

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richter in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch die Wirtschaftstreuhänderin gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. März 2013 betreffend die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO, in eventu auf Aufhebung nach § 299 BAO betreffend die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 05/2005, 07/2006 und 05/2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt setzte auf Grund des Ergebnisses einer Außenprüfung mit Bescheiden vom **29. Februar 2012** Normverbrauchsabgabe für nachstehende Zeiträume und in nachstehender Höhe fest.

Gleichzeitig schrieb das Finanzamt jeweils 10% Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO für die festgesetzte Normverbrauchsabgabe (=NoVA) fest.

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	NoVA	Verspätungszuschlag
5/2005	275.618,90 Euro	38.016,40 Euro	3.801,64 Euro
7/2006	154.279,42 Euro	21.279,92 Euro	2.127,99 Euro
5/2007	106.500,00 Euro	14.689,66 Euro	1.468,67 Euro

Mit Eingabe vom 17. Dezember 2012 stellte die Beschwerdeführerin (=Bf.) den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Festsetzung der oa. NoVA.

Bei der Bf. habe im Zeitraum Juli 2011 bis Jänner 2012 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO stattgefunden. Der Bericht über die Prüfung datiert mit 17. Jänner 2012 sei bei der Bf. am 5. März 2012 eingegangen. Die Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und die Festsetzung der Verspätungszuschläge, seien eingegangen am 7. März 2012 bei der Bf. eingegangen. Die Bescheide wiesen kein Datum auf.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens habe die Bf. wiederholt darauf hingewiesen, dass die NoVA für den Festsetzungen zu Grunde liegenden Kraftfahrzeugen (=Kfz) bereits entrichtet worden sei.

Die Abgabenbehörde habe diesen Hinweis allerdings ignoriert.

Die Behörde sei daher ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 161 BAO und folgende, insbesondere § 183 BAO nicht bzw. ungenügend nachgekommen.

Seitens der Bf. sei der Nachweis über die Entrichtung der NoVA in Form einer Kopie eines österreichischen Zulassungsscheines nachgewiesen worden. Die Zulassung eines Kfz in Österreich sei ohne Entrichtung der NoVA denkunmöglich.

Die neuerliche Vorschreibung der NoVA für dieses Kfz sei rechtswidrig.

Der Bf. sei es während des Prüfungsverfahrens aus verschiedenen Gründen (Auslandsaufenthalte der Kunden, Nichterreichbarkeit der Kunden etc.) nicht möglich gewesen vollständige Nachweise über die Zahlung der NoVA für die **übrigen** nach Österreich verleasten bzw. nach Österreich verkauften Kfz zu erbringen. Erst nach Abschluss des Verfahrens, als die Bf. sich gemäß der mit den Kunden getroffenen Vereinbarungen bei diesen zu regressieren beabsichtigte, stellte sich heraus, dass die NoVA für diese betreffenden Fahrzeuge tatsächlich bereits entrichtet worden war.

Vertragsnummer AUT0504 – 00129:

Beiliegend werde die Rechnung des Autohauses mit Ausweis der NoVA vorgelegt. Die NoVA für den Ferrari F430 Coupe F1 sei anlässlich des Verkaufes an den LN im Juni 2009 vom Autohaus abgeführt worden. Das Autohaus habe 14.872 Euro NoVA in der Rechnung ausgewiesen.

Die Differenz zur Festsetzung durch das Finanzamt in Höhe von 19.921,38 Euro ergebe sich offensichtlich aus den Bemessungsgrundlagen zu den unterschiedlichen Zeitpunkten. Die NoVA-Festsetzung sei auf Basis des Wertes im Jahr 2005 erfolgt.

Da die NoVA für dieses Fahrzeug nach dessen Verkauf im Jahr 2009 seitens des Autohauses entrichtet worden war, beantragte die Bf. die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der NoVA in Höhe von 19.921,38 Euro für den Zeitraum 05/2005.

Gleichzeitig wurde die Annullierung des Verspätungszuschlages begehrt.

Vertragsnummer AUT0607-00486:

Der Bf. sei es während des Prüfungsverfahrens auf Grund der zwischenzeitigen Wohnsitzverlegung des Leasingnehmers (=LN), BB (=BB), nicht gelungen den, den Kunden zu erreichen. Es hätte daher während des Verfahrens der Nachweis über die Entrichtung der NoVA und die Gründe für das Nichtbestehen eines Abgabeananspruches nicht erbracht werden können.

BB habe während der Dauer des Leasingvertrages seinen Wohnsitz aus privaten Gründen (Eheprobleme) nach Freilassung in Deutschland verlegt. Nach Wegfall der Eheprobleme sei BB wieder in seine Ehewohnung nach Salzburg-Land in Österreich rückübersiedelt.

Im Mai 2007 habe das Finanzamt Salzburg-Land im Zuge einer Nachschau gemäß § 144 BAO BB hinsichtlich des von ihm davor geleasteten Ferrari F430 Coupe F1 einvernommen.

Er sei von der Abgabenbehörde zu seinem Wohnsitz, Anmeldung, Mittelpunkt der Lebensinteressen etc. befragt worden.

BB habe nachgewiesen, dass er im Leasingzeitraum seinen Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland hatte.

Das Finanzamt Salzburg-Land habe in Würdigung dieser Umstände gegenüber BB auch keine NoVA festgesetzt.

Die Bf. beantrage daher die Aufhebung des Bescheides betreffend die Festsetzung der NoVA für den Zeitraum 07/2007 und den Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlages.

Vertragsnummer AUT0704 – 00818:

LN dieses Vertrages war PP (=PP) mit Wohnsitz in Wien. Die Bf. habe dem Prüfer bereits mit e-Mail vom 23. November 2011 den Zulassungsnachweis für Österreich übermittelt. Da eine Zulassung in Österreich ohne Entrichtung der NoVA denkunmöglich sei, sei durch die Vorlage der Zulassungsnachweises die Entrichtung der NoVA hinreichend nachgewiesen. Der Prüfer habe auf diesen Nachweis nicht reagiert und dennoch NoVA festgesetzt.

PP habe 14.340,48 Euro an NoVA entrichtet. Die Differenz zur NoVA-Schuld laut Vorschreibung in Höhe von 14.689,66 sei auf den unterschiedlichen Zeitpunkt der Festsetzung zurückzuführen.

Laut Buchungsmitteilung des Wohnsitzfinanzamtes des PP vom 8. Juli 2009 habe dieser die NoVA in Höhe von 14.340,48 Euro am 6. Juli 2009 bezahlt.

Die Bf. beantragte daher die Aufhebung des Festsetzungsbescheides der NoVA für 5/2007 und des dazu ergangenen Bescheides über die Festsetzung des Verspätungszuschlages.

Mit einer weiteren Eingabe vom 17. Dezember 2012 stellte die Bf. den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Normverbrauchsabgabe 2005 - 2007.

Die Bf. verwies im Wesentlichen auf die als Ergebnis der Außenprüfung ergangenen Festsetzungsbescheide betreffend NoVA und die dazu ergangenen Vorschriften von Verspätungszuschlägen.

Nach Abschluss der Außenprüfung habe die Bf. neue Kenntnisse über die den Bescheiden zugrundeliegenden Sachverhalte erlangt, die im Spruch zu einem anders lautenden Bescheiden geführt hätten.

Die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.1 lit. b BAO setze voraus, dass ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit einem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO sei ein Antrag auf Wiederaufnahme eines Verfahrens innerhalb einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen.

In Bezug auf die Einhaltung der Frist gemäß § 303 Abs. 2 BAO werde wie folgt ausgeführt:

Die Bescheide über die Festsetzung der NoVA seien bei der Bf. am 7. März 2012 eingelangt. In weiterer Folge habe sie versucht, ihre Kunden zu kontaktieren und sich bei diesen entsprechend der vertraglichen Vereinbarung zu regressieren. Aus verschiedenen, nicht in der Einflussphäre der Bf. gelegenen Gründen (Auslandsaufenthalte der Kunden, Nichterreichbarkeit etc.) sei es der Bf. erst im Laufe des Monats September 2012 - konkret in der Kalenderwoche 39 (24.9. - 30.9.2012) – gelungen, Kenntnis über jene Gründe zu erlangen, die eine Wiederaufnahmegrund des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen. Der gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme sei daher fristgerecht.

Der Vollständigkeit halber werde darauf verwiesen, dass die Bf. bereits mit Eingabe vom 12. Dezember 2012 einen Antrag auf Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO eingebracht habe.

Den Wiederaufnahmeantrag stelle die Bf. vorsorglich für den Fall der Nichtstattgabe ihres Antrages nach § 299 BAO.

Im Anhang zu ihrem Antrag nach § 299 BAO reichte die Bf. nachstehende Unterlagen ein:

Ein Schreiben eines Rechtsanwaltes an die Bf. vom 14. Dezember 2012, dass der Leasingnehmer BB die Finanzbehörde überzeugt habe, dass dieser während der Dauer des Leasingvertrages seinen Wohnsitz nach Deutschland verlegt habe und daher keine NoVA#Pflicht entstanden sei.

Der Rechtsanwalt verwies auf eine Niederschrift vom 25. Mai 2007, aufgenommen mit BB durch das Finanzamt Salzburg-Land, welche die Bf. dem Schreiben beilegte.

In dieser Niederschrift gab BB an, dass er seit 1995 seinen Hauptwohnsitz in Salzburg-Land habe. In der Zeit vom 19. Juli 2006 bis 6. Februar 2007 habe er aber den Hauptwohnsitz nach Freilassing verlegt. Grund für die Abmeldung in Österreich seien Eheprobleme gewesen.

In Freilassing habe er bei einem seiner Angestellten gewohnt. Dieser sei damals ebenfalls auf der Suche nach einer Wohnung gewesen.

Er könne **keinen** Mietvertrag und **keine** Betriebskostenabrechnung über die Wohnung in Freilassing vorlegen.

Nur sein Angestellter als Wohnungsinhaber verfüge über diese Unterlagen. Alle Kosten der Wohnung seien über diesen gelaufen.

BB bezog keine Einkünfte in Deutschland und habe nur den gegenständlichen Ferrari 430 in Deutschland mit Saisonkennzeichen angemeldet.

Sein Einkommen fließe ihm aus einem in Österreich ansässigen Unternehmen zu, dass er gemeinsam mit einem Partner betreibe.

Den Ferrari 430 habe er als Neufahrzeug erworben. Er habe das Kfz bei einem österreichischen Autohaus am 23. August 2005 bestellt und dort am 21. Juli 2006 übernommen.

Es habe die Überstellung nach Deutschland mit einem ausgeborgten deutschen Überstellungskennzeichen durchgeführt. In Deutschland seien Änderungen am Fahrwerk vorgenommen worden. Er habe das deutsche Kennzeichen am 24. Juli 2006 abgeholt.

Er sei ungefähr 8.000 km mit diesem Kfz gefahren. Er sei auf diversen Ferrari Treffen wie in Monza und zweimal am Nürburgring gewesen.

Das Fahrzeug sei auf seinen Wunsch ab 31. Oktober 2006 zwei Monate in einem österreichischen Autohaus in der Ausstellungshalle gestanden; danach zwei Monate in der Ausstellungshalle der Firma LLZ in Deutschland. Die Firma LLZ habe das Fahrzeug schließlich gekauft.

Die deutschen Steuerbehörden hätten von BB ursprünglich Umsatzsteuer begehrt. Diese Forderungen habe er aber abwehren können und hätte die Leasinggeberin dies letztlich mit der deutschen Finanzbehörde geregelt.

Das Finanzamt wies die gegenständlichen Anträge mit **Bescheiden vom 1. März 2013** ab.

Im Abweisungsbescheid betreffend den Wiederaufnahmebescheid führte das Finanzamt aus:

Im **Bescheid über die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages** führte das Finanzamt aus, dass die Bf. in den Jahren 2005-2007 die strittigen Leasingverträge mit österreichischen Leasingnehmern unter den folgenden Vertragsnummern abgeschlossen habe:

AUT 0504-00129

AUT 0504-00133

AUT 0607-00486

AUT 0704-00818

Schuldner der NoVA bei Leasingverhältnissen sei bis einschließlich 30. Juni 2007 alleine der Leasinggeber gewesen. Die NoVA sei somit schon mit Beginn des Leasingverhältnisses auf Basis der Anschaffungskosten entstanden. Eine spätere Entrichtung aus anderen Gründen sei unerheblich. Die Bf. sei alleinige Abgabenschuldnerin aus den oa. Leasingverhältnissen. Die Festsetzung der NoVA sei danach zu Recht erfolgt.

Tatsachen gemäß § 303 BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Neue Tatsachen seien im Gegenstandsfall aber nicht hervorgekommen.

Betreffend BB werde ergänzend ausgeführt, dass dessen Leasingvertrag mit dem Kürzel "AUT" versehen sei und sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des BB jedenfalls in Österreich befinde und immer auch befunden habe.

Es werde diesbezüglich auf Befragungen der Nachbarn, die BB regelmäßig gesehen haben, verwiesen.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens war daher als unbegründet abzuweisen.

Im **Bescheid betreffend die Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO** verwies das Finanzamt im Wesentlichen auf den Sachverhalt laut dem oa. Bescheid über die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages. Nach dem dort festgestellten Sachverhalt könne keine Rechtswidrigkeit und auch kein Grund zur Bescheid Aufhebung nach § 299 BAO erkannt werden.

Mit Eingabe vom 30. April 2013 brachte die Bf. Beschwerde gegen die beiden Abweisungsbescheide ein.

Sie führte darin aus:

1. Zur Frage des Vorliegens neuer Tatsachen:

Das Finanzamt stelle in der Bescheid Begründung lediglich fest, dass im vorliegenden Fall keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO rechtfertigten.

Wiederaufnahmegründe könnten nur solche Tatsachen und Beweismittel sein, die im Zeitpunkt der Bescheid Erlassung existente Tatsachen betreffen, die später hervorkommen. Dabei sei insbesondere entscheidend, dass es sich um Tatsachen handle, deren Verwertung der Partei erst nachträglich möglich wurde (vgl. VwGH vom 23.9.1997, 93/14/0065).

Gerade dies sei im vorliegenden Fall zutreffend. Jene Tatsachen, auf Grund derer nunmehr die Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt werde, lagen zweifelsfrei bereits während des Betriebsprüfungsverfahrens vor. Der Bf. seien während des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens jedoch keine Unterlagen zur Verfügung gestanden, mit denen sie die bereits erfolgte Entrichtung der NoVA für alle Kfz bzw. dass diese bereits Gegenstand einer Nachschau nach § 144 BAO gewesen sei, nachweisen hätte können. Das Finanzamt sei auf ihre Einwendungen aber nicht eingegangen.

Die Bf. sei erst nach Beendigung des Betriebsprüfungsverfahrens in den Besitz der erforderlichen Unterlagen gekommen.

Das Finanzamt sei daher seiner amtswegigen Ermittlungspflicht im Sinne der Bestimmungen § 115 BAO und §183 BAO nicht nachgekommen.

Die Behörde habe das ihr zugängliche Aktenmaterial zu beschaffen und zu würdigen. Dazu gehörten auch Betriebsprüfungsberichte anderer Behörden.

Bei sämtlichen streitgegenständlichen Fällen handle sich um Tatsachen, die dem Finanzamt zugänglich gewesen wären.

Maßgebend sei, dass der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass bereits im Betriebsprüfungsverfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion ein anderes Ergebnis erzielt worden wäre (vgl. VwGH vom 28.3.2001, 98/13/0026).

Der Bf. sei die Vorlage der genannten Unterlagen während des Betriebsprüfungsverfahrens nicht möglich gewesen, da die Bf. - anders als die Behörde – auf die Mitwirkung der (früheren) Leasingnehmer angewiesen gewesen sei.

Aus Gründen, die nicht im Einflussbereich der Bf. gelegen seien und an denen sie kein Verschulden treffe, habe die Bf. erst nach Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens und nach Verstreichen der ordentlichen Rechtsmittelfrist die Unterlagen erhalten, die das Nichtentstehen der der Steuerschuld beweisen hätte können.

Die Festsetzung der NoVA hätte in dieser Form nicht erfolgen dürfen.

Das Finanzamt gehe in den angefochtenen Abweisungsbescheiden offenbar davon aus, dass die Bf. als Leasinggeberin die NoVA nach § 1 Z 2 NoVAG schulde.

In der Niederschrift über die Außenprüfung werde aber stets der Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG als Bescheid Grundlage angeführt.

Wenn die Finanzbehörde nunmehr von der Erfüllung des Tatbestandes gemäß § 1 Z 2 NoVAG ausgehe, beweise die Behörde dass die Festsetzungsbescheide schon auf Grund der mangelhaften Begründung rechtswidrig seien.

Steuerschuldner nach § 1 Z 3 NoVAG in Verbindung mit § 4 NoVAG sei aber jenes Subjekt, für den das Kraftfahrzeug erstmalig zugelassen werde. Könne das Fahrzeug nicht auf den ausländischen Leasinggeber zugelassen werden, sei jene Person zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe heranzuziehen, die das Fahrzeug im Inland verwendet. Hierbei kommt es weder auf das rechtliche Eigentum, noch auf die umsatz- oder ertragsteuerliche Zurechnung des Fahrzeuges an. Dies soll bereits vor der Änderung des § 4 Z 2 NoVAG 1991 gegolten haben (vgl. UFSL vom 8. August 2012, RV/0081-L/11).

Dementsprechend konnte die NoVA sehr wohl auch vor dem 30. Juni 2007 dem Leasingnehmer vorgeschrieben werden.

Eine ausschließliche Steuerschuld des Leasinggebers ergäbe sich somit nur, wenn für die fraglichen Fahrzeuge die NOVA nur auf Grund von § 1 Z 2 NoVAG (bis 1. Juli 2007) festzusetzen sei.

Die NoVA sei eine objektbezogene Steuer. Die NoVA – Schuld dürfe daher für ein und dasselbe Fahrzeug nur einmal anfallen.

Mit Ausnahme des Falles BB sei die NoVA für alle Fahrzeuge entrichtet worden, da zumindest beim Ankauf der Fahrzeuge durch die Leasingnehmer - ohne dass diese zwischenzeitlich Österreich verlassen haben - der Tatbestand des § 1 Z 1 NoVAG erfüllt wurde.

Da dieser Tatbestand auf die tatsächliche Zulassung abstelle, nicht hingegen auf eine *vorzunehmende* Zulassung, könne dementsprechend ein Fahrzeug bei Vorliegen eines ausländischen Leasinggebers ohne inländische Niederlassung kraftfahrzeugrechtlich nicht auf diesen zugelassen werden.

Es sei sicherlich nicht in der Intention des Gesetzgebers gelegen, dass der NoVA-Tatbestand "alt" nach § 1 Z 2 NoVAG erfüllt werde und im Falle des Verkaufs der ausländischen Leasinggesellschaft die NoVA nochmals nach § 1 Z 1 NoVAG zu entrichten sei, weil das Fahrzeug nicht im Inland zugelassen war.

3. Leasingvertrag AUT 0607 – 00486 mit BB :

Laut Finanzamt leite aus dem Umstand, dass der Leasingvertrag mit dem Kürzel „AUT“ für Österreich versehen ist ab, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des BB in Österreich befinde und immer befunden habe.

Es wird dabei auf die Erhebungen bei den Nachbarn des BB verwiesen.

a.) Das Kürzel „AUT“ auf dem Leasingvertrag stelle keinen ausreichenden Nachweis über den Wohnsitz des Leasingnehmers dar.

Aus der Niederschrift mit des Finanzamtes Salzburg-Land mit BB gehe hervor, dass dieser in dieser Zeit in Deutschland wohnhaft war.

Dass sich BB sich auch in Österreich aufgehalten habe und von den Nachbarn gesehen worden sei, beweise nichts, da BB zwei (nach wie vor) minderjährige Kinder habe und diese besucht habe. Auf Grund gelegentlicher besuchsbedingter Aufenthalte in Österreich werde kein Wohnsitz in Österreich begründet.

Das Beschwerdefinanzamt hätte den Bericht des Finanzamtes Salzburg – Land und die darin getroffenen Sachverhaltsfeststellungen als Beweismittel würdigen müssen.

Zweifelsohne stelle eine von einem anderen Finanzamt durchgeführte Betriebsprüfung einen amtsbekannten Umstand dar, zumal die Bf. darauf verwiesen habe.

Auch laut VwGH 27.4.1994, 93/17/0320 komme Betriebsprüfungsberichten eines anderen Finanzamtes Beweiskraft zu, auch wenn es sich dabei um keinen Bescheid handle. Es liege aber eine Bindungswirkung vor, die im Rahmen von Außenprüfungen zu würdigen sei. (vgl. Ritz⁴, BAO, Tz 56 zu § 289).

Erst nach Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens habe die Bf. den Bericht über die Nachschau bei BB erhalten.

Da es sich dabei um ein neu hervorgekommenes Beweismittel handle, habe die Bf. sowohl einen Antrag nach § 299 BAO als auch nach § 303 BAO gestellt.

Zur Aktenlage wird ergänzend ausgeführt:

Vertrag: AUT 0607-00486 mit BB, Dauer 21.07.2006 bis 5.4.2007

Laut zentralem Melderegister liegen nachstehende Daten über BB vor:

Adresse	Zeitraum	Art
LLL-Weg Land-Salzburg	31.07.2002 bis 02.08.2006	Hauptwohnsitz
LLL-WegLand-Salzburg	02.08.2006 bis 06.04.2007	Nebenwohnsitz

LLL-WegLand-Salzburg	seit 06.04.2007	Hauptwohnsitz
----------------------	-----------------	---------------

BB war laut Auskunft des deutschen Einwohnermeldeamtes ab 1. August 2006 mit alleinigem inländischem Wohnsitz in Freilassing gemeldet.

BB bestellte das Kfz am 23. August 2005 bei einem österreichischen Kfz-Händler.

Das strittige Kfz wurde am 21. Juli 2006 vom österreichischen Fahrzeuglieferanten an BB übergeben. Dieser brachte es mit einem Überstellungskennzeichen nach Deutschland. Die Zulassung zum Verkehr in Deutschland erfolgte mit 24. Juli 2006.

Der österreichische Kfz-Händler stellte am 21. Juli 2006 an die Bf. als Leasinggeberin die Rechnung über die Lieferung des Fahrzeuges und führte darauf BB mit seiner inländischen Adresse als LN an.

Am 21. Juli 2006 wurde auch der Leasingvertrag zwischen der Bf. als Leasinggeberin und BB als LN abgeschlossen mit der Nr.: AUT 0607-00486 abgeschlossen. Auf dem Vertragsformular ist das Kürzel „GER“ für Deutschland vorgedruckt. Dieses Kürzel wurde durchgestrichen und durch das Kürzel „AUT“ für Österreich ersetzt.

Im Leasingvertrag ist die Adresse in Freilassing als Wohnanschrift des BB ausgewiesen.

Die Bf. behandelte den Erwerb des Fahrzeuges als innergemeinschaftlicher Erwerb in Deutschland, der österreichische Lieferant behandelte den Liefervorgang als innergemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland.

Vertrag AUT 0504-00129, LN MYZ , wohnhaft in Wien, Laufzeit vom 01.05.2005 bis 30.04.2009

Das Kfz wurde nach Beendigung des Leasingverhältnisses an den LN verkauft.

Die Rechnung vom 17. Juni 2009 stellte ein österreichischer Autohändler aus und weist als Teil des Kaufpreises NoVA in Höhe von 14.872 Euro aus.

Vertrag AUT 0504-00133, LN MJM , wohnhaft in Niederösterreich, Laufzeit vom 01.05.2005 bis 30.04.2009

Die Bf. legte zum Nachweis der Entrichtung der NoVA eine Rechnung eines österreichischen Autohauses an J. vom 2. März 2006 über den Ankauf eines Mercedes Benz vor. Diese Rechnung hat allerdings nichts mit dem gegenständlichen Leasingvertrag zu tun.

Ein Nachweis über das Schicksal des vertragsgegenständlichen Kfz und ob für dieses NoVA entrichtet worden war, liegt nicht vor.

Vertrag AUT 0704-00818/V1, LN PP , wohnhaft damals in Wien, Laufzeit beginnend mit 01.05.2007 ...

Dieses Kfz wurde laut vorliegendem Zulassungsschein am 19. August 2011 auf den LN zugelassen.

Laut Kopie einer Buchungsmitteilung eines österreichischen Finanzamtes vom 08.07.2009 zahlte der PP am 6.07.2009 einen Betrag von 14.340,48 als NoVA 07/2009 ein. Auf welches Fahrzeug sich diese Einzahlung bezieht geht daraus nicht hervor.

Laut einer Excelliste der Bf. betreffend die gegenständlichen Leasingverträge ist für alle vier Leasingverhältnisse unter der Rubrik „Land“ Österreich angegeben.

Als Adresse des BB ist sein Wohnsitz in Salzburg-Land angeführt.

Alle vier Kfz waren laut dieser Liste während des Leasingverhältnisses in Deutschland zugelassen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Berufung erwogen:

Die Bf. begehrt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Festsetzung der NoVA für vier Leasingverhältnisse, die vor der Änderung des § 1 NoVAG zum 1. Juli 2007 begründet worden waren. In eventu beantragt sie die Aufhebung der Bescheide nach § 299 BAO.

Die für die Wiederaufnahme von Verfahren maßgebliche Regelung des § 303 Abs. 1 BAO lautet:

Abs. 1

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

a)

der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b)

Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c)

der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Berufungsfall ist es unbestritten, dass der Prüfer bzw. das Finanzamt Kenntnis von den von der Bw. ins Treffen geführten Wiederaufnahmegründen hatte.

Das Finanzamt Graz-Stadt, welches die strittigen Bescheide erlassen hat, erlangte durch eine Kontrollmitteilung Finanzamtes Salzburg-Land vom 18. Juli 2007 Kenntnis vom Leasingverhältnis der Bf. mit BB.

Das Finanzamt Salzburg-Land davon aus, dass BB in Österreich während der Dauer des Leasingverhältnisses seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte.

Das Finanzamt Salzburg-Land übermittelte seine Unterlagen über die Erhebungen betreffend den Wohnsitz des BB als Kontrollmaterial an das Finanzamt Graz-Stadt.

Das Finanzamt Graz-Stadt forderte die Bf. mit Vorhalt vom 21. September 2007 auf, die geschuldete NoVA für den Vorgang der Vermietung des Ferrari F430 F1 an BB mit dem amtlichen Vordruck, Formular NOVA 1, zu erklären.

In diesem Vorhalt stützte sich das Finanzamt darauf, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des BB während des Leasingverhältnisses in Österreich befunden hatte und die Bf. als gewerbliche Vermieterin die NoVA aus dem Leasingvertrag AUT 0607-00486 unter Hinweis auf § 4 Z 1 NoVAG schuldet.

In der Vorhaltbeantwortung vom 20. November 2007 teilte die Bf. dem Finanzamt mit, dass das Leasingverhältnis mit BB bereits im April 2007 beendet worden war.

In einem weiteren Vorhalt an die Bf. vom 26. November 2007 verwies das Finanzamt auf die Möglichkeit der Rückerstattung der NoVA, wenn das Fahrzeug ins Ausland verbracht wird.

Das Finanzamt Graz-Stadt setzte allerdings erst im Zuge einer Außenprüfung mit Bescheid vom 29. Februar 2012 die NoVA 7/2006 in Höhe von 21.279,92 Euro für dieses Leasingverhältnis fest.

Für die übrigen Mietverhältnisse wurde nach Ansicht der Bf. zu einem späteren Zeitpunkt entweder vom LN oder von dem den Verkauf abwickelnden Autohaus entrichtet und habe sie sie im Zuge der Außenprüfung auf diesen Umstand wiederholt hingewiesen.

Dazu ist auszuführen:

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheid Erlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht der des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen.

Bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren, die der Behörde bekannt waren, die sie aber für unwesentlich gehalten hat, stellen keinen Wiederaufnahmegrund dar (*Ritz*⁵, Bundesabgabenordnung – Kommentar, § 303 Tz 32 und das dort zitierte Erkenntnis VwGH 08.11.1973, 1428/72).

Für die Wiederaufnahme auf Antrag ist der Wissenstand der Abgabenbehörde bezogen auf die Aktenlage im Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließenden Bescheides maßgeblich.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr im wiederaufgenommen Verfahren erlassen werden soll.

Für die Frage der Wiederaufnahme ist der *Kenntnisstand der Abgabenbehörde* im jeweiligen Verfahren maßgebend, *nicht jedoch*, ob diese Umstände im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens der *Partei bekannt* waren (*Ritz*⁵, a.a.O., § 303 Tz 46 und 47 unter Hinweis auf die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Alle Umstände, auf die die Bf. ihren Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren stützt, waren dem Finanzamt vor Erlassung der strittigen Bescheide bekannt.

Für Abgabenbehörde war die Beibehaltung des Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes des BB in Österreich während der Dauer des strittigen Leasingverhältnisses erwiesen.

Der Abgabenbehörde lagen sämtliche Unterlagen vor, aus denen die Bf. ableitet, dass BB in dieser Zeit in Österreich nicht ansässig war und auch nicht den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte.

Das Finanzamt ging bei seiner Würdigung davon aus, dass die Bf. in allen strittigen Fällen als Leasinggeberin Schuldnerin der NoVA war und die steuerpflichtigen Tatbestände mit Beginn der Leasingverhältnisse gesetzt hatte.

Aus diesem Grund war eine spätere Erklärung und Entrichtung der NoVA durch andere Steuersubjekte auf Grund anderer Tatbestände unbeachtlich. Diese Umstände hätten laut Finanzamt auf die einmal für die Bf. entstandene NoVA-Schuld keinen Einfluss.

Die Bf. zeigt danach keine neuen Tatsachen oder Beweismittel auf, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigten. Alle Umstände, auf die sich die Bf. stützt waren der Abgabenbehörde vor Bescheid Erlassung bekannt.

Nicht maßgeblich ist es, ob die rechtliche oder tatbestandsmäßige Würdigung der Abgabenbehörde richtig war.

Die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren war daher mangels Vorbringens neuer Tatsachen und Beweismittel ebenfalls abzuweisen.

Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO

Die für die Beurteilung dieses Antrages maßgebliche Gesetzesstelle des § 299 BAO lautet:

Abs. 1

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

a)

die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;

b)

die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Die maßgebliche Bestimmung für die Entstehung der Steuerschuld im Streitzeitraum laut NoVAG lautete:

Gemäß § 1 NoVAG unterlagen die folgenden Vorgänge der NoVA:

Z 1

Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1972) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung.

Z 2

Die gewerbliche Vermietung im Inland von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen durch einen Unternehmer, ausgenommen die gewerbliche Vermietung von Vorführkraftfahrzeugen an Unternehmer im Sinne der Z 1 und zum Zwecke der gewerblichen Weitervermietung. Der Ort der Vermietung richtet sich nach § 3 Abs. 11 UStG 1972; § 28 Abs. 7 UStG 1994 ist nicht anzuwenden.

§ 3 Abs. 11 UStG 1972 lautet:

Eine sonstige Leistung wird im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird oder wenn der Unternehmer eine Handlung im Inland oder einen **Zustand im Inland duldet** oder eine Handlung im Inland unterläßt. Ein Dulden im Inland ist auch bei der technischen und wirtschaftlichen Beratung und Planung für Anlagen einschließlich der Anfertigung von Konstruktions-, Kalkulations- und Betriebsunterlagen und der Überwachung der Ausführung, bei der Überlassung von gewerblichen Verfahren und Erfahrungen, bei der Erstellung von Gutachten und bei der Datenverarbeitung gegeben, wenn die Auswertung dieser sonstigen Leistungen durch den Leistungsempfänger im Inland erfolgt.

Das Finanzamt geht davon aus, dass die Bf. die Nutzung der strittigen Leasingfahrzeuge im Inland geduldet hatte.

Hinsichtlich der Verträge

a) AUT 0504-00129

b) AUT 0504-00133

c) AUT 0704-00818

wendet hat die Bf. **nicht ein**, dass eine Vermietung im Inland nicht vorliege.

Dies würde auch allen vorliegenden Fakten widersprechen. Alle drei Leasingnehmer hatten einen Wohnsitz in Ostösterreich, alle Leasingverträge weisen vor der Vertragsnummer das Kürzel „AUT“ für Österreich auf und für alle drei Verträge war die laut der Excel-Aufstellung der Bf. als Land der Nutzung Österreich angegeben.

Eine Zulassung dieser Fahrzeuge im Inland hatte vor Beginn der Leasingverhältnisse nicht stattgefunden.

Die Bf. hat hinsichtlich dieser Mietverhältnisse eindeutig den Tatbestand des § 1 Z 2 NoVAG in der vor dem 1. Juli 2007 gültigen Fassung verwirklicht und war die NoVA vom Neupreis bzw. vom Wert zu Leasingbeginn zu berechnen.

Dass für die Fahrzeuge, die diesen Verträgen zu Grunde lagen, nach Ablauf der Leasingdauer die den Verkauf abwickelnden Autohändler oder die LN basierend auf anderen Tatbeständen (§ 1 Z 1 und § 1 Z 3 NoVAG) die NoVA entrichten, führt nicht zur Rückgängigmachung der ersten Tatbestandsverwirklichung. Die einmal entstandene NoVA-Schuld wird deshalb nicht aufgehoben.

Der Bf. ist beizupflichten, dass es nicht in der Intention des Gesetzgebers liegt, dass die NoVA für ein Fahrzeug mehrfach entrichtet wird.

Für die drei Leasingverträge a-b entstand die NoVA-Schuld mit Beginn der Vermietung im Inland und ist die Bf. Steuerschuldnerin.

Dass in der Folge die Autohändler oder die LN der *Ansicht waren*, dass sie Schuldner der NoVA seien und diese auch entrichteten, ändert nichts an dieser Beurteilung. Die einmal entstandene Steuerschuld wird dadurch nicht aufgehoben.

Letztendlich hat auch die Bf. durch ihr Fehlverhalten, indem sie ihren NoVA-Verpflichtungen nicht nachgekommen war, diese Vorgangsweise verursacht.

Hinsichtlich der Verträge a-b erging die Vorschreibung der NoVA für 5/2005 und 5/2007 zu Recht. Gründe für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO liegen nicht vor.

Zum Leasingvertrag AUT 0607-00486 mit BB vertritt die Bf. die Ansicht, dass sie keinen steuerpflichtigen Vorgang verwirklicht habe. Nach den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen sei es erwiesen, dass BB während der Leasingdauer seinen Wohnsitz in Deutschland hatte und dass auch das Finanzamt Salzburg-Land davon ausgegangen sei, da es BB nicht als NoVA-Schuldner behandelt hatte.

Dass das Finanzamt Salzburg-Land BB hinsichtlich der Wohnsitzverlegung nach Deutschland nicht geglaubt hatte und folglich die Nachschauunterlagen betreffend die Wohnsitzerhebung des BB an das Finanzamt Graz-Stadt, als dem für die Bf. zuständigem Finanzamt weitergeleitet hatte, wurde bereits oben dargelegt.

Auf Grund des übermittelten Kontrollmaterials wandte sich das Finanzamt folglich im Jahr 2007 im Vorhalteverfahren an die Bf.

Das Finanzamt verwies auch auf die Möglichkeit der teilweisen Vergütung der zu entrichtenden NoVA nach § 12a NoVAG, da das Fahrzeug bereits nach einer kurzen Leasingdauer ins Ausland verbracht worden.

Die Bf. vertrat allerdings den Standpunkt, dass BB laut Leasingvertrag seinen Wohnsitz in Deutschland hatte, weshalb die Steuerschuld in Österreich auch nicht entstanden sei.

Hiezu ist festzustellen, dass laut der an die Bf. ergangenen Rechnung vom 21. Juli 2006 nur die Adresse des BB in Salzburg-Land ausgewiesen war. Ein Hinweis auf einen deutschen Wohnsitz ist der Rechnung nicht zu entnehmen.

Der von BB am selben Tag unterfertigte Leasingvertrag weist hingegen die deutsche Adresse in Freilassing aus.

Bei entsprechender Sorgfalt hätte der Bf. auffallen müssen, dass die Rechnungsadresse und die Adresse am Leasingvertrag divergieren.

Das Fahrzeug wurde bei einem österreichischen Händler erworben.

Der Leasingvertrag mit BB hat die Nummer AUT 0607-0048. Am Leasingvertragsformular ist aber das Kürzel „GER“ für Deutschland *durchgestrichen* und handschriftlich durch das Kürzel „AUT“ für Österreich ersetzt.

In einer dem Prüfer von der Bf. vorgelegten Excelliste mit den Daten der strittigen Fahrzeuge und Leasingnehmer, ist unter der Rubrik „Land“ Österreich für alle vier strittigen Leasingverhältnisse einschließlich dem mit BB angeführt.

BB war und ist Österreicher und hatte auch österreichische Papiere.

Dem Leasingvertrag ist keine Einschränkung der Nutzung des Fahrzeuges auf das Ausland zu entnehmen.

Auf Grund dieser Umstände muss der Bf. die Nutzung Fahrzeuges in Österreich und dessen dauernde Standort in Österreich bekannt gewesen sein.

Nach § 40 Abs. 1 lit. d KFG 1967 gilt im Falle einer Miete eines Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat der Hauptwohnsitz des Mieters jedenfalls als dauernder Standort des Fahrzeuges.

Wenn ein LN wie BB Österreicher ist, das Fahrzeug von einem österreichischen Unternehmen erworben wird und die Rechnung an die Bf. die Zweckbestimmung „für BB“ unter Angabe dessen österreichischer Adresse beinhaltet, muss der Leasinggeber vom dauernden Standort des Fahrzeuges im Inland ausgehen.

Nach VwGH 30.01.2014, 2012/16/0107 ist im Sinne einer unionrechtskonformen Auslegung des § 1 Z 2 NoVAG der dauernde Standort als Ort der Vermietung zu betrachten.

Die Übernahme des Fahrzeuges durch BB erfolgte am 21. Juli 2006, die Abmeldung des Hauptwohnsitzes (Nebenwohnsitz wurde beibehalten) aus Österreich erfolgte am 2. August 2006 und die Anmeldung in Deutschland am 1. August 2006.

Die einvernehmliche Auflösung des Leasingverhältnisses zwischen der Bf. und BB wurde am 5. April 2006 unterfertigt. Seit 6. April 2007 hat BB laut Melderegister seinen Hauptwohnsitz wieder am ehelichen Wohnsitz in Salzburg-Land.

Die Abmeldung des Hauptwohnsitzes in Österreich durch des Bf. erfolgte gerade für die Dauer des Leasingverhältnisses. Es ist nicht glaubwürdig, dass BB seinen Hauptwohnsitz in Freilassing gerade für die Dauer des Leasingverhältnisses begründet haben soll. Es spricht auch gegen den Wegzug wegen Eheproblemen, wenn die Dauer dieser Eheprobleme sich mit der Leasingdauer deckt.

Die Behauptung der Wohnsitznahme in Freilassing stellt ein Konstrukt zur Vermeidung der Entrichtung der NoVA dar.

Der Bf. ist es daher nicht gelungen eine Rechtswidrigkeit des Spruches der strittigen Festsetzung der NoVA für Juli/2006 aufzuzeigen. Gründe für die beantragte Bescheidaufhebung nach § 299 BAO konnten nicht nachgewiesen werden.

Es ist richtig, dass im Prüfungsbericht, der als Begründung des angefochtenen Bescheides zu sehen ist, zu Unrecht auf den Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG verwiesen wird. Der Tatbestand des § 1 Z 2 NoVAG wird weder im Spruch noch in der Begründung angeführt.

Es ist zu untersuchen, ob dieser Widerspruch zwischen Spruch und Begründung zur Rechtswidrigkeit der Bescheide führt.

Nach den Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes sind die NoVA-Bescheide an die Bf. zu Recht ergangen. Die NoVA-Schuld ist nach dem damals in Bestand gewesenen § 1 Z 2 NoVAG entstanden. Der Spruch der Bescheide ist rechtmäßig.

In der Niederschrift der Außenprüfung verweist der Prüfer auf Seite 4 ausdrücklich darauf, dass Schuldner der NoVA aus Leasingverträgen bis einschließlich 30. Juni 2007 alleine der Leasinggeber war. Diese Aussage im Hinblick auf die Vorschreibung der NoVA an die Bf. lässt erkennen, dass die NoVA-Bescheide nicht auf Basis des § 1 Z 3 NoVAG ergangen sind und dem Prüfer in der Niederschrift ein Irrtum unterlaufen ist.

Laut den Anträgen auf Wiederaufnahme und Bescheidaufhebung sowie nach dem Inhalt der Berufung hatte auch die Bf. keine Zweifel, dass die NoVA-Bescheide auf der Grundlage des § 1 Z 2 NoVAG ergingen.

Der Spruch der Bescheide ist zweifelsfrei rechtmäßig.

Eine Rechtswidrigkeit der Bescheide würde nur dann vorliegen, wenn nach Ansicht des Finanzamts in Wahrheit BB als Leasingnehmer Schuldner der NoVA sei und der Bescheid zu Unrecht an die Bf. statt an den LN ergangen wäre.

Ein Begründungsmangel führt dann zur Bescheidaufhebung, wenn er entweder die Parteien des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert (vgl. *Ritz*, a.a.O., § 93 Rz 16). Im gegenständlichen Fall ist beides nicht gegeben.

Im Abweisungsbescheid betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren führt das Finanzamt nochmals aus, dass die NoVA-Pflicht aus Leasingverträgen bis einschließlich 30. Juni 2007 alleine den Leasinggeber getroffen habe.

Die Bf. verweist dazu unter Punkt 2) der Beschwerde darauf, dass das Finanzamt durch diesen Verweis die Anwendung des § 1 Z 2 NoVAG impliziere.

Damit hat aber das Finanzamt die Begründung der NoVA-Bescheide jedenfalls – sofern dies überhaupt notwendig war – saniert.

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden kann (VwGH 17.02.1994, 93 /16/0117, 14.12.2005, 2001/13/0281).

Konsequenterweise muss dies auch für das außerordentliche Rechtsmittel gegen einen Bescheid über die Festsetzung einer Abgabe gelten, da diese nur ergriffen werden können, wenn ein ordentliches Rechtsmittel (wie im gegenständlichen Fall) nicht mehr zulässig ist.

Die Bf. kann daher die Rechtswidrigkeit der NoVA-Bescheide auf Grund einer mangelhaften Begründung nicht untermauern.

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages nach § 299 BAO war daher ebenfalls abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Wie dem Erkenntnis zu entnehmen ist, ist es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Im Erkenntnis wird nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, noch fehlt eine solche oder ist die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist daher eine Revision nicht zulässig.