



GZ. RV/1217-L/11,
miterledigt RV/1232-L/11,
RV/1233-L/11, RV/1234-L/11,
RV/1326-L/11, RV/1327-L/11,
RV/1328-L/11, RV/1329-L/11

I. Bescheid

II. Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw.,
Wohnadresse, vom 27. September 2010 gegen die als Bescheide intendierten Erledigungen
des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 31. August 2010 betreffend Wiederaufnahme der
Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich Einkommensteuer
für die Jahre 2005, 2006 und 2007 sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg
Steyr vom 31. August 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007,
Aufhebung des Einkommensteuer-bescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299
BAO und Einkommensteuer für das Jahr 2008

beschlossen (I.1.; I.2.) bzw. entschieden (II.1.; II.2.):

I.1. Die Berufungen vom 27. September 2010 gegen die Erledigungen vom 31. August 2010
betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich
Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 werden gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO
als unzulässig zurückgewiesen.

II.1. Den Berufungen vom 27. September 2010 gegen die Einkommensteuerbescheide für die
Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010
werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

II.2. Der Berufung vom 27. September 2010 gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des
Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom
31. August 2010 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Aufhebungsbescheid (§ 299 BAO) vom 31. August 2010 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Aufgrund dieser Bescheidaufhebung scheidet der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 aus dem Rechtsbestand aus.

I.2. Die Berufung vom 27. September 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die mit ihrer Familie bereits im Streitzeitraum (2005 bis 2008) an der eingangs angeführten Adresse wohnhaft gewesene Berufungswerberin (Bw.) machte in den Einkommensteuererklärungen (E 1) für die Jahre 2005, 2006 und 2007 ua. außergewöhnliche Belastungen wegen auswärtiger Berufsausbildung ihrer mj. Tochter (geb. 09.08.1994) und ihres mj. Sohnes (geb. 31.01.1996) in Form des Pauschbetrages des § 34 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988 (mtl. € 110,00) von insgesamt € 1.320,00 (Tochter: 01-12/2005), € 1.760,00 (Tochter: 01-12/2006; Sohn: 09-12/2006) bzw. € 2.640,00 (Tochter und Sohn je 01-12/2007) geltend. Anspruchsbegründend dazu führte sie in diesen Eingaben jeweils an, dass sich die auswärtige Ausbildungsstätte beider schulpflichtigen Kinder in PLZ xxxx (Anm.: Ort) befinde, in den konkreten Veranlagungszeiträumen keine Internatsunterbringungen stattgefunden hätten, und 100 % der Ausbildungskosten von ihr getragen worden seien.

Mit Bescheiden vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007 bzw. 20. Oktober 2008 setzte das Wohnsitzfinanzamt die Einkommensteuern der Bw. für die Jahre 2005, 2006 und 2007 jeweils erklärungsgemäß im Betrag von € 63,51, € 338,42 bzw. € - 268,60 fest.

Diese Einkommensteuerbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Für das Veranlagungsjahr 2008 trat bei der Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen wegen auswärtiger Berufsausbildung eines Kindes insofern eine Änderung ein, als solche einkommensmindernden Abzugsposten nicht mehr wie bisher in der Einkommensteuererklärung (E 1) selbst, sondern mittels gesonderter Erklärungsbeilage E 1f beantragt werden mussten (vgl. Punkt 12 der Einkommensteuererklärung 2008).

Am 20. August 2009 reichte die Bw. in Papierform ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 ein. Da diese nur aus den ausgefüllten Erklärungsvordrucken E 1 und E 1c (Beilage für EinzelunternehmerInnen mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft) bestand, brachte das Finanzamt im erklärungskonform erlassenen Einkommensteuerbescheid

2008 vom 24. August 2009 keine außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG zum Abzug (ESt: € 1.308,95).

Mit schriftlicher Eingabe vom 25. August 2009 reichte die Bw. die angesprochene Erklärungsbeilage E 1f für das Jahr 2008 nach und machte damit auch für diesen Veranlagungszeitraum ganzjährig Pauschbeträge gemäß § 34 Abs. 8 EStG für beide oa. Kinder im Gesamtbetrag von € 2.640,00 geltend.

Aufgrund dieses Anbringens hob das Finanzamt mit Bescheid vom 7. September 2009 den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24. August 2009 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit auf und erließ mit selben Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2008, in dem nun auch außergewöhnliche Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG in beantragter Höhe von € 2.640,00 einkommensmindernd berücksichtigt wurden.

Dieser Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 7. September 2009 (ESt: € 158,01) wurde rechtskräftig.

Am 31. August 2010 fertigte das Finanzamt sodann ua. die folgenden, hier nur auszugsweise wiedergegebenen Erledigungen für die Bw. aus:

I. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005

Spruch

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2005 (Bescheid vom 03.05.2007) wird gemäß § 303 (4) BAO wieder aufgenommen.

Begründung

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit ist in Ihrem Fall gegeben, sodass Ihre geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Rechtsmittelbelehrung

Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler

aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Wiederaufnahmebescheid vom 31. August 2010 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2005) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). ...

II. Einkommensteuerbescheid 2005

Spruch

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2005 festgesetzt mit € 569,51.

Bisher war vorgeschrieben € 63,51.

Begründung

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt iHv. € 2.222,22 nicht übersteigen.

Rechtsmittelbelehrung

Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 31. August 2010) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO).

III. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006

Spruch

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 (Bescheid vom 19.10.2007) wird gemäß § 303 (4) BAO wieder aufgenommen.

Begründung

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Rechtsmittelbelehrung

Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Wiederaufnahmebescheid vom 31. August 2010 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2006) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). ...

IV. Einkommensteuerbescheid 2006

Spruch

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2006 festgesetzt mit € 1.096,57.

Bisher war vorgeschrieben € 338,42.

Begründung

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt iHv. € 2.458,64 nicht übersteigen. Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit ist in Ihrem Fall gegeben, sodass Ihre geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren.

Rechtsmittelbelehrung

Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 31. August 2010) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). ...

V. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007

Spruch

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 (Bescheid vom 20.10.2008) wird gemäß § 303 (4) BAO wieder aufgenommen.

Begründung

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem

sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Rechtsmittelbelehrung

Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Wiederaufnahmebescheid vom 31. August 2010 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2007) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). ...

VI. Einkommensteuerbescheid 2007

Spruch

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2007 festgesetzt mit € 860,55.

Bisher war vorgeschrieben € - 268,60.

Begründung

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit ist in Ihrem Fall gegeben, sodass Ihre geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren.

Rechtsmittelbelehrung

Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 31. August 2010) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). ...

VII. Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008.

Aufhebung gem. § 299 BAO

Spruch

Der Bescheid vom 07.09.2009 wird gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Begründung

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder

von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Rechtsmittelbelehrung

Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen. Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Bescheid für 2008 vom 31. August 2010) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO).

VIII. Einkommensteuerbescheid 2008

Spruch

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2008 festgesetzt mit € 1.308,95.

Bisher war vorgeschrieben € 158,01.

Begründung

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

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit ist in Ihrem Fall gegeben, sodass Ihre geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren.

Rechtsmittelbelehrung

Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 31. August 2010) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). ...

Mit vorstehenden Erledigungen vom 31. August 2010 rollte das Finanzamt also die rechtskräftigen Einkommensteuerveranlagungen der Bw. für die Jahre 2005 bis 2008 teils mittels amtswegigen Wiederaufnahmen (2005 bis 2007), teils mittels Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO (2008) auf und setzte gleichzeitig die Einkommensteuern für die Streitjahre aufgrund Außeransatzlassung der bislang berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG (€ 1.320,00; € 1.760,00; € 2.640,00; € 2.640,00) neu mit den oa. Beträgen fest. Da damit Einkommensteuernachforderungen von € 506,00 (2005), € 758,15 (2006), € 1.129,15 (2007) bzw. € 1.150,94 (2008) verbunden waren, schrieb das Finanzamt

der Bw. mit weiteren Erledigungen vom 31. August 2010 zudem Anspruchszinsen 2005, 2006 und 2007 im Betrag von € 79,50, € 81,70 bzw. € 61,69 vor.

Mit (vier) Schriftsätzen vom 27. September 2010 legte die Bw. erklärungsgemäß Berufungen gegen

1. den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO vom 31.08.2010 und

den neu ausgestellten Einkommensteuerbescheid 2005 vom 31.08.2010

(Postaufgabe des Schriftsatzes 04.10.2010, FA-Eingang 05.10.2010)

2. den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO vom 31.08.2010 und

den neu ausgestellten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31.08.2010

(Postaufgabe des Schriftsatzes 04.10.2010, FA-Eingang 05.10.2010)

3. den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO vom 31.08.2010 und

den neu ausgestellten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 31.08.2010

(Postaufgabe des Schriftsatzes 28.09.2010, FA-Eingang 29.09.2010) sowie

4. den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO vom 31.08.2010 und

den neu ausgestellten Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31.08.2010

(Postaufgabe des Schriftsatzes 28.09.2010, FA-Eingang 29.09.2010)

ein und begehrte, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und neue Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre zu erlassen, in denen wiederum außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG wie erklärt und ursprünglich anerkannt zum Ansatz gelangen.

In den gegen die Verfahrens- und neuen Sachbescheide für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 gerichteten Berufungsschriftsätzen brachte die Bw. rechtsmittelbegründend sinngemäß zusammengefasst wie folgt vor:

Die mit dem Ziel der Streichung der bis dahin antragsgemäß berücksichtigt gewesenen außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG amtswegig veranlassten Wiederaufnahmen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 seien rechtswidrig, weil für keines der betroffenen Jahre taugliche Wiederaufnahmsgründe vorgelegen seien.

Auf den Neuerungs- bzw. Erschleichungstatbestand (§ 303 Abs. 4 BAO iVm. § 303 Abs. 1 lit. a BAO) hätten diese Wiederaufnahmeverfügungen schon deshalb nicht mit Recht gestützt werden können, weil sie bereits in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 bis

2007 die zur Anspruchsüberprüfung der damals geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG erforderlichen Angaben durch Bekanntgabe der Sozialversicherungsnummern der Kinder, der Postleitzahlen des Wohn- bzw. Berufsausbildungs-ortes, des Zeitraumes der auswärtigen Ausbildung, des Ausmaßes der Kostentragung und, dass die auswärtigen Berufsausbildungen ohne Internatsunterbringung erfolgt seien, vollständig und wahrheitsgemäß offengelegt habe.

Eben so wenig wären Anwendungsfälle des § 303 Abs. 4 iVm. § 303 Abs.1 lit. c BAO vorgelegen, weil es nach Abschluss der Einkommensteuerveranlagungen für 2005, 2006 und 2007 auch zu keinen nachträglichen abweichenden Vorfragenentscheidungen gekommen sei. Aus der damit aufgezeigten Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmeverfügungen betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 folge, dass auch die darauf fußenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 rechtswidrig seien.

Gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010 und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 erhob die Bw. im diesbezüglichen Berufungsschriftsatz sinngemäß nachstehende Einwendungen:

§ 299 BAO ermögliche eine amtswegige Bescheidaufhebung nur unter der Voraussetzung, dass sich der Spruch des betroffenen Bescheides als nicht richtig erweise. Dieses gesetzliche Erfordernis sei bei der gegenständlichen Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 jedoch deshalb nicht erfüllt, weil dieser Einkommensteuerbescheid aufgrund der darin berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG sistiert, damit aber übersehen worden sei, dass der aufhebungsbetroffene Einkommensteuerbescheid gerade wegen der nachträglichen Geltendmachung dieser außergewöhnlichen Belastungen für das Jahr 2008 unter gleichzeitiger Aufhebung (§ 299 BAO) des früheren Einkommensteuerbescheides 2008 vom 24. August 2009 erlassen worden sei, und damit die beantragten außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG ausdrücklich anerkannt worden seien. Da der erstinstanzlich herangezogene Aufhebungsgrund die strittige Bescheidaufhebung somit nicht zu tragen vermöge, erweise sich sowohl der angefochtene Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010 als auch der verbunden erlassene Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 als rechtswidrig.

Am 28. Dezember 2010 ging beim Finanzamt als Reaktion auf die der Bw. inzwischen übermittelten Erledigungen vom 15. November 2010, mit denen die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007, 20. Oktober 2008 bzw. 7. September 2009 hinsichtlich der darin angesetzten außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG nunmehr gemäß § 293b BAO berichtigt und außerdem

neue Anspruchs(Nachforderungs-)zinsen für 2005, 2006 und 2007 festgesetzt worden waren, ein als „Mitteilung über aufrechte Berufungen, St.Nr. aaa/bbbb“ betitelt Schreiben der Bw. vom 27. Dezember 2010 ein, in dem diese ua., soweit auch für die Erledigung der gegenständlichen Berufungen von Relevanz, Folgendes vorbrachte:

„Die Bescheide mit Ausstellungsdatum 15.11.2010 sind meines Erachtens zu Unrecht erstellt und übermittelt worden, da im Herbst des heurigen Jahres bereits neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 - 2008 erstellt und an mich durch Postzustellung übermittelt wurden:

Bescheid / Dokument	Ausstellungsdatum	Eingangsdatum / pers. erhalten
Est-Bescheid 2008 („neu“) inkl. Bescheid über Aufhebung des Est-Bescheides 2008 (gem. § 299 BAO)	31.08.2010	06.09.2010
Est-Bescheid 2007 („neu“) inkl. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007	31.08.2010	30.09.2010
Est-Bescheid 2006 („neu“) inkl. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006	31.08.2010	30.09.2010
Est-Bescheid 2005 („neu“) inkl. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005	31.08.2010	30.09.2010

Als Beweis dafür, dass ich die in obiger Tabelle angeführten Bescheide erhalten habe, lege ich diese in Kopie bei. Aus der Buchungsmitteilung Nr. 1 vom 31.08.2010 (Rückstandssaldo: € 3.780,40) ist weiters zu entnehmen, dass Sie eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2005 - 2008 durchgeführt haben. Eine Kopie dieser Buchungsmitteilung lege ich ebenfalls bei.

Da ich kein Vergehen meinerseits feststellen kann, und kein Neuerungs- oder Erschleichungstatbestand vorliegt, habe ich ordnungsgemäß gegen die oa. Bescheide innerhalb der Berufungsfrist (Aufgabedatum 28.09.2010 und 04.10.2010) Berufungen eingebracht. Ordnungsgemäß habe ich an das Finanzamt per 11.10.2010 die Zahlung über den Rückstandsbetrag von € 3.780,40 geleistet. Die „neueren“ Bescheide (Ausstellungsdatum 15.11.2010) sind demzufolge aufzuheben, da sämtliche Bescheide von 2005 – 2008 mit Ausstellungsdatum 31.08.2010 zugestellt wurden. Aus diesem Grund bleiben meine eingebrachten Berufungen (Aufgabedatum 28.09.2010 und 04.10.2010) aufrecht.
Mit freundlichen Grüßen Bw..“

Diesem Anbringen vom 27. Dezember 2010 legte die Bw. folgende, explizit als Kopien gekennzeichnete Schriftstücke bei:

Einkommensteuerbescheid 2005 vom 31. August 2010 (Blatt 2, 3, 4 von 4)

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 vom 31. August 2010 (Blatt 1, 2 von 3)

Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31. August 2010 (Blatt 1, 2, 3 von 5)

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 vom 31. August 2010 (Blatt 4, 5 von 5)

Einkommensteuerbescheid 2007 vom 31. August 2010 (Blatt 2, 3, 4 von 4)

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 vom 31. August 2010 (Blatt 1, 2 von 2)

Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 (Blatt 1, 2 von 4)

Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010 (Blatt 4 von 4)

Buchungsmitteilung Nr. 1 vom 31. August 2010, Steuernummer aaa/bbbb

2 Zahlungsbestätigungen der Österreichischen Post AG vom 28.09.2010 bzw. 04.10.2010 betreffend Porti für eingeschriebene Sendungen an das Wohnsitzfinanzamt.

Beweismittel zum Nachweis des Erhalts der Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 wurden anlässlich dieser schriftlichen Eingabe aktenkundig nicht mitvorgelegt.

Mit (zwei) Berufungsvorentscheidungen vom 6. Mai 2011 (Sammelbescheide), der Bw. je zugestellt am 11. Mai 2011, wies das Finanzamt soweit hier von Interesse ua. „die Berufung vom 27. September 2010 gegen die Bescheidaufhebungen der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 gemäß § 299 (1) BAO vom 31. August 2010“ und „die Berufung vom 27. September 2010 gegen die Bescheidaufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 (1) BAO vom 31. August 2010“ jeweils mit nachstehender 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 durchgeführt wurde. Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde I. Instanz von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Die von Ihnen dargelegten, eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffenden Kriterien können daher nicht in Betracht gezogen werden.“

Aufgrund dieser abschlägigen Berufungserledigungen stellte die Bw. mit schriftlichem Anbringen vom 1. Juni 2011 (eingelangt beim Finanzamt am 06.06.2011) den Antrag, ua. die Berufungen vom 27. September 2010 betreffend Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

In diesem Vorlageantrag brachte die Bw. rechtsmittelbegründend im Wesentlichen inhaltsgleich wie in den Berufungsschriftsätzen vom 27. September 2010 und außerdem noch vor, dass mit den bekämpften Berufungsvorentscheidungen spruchgemäß für sämtliche Streitjahre undifferenziert über Aufhebungsbescheide nach § 299 BAO abgesprochen worden, es jedoch laut Buchungsmitteilung vom 31. August 2010 und damit übereinstimmender telefonischer Auskunft eines Mitarbeiters des Infocenters des zuständigen Finanzamtes an diesem Tag tatsächlich nur für Einkommensteuer 2008 zu einer Bescheidaufhebung iSd. § 299 BAO, für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 dagegen jeweils zu amtswegigen Wiederaufnahmen gemäß § 303 Abs. 4 BAO gekommen sei.

Mitte Oktober 2011 legte das Finanzamt die Berufungen vom 27. September 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ohne weitere Anträge unter Anschluss des Einkommensteueraktes der Bw. zur Entscheidung vor. Bei der Durchsicht dieses Veranlagungsaktes zeigte sich der Berufungsbehörde folgendes Bild:

Unter den Jahresfahnen 2005, 2006 und 2007 erliegen ua. Ausfertigungen der „Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO für Einkommensteuer 2005 / Einkommensteuer 2006 / Einkommensteuer 2007 vom 31. August 2010“ und der „Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 bzw. 2007 vom 31. August 2010“. Diese Erledigungsausfertigungen weisen allesamt deutlich erkennbare Faltungsspuren (je zwei Querfalten) auf und tragen jeweils die Vermerke *gedruckt im Bundesrechenzentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier* (Anm.: BRZ GmbH, IT-Dienstleister der Österreichischen Bundesverwaltung), *DVR 0009512* (Anm.: Registernummer 9512 des Datenverarbeitungsregisters) und *RSa* (Anm.: eigenhändig zuzustellende Sendung). Die Ausfertigungen des Wiederaufnahme- und neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005, das Jahr 2006 bzw. das Jahr 2007 sind unter den betreffenden Jahresfahnen jeweils mit einem leeren RSa-Kuvert (Formular 3 zu § 22 ZustellG) zusammengeheftet abgelegt.

Auf den Vorderseiten dieser (drei) Rsa - Kuverts (Anm.: nicht abgetrennte Rückscheine) finden sich übereinstimmend folgende Angaben

Sendungsempfänger: Bw., oa. Wohnadresse

Inhalt: Bescheid(e) vom 2010.08.31, DVR 0009512, Team 03, St.Nr. aaa/bbbb

Absender: Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr 4400

Aufgabepostamt / -datum: Wien 1000 – 01.09.10

Die bezeichnete Sendungsempfängerin ist dabei jeweils händisch durchgestrichen, daneben klebt jeweils das Postetikett „CN 15“ mit dem Inhalt *zurück / return PLZ 4400*.

Die Felder für postalische Anmerkungen zum Zustellvorgang (Zustellversuche, Hinterlegungen etc.) sind jeweils leer.

Auf den Rückseiten der konkreten Rsa - Kuverts findet sich jeweils der folgende undatierte, mit unleserlicher Paraphe signierte handschriftliche Vermerk: *Empfängerin derzeit im Urlaub*

Die bei der Jahresfahne 2008 einliegenden Ausfertigungen vom „Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010“ und vom „Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010“ weisen demgegenüber keinerlei Faltungsspuren und im Übrigen die Vermerke *gedruckt im Bundesrechenzentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier, DVR 0009512 und NORL* (Anm.: Zustellung ohne Zustellnachweis) auf und sind ungeheftet (ohne Versandkuvert) abgelegt.

Bei Einsichtnahme in den elektronischen Steuerakt der Bw. war festzustellen, dass das Finanzamt am 5. Oktober 2010 in den Grunddaten die Zustelladresse amtswegig von der eingangs angeführten Wohnadresse der Bw. auf die eigene Standortadresse 4400 Steyr, Promenade 14, abgeändert und unmittelbar danach am 6. Oktober 2010 in der Einkommensteuerveranlagungsdatenbank bei den Veranlagungszeiträumen 2005, 2006, 2007 und 2008 „händische Bescheide über die Aufhebung der Bescheide vom 31. August 2010 gemäß § 299 BAO“ eingespeist hat.

Dadurch kam es am selben Tag am Abgabenkonto der Bw. wiederum zu Einkommensteuergutschriften für die Jahre 2005 bis 2008 in Höhe von € 506,00, € 758,15, € 1.129,15 bzw. € 1.150,94 und aufgrund dieser Abgabendifferenzbeträge außerdem zur Ausfertigung neuer Anspruchszinsenbescheide für 2005, 2006 und 2007, mit denen Gutschriftszinsen im Betrag von € 80,09, € 81,70 bzw. € 61,69 festgesetzt wurden.

Im vorgelegten Einkommensteuerakt erliegen im konkreten Zusammenhang nur Ausfertigungen von „Anspruchszinsenbescheiden 2005, 2006 und 2007 vom 6. Oktober 2010“.

Diese Erledigungsausfertigungen sind laut Adressfeld jeweils an „Bw. z.H. Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr, Promenade 14, 4400 Steyr“ adressiert.

Am 2. November 2010 fertigte das Finanzamt nach vorliegender Aktenlage im Wege der BRZ GmbH neue Einkommensteuerbescheide für die Bw. für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 aus, mit denen die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide dieser Jahre vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007, 20. Oktober 2008 bzw. 7. September 2009 nunmehr durch Eliminierung der darin erklärungsgemäß zum Ansatz gekommenen außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG jeweils gemäß § 293b BAO berichtigt und deshalb erneut (Anm.: wie bereits zuvor am 31. August 2010) Einkommensteuern bzw. Abgabennachforderungen in Höhe von € 569,51 / € 506,00 (2005), € 1.096,57 / € 758,15 (2006), € 860,55 / € 1.129,15 (2007) bzw. € 1.308,95 / € 1.150,94 (2008) festgesetzt wurden.

Weiters wurden am selben Tag auch neue „Anspruchszinsenbescheide für 2005, 2006 und 2007“ unter Vorschreibung von Nachforderungszinsen in Höhe von € 80,48, € 84,80 bzw. € 66,31 ausgefertigt.

Zu diesen Maßnahmen vom 2. November 2010 finden sich im Einkommensteuerakt der Bw. (Papierakt) nur Ausfertigungen von den auf Grundlage des § 293b erlassenen „Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 2. November 2010“.

Diese von der BRZ GmbH automationsunterstützt erstellten Erledigungen sind gleichfalls allesamt an „Bw. z.H. FA Kirchdorf Perg Steyr, Promenade 14, 4400 Steyr“ adressiert und jeweils mit der Zustellverfügung „Rsb“ (Anm.: gewöhnliche Zustellung mit Zustellnachweis) versehen. Aus den beigehefteten Rückscheinen (Formular 4 zu § 22 ZustellG) ist ersichtlich, dass diese Erledigungen vom 2. November 2010 dem Finanzamt am 8. November 2010 zugestellt wurden.

Am 15. November 2010 versandte das Finanzamt sodann laut Aktenlage an die Bw. nach vorheriger Richtigstellung der Zustelladresse in der Grunddatenbank neue, jeweils mit diesem Datum versehene Ausfertigungen von den „gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 2. November 2010“ und den „Anspruchszinsenbescheiden für 2005, 2006 und 2007 vom 2. November 2010“.

Gegen diese schriftlichen Erledigungen legte die Bw. mit (weiterem) Schriftsatz vom 27. Dezember 2010 ebenfalls Berufungen ein, die gleichfalls der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurden.

Im Zuge der gegenständlichen Berufungsverfahren tauchten bei der verfahrensführenden Referentin des UFS aufgrund der oa. aktenmäßigen Feststellungen Zweifel bezüglich der Wirksamkeit bzw. Bescheidqualität einzelner angefochtener Erledigungen vom 31. August 2010 auf, die zu weiteren Ermittlungen in diese Richtung veranlasst haben.

Am 9. November 2011 kontaktierte die Referentin deshalb zunächst die für die Einkommensteuerveranlagungen der Bw. erstinstanzlich zuständige Sachbearbeiterin XY telefonisch und

ersuchte diese um Darstellung des bisherigen Verfahrensganges für die Streitjahre. Dabei gab diese auftragsgemäß folgende Sachverhaltsdarstellung ab:

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2009 sei das Veranlagungsteam zur Ansicht gelangt, dass im vorliegenden Fall entgegen bisheriger Annahme gar kein Anspruch auf Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG bestünde, und folge dessen die Einkommensteuerbescheide der Bw. für die Jahre 2005 bis 2008 insoweit rechtswidrig seien.

Mit nunmehr angefochtenen Erledigungen vom 31. August 2010 habe sie deshalb die Einkommensteuerverfahren der Bw. für 2005, 2006 und 2007 von Amts wegen wiederaufgenommen bzw. den damals im Rechtsbestand gewesenen Einkommensteuerbescheid 2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben und die Einkommensteuern für die Streitjahre ohne Ansatz solcher außergewöhnlicher Belastungen neu festgesetzt.

Da damit Einkommensteuernachforderungen verbunden gewesen seien, seien der Bw. am selben Tag auch Anspruchszinsen 2005, 2006 und 2007 vorgeschrieben worden.

Diese von der BRZ GmbH automationsunterstützt erstellten Erledigungen vom 31. August 2010 seien in der Folge wegen Unzustellbarkeit wieder ans Finanzamt zurückgelangt.

Da ihr in der Zwischenzeit Zweifel an der Richtigkeit dieser Erledigungen für die Streitjahre vom 31. August 2010 gekommen wären, habe sie aus gegebenem Anlass den Entschluss gefasst, die ursprünglichen, nach Ansicht des Finanzamtes wegen der darin berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG rechtswidrigen Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2008 nunmehr jeweils auf Grundlage des § 293b BAO richtig zu stellen. Aufgrund dieses Vorhabens habe sie daher die postalisch zurückgemittelten Erledigungen vom 31. August 2010 ohne weiteren Zustellversuch an die Bw. in deren Einkommensteuerakt eingelegt.

Da das Abgabenkonto der Bw. bereits anlässlich der Ausfertigung der unzustellbar gewesenen Erledigungen vom 31. August 2010 mit Einkommensteuern und Anspruchszinsen belastet worden wäre, habe es im Hinblick auf die beabsichtigte Erlassung neuer Einkommensteuerbescheide iSd. § 293b BAO für die Streitjahre entsprechender Stornobuchungen bedurft. Indem dafür aus EDV – technischen Gründen gegenläufige „Bescheide“ notwendig gewesen seien, habe sie entsprechende Bescheiderlassungen in der Weise fingiert, dass sie zunächst die Zustelladresse der Bw. in den elektronischen Grunddaten auf die Finanzamtsadresse abgeändert und anschließend am 6. Oktober 2010 in der Einkommensteuerveranlagungsdatenbank der Bw. bei den Jahren 2005 bis 2008 jeweils „händische Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO zu den Bescheiden der Streitjahre vom 31. August 2010“ eingespeist habe.

Nachdem es dadurch zu den gewünschten Gegenbuchungen gekommen wäre, habe sie die

als rechtswidrig erachteten ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2008 mittels neuer Einkommensteuerbescheide für diese Jahre gemäß § 293b BAO berichtigt und in diesen berichtigten Bescheiden jeweils keine außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG mehr zum Ansatz gebracht.

Im Anschluss an diese Ausführungen hielt die verfahrensführende Referentin XY vor, dass die Bw. anlässlich des ergänzenden Rechtsmittelschriftsatzes vom 27. Dezember 2010 zum Nachweis ihres dortigen Vorbringens, dass ihr die vom Finanzamt per Post übermittelten „Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide für 2005, 2006 und 2007 je vom 31. August 2010“ persönlich am 30. September 2010 bzw. „der Aufhebungs- und der neue Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2008 je vom 31. August 2010“ persönlich am 6. September 2010 zugegangen wären, entsprechende Bescheidkopien vorgelegt habe.

Über Befragen, wie die Bw. angesichts der vorstehenden Sachverhaltsdarstellung der Veranlagungsreferentin zu diesen Erledigungsausfertigungen gekommen sei, gab XY an, dass sie sich das nicht erklären, Ausfaltungen durch das Veranlagungsteam aber deshalb ausschließen könne, weil die unzustellbar gewesenen, retournierten Erledigungen für die Streitjahre vom 31. August 2010 der Bw. wegen der inzwischen geänderten Rechtsansicht und der geplanten Erlassung von gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre gar nicht mehr zugestellt werden sollten. Gegen die Ausfaltung der in Rede stehenden Erledigungen durch die zuständige Veranlagungsabteilung spreche im Übrigen auch, dass es im Veranlagungsakt der Bw. im konkreten Zusammenhang keinen in solchen Fällen aber üblichen Vermerk über eine nochmalige Versendung der in Rede stehenden Erledigungen vom 31. August 2010 gebe.

Aufgrund dieses Ermittlungsergebnisses ersuchte die Referentin XY abschließend um Erhebung, ob die (steuerlich unvertretene) Bw. allenfalls Zugang zur FinanzOnline (FON) – Datenbank hat. Dies vor dem Hintergrund, dass aus dieser Datenbank bei Zugangsberechtigung elektronisch gespeicherte abgabenbehördliche Erledigungen exportiert bzw. ausgedruckt werden können.

Nach entsprechender Prüfung teilte die Veranlagungsreferentin mit, dass für die Bw. keine FON - Zugangskennung angelegt sei.

Am 10. November 2011 setzte sich die Referentin zwecks weiterer Sachverhaltsaufhellung mit der Bw. telefonisch in Verbindung, die jedoch nach Vorhalt der bisherigen Ermittlungsergebnisse mitteilte, dass sie ihre steuerlichen Angelegenheiten nicht selbst erledige und daher zu den anhängigen Berufungsverfahren keine sachdienlichen Angaben machen könne.

Sie verwies die Referentin deshalb für nähere Sachverhaltsauskünfte an ihren Ehegatten NN, der bei der nachfolgenden Kontaktaufnahme erklärte, dass nicht er, sondern tatsächlich sein

Bruder Mag.N sachkundig sei, weil sich dieser (intern) um die Steueragenden der Bw. kümmere.

Am 16. November 2011 telefonierte die Referentin mit Mag.N , der dabei über entsprechende Aufforderung den Geschehensablauf bezüglich des Zuganges der angefochtenen Erledigungen vom 31. August 2010 an die Bw. folgendermaßen schilderte:

Der Bw. seien Anfang September 2010 der Aufhebungs- und der neue Sachbescheid für Einkommensteuer 2008 je vom 31. August 2010 und weiters eine gleich datierte Buchungsmitteilung zugestellt worden. Aus dieser Buchungsmitteilung sei hervorgegangen, dass das Finanzamt am 31. August 2010 nicht nur das Einkommensteuerverfahren der Bw. für das Jahr 2008, sondern im Wege von amtswegigen Wiederaufnahmen auch die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2007 neu aufgerollt und aus diesem Anlass auch für diese Jahre Einkommensteuernachforderungen und Anspruchszinsen vorgeschrieben habe. Da die Bw. entsprechende Bescheide für die Jahre 2005 bis 2007 nicht erhalten hätte, habe er sich Mitte September 2010 namens dieser beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt telefonisch erkundigt. Dabei habe er zu den anfragegegenständlichen Jahren 2005 bis 2007 dieselbe Auskunft erhalten und daher im Hinblick auf etwaige Rechtsmittelerhebungen ersucht, der Bw. diese bisher nicht übermittelten Erledigungen für die Jahre 2005 bis 2007 vom 31. August 2010 zuzusenden, was ihm im Gesprächsverlauf letztlich auch zugesagt worden sei. Aufgrund dieses Einschreitens seien der Bw. in der Folge die urgierten Bescheidausfertigungen zugegangen. Die gegenständlichen Berufungsschriftsätze vom 27. September 2010 habe er für die Bw. verfasst.

Über Befragen der Referentin, mit wem Mag.N anlässlich des konkreten telefonischen Auskunftersuchens gesprochen habe, gab selbiger an, dass er sich mangels schriftlichen Vermerkes zwar nicht mehr an den Namen der Auskunftsperson, jedoch noch genau daran erinnern könne, dass er mit einer Mitarbeiterin des Infocenters (kurz: IC) des Wohnsitzfinanzamtes telefoniert habe. Dies sei ihm deshalb Erinnerung, weil sich die konkrete IC – Mitarbeiterin anfangs gegen die urgierte Erledigungszusendung gesträubt bzw. sich erst nach wiederholten Aufforderungen seinerseits dazu bereit erklärt habe.

Über Befragen der Referentin, welche Erledigungen der Bw. aufgrund dieser telefonischen Urgenz bzw. auf welche Weise und wann diese zugegangen seien, teilte Mag.N nach Durchsicht der privaten steuerlichen Unterlagen der Bw. Folgendes mit:

Der Bw. seien nach seiner Urgenz beim Finanzamt per Post Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 je vom 31. August 2010 und Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007 je vom 31. August 2010 übermittelt worden. Zum Zustellzeitpunkt dieser Erledigungen gehe aus den privaten steuerlichen Unterlagen der Bw. nichts hervor, seiner

Erinnerung nach habe die Bw. die vorgenannten Bescheidausfertigungen etwa zeitgleich mit der Erstellung der gegenständlichen Berufungsschriftsätze vom 27. September 2010 erhalten.

Über Befragen der Referentin, ob die Bw. anlässlich dieser urchierten Bescheidübersendung auch Ausfertigungen von den Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 erhalten habe, teilte Mag.N mit, dass der Bw. aus konkretem Anlass nur die zuvor genannten Abgabenbescheide zugegangen seien.

Über abschließende Frage der Referentin, ob die Bw. jemals Ausfertigungen von den ebenso bekämpften Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 erhalten habe, erklärte Mag.N nach erneuter Unterlagendurchsicht, dass der Bw. solche Bescheidausfertigungen bisher nicht zugegangen seien.

Am 21. November 2011 brachte die Referentin der Amtspartei die bisherigen zweitinstanzlichen Ermittlungsergebnisse und insbesondere das Vorbringen von Mag.N vom 16. November 2011 fernmündlich zur Kenntnis und ersuchte gleichzeitig um Einholung einer Stellungnahme der/des Verantwortlichen des dortigen Infocenters zu diesem Vorbringen des Schwagers der Bw. vom 16. November 2011.

Mit Telefax vom 23. November 2011 teilte die Amtspartei der Berufsbehörde auftragsgemäß mit, dass sich nach Rücksprache mit dem Leiter des dortigen IC - Teams keine der drei Mitarbeiterinnen dieses Teams angesichts tausender Vorsprachen pro Jahr mehr an den rund 14 Monate zurückliegenden Anfragegegenstand erinnern könne.

Über die Berufungen wurde erwogen

A. Sachverhalt

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bw. hat im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagungen für die Streitjahre 2005 bis 2008 unter anderem Aufwendungen wegen auswärtiger Berufsausbildung ihrer Tochter und ihres Sohnes - beide Kinder besuchten damals als externe Schüler die Unterstufe des vom Familienwohntort rund 17 km entfernten Gymnasiums yyyy (allgemeinbildende höhere katholische Privatschule) - im Gesamtbetrag von € 1.320,00, € 1.760,00, € 2.640,00 bzw. € 2.640,00 gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. In den rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheiden dieser Jahre vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007, 20. Oktober 2008 bzw. 7. September 2009 wurden diese pauschalierten außergewöhnlichen Belastungen vom Finanzamt zunächst erklärungskgemäß einkommensmindernd berücksichtigt.

Am 31. August 2010 wurden sodann von der BRZ GmbH (Wien) namens des Finanzamtes automationsunterstützt erstellte Erledigungen des Inhaltes in Bescheidform für die Bw. ausgefertigt, dass die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2007 von Amts wegen (§ 303 Abs. 4 BAO) wiederaufgenommen, der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 7. September 2009 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 299 BAO aufgehoben und die Einkommensteuern für die Streitjahre infolge Streichung dieser bislang zum Ansatz gekommenen Pauschbeträge iSd. § 34 Abs. 8 EStG neu (jeweils höher) festgesetzt werden.

Da diese geänderten Abgabefestsetzungen jeweils Einkommensteuernachforderungen nach sich zogen, wurden der Bw. mit weiteren, ebenfalls extern automationsunterstützt erstellten Erledigungen vom 31. August 2010 auch Anspruchs(Nachforderungs-)zinsen 2005, 2006 und 2007 vorgeschrieben.

Bezüglich der Zustellung dieser Erledigungen vom 31. August 2010 verfügte das Finanzamt, dass „die Wiederaufnahmebescheide für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“, „die Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ und „die Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ der Bw. an der aktenkundigen Wohnadresse jeweils eigenhändig (Rsa - Sendung), „der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010“ und „der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010“ der Bw. ebendort allerdings jeweils ohne Zustellnachweis (nicht eingeschriebene Sendung) zugestellt werden sollten.

Am Mittwoch, dem 1. September 2010, übergab die Versendestelle der BRZ GmbH die für die Bw. bestimmten Rsa - Sendungen und die nicht eingeschriebene Sendung dem Postamt 1000 Wien zur Beförderung und anschließenden Zustellung durch das zuständige Zustellpostamt. Beim nachfolgenden eigentlichen Zustellvorgang am Donnerstag, den 2. September 2010, oder Freitag, den 3. September 2010, konnte das konkret zuständig gewesene Zustellorgan der Österreichischen Post AG die Bw. an der behördlich bestimmten Abgabestelle nicht antreffen, aber in Erfahrung bringen, dass sich diese gerade auswärts auf Urlaub befindet. Infolge dieser Feststellung sandte das Zustellorgan daher die *der Bw. zu eigenen Händen zuzustellen gewesenen Sendungen* mit Inhalt „der Wiederaufnahme-, neuen Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ mit handschriftlichen Vermerken über die Ortsabwesenheit der Empfängerin (Urlaub) sofort (ohne vorherige Hinterlegung beim Postamt) an das Wohnsitzfinanzamt (Absender) zurück. Die *der Bw. ohne Zustellnachweis zuzustellen gewesene Sendung* ließ das Zustellorgan beim konkreten Zustellvorgang dagegen an der Wohnadresse der Bw. zurück. Nach eigenen Angaben der Bw. sind ihr die damit beförderten Bescheide vom 31. August 2010 betreffend

Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2010 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer für das Jahr 2008 am Montag, dem 6. September 2010, persönlich zugekommen.

Der zugegangene Aufhebungsbescheid (§ 299 BAO) betreffend Einkommensteuer 2008 ist wie folgt begründet gewesen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Begründung zum zugegangenen Einkommensteuerbescheid für 2008 hat wie folgt gelautet:

Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen. Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit ist in Ihrem Fall gegeben, sodass Ihre geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren.

Nach dem Einlangen der postalisch retournierten Eigenhandsendungen beim Finanzamt entschloss sich die für die Einkommensteuerveranlagungen der Bw. zuständige Sachbearbeiterin XY in der (irrigen) Annahme, dass der Bw. bisher keine der Erledigungen für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 31. August 2010 wirksam zugestellt worden wäre, für die zurückgemittelten, von ihr inzwischen nicht mehr als rechtskonform erachteten Erledigungen vom 31. August 2010 keinen weiteren Zustellversuch an die Bw. mehr zu unternehmen, sondern die wegen der berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG als rechtswidrig erachteten ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2008 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007, 20. Oktober 2008 und 7. September 2009 aus gegebenem Anlass durch neue, auf § 293b BAO gestützte Einkommensteuerbescheide zu berichtigen.

Die genannte Veranlagungsreferentin öffnete die retournierten Rsa - Sendungen daher und legte die daraus entnommenen, von der BRZ GmbH automationsunterstützt erzeugten Ausfertigungen der „Wiederaufnahmebescheide für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010, Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 und Anspruchszinsenbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ samt (blauen) Versandkuverts bei den entsprechenden Jahresfahnen im Einkommensteuerakt der Bw. ab, wo sich diese Dokumente bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt befinden.

Am 15. November 2010 fertigte die Veranlagungsreferentin sodann für die Bw., nachdem sie zuvor die Lastschriftbuchungen für Einkommensteuer 2005 bis 2008 und Anspruchszinsen 2005 bis 2007 vom 31. August 2010 auf deren Abgabekonto mittels fingierter, nicht außen-wirksam gewordener „Bescheide betreffend Aufhebung der Bescheide für die Streitjahre vom 31. August 2010 gemäß § 299 BAO vom 6. Oktober 2010“ egalisiert hatte, wie geplant gemäß § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 ohne Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG aus, die aufgrund der jeweils ausgewiesenen Einkommensteuernachforderungen gleichzeitig auch neue Anspruchszinsenbescheide für 2005, 2006 und 2007 auslösten.

Anlässlich der Ausfertigung der Erledigungen für die Streitjahre vom 31. August 2010 ging der Bw. eine gleich datierte Buchungsmitteilung (BUMI Nr. 1) zu ihrem Abgabekonto zu. Dieser entnahm die Bw., dass das Abgabekonto am 31. August 2010 nicht nur mit der aus den zugegangenen Bescheiden betreffend Aufhebung des bisherigen Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO und Neufestsetzung der Einkommensteuer 2008 vom 31. August 2010 resultierenden Einkommensteuernachforderung für das Jahr 2008, sondern offenkundig aufgrund von amtswegigen Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2007 auch mit Einkommensteuernachforderungen und Anspruchszinsen für diese Jahre belastet wurde. Da die Bw. keine entsprechenden Bescheide für die Jahre 2005 bis 2007 erhalten hatte, erkundigte sich ihr Schwager Mag.N Mitte September 2010 diesbezüglich telefonisch beim zuständigen Finanzamt und erhielt dabei von einer trotz entsprechender zweitinstanzlicher Ermittlungen namentlich unbekannt gebliebenen Mitarbeiterin des Infocenter (IC) – Teams ebenfalls die Auskunft, dass am 31. August 2010 für die Bw. auch Wiederaufnahme-, Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 ausgefertigt wurden. Mag.N ersuchte die konkrete IC – Mitarbeiterin deshalb, der Bw. die anfragegegenständlichen, bisher nicht zugestellten Bescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 zuzusenden, was diese nach anfänglichem Widerstand im Gesprächsverlauf letztlich auch zusagte.

Aufgrund dieser telefonischen Urgenz übermittelte die ersuchte IC - Mitarbeiterin der Bw. in der Folge ohne Rücksprache mit der zuständigen Veranlagungsreferentin XY bzw. dem konkreten Veranlagungsteam per Post neue, im Finanzamt unter Einsatz des Textverarbeitungsprogrammes erzeugte Ausfertigungen von den elektronisch gespeicherten „Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheiden für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“, die der Bw. nach zweitinstanzlichen Ermittlungsergebnissen an einem datumsmäßig nicht mehr genau feststellbar gewesenen Tag Ende September 2010 zugegangen sind.

Ausfertigungen von den „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und

2007 vom 31. August 2010" waren dieser Finanzamtssendung nicht beigegeben und sind der Bw. nach dem Ergebnis des zweitinstanzlich durchgeführten Beweisverfahrens auch tatsächlich *niemals* zugegangen.

Im Zuge der erstinstanzlichen Berufungsverfahren hat die Bw. dem Finanzamt ua. Ablichtungen (Stempelaufdruck "Kopie") von den ihr Ende September 2010 zugegangenen Erledigungsausfertigungen zu Beweis Zwecken übermittelt.

Aus diesen Kopien ist, soweit hier relevant, ersichtlich, dass der Bw. Schriftstücke vorliegen, die als „Einkommensteuerbescheid 2005“ / „Einkommensteuerbescheid 2006“ / „Einkommensteuerbescheid 2007“ bezeichnet und jeweils mit 31. August 2010 datiert sind, aus denen jeweils als ausstellende Behörde das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr und als Bescheidadressat die Bw. (Adressfeld) hervorgeht und die jeweils auch einen Spruch, eine Begründung und eine gesetzeskonforme Rechtsmittelbelehrung enthalten.

Im jeweils auf ein Leistungsgebot gerichteten Spruch dieser Erledigungsausfertigungen finden sich jeweils auch die insoweit notwendigen Angaben zur Art und Höhe der Abgaben (gegenüber bisher höhere Einkommensteuerfestsetzungen für 2005, 2006 bzw. 2007), zum Fälligkeitszeitpunkt der ausgewiesenen Einkommensteuernachforderungen (je 07.10.2010) sowie die jeweiligen Einkommensteuerbemessungsgrundlagen.

Schließlich ist diesen vorgelegten Erledigungskopien zu entnehmen, dass die der Bw. zugegangenen neuen Ausfertigungen von den Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 jeweils weder mit einer Unterschrift noch einem Beglaubigungsvermerk versehen sind.

Mit Schriftsätzen vom 27. September 2010 (Postaufgabe 28.09.2010) legte die Bw. Berufungen erklärungs gemäß gegen „den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 (Aufhebung gem. § 299 BAO) vom 31.08.2010 sowie den neu ausgestellten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 31.08.2010“ und gegen „den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 (Aufhebung gem. § 299 BAO) vom 31.08.2010 sowie den neu ausgestellten Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31.08.2010“ ein.

Mit weiteren Schriftsätzen vom 27. September 2010 (Postaufgabe 04.10.2010) erhob die Bw. auch Berufungen erklärungs gemäß gegen „den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 (Aufhebung gem. § 299 BAO) vom 31.08.2010 sowie den neu ausgestellten Einkommensteuerbescheid 2005 vom 31.08.2010“ und gegen „den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 (Aufhebung gem. § 299 BAO) vom 31.08.2010 sowie den neu ausgestellten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31.08.2010“.

Mit diesen entscheidungsgegenständlichen Berufungen von 27. September 2010 begehrt die Bw., sämtliche angefochtenen „Bescheide“ im Rechtsmittelweg wegen inhaltlicher Rechts-

widrigkeit, und zwar die Streitjahre 2005, 2006 und 2007 betreffend wegen Fehlens tauglicher Wiederaufnahmsgründe iSd. § 303 Abs. 4 BAO bzw. das Streitjahr 2008 betreffend wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen iSd. § 299 BAO, aufzuheben, und in einem neue Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre zu erlassen, in denen wiederum außergewöhnliche Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG wie erklärt und ursprünglich auch anerkannt zum Ansatz kommen.

B. Beweiswürdigung

Vorstehende Sachverhaltsfeststellungen gründen auf der Aktenlage des Einkommensteuer- und elektronischen Steueraktes der Bw. und auf den ergänzenden Ermittlungsergebnissen dieser zweitinstanzlichen Berufungsverfahren.

Soweit sachverhaltsmäßig zunächst davon ausgegangen wird, dass die von der BRZ GmbH namens des Finanzamtes automationsunterstützt erstellten, eigenhändig zuzustellen gewesenen Erledigungen vom 31. August 2010 betreffend amtswegige Wiederaufnahmen hinsichtlich der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2007 und Einkommensteuer für diese Jahre der Bw. nicht zugegangen bzw. die von der BRZ GmbH namens des Finanzamtes automationsunterstützt erstellten, Verfügungsgemäß ohne Zustellnachweis zuzustellen gewesenen Erledigungen vom 31. August 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer für das Jahr 2008 der Bw. Ende der ersten Septemberwoche des Jahre 2010 und zwar persönlich am 6. September 2010 zugegangen sind, stützen sich diese Feststellungen vorerst auf die vorliegende Aktenlage.

Im Einkommensteuerakt der Bw. erliegen nämlich Ausfertigungen von „Wiederaufnahme- verfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ und von „Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007“ an die geöffnete, leere, an die Bw. adressierte Rsa - Versandkuverts angeheftet sind, auf denen jeweils als Absender „Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr 4400“, als Sendungsinhalt „Bescheide vom 2010.08.31., Datenverar- beitungsregisternummer 0009512, Team 03, St.Nr. aaa/bbbb “ und als Postaufgabedatum „01.09.2010“ aufscheint, weiters die Sendungsempfängerin jeweils durchgestrichen ist, und jeweils die Postvermerke „Empfängerin derzeit im Urlaub“ / „Retour an das Absenderpostamt 4400“ angebracht sind.

Diese Urkunden in Zusammenhalt damit, dass für die konkreten Erledigungsausfertigungen augenscheinlich das für ADV- Ausfertigungen der BRZ GmbH typische chlorfrei gebleichte Papier verwendet wurde, und dass diese Ausfertigungen jeweils zwei Querfalten aufweisen, wie sie erfahrungsgemäß etwa durch das Einlegen in ein Rsa - Kuvert erzeugt werden, lassen den unbedenklichen Schluss zu, dass die von der BRZ GmbH automationsunterstützt erstellten

Ausfertigungen der „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ und der „Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ aufgrund erfolgloser Zustellversuche (Ortsabwesenheit der Bw. Anfang September 2010) von der Post ans Finanzamt zurückgemittelt und aus diesem Anlass dauerhaft im Veranlagungsakt abgelegt wurden.

Mit diesen aktenmäßigen Feststellungen stehen auch die zweitinstanzlichen Angaben der erstinstanzlich zuständigen Veranlagungsreferentin XY im Einklang, wonach diese die der Bw. Anfang September 2010 nicht zustellbar gewesenen Erledigungen für die Streitjahre vom 31. August 2010 nach postalischer Retournierung ans Finanzamt im maßgeblichen Einkommensteuerakt abgeheftet habe, weil sie diese Erledigungen inzwischen für rechtswidrig erachtet und deshalb ersatzweise die Ausfertigung von gemäß § 293b BAO berechtigten Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre in Aussicht genommen habe. Dieses Vorbringen ist nicht zuletzt schon deshalb glaubwürdig, weil die Veranlagungsreferentin am 15. November 2010 tatsächlich solche berechnete Einkommensteuerbescheide (§ 293b BAO) für die Streitjahre ausgefertigt hat.

Im Übrigen hat auch Mag.N , der sich intern um die Steuerangelegenheiten der Bw. (Schwägerin) kümmert und als Sachkundiger für diese Rechtsmittelverfahren benannt wurde, der Berufungsbehörde glaubhaft dargelegt, dass die Bw. Anfang September 2010 vom Finanzamt abgesehen von der gleich datierten Buchungsmitteilung nur die Bescheide betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO und Neufestsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 vom 31. August 2010 erhalten habe. Dass am selben Tag offensichtlich auch „Wiederaufnahmeverfügungen hinsichtlich Einkommensteuer für 2005, 2006 und 2007 und Einkommensteuer- sowie Anspruchszinsenbescheide für diese Jahre“ ausgefertigt worden sind, habe die Bw. nach weiteren Angaben des Genannten erst aus dieser zugegangenen Buchungsmitteilung erfahren.

Mit jenen Sachverhaltsfeststellungen, wonach der Bw. aufgrund einer diesbezüglichen telefonischen Urgenz ihres Schwagers beim Finanzamt Mitte September 2010 von der damals ersuchten IC – Mitarbeiterin Ausfertigungen von den „Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheiden für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ übermittelt wurden, die ihr Ende September 2010 zugegangen sind, folgt die Berufungsbehörde ebenso wie mit den weiteren Feststellungen, dass der Bw. weder aus Anlass dieser urgierten Erledigungsübermittlung noch jemals sonst Ausfertigungen von den „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ zugegangen sind, dem konkreten zweitinstanzlichen Vorbringen von Mag.N . Dieses Vorbringen ist vor dem

Hintergrund, dass die Bw. der Anfang September 2010 zugegangenen Buchungsmitteilung auch Einkommensteuer- und Anspruchszinsenlastschriften für die Jahre 2005 bis 2007 entnehmen konnte, ihr entsprechende Bescheide zu diesem Zeitpunkt aber erwiesenermaßen nicht zugegangen waren, durchaus schlüssig und, obwohl Mag.N die um Erledigungsübermittlung ersuchte IC – Mitarbeiterin nicht namentlich benennen, und diese im abgeführten Berufungsverfahren auch nicht ausgeforscht bzw. konkret befragt werden konnte, aus folgenden Erwägungen auch glaubhaft.

Die Bw. hat nämlich in den erstinstanzlichen Berufungsverfahren zum Nachweis des Zugangs der angefochtenen Erledigungen nicht nur Kopien vom Aufhebungs- und vom neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2008 vom 31. August 2010, sondern auch Kopien von ihr vorliegenden „Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheiden für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ vorgelegt.

Da diese Kopien erkennen lassen, dass der Bw. insoweit Schriftstücke vorliegen, die den von der BRZ GmbH erstellten, im Akt abgelegten „Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheiden für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ völlig entsprechen, und mangels eigener FinanzOnline – Zugangsberechtigung der Bw. bzw. eines zu dieser Datenbank zugangsberechtigten steuerlichen Vertreters auch auszuschließen ist, dass es sich bei den konkreten Schriftstücken um selbst erstellte Erledigungsausdrucke handelt, sieht es die Berufsbehörde in freier Würdigung dieser Beweisergebnisse als erwiesen an, dass die Bw. vom Wohnsitzfinanzamt aus Anlass der telefonischen Urgenz ihres Schwagers per Post Ausfertigungen von den „Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheiden für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ erhalten hat.

Soweit in diesem Zusammenhang weiters als erwiesen angenommen wird, dass die Bw. diese ihr Ende September 2010 zugegangenen Erledigungsausfertigungen nicht vom zuständigen Veranlagungsteam, sondern von der um entsprechende Erledigungszusendung ersuchten Mitarbeiterin des IC – Teams des Wohnsitzfinanzamtes erhalten hat, und dass es sich bei diesen Schriftstücken um keine Ablichtungen von den im Akt abgelegten „Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheiden für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“, sondern um neue, im Finanzamt mittels des Textverarbeitungsprogrammes hergestellte Ausfertigungen handelt, gründen diese Feststellungen einerseits auf dem glaubwürdigen Vorbringen von Mag.N und andererseits jener Aussage der Veranlagungsreferentin, wonach die Bw. die Originale der im Berufungsverfahren in Kopie vorgelegten „Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ mit Sicherheit nicht vom zuständigen Veranlagungsteam erhalten habe. Diese Angaben von XY überzeugen schon deshalb, weil der Versand neuer Ausfertigungen von den „Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheiden für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom

31. August 2010" durch das Veranlagungsteam der dortigen Entscheidung entgegenstünde, wonach die postalisch retournierten ADV-Ausfertigungen dieser Erledigungen vom 31. August 2010 wegen vermuteter inhaltlicher Rechtswidrigkeit gewolltermaßen nicht mehr versandt, sondern im Veranlagungsakt abgelegt wurden. Außerdem werden die Angaben der Veranlagungsreferentin dadurch gestützt, dass sich im vorliegenden Einkommensteuerakt keine Hinweise dafür finden, dass das zuständige Veranlagungsteam in irgend einer Weise in die Erstellung bzw. den Versand der der Bw. Ende September 2010 zugegangenen Schriftstücke involviert gewesen wäre.

Im Zuge seiner zweitinstanzlichen Befragung hat Mag.N gegenüber der Berufungsbehörde eingeräumt, dass der Bw. niemals Ausfertigungen von den ebenfalls bekämpften „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010" zugegangen sind.

Anhand der vorliegenden Aktenlage ist ersichtlich, dass die Bw. im ergänzenden Rechtsmittelschriftsatz vom 27. Dezember 2010 bei der Beweisführung zum Zugang der angefochtenen Erledigungen vom 31. August 2010 als ihr zugegangene Erledigungen ebenfalls nur „den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2008", „die Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006, 2007 und 2008" und „die Anspruchszinsbescheide für 2005, 2006 und 2007" dieses Datums, nicht jedoch „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010" angeführt und sie außerdem auch nur Kopien dieser konkret aufgelisteten Erledigungen vorgelegt hat. Aufgrund dieser übereinstimmenden Beweisergebnisse im Zusammenhalt damit, dass mit den vorliegenden Berufungen betreffend die Verfahrensbescheide für Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 für sämtliche Streitjahre laut „Anfechtungserklärungen" undifferenziert Aufhebungsbescheide iSd. § 299 BAO bekämpft worden sind, erachtet es die Berufungsbehörde daher als erwiesen, dass der Bw. *niemals* „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010" zugegangen sind.

Soweit diesen Berufungserledigungen schließlich sachverhaltsmäßig zugrunde gelegt wird, dass die von der BRZ GmbH automationsunterstützt erstellten Bescheide vom 31. August 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer für das Jahr 2008 der Bw. Ende der ersten Septemberwoche des Jahres 2010 zugegangen sind, basieren diese Feststellungen auf den diesbezüglichen Angaben der Bw. im Schriftsatz vom 27. Dezember 2010, die durch Vorlage entsprechender Bescheidkopien auch untermauert wurden, weiters auf dem zweitinstanzlichen Vorbringen von Mag.N, wonach die Bw. Anfang September 2010 nur diese beiden Bescheide für das Jahr 2008 erhalten habe, sowie auf der damit im Einklang stehenden Aktenlage. Diese weist nämlich aus, dass die konkreten Erledigungen für das Jahr 2008 der Bw. jeweils ohne

Zustellnachweis zuzustellen gewesen sind, und dass die unter der Jahresfahne 2008 einliegenden Ausfertigungen dieser Erledigungen im Gegensatz zum Aktenstand für die Streitjahre 2005 bis 2007 weder auf eine vormalige Versendung rückschließen lassende Faltungsspuren noch die für ADV – Ausfertigungen der BRZ GmbH typische Papierqualität (chlorfrei gebleicht) aufweisen. Außerdem ist den konkreten Erledigungsausfertigungen für das Jahr 2008 auch kein (postalisch zurückgemitteltes) Versandkuvert der BRZ GmbH (Fensterbriefumschlag) beigegeben.

In freier Würdigung dieser einhelligen Beweisergebnisse folgt die Berufungsbehörde daher nicht der zweitinstanzlichen Darstellung der Veranlagungsreferentin XY, wonach sämtliche Erledigungen für die Streitjahre vom 31. August 2010 aufgrund erfolgloser Zustellversuche ans Finanzamt zurückgelangt und anschließend im Akt abgelegt worden wären, sondern geht vielmehr zweifelsfrei davon aus, dass die ohne Zustellnachweis zuzustellen gewesene Sendung mit Inhalt der ADV-Bescheide vom 31. August 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer für das Jahr 2008 gleichzeitig mit den für die Bw. bestimmt gewesenen Rsa – Sendungen am 1. September 2010 zur Post gegeben, beim nachfolgenden Zustellvorgang am 2. oder 3. September 2010 trotz festgestellter Ortsabwesenheit der Bw. nicht ans Finanzamt zurückgemittelt, sondern an der Wohnadresse der Bw. zurückgelassen wurde, und der Bw. daraufhin der darin enthalten gewesene Aufhebungs- und der neue Sachbescheid für Einkommensteuer 2008 vom 31. August 2010 Ende der ersten Septemberwoche des Jahre 2010 wirksam zugestellt wurden.

Die Sachverhaltsannahme, dass sich der datumsmäßig nicht belegte Zustellvorgang am Donnerstag, dem 2. September 2010, oder am Freitag, dem 3. September 2010, zugetragen hat, ist unbedenkliche Schlussfolgerung aus dem belegten Versanddatum der konkreten Finanzamtssendungen (1. September 2010) einerseits und den zeitlichen Angaben der Bw. zum persönlichen Erhalt des Aufhebungs- und des neuen Sachbescheides für Einkommensteuer 2008 vom 31. August 2010 (Montag 6. September 2010) andererseits im Zusammenhang damit, dass die Post am 4. und 5. September 2010, einem Wochenende, erfahrungsgemäß keine Zustellungen vorgenommen hat.

C. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 34 Abs. 1 erster Satz EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG gelten auch Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des

Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von € 110 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Gemäß § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe von schriftlichen Erledigungen erfolgt im Regelfall durch Zustellung (lit. a leg. cit.).

Vor Bekanntgabe entfaltet ein Bescheid keinerlei Rechtswirkungen und kann daher von der Behörde jederzeit zurückgenommen, abgeändert oder durch eine andere Erledigung ersetzt werden (VwGH 27.02.1995, 94/16/0010; VwGH 20.03.1989, 88/15/0131).

§ 98 Abs. 1 BAO normiert, dass Zustellungen, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen sind.

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. Dabei ist sie 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. Berufungszurückweisungen gemäß § 273 BAO wegen Unzulässigkeit oder Verspätung.

§ 250 Abs. 1 BAO ordnet an, dass die Berufung (§ 243 BAO) kumulativ die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet (lit. a), die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (lit. b), die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (lit. c) und eine Begründung (lit. d) enthalten muss.

Erweist sich eine Berufungseingabe im Hinblick auf diese Anordnung als inhaltlich mangelhaft und nicht schon von vornherein offenkundig als aussichtslos, dann hat die Abgabenbehörde ein Mängelbehebungsverfahren iSd. § 85 Abs. 2 BAO durchzuführen, andernfalls sie ihre Rechtsmittelerledigung mit Rechtswidrigkeit belegt (Ritz BAO4, § 85 Rz 15 mwN).

Im vorliegenden Fall wurden mit Schriftsätzen vom 27. September 2010 erklärungsgemäß Berufungen gegen „die Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010“ und „die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 31. August 2010“ erhoben.

Diese Anfechtungserklärungen lassen unmissverständlich erkennen, dass die Bw. mit gegenständlichen Berufungen sowohl die verfahrensrechtlichen Erledigungen zur Einkommensteuer 2005 bis 2008 vom 31. August 2010 als auch die neuen Sacherledigungen zur Einkommensteuer 2005 bis 2008 vom 31. August 2010 bekämpft, finden jedoch in der vorliegenden Aktenlage insoweit nicht Deckung, als damit „Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010“ angefochten sind, weil zur Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 für den 31. August 2010 aus verfahrensrechtlicher Sicht tatsächlich „Wiederaufnahmeverfügungen iSd. § 303 Abs. 4 BAO“ aktenkundig sind.

Dies wirft zunächst die Frage auf, ob die Berufungen betreffend „Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010“ aufgrund dieser aktenwidrigen Anfechtungserklärungen inhaltlich mangelhaft iSd. § 250 Abs. 1 lit. a BAO sind, was bejahendenfalls zur Folge hätte, dass über sie, wenn überhaupt, erst nach erfolgreicher Mängelbehebung (§ 85 Abs. 2 BAO) abgesprochen werden dürfte.

Dem angesprochenen § 250 Abs. 1 BAO (notwendiger Berufungsinhalt) liegt die Intention zugrunde, die Behörde in die Lage zu versetzen, eine Entscheidung über die Berufung treffen zu können. Vor dem Hintergrund dieses Normzwecks hat der Verwaltungsgerichtshof anlässlich seiner Rechtsprechung zur konkreten Bestimmung wiederholt ua. folgende Aussagen getroffen (VwGH 12.03.2010, 2006/17/0360 mwN; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041 mwN; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0042):

„Bei der Prüfung, ob eine Berufung den im Gesetz determinierten Inhaltserfordernissen entspricht, ist auch darauf Bedacht zu nehmen, dass der Rechtsschutz nicht durch einen überspitzten Formalismus beeinträchtigt werden darf. Es reicht für die gesetzlich geforderte „Bescheidbezeichnung“ daher aus, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet. Besteht für die Abgabenbehörde aufgrund des Berufungsvorbringens kein Zweifel, welcher Bescheid angefochten ist, ist der Formalvorschrift des § 250 Abs. 1 lit. a BAO Genüge getan.“

In dieselbe Richtung geht auch die Judikatur zur Auslegung von Anbringen iSd. § 85 BAO. Danach kommt es bei der Beurteilung von Anbringen, also auch bei der von abgabenrechtlichen Berufungen, nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen

verbalen Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zumindest zu erschließende Ziel des Parteischrittes an. Parteierklärungen sind dabei stets nach ihrem objektiven Erklärungswert, also so auszulegen, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der Sach-, Rechts- und Aktenlage des konkreten Einzelfalles objektiv verstanden werden muss (Ritz, Kommentar BAO4 § 85 Rz 1; ua. VwGH 12.03.2010, 2006/17/0360 mwN).

Mit Rücksicht auf diese höchstgerichtliche Rechtsprechung vertritt die Berufungsbehörde im vorstehenden Zusammenhang die Ansicht, dass auch die Berufungen vom 27. September 2010 betreffend die verfahrensrechtlichen Erledigungen zur Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 trotz ihrer oben aufgezeigten Mängel inhaltlich ausreichend bestimmt iSd. § 250 Abs. 1 BAO und spruchreif sind, lässt doch das sich in Einwendungen zur Unzulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 erschöpfende konkrete Rechtsmittelvorbringen in Zusammenschau damit, dass solche Erledigungen aktenkundig und für die Bw. zumindest aus der ihr zugegangenen Buchungsmitteilung selben Datums ersichtlich gewesen sind, keinen Zweifel, dass die Bw. mit den hier in Rede stehenden Berufungen tatsächlich die für sie an diesem Tag ausgefertigten Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 beseitigt wissen will.

Da aufgrund dieses eindeutigen Auslegungsergebnisses keine Notwendigkeit zur Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens besteht, wird daher mit den gegenständlichen Rechtsmittelerledigungen ua. über die Berufungen vom 27. September 2010 betreffend „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ abgesprochen.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen vom 6. Mai 2011 ua. die Berufungen vom 27. September 2010 gegen „die Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010“ abgewiesen hat.

Da die Bw. dagegen rechtzeitig Vorlageanträge gestellt hat, gelten diese Berufungen wiederum als unerledigt (Ritz, BAO4 § 276 Rz 24).

Soweit die Rechtsmittelwerberin im Rahmen dieser Vorlageanträge ua. moniert, dass sich die bekämpften Berufungsvorentscheidungen auch deshalb als rechtswidrig erwiesen, weil das Finanzamt damit durch Sachentscheidungen (Abweisungen) über niemals ausgefertigte „Bescheide betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010“ abgesprochen habe, befindet sie sich mit diesem Einwand aufgrund der zur Einkommensteuer 2005 bis 2007 ausgewiesenen Aktenlage daher im Recht.

Zu den mit Schriftsätzen vom 27. September 2010 weiters eingelegten Berufungen betreffend „Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 31. August 2010“ sind aktenkundig keine Berufungsvorentscheidungen ergangen. Über diese gleichfalls der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Berufungen wird daher mit den gegenständlichen Rechtsmittelerledigungen erstmals abgesprochen.

1. Wiederaufnahmeverfügungen (§ 303 Abs. 4 BAO) hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Absatz 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der verwiesene § 303 Abs. 1 BAO normiert, dass dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ua. stattzugeben ist, wenn *ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist (lit. a) oder der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde (lit. c) und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens (Wiederaufnahmeverfügung) ist nur bis zum Eintritt der Verjährung zulässig (vgl. § 304 BAO).

§ 307 BAO bestimmt wie folgt:

(1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 97/2002)

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung haben die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung für sich Bescheidqualität und ist jeder dieser Bescheide für sich einer Berufung zugänglich und für sich rechtskräftig (Ritz, BAO4 § 307 Rz 7 mwN; ua. VwGH 21.09.2006, 2006/15/0042 mwN; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0367).

Der Wiederaufnahmsbescheid und der neue Sachbescheid sind auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Sind beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden (VwGH 22.12.2005, 2001/15/0004; VwGH 22.5.1990, 87/14/0038), die Entscheidung über beide Berufungen kann jedoch in einer Rechtsmittelerledigung verbunden werden (VwGH 24.6.1986, 86/14/0014).

Aus der Wortfolge „die Wiederaufnahme erfolgt unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides“ im § 307 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass schon die Wiederaufnahme eines Verfahrens als ausschließlich kassatorische Entscheidung zur gänzlichen Beseitigung des Bescheides, der das wiederaufgenommene Verfahren seinerzeit zum Abschluss gebracht hat, führt. Eines selbstständigen, die Aufhebung des alten Sachbescheides aussprechenden Bescheides bedarf es demnach nicht (Ritz, BAO4 § 307 Rz 7; ua. VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257; VwGH 24.11.1998, 93/14/0151). Diese mit der Wiederaufnahme eines Verfahrens verbundenen Rechtsfolgen treten allerdings nur ein, wenn der Wiederaufnahmsbescheid wirksam iSd. § 97 Abs. 1 BAO ergangen ist. Ist das nicht der Fall, dann verbleibt der von der (rechtsunwirksamen) Wiederaufnahme betroffene alte Sachbescheid weiterhin im Rechtsbestand.

Im vorliegenden Fall wurden die von der BRZ GmbH am 31. August 2010 namens des Finanzamtes automationsunterstützt erstellten „Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO“ von der ausfertigenden Stelle anordnungsgemäß als eigenhändig zuzustellende Sendungen (Rsa) versandt. Beim anschließenden Zustellversuch am 2. oder 3. September 2010 traf das mit der Zustellung dieser Sendungen betraut gewesene Zustellorgan der Post die Bw. an ihrer Wohnadresse (verfügte Abgabestelle) nicht an, brachte dabei aber in Erfahrung, dass diese zurzeit wegen einer Urlaubsreise ortsabwesend ist. Aufgrund dieses Umstandes sandte das Zustellorgan diese Rsa - Sendungen mit handschriftlichen Vermerken über die festgestellte Ortsabwesenheit der Bw. unmittelbar (ohne Hinterlegung) an das Wohnsitzfinanzamt zurück. Diese Vorgangsweise ist aus zustellrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden.

§ 21 ZustellG ordnet nämlich an, dass dem Empfänger zu eigenen Händen zuzustellende Dokumente nicht an einen Ersatzempfänger zugestellt werden dürfen.

Nach § 17 Abs. 1 ZustellG ist eine Zustellung durch Hinterlegung nur zulässig, wenn das Dokument an der Abgabestelle nicht zugestellt werden kann, und der Zusteller Grund zur Annahme hat, dass sich der Empfänger ... regelmäßig an der Abgabestelle aufhält.

§ 19 ZustellG bestimmt, dass Dokumente, die weder zugestellt werden können noch nachzusenden sind oder die zwar durch Hinterlegung zugestellt, aber nicht abgeholt worden sind, der Behörde unter Vermerk des Grundes der Zurückstellung zurückzustellen sind.

Da die konkreten RSa – Sendungen der Bw. beim Zustellversuch Anfang September 2010 an der Abgabestelle nicht persönlich zugestellt werden konnten, und Ersatzzustellungen im Hinblick auf § 21 ZustellG bzw. Zustellungen durch Hinterlegung beim Zustellpostamt wegen der damals festgestellten Ortsabwesenheit der Bw. (vgl. „Grund zur Annahme, dass sich der Empfänger regelmäßig an der Abgabestelle aufhält“ im § 17 Abs. 1 zweiter Halbsatz ZustellG) unzulässig waren, war es daher rechtens, dass diese Sendungen vom Zustellorgan gestützt auf § 19 ZustellG sofort wieder an das Wohnsitzfinanzamt (Absender) retourniert wurden.

Nach den weiteren Verfahrensergebnissen wurden diese retournierten Rsa – Sendungen nach ihrem Einlangen beim Finanzamt nicht mehr versendet, sondern die darin ua. enthalten gewesenen Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 dauerhaft im Einkommensteuerakt der Bw. abgelegt. Außerdem haben die zweitinstanzlichen Erhebungen erwiesen, dass der Bw. in der Folge auch keine anderen Ausfertigungen dieser oa. Wiederaufnahmeverfügungen vom 31. August 2010 zugegangen sind.

Da Erledigungen gemäß § 97 Abs. 1 BAO dadurch wirksam werden, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind, die angefochtenen „Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 31. August 2010“ der Bw. jedoch erwiesenermaßen nie zugestellt wurden, haben diese als Bescheide intendierten verfahrensrechtlichen Erledigungen somit keinerlei Rechtswirkungen (normative Gestaltungswirkung, Ingangsetzung der Berufungsfrist etc.) entfaltet (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0266; Ritz, BAO4 § 92 Rz 1, 2, § 97 Rz 1, § 245 Rz 4, 5).

Insbesondere wurden durch diese mangels Bekanntgabe rechtlich nicht existent gewordenen Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 auch die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007 bzw. 20. Oktober 2008, in denen außergewöhnliche Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG wie beantragt zum Ansatz gekommen waren, nicht aus dem Rechtsbestand beseitigt (VwGH 24.06.1959, 1166/58).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch B e s c h e i d zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Eine Berufung ist ua. dann unzulässig und damit keiner Sachentscheidung gemäß § 289 Abs.2 BAO zugänglich, wenn sie sich gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid richtet.

Unzulässigkeit iSd. § 273 Abs. 1 lit. a BAO liegt auch dann vor, wenn es dem Berufungswerber an der Berufungsbefugnis fehlt (Ritz, BAO4 § 273 Rz 4, 6 mwN).

§ 246 Abs. 1 BAO ordnet in diesem Zusammenhang an, dass zur Einbringung einer Berufung (§ 243 leg. cit.) jeder befugt ist, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Ein Bescheid ergeht an die Person, die im Spruch des Bescheides (oder zumindest im Bescheidkopf) genannt ist.

Berufungswerber kann somit nur der sein, dem der Bescheid wirksam bekanntgegeben wurde und für den der Bescheid auch inhaltlich bestimmt ist (VwGH 07.03.1991, 90/16/0043).

Die Berufungen vom 27. September 2010 betreffend Wiederaufnahmeverfügungen hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 sind daher, weil sie sich gegen rechtlich nicht existent gewordene „Bescheide“ richten, und es der Bw. mangels Bekanntgabe dieser Erledigungen auch an der Aktivlegitimation iSd. § 246 Abs. 1 BAO fehlt, spruchgemäß jeweils mit Bescheid gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen gewesen (VwGH 27.04.1995, 93/17/0075; VwGH 29.05.1995, 93/17/0318).

2. Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010

Das Finanzamt hat für die Bw. am 31. August 2010 im Wege der BRZ GmbH zeitgleich mit der Ausfertigung der oben besprochenen „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007“ auch neue „Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007“ ausgefertigt und darin die in den bisherigen Einkommensteuerbescheiden dieser Jahre erklärungsgemäß berücksichtigt gewesenen außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG mit der Folge entsprechender Einkommensteuernachforderungen nicht mehr zum Ansatz gebracht.

Diese Bescheidausfertigungen sollten der Bw. Verfügungsgemäß ebenfalls eigenhändig zugestellt werden und befanden sich anlässlich ihrer postalischen Beförderung in den Rsa – Briefkuverts, mit denen auch die „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ befördert wurden. Da der Zustellversuch für diese Rsa – Sendungen vom 2. oder 3. September 2010 wegen damaliger Ortsabwesenheit der Bw. erfolglos verlief, wurden auch die von der BRZ GmbH ausgefertigten „Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ wegen Unzustellbarkeit an

das Wohnsitzfinanzamt zurückgemittelt, was zustellrechtlich aus den zuvor unter Punkt 1. dargelegten Gründen, auf die hier verwiesen wird, gedeckt (gewesen) ist.

Nach dem Wiedereinlangen dieser unzustellbar gewesenen Rsa – Sendungen beim Finanzamt wurden auch die retournierten „Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ ohne weiteren Zustellversuch dauerhaft im Veranlagungsakt der Bw. abgeheftet. Damit verbleibt als Ergebnis dieser Ausführungen rechtlich festzuhalten, dass auch die von der BRZ GmbH ausgefertigten „Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ mangels Bekanntgabe gegenüber der Bw. nicht wirksam geworden sind (vgl. § 97 Abs. 1 BAO; VwGH 04.02.2009, 2008/15/0266).

Im Unterschied zu den unter Punkt 1. rechtlich abgehandelten „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ hat das Wohnsitzfinanzamt jedoch der Bw. aufgrund einer telefonischen Urgenz ihres Schwagers Mag.N in der Folge per Post mittels nicht eingeschriebener Sendung nochmals Ausfertigungen von den „Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ zugesandt, die unter Einsatz des lokalen Textverarbeitungsprogrammes erstellt worden und der Bw. auch tatsächlich Ende September 2010 zugegangen sind.

Damit ist im Folgenden zu prüfen, ob es sich bei diesen neuen Ausfertigungen von den „Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ um schriftliche Erledigungen mit Bescheidcharakter, also um individuelle, hoheitliche, im Außenverhältnis ergangene, normative (rechtsgestaltende) Verwaltungsakte (VwGH 15.09.1995, 92/1770247; VwGH 11.12.2000, 2000/17/0237), oder bloß um Schriftstücke ohne Bescheidqualität gehandelt hat, weil davon abhängt, ob die Berufungen gegen die „Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ im Hinblick auf § 243 BAO und § 246 Abs. 1 BAO überhaupt zulässig sind.

Die für diese Prüfung maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung lauten wie folgt:

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. 1 BAO gelten für schriftliche Bescheide außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

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.

Gemäß § 93 Abs. 3 BAO hat der Bescheid ferner zu enthalten

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

Gemäß § 198 Abs. 1 BAO (Festsetzung der Abgaben) hat die Abgabenbehörde, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.

Gemäß § 96 BAO müssen alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat.

An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist.

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.

Nach der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestimmt sich die Eigenschaft eines Schreibens als Bescheid nicht nur nach der äußeren Form, sondern nach dem (objektiven) Inhalt, sofern aus diesem der Bescheidwille erkennbar ist. Dies ist dann der Fall, wenn darin ein normativer Abspruch über Rechte oder Rechtsverhältnisse des Adressaten enthalten ist.

Ein Bescheid ist dann anzunehmen, wenn der Verwaltungsakt nach seinem Inhalt als Äußerung des autoritativen Behördenwillens zur Regelung einer bestimmten Angelegenheit zu deuten ist (VwGH 13.11.2012, 2011/05/0093; VwGH 28.01.2009, 2008/05/0191; VwGH 18.10.2001, 2000/07/0054).

Lässt der Inhalt einer behördlichen Erledigung Zweifel über den Bescheidcharakter entstehen, ist die ausdrückliche Bezeichnung für den Bescheidcharakter essentiell. Nur dann, wenn der Inhalt einer behördlichen Erledigung, also ihr Wortlaut oder ihre sprachliche Gestaltung, keinen Zweifel darüber aufkommen lässt, dass die Behörde die Rechtsform des Bescheides gewählt hat, ist die ausdrückliche Bezeichnung als Bescheid für das Vorliegen eines Bescheides nicht wesentlich (VwGH 14.06.1995, 95/12/0110).

Eine Erledigung, die nicht die Form eines Bescheides aufweist, ist dann ein Bescheid, wenn sie nach ihrem deutlich erkennbaren objektiven Gehalt eine Verwaltungsangelegenheit normativ regelt, also für den Einzelfall Rechte oder Rechtsverhältnisse bindend gestaltet oder feststellt (VwGH 06.10.2010, 2008/19/0527).

Die der Bw. Ende September 2010 zugegangenen, hier interessierenden Schriftstücke sind, wie aus den von der Bw. insoweit vorgelegten Kopien ersichtlich ist, mit „Einkommensteuerbescheid 2005“ bzw. „Einkommensteuerbescheid 2006“ bzw. „Einkommensteuerbescheid 2007“ überschrieben und weisen jeweils ein Datum, und zwar den 31. August 2010, auf. Als bescheiderlassende Behörde geht daraus jeweils das Wohnsitzfinanzamt und als Bescheidadressatin im Adressfeld jeweils die Bw. hervor. Diese Schriftstücke enthalten jeweils auch einen den Anforderungen des § 198 Abs. 2 BAO entsprechenden Spruch, eine Begründung und eine Rechtsmittelbelehrung, wobei dem Spruch in Zusammenschau mit den Begründungen zu entnehmen ist, dass die Einkommensteuern der Bw. für die Jahre 2005, 2006 bzw. 2007 infolge Aberkennung der bisher einkommensmindernd berücksichtigt gewesenen außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 Abs. 8 EStG jeweils neu und zwar höher als bisher festgesetzt werden und dass die daraus resultierenden Einkommensteuernachforderungen jeweils am 7. Oktober 2010 fällig sind. Der ausgewiesene Spruch beinhaltet somit jeweils ein an die Bw. gerichtetes Leistungsgebot (Einkommensteuerfestsetzungen und –nachforderungen für 2005, 2006 bzw. 2007), das jeweils durch die nachstehenden Einkommensteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 2005, 2006 bzw. 2007 erläutert und objektiv betrachtet als autoritativer normativer Abspruch über

Rechte der Bw. zu verstehen ist.

Die Gegenüberstellung der in Rede stehenden Schriftstücke mit den von der BRZ GmbH am 31. August 2010 automationsunterstützt erstellten, im Einkommensteuerakt der Bw. einliegenden „Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007 dieses Datums“, zeigt sowohl inhaltliche als auch formale Identität.

Als Ergebnis dieser Befundaufnahme ist daher festzuhalten, dass die der Bw. Ende September 2010 zugegangenen, die Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 betreffenden Schriftstücke die Form von Bescheiden aufweisen und auch inhaltlich im Wesentlichen alle Bescheidmerkmale erfüllen mit der Ausnahme, dass sie weder mit Unterschriften des Genehmigenden noch mit Beglaubigungsvermerken versehen sind.

Nach dem oben wiedergegebenen § 96 BAO müssen alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden, somit insbesondere auch Bescheidausfertigungen, abgesehen von den dort weiters genannten Inhaltserfordernissen entweder vom Genehmigenden unterschrieben (erster Satz leg. cit.) oder mit einem Beglaubigungsvermerk versehen sein (zweiter Satz leg. cit.).

Der Bundesabgabenordnung liegt also grundsätzlich das Verständnis zugrunde, dass ein wirksamer Bescheid nur zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde und demnach auf dessen Willen zurückzuführen ist.

Aufgrund der ausdrücklichen Anordnung im § 96 dritter Satz BAO sind die Unterschrift des Genehmigenden bzw. der Beglaubigungsvermerk allerdings dann entbehrlich, wenn es sich um eine mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigung handelt, weil die konkrete Gesetzesstelle für so erzeugte Ausfertigungen eine unwiderlegliche Genehmigungsvermutung enthält.

Durch § 96 dritter Satz BAO, der ebenfalls davon ausgeht, dass eine genehmigte Erledigung Voraussetzung eines wirksamen Bescheides ist, wird nämlich für in Abgabenverfahren automationsunterstützt erlassene Erledigungen unwiderleglich vermutet, dass die Genehmigung durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde vorliegt. Diese Genehmigungsvermutung entbindet jedoch nicht davon, dass der einzelne Bescheid tatsächlich durch einen Organwalter der Behörde veranlasst sein muss (VwGH 16.12.2010, 2009/15/0002 mwN).

Die Berufungsbehörde sieht es aufgrund der oben gewürdigten zweitinstanzlichen Ermittlungsergebnisse als erwiesen an, dass jene Mitarbeiterin des IC – Teams des Wohnsitzfinanzamtes, die Mitte September 2010 von Mag.N telefonisch um Zusendung der Erledigungen für die Jahre 2005 bis 2007 vom 31. August 2010 an die Bw. ersucht wurde, der Bw. aus Anlass dieser Urgenz mangels jeglicher Kontaktaufnahme mit dem zuständigen

Veranlagungsteam keine Ablichtungen von den im Einkommensteuerakt einliegenden, von der BRZ GmbH automationsunterstützt erstellten Ausfertigungen der „Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“, sondern im Finanzamt unter Einsatz des Textverarbeitungsprogrammes neu hergestellte Ausfertigungen von den in der Datenverarbeitungsanlage elektronisch gespeicherten „Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ übermittelt hat.

Dies wirft die weitere Frage auf, ob § 96 dritter Satz BAO nur bei behördlichen Massenerledigungen anzuwenden ist, oder ob von der Erstellung einer Bescheidausfertigung „mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung iSd. § 96 dritter Satz BAO“ auch dann gesprochen werden kann, wenn diese mittels eines Textverarbeitungsprogrammes erzeugt wird, was zutreffendenfalls zur Folge hätte, dass auch das Fehlen einer Unterschrift oder eines Beglaubigungsvermerkes auf einer solchen Bescheidausfertigung unschädlich wäre.

Mit der konkreten Frage hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits anlässlich seiner Rechtsprechung zu § 18 Abs. 4 vierter Satz Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz (AVG 1991) idF BGBl 471/1995, der ebenfalls Anordnungen iZm. der Genehmigung von mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Ausfertigungen enthält, auseinandergesetzt und dabei folgenden Standpunkt vertreten (VwGH 28.10.1993, 93/18/0398; VwGH 14.11.1995, 93/11/0222; VwGH 18.11.1998, 98/03/0273): „Die mit § 18 Abs. 4 vierter Satz AVG beabsichtigte Vereinfachung der Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung kommt dann am stärksten zum Tragen, wenn es sich um Massenerledigungen handelt, bei denen ein im wesentlichen gleichlautender Bescheidtext verwendet wird und nur geringfügige Anpassungen oder Ergänzungen des Textes für die einzelne Partei erforderlich sind. Das Gesetz knüpft aber den Wegfall der ansonsten erforderlichen Unterschrift bei der Bescheidausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung nicht an die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit des Einsatzes der automationsunterstützten Datenverarbeitung im konkreten Einzelfall, sondern an die tatsächliche Verwendung. Dies hat zur Folge, dass die vorgenannte Bestimmung auch dann anwendbar ist, wenn ein Bescheidtext, der Erwägungen zu den konkreten Umständen des Einzelfalles enthält, in einem Datenverarbeitungssystem derart gespeichert ist, dass die Ausfertigung des Bescheides mit Hilfe dieses Datenverarbeitungssystems erstellt werden kann.“

Da diese Rechtsprechung zu § 18 Abs. 4 vierter Satz AVG idF BGBl 471/1995 unbedenklich auf § 96 dritter Satz BAO übertragbar ist, erachtet es die Berufungsbehörde somit im Hinblick auf die Bescheidqualität einer Ausfertigung auch im Abgabungsverfahren als unschädlich, wenn eine mittels Textverarbeitungsprogramm erstellte Bescheidausfertigung, die im Übrigen den in der

konkreten Rechtsprechung genannten Anforderungen entspricht, weder mit einer Unterschrift des Genehmigenden noch mit einem Beglaubigungsvermerk versehen ist.

Die der Bw. Ende September 2010 zugegangenen Ausfertigungen betreffend „Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ wurden nach den diesen Rechtsmittelerledigungen zugrunde gelegten Sachverhaltsfeststellungen im Finanzamt unter Verwendung des lokalen Textverarbeitungsprogrammes erstellt. Dieser Herstellungsprozess erschöpfte sich darin, dass die konkrete IC – Mitarbeiterin im elektronischen Veranlagungsakt der Bw. für die dort bereits gespeichert gewesenen „Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 je vom 31. August 2010“ die Druckfreigabe erteilte. Ergebnis dieser singulären Handlung waren an die Bw. gerichtete Ausfertigungen betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007, die einzelfallbezogene Einkommensteuerveranlagungen bzw. -festsetzungen für diese Jahre und individuelle Begründungselemente beinhalten.

Aufgrund dieses Entstehungsprozesses vertritt die Berufungsbehörde gestützt auf die einschlägige Rechtsprechung die Auffassung, dass es sich bei den konkreten, der Bw. Ende September 2010 zugegangenen Erledigungsausfertigungen um „mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigungen“ handelt, die daher dem § 96 dritter Satz BAO zufolge weder einer Unterschrift noch eines Beglaubigungsvermerkes bedurften, sondern aufgrund der in dieser Bestimmung enthaltenen Genehmigungsfiktion als vom Leiter des Wohnsitzfinanzamtes genehmigt gelten.

Indem diese Erledigungsausfertigungen betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 aus bereits dargelegten Gründen inhaltlich und auch ihrem Erscheinungsbild nach als Bescheide gestaltet und auch von einem Organ des auf diesen Ausfertigungen aufscheinenden Wohnsitzfinanzamtes veranlasst worden sind, liegen nach Ansicht der Berufungsbehörde insoweit *verwaltungsrechtliche „Bescheide“ im Verständnis der Bundesabgabenordnung* vor, mit denen normativ (rechtserzeugend) über die Neufestsetzung der Einkommensteuern der Bw. für die Jahre 2005, 2006 und 2007 abgesprochen worden ist (VwGH 16.02.2006, 2006/14/0011; VwGH 14.12.2006, 2005/14/0014).

Diese mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten, durch den Leiter des Wohnsitzfinanzamtes genehmigten, mit 31. August 2010 datierten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 sind mit ihrer Zustellung an die Bw. Ende September 2010 wirksam geworden und haben zeitgleich damit ua. den Lauf der einmonatigen Berufungsfristen ausgelöst, die damit jeweils erst Ende Oktober 2010 endeten.

Da die entscheidungsgegenständlichen Berufungen gegen diese der Bw. Ende September 2010 zugestellten Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006, 2007 vom 31. August 2010 bereits am 28. September 2010 (betreffend Einkommensteuer 2007) bzw. 4. Oktober 2010 (betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006) zur Post gegeben wurden, sind sie rechtzeitig

und auch zulässig, weshalb über diese Berufungen hier meritorisch iSd. § 289 Abs. 2 BAO abzusprechen ist.

Aus nachstehenden Gründen kann im Rahmen dieser Sachentscheidungen jedoch auf die eigentlich strittige Frage, ob das Finanzamt die zunächst anerkannten außergewöhnlichen Belastungen wegen auswärtiger Berufsausbildung der beiden Kinder der Bw. mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010 zurecht oder unrecht aberkannt hat, nicht eingegangen werden.

Wie bereits unter Punkt 1. festgehalten, sind die von den „Wiederaufnahmeverfügungen für Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010“ betroffen gewesenen ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007 bzw. 20. Oktober 2008 mangels wirksamer Erlassung dieser Wiederaufnahmeverfügungen im Rechtsbestand verblieben.

In der Folge sind für *dieselben* Veranlagungszeiträume die nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheide vom 31. August 2010 wirksam erlassenen worden.

Der Grundsatz "ne bis in idem" besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf und ist Ausfluss der materiellen Rechtskraft.

Unter der zu den Bescheidwirkungen zählenden materiellen Rechtskraft wird die Unwiderufbarkeit und die Unwiederholbarkeit des Bescheides verstanden (Ritz, BAO4, § 92 Tz 4). Die materielle Rechtskraft besteht also in der Bindung der Behörden an einen einmal erlassenen, formell rechtskräftigen (nicht mehr anfechtbaren) Bescheid.

Mit der Rechtskraftwirkung ist die (selbstverständliche) Folge verbunden, dass in den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden nur insoweit eingegriffen werden kann, als entsprechende, auf Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete gesetzliche Tatbestände vorgesehen sind. Ebenso wie gegenüber der Partei (aus der Rechtskraft heraus in Bezug auf die entschiedene Sache) Eingriffs-, (Wiederholungs-)Schranken errichtet sind, bestehen solche gegenüber den Behörden. Eine neuerliche Entscheidung, eine Wiederholung, eine Abänderung ist unzulässig und anfechtbar, wenn die Behörde in die Rechtskraft ohne ausdrückliche Ermächtigung, wie sie insbesondere §§ 299 BAO, 303 Abs. 4 BAO bieten, eingreift (vgl. Stoll, BAO, 944).

Ergeht in derselben Sache, die unanfechtbar und unwiderrufbar entschieden ist, eine neue Entscheidung, so ist diese inhaltlich rechtswidrig (VwGH 17.04.2008, 2007/15/0278).

Stoll führt iZm der Zulässigkeit des Ergehens eines neuen Bescheides trotz Rechtskraft des vorangehenden, in derselben Sache ergangenen Bescheides Folgendes aus (Stoll, BAO, 946): "Wenn nicht besondere Gründe seiner Zulässigkeit vorliegen wird der zweite Bescheid zu

beseitigen sein, womit der Erstbescheid (weil ein lex-posterior-Bescheid nicht mehr vorliegt) wieder in seine Wirksamkeit tritt. Ergehen neue Bescheide im Verfahren nach § 299 BAO und § 303 BAO, so sind dies nicht neue, die früheren überlagernden Sachbescheide, sondern es ergehen zunächst verfahrensrechtliche Bescheide, die die Erstbescheide "aufheben" (§ 299) beziehungsweise das Verfahren "wiederaufnehmen" (§ 303) und damit die vorangehenden Sachbescheide beseitigen, sodass rechtsförmlich nur der neue (nur ein) Bescheid vorliegen kann (das Derogationsproblem gar nicht entstehen kann)."

Aus alledem folgt, dass die angefochtenen, zeitlich späteren Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 je vom 31. August 2010 zwar den zeitlich früheren Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007 bzw. 20. Oktober 2008 wegen des lex-posterior-Grundsatzes derogiert, diese also aus dem Rechtsbestand verdrängt haben (VwGH 18.09.2007, 2007/16/0078; Ritz, BAO4, § 92 Tz 4), sie jedoch deshalb inhaltlich rechtswidrig sind, weil ihnen aufgrund des Fehlens von wirksamen Verfahrensbescheiden iSd. § 303 Abs. 4 BAO, mit denen die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 unter Durchbrechung ihrer Rechtskraft beseitigt worden wären, die materielle Rechtskraft dieser ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 entgegensteht.

Die angefochtenen *Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 31. August 2010* sind daher, da durch die Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007 bzw. 20. Oktober 2008 jeweils eine entschiedene Sache vorliegt, und das Finanzamt mit Rücksicht auf den Grundsatz „ne bis in idem“ nicht berechtigt war, ohne wirksame Verfahrenstitel in der gleichen Sache neuerliche Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 zu erlassen, *wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit spruchgemäß jeweils mit Berufungsentscheidung ersatzlos aufzuheben gewesen*.

Aufgrund dieser Bescheidaufhebungen gemäß § 289 Abs. 2 BAO treten wiederum die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007 bzw. 20. Oktober 2008 in Wirksamkeit.

Mit Erledigungen vom 15. November 2010 hat das Finanzamt ua. diese Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 3. Mai 2007, 19. Oktober 2007 bzw. 20. Oktober 2008 gemäß § 293b BAO berichtigt (Streichung der Pauschbeträge iSd. § 34 Abs. 8 EStG). Über die dagegen erhobenen Berufungen vom 27. Dezember 2010 wird mit gesonderten Rechtsmittelerledigungen abgesprochen.

3. Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010

und

4. Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Aus Absatz 2 dieser Bestimmung (Bescheidverbindungsgebot) geht analog wie aus § 307 Abs. 1 BAO für die Wiederaufnahme hervor, dass es sich beim Aufhebungsbescheid nach § 299 Abs. 1 BAO und beim neuen Sachbescheid um zwei rechtlich selbstständige und damit je gesondert anfechtbare und rechtskraftfähige Bescheide handelt (Ritz, BAO4 § 299 Rz 45). Weiters ist den dortigen Anordnungen zu entnehmen, dass mit wirksamer Erlassung eines Aufhebungsbescheides iSd. § 299 Abs. 1 BAO schon ex lege der aufhebungsbetroffene (alte) Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Die von der BRZ GmbH namens des Finanzamtes automationsunterstützt ausgefertigten Bescheide vom 31. August 2010 betreffend Aufhebung des (rechtskräftigen) Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gem. § 299 BAO und betreffend Einkommensteuer für 2008 sollten der Bw. anordnungsgemäß jeweils ohne Zustellnachweis zugestellt werden. Die diesbezügliche formlose Sendung wurde vom Zustellorgan der Post anlässlich des Zustellvorganges am 2. oder 3. September 2010 trotz festgestellter Ortsabwesenheit der Bw. an deren Wohnadresse (behördlich verfügte Abgabestelle) zurückgelassen.

Der die *Zustellung ohne Zustellnachweis* regelnde § 26 *ZustellG* lautet wie folgt:

(1) Wurde die Zustellung ohne Zustellnachweis angeordnet, wird das Dokument zugestellt, indem es in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung (§ 17 Abs. 2) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen wird.

(2) Die Zustellung gilt als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung wird nicht bewirkt, 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.

Aus § 26 Abs. 2 dritter Satz ZustellG ergibt sich, dass die vom Gesetzgeber mit § 26 Abs. 2 erster Satz ZustellG aufgestellte Zustellvermutung, wonach Zustellungen ohne Zustellnachweis am dritten Werktag nach Sendungsübergabe an die Post als zugestellt gelten, in solchen Fällen nicht zum Tragen kommt, wenn der Sendungsempfänger im Zeitpunkt der Zustellung (Einwurf in Postkasten bzw. Brieffach, Zurücklassen an der Abgabestelle) - wie vorliegend - vorübergehend etwa wegen Urlaubes von der Abgabestelle abwesend gewesen ist. Diesfalls gilt die Zustellung für formlos zuzustellende Sendungen erst am Tag nach der Rückkehr des Empfängers an die Abgabestelle als bewirkt (Ritz, BAO4 § 26 Rz 3, 4).

Im gegenständlichen Fall steht aufgrund der Verfahrensergebnisse außer Streit, dass die Bw. zum Zeitpunkt, als das Zustellorgan der Post die Sendung mit Inhalt des Aufhebungs(§ 299 BAO)- und des neuen Sachbescheides betreffend Einkommensteuer 2008 vom 31. August 2010 an der Abgabestelle zurückgelassen hat (2. oder 3. September 2010), auf Urlaub, also vorübergehend ortsabwesend war. Unstrittig ist auch, dass diese ohne Zustellnachweis zuzustellen gewesene Sendung der Bw. am Montag, dem 6. September 2010, persönlich (tatsächlich) zugekommen ist. Daraus folgt, dass der angefochtene Aufhebungs(§ 299 BAO)- und der angefochtene neue Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2008 vom 31. August 2010 der Bw. bekanntgegeben worden und diese Erledigungen dadurch wirksam iSd. § 97 Abs. 1 BAO geworden sind.

Ob diese beiden bekämpften Bescheide im Hinblick auf die Anordnung des § 26 Abs. 2 letzter Halbsatz ZustellG (Zustellwirkung tritt am Tag nach Rückkehr an die Abgabestelle ein) der Bw. schon am Wochenende des 4. / 5. September 2010 oder spätestens am 7. September 2010 zugestellt wurden, kann angesichts dessen, dass der konkrete Zustellvorgang mängelfrei war, die Bw. als Bescheidadressatin den Verfahrens- und den neuen Sachbescheid für Einkommensteuer 2008 vom 31. August 2010 erwiesenermaßen übernommen hat (vgl. § 97 BAO) und sie dagegen bereits mit am 28. September 2010 zur Post gegebenem Schriftsatz vom 27. September 2010, also jedenfalls auch rechtzeitig Berufungen eingebracht hat, dahingestellt bleiben.

Da der angefochtene Aufhebungsbescheid (§ 299 BAO) betreffend Einkommensteuer 2008 vom 31. August 2010 mit Zustellung an die Bw. wirksam geworden ist (Ende der ersten Septemberwoche 2010), ist zum selben Zeitpunkt der von dieser Aufhebung betroffene Einkommensteuerbescheid 2008 vom 7. September 2009 aus dem Rechtsbestand beseitigt worden. Der ebenso angefochtene neue Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 210

wurde aufgrund gleichzeitiger Zustellung an die Bw. im selben Zeitpunkt wirksam und trat an die Stelle des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides für 2008 vom 7. September 2009.

Aufhebungsbescheid iSd. § 299 BAO vom 31. August 2010

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO idgF nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, d.h. selbiger nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Die Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag der Partei erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände (vgl. § 20 BAO) zu treffen und erfordern eine Abwägung sämtlicher ermessensrelevanter Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (Ritz, BAO4, § 299 Tz 52 f mwN).

§ 93 Abs. 3 lit. a BAO ordnet an, dass der Bescheid eine Begründung zu enthalten hat, sofern dieser von Amts wegen oder auf Grund eines Parteianbringens, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, erlassen wird.

Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidebegründung ist daher für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung (vgl. Ritz, BAO4, § 93 Tz 10).

Die Begründung eines Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO hat nach Maßgabe obiger Bestimmung insbesondere auch das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (Ritz, BAO4, § 299 Tz 40).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen in der Begründung des Aufhebungsbescheides auch die Aufhebungsgründe enthalten sein (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105).

Die Berufungsbehörde darf eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Ein Aufgreifen von Gründen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen wurden, durch die Berufungsbehörde würde die durch § 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschreiten. Im Berufungsverfahren dürfen demnach nur jene Gründe berücksichtigt werden, die in der erstinstanzlichen Bescheidebegründung genannt werden. Die Recht-

mäßigkeitsprüfung durch die Berufungsbehörde beschränkt sich also darauf, ob die Abgabenbehörde erster Instanz den betroffenen Bescheid aus den von ihr angeführten Gründen gem. § 299 BAO aufheben durfte.

Der angefochtene Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010 wurde vom Finanzamt wie folgt begründet:

"Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."

Damit gibt die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Begründung zum angefochtenen Aufhebungsbescheid aber lediglich den Gesetzeswortlaut des § 299 Abs. 1 BAO, also die darin enthaltenen Tatbestandsmerkmale wieder, ohne konkret darzulegen, aufgrund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung verwirklicht worden wären. Der vorliegenden Begründung kann demnach nicht entnommen werden, aufgrund welcher konkreten Sachverhaltselemente im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung verwirklicht worden seien, bzw. die Abgabenbehörde erster Instanz berechtigt gewesen sei, die berufsgegenständliche Bescheidaufhebung durchzuführen. Aufgrund dieses Begründungsdefizits ist daher nicht überprüfbar, ob der vom Finanzamt herangezogene Aufhebungstatbestand die Bescheidaufhebung rechtfertigt oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig erfolgt ist. Im Übrigen hat das Finanzamt in der Begründung zum angefochtenen Aufhebungsbescheid auch seine Überlegungen und Gründe für die konkrete Ermessensübung in keinsten Weise dargestellt.

Eine hinsichtlich der Darstellung der Aufhebungsgründe nach § 299 BAO fehlende bzw. mangelhafte Begründung ist im Berufungsverfahren abweichend vom Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können, nicht sanierbar. Im Berufungsverfahren betreffend Aufhebungsbescheide iSd. § 299 BAO dürfen nach ständiger Rechtsprechung nur jene Aufhebungsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidebegründung genannt sind. Die Berufungsbehörde darf also eine Bescheidaufhebung nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die die Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen hat.

Den verbunden erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 hat das Finanzamt wie folgt begründet:

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

Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit ist in Ihrem Fall gegeben, sodass Ihre geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren.“

Da das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Aufhebungsbescheides nicht auf diese Begründung zum neuen Sachbescheid für Einkommensteuer 2008 verwiesen hat, wurde diese Begründung auch nicht im Verweisungsweg Bestandteil der Begründung des angefochtenen Aufhebungsbescheides.

Beschränkt sich die Begründung zum Aufhebungsbescheid wie im vorliegenden Fall auf die bloße Wiedergabe des Normtextes des § 299 BAO und enthält die Bescheidbegründung auch keinen an sich zulässigen Verweis auf die Begründung zum gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheid, dann fehlt es an einer tauglichen, überprüfbaren Bescheidbegründung.

Ein solches Begründungsdefizit hat zur ersatzlosen Aufhebung des Aufhebungsbescheides iSd. § 299 BAO zu führen (ua. UFS RV/1622-W/10 v. 05.07.2011; RV/3563-W/09 v. 28.06.2011; RV/1204-L/06 v. 30.12.2008; RV/0005-I/05 v. 04.07.2007; RV/0557-I/06 v. 10.10.2006 mwN).

Der angefochtene *Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 7. September 2009 gemäß § 299 BAO vom 31. August 2010* ist daher aus vorstehenden Erwägungen spruchgemäß unter Stattgabe der Berufung mit Berufungsentscheidung (§ 289 Abs. 2 BAO) *ersatzlos aufzuheben* gewesen.

Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (§ 299 Abs. 1 BAO) in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1 leg. cit.) befunden hat.

Durch die Aufhebung (§ 289 Abs. 2 BAO) des angefochtenen Aufhebungsbescheides iSd. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2008 vom 31. August 2010 wird aufgrund des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges auch der zeitgleich erlassene, ebenfalls angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 seiner Wirksamkeit beraubt, denn ohne Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO darf ein solcher Sachbescheid nicht ergehen.

Die Aufhebung des konkreten Aufhebungsbescheides iSd. § 299 Abs. 1 BAO vom 31. August 2010 hat somit zur Rechtsfolge, dass der angefochtene, verbunden erlassene Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2008 vom 7. September 2009,

in dem die von der Bw. geltend gemachten Pauschbeträge iSd. § 34 Abs. 8 EStG 1988 erklärungsgemäß berücksichtigt worden sind, wieder auflebt.

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

Eine Berufung ist auch dann unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Erledigung der dagegen eingebrachten Berufung aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Die Berufung vom 27. September 2010 gegen den gemäß § 299 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 war daher spruchgemäß mit Bescheid gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Der gemäß § 299 Abs. 3 BAO wieder in den Rechtsbestand tretende Einkommensteuerbescheid 2008 vom 7. September 2009 wurde vom Finanzamt mit Erledigung vom 15. November 2010 (zu diesem Zeitpunkt war selbiger aufgrund der wirksamen, wenngleich rechtswidrigen Bescheidaufhebung nach § 299 BAO vom 31. August 2010 nicht Rechtsbestand) gemäß § 293b BAO berichtigt (Aberkennung der Pauschbeträge iSd. § 34 Abs. 8 EStG). Über die gegen diese Bescheidberichtigung vom 15. November 2010 erhobene Berufung vom 27. Dezember 2010 wird mittels gesonderter Rechtsmittelerledigung abgesprochen.

Linz, am 28. Dezember 2012

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