

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache S in N vertreten durch RA-GmbH in XY gegen die Bescheide des Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 04.08.2014, das sind

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009,
  - Einkommensteuerbescheid 2009 (Arbeitnehmerveranlagung) und
  - Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009,
- zu Recht erkannt:

Die drei Beschwerden vom 25.8.2014 werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1. Sachverhalt:

#### 1.1. angefochtene Bescheide

Am 4.8.2014 wurden vom Finanzamt Braunau Ried Schärding (FA) folgende Bescheide erlassen:

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009,
- Einkommensteuerbescheid 2009 und
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009.

Im Spruch des Wiederaufnahmsbescheides verfügte das FA die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2009 gem. § 303 Abs. 1 BAO. In der Begründung des Wiederaufnahmsbescheides führte das FA aus, dass die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO zu erfolgen habe, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergäbe. Zur näheren Begründung werde auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.

Darüber hinaus wurde die Ermessensübung im Zusammenhang mit der Erlassung des Wiederaufnahmsbescheides mit der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet.

In der Begründung des Sachbescheides (Einkommensteuerbescheid 2009) führt das FA aus, dass der Sachbezug für das Firmenfahrzeug im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 5.10.2011 nicht berücksichtigt worden sei. Die Lohnbescheinigung der Firma "RAT" wäre dahingehend zu berichtigen.

### *1.2. Beschwerdeschriftsätze*

Mit drei gesonderten Schriftsätzen vom 25.8.2014 hat die rechtsfreundliche Vertreterin des Beschwerdeführers (Bf.) Beschwerde gegen die oben genannten Bescheide erhoben. In diesen Schriftsätzen weist der Bf. darauf hin, dass die in der Begründung des Wiederaufnahmsbescheides angeführte Norm "§ 303 Abs. 4 BAO" mit 31.12.2013 außer Kraft getreten sei und für die Wiederaufnahme des Verfahrens theoretisch überhaupt nur § 303 Abs. 1 lit. b BAO in Frage komme.

Es lägen jedoch keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vor, die das FA zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 berechtigen würden. Entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde sei die ursprüngliche Lohnbescheinigung nie berichtet worden. Der Sachbezug für das Firmenfahrzeug sei in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 und den diesbezüglichen Beilagen korrekt angeführt, von der Abgabenbehörde allerdings nicht berücksichtigt worden. Demzufolge seien seit der Rechtskraft des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 5.10.2011 keinerlei neue Beweise oder Tatsachen hervorgekommen. Dass die Abgabenbehörde den Sachbezug im ursprünglichen Bescheid irrtümlicherweise oder aufgrund einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung nicht berücksichtigt habe, stelle keinen Wiederaufnahmsgrund dar und könne nicht zulasten des Bf. gehen.

### *1.3. Beschwerdevorentscheidung*

Die genannten Beschwerden wurden vom FA mit drei Beschwerdevorentscheidungen vom 10.10.2014 jeweils als unbegründet abgewiesen.

Das FA führt in der Beschwerdevorentscheidung zur Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 aus, dass es erst im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung für 2011 und der nachfolgenden Überprüfung der Veranlagung 2009 (und damit nach der Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer 2009) Kenntnis vom Sachbezug erhalten habe und somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO wegen dem Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel durchzuführen war.

In der Beschwerdevorentscheidung betreffend Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 führt das aus, da die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgt sei, war die Beschwerde abzuweisen.

In der Beschwerdevorentscheidung betreffend Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009 führt das FA aus, da der Bf. nur Einwendungen gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 erhoben habe und keine Einwendungen gegen die Anspruchszinsen selbst, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

#### *1.4. Vorlage- und Beweisanträge*

Gegen diese Beschwerdevorentscheidungen beantragte die rechtsfreundliche Vertreterin des Bf. mit drei gesonderten Schriftsätzen vom 10.11.2014 die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (BFG). Als Beweis ist in diesen Schriftsätzen eine Excel-Aufstellung für 2009 über den Sachbezug für Dienst-Kfz beigelegt und wird die Befragung von Frau Z, p.A. STB-GmbH als informierte Vertreterin beantragt.

#### *1.5. Verfahren vor dem BFG*

Mit Vorhalt vom 21.1.2015 ersuchte das BFG den Bf. um Beantwortung einiger Fragen sowie um die Vorlage von Nachweisen für die behauptete Einreichung der Excel-Aufstellung 2009 betreffend Sachbezug für ein Dienst-Kfz.

Mit Schriftsatz vom 17.2.2015 hat die rechtsfreundliche Vertreterin des Bf. alle ihr vorliegenden Unterlagen dem BFG übermittelt und den Beweisantrag auf Einvernahme der zuständigen Sachbearbeiterin des Steuerberaters als Nachweis für die behauptete Einreichung der Unterlagen, insbesondere der dem Vorlageantrag angeschlossenen Excel-Aufstellung für 2009, wiederholt.

Am 23.2. und 2.3.2015 wurden mit der zuständigen Sachbearbeiterin, Frau Z, Telefongespräche geführt. Dabei wurde vom BFG um Auskunft über den Ablauf der Erklärungserstellung und -einreichung sowie um Übermittlung von EDV-Dateien ersucht und eine Zeugeneinvernahme für den 19.3.2015 angekündigt.

Am 19.3.2015 wurde Frau Z als Zeugin einvernommen. Dabei wurden von ihr u.a. folgende Angaben getätigten:

- Als Steuerberaterin sei sie für die Erstellung der Steuererklärungen des Bf. zuständig.
- Die Lohnzettel (= Lohnbescheinigung Formular L17) des Bf. werden ebenfalls in ihrer Kanzlei erstellt, wobei sie selbst mit der Erstellung der Lohnzettel nichts zu tun habe.
- Der zeitliche Ablauf der Erstellung und Einreichung der Steuererklärungen stelle sich wie folgt dar:
  - + der Lohnzettel wird - ohne Zutun der Zeugin - in der Kanzlei der Zeugin erstellt
  - + der Lohnzettel wird an den Dienstgeber des Bf. nach Deutschland versendet
  - + der Lohnzettel wird vom Dienstgeber an den Bf. übermittelt

- + der Bf. kommt mit Lohnzettel zur Zeugin, welche anhand dessen Angaben die Steuererklärung erstellt
- + falls alle Unterlagen vorliegen, werden noch am selben Tag die Erklärungen mittels FINANZOnline an das FA übermittelt
- + die nicht edv-technisch übermittelbaren Beilagen (Lohnzettel und Excel-Aufstellung) werden im Regelfall am nächsten Tag per Boten persönlich im FA abgegeben.
- Dies ist der zeitliche Standardablauf für solche Fälle. Ob beim Bf. für 2009 vom Standardfall abgewichen wurde oder nicht, ist der Zeugin nicht mehr erinnerlich.
- Dem Ergänzungsersuchen des FA vom 26.7.2011 (Anforderung des fehlenden Lohnzettels) wurde dahingehend entsprochen, dass der angeforderte Lohnzettel ohne Begleitschreiben durch einen Boten am 23.8.2011 beim FA abgegeben wurde.
- Ob dabei die Excel-Aufstellung für 2009 erneut übermittelt wurde, kann die Zeugin nicht sagen, wird aber von ihr vermutet.
- Beim FA werden immer die Original-Lohnzettel des Dienstgebers abgegeben, eine Kopie verbleibt im Akt der Kanzlei.
- Ein "berichtigter Lohnzettel" für 2009 liegt im Akt der Kanzlei auf. Die Zeugin geht davon aus, dass sie diesen im Zuge der Steuererklärungserstellung angefertigt habe.
- Der Zeugin war schon bei der Erstellung der Steuererklärung 2009 bekannt, dass der Lohnzettel des Dienstgebers hinsichtlich Sachbezug für Dienst-Kfz fehlerhaft war. Für solche Fälle werden Excel-Aufstellungen angefertigt und an das FA übermittelt.
- Warum die Excel-Aufstellungen der Jahre 2010 bis 2013 in Datei-Form aufbewahrt wurden und ausschließlich die Excel-Aufstellung 2009 nicht mehr in Datei-Form vorhanden ist, weiß die Zeugin nicht.
- Warum als Ersterstellungsdatum der ursprünglichen Excel-Datei bei allen übermittelten Excel-Aufstellung das gleiche Datum - nämlich der 27.4.2012 und damit ca. 7 Monate nach der Erlassung des Erstbescheides Einkommensteuer 2009 - in den Datei-Eigenschaften der Excel-Aufstellungen 2010 bis 2013 ersichtlich ist, kann sich die Zeugin nur damit erklären, dass sie die Excel-Aufstellung für 2009 vermutlich erstellt, ausgedruckt und nicht gespeichert hat.
- Warum die Excel-Aufstellung für 2009 die gleiche Formatierung (inkl. identischer Raumverteilung) wie die Excel-Aufstellung für 2010 bis 2013 habe, kann sich die Zeugin nur mit Zufall und den Umstand erklären, dass sie regelmäßig das gleiche Format verwendet.
- Die Zeugin geht zwar davon aus, dass die Excel-Aufstellung für 2009 schon vor dem 11.11.2014 (= Datum des Vorlageantrages) an das FA übermittelt wurde, mit Gewissheit kann sie dies aber nicht sagen. Nach ihrem Wissensstand existiert dafür kein Nachweis.

Anschließend wurde Herr Y, Teamleiter Allgemeinveranlagung des FA, als Zeuge einvernommen. Dabei wurden von ihm u.a. folgende Angaben getätigt:

- Das Team des Zeugen hat den Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2009 vom 5.10.2011 erlassen und die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 angeregt.
- Die im Akt des FA befindlichen Vermerke stammen überwiegend vom Zeugen selbst.

- Aus diesen Vermerken sowie den anderen Unterlagen geht hervor, dass
  - + die Steuererklärung für 2009 am 27.4.2011 mittels FINANZOnline eingebracht wurde,
  - + in den Folgetagen weder ein Lohnzettel noch eine Excel-Aufstellung abgegeben wurde,
  - + am 23.8.2011 erstmals der angeforderte Lohnzettel für 2009 eingebracht wurde,
  - + diesem Lohnzettel keine berichtigende Excel-Aufstellung beigefügt war,
  - + erstmals 2012 eine Excel-Aufstellung betreffend Sachbezug für Dienst-Kfz an das FA übermittelt wurde,
  - + daraufhin der Zeuge beim Dienstgeber des Bf. Bemessungsgrundlage und Zeitpunkt des erstmaligen Anfalls eines Sachbezuges für die Privatnutzung des Dienst-Kfz erhoben hat.
- Es ist aus Sicht des Zeugen nicht denkbar, dass der Lohnzettel 2009 samt berichtigender Excel-Aufstellung bereits vor dem 5.10.2011 dem FA vorgelegen ist.
- Das FA hat erstmals am 11.11.2014 von der Existenz der Excel-Aufstellung für 2009 erfahren.

Mit Schreiben vom 20.3.2015 hat das BFG die Aktenvermerke über die Telefongespräche am 23.2. und 2.3.2015 sowie die Niederschriften über die Zeugeneinvernahmen vom 19.3.2015 an die rechtsfreundliche Vertreterin des Bf. übermittelt und eine Frist von 14 Tagen ab Zustellung für eine etwaige Stellungnahme festgesetzt.

Mit Schreiben vom 1.4.2015 hat die rechtsfreundliche Vertreterin des Bf. eine solche Stellungnahme eingebracht, in der sie darauf hinweist, dass das von der Steuerberatungskanzlei zum Zweck der Einkommensteuererklärung 2009 ausgefüllte L17-Formular ("eigene Berechnung") bereits den Sachbezug für das Dienst-Kfz berücksichtige und somit zu diesem Zeitpunkt der Sachbezug bereits bekannt gewesen sein müsse.

## 2. Rechtslage:

§ 167 Abs. 2 BAO idgF lautet:

*"Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht."*

§ 205 Abs. 1 BAO idgF lautet:

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

§ 252 Abs. 1 und 2 BAO idgF lauten:

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

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

§ 303 Abs. 1 lit. b BAO idgF lautet:

*"Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn ...*

*b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, ..."*

§ 307 Abs. 1 BAO idgF lautet:

*"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. ..."*

§ 303 Abs. 4 BAO in der Fassung vom 31.12.2013 lautet:

*"Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des 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.*

### *3. Beweiswürdigung, Erwägungen und rechtliche Würdigung:*

#### *3.1. allgemeine Feststellungen zum Beschwerdefall*

Sowohl die grundsätzliche Steuerpflicht des Sachbezuges für die zur Verfügungstellung eines dienstgebereigenen Kfz für Privatfahrten als auch die Bemessungsgrundlage dafür stehen im gegenständlichen Beschwerdeverfahren außer Streit. Strittig ist ausschließlich die Berechtigung des FA, in der gegenständlichen Beschwerdesache das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2009 gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO wiederaufzunehmen.

Der Bf. behauptet die Offenlegung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes vor der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 5.10.2011. Dies sei durch die Bekanntgabe der tatsächlichen Steuerbemessungsgrundlagen mittels einer Excel-Aufstellung für 2009 zeitnahe zur Einreichung der Einkommensteuererklärung am 27.4.2011 und/oder am 23.8.2011 - und somit vor der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2009 am 5.10.2011 - erfolgt. Die Abgabenbehörde behauptet das Hervorkommen von neuen Beweismittel und Tatsachen nach dem 5.10.2011.

Darüber hinaus behauptet der Bf. Mängel im Spruch und in der Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009. Der Bf. rügt, dass sich die Behörde im Spruch nur pauschal auf die Bestimmung des § 303 Abs. 1 BAO berufe und in der Begründung dazu eine außer Kraft getretene Bestimmung zitiere.

### **3.2. Beweisverfahren**

Im abgabenbehördlichen Verfahren sowie im Verfahren vor dem BFG gilt gem. § 167 Abs. 2 BAO der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Dieser besagt, dass alle Beweismittel gleichwertig sind und es keine Beweisregeln iSv Rangordnung gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahme (*Ritz* in BAO, 5. Auflage, § 167, Tz. 6).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011).

Ein Sachverhalt ist somit im Abgabenverfahren dann als Erwiesen anzusehen, wenn dieser von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat.

#### **3.2.1. Sachverhalt iZm der Einreichung der Steuererklärung für 2009 am 27.4.2011**

Laut Beschwerdeschriftsatz vom 25.8.2014 wurde der Sachbezug für das Firmenfahrzeug in der Einkommensteuererklärung für 2009 und den diesbezüglichen Beilagen korrekt angeführt und damit offengelegt.

Dazu ist festzustellen, dass der Bf. seine Einkommensteuererklärungen als sogenannter Grenzgänger (Wohnsitz in Österreich - Arbeitsplatz in Deutschland) erstellt bzw. einreicht, die Einkommensteuererklärung für 2009 von seiner steuerlichen Vertreterin über FINANZOnline eingereicht wurde und über FINANZOnline eine Bekanntgabe von Steuerbemessungsgrundlagen als Grenzgänger technisch nicht möglich ist. Vielmehr müssen die Steuerbemessungsgrundlagen in Form einer Lohnbescheinigung des Dienstgebers (Formular L17) gesondert und körperlich beim Finanzamt eingereicht werden.

Nach der Darstellung der Zeugin Z geht diese davon aus, dass die Lohnbescheinigung im Original samt Excel-Aufstellung für 2009 spätestens am nächsten Arbeitstag nach der Einreichung der Steuererklärung durch Boten beim FA eingebracht worden sei. Es handle sich dabei um die Standardvorgangsweise der Kanzlei. Ein Nachweis dafür existiere im Einzelfall nicht.

Dazu ist festzuhalten, dass die am 26.4.2011 ausgestellte Original-Lohnbescheinigung schon deshalb nicht zeitgleich oder zeitnahe mit der Steuererklärung beim FA eingebracht worden sein kann, weil diese Original-Lohnbescheinigung am 23.8.2011 in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des FA vom 26.7.2011 mittels Boten beim FA eingebracht wurde.

In diesem Zusammenhang erscheint auch der in der Zeugenaussage vom 19.3.2015 dargestellte zeitliche Ablauf hinsichtlich Erstellung und Einreichung der Steuererklärung (siehe oben unter 1.5.) innerhalb von einem Tag (Ausstellung Lohnbescheinigung = 26.4.2011 / Einreichung Steuererklärung = 27.4.2011) in der dargestellten Form samt Erstellung einer berichtigten Lohnbescheinigung und der Excel-Aufstellung für 2009 nicht möglich.

Demgegenüber steht die Aktenlage des FA sowie die Zeugenaussage des zuständigen Teamleiters, denen zu entnehmen ist, dass gleichzeitig oder zeitnahe mit der Erklärungseinreichung keine weiteren Unterlagen beim FA eingelangt sind.

Das Zutreffen dieser Sachverhaltsdarstellung wird neben der Aktenlage und der Zeugenaussage auch durch das Ersuchen um Ergänzung vom 26.7.2011 untermauert, in dem das FA den Bf. zur Vorlage der Lohnbescheinigung für 2009 aufgefordert hat und damit dokumentiert ist, dass bei der für die Veranlagung zuständigen Stelle bis zu diesem Zeitpunkt keine solche Lohnbescheinigung für 2009 eingelangt ist.

Aufgrund der vorliegenden Beweise sieht es das BFG im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen an, dass zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung am 27.4.2011 die vom Bf. behauptete zeitnahe Übermittlung der Lohnbescheinigung samt Excel-Aufstellung für 2009 nicht erfolgt ist.

### *3.2.2. Ersuchen um Ergänzung vom 26.7.2011 und dessen Beantwortung am 23.8.2011*

In Beantwortung des Ergänzungsansuchens vom 26.7.2011 wurde die angeforderte Original-Lohnbescheinigung für 2009 (Formular L17 vom 26.4.2011) am 23.8.2011 um 10.29 Uhr (Zeitstempel des FA am Standort Braunau) beim FA eingebracht. Laut Aussage der Zeugin Z ist ihr dazu kein Begleitschreiben bekannt. Ob gleichzeitig mit der Original-Lohnbescheinigung die Excel-Aufstellung für 2009 eingebracht worden sei, könne die Zeugin nicht sagen, sie gehe aber davon aus, ohne diese Vermutung näher zu erläutern. Ein Nachweis für die vermutete Einbringung der Excel-Aufstellung für 2009 existiere nicht.

Laut Aussage des Zeugen Y sowie nach Aktenlage des FA wurde am 23.8.2011 zwar die Original-Lohnbescheinigung beim FA eingebracht, nicht aber die Excel-Aufstellung für 2009.

Im Telefongespräch vom 23.2.2015 führte Frau Zaus, dass die Lohnbescheinigung für 2009 am 23.8.2011 ohne weitere Beilagen beim FA eingereicht worden sei, und erklärte dies mit dem Umstand, dass üblicher Weise die Lohnbescheinigungen mit den Excel-Aufstellungen zusammengeklammert werden. Da aber keine zusätzlichen Klammerlöcher auf der Original-Lohnbescheinigung ersichtlich seien, gehe sie davon aus, dass am 23.8.2011 die Original-Lohnbescheinigung für 2009 ohne Excel-Aufstellung für 2009 beim FA abgegeben worden sei.

Aufgrund der vorliegenden Beweise sieht es das BFG im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen an, dass am 23.8.2011 die Original-Lohnbescheinigung

ohne Excel-Aufstellung für 2009 beim FA eingebbracht wurde. Die widersprüchlichen Angaben der Zeugin Z sind nicht geeignet, entgegen der Aktenlage des FA den Nachweis für die "vermutete" Einbringung der Excel-Aufstellung 2009 zu erbringen.

Darüber hinaus sind die fehlenden zusätzlichen Klammerlöcher auf der Original-Lohnbescheinigung für 2009 ein Indiz für die Nichtvorlage der Excel-Aufstellung für 2009 zu diesem Zeitpunkt. Auch wäre es nach Ansicht des BFG naheliegend gewesen, dass ein berufsmäßiger Parteienvertreter in der Beantwortung eines Ergänzungsansuchens ausdrücklich in einem Begleitschreiben darauf hinweist, wenn die angeforderten Unterlagen bereits einmal eingereicht worden wären.

Auch spricht die weitere Vorgangsweise des FA dafür, dass am 23.8.2011 ausschließlich die Original-Lohnbescheinigung der für die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2009 zuständigen Stelle des FA vorgelegen ist. Die Nichtberücksichtigung des Sachbezuges bei der Bescheiderlassung am 5.10.2011, die Erhebung von Zeitpunkt und Bemessungsgrundlage des Sachbezuges beim Dienstgeber des Bf. am 12.8.2013 und die Wiederaufnahme des Verfahrens am 4.8.2014 lassen sich nach Ansicht des BFG vernünftiger Weise nur damit erklären, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2009 dem FA die Excel-Aufstellung für 2009 nicht vorgelegen ist.

Die im Beschwerdeschriftsatz angeführte "irrtümliche oder aufgrund einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung" Nichtberücksichtigung des Sachbezuges ist aufgrund der Aktenlage mit Gewissheit auszuschließen.

### *3.2.3. Erstellungszeitpunkt der Excel-Aufstellung für 2009*

In ihrer Zeugenaussage gibt Frau Z an, dass die Excel-Aufstellungen für das jeweils laufende Jahr immer auf Grundlage des Vorjahres erstellt werde. Die jeweilige Excel-Aufstellung wird jeweils bei Erstellung der Steuererklärung angefertigt, wobei immer die Excel-Datei des Vorjahres als Vorlage für das laufende Jahr diene.

Auf die Frage warum ausschließlich die Excel-Datei für 2009 nicht mehr vorhanden iSv abgespeichert sei und die Excel-Aufstellungen für 2010 bis 2013 sehr wohl abgespeichert worden seien, antwortete die Zeugin, dass sie dies nicht wisse.

Auf Vorhalt, dass bei den übermittelten Excel-Dateien für 2010 bis 2013 in den Dateieigenschaften als Erstellungsdatum der ursprünglichen Datei jeweils der 27.4.2012 angeführt sei und somit die Ursprungsdatei erst 7 Monate nach der Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer 2009 angelegt worden sei, antwortete die Zeugin, dass sie dies nicht erklären könne. Sie habe vermutlich die Datei 2009 erstellt, ausgedruckt und nicht abgespeichert.

Auf Nachfrage teilte die Zeugin mit, dass sich die gleiche Formatierung der Excel-Aufstellung für 2009 und der Excel-Aufstellungen für 2010 bis 2013 zufällig ergeben hätten bzw. sie regelmäßig das gleiche Format verwende.

Im Akt des FA ist ersichtlich, dass am 30.4.2012 die Einkommensteuererklärung für 2010 mittels FINANZOnline und am 4.5.2012 die Original-Lohnbescheinigung für 2010 samt Excel-Aufstellung für 2010 per Boten beim FA eingebracht wurden.

Aufgrund der vorliegenden Beweise sieht es das BFG im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen an, dass der Bf. erstmals am 4.5.2012 eine Excel-Aufstellung betreffend Sachbezug Dienst-Kfz beim FA eingebracht hat. Den übermittelten Excel-Dateien der Zeugin Z ist zu entnehmen, dass die Ursprungsdatei für alle Excel-Aufstellungen des Bf. am 27.4.2012 um 8.03 Uhr erstellt wurde.

Die Ausführungen der Zeugin Z zur nicht abgespeicherten Excel-Datei 2009 und zum von ihr vermuteten Geschehnisablauf (erstellen, ausdrucken und nicht abspeichern) mögen zwar im weitesten Sinne denkmöglich sein, widersprechen jedoch der von der Zeugin selbst beschriebenen Standardvorgangsweise und sind von der Beweiskraft nicht geeignet, den Nachweis für die Einbringung der Excel-Aufstellung 2009 vor dem 5.10.2011 zu führen.

### *3.2.4. Stellungnahme der rechtsfreundlichen Vertreterin des Bf. vom 1.4.2015*

In der Stellungnahme vom 1.4.2015 wird ausgeführt, dass zum Zeitpunkt der Erstellung des "berichtigten Lohnzettels" für 2009 die Excel-Aufstellung der Steuerberatungskanzlei bereits bekannt gewesen sein müsse. Diese Schlussfolgerung ergebe sich aus den identen Bemessungsgrundlagen.

Allerdings wurde der von der Steuerberatungskanzlei erstellte "berichtigte Lohnzettel" weder dem FA übermittelt noch ist der "berichtigte Lohnzettel" datiert.

Auch wenn bei der Erstellung des "berichtigte Lohnzettel", welcher offensichtlich nur für die Unterlagen der Steuerberatungskanzlei angefertigt wurde, die Excel-Aufstellung für 2009 mit großer Wahrscheinlichkeit schon existiert hat, sagt das nichts über den tatsächlichen Erstellungszeitpunkt der Excel-Aufstellung für 2009 aus. Vielmehr ist davon auszugehen, dass auch der "berichtigte Lohnzettel" nach dem 5.10.2011 angefertigt worden ist.

### *3.2.5. Zusammenfassung des als erwiesen angenommenen Sachverhaltes*

Sowohl für die Einbringung der Excel-Aufstellung 2009 beim FA vor den 5.10.2011 als auch für deren bloße Existenz vor dem 27.4.2012 liegen keine Nachweise vor. Vielmehr ist in der Gesamtschau des Beweisverfahrens mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Excel-Aufstellung für 2009 am 5.10.2011 noch nicht existiert und damit eine Offenlegung der tatsächlichen Steuerbemessungsgrundlagen für 2009 vor dem 5.10.2011 nicht stattgefunden haben kann.

Selbst wenn man die Möglichkeit nicht völlig ausschließen will, dass die von der Zeugin Z vermutete Einbringung der Excel-Aufstellung tatsächlich vor dem 5.10.2011 erfolgt ist und

diese Aufstellung dann aus für das BFG nicht nachvollziehbaren Umständen vom FA bei der Erstellung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2009 nicht berücksichtigt worden wäre, läge es am Bf., die behauptete Einreichung der Excel-Aufstellung für 2009 samt Zeitpunkt nachzuweisen.

Aufgrund der gegebenen Beweislage und dem fehlenden Nachweis sieht das BFG den dargestellten Sachverhalt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit als erwiesen an und legt diesen seiner Entscheidung zugrunde.

### *3.3. zur jeweiligen Bescheidbeschwerde*

#### *3.3.1. Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009*

Der Bf. rügt in seiner Beschwerde, dass sich die Abgabenbehörde im Spruch des angefochtenen Bescheides pauschal auf § 303 Abs. 1 BAO gestützt habe und in der Begründung eine Norm zitiert werde, welche zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr in Geltung war.

Aus der Argumentation der Behörde leitet Bf. ab, dass es sich (theoretisch) nur um den Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit b BAO handeln könne. Es liegen jedoch keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vor, weil der gesamte entscheidungsrelevante Sachverhalt vor Bescheiderlassung mit der Excel-Aufstellung für 2009 offen gelegt worden sei.

Im Spruch des angefochtenen Bescheides wird die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO verfügt. In der Begründung wird als Wiederaufnahmsgrund § 303 Abs. 4 BAO als Rechtsgrundlage genannt und als Wiederaufnahmsgrund ein berichtigter oder neuer Lohnzettel genannt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des neu erlassenen Einkommensteuerbescheides 2009 verwiesen.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 wird u.a. ausgeführt:

"Der Sachbezug für das Firmenfahrzeug wurde im ursprünglichen Einkommensteuer-Bescheid v. 5.10.2011 nicht berücksichtigt. Die Lohnbescheinigung der Firma "RAT" war dahingehend zu berichtigen."

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmestatbestand in den Spruch des Bescheides (VwGH 20. 6. 1990, 90/16/0003; 12. 6. 1991, 90/13/0027; 21. 6. 1994, 91/14/0165; 28. 9. 1998, 96/16/0135). Lässt der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen. Im Erkenntnis vom 12. 6. 1991, 90/13/0027, erschien es dem VwGH ausreichend, dass der Wiederaufnahmestatbestand dem Betriebsprüfungsbericht entnehmbar war. Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen.

Dem Bf. ist beizupflichten, wenn er den Spruch als zu wenig konkretisiert bemängelt. Der Spruch des Wiederaufnahmsbescheides lässt Zweifel an seinem Inhalt offen. Durch die notwendige Heranziehung der Begründung des Wiederaufnahmsbescheides sowie

dem zulässigen Verweis auf die Begründung des Sachbescheides wird jedoch klar ersichtlich, dass es sich um den Wiederaufnahmestatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO handelt, wobei der Wiederaufnahmsgrund ausreichend konkretisiert der Begründung des Sachbescheides zu entnehmen ist.

Darüber hinaus ist die ausreichend konkrete Darstellung des Wiederaufnahmestatbestandes und -grundes auch daraus ersichtlich, dass die rechtsfreundliche Vertreterin in ihren Beschwerdeschriften selbst den Wiederaufnahmestatbestand gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO als den einzigen (theoretisch) in Frage kommenden erkannt hat.

Der gerügte Begründungsmangel (Zitierung einer bereits außer Kraft getretenen Norm) wurde in der Beschwerdevorentscheidung vom 10.10.2014 berichtigt.

Hinsichtlich der behaupteten Offenlegung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes vor der Erlassung des ursprünglichen Bescheides vom 5.10.2011 sieht es das BFG als erwiesen an, dass diese nicht erfolgt ist (siehe Punkt 3.2. Beweisverfahren).

Somit erweist sich der angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 als gesetzeskonform und war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### *3.3.2. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009*

Der Bf. begründet seine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4.8.2014 ausschließlich mit der Unzulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens.

Da der ursprüngliche Bescheid vom 5.10.2011 in Rechtskraft erwachsen sei und die rechtlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht bestünden, entbehre der bekämpfte Bescheid jeglicher Rechtsgrundlage.

Da - wie unter Punkt 3.3.1. dargestellt - die Wiederaufnahme zu Recht erfolgt ist und vom Bf. keine sonstigen Rechtswidrigkeiten des Einkommensteuerbescheides 2009 behauptet bzw. vom BFG erkannt wurden, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### *3.3.3. Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchsziens 2009*

Der Bf. begründet seine Beschwerde gegen den Festsetzungsbescheid betreffend Anspruchsziens 2009 ausschließlich mit der Unzulässigkeit der Erhöhung des Steuerbetrages im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4.8.2014, welche wiederum zur Festsetzung von Anspruchsziens geführt habe.

Der Bf. habe eine vollständige und korrekte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 abgegeben. Dass die Behörde, aus welchen Gründen auch immer, den korrekt angegebenen Sachbezug für das Firmenfahrzeug nicht berücksichtigt habe, könne nicht zu Lasten des Bf. gehen, der die ihm vorgeschriebene Abgabenschuld fristgerecht beglichen habe. Es bestehe keine Rechtsgrundlage dafür, vom Beschwerdeführer Zinsen für eine Abgabenforderung zu verlangen, die ihm zuvor nicht vorgeschrieben wurde.

Soweit sich der Bf. auf die Offenlegung des Sachverhaltes beruft (Abgabe einer vollständigen und korrekten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009), wird auf das oben dargestellte Ergebnis des Beweisverfahrens verwiesen. Zur Rüge der fehlenden Rechtsgrundlage wird auf § 205 Abs. 1 BAO verwiesen.

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift des Grundlagenbescheides ist. Der Zinsenbescheid ist anfechtbar. § 252 Abs. 2 BAO erfasst jedoch Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehören die Anspruchszinsen. Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt (zB VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0150). Wegen der Bindungswirkung ist eine Anfechtungsmöglichkeit mit der Begründung, der maßgebende Grundlagenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, nicht gegeben. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (VwGH 5. 9. 2012, 2012/15/0062).

Da der Bf. in seiner Beschwerde ausschließlich die Rechtswidrigkeit des Grundlagenbescheides behauptet, konkrete Einwendungen gegen den Festsetzungsbescheid selbst (zB fehlerhafte Berechnung der Anspruchszinsen) nicht erhoben wurden bzw. eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dem BFG nicht ersichtlich ist, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

#### *4. Zulässigkeit einer Revision:*

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Der Gegenständliche Fall wirft keine Rechtsfragen auf, vielmehr stehen das Beweisverfahren und die Beweiswürdigung als entscheidungsrelevant im Mittelpunkt. Dabei wurde weder von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abgewichen, noch ist diese uneinheitlich oder fehlt eine solche.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 14. April 2015