatdaten der Öffentlichkeit zugänglich macht und dies gegen den Datenschutz verstösst.*

*Daher konnte die Zustellung in ***17***, ***16*** vom 12.12.2019 bis 09.01.2020 nicht wirksam vorgenommen werden. Eine Benachrichtigung über die Zustellung eines behördlichen Schriftstückes war nicht vorhanden und konnte daher der Beschwerdeführer keine Kenntnis über eine Wiederaufnahme haben bis zum 15.09.2020, sodass das gesamte bisherige Verfahren dahingehend mangelhaft, die erlassenen Bescheide und Verfügungen nichtig sind und weder die Buchungsmitteilung noch der Einkommensteuerbescheid 2014 wirksam erlassen und zugestellt werden konnte, eine wirksame Zustellung ist allerdings notwendig um tatsächlich einen Einkommensteuerbescheid rechtmässig zu erlassen bzw. eine Schätzung des Wertes des Holzes am Stamm vorzunehmen und eine Buchungsmitteilung sowie Anspruchszinsen festzusetzen. Auch sind die geltend gemachten Ansprüche verjährt und hätten bereits, nachdem es sich beim Erwerbsvorgang um einen öffentlichen Akt handelt längst gegen die Steuerschuldnerin geltend gemacht werden können. Frau ***2*** ***4*** ist zwischenzeitig verstorben und hätte die Behörde spätestens im Verlassenschaftsverfahren, an dem die Behörde beteiligt war, ihre Ansprüche geltend machen müssen. Ein Säumnis der Behörde darf nicht zu Lasten der Nachkommen ausgeglichen werden. Verwaltungshandeln muss vorhersehbar und unter Wahrung der Parteienrechte vorgenommen werden, dies ist im laufenden Verfahren nicht gegeben.“*

Der Beschwerde wurden eine Reisebestätigung über eine Reise vom 12.12.2019 bis 09.01.2020 und ein Screenshot vom 25.09.2020 hinsichtlich von in die Databox des Bf. eingegangenen Bescheide beigelegt. Die Beilage hat eine sehr schlechte Qualität. Zudem wird nur eine Seite dargestellt, obwohl es mehrere Seiten zu geben scheint.

A.6.

In der Folge erließ das Finanzamt drei Beschwerdevorentscheidungen.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 05.10.2020 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 25.08.2020 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 2.3.2016 erfolgte erklärungsgemäß die Arbeitnehmerveranlagung 2014 (Erklärung vom 17.2.2016). Nach Auswertung vorliegenden Kontrollmaterials betreffend Waldverkauf lt. Kaufvertrag vom 1.7.2014 wurde festgestellt, daß Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund des Waldverkaufs bisher nicht erklärt wurden. Nach einem Vorhalteverfahren wurde in weiterer Folge am 25.8.2020 die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und gleichzeitig ein neuer Sachbescheid mit Ansatz von entsprechenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erlassen.

II. Beschwerdeantrag

*Die rechtzeitig eingelangte Beschwerde richtet sich gegen den neuen Sachbescheid vom 25.8.2020 und wird im Wesentlichen damit begründet, daß hinsichtlich des Verkaufes des Hälfteanteils an der EZ 239 KG ***12*** (Waldgrundstück) eine unrichtige rechtliche Beurteilung, Mangelhaftigkeit des Verfahrens und Verjährung zugrunde liege. Insbesondere sei der Wald durch Sturm und Windbruch sowie Käferbefall schwer beeinträchtigt worden und der Verkauf aufgrund des Preises erst überhaupt möglich geworden. Der tatsächlich auf das Holz im Stamm entfallend Kaufpreisanteil würde daher etwa maximal bei 15 bis 20% des Kaufpreises anzusetzen sein und keinesfalls mit 35% geschätzt.*

Weiters hätte der Beschwerdeführer als Partei nie vor dem 25.8.2020 die Möglichkeit gehabt, sich dazu zu äußern oder Richtigstellungen vorzubringen und sei daher in seinem Recht auf Parteiengehör verletzt worden. Der Beschwerdeführer hätte vom angefochtenen Bescheid erstmals am 15.9.2020 Kenntnis erlangt und ein Bescheid über die geplante oder durchgeführte Wiederaufnahme wäre dem Beschwerdeführer nie zugestellt worden, weder postalisch noch elektronisch.

*Darüber hinaus sei das Verfahren mangelhaft, weil die Behörde annehme, der Bescheid über die Wiederaufnahme wäre rechtsgültig zugestellt worden und der Beschwerdeführer hätte somit Kenntnis davon. Es wäre zu keinem Zeitpunkt die Wiederaufnahme des Verfahrens gültig bekanntgegeben worden. Es hätte sich bis einschließlich den 25.9.2012 (wohl gemeint 25.9.2020) keine derartige Mitteilung über die Zustellung des Bescheides über die Wiederaufnahme in der Databox des Beschwerdeführers befunden. Die angeblich postalische Zustellung an die Adresse ***17*** in ***16*** sei tatsächlich nicht dem Beschwerdeführer zugegangen. Der Beschwerdeführer hätte sich nachweislich im Zeitraum vom 12.12.2019 bis einschließlich 9.1.2020 urlaubsbedingt im Ausland (Südafrika - lt. Beilage) befunden und hätte dafür gesondert eine Postsperre für alle Zustellungen an seinen Kanzleisitz in 4020 ***14*** eingerichtet.*

Die Zustellung an die Privatadresse wäre bereits in einem anderen Zusammenhang beim Finanzamt gerügt worden, weil die Behörde unberechtigterweise Privatdaten der Öffentlichkeit zugänglich mache und dies gegen den Datenschutz verstoße. Daher hätte die Zustellung in ***17***, ***16*** vom 12.12.2019 bis 9.1.2020 nicht wirksam vorgenommen werden können, eine Benachrichtigung über die Zustellung eines behördlichen Schriftstückes wäre nicht vorhanden gewesen, weshalb der Beschwerdeführer bis zum 15.9.2020 keine Kenntnis über die Wiederaufnahme haben hätte können, sodaß das gesamte bisherige Verfahren dahingehend mangelhaft sei und die erlassenen Bescheide und Verfügungen nichtig wären. Eine wirksame Zustellung sei allerdings notwendig, um tatsächlich einen Einkommensteuerbescheid rechtmäßig zu erlassen bzw. eine Schätzung des Wertes des Holzes am Stamm vorzunehmen.

Die geltend gemachten Ansprüche seien bereits verjährt, nachdem es sich beim Erwerbsvorgang um einen öffentlichen Akt handle und längst gegen die Steuerschuldnerin geltend gemacht hätte werden können. Frau ***2*** ***4*** sei zwischenzeitig verstorben und hätte die Behörde spätestens im Verlassenschaftsverfahren ihre Ansprüche geltend machen müssen. Eine Säumnis der Behörde dürfe nicht zu Lasten der Nachkommen ausgeglichen werden. Verwaltungshandel müsse vorhersehbar sein und unter Wahrung der Parteienrechte vorgenommen werden, was im laufenden Verfahren nicht gegeben wäre.

III. Rechtliche Würdigung

a) Parteiengehör/Beweisaufnahme

Gem. § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind und ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Gem. § 161 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen und tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, daß unvollständige Angaben ergänzt und Zweifel beseitigt werden. Der Partei sind wesentliche Abweichungen zu ihren Ungunsten zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

Weiters ist nach § 183 BAO den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Das Parteiengehör ist auch zu als offenkundig behandelten Tatsachen zu gewähren (VwGH 21.4.1994, 94/19/0151).

Der Beschwerdeführer als Erbe nach ***4*** ***2*** ***3*** wurde mit Vorhalt vom 16.12.2019 (zugestellt am 20.12.2020 mittels Rsb) in Kenntnis gesetzt, daß ab dem 1.4.2012 die Veräußerung von Grundstücken unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung einkommensteuerpflichtig sind und gleichzeitig ersucht, in diesem Zusammenhang das beigefügte Formular zur Feststellung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerung gern. § 30 EStG auszufüllen. Der Vorhalt war zwar mit dem Betreff „Einkünfte aus Land- und

Forstwirtschaft (Waldverkauf 2014) versehen, es wurde aber im Folgenden weder darauf eingegangen noch wurden in diesem Zusammenhang Fragen gestellt oder Unterlagen und Beweise angefordert. Die Intention des Vorhalts war aufgrund des Betreffs offensichtlich die Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft insbesondere Waldverkauf, was aber für den Beschwerdeführer in keiner Weise erkennbar oder nachvollziehbar war. Das Recht auf Parteiengehör wurde dadurch insoweit mißachtet und stellt dies einen Verfahrensmangel dar, als der Beschwerdeführer betreffend die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft de facto keine Gelegenheit zu einer Stellungnahme hatte und ihm in weiterer Folge auch die beabsichtigte Ermittlung der Einkünfte nicht zur Kenntnis gebracht wurde. Die in der Beschwerde angeführte Ortsabwesenheit in der Zeit von 12.12.2019 bis 9.1.2020 ist somit obsolet und wird nicht mehr näher darauf eingegangen.

b) Sanierung des Parteiengehörs

Die Verletzung des Rechtes auf Parteiengehör ist allerdings im Beschwerdeverfahren sanierbar (siehe zB VwGH 19.3.1998, 96/15/0005; 15.3.2001, 98/16/0205-0207; 18.9.2002, 99/17/0261; 19.3.2008, 2008/15/0002). Das Recht auf Parteiengehör ist in einer förmlichen Weise zu gewähren, damit der Partei dieser Verfahrensschritt deutlich bewußt wird und kann auch mündlich erfolgen.

Im Rahmen der persönlichen Vorsprache des Beschwerdeführers am 16.9.2020 wurde unter anderem die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund des Waldverkaufs eingehend besprochen und auf die gesetzlichen Bestimmungen in § 1 Abs. 5 LuFPauschVO hingewiesen. Der Beschwerdeführer hat eingewendet, daß der Ansatz des Pauschalsatzes von 35% für Grund und Boden sowie stehendes Holz nach der LuFPauschVO wegen Sturm und Windbruch sowie Käferbefall zu hoch sei. Es ist das Recht eines Steuerpflichtigen, einen vom pauschal ermittelten Veräußerungsgewinn abweichenden Veräußerungsgewinn in Form eines Gutachtens nachzuweisen. Ein Gutachten in diesem Zusammenhang wurde allerdings nicht erstellt und ist auch nicht nachholbar, da die maßgeblichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr festgestellt werden können.

Durch die mündliche Bekanntgabe am 16.9.2020 des dem Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegenden Sachverhaltes sowie Ermittlung der Bemessungsgrundlagen noch vor Ablauf der Beschwerdefrist wurde das Recht auf Parteiengehör insoweit saniert und der Verfahrensmangel dadurch beseitigt. Aufgrund des vorliegenden eindeutigen und unveränderlichen Sachverhaltes erscheinen weitere Sachverhaltsermittlungen, die eine andere Entscheidung zu begründen vermögen, als nicht zielführend oder notwendig.

c) Bescheidzustellungen

Sowohl der Einkommensteuerbescheid als auch der Wiederaufnahmebescheid jeweils vom 25.8.2020 wurden lt. elektronischer Signatur am 26.8.2020 in die Databox des

Beschwerdeführers zugestellt. Gem. § 98 Abs. 2 BAO gelten elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Die Zustellung gilt als nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte. Der in der Beschwerde angeführte Zeitraum der Ortsabwesenheit vom 12.12.2019 bis 9.1.2020 betrifft offensichtlich jedoch den Vorhalt vom 16.12.2019 und nicht die Bescheide vom 25.8.2020. Weitere Ortsabwesenheiten sind nicht bekannt und wurden auch nicht behauptet.

Der Beschwerdeführer erlangte wie in der Beschwerde angeführt erstmals am 15.9.2020 Kenntnis vom angefochtenen Bescheid (Einkommensteuerbescheid), ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens wäre nie zugestellt worden. Aufgrund der elektronischen Signaturen ist die Bescheidzustellung in die Databox als erwiesen anzunehmen, weshalb die Bescheide somit als rechtswirksam zugestellt gelten. Die behauptete Nichtzustellung des Wiederaufnahmebescheides ist daher nicht glaubwürdig.

d) Verjährung

Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gem. § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Eine nach außen erkennbare Amtshandlung ist beispielsweise ein erstinstanzlicher Bescheid (in diesem Fall Bescheid über die Arbeitnehmerveranlagung vom 2.3.2016), weshalb für die Wiederaufnahme des Verfahrens und Erlassung eines neuen Sachbescheides betreffend Einkommensteuer 2014 die Verjährungsfrist erst mit 31.12.2020 geendet hat und daher keine Verjährung vorliegt.

e) Immobilienvertragssteuer/Einkünfte aus Waldverkauf

Die aufgrund des Kaufvertrages vom 1.7.2014 angefallene Immobilienvertragssteuer wurde durch das beauftragte Notariat unter Berücksichtigung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft berechnet und abgeführt, wobei für das stehende Holz ein pauschaler Ansatz mit 35%

angenommen und lt. herrschender Verwaltungspraxis ein Kaufpreisanteil von 50% der Immobilienertragsteuer zugrunde gelegt wurde (und die restlichen 15%). Die verkaufende Partei mußte also Wissen, daß neben der Immobilienertragsteuer noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund des Waldverkaufes anfallen, hat aber diese Einkünfte bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung nicht erklärt.

f) Geltendmachung der Ansprüche

Wie in der Beschwerde ausgeführt, hätte die Behörde ihre Ansprüche spätestens im Verlassenschaftsverfahren geltend machen müssen. Eine Säumnis der Behörde dürfe nicht zu Lasten der Nachkommen ausgeglichen werden.

Der Beschwerdeführer übersieht dabei, daß er nach § 801 ABGB aufgrund der unbedingten Erbantrittserklärung persönlich mit seinem gesamten Vermögen allen Gläubigern des Verstorbenen für ihre Forderungen und allen Vermächtnisnehmern für ihre Vermächtnisse haftet.

Der Vollständigkeit wird darauf hingewiesen, daß nach Pkt. 5.3. des Kaufvertrages vom 1.7.2014 dem Beschwerdeführer der gesamte Kaufpreis in Form von zwei Sparbüchern übertragen wurde und er insofern keinen Schaden erlitten hat, sondern lediglich der Reinerlös um die Einkommensteuernachzahlung vermindert wird.

g) Schätzung der Einkünfte

Nach § 1 Abs. 5 LuFPauschVO können abweichend von den Abs. 1 bis 4 aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 250 000 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet.

Ein Sachverständigengutachten zum Nachweis eines abweichenden Veräußerungsgewinnes vom pauschal ermittelten Veräußerungsgewinn liegt nicht vor und ist auch nicht nachholbar, da die maßgeblichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr festgestellt werden können. Die Annahme eines Kaufpreisanteils von 15 - 20% auf das stehende Holz lt. Beschwerdeantrag wegen Sturm und Windbruch sowie Käferbefall ist als Begründung zu allgemein und als Nachweis ungeeignet.

Darüber hinaus hat man sich wie bereits oben ausgeführt bei Ermittlung der Immobilienertragsteuer durch das beauftragte Notariat mit einem Kaufpreisanteil von 35% abgefunden und hätte bei nicht Zutreffen bereits zu diesem Zeitpunkt einen anderen Anteil angesetzt oder nachweisen können.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden daher lt. § 1 Abs. 5 LuFPauschVO (siehe auch Rz 4195 EStR) wie folgt geschätzt und bleiben gegenüber dem neuen Sachbescheid vom 25.8.2020 unverändert:

Kaufpreisanteil	46.000,00
davon 35%	16.100,00
Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG	-2.093,00
Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft	14.007,00

“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.10.2020 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 vom 25.08.2020 gemäß § 260 BAO zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Gemäß § 252 Abs. 2 BAO kann ein Bescheid, dem ein (anderer) Abgabenbescheid zugrunde liegt, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in diesem anderen Bescheid getroffenen Entscheidungen unrichtig sind. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen also nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Beschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung - Kommentar Tz 3 zu § 252 unter Verweis auf VwGH 4.7.1995, 91/14/0199, 0200; VwGH 28.5.1997, 94/13/0273).

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden und kann daher nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 02.10.2020 wurde die Beschwerde gegen die Buchungsmitteilung Nr. 1/2020 gemäß § 260 BAO mit folgender Begründung zurückgewiesen:

„Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist eine Beschwerde durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Beschwerde nicht zulässig ist. Gemäß § 243 BAO sind Beschwerden zulässig gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist. Daraus ergibt sich, dass nur Bescheide mit Beschwerde anfechtbar sind. Beschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter sind daher als unzulässig zurückzuweisen (zB VwGH 20.12.1999, 99/17/0325, 0326; VwGH 15.5.2000, 95/17/0458; VwGH 18.6.2001, 2001/17/0044).“

A.7.

Mit Schreiben vom 03.11.2020 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag. Er beantragte die am 25.09.2020 erhobenen Beschwerden gegen den Einkommensteuerbescheid 2014, den Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2014 sowie gegen die Buchungsmitteilung Nr. 1/2020 dem BFG zur Entscheidung vorzulegen. Er führte darin aus:

„Hinsichtlich der Begründung der Begehren und der beantragten Änderungen wird auf die am 25.09.2020 erhobene Beschwerde verwiesen, die integrierenden Bestandteil dieses Vorlageantrages bildet, wird diese ergänzt wie folgt:

Die Zurückweisung der Beschwerden in der Beschwerdeverentscheidung wegen der Erstellung und Übermittlung der Buchungsmitteilung sowie der Festsetzung der Anspruchszinsen ist unberechtigt, weil sowohl die Entscheidung über die Entstehung und Höhe der Anspruchszinsen im Bescheid, als auch die Buchungsmitteilung auf der Erlassung eines Bescheides fußen, der ohne rechtlich gültige Grundlage in einem mangelhaften Verfahren erlassen wurde.

Die Beschwerde dagegen sei nach Ansicht der Erstbehörde, nämlich einem Schriftstück ohne Bescheid Charakter, nicht zulässig und daher zurückzuweisen. Diese rechtliche Ansicht ist verfehlt und nicht richtig.

Tatsächlich fußen auch diese Mitteilungen, auch wenn sie tatsächlich keinen Bescheidcharakter aufweisen sollten, auch wie jene vom 05.10. 2020 die Einkommenssteuer betreffend, mit Bescheidcharakter, auf der irrigen Annahme eines bis dahin ordnungsgemäß durchgeführten Abgabenverfahrens

Wie bereits in der Beschwerde angeführt ist aber das gesamte Verfahren bis zum jetzigen Zeitpunkt mit einem Fehler behaftet der die Nichtigkeit des weiteren Verfahrens nach sich zieht, weil die Behörde dem Einschreiter durch nicht ordnungsgemäße Zustellung wegen Ortsabwesenheit des Einleitungsbescheides an die Privatadresse, damit als nicht zugestellt gilt und diese Nichtigkeit bis dato nicht geheilt ist, sodass alle auf diesen ungültigen Zustellversuch aufbauenden Entscheidungen nicht rechtlich existent sind und daher keinerlei Gültigkeit dem Beschwerdeführer gegenüber erlangen können — sei es nun eine Buchungsmitteilung oder die Mitteilung über die Entstehung und die Höhe der Anspruchszinsen, auch ohne Bescheidcharakter.

Der Beschwerdeführer hatte extra für die Zeit der Ortsabwesenheit eine Postsperre eingerichtet und musste nicht mit der Zustellung eines Bescheides in dieser Zeit rechnen.

Dem Einschreiter wurde somit bereits zu Beginn des Verfahrens ohne sein Verschulden die Möglichkeit genommen, die Einleitung des ordentlichen Verfahrens zu beantragen und entsprechende Anträge zu stellen. Der Erstbehörde musste dieser Umstand bekannt sein, weil das Schriftstück an die Erstbehörde zurückgestellt wurde.

Damit sind das Parteiengehör und die Rechte als Partei übergangen worden und sind somit sämtliche seit dem Zeitpunkt der versuchten Zustellung erfolgten weiteren darauf aufbauenden Maßnahmen und rechtliche Schritte seitens der Behörde unzulässig.

Wenn die Erstbehörde vermeint und anführt, dass der Beschwerdeführer am 16.09.2020 Akteneinsicht genommen hätte, wird dies ausdrücklich bestritten. Die Intervention war lediglich notwendig, um in Erfahrung zu bringen, warum der Einschreiter davon keine Kenntnis erlangt hatte. Es wurde weder Akteneinsicht genommen noch eine Aktenkopie ausgehändigt.

Ein Screenshot vom Bildschirm von Finanz online wurde bereits ebenfalls vorgelegt zum Beweis dafür, dass sich kein Schriftstück der Behörde, wie behauptet, darin befindet, mit dem der Beschwerdeführer über den Sachstand informiert worden war.

Das angeblich zugestellte Schriftstück vom Dezember 2019 ist dem Einschreiter ebenso nicht zur Kenntnis gelangt. Die Nichtzustellbarkeit hätte die Behörde erkennen müssen, weil es zurückzustellen war. Es hätte die Erstbehörde neuerliche Ermittlungen zu tätigen gehabt, um den Einschreiter von dem Verfahren gegen ihn als Erben zu verständigen, unter Wahrung der gesetzlichen Rechte.

Der Beschwerdeführer war zum Zeitpunkt der versuchten Zustellung nachweislich tatsächlich ortsabwesend und wurde seit diesem Zeitpunkt auch keinerlei weitere Zustellung dieses verfahrenseinleitenden Bescheides an ihn vorgenommen. Es konnte nicht geklärt werden, um welches Schriftstück mit welchem Inhalt es sich gehandelt hat.

Die Beschwerdevereinscheidungen wurden hingegen einmal eingeschrieben an die Kanzleiadresse des Einschreiters, einmal über den Finanzonline Briefkasten vorgenommen.

Aus all diesen Gründen werden gestellt nachstehende

ANTRAGE

- 1.) In Stattgabe der Beschwerden die angefochtenen Bescheide und Mitteilungen der Erstbehörde ohne Bescheidcharakter ersatzlos aufzuheben sowie*
- 2.) eine mündliche Verhandlung durch den Senat anzuberaumen und*
- 3.) meine bereits gestellten Anträge auf Aussetzung der Einhebung der strittigen Beträge zu bewilligen*
- 4.) sowie den Beschwerden aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.“*

B. Verfahren vor dem BFG

B.1.

Die Beschwerden gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 wurden am 25.01.2021 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht wird neu ausgeführt, dass die Beschwerde gegen die Anspruchszinsen mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.10.2020 irrtümlich zurückgewiesen wurde (korrekt müsste der Spruch „Ihre Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen“ lauten), obwohl aus der Begründung der Beschwerdeverentscheidung klar hervorgeht, dass eine Abweisung der Beschwerde beabsichtigt war.

B.2.

Zur Abklärung, ob und zu welchem Zeitpunkt der beschwerderelevante Wiederaufnahmebescheid elektronisch zugestellt wurde, hat das BFG Fragen an die dafür zuständige IT-Abteilung des BMF gerichtet. Aus der Beantwortung per E-Mail vom 14.02.2024 geht hervor, dass für die verstorbene Frau ***2*** Maria ***4*** die elektronische Zustellung seit 16.02.2016 aktiviert war und sowohl der auf ihre Steuernummer lautende Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2014 sowie der Einkommensteuerbescheid 2014, beide datiert mit 25.08.2020, am 26.08.2020 in die Databox des Erben zugestellt worden sind. Der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 25.08.2020 wurde am 15.09.2020 gelesen, der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2014 vom 25.08.2024 wurde zum Zeitpunkt der E-Mailbeantwortung noch nicht gelesen.

B.3.

Das BFG forderte den Verlassenschaftsakt betreffend die Verstorbene beim Bezirksgericht ***18*** an.

B.4.

Nach Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt und Übermittlung des Schriftverkehrs mit der BMF IT-Abteilung hat das Finanzamt folgende Stellungnahme vom 14.03.2024 erstellt:

„ 1. Wiederaufnahme:

In der Beschwerde des rechtskundigen Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird u.a. als Verfahrensmangel die nicht rechtswirksame Zustellung des Wiederaufnahmebescheides angeführt.

Da der Wiederaufnahmebescheid selbst jedoch nicht angefochten wurde, ist nach Ansicht des Finanzamtes auch keine Beschwerdeverentscheidung bezüglich Wiederaufnahme zu erlassen. Der geltend gemachte Verfahrensmangel ist nach Ansicht des Finanzamtes als Vorfrage zur

Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid zu behandeln, wie es auch in der Beschwerdevorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid vom 5.10.2020 abgehandelt wurde.

2. Betriebsaufgabe und mögliche steuerliche Begünstigungen:

Unter Forstwirtschaft wird die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen verstanden.

Das stehende Holz (der "lebende Baum") ist Anlagevermögen, das geschlägerte Holz ist Umlaufvermögen (VwGH 27.3.1985, 83/13/0079).

Ein Wald iSd § 1 Forstgesetz 1975 ist dann gegeben, wenn die Grundfläche mindestens 1.000 m² beträgt und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht sowie einen forstlichen Bewuchs aufweist. Forstlicher Bewuchs sind Holzgewächse im Sinne des Anhangs zum Forstgesetz 1975 (zB Eiche, Buche, Fichte, Tanne usw.). Obstbäume und Ziergehölzer zählen nicht dazu und begründen somit keinen Wald iSd Forstgesetzes 1975.

Wesentliche Betriebsgrundlage ist der (bloße) Waldbesitz (VwGH 21.11.1961, 1109/61; VwGH 3.2.1967, 1736/65). Vgl. dazu Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (19. Lfg 2017), § 21 Rz 17/1

„Für das Vorliegen eines Betriebes im Bereich der Forstwirtschaft sind daher über das Vorhandensein eines Waldes hinaus grundsätzlich keine weiteren Anforderungen zu erfüllen; Gebäude und forstwirtschaftliche Betriebsmittel gehören zum Betriebsvermögen, sind aber nicht wesensnotwendig (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 21 Anm 74). Auf Grund der Naturverjüngung durch Samenanflug und Stockausschlag verliert daher ein aussetzender Betrieb nicht nur nicht seine Eigenschaft als Betrieb, sondern sie wird bereits dadurch begründet (EStR 2000 Rz 4200a; ebenso VwGH 3.2.1967, 1736/65, 1967, 91; UFS 20.6.2011, RV/1291-L/10; UFS 9.12.2009, RV/0075-L/06; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG § 21 Tz 33; Jilch, Landwirtebesteuerung5, 498; Schweinberger in Trauner/Wakounig, Land- und Forstwirtschaft3, 6/5; Peyerl in Brauner/Peyerl/Pum/Urban, Rechtsformgestaltung, 39). Zudem sind Waldbesitzer auf Grund der Forstgesetze der Länder auch zur Durchführung bestimmter Maßnahmen zur Erhaltung eines ordnungsgemäßen Zustandes des Waldes verpflichtet, sodass zumindest in diesem gesetzlich vorgegeben Mindestumfang eine forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet wird, was ebenfalls für das Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebes spricht (FG München, 15.12.2014, 7 K 2242/12). Dementsprechend stellen auch Wälder iSd ForstG im Eigentum von Nichtlandwirten forstwirtschaftliche Betriebe dar; die Veräußerung eines solchen Waldes stellt daher die Endnutzung des Holzbestandes dar und führt somit zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (EStR 2000 Rz 4200a, ebenso UFS 14.1.2005, RV/0253-W/04); wird der gesamte Wald veräußert, stellt dies eine Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG dar (EStR 2000 Rz 4200a, ebenso UFS 9.12.2009, RV/0075-L/06).“

Zur Veräußerung eines Waldstückes durch einen Pensionisten wird insbesondere auf UFSW, GZ. RV/0253-W/03 verwiesen.

Da der gesamte Waldbesitz der Abgabepflichtigen veräußert wurde, liegt nach Auffassung des Finanzamtes im vorliegenden Fall eine Betriebsveräußerung vor, die bei Vorliegen der Voraussetzungen den Begünstigungen der §§ 24 Abs. 4 (anteiliger Freibetrag), 37 Abs. 2 bzw. 37 Abs. 5 EStG 1988 zugänglich ist.“

B.5.

Mit Vorhalt vom 15.03.2024 wurde dem Erben der Verstorbenen der unter B.2. und B.4. angesprochene Schriftverkehr zur Kenntnis weitergeleitet mit dem Hinweis, dass eine der in § 37 Abs. 2 oder Abs. 5 EStG 1988 genannten Begünstigungen einen entsprechenden Antrag voraussetzt.

B.6.

Der Erbe der Verstorbenen gab dazu am 14.04.2024 folgende Stellungnahme ab:

„Hinsichtlich der bereits getätigten Ausführungen und schriftlichen Vorbringen werden diese zur Gänze aufrechterhalten und bilden integrierenden Bestandteile diese Stellungnahme. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Argumenten des Einschreiters ist nicht erfolgt.

*Entgegen der rechtlich vertretenen Ansicht des BFG ist von der Textierung her bereits eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur möglich gegen den ursprünglichen Abgabenverpflichteten, es ist das Verfahrens somit allein gegen ***2*** ***4*** zu führen. Nachdem diese im Jahr 2016 verstorben ist, ist eine Wiederaufnahme des gegen sie geführten Verfahrens nicht möglich, eine Anspruchsstellung gegenüber dem eingetragenen Erben in Person des Einschreiters ist daher nicht möglich. Gegen den Einschreiter könnten daher Ansprüche allenfalls nur in einem gesondert einzuleitenden Verfahren geltend gemacht werden, nicht im Wege der Wiederaufnahme, weshalb die Wiederaufnahme ebenso unzulässig ist, wie auch die mangelhafte Zustellung keinerlei Rechtswirkungen gegen ***2*** ***4*** und dem Einschreiter entfalten konnte und ein neuerlicher Bescheid dazu rechtswirksam an den Beschwerdeführer nicht ergangen ist.*

Aus diesem Grund ist auch dem Einschreiter eine Bekämpfung der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich gewesen, weil ihm gegenüber kein Bescheid ergangen ist. Dem Antrag des Einschreiters vom 13.01.2020 auf Zustellung des Bescheides wurde bis dato nicht entsprochen, sodass auch aus diesem Grunde das Verfahren mangelhaft ist. Die Rechtsfolgen der Zurückweisung und des Vorlageantrages sind jedenfalls zu berücksichtigen und eine Uminterpretierung im Nachhinein unzulässig.

Aus diesem Grund wird der Einwand mangelnder Passivlegitimation des Einschreiters und der Einwand der Verjährung ausdrücklich aufrechterhalten, weil dem Einschreiter gegenüber kein Abgabenbescheid rechtsgültig in einem ordnungsgemässen mangelfreien Verfahren erlassen wurde, der dem Rechtsweg zugänglich war.

*Gleichzeitig wird gestellt der Antrag auf Begünstigung nach § 37(2) EStG Einkommensteuergesetz 1988 mit der Begründung, dass eine Aufteilung auf 3 Jahre hinsichtlich ***2*** ***4*** bis tt.06.2016 (Todestag) und ab diesem Zeitpunkt für den Einschreiter vorgenommen werden möge. Frau ***2*** ***4*** hat zu diesem Zeitpunkt Witwenpension nach ihrem verstorbenen Ehegatten von der OÖ Landesregierung bezogen und befand sich ab Herbst 2014 bis 2016 ständig in einem Pflegeheim. Hilfsweise wird vorgebracht, dass Frau ***2*** ***4*** ab Herbst 2014 auch gesundheitlich nicht mehr in der Lage war einen Betrieb zu führen, weshalb auch nach §37(5) EstG vorzugehen ist.*

Der Einschreiter selbst hatte in den Jahren 2017, 2018 und 2019 keinerlei bzw sehr geringfügigen Gewinn, so dass eine Aufteilung ebenso demgemäß vorzunehmen möglich ist und beantragt wird.

Um entsprechende Berücksichtigung zur Reduzierung bzw Herabsetzung der Abgabenschuld wird ersucht. Eine mündliche Verhandlung ist hingegen entbehrlich.“

B.7.

Das Finanzamt erwiderte auf das Vorbringen des Erben der Verstorbenen am 18.04.2024 unter Beilage des Einantwortungsbeschlusses wie folgt:

*„ Dem Vorbringen des Beschwerdeführers Mag. Dr. ***4***, wonach die Wiederaufnahme des Verfahrens von der Textierung her nur gegen den ursprünglichen Abgabenverpflichteten, das heißt gegen die am tt.06.2016 verstorbene ***2*** ***3*** ***4*** möglich sei, wird seitens der Abgabebehörde entgegnet: Mit dem Tod einer natürlichen Person endet deren Rechtsfähigkeit und somit auch deren Parteifähigkeit im Sinne der Bundesabgabenordnung. In die Rechtsposition der verstorbenen Person tritt die juristische Person "Verlassenschaft nach dem Verstorbenen" als Gesamtheit der Rechte und Verbindlichkeiten eines Verstorbenen, soweit sie nicht höchstpersönlicher Art sind, ein (§ 531 ABGB). Das heißt, die "ruhende Verlassenschaft" ist Gesamtrechtsnachfolgerin der verstorbenen Person (vgl. OGH 8.3.2006, 7 Ob 38/06y).*

Im Verlassenschaftsverfahren iSd § 143 Abs 1 AußerstreitG werden die präsumtiven Erben aufgefordert, eine Erbantrittserklärung abzugeben. Diese kann gern § 800 ABGB unbedingt oder bedingt erklärt werden. Unabhängig davon, ob die Erbantrittserklärung bedingt oder unbedingt abgegeben wurde, führt die rechtskräftige Einantwortung (§ 819 ABGB; OGH 22.7.2009, 3 Ob 84/09p) zu einer Gesamtrechtsnachfolge der Erben.

Mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses hört die Verlassenschaft als juristische Person zu existieren auf.

Für den Übergang von Rechten und Pflichten im Abgabenrecht knüpft § 19 Abs 1 BAO an die Gesamtrechtsnachfolge an: Nur im Fall einer solchen gehen die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers (des Verstorbenen) auf den Rechtsnachfolger (Erben) über. Dies betrifft nicht nur alle materiell rechtlichen, sondern auch sämtliche verfahrensrechtlichen Positionen. Der eingewantwortete Erbe tritt daher vollumfänglich in die Rechte des Verstorbenen ein.

*Mag. Dr. ***4*** wurde mit rechtskräftigem Einantwortungsbeschluss des BG ***18*** zu Gz. ***19*** vom 02.01.2017 als Erbe nach Frau ***2*** ***3*** ***4*** nach Abgabe einer unbedingten Erbantrittserklärung zur Gänze eingewantwortet und trat damit die Gesamtrechtsnachfolge iSd § 19 BAO an. Daher ergingen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2014 sowie der neue Sachbescheid 2014 zu Recht an den Gesamtrechtsnachfolger der Verstorbenen.*

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer behaupteten mangelhaften Zustellung der Bescheide wird folgendes ausgeführt: Gern § 98 Abs 2 BAO gelten elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Dies ist nach hA der Zeitpunkt, in dem die Daten in die „FinanzOnline Nachrichten“ (Databox) des Empfängers einlangen. Auf das tatsächliche Einsehen der FinanzOnline Nachrichten durch den FinanzOnline-Teilnehmer kommt es nicht an.

Ein FinanzOnline-Teilnehmer kann jederzeit auf die elektronische Zustellung in FinanzOnline verzichten; Parteienvertreter iSd § 2 Abs 2 FOnV können den Verzicht für Zustellungen in ihren eigenen Angelegenheiten erklären (§ 5b Abs 3 FOnV).

Nach der Aktenlage ist der Beschwerdeführer FinanzOnline-Teilnehmer und hat auf die elektronische Zustellung nicht verzichtet. Der Wiederaufnahmebescheid für das Einkommensteuerverfahren 2014 und der Einkommensteuerbescheid 2014, jeweils vom 25.08.2020, wurden laut Aktenlage bzw. nach den Erhebungen des BFG bei der zuständigen IT-Stelle im BMF mit Datum 26.08.2020 in die FinanzOnline Nachrichten eingebracht; Der Einkommensteuerbescheid 2014 wurde zudem am 15.09.2020 gelesen.

Dass die Zustellung der beiden Bescheide als nicht bewirkt gelte, weil der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, wurde seitens des Beschwerdeführers nicht behauptet.

Die nachgewiesene Ortsabwesenheit betrifft den Zeitraum 12.12.2019 bis 9.01.2020; die Bescheide ergingen mit 25.08.2020, Zustellung 26.08.2020, rund acht Monate später. Der Wiederaufnahmebescheid 2014 und der neue Sachbescheid 2014 wurden daher mit Datum

26.08.2020 rechtsgültig an den Gesamtrechtsnachfolger der Verstorbenen zugestellt; eine mangelhafte Zustellung, wie vom Beschwerdeführer beanstandet, liegt nicht vor. Der Beschwerdeführer hat offenkundig auch Zugriff auf die FinanzOnline Nachrichten, anderenfalls wäre es nicht erklärlich, warum der neue Einkommensteuerbescheid 2014 am 15.09.2020 gelesen und der Beschwerdeführer am 16.09.2020 diesbezüglich persönlich im Finanzamt vorstellig wurde.

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer behaupteten Verjährung des Abgabenanspruches und der monierten Verletzung des Parteiengehörs wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die entsprechenden Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 05.10.2020 verwiesen.“

B.8.

Mit Vohalt vom 19.04.2024 wurde dem Erben von Frau ***2*** ***4*** die Stellungnahme des Finanzamtes weitergeleitet.

Mit Schreiben vom 06.05.2024 zog er die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung seiner Beschwerde durch den Senat zurück. Nach Mitteilung, wie hoch sich die voraussichtliche Steuerlast bei einer Dreijahresverteilung im Jahr 2014 belaufe, bekundete er seine Zustimmung, dass die Beschwerde verwaltungsökonomisch im Wege des § 300 BAO Verfahrens erledigt werden könne. Dies wurde dem Finanzamt mitgeteilt, das jedoch seine Zustimmung zu diesem Verfahren mit folgender Begründung versagte: „Aufgrund eines Personalabgangs im fallbezüglichen Fachgebiet in Verbindung mit dem Umstand, dass ein Bescheid gem. § 300 BAO nicht automatisiert erlassen werden kann und diese Art der Erledigung wegen der technischen Hürden daher sehr zeitaufwendig ist, kann ich derzeit mangels Ressourcen der Erledigung mittels Bescheid gem. § 300 BAO leider nicht zustimmen.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

2 ***4*** war zusammen mit Frau Dr. ***20*** je zur Hälfte Miteigentümerin an der Liegenschaft GB ***8***, EZ ***7***, Gst-Nr. ***21*** mit einer Fläche von 5,4130 Hektar. Es handelte sich dabei um einen Wald.

Mit Kaufvertrag vom 26.06.2014 bzw. 01.07.2014 haben die beiden Miteigentümerinnen das Grundstück zum Gesamtkaufpreis von EUR 92.000,00 verkauft. Der auf Frau ***2*** ***4*** entfallende Anteil von EUR 46.000,00 ist im Jahr 2014 zugeflossen. Der den Kauf abwickelnde Notar hat für den auf den bloßen Grund und Boden entfallenden anteiligen Veräußerungserlös

die Immobilienertragsteuer erklärt. Eine Besteuerung des stehenden Holzes erfolgte nicht. Frau ***2*** ***4*** hat weder im Jahr 2014 noch in den Jahren davor Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt.

Frau ***2*** ***4*** hat am 17.02.2016 elektronisch ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 eingereicht, in der lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausgewiesen waren. Mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 02.03.2016 wurde sie erklärungskonform veranlagt.

Frau ***2*** ***4*** ist am 06.06.2016 verstorben. Der Nachlass der Verstorbenen wurde auf Grund des Testamentes vom 31.12.2009 dem erbl. Sohn Herrn Mag.***Bf2***, geboren am 06.06.1963, ***Bf2-Adr*** welcher die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes ***18*** vom 25.11.2016 zur Gänze eingewantwortet.

Durch eine Kontrollmitteilung des Gebührenamtes hat das Finanzamt erfahren, dass Frau ***2*** ***4*** im Jahr 2014 ihren Hälfteigentumsanteil am Wald verkauft hat. Es hat mit Bescheid vom 25.08.2020 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 wiederaufgenommen und gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid 2014 mit demselben Datum erlassen, in dem es erstmals Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festgesetzt hat. Die Einkünfte wurden folgendermaßen berechnet: EUR 46.000,00 x 35% für stehendes Holz abzüglich 13% Gewinnfreibetrag.

Beide Bescheide, unter der Steuernummer der Verstorbenen, wurden am 26.08.2020 in die Databox des Erben der Verstorbenen zugestellt. Der Einkommensteuerbescheid 2014 wurde am 15.09.2020 gelesen, der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2014 zumindest bis 14.02.2024 nicht. Sowohl die Verstorbene wie ihr Sohn als Erbe waren/sind FinanzOnline Teilnehmer und haben die elektronische Zustellung aktiviert.

II. **Beweiswürdigung**

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, dem beigeschafften Verlassenschaftsakt des BG ***18***, der Einsichtnahme in den historischen Grundbuchsatz sowie in den Steuerakt der Verstorbenen für das Jahr 2014 und Vorjahren.

Die Sachverhaltsfeststellungen zur Zustellung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2014 und des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 26.08.2020 beruhen auf den Antworten der zuständigen IT Fachabteilung im BMF. Es gibt keinen Grund, an deren Antwort zu zweifeln.

III. Rechtliche Erwägungen zum angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 vom 25.08.2020:

III.1. Formal

III.1.1. Bescheidadressat: Sohn als Alleinerbe

Herr ***Bf2*** ist als Alleinerbe Gesamtrechtsnachfolger nach seiner verstorbenen Mutter, ***2*** ***4***. Er hat eine unbedingte Erbsantrittserklärung abgegeben. Ihm ist als Alleinerbe die Verlassenschaft zur Gänze eingewantwortet. Daher sind die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten betreffend seine Mutter an ihn als Gesamtrechtsnachfolger gem. § 19 BAO übergegangen. Aufgrund seiner unbedingten Erbserklärung kann er für Verbindlichkeiten der Verstorbenen unbegrenzt in Anspruch genommen werden.

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2014 sowie der neue Einkommensteuerbescheid 2014 sind nach dem Tod der Mutter und der Einantwortung ihres Erbes an den Sohn ergangen. Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2014 sowie der neue Einkommensteuerbescheid 2014, beide datiert mit 26.08.2020, weisen den Beschwerdeführer daher zu Recht als Bescheidadressaten aus und wurden ihm auch zu Recht in seine Databox zugestellt.

III.1.2. Verjährung

Hinsichtlich der Verjährung wird auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 05.10.2020 betreffend Einkommensteuerbescheid 2014 vom 25.08.2020 verwiesen. Es liegt keine Verjährung vor.

III.1.3. Kein Feststellungsverfahren

Der Wald wurde von einer Miteigentümergeinschaft, bestehend aus zwei Miteigentümerinnen verkauft. Der Veräußerungsgewinn auf das stehende Holz führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Vgl. III.2.), die an sich zunächst in einem Feststellungsbescheid einheitlich festzustellen und gesondert auf die beteiligten Miteigentümer aufzuteilen gewesen wären. Dies ist im Beschwerdefall nicht geschehen, hat aber keine Auswirkungen auf die Rechtswirksamkeit des nach Wiederaufnahme neu ergangenen Einkommensteuerbescheides 2014 vom 25.08.2020, da abgeleitete Bescheide – im Beschwerdefall der soeben angesprochene Einkommensteuerbescheid 2014 – auch vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides (im Beschwerdefall der fehlende Feststellungsbescheid) ergehen dürfen (VwGH 24.10.2013, 2010/15/0090).

III.1.4. Kein Wiederaufnahmebescheid?

Das BFG teilt ebenso die Auffassung des Finanzamtes, dass der von einem Beschwerdeführer erhobene Vorwurf, ein neuer Sachbescheid – im Beschwerdefall der neue Einkommensteuerbescheid 2014 vom 25.08.2020 - beruhe auf keinem Wiederaufnahmebescheid, weshalb dagegen auch keine Beschwerde erhoben werden konnte als Vorfrage im Rahmen der Beschwerdeerledigung zum angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 zu erledigen ist.

Im Beschwerdefall wurde nachgewiesenermaßen der Wiederaufnahmebescheid zugestellt, lediglich nicht gelesen. Das Nichtlesen hat aber auf die erfolgte Zustellung keine Auswirkungen. Unter diesem Aspekt wurde daher der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 25.08.2020 mit Einstellung in die Databox des Bf. am 26.08.2020 rechtmäßig erlassen.

III.1.5. Rechtliches Gehör

Der Beschwerdeführer hat den Vorhalt des Finanzamtes, mit dem ihm vor Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2014 ein Formular zugeschickt wurde, in dem es um die Sachverhaltserhebung betreffend die Grundstücksveräußerung gegangen ist, nicht erhalten.

Das Finanzamt hat rund 8 Monate später von sich aus mit Bescheiden vom 25.08.2020 das Einkommensteuerverfahrens 2014 wiederaufgenommen und einen neuen Einkommensteuerbescheid 2014 erlassen.

Ab diesem Zeitpunkt hatte der Beschwerdeführer mehrfach Gelegenheit, vom Bescheidinhalt (Sachverhalt und rechtliche Beurteilung) Kenntnis zu erlangen und sich zum Bescheidinhalt zu äußern. Davon machte der Beschwerdeführer auch Gebrauch: Vorsprache beim Finanzamt, Ergreifung von Rechtsmitteln, Abgabe von Stellungnahmen. Sein Recht auf Parteigehör wurde daher gewahrt.

Im Detail dazu wird auf die entsprechenden Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2014 vom 25.08.2020 verwiesen (Vgl. Punkt A.6. dieses Erkenntnisses).

III.2. Materielles:

III.2.1.

§ 21 EStG 1988 idF des Beschwerdejahres lautet:

§ 21. (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

.....

(2) Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

1. ...

2.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, in der jeweils geltenden Fassung, wird verordnet:

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO 2011)

I. Anwendung und maßgebender Einheitswert

§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig

....

(4) Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 295 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006, Nr. 2006/112/EG, ABl, Nr. L 347, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.

(5) Abweichend von den Abs. 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 250 000 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet. Dies gilt abweichend von Abs. 1 auch für Betriebe, für die der Gewinn durch Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.

III.2.2.

Mit der Immobilienertragsbesteuerung, die vom Notar durchgeführt wurde, wurde jener Teil des Veräußerungserlöses, der auf den Grund und Boden des Waldes entfällt, besteuert. Beim Verkauf eines Waldgrundstückes wird aber nicht nur der nackte Grund und Boden übertragen,

sondern auch das auf diesem Grundstück befindliche stehende Holz. Beides stellen gesondert zu beurteilende Vermögensgegenstände dar.

Einkommensteuerpflicht besteht für das stehende Holz außerhalb der Spekulationsfrist, wenn es zu einem Betriebsvermögen gehört. Daher ist im Beschwerdefall zu prüfen, ob das stehende Holz einem forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen war, der veräußert wurde, obwohl die Mutter des Beschwerdeführers dafür in den Jahren vor der Veräußerung keine Einkünfte erzielte.

Böck in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 21 (Stand 1.10.2019, rdb.at) Rz 74 ff führt bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 21 EStG 1988 aus:

"74) Wald sind gem § 1 Abs 1 ForstG 1975 mit im Anhang zu diesem G aufgezählten Nadelgehölzen und Laubgehölzen bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1.000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10m erreicht. Die folgenden Abs des § 1 ForstG 1975 enthalten verschiedene Präzisierungen des Waldbegriffes.

*Eine über § 1 Abs 1 ForstG 1975 hinausgehende Mindestgröße ist nicht erforderlich (vgl UFS ***14*** 7. 12. 2009, RV/0074-L/06), diese kann aber bei der Abgrenzung zur Liebhaberei und zur Beurteilung einer Teilbetriebseigenschaft von Bedeutung sein (vgl Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn19, § 21 Tz 16).*

Im Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs ist bei einem Waldbesitz idR auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein forstwirtschaftlicher Betrieb (und keine Liebhaberei) anzunehmen (vgl Quantschnigg/Schuch, § 21 Tz 10 mwN; VwGH 3. 2. 1967, 1736/65, UFS Klagenfurt 30. 12. 2007, RV/0224-K/04; UFS Linz 7. 12. 2009, RV/0074-L/06; auch § 2 Abs 1 Z 1 BSVG sieht eine Bewirtschaftungsvermutung für Grundstücke, die als forstwirtschaftliches Vermögen bewertet oder Teil einer als solches bewerteten wirtschaftlichen Einheit sind, vor; s auch LRL 2012 Rz 33). Der Wald kann auch ohne Zutun des Forstwirtes entstanden sein (Samenflug, BFH 18. 5. 2000, IV R 27/98); selbst wenn der Forstwirt nicht in das Wachstum der Pflanzen eingreift, ist allein durch die Teilnahme am natürlichen Holzzuwachs ein Forstbetrieb anzunehmen (vgl Leingärtner/Stalbold, Die Besteuerung der Landwirte, Kap 5 Rz 6 mwN)."

Die verkaufte Waldfläche überschreitet im Beschwerdefall bei Weitem das gesetzliche Mindestmaß von 1.000,00 m². Auch wenn der Wald in den Jahren bzw. Jahrzehnten davor weitgehend sich selbst überlassen wurde, ist von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auszugehen, weil allein die Teilnahme am natürlichen Holzzuwachs zu einem Forstbetrieb führt.

Der Verkauf des Waldes führte daher zu Recht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 21 EStG 1988.

III.2.3.

Beim Verkauf von Waldgrundstücken werden stille Reserven in Form des stehenden Holzes erfasst.

Nach § 1 Abs. 5 PauschVO kann der Gewinn aus der Veräußerung von Forstflächen pauschal mit § 35% des gesamten Veräußerungserlöses (für Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht) angesetzt werden, sofern die Veräußerungserlöse EUR 250.000,00 pro Kalenderjahr nicht überschreiten. Diese Gewinnpauschalierung bei Waldverkäufen gilt gem. § 1 Abs. 5 letzter Satz PauschVO auch bei Buchführung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Anstelle dieses Pauschalsatzes kann der tatsächliche Wert des steuerpflichtigen stehenden Holzes nachgewiesen werden. Dies hat regelmäßig durch ein Gutachten zu geschehen, das der behördlichen bzw. gerichtlichen Beweiswürdigung unterliegt.

Im Beschwerdefall wurde kein solcher Nachweis erbracht, weshalb das Finanzamt zutreffend den Veräußerungsgewinn für das stehende Holz mit dem Pauschalsatz von 35% von EUR 46.000,00, ermittelt hat.

III.2.4.

Die Bf. hat ihren Anteil am gesamten Forst verkauft. Aufgrund dieser anteiligen Betriebsveräußerung stehen ihr die Begünstigungen des § 24 Abs. 4 1988 oder des § 37 Abs. EStG 1988 zu.

Der Beschwerdeführer hat eine Dreijahresverteilung gem. § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 beantragt. Da seine Mutter den forstwirtschaftlichen Betrieb schon länger als sieben Jahre geführt hat – überdies liegt der letzte entgeltliche Erwerbsvorgang laut Grundbuch schon mehr als 7 Jahre zurück, steht ihm diese Verteilung auch zu.

III.2.5.

Zusammenfassend wurde für das stehende Holz zu Recht ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 35% des anteiligen Veräußerungserlöses als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 21 EStG 1988 in der Steuererklärung 2014 der Mutter des Beschwerdeführers angesetzt.

Aufgrund des Antrages auf Dreijahresverteilung ist im Jahr 2014 lediglich ein Veräußerungsgewinn für das stehende Holz iHv EUR 5.433,33 heranzuziehen. Davon ist noch der Gewinnfreibetrag iHv 13% abzuziehen, sodass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft EUR 4.727,00 betragen.

Unter Ansatz dieses Betrages ergibt sich aus der in Beilage ersichtlichen Steuerberechnung eine festgesetzte Einkommensteuer iHv EUR - 3.398,00 (Gutschrift).

IV. Rechtliche Erwägungen zum Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen

IV.1. Rechtsgrundlagen:

§ 205 BAO lautet in den hier maßgeblichen Stellen folgendermaßen:

"(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

..."

§ 252 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

"(1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß."

IV.2. Erwägungen:

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt entsteht, die Abgabefestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof festgehalten hat (siehe zB VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150), erfasst § 252 Abs. 2 BAO Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehören auch die Anspruchszinsen. Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. VwGH 27.03.2008, 2008/13/0036).

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Aufgrund der beschriebenen Bindungswirkung des Zinsenbescheides an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung können diese gemäß § 252 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO jedoch nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Erweist sich der Stammapgabenbescheid als rechtswidrig und wird er entsprechend geändert (oder aufgehoben), so ist diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung zu tragen. Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Im gegenständlichen Fall bezog sich das Beschwerdebegehren hinsichtlich Anspruchszinsen tatsächlich lediglich auf die akzessorisch abgeleitete Höhe des festgesetzten Zinsenbetrages von der sich aus dem ebenfalls angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 ergebenden Nachforderung. Der Bf. stützte seine Einwendungen bezüglich der unzulässigen Erlassung des angefochtenen Anspruchszinsenbescheides darauf, dass der diesem zugrunde liegende Einkommensteuerbescheid rechtswidrig erlassen worden sei.

Wie oben dargelegt, war der Zinsenbescheid jedoch nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

Die Änderung des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheides 2014 (siehe Punkt III.) bewirkt, dass das Finanzamt Österreich gemäß § 205 Abs. 1 BAO einen weiteren Zinsenbescheid zu erlassen hat, der der geringeren Nachforderung Rechnung trägt.

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2014 war aufgrund obiger Ausführungen daher abzuweisen.

V. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist nicht zulässig, da das Erkenntnis den gesetzlichen Bestimmungen und der herrschenden Judikatur folgt.

Linz, am 30. Juni 2024