



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen vom 17.12.2008 der Bw., Wien, vertreten durch Keber & Keber WP & StB GmbH, 1010 Wien, Börseg. 9/2, gegen die ua. Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 (4) BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 sowie 2006 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 sowie 2006 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) Frau Bw. war in den Jahren 2003, 2004 und 2006 in Wien tätig und bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

2003:

In dem Einkommensteuerbescheid 2003 vom 14. Juli 2004 wurde als außergewöhnliche Belastung der beantragte Freibetrag betreffend Behinderung eines Kindes (§ 35(3) EStG 1988) in Höhe von € 726,00 und der Alleinverdienerabsetzbetrag anerkannt.

Am 28. Nov. 2008 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 gemäß § 303(4) BAO wieder auf.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO erfolgt sei, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einem 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.

In dem auf Grund des wiederaufgenommenen Verfahrens ergangenen Einkommensteuerbescheid 2003 wurden die außergewöhnlichen Belastungen für die Behinderung eines Kindes nicht anerkannt. Die Kürzung des Freibetrages wurde begründet, dass der geltend gemachte Pauschalbetrag für die Behinderung des Kindes um das für das Kind erhaltene Pflegegeld zu kürzen sei.

2004:

Für das Jahr 2004 erging der Einkommensteuerbescheid erklärungsgemäß. Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde in Höhe von € 889,00 gewährt.

Am 28. Nov. 2008 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 gemäß § 303(4) BAO wieder auf. (Begründung siehe 2003)

In dem im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 28. Nov. 2008 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht anerkannt. Da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von € 6.000,- gewesen seien, habe der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht anerkannt werden können.

2006:

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 erging auf Grund der von der Bw. eingebrachten Einkommensteuererklärung erklärungsgemäß.
Der beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag wurde gewährt.

Am 28. Nov. 2008 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 gemäß § 303(4) BAO wieder auf. (Begründung siehe 2003)

In dem im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 28. Nov. 2008 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht anerkannt. Da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von € 6.000,- gewesen seien, habe der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht anerkannt werden können.

Gegen die Bescheide des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28. Nov. 2008 über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003, 2004 und 2006 sowie über die Festsetzung der Einkommensteuer 2003, der Einkommensteuer 2004 und der Einkommensteuer 2006 wurde Berufung (17.12.2008) erhoben.

Begründend wurde ausgeführt:

„Wiederaufnahme der Verfahren iZm der Festsetzung der **Einkommensteuer 2003** sowie die Neufestsetzung der Einkommensteuer 2003:

Es gibt hier keine neu hervorgekommenen Tatsachen, da die Behinderung des Kindes dem Finanzamt bereits bekannt war (der Freibetrag wegen Behinderung des Kindes ist im Einkommensteuerbescheid vom 14.7.2004 in Höhe von € 726,00 ausgewiesen).

Wiederaufnahme der Verfahren iZm der Festsetzung der **Einkommensteuer 2004 und 2006** sowie die Neufestsetzung der Einkommensteuer 2004 und 2006 sowie die daraus abgeleiteten Anspruchszinsen 2004 und 2006:

Die einzig neu hervorgekommene Tatsache gem. § 303 (1) b) BAO stellt die außergewöhnliche Belastung für das Kind dar. Die Kenntnis dieser Umstände allein führt aber nicht zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid, wie das im § 303 BAO gefordert wird. Die Änderung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2006 resultiert aus der Aberkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages: Die Einkünfte des Ehegatten waren dem Finanzamt allerdings bekannt – es handelt sich hier nicht um eine neu hervorgekommene Tatsache, welche eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde.“

Weiters wurden die Anträge gemäß § 282 Abs.1 Z 1 und § 284 Abs.1 Z 1 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat gestellt.“

Das Finanzamt entschied über die Berufung vom 17.12.2008 mit abweisenden Berufungsvorentscheidungen.

2003:

Begründend wurde ausgeführt, dass anlässlich der Nachkontrolle Tatsachen (Pflegegeldbezug f. beh. Kinder) und Beweismittel (Höhe d. Pflegegeldbezuges) neu hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO erforderlich machten.

Werde für ein Kind Pflegegeld bezogen, sei der Freibetrag von € 262,- um das erhaltene Pflegegeld zu kürzen. Die Freibeträge gem. § 35 Abs.3 EStG (100%) stehen in diesem Fall nicht zu. In der Einkommensteuererklärung 2003 erfolgten nachweislich unter d. Rubrik „Eine pflegebedingte Geldleistung wird monatlich bezogen in Höhe von“ und „für den Zeitraum“ keinerlei Angaben der Bw. Mit Unterfertigung d. Erklärung habe die Bw. versichert, dass die Angaben nach besten Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht worden seien. Die Einkommensteuerveranlagung 2003 wurde zur Beschleunigung des Verfahrens vorerst ohne Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigungsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit.

Es sei daher wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

2004:

Anlässlich einer Nachkontrolle betreffend Einkommensteuer seien Tatsachen (kein Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag) und Beweismittel (Höhe der Einkünfte d. Gatten) neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machten.

Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet sei und dessen Ehegatten steuerpflichtige Einkünfte von höchstens € 6.000,- im Kalenderjahr habe.

Die Bw. habe den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht. Mit Unterfertigung der Erklärung habe die Bw. versichert, dass die Angaben nach besten Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht worden seien. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigungsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit.

Es sei daher wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

2006:

Begründend wurde ausgeführt, dass anlässlich einer Nachkontrolle betreffend Einkommensteuer Tatsachen (kein Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag) und Beweismittel (Höhe der Einkünfte d. Gatten) neu hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten.

Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und dessen Ehegatten steuerpflichtige Einkünfte von höchstens € 6.000,- im Kalenderjahr hat. Die Einkommensteuerveranlagung sei zur Beschleunigung d. Verfahrens vorerst ohne

Überprüfung d. Erklärungsabgaben durchgeführt worden. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 habe die Bw. den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht. Mit Unterfertigung der Erklärung habe die Bw. versichert, dass die Angaben nach besten Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht worden seien. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Es sei daher wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Vorlageantrag

Gegen die Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 27.2.2009 über die Abweisung der Berufung vom 17.12.2008 gegen den Bescheide vom 28.11.2008 über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2006 sowie über die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2006 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Die Begründungen der Berufungsvorentscheidungen seien in keinster Weise auf die Begründungen in der Berufung eingegangen. Es werde daher nochmals auf die Begründungen in der Berufung verwiesen. Sollte die Abgabenbehörde zweiter Instanz trotzdem der Ansicht der ersten Instanz folgen, werde ersucht die beiliegenden berichtigten ESt-Erklärungen 2003, 2004 und 2006 der Festsetzung der Einkommensteuer 2003, 2004 und 2006 zugrunde zu legen, weil hier die tatsächlichen Kosten der Kinderbetreuung angeführt seien, welche weit über den Pauschalbetrag hinausgingen.

Vorgelegt mit dem Vorlageantrag wurden die berichtigten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003, 2004 und 2006.

Für **das Jahr 2003** wurde der vom Finanzamt anerkannte Alleinverdienerabsetzbetrag wieder beantragt und für die zu 100% behinderte Tochter Aufwendungen in Höhe von € 2.032,20 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Aufstellung der Kosten 2003 für pflegebedürftiges Kind:

Eigenbetrag für X. (mtl. 210,75)	2.529,00
	2.529,00
Abzüglich Pflegegeld (mtl. 41,40)	-496,80
	2.032,20

Anmerkung:

„Für die Tochter H. wird erhöhte Familienbeihilfe bezogen.

Tochter H. befindet sich in Pflege (Verein X.). Vom Pensions- und Pflegegeldanspruch wird der Großteil monatlich direkt an die Pflegeanstalt überwiesen. An die Familie werden lediglich € 165,40 pro Monat überwiesen (davon Pension: € 124,00 und Pflegegeld € 41,40). Das heißt das Pflegegeld ist durch die Kosten der Anstalt bis auf € 41,49 pro Monat aufgebraucht. Direkt von Frau Bw. wurden aber die oben angeführten zusätzlichen Kosten getragen, von denen das Pflegegeld von € 41,40 in Abzug gebracht wurde.“

Anlage: Kontoauszug Überweisung PVA

Für **das Jahr 2004** wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt und für ihre zu 100% behinderte Tochter Aufwendungen in Höhe von € 2.524,42 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Aufstellung der Kosten 2004 für pflegebedürftiges Kind:

Eigenbetrag für X. (mtl. 210,75)	2.529,00
Brandschutzvorhang	492,22
	3.021,22
Abzüglich Pflegegeld (mtl. 41,40)	-496,80
	2.524,42

Anmerkung vgl. das Jahr 2003

Anlage: Kontoauszug Überweisung PVA, Rechnung Brandschutzvorhang

Für **das Jahr 2006** wurde für ihre zu 100% behinderte Tochter Aufwendungen in Höhe von € 2.322,60 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Aufstellung der Kosten 2006 für pflegebedürftiges Kind:

Eigenbetrag für X. (mtl. 210,75)	2.529,00
Erholungsaufenthalt (Kosten für Betreuer)	180,00
Erholungsaufenthalt (Kosten für Betreuer)	120,00
	2.829,00
Abzüglich Pflegegeld (mtl. 42,20)	-506,40
	2.322,60

Anmerkung:

„Für die Tochter H. wird erhöhte Familienbeihilfe bezogen.

Tochter H. befindet sich in Pflege (Verein X.). Vom Pensions- und Pflegegeldanspruch werden monatlich € 1.694,88 direkt an die Pflegeanstalt überwiesen. An die Familie werden lediglich €

139,85 pro Monat überwiesen (davon Pension: € 97,65 und Pflegegeld € 42,20). Das heißt das Pflegegeld ist durch die Kosten der Anstalt bis auf € 42,20 pro Monat aufgebraucht. Direkt von Frau Bw. wurden aber die oben angeführten zusätzlichen Kosten getragen, von denen das Pflegegeld von € 42,20 in Abzug gebracht wurde.“

Anlage: Bestätigung der PVA, Bestätigung 2 Erholungsaufenthalte

Mit einem Schreiben vom 10.06.2010 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Veranlagungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 erfolgten erklärungsgemäß.

Am 28. November 2008 erfolgte eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2003, 2004 und 2006.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs.4 BAO erfolgt sei, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens eine 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.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

a.) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs.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.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde (vgl. z.B. VwGH 21.3.1996, 94/14/0085).

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist mit Bescheid zu verfügen und unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides mit der das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand im Spruch und sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung des Bescheides anzuführen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 14.5.1991, 90/14/0262). Die Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides ist schon deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme richtenden Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 erster Absatz).

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für die Berufungsvorentscheidung bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für die Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über die Berufungsvorentscheidung zu entscheiden (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 zweiter Absatz).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen.

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 dritter Absatz).

Wörtlich hat der VwGH im Erkenntnis vom 16.11.2006, 2006/14/0014, ausgeführt:
"Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es,

(nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. (vgl. zum Ganzen beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 12. April 1994, 90/14/0044, vom 30. November 1999, 94/14/0124, und vom 2. Februar 2000, 97/13/0199)."

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme wie folgt "begründet": "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."

Eine derartige Formulierung kann nach dem oben Gesagten nicht als Begründung anerkannt werden, da sie weder erkennen lässt, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, noch inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Vielmehr wurde lediglich der Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO wiedergegeben, ohne diesen auf den konkreten Sachverhalt anzuwenden. Des Weiteren fehlen jedwede Ausführungen zur Ermessensübung der Behörde. Es enthält der angefochtene Bescheid auch keinen Verweis auf eine im Sachbescheid möglicherweise enthaltene Begründung, die allerdings ihrerseits dann den vorstehend angeführten Anforderungen einer Begründung der Verfügung der Wiederaufnahme entsprechen müsste.

Da aus den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden sohin nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und auf welche Ermessensgründe sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, erfolgten die Wiederaufnahmen ohne Begründung.

Da die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden nicht ausgeführten Wiederaufnahmsgründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals anzuführen, war

spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes aufzuheben.

b.) Einkommensteuer 2003, 2004 und 2006:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Mit der Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2003, 2004 und 2006 sind die gleichzeitig erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003, 2004 und 2006 gemäß § 307 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Vgl. VwGH vom 11.12.2003, 2003/14/0032:

"Durch die Aufhebung eines die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheides tritt gemäß § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit dem Wiederaufnahmebescheid ist gemäß § 307 Abs. 1 leg cit prinzipiell der neue Sachbescheid zu verbinden. Durch die Beseitigung des Wiederaufnahmebescheides wird wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges auch der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid seiner Wirksamkeit beraubt. Denn ohne Wiederaufnahme darf ein solcher nicht ergehen. Wird jener aufgehoben, ist auch der mit ihm verbunden ergangene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt."

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003, 2004 und 2006 war daher gemäß § 273 Abs.1 lit. a BAO als im Sinne des § 307 Abs. 3 BAO (nachträglich) unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Wien, am 25. Juni 2010