



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 8

GZ. RV/1361-L/11,  
miterledigt RV/1390-L/11

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Wohnadresse, vom 27. Dezember 2010 gegen die als Bescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 15. November 2010 betreffend Berichtigungen der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007, 20. Oktober 2008 und 7. September 2009 gemäß § 293b Bundesabgabenordnung (BAO) sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2005, 2006 und 2007 beschlossen:

Die Berufungen vom 27. Dezember 2010 gegen die als Bescheide intendierten Erledigungen vom 15. November 2010 betreffend Berichtigungen der oben angeführten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 gemäß § 293b BAO und Festsetzung von Anspruchszinsen 2005, 2006 und 2007 werden jeweils gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007, 20. Oktober 2008 bzw. 7. September 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuern der Berufungswerberin (Bw.) für die Streitjahre 2005, 2006, 2007 und 2008 in Höhe von € 63,51, € 338,42, €- 268,60 bzw. € 158,01 fest. Diese Einkommensteuerbescheide berücksichtigten ua. auch die von der Bw. für die Streitjahre gemäß § 34 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen wegen auswärtiger Berufsausbildung ihrer beiden am 1994 bzw. 1996 geborenen Kinder (Ausbildungsort jeweils PLZ Schulort; keine

Internatsunterbringung) in erklärter Höhe von € 1.320,00 (2005), € 1.760,00 (2006), € 2.640,00 (2007) bzw. € 2.640,00 (2008) und wurden rechtskräftig.

Mit Erledigungen vom 31. August 2010 nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder auf, hob gleichzeitig auch den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 7. September 2009 wegen Rechtswidrigkeit gemäß § 299 BAO auf und setzte aus diesem Anlass die Einkommensteuern der Bw. für die Jahre 2005 bis 2008 nunmehr ohne Ansatz dieser oa. außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG jeweils neu (höher) fest.

Wegen der damit verbunden gewesenen Einkommensteuernachforderungen schrieb das Finanzamt der Bw. mit weiteren Erledigungen vom 31. August 2010 außerdem Anspruchs-zinsen (Nachforderungszinsen) 2005, 2006 und 2007 vor.

Mit Schriftsätzen vom 27. September 2010 legte die Bw. gegen die verfahrensrechtlichen und die neuen Sacherledigungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 31. August 2010, nicht hingegen gegen die Erledigungen betreffend Anspruchs-zinsen 2005, 2006 und 2007 Berufungen ein und begehrte darin die ersatzlose Aufhebung sämtlicher angefochtenen „Bescheide“ wegen Nichtvorliegens der gesetzlichen Voraus-setzungen des § 303 Abs. 4 BAO für die berufungsverfangenen Jahre 2005 bis 2007 bzw. der gesetzlichen Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO für das berufungsverfangene Jahr 2008 und weiters die Erlassung neuer Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008, mit denen wiederum außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG wie erklärt und ursprünglich auch anerkannt berücksichtigt werden.

Über diese der Abgabenbehörde zweiter Instanz teils nach Erlassung von abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 6. Mai 2011 (Abspruch über die Rechtsmittel gegen die verfahrensrechtlichen Erledigungen betreffend Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 31. August 2010) aufgrund dagegen gestellter Vorlageanträge (6. Juni 2011), teils unmittelbar (Rechtsmittel gegen die neuen Sacherledigungen betreffend Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 31. August 2010) zur Entscheidung vorgelegten Berufungen vom 27. September 2010 hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) mit Sammelerledigungen vom 28. Dezember 2012, Geschäftszahlen RV/1217-L/11, RV/1232 bis 1234-L/11 und RV/1326 bis 1329-L/11, abgesprochen.

Damit wurden diese Berufungen, soweit sie sich gegen die Erledigungen über die amts-wegigen Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005 bis 2007 vom 31. August 2010 (I.) bzw. den im Aufhebungsverfahren nach § 299 BAO neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 (II.) richteten, jeweils mit Bescheiden gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (ad I.: mangels rechtlich existenter gewordener

Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005 bis 2007) bzw. als nachträglich unzulässig geworden (ad II.: Außerkrafttreten des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 Abs. 3 BAO) zurückgewiesen.

Soweit sich die Berufungen vom 27. September 2010 gegen den der Bw. Anfang September 2010 (wirksam) bekanntgegebenen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010 (III.) bzw. gegen die der Bw. Ende September 2010 (wirksam) bekanntgegebenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 (IV.) richteten, wurde diesen mit Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 BAO) des UFS vom 28. Dezember 2012 jeweils Folge gegeben, und wurden aus diesem Anlass der angefochten gewesene Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010 mangels überprüfbarer Bescheidbegründung bzw. die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 jeweils wegen Verstoßes gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ (unzulässige Eingriffe in die materielle Rechtskraft der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007 und 20. Oktober 2008) ersatzlos aufgehoben.

Die im Einzelnen maßgeblich gewesenen Entscheidungsgründe und eine detaillierte Darstellung des erstinstanzlichen Verfahrensganges für die Streitjahre 2005 bis 2008 sind den Berufungserledigungen vom 28. Dezember 2012, GZIn. RV/1217-L/11, RV/1232 bis 1234-L/11 und RV/1326 bis 1329-L/11 zu entnehmen, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen an dieser Stelle ausdrücklich verwiesen wird.

Zum besseren Verständnis der nachfolgenden Entscheidungsgründe zu den hier gegenständlichen Berufungen vom 27. Dezember 2010 wird vorweg Folgendes festgehalten:

Die mit den inzwischen erledigten Berufungen vom 27. September 2010 ua. angefochten gewesenen, von der Bundesrechenzentrum (BRZ) GmbH namens des Finanzamtes ausgefertigten „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ und „Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ konnten der Bw. anlässlich des postalischen Zustellversuches Anfang September 2010 an der Wohnadresse wegen Ortsabwesenheit (Urlaub) weder wie verfügt eigenhändig noch durch Hinterlegung zugestellt werden und wurden vom Zustellpostamt deshalb gemäß § 19 Zustellgesetz sofort wieder an das Wohnsitzfinanzamt der Bw. zurückgemittelt. Dasselbe Schicksal widerfuhr auch den vom Finanzamt der Bw. zur selben Zeit übermittelten, gleichfalls eigenhändig zuzustellen gewesenen „Anspruchsziensbescheiden 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“.

Die weiters angefochten gewesenen Bescheide vom 31. August 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO und

Einkommensteuer für das Jahr 2008 wurden dagegen anlässlich dieses o. Zustellvorganges, weil insoweit Zustellungen ohne Zustellnachweis angeordnet waren, an der Wohnadresse der Bw. zurückgelassen und der Bw. nachweislich Ende der ersten Septemberwoche 2010 (konkret am Tag nach deren Rückkehr aus dem Urlaub) wirksam zugestellt.

Die Verfahrensergebnisse der zweitinstanzlichen Berufungsverfahren zu GZIn. RV/1217-L/11, RV/1232 bis 1234-L/11 und RV/1326 bis 1329-L/11 haben erwiesen, dass die für die Einkommensteuerveranlagungen der Bw. erstinstanzlich zuständige Sachbearbeiterin die der Bw. nicht zustellbar gewesenen, postalisch zurückgemittelten Erledigungen betreffend amtswegige Wiederaufnahmen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007, Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 und Anspruchszinsen 2005, 2006 und 2007 alle vom 31. August 2010 nach dem Einlagen beim Finanzamt nicht nochmals versandt, sondern samt Rsa – Versandkuverts im Einkommensteuerakt der Bw. abgelegt hat, wo diese Erledigungsausfertigungen der BRZ GmbH bis dato einliegen.

Maßgeblich dafür war, dass diese Veranlagungsreferentin die in Rede stehenden Erledigungen vom 31. August 2010 zwischenzeitig nicht mehr als rechtlich gedeckt erachtet und deshalb die Erlassung neuer Erledigungen für die Streitjahre auf anderer Rechtsgrundlage in Aussicht genommen hat. Dabei unterlief ihr jedoch insofern ein Irrtum, als sie für sämtliche Erledigungen für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 31. August 2010 von gescheiterten Zustellungen (Nichtwirksamkeit) und folglich daraus von der zulässigen Ersetzbarkeit dieser Erledigungen durch neue Erledigungen auf anderer Rechtsgrundlage ausging.

Am 2. November 2010 fertigte die Veranlagungsreferentin vor diesem Hintergrund deshalb im Wege der BRZ GmbH neue, mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung (ADV) erstellte „Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008“ aus, mit denen die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2008 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007, 20. Oktober 2008 bzw. 7. September 2009 unter Streichung der darin zum Ansatz gekommenen außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG in Höhe von € 1.320,00 (2005), € 1.760,00 (2006), € 2.640,00 (2007) bzw. € 2.640,00 (2008) nunmehr gestützt auf § 293b BAO berichtigt wurden. Die Aberkennung der bisher erklärungsgemäß berücksichtigt gewesenen außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG wurde dabei wie folgt begründet:

„Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß 26 Abs. 3 des Studiengesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km als nicht im Einzugsbereich des Wohnorts gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate

Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen. Da die Ausbildungsstätte im Einzugsbereich liegt und die Bestimmung der Zweitunterkunft ausschließlich für Schüler und Lehrlinge (nicht jedoch für Studenten) zutrifft, kann der Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung Ihres Kindes nicht berücksichtigt werden.“

Obige Bescheidberichtigungen gemäß § 293b BAO führten zu höheren Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre im Betrag von € 569,51 (2005), € 1.096,57 (2006), € 860,55 (2007) und € 1.308,95 (2008) bzw. zu entsprechenden Abgabennachforderungen in Höhe von € 506,00, € 758,15, € 1.129,15 bzw. € 1.150,94.

Als Folge dieser Einkommensteuerdifferenzbeträge wurden am 2. November 2010 von der BRZ GmbH auch neue „Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007“ ausgefertigt und damit Nachforderungszinsen im Betrag von € 80,48, € 84,80 bzw. € 66,31 festgesetzt.

Diese ADV - Erledigungen vom 2. November 2010 waren inhaltlich für die Bw. (materieller Empfänger) bestimmt, wurden jedoch aufgrund entsprechender Zustellverfügungen von der BRZ GmbH (Wien) an das veranlassende Wohnsitzfinanzamt (formeller Empfänger) zurückgemittelt. Dies ergibt sich aus den im Einkommensteuerakt der Bw. diesbezüglich einliegenden Erledigungsausfertigungen, die jeweils an „Bw. , z.H. FA Kirchdorf Perg Steyr, Promenade 14, 4400 Steyr“ adressiert sind, die Zustellvermerke „Rsb“ (Anm.: Zustellung mit Zustellnachweis) tragen und mit Rsb – Rückscheinen zusammengeheftet sind, auf denen das vorgenannte Finanzamt sowohl als Absender als auch formeller Sendungsempfänger aufscheint und außerdem Eingangsstempel dieses Finanzamtes je mit Datum 8. November 2010 angebracht sind.

Diese nur dem Wohnsitzfinanzamt zugestellten (8. November 2010) „berichtigten Einkommensteuerbescheide iSd. § 293b BAO für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 2. November 2010“ und „Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 2. November 2010“ haben mangels Bekanntgabe gegenüber der Erledigungsadressatin (Bw.) keine Bescheidwirkungen entfaltet.

Aus dem nicht signierten handschriftlichen Aktenvermerk „neu Rsb zugestellt 15. November 2010“ im Einkommensteuerakt der Bw. (E 2008, S. 24) im Zusammenhang mit dem unmittelbar davor abgehefteten Rsb – Rückschein (E 2008, S. 23), der als Absender „Wohnsitzfinanzamt der Bw.“ bzw. als Sendungsinhalt „E-Bescheide 2005 – 2008, aaa/bbbb-AV03“ ausweist und an „Bw., Wohnadresse“ adressiert ist, ergibt sich, dass das Finanzamt der Bw. am 15. November 2010 offenkundig Ausfertigungen von den behördenintern gebliebenen „berichtigten Einkommensteuerbescheiden (§ 293b BAO) für die Jahre 2005 bis 2008 vom

2. November 2010“ zugesandt hat.

Den schriftlichen Anmerkungen des Zustellorgans der Post auf dem konkreten Rsb - Rückschein ist außerdem zu entnehmen, dass die konkrete Rsb – Sendung der Bw. beim postalischen Zustellversuch am 17. November 2010 an der Wohnadresse nicht ausgehändigt werden konnte, sie jedoch von einem dortigen Mitbewohner (Unterschrift „NN“) übernommen wurde.

Mit Schriftsatz vom 27. Dezember 2010, eingelangt beim Finanzamt am 28. dieses Monats, er hob die Bw. gegen die ihr vorbringensgemäß jeweils am 29. November 2010 persönlich zugegangenen „Berichtigungen gemäß § 293b BAO – Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008“ und „Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszielen 2005, 2006 und 2007“ jeweils mit „Ausstellungsdatum 15. November 2010“ Berufungen und beantragte, diese angefochtenen Erledigungen aufzuheben.

Dies mit der Begründung, dass das Finanzamt im September 2010 bereits neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 und auch entsprechende Anspruchszielenbescheide 2005, 2006 und 2007 für sie erlassen, sie dagegen mit Rechtsmitteleingaben vom 27. September 2010 rechtzeitig berufen, die Abgabenbehörde über diese Berufungen jedoch bisher noch nicht entschieden habe.

Die weiteren Rechtsmittelausführungen in diesem Berufungsschriftsatz vom 27. Dezember 2010 beschränken sich auf die Wiederholung jenes Vorbringens, mit dem die Bw. bereits ihre gegen die verfahrensrechtlichen und die neuen Sacherledigungen für Einkommensteuer 2005 bis 2008 vom 31. August 2010 gerichteten Berufungen vom 27. September 2010 begründet hat, und schließen mit den Anträgen, die gegenständlich bekämpften „gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 15. November 2010“ und „Anspruchszielenbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 15. November 2010“ jeweils aufzuheben und die noch offenen Berufungen vom 27. September 2010 inhaltlichen Erledigungen zuzuführen.

Mit (zwei) Berufungsvorentscheidungen vom 6. Mai 2011 (Sammelbescheide) wies das Finanzamt ua. „die Berufungen vom 27. Dezember 2010 gegen die Berichtigungen gemäß § 293 BAO der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 und die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszielen 2005, 2006 und 2007“ sowie „die Berufung vom 27. Dezember 2010 gegen die Berichtigung gemäß § 293 BAO des Einkommensteuerbescheides 2008“ jeweils unter folgender Begründung als unbegründet ab.

„Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Die Ausbildungsstätte ihrer Kinder liegt innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort, jedenfalls also innerhalb des

Einzugsbereiches des Wohnortes, da auch die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 zeitlich zumutbar sind. Der pauschale Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 steht daher nicht zu. Weiters wird darauf hingewiesen, dass nicht, wie von Ihnen angenommen, eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, sondern eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO bzw. eine Berichtigung gemäß § 293 BAO durchgeführt wurden.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid von Amts wegen insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.“

Gegen diese mittels Rsb – Sendungen (mit Zustellnachweis) versandten, der Bw. nach vorliegenden Rückscheinen je am 11. Mai 2011 durch Ersatzzustellungen (Mitbewohner an der Wohnadresse) zugestellten Berufungsverentscheidungen stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 1. Juni 2011, eingelangt beim Finanzamt am 6. dieses Monats, rechtzeitige Vorlageanträge, aufgrund der auch die Berufungen vom 27. Dezember 2010 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurden.

Anlässlich dieser zweitinstanzlichen Berufungsverfahren forderte die verfahrensführende Referentin des UFS von der Bw. Kopien von sämtlichen angefochtenen Erledigungen vom 15. November 2010 an.

Mit E-Mail vom 19. November 2011 übermittelte XY, der sich intern um die steuerlichen Angelegenheiten der Bw., seiner Schwägerin, kümmert, der Berufungsbehörde daraufhin auf elektronischem Weg „Ablichtungen“ dieser bekämpften Erledigungen vom 15. November 2010.

Anhand dieser Mailanhänge ist ersichtlich, dass das Finanzamt der Bw. am 15. November 2010 Erledigungsausfertigungen zugesandt hat, die grundsätzlich identisch mit den von der BRZ GmbH automationsunterstützt erstellten, im Veranlagungsakt einliegenden „berichtigten Einkommensteuerbescheiden (§ 293b BAO) für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 2. November 2010“ und „Anspruchszinsenbescheiden 2005, 2006 und 2007 vom 2. November 2010“ jedoch mit dem Unterschied sind, dass auf sämtlichen der Bw. zugegangenen konkreten Erledigungsausfertigungen das Ausstellungsdatum händisch von „2.“ November 2010 auf „15.“ November 2010 korrigiert ist bzw. im Adressfeld die Zustellverfügung „z.H. FA Kirchdorf Perg Steyr, Promenade, 4400 Steyr“ händisch durchgestrichen ist. Im Kopf dieser Erledigungsausfertigungen vom 15. November 2010 scheinen deshalb nur mehr die Adressierungen an „Bw. “ auf, personenbezogene Adressangaben fehlen dort jeweils. Schließlich ist den konkreten, der Berufungsbehörde lückenlos elektronisch übermittelten Erledigungskopien entnehmbar, dass die Ausfertigungen von den „berichtigten Einkommen-

steuerbescheiden (§ 293b BAO) für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 15. November 2010“ und „Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 15. November 2010“, die der Bw. vorliegen, nicht unterschrieben auch nicht mit Beglaubigungsvermerken versehen sind.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen***

Mit den gegenständlichen Berufungen vom 27. Dezember 2010 bekämpft die Bw. die ihr aktenkundig Mitte November 2010 postalisch übermittelten „Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 mit Ausstellungsdatum 15. November 2010“, mit denen das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide dieser Jahre vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007, 20. Oktober 2008 bzw. 7. September 2009 durch Aberkennung der damit bisher erklärungsgemäß berücksichtigt gewesenen außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG gemäß § 293b BAO berichtigt hat, und weiters auch die gleichzeitig übermittelten „Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007 mit Ausstellungsdatum 15. November 2010“.

Aufgrund der ausgewiesenen Aktenlage und der zweitinstanzlichen Erhebungsergebnisse besteht kein Zweifel, dass es sich bei den angefochtenen Erledigungen um Reproduktionen der von der BRZ GmbH namens des Finanzamtes mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten „berichtigten Einkommensteuerbescheide iSd. § 293b BAO für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 2. November 2010“ und „Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 2. November 2010“ handelt.

Dies ergibt sich zunächst daraus, dass die von der BRZ GmbH ausgefertigten Erledigungen vom 2. November 2010 aktenkundig aufgrund entsprechender Zustellverfügungen dem Wohnsitzfinanzamt zugestellt und anschließend im Einkommensteuerakt der Bw. abgelegt wurden. Außerdem hat die Rechtsmittelwerberin im Zuge dieser zweitinstanzlichen Berufungsverfahren elektronisch „Abschriften“ der angefochtenen Erledigungen vorgelegt, aus denen hervor geht, dass sie sich im Besitz von Erledigungsausfertigungen befindet, die den oa., von der BRZ GmbH automationsunterstützt erstellten Erledigungen vom 2. November 2010 zwar inhaltlich und dem Erscheinungsbild nach im Großen und Ganzen entsprechen, im Unterschied zu diesen aber jeweils mit 15. November 2010 datiert sind, und im Adressfeld nur mehr den Vor- und Zunamen der Bw. aufweisen.

Konkret ist auf sämtlichen der Bw. vorliegenden Erledigungsausfertigungen das ursprüngliche, maschinell gedruckte Ausstellungsdatum 2. November 2010 durch Auskreuzen des Tagesdatums händisch auf 15. November 2010 korrigiert, weiters sind in den Adressfeldern die ursprünglichen, maschinell gedruckten Zustellverfügungen „z.H. FA Kirchdorf Perg Steyr,

Promenade 14, 4400 Steyr“ jeweils händisch durchgestrichen. Die Adressierung der angefochtenen „berichtigten Einkommensteuerbescheide iSd. § 293b BAO für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 15. November 2010“ und „Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 15. November 2010“ lautet nach den vorliegenden Abschriften jeweils an „Bw.“, Angaben zur Wohnadresse der Bw. fehlen in sämtlichen Adressfeldern.

Die angefochtenen Erledigungen vom 15. November 2010 wurden vom Finanzamt aktenkundig per Post mittels Rsb – Sendung, also mit Zustellnachweis, versandt. Aus dem im Veranlagungsakt der Bw. dazu einliegenden Rückschein geht hervor, dass die konkrete Rsb – Sendung der Bw. beim postalischen Zustellversuch am 17. November 2010 an der Wohnadresse nicht zugestellt werden konnte, jedoch ersatzweise von einem Mitbewohner dieser Abgabestelle gegen Unterschriftleistung übernommen wurde.

*Der die „Zustellung mit Zustellnachweis“ regelnde § 16 Zustellgesetz (ZustellG) bestimmt, dass das Dokument, sofern es dem Empfänger nicht zugestellt werden kann und an der Abgabestelle ein Ersatzempfänger anwesend ist, an diesen zugestellt werden darf (Ersatzzustellung), sofern der Zusteller Grund zur Annahme hat, dass sich der Empfänger ... regelmäßig an der Abgabestelle aufhält (Absatz 1 leg. cit.).*

*Ersatzempfänger kann nach § 16 Abs. 2 ZustellG jede erwachsene Person sein, die an derselben Abgabestelle wie der Empfänger wohnt oder Arbeitnehmer oder Arbeitgeber des Empfängers ist und die - außer wenn sie mit dem Empfänger im gemeinsamen Haushalt lebt - zur Annahme bereit ist.*

*§ 16 Abs. 5 ZustellG normiert, dass eine Ersatzzustellung als nicht bewirkt gilt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger ... wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.*

Da für die angefochtenen Erledigungen vom 15. November 2010 solche Ersatzzustellungen an die Bw. für den 17. November 2010 (Mittwoch) aktenkundig sind, die einmonatigen Berufungsfristen im Falle des Vorliegens wirksamer Bescheide daher regulär am 17. Dezember 2010 (Freitag) geendet hätten, die gegenständlichen Berufungen jedoch erst am 27. Dezember 2010 zur Post gegebenen wurden, und die Bw. darin ausdrücklich auf die Rechtsmittelrechteinigkeit hinweist, weil ihr die hier angefochtenen Erledigungen behauptungsgemäß persönlich erst am 29. November 2010 zugekommen wären, wäre die Berufungsbehörde angesichts dieser nicht eindeutigen Sachlage grundsätzlich zur amtswegigen Feststellung des tatsächlichen Zustellzeitpunktes der bekämpften Erledigungen vom 15. November 2010 verpflichtet.

Im vorliegenden Fall sind dementsprechende Ermittlungsschritte aber entbehrlich, weil sich die Frage, ob eine Berufung rechtzeitig oder verspätet im Sinn des § 243 BAO iVm. § 108 BAO (Berufungsfrist grundsätzlich ein Monat ab Bescheidzustellung) eingebracht worden ist, nur dann stellt, wenn es sich beim angefochtenen Schriftstück überhaupt um einen rechtsmittelfähigen Bescheid handelt, denn nur ein solcher vermag bei wirksamer Zustellung den Lauf der einmonatigen Berufungsfrist auszulösen.

Der Rechtzeitigkeitsprüfung einer Berufung, die inhaltlich vom Vorliegen eines tauglichen Anfechtungsgegenstandes ausgeht, hat also stets die Prüfung der Bescheidqualität des angefochtenen Schriftstückes voranzugehen, die bei negativem Befund dazu führt, dass die Berufung schon wegen Fehlens eines tauglichen Anfechtungsgegenstandes als unzulässig zurückzuweisen ist (VwGH 27.01.2009, 2007/13/0022; VwGH 09.12.2004, 2000/14/0197; VwGH 28.11.1996, 96/11/0143; VwGH 26.04.1996, 95/17/0033).

Genau ein solcher Fall liegt aber hier bezüglich der berufungsverfangenen „berichtigten Einkommensteuerbescheide iSd. § 293b BAO für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 15. November 2010“ und „Anspruchsziensbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 15. November 2010“ vor.

*Gemäß § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen*

- a) *Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder*
- b) *abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder*
- c) *über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.*

*Gemäß § 92 Abs. 2 BAO bedürfen Bescheide der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.*

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

Der Bescheid im rechtlichen Verständnis ist ein individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender, normativer Verwaltungsakt (Ritz, BAO<sup>4</sup> § 92 Rz 1).

Aus einem Bescheid muss daher insbesondere auch zweifelsfrei hervor gehen, an welche bestimmte Person dieser gerichtet ist (Bescheidadressat).

Ist eine natürliche Person Bescheidadressat, dann ist diese mit dem Vor- und Zunamen zu bezeichnen (VwGH 26.07.2007, 2004/15/0137; VwGH 28.02.2007, 2004/13/0151 mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil des

Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (VwGH 27.11.2008, 2006/03/0097; VwGH 26.07.2007, 2004/15/0137 mwN).

Wird der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur im Bescheidkopf, also im Adressfeld, genannt, dann ist dies, wenn dadurch die notwendige Individualisierung bewirkt wird, unschädlich (ua. VwGH 21.05.1992, 90/17/0036; VwGH 28.01.2002, 2001/17/0212).

Mit Rücksicht auf diese Rechtsprechung ist es damit im vorliegenden Fall iZm. der Prüfung der Bescheidqualität der angefochtenen Erledigungen vom 15. November 2010 (noch) nicht schädlich, dass im Kopf dieser Erledigungen jeweils nur der Vor- und Zuname der Bw. und nicht auch deren Wohnadresse angeführt ist. Durch die jeweils richtige Namensbezeichnung im Zusammenhang damit, dass die Rsb – Sendung, mit der diese Erledigungen versandt wurden, an die Bw. per Wohnadresse adressiert war, und an dieser Adresse nach zweitinstanzlichen Erhebungsergebnissen nur eine Person mit dem Vornamen der Bw. wohnhaft ist, womit auch keine Verwechslungsgefahr bestand, wurde die Bw. vom Finanzamt somit zweifelsfrei als Adressatin der angefochtenen Erledigungen vom 15. November 2010 spezifiziert (VwGH 27.11.2008, 2006/03/0097; VwGH 27.10.2008, 2008/17/0100; VwGH 30.09.1999, 97/02/0305).

Die berufungsverfangenen Erledigungen vom 15. November 2010 entbehren auch nicht den vom Gesetz weiters geforderten Bescheidmerkmalen der Bezeichnung als „Bescheide“, des Ausweises der ausstellenden Abgabenbehörde erster Instanz, der Datierung und der Gliederung in Spruch, Begründung und Rechtsmittelbelehrung. Sie sind jedoch, wie den von der Bw. im Zuge dieser Berufungsverfahren diesbezüglich vorgelegten Erledigungskopien eindeutig zu entnehmen ist, allesamt nicht unterschrieben auch nicht mit Beglaubigungsvermerken versehen.

*§ 96 BAO bestimmt, dass alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein müssen, 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. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine*

*Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.*

Die den angefochtenen Erledigungen vom 15. November 2010 zugrunde liegenden, behördintern gebliebenen „berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 2. November 2010“ und „Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 2. November 2010“ sind gleichfalls weder mit einer Unterschrift noch einem Beglaubigungsvermerk versehen. Da es sich bei diesen erstinstanzlichen Erledigungen aktenkundig (vgl. angebrachte DVR – Nummer 0009512; entsprechender Hinweis im elektronischen Steuerakt der Bw.) um von der BRZ GmbH mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigungen handelt, bedurften sie im Hinblick auf § 96 dritter Satz BAO jeweils keiner Unterschrift bzw. keines Beglaubigungsvermerkes, sie galten vielmehr aufgrund der in dieser Bestimmung vorgesehenen Genehmigungsifiktion als durch den Leiter des Wohnsitzfinanzamtes der Bw. genehmigt.

Die Ausfertigungen der bekämpften „berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 15. November 2010“ und „Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 15. November 2010“ sind jedoch, obzwar mit den ursprünglichen Erledigungen vom 2. November 2010 im Übrigen inhaltsgleich, jeweils mehrfach (Ausstellungsdatum, Zustellverfügung im Adressfeld) händisch adaptiert bzw. korrigiert worden. Bei dieser Sachlage kann es entscheidungsgegenständlich aber dahin gestellt bleiben, ob die Bw. vom Finanzamt insoweit „Ablichtungen“ von den im Veranlagungsakt einliegenden automationsunterstützt erstellten Erledigungen vom 2. November 2010 oder allenfalls „unter Verwendung des lokalen Textverarbeitungsprogrammes hergestellte Ausfertigungen dieser elektronisch gespeicherten Erledigungen vom 2. November 2010“, die nach Auffassung der Berufungsbehörde ebenfalls als mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung iSd. § 96 dritter Satz BAO erstellt anzusehen wären (vgl. entsprechende Ausführungen in den Berufungserledigungen RV/1217-L/11, RV/1232 bis 1234-L/11 und RV/1326 bis 1329-L/11 vom 28. Dezember 2012) erhalten hat.

Schriftliche (Bescheid)Ausfertigungen bedürfen gemäß § 96 dritter Satz BAO nämlich nur dann weder einer Unterschrift noch eines Beglaubigungsvermerkes, wenn sie automationsunterstützt, also maschinell und programmgesteuert (vgl. § 4 Z. 7 Datenschutzgesetz 2000, DSG), erstellt werden. Dieses gesetzliche Erfordernis ist jedoch nicht (mehr) erfüllt, wenn es sich um Ablichtungen solcher maschinellen Ausdrucke (ua. UFS 11.01.2010, RV/0685-I/09; UFS 04.05.2009, RV/0230-G/08) oder aber wie hier bei den angefochtenen Erledigungen vom 15. November 2010 um Ausfertigungen von zunächst automationsunterstützt erzeugten Erledigungen handelt, die von der veranlassenden Behörde erwiesenermaßen nachträglich

händisch adaptiert wurden (VwGH 01.12.1986, 85/15/0149; Ritz, BAO<sup>4</sup> § 96 Rz 8; Stoll, BAO Kommentar, S. 999 mwN).

Da es sich bei den „berichtigten Einkommensteuerbescheiden (§ 293b BAO) für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 15. November 2010“ und „Anspruchszinsenbescheiden 2005, 2006 und 2007 vom 15. November 2010“ wegen der darauf vorgenommenen händischen Korrekturen um keine „mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Ausfertigungen“ im Verständnis des DSG 2000 bzw. iSd. § 96 dritter Satz BAO mehr handelt, hätten diese somit entweder vom Genehmigenden unterschrieben oder zumindest mit einem Beglaubigungsvermerk versehen werden müssen, was jedoch nachweislich auf keiner dieser Erledigungsausfertigungen geschehen ist.

Den „berichtigten Einkommensteuerbescheiden (§ 293b BAO) für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 15. November 2010“ und den „Anspruchszinsenbescheiden 2005, 2006 und 2007 vom 15. November 2010“ fehlt es damit im Hinblick auf § 96 erster bzw. zweiter Satz BAO jeweils am Bescheiderfordernis einer Unterschrift bzw. eines Beglaubigungsvermerkes, weshalb diese angefochtenen Erledigungen vom 15. November 2010 mangels Bescheidqualität jeweils keine Wirkungen entfaltet haben.

*Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Absatz 1 immer in der Sache selbst (meritorisch) zu entscheiden. Sie ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.*

Fälle des § 289 Abs. 1 BAO, in denen eine vorrangige Formalerledigung der Berufung zu erfolgen hat, sind ua. Berufungsrückweisungen gemäß § 273 BAO.

*Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.*

Eine Berufung ist ua. dann unzulässig und damit keiner Sachentscheidung gemäß § 289 Abs. 2 BAO zugänglich, wenn es der angefochtenen Erledigung am Bescheidcharakter mangelt (Ritz, BAO<sup>4</sup> § 273 Rz 2). § 243 BAO normiert nämlich, dass Berufungen nur gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen haben, zulässig sind.

Die vorliegenden Berufungen vom 27. Dezember 2010 sind daher, weil sie sich jeweils gegen Schriftstücke ohne Bescheidqualität (Nichtbescheide) richten, spruchgemäß mit Bescheid gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen gewesen.

Linz, am 31. Dezember 2012

Ergeht auch an das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr zu Steuernummer aaa/bbbb