

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache AB, Adr., vertreten durch die Winner & Wieser KG Steuerberatungsgesellschaft, Saalfeldnerstraße 14, 5700 Zell am See, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 20. Jänner 2014 und 17. Februar 2014, St.Nr., betreffend Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 01-03/2009, 05-11/2009, 09-12/2010, 01-12/2011, 03-12/2012, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Bf betreibt ein Taxigewerbe und einen Handel mit Gebrauchtfahrzeugen.

Im Rahmen einer im Jahre 2013 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, betreffend den Zeitraum 2009 bis 2011 (Nachschauzeitraum 2012) brachte der Betriebsprüfer bei den vom Bf in Deutschland eingekauften und in Österreich verkauften Autos den Erhöhungsbetrag gemäß § 6 Abs. 6 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG 1991) in Ansatz (vgl. Pkt. 2 a) des Betriebsprüfungsberichtes vom 06.05.2013). Weiters erhöhte der Betriebsprüfer die Normverbrauchsabgabe (NoVA) für das Jahr 2011 infolge einer NoVA-Rückvergütung für ein am 12.08.2011 verkauftes Fahrzeug (vgl. Pkt. 2 c des Betriebsprüfungsberichtes – dieser Punkt blieb unbekämpft). Abgesehen von der NoVA traf das Prüfungsorgan auch Feststellungen hinsichtlich der Umsatzsteuer. So nahm der

Betriebsprüfer, ausgehend von der gesetzlichen Bestimmung des § 24 Abs. 4 UStG 1994, eine Neuberechnung der Umsatzsteuer vor. In Punkt 2 b) des Betriebsprüfungsberichtes wies der Prüfer daraufhin, die Nettomarge gemäß § 24 Abs. 4 UStG 1994 könne nicht durch die zu entrichtende NoVA vermindert werden. Die Nettobemessungsgrundlage sei entsprechend Rz 3290 ff der UStR 2000 zu ermitteln. Dass im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Kfz die abzuführende NoVA die Differenz vermindere oder den Einkaufspreis erhöhe, sei nicht vorgesehen bzw. finde keine gesetzliche Deckung in § 24 Absatz 4 UStG 1994. Die Differenzbesteuerung sei eine im Gesetz angeführte besondere Form der Besteuerung, die der Systematik der Mehrwertbesteuerung Rechnung trage. Den abzuführenden NoVA-Zuschlag und die abzuführende Umsatzsteuer stellte der Prüfer in einer Beilage zum Betriebsprüfungsbericht tabellarisch, getrennt nach den Jahren 2009 bis 2012 und innerhalb dieser aufgeschlüsselt auf die einzelnen Monate, dar. Diesbezüglich wird auf die genannte Beilage verwiesen.

Mit Ausfertigungsdatum jeweils vom 07.05.2013 erließ die Abgabenbehörde Bescheide, mittels der sie NoVA für die Zeiträume 11/2009, 12/2010, 12/2011, 12/2012 festsetzte. Begründend führte die Behörde aus, die Festsetzung sei erforderlich, weil sich die Selbstberechnung der NoVA als unrichtig erwiesen habe und verwies in diesem Zusammenhang auf den Betriebsprüfungsbericht vom 06.05.2013.

Gegen diese Bescheide brachte der Bf im Wege seiner steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 28.05.2013 Berufung ein.

In der Rechtsmittelschrift bringt der Bf unter Pkt. 1) "Gründe verfahrensrechtlicher Natur" vor, er importiere die Gebrauchtfahrzeuge beinahe ausschließlich aus Deutschland. Um für derartige Kfz überhaupt eine behördliche Zulassung und Anmeldung zum Verkehr im Inland zu bekommen, müssten diese Fahrzeuge in der sogenannten Genehmigungsdatenbank von der Abgabenbehörde freigegeben werden. Zum Zwecke der Freigabe müssten dem Finanzamt umfangreiche Unterlagen übermittelt werden u.a. Fahrzeugpapiere, Eingangs- und Ausgangsrechnungen und müssten vor allem die Berechnungsgrundlagen bzw. die Abgabenbeträge an NoVA und Umsatzsteuer nachgewiesen werden. In diesem Zusammenhang seien in der Vergangenheit durch das Finanzamt keine Abänderungen vorgenommen worden und sei er auch nie seitens zuständiger Finanzbediensteter darauf hingewiesen worden, dass seine Berechnungen mangelhaft seien. Auch im Rahmen einer im Jahr 2010 durchgeführten Nachschau betreffend Umsatzsteuer und NoVA seien keine Abänderungen vorgenommen worden und hätte es auch keine Hinweise bzw. Anweisungen durch das Prüfungsorgan gegeben, dass die Berechnungen zukünftig abzuändern wären. Er hätte daher davon ausgehen dürfen, dass die vorgelegten Abgabenberechnungen und die abgeführten Steuerbeträge ihre Richtigkeit hätten. Im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben beantage er die genannten Bescheide aufzuheben.

Unter Pkt. 2) "Materiellrechtliche Unrichtigkeit" wendet der Bf ein, bei der Mehrzahl der verkauften Fahrzeuge komme die Differenzbesteuerung gem. § 24 UStG 1994 zur Anwendung, weil er die Fahrzeuge bereits in Deutschland differenzbesteuert einkaufte.

In der von ihm berechneten und erzielten Handelsspanne sei natürlich auch die gem. § 1 Z 1 NoVAG 1991 abzuführende NoVA enthalten und einkalkuliert. Für die Berechnung der abzuführenden Abgaben sei er folgendermaßen vorgegangen: In einem ersten Schritt sei die Bemessungsgrundlage für die NoVA ermittelt und die daraus resultierende NoVA berechnet worden. In einem zweiten Schritt sei von der Bruttomarge die errechnete NoVA abgezogen und aus der verbleibenden Nettodifferenz die Umsatzsteuer errechnet worden. Diese Vorgangsweise entspreche der Entscheidung des EuGH vom 22.12.2010, Rs C-433/09. In den angefochtenen Bescheiden werde zum einen die NoVA zusätzlich der Umsatzsteuer unterworfen, weil nach Auffassung des Prüfungsorgans bei Anwendung der Differenzbesteuerung die NoVA nicht in der USt-Bemessungsgrundlage enthalten sei und daher nicht von der Bruttodifferenz abgezogen werden dürfe. Zum anderen werde zusätzlich der 20%ige Zuschlag zur NoVA gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 berechnet, dies wiederum mit der Begründung, die NoVA sei bei der Umsatzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Diese Vorgangsweise führe eindeutig zu einer Doppelbesteuerung, einerseits mit Umsatzsteuer und andererseits mit dem 20%igen Zuschlag zur NoVA. Dies aber stehe im Widerspruch zur Vorschrift des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991. Wenn die Bruttodifferenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sei, dann sei die NoVA eindeutig in der USt-Bemessungsgrundlage enthalten und könne nicht zusätzlich dem 20%igen NoVA-Zuschlag unterworfen werden.

Mit Eingabe vom 17.06.2013 folgte seitens des Bfs eine Ergänzung der Berufung, in der er ausführte, in den erlassenen NoVA-Bescheiden seien auch "Malusbeträge" gem. § 6a NoVAG 1991 enthalten. Unter Bezugnahme auf die Entscheidung des EuGH vom 07.04.2011, C-402/09 "Joan Tatsu", habe der UFS in seiner Entscheidung vom 09.04.2013, GZ. RV/0232-K/11, ausgesprochen, dass die Vorschreibung unzulässig sei, wenn für die betreffenden Fahrzeuge bereits vor dem 01.07.2008 im Gemeinschaftsgebiet eine Erstzulassung vorgenommen worden sei.

Der Eingabe schloss der Bf eine Aufstellung der Fahrzeuge und der dazugehörenden Malusbeträge, die unzulässigerweise festgesetzt worden seien, bei.

Mit Bescheiden, jeweils datiert mit 20.01.2014, hob die Abgabenbehörde die erlassenen NoVA-Bescheide vom 07.05.2013 gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf. Diese Entscheidung begründete die Behörde damit, in den Bescheiden seien Abgaben zwar derselben Abgabenart, aber aus verschiedenen Zeiträumen enthalten. Diese zusammengesetzte Festsetzung in einem Zeitraum entspreche nicht den gesetzlichen Vorgaben des § 201 BAO und erweise sich somit als rechtswidrig im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO.

Mit Bescheiden gleichen Datums setzte die Abgabenbehörde NoVA für die Zeiträume 01-03/2009, 05-11/2009, 09-12/2010, 01-12/2011, 03-12/2012 fest. In der Begründung dieser Bescheide führt die Behörde Folgendes aus (in der Folge wird als Beispiel die Begründung des Bescheides betr. NoVA 05-11/2009 wiedergegeben):

Begründung: "Gemäß § 299 Absatz 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge der Aufhebung des

NoVA Bescheides 11/2009 vom 7.5.2013 war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.

Die Feststellungen, die im Betriebsprüfungsbericht vom 6.5.2013 für die Monate Mai bis November 2009 (Punkt 2c. Bericht iVm Beiblatt für 2009, NoVA Differenzen € 1.193,18 im November 5-11/2009) dargestellt sind, erfahren betragsmäßig keine Änderung.

Der mit Schreiben vom 17.6.2013 für 5/2009 bekanntgegebene CO2-Malusbetrag von € 700,00 wurde aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Eine Verbuchung unterbleibt jedoch auf Grund § 239a BAO (die Vorschreibung der NOVA-Differenzen auf Grund der Prüfung bleibt daher unverändert).“

Gegen die zuletzt angeführten Bescheide brachte der Bf mit Schriftsatz vom 06.02.2014 neuerlich Beschwerde ein und wiederholt in der Rechtsmittelschrift die bereits im Schreiben vom 28.05.2013 erfolgten Ausführungen.

Mit Bescheid vom 17.02.2014 hob die Abgabenbehörde den erlassenen NoVA-Bescheid vom 20.01.2014 betreffend den Zeitraum 01-12/2011 gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf.

Begründet wurde dies von der Behörde damit, für den Zeitraum 01-12/2011 sei NoVA in Höhe von insgesamt € 21.818,48 bereits gebucht worden. Somit verblieben als Gutschrift € 170,29. Da über die Höhe einer sich aus einem Abgabenbescheid ergebenden Gutschrift im Spruch des Bescheides abzusprechen sei (somit über die Differenz zwischen Vorsoll und Abgabenhöhe laut Bescheid) erweise sich der Bescheid vom 20.01.2014 als rechtswidrig.

Mit Bescheid gleichen Datums setzte die Abgabenbehörde NoVA für den Zeitraum 01-12/2011 fest, wobei sie in diesem Bescheid die sich nach Verbuchung ergebende Gutschrift mit dem genannten Betrag von € 170,29 auswies.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.06.2014 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge. In der Begründung dieser Entscheidung führt die Behörde zum Beschwerdevorbringen verfahrensrechtlicher Natur nach Wiedergabe des § 201 Abs. 1 BAO aus, gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO könne eine Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des "§ 303" die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Wie aus den Beilagen zur Ermittlung der NoVA-Bemessungsgrundlage zu ersehen sei, habe der Bf zwar eine NoVA-Berechnung dargestellt, in der Darstellung fänden sich jedoch keine Hinweise darauf, dass und/oder aus welchen Gründen eine Erhöhung im Sinne des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 bei der Berechnung der NoVA unterblieben sei. Im Übrigen sei auch lediglich der Umsatzsteuernettbetrag und nicht die NoVA-Bemessungsgrundlage dargestellt worden, sodass bei Anwendung des angeführten NoVA-Prozentsatzes die durch den Bf errechnete NoVA nicht rasch und einfach nachvollziehbar sei. Im Rahmen der Freigabe einer Fahrzeugidentifikationsnummer in der Genehmigungsdatenbank (Formular "NOVA 4") hätte somit eine exakte Überprüfung der Berechnung nicht erfolgen können. Dass eine Erhöhung im Sinne des § 6 Abs. 6 NoVAG

1991 (rechtswidrigerweise) nicht vorgenommen worden sei, sei somit erst im Zuge der Prüfung erkennbar gewesen. Die Festsetzung sei daher zu Recht erfolgt.

Dem Einwand des Bfs, dass "Treu und Glauben" anzuwenden sei, sei zu entgegnen, dass "Treu und Glauben" nur dort zum Tragen kommen könne, wo der Behörde ein Ermessensspielraum eingeräumt sei (was bei der Bestimmung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 nicht der Fall sei) und eine konkrete Auskunft der Behörde zum steuerlichen Verhalten des Abgabepflichtigen geführt habe - was hier ebenfalls nicht der Fall sei, da die Behörde die Berechnungen des Bfs nicht ausdrücklich für richtig befunden habe. Es wäre vielmehr, wie ausgeführt, Sache des Bfs gewesen, seine Rechtsmeinung offenzulegen und eine Stellungnahme der Behörde zu seiner Rechtsmeinung zu erfragen.

Zur Ermessenentscheidung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO werde ausgeführt, dass die Entscheidung nach den durch § 20 BAO vorgegebenen Ermessenskriterien erfolgt sei, wobei zutreffender Weise dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dh. der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) eingeräumt worden sei (Ritz BAO⁵ Rz 8 zu § 20).

Zum Vorbringen des Bfs, wonach es im Zuge einer für den Zeitraum 01-08/2010 durchgeführten Nachschau betreffend Umsatzsteuer (und NoVA), zu keinen Änderungen gekommen sei, sei festzuhalten, dass diese Monate im Rahmen der gegenständlichen Prüfung (Bericht vom 06.05.2013) aus der Neuberechnung ausgeklammert worden seien. Der Bescheid betr. Festsetzung der NoVA für den Zeitraum 01-12/2011 sei mit Bescheid vom 17.02.2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben und durch einen (neuen) Festsetzungsbescheid vom 17.02.2014 ersetzt worden. Gemäß § 253 BAO gelte die Beschwerde vom 06.02.2014 auch gegen den Festsetzungsbescheid vom 17.02.2014 gerichtet.

Zum materiellrechtlichen Vorbringen des Bfs äußerte sich die Behörde dahingehend, gem. § 5 Abs. 1 NoVAG 1991 sei die Abgabe in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4) und in den Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbes (§ 1 Z 2) nach dem Entgelt iSd des § 4 UStG 1994 zu bemessen. Gem. Abs. 3 leg.cit. gehöre die NoVA nicht zur Bemessungsgrundlage. Gemäß §§ 4 Abs. 4 iVm mit 24 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 (Bemessungsgrundlage bei Differenzbesteuerung) werde der Umsatz bei Lieferungen nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteige. Die Umsatzsteuer gehöre nicht zur Bemessungsgrundlage. Gem. § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 erhöhe sich die Steuer in jenen Fällen, in denen die NoVA nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sei, um 20%.

Verkaufe und liefere daher ein Fahrzeughändler im Inland einen Gebrauchtwagen unter Anwendung der Differenzbesteuerung, sei die Lieferung der steuerpflichtige (NoVA)Vorgang. Es werde vom Bruttoverkaufspreis (und nicht vom Differenzbetrag) eine fiktive Umsatzsteuer von 20% herausgerechnet. Dieser Betrag stelle den (umsatzsteuerlichen) Nettopreis inklusive NoVA dar, welche anschließend herauszurechnen sei. Diese Berechnung sei durch den Bf auch durchgeführt worden (zB Beilage Bericht für 2011/Dezember 2011 und Formular "NOVA 4" vom 13.12.2011:

Einkauf "Audi A 3" € 7.060; Verkauf € 8.500; NoVA berechnet in Höhe von 6% vom umsatzsteuerlichen Nettoverkaufspreis wie dargestellt [= € 400,94]. Allerdings sei die Anwendung der Bestimmung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 unterlassen worden).

Wie aus den Ausführungen zur Berechnung der NoVA jedoch zweifelsfrei zu ersehen sei, sei die NoVA lediglich in dem fiktiv errechneten Nettopreis enthalten. Dieser fiktive Nettobetrag stelle bei Anwendung der Differenzbesteuerung jedoch nicht die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage dar (die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage sei einzig die Bruttomarge, siehe Ausführungen zur BVE Umsatzsteuer vom 18.6.2014), sodass die wie oben dargestellte errechnete NoVA gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG um 20% zu erhöhen sei.

Dies entspreche im Übrigen auch der Steuergerechtigkeit, da § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 im Streitzeitraum in sämtlichen Fällen der NoVA-Tatbestandsverwirklichung im Sinne des § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 grundsätzlich zu beachten sei. Auch die Rechtsprechung des EuGH führe zu keiner anderen Beurteilung.

Der EuGH sei in der zitierten Entscheidung vom 22.12.2010 (C-433/09) zur Auffassung gelangt, dass die Einbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gegen Art. 78 der Richtlinie 2006/112/EG verstöße, da die NoVA nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lieferung, sondern mit der Zulassung eines Kraftfahrzeuges stehe. Daraus folge aber, dass die NoVA nicht zum Entgelt im Sinne des § 4 Abs. 1 UStG 1994 zähle und daher nicht in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer - und schon gar nicht in die Bemessungsgrundlage der Differenzbesteuerung - einzubeziehen sei. Da die NoVA somit nicht Teil der (auch normalen) Umsatzsteuerbemessungsgrundlage sei, sei in jedem Fall die 20%-ige Erhöhung gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 anzuwenden.

Über das Vorbringen des Bfs in der Eingabe vom 17.06.2013 hinsichtlich der unzulässigen Festsetzung von Malusbeträgen gem. § 6a NoVAG 1991 sei in den Bescheiden vom 20.01.2014 und 17.02.2014 sowie im Zurückweisungsbescheid vom 20.01.2014 abgesprochen worden.

Die Bescheide vom 20.01.2014 (Zeiträume 01-03/2009, 05-11/2009, 09-12/2010, 03-12/2012) und 17.02.2014 (Zeitraum 01-12/2011) entsprächen somit dem Gesetz.

Mit Schreiben vom 01.07.2014 beantragte der Bf die Beschwerde gegen die genannten Bescheide dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Voraussetzungen für die Erhebung des NoVA-Zuschlages gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 gegeben sind.

Gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung erhöht sich die Steuer in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, um 20%.

Die NoVA zählt zu den Selbstberechnungsabgaben (§ 11 NoVAG 1991). Die rechtliche Grundlage für die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben mit Abgabenbescheid findet sich in § 201 BAO.

§ 201 Abs. 1 BAO lautet:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 BAO kann eine Festsetzung u.a. erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden (Z 3).

Die Abgabenbehörde ist im vorliegenden Fall zur Auffassung gelangt, dass sich die vom Bf für die Zeiträume 01-03/2009, 05-11/2009, 09-12/2010, 01-12/2011, 03-12/2012 bekanntgegebene Selbstberechnung an NoVA als nicht richtig erweist (weil in den bekanntgegebenen NoVA-Beträgen kein Zuschlag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 enthalten und eine NoVA-Rückvergütung nicht berücksichtigt worden sei) und hat aus diesem Grund die NoVA für die genannten Zeiträume mit Bescheid festgesetzt. Diese bescheidmäßige Festsetzung vermag aber nur dann rechtliche Wirkungen zu entfalten, wenn den Anforderungen des § 201 BAO entsprochen wurde.

In § 201 Abs. 2 Z 3 BAO knüpft der Gesetzgeber die Zulässigkeit einer Festsetzung an das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens bei sinngemäßer Anwendung des § 303 an. Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für eine Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung) – siehe Ritz BAO⁵ § 201 Tz 37.

Ein Festsetzungsbescheid hat in seiner Begründung (§ 93 Abs. 3 lit a) das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Stützt sich die Behörde auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel (iSd § 303), so hat sie diese Tatsachen (Beweismittel) und ihr „Neuhervorkommen“ in der Bescheidbegründung darzulegen (vgl. Ritz BAO⁵ § 201 Tz 39).

Bei Wiederaufnahmsbescheiden ist die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung nicht im Rechtsmittelverfahren sanierbar (vgl z.B. VwGH 21. 0 6.1994, 91/14/0165 ; 21. 0 7.1998, 93/14/0187 , 0188).

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist deshalb notwendig, weil die "Sache" eines Wiederaufnahmeverfahrens bei einer amtswegigen Wiederaufnahme durch den Tatsachenkomplex begrenzt wird, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 28.10.2014, 2012/13/0102, VwGH 27.06.2013, 2010/15/0052, VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141, VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075 u.a.).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30.01.2014, 2011/15/0156, unter Bezugnahme auf den Bericht des Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBI. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21, GP 9, dargetan hat, verfolgt die Vorschrift des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO den Zweck, einen "Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage" herbeizuführen.

Im Hinblick auf den genannten Zweck ist davon auszugehen, dass die für die Zulässigkeit der Wiederaufnahme geltenden Grundsätze auch für die Bescheiderlassung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO Gültigkeit besitzen.

Die angefochtenen Bescheide werden den Anforderungen einer Bescheiderlassung auf der Basis des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO nicht gerecht. So weist die Abgabenbehörde in Absatz 1 der jeweiligen Bescheidbegründungen auf die gemäß § 299 Abs. 2 BAO notwendig gewordene Bescheiderlassung infolge Aufhebung der NoVA-Bescheide gemäß Abs. 1 leg.cit. hin. In den Absätzen 2 und 3 der Begründung der Bescheide erfolgen seitens der Behörde Ausführungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Dies ergibt sich unverkennbar aus den Worten "*Die Feststellungen, die im Betriebsprüfungsbericht vom 6.5.2013 für die Monate (Punkt 2c. Bericht iVm Beiblatt NoVA Differenzen € im Zeitraum)* dargestellt sind, erfahren **betragsmäßig** keine Änderung" (Absatz 2). "*Der mit Scheiben vom für bekannt gegebene CO2–Malusbetrag von € wurde aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Eine Verbuchung unterbleibt jedoch auf Grund § 239a BAO (die Vorschreibung der NOVA-Differenzen auf Grund der Prüfung **bleibt** daher **unverändert**)*" (Absatz 3). Die Ausführungen dienen demnach unzweifelhaft dazu, die Bemessungsgrundlage zu erläutern. Keinesfalls kann diesen Ausführungen aber die Bedeutung beigemessen werden, die Behörde habe damit die Tatsachen (Beweismittel) und ihr "Neuhervorkommen" iSd § 303 BAO in der von der Judikatur geforderten Weise dargetan. Verfügt die Abgabenbehörde eine Wiederaufnahme, so ist es ihre Aufgabe, die getroffene Maßnahme durch **unmissverständliche Hinweise** darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014, VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Dieser Grundsatz gilt in gleicher Weise auch für eine Bescheiderlassung, die sich auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO stützt.

Der UFS und nunmehr das BFG haben in einer Vielzahl von Entscheidungen ausgesprochen, dass bei Festsetzung einer Abgabe gemäß § 201 BAO das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen hat, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe

rechtfertigen. Dies kann wie bei den “Sonstigen Maßnahmen“ der §§ 293 ff BAO nicht im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden (vgl. z.B. UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06, UFS 21.01.2010, RV/1570-W/07, UFS 14.01.2011, RV/3459-W/08, UFS 23.11.2011, RV/2201-W/08, UFS 22.11.2012, RV/2368-W/08, BFG 18.03.2015, RV/6100848/2014 u.a.).

Die angefochtenen Bescheide enthalten keine derartige Zuordnung und hat die Behörde in den Bescheiden auch nicht ausgeführt, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Eine Nachholung im Rechtsmittelverfahren ist nicht möglich.

Die bekämpften Bescheide waren daher aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall zulässig, weil zur Frage, ob die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Begründung eines Bescheides gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO im Rechtsmittelverfahren sanierbar ist, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiert (vgl. Ritz BAO⁵ § 201 Tz 39).

Salzburg-Aigen, am 15. Mai 2015