

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat

durch den Richter A

in der Beschwerdesache

BF, Straße, Ort,

vertreten durch StB ,

gegen

FA

wegen

der Bescheide betreffend Normverbrauchsabgabe 10/2008 sowie Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2009, 01-12/2010, 01-12/2011 und 01-12/2012 alle vom 13.11.2013 sowie Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2008 vom 09.05.2014

zu Recht erkannt:

1. Die Bescheide betreffend die Normverbrauchsabgabe 10/2008, die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2009, 01-12/2010, 01-12/2011 und 01-12/2012 alle vom 13.11.2013 sowie die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2008 vom 09.05.2014 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist zulässig.

**Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Nachschau bei der BF betreffend die Einkommensteuer 01/2008 bis 12/2008 ab September 2013 nahm die Prüferin mit dem Ehegatten der BF am 5. November 2013 eine Niederschrift auf, in der festgehalten wurde, dass für die Fahrzeuge der Ehegattin (= der BF) "bis Juli 2008" bzw. das in der Folge erworbene Fahrzeug "bis Februar 2013" "aufgrund des festgestellten Sachverhaltes" die NoVA und die KR festzusetzen" sei.

Mit Ausnahme einer Berechnung der Anschaffungskosten dieser Fahrzeuge finden sich in den Akten der Finanzverwaltung keine weiteren Hinweise, welcher Sachverhalt der Besteuerung zugrunde gelegt wurde. Auch findet sich in den Akten der Finanzverwaltung kein Hinweis darauf, dass die beiden Fahrzeuge der BF vor der im November 2013 gesetzten Amtshandlung Gegenstand finanzamtlicher Erhebungen gewesen wären.

*Mit Bescheiden vom 13.11.2013 erließ das FA Bescheide "über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer" für 01-12/2005 (für 10 Monate) in Höhe von € 538,36, sowie für 01-12/2006 und 01-12/2007 in Höhe von je € 619,20. Weiters erließ das FA einen Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für 03/2005.*

Zur Begründung wurde auf "den NoVA Bescheid" verwiesen.

*Diese Bescheide und die Beschwerden für diese Zeiträume wurden bereits im Verfahren RV/6100762/2014 abgehandelt.*

Mit weiteren Bescheiden vom 13.11.2013 setzte die Prüferin zudem die Kraftfahrzeugsteuer für das im Jahr 2005 erworbene Fahrzeug von 01-08/2008 mit € 412,80, sowie für das zweite im September 2008 erworbene Fahrzeug von 10-12/2008 mit € 193,64 fest. Weiters setzte das FA Kraftfahrzeugsteuer für 01-12/2009, 01-12/2010, 01-12/2011, 01-12/2012 jeweils mit € 676,80 fest. Zur Begründung wurde "auf den NoVA Bescheid" verwiesen. Die Festsetzungen seien erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung für die Kraftfahrzeugsteuer unterblieben sei.

Mit Bescheid vom 13.11.2013 setzte die Prüferin Normverbrauchsabgabe für 10/2008 für ein im September 2008 erworbenes Fahrzeug in Höhe von € 2.160,00 fest.

Die Begründung der Bescheide betreffend die Normverbrauchsabgabe für 10/2008 und die Normverbrauchsabgabe für 03/2005, auf die in den Kraftfahrzeugsteuerbescheiden für 01-08/2008 und 10-12/2008, 01-12/2009, 01-12/2010, 01-12/2011 sowie 01-12/2012 verwiesen wird, sind inhaltlich ident. Zur Begründung wurde in beiden Bescheiden angeführt, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, weil die Selbstberechnung unterblieben sei. Weiters wurde ausgeführt dass für die Vorschreibung an den Hauptwohnsitz der BF in Österreich, die daran anknüpfende gesetzlichen Standortvermutung sowie den entsprechenden Zulassungsbestimmungen des KFG angeknüpft werde, die in freier Beweiswürdigung als gegeben angenommen worden seien. Ausführungen zu den durchgeföhrten Ermittlungen in beiden Bescheiden betreffen lediglich "die Niederschrift vom 05. November 2013". Ein Verweis auf die Gründe, warum die Abgaben aus den Jahren 2008 bis 2012 im Jahr 2013 festgesetzt worden waren fehlt diesen Bescheiden. Ein Verweis darauf, dass die Festsetzung der Abgaben nach § 201

BAO erfolgt ist bzw. nach welchem Tatbestand des § 201 BAO die Festsetzung erfolgt ist, fehlt den Bescheiden über die NoVA 2008 bzw. die Kraftfahrzeugsteuer 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 ebenso wie eine Begründung für die Festsetzung nach § 201 BAO.

Mit 04.12.2013 erstellte die Prüferin die Niederschrift über die Nachschau und führte in dieser Niederschrift wiederum die Vorschreibungen an NoVA und Kraftfahrzeugsteuer an, deren Grund und Höhe sich bereits aus den Bescheiden vom 13.11.2013 ergebe.

Die steuerliche Vertreterin der BF beantragte zunächst eine Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 31.03.2014 und erhob mit 23.01.2014 gegen diese Bescheide binnen offener verlängerter Rechtsmittelfrist Beschwerde. In dieser Beschwerde führte sie aus, dass aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 21.11.2013, Zl. 2011/16/0221 klargestellt worden sei, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG mit jeder Einbringung des Fahrzeugs ins Inland neu zu laufen beginne. Damit sei klar, dass auch eine länger dauernde Verwendung des Fahrzeugs im Inland erlaubt sei, sofern das Fahrzeug zumindest einmal im Monat in das Ausland verbracht worden sei, was bei der BF definitiv der Fall gewesen sei.

Die beiden Bescheide betreffend die Kraftfahrzeugsteuer 01-08/2008 und 10-12/2008 wurden am 09.05.2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben, da die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer nur für ganze Quartale erfolgen könne. Die Neufestsetzung der Kraftfahrzeugsteuer am 09.05.2014 erfolgte für beide Fahrzeuge in einem Bescheid für 01-12/2008 mit € 606,44. Zur Begründung dieses Kraftfahrzeugsteuerbescheides wurde "auf die NoVA Bescheide vom 13.11.2013" verwiesen.

Das FA wies unter anderem die Beschwerden gegen die Festsetzung der NoVA 10/2008 sowie "die KFZ Steuer 2005 – 2012 mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Mai 2014 als unbegründet ab und verwies auf die Änderung der Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG durch das BGBI. 26/2014, wonach ab 14. August 2002 eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist nicht unterbreche. Ein Gegenbeweis, dass der Standort des Fahrzeugs sich nicht im Inland befunden habe, habe nicht erbracht werden können. Auch die Beschwerdevorentscheidung enthielt keinen Hinweis auf die Erhebungen des FA und die Beweisergebnisse, die Grundlage der Festsetzung der Abgaben aus den Jahren 2005 bis 2007 waren. Den Beschwerdevorentscheidungen fehlt auch ein Verweis darauf, nach welcher Bestimmung des § 201 BAO die NoVA bzw. die Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt worden ist. Auch eine Begründung für die Festsetzung nach § 201 BAO fehlt.

Darauf beantragte die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das BFG und beantragte eine mündliche Verhandlung.

Bei Beginn der Bearbeitung ersuchte der Richter das FA telefonisch um Vorlage des gesamten Arbeitsbogens der Prüferin. Mit 24.05.2016 übermittelte der zuständige Teamleiter dem BFG den vollständigen Arbeitsbogen der Prüferin. Auch aus diesem

Arbeitsbogen ergeben sich keine Erhebungen des FA und keine Beweismittel zum streitgegenständlichen Sachverhalt.

Aus den vom FA vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens geht nicht hervor, ob neben den streitgegenständlichen Verfahren betreffend NoVA und KfzSt wegen dieses Sachverhaltes auch noch ein Finanzstrafverfahren gegen die BF eingeleitet wurde. Aus der Datenbank des BFG ist jedoch ersichtlich, dass ein derartiges Beschwerdeverfahren der BF seit 2015 anhängig ist. Bei einer vom Richter in den Akten dieses Beschwerdeverfahrens durchgeföhrten Akteneinsicht wurde Folgendes festgestellt:

Gegen die BF wurde Ende 2013 auch ein Finanzstrafverfahren eingeleitet. Die zuständige Strafreferentin verurteilte die BF mit Strafverfügung vom 11.02.2014 auch wegen der Verwendung der in Frage stehenden Kraftfahrzeuge über den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum (005 bis 2012) wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG.

Gegen diese Strafverfügung erhob die BF durch ihren Verteidiger fristgerecht Einspruch und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit 12.01.2015 brachte die BF durch ihren Verteidiger einen ergänzenden Schriftsatz ein und führte darin aus, dass das Erkenntnis des VwGH zur Kraftfahrzeugsteuer vom 21.11.2013, Zi. 2011/16/0221 dort jedenfalls von Bedeutung sei, da für das Strafverfahren jedenfalls die alte Rechtslage anzuwenden sei. Die BF sei – nachgewiesen durch das Fahrtenbuch ihres Ehegatten – jedenfalls mehrmals wöchentlich in Deutschland gewesen. Diese Fahrten hätten die Frist des § 82 Abs. 8 KFG (alt) unterbrochen und die Frist hätte mehrmals wöchentlich wieder neu zu laufen begonnen.

Mit 13.01.2015 führte das FA im Strafverfahren gegen die BF eine Einvernahme der Prüferin durch. Befragt wurde die Prüferin, ob der steuerliche Vertreter der BF bei der Außenprüfung einen Antrag nach § 30a FinStrG gestellt habe. Zum Sachverhalt (Verwendung bzw. Einsatz der Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen im Inland) wurde die Prüferin nicht befragt.

Am 14.01.2015 führte das FA eine mündliche Strafverhandlung vor der Einzelbeamten durch. Dabei führte der Verteidiger der BF aus, dass eine Vorschreibung der NoVA und der KfzSt für die beiden in Frage stehenden Fahrzeuge nicht hätte erfolgen dürfen. Erhebungen und Beweisergebnisse der Strafbehörde dazu, ob und wie die Fahrzeuge der BF verwendet worden waren, finden sich in der mündlichen Strafverhandlung nicht.

Gegen dieses Straferkenntnis erhob die BF durch ihren Verteidiger fristgerecht Beschwerde. Diese Beschwerde im Finanzstrafverfahren gegen die BF ist derzeit noch nicht erledigt.

Mit Schriftsatz vom 08.06.2016 zog die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung im Abgabenverfahren vor dem BFG zurück.

**Das BFG hat dazu erwogen:**

Der oben dargestellte Verfahrensgang gibt auch den entscheidungswesentlichen Sachverhalt wieder, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens sowie den Akten des finanzstrafrechtlichen Verfahrens vor dem BFG ergibt.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 253 BAO gilt, sofern ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Ein Beispiel für die Anwendung des § 253 BAO ist ein neuer Sachbescheid, der bei Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO durch die Abgabenbehörde ergeht. (Ritz BAO<sup>5</sup>, § 253 Tz. 2)

Die Bescheidbeschwerde der BF richtet sich daher nicht nur gegen die die Kraftfahrzeugsteuerbescheide 01-08/2008 und 10-12/2008, sondern auch gegen den nach Aufhebung dieser Bescheide ergangenen Kraftfahrzeugsteuerbescheid 01-12/2008.

Gemäß § 1 Z. 3 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe ... die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 1 Z 3 KfzStG unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG in der im Streitzeitraum kundgemachten Fassung sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

§ 82 Abs. 8 KFG wurde durch BGBl. I 26/2014 dahingehend ergänzt, dass die Monatsfrist durch eine vorübergehende Verbringung des Fahrzeuges aus dem Bundesgebiet nicht unterbrochen wird.

Gemäß § 135 Abs. 27 KFG idF BGBl. I 26/2014 trat § 82 Abs. 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 26/2014 mit 14. August 2002 in Kraft .

Mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014 G 72/2014 hob der VfGH § 135 Abs. 27 KFG idF BGBl. I Nr. 26/2014 als verfassungswidrig auf.

Mit BGBl. I Nr. 26/2015 vom 21. Jänner 2015 wurde kundgemacht, dass der VfGH mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014 die Bestimmung des § 135 Abs. 27 KFG idF. BGBl. I Nr. 26/2014 als verfassungswidrig aufgehoben hat und die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist.

Die Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG idF des BGBl. I 26/2014 ist somit erst ab der Kundmachung dieses Gesetzes, sohin auf Vorgänge ab dem 23. April 2014 anzuwenden. Für das gegenständliche Verfahren gilt die oben zitierte Fassung des § 82 Abs. 8 KFG.

Zu dieser Gesetzesbestimmung in der Fassung vor dem 23. April 2014 hat der VwGH mit Erkenntnis vom 21. November 2013 Zl. 2011/16/0221 festgestellt, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG bei einem Verbringen eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen in das Ausland unterbrochen werde und nach der neuerlichen Einbringung von Neuem zu laufen beginne.

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO 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, sofern die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten und 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 Z. 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Für das gegenständliche Verfahren bedeutet dies, hinsichtlich der einzelnen beschwerdegegenständlichen Abgabenansprüche Folgendes:

Nach § 201 Abs. 1 BAO kann - sofern die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch einen Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten - 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. 1 BAO 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Die sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des § 303 BAO nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bedeutet, dass die Bestimmung des § 303 BAO im Geltungsbereich der Ausgangsnorm insoweit angewendet werden darf, als dies dem Sinn und Zweck des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO entspricht (zB VwGH vom 14.02.1991, 90/16/0184; 30.09.1994, 93/08/0254). Die Bestimmung des § 201 BAO in der derzeit gültigen Form geht zurück auf das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I 2002/97. In den Materialien zu diesem Gesetz (666/A BlgNR 21. GP) wird zu dieser Bestimmung angeführt:

*" Die Neufassung des § 201 BAO dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen*

*(insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes ) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden.*

*Erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben (zB von Dienstgeberbeiträgen) sollen somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen. ...*

*Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben hat zwingend zu erfolgen, wenn die Voraussetzungen einer beantragten Wiederaufnahme (abgesehen von einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren) vorliegen. Dies bewirkt einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage. ...*

Der Gesetzgeber bezweckte also mit der Neufassung des § 201 BAO eine Harmonisierung der Rechtswirkungen von bescheidmäßigen Festsetzungen der Abgabenbehörde nach Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Dabei entspricht die erstmalige Festsetzung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bei Veranlagungsbescheiden der Wiederaufnahme nach § 303 BAO. (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201 Tz. 3)

Diese Rechtsansicht wird offenbar auch vom VwGH vertreten:

*"Die Festsetzung gemäß § 201 BAO in der Fassung vor der mit dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vorgenommenen Änderung kann dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung im Sinne des Abs. 1 der Bestimmung als 'nicht richtig' erweist, gemäß Abs. 2 Z 3 erfolgen, 'wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden'. Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen 'Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage' herbeizuführen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. September 2012, 2008/13/0175, unter Hinweis auf den Bericht des*

*Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21. GP 9)." (VwGH vom 30.01.2014, 2011/15/0156, Rs 2)*

Die angestrebte Harmonisierung ist jedoch nur dann in vollem Umfang zu erreichen, wenn nicht nur § 303 BAO an sich, sondern auch die dazu ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO uneingeschränkt angewendet wird.

Dies führt nach Ansicht des BFG auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO dazu, dass die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung sowie die unterlassene Anführung des maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch des Festsetzungsbescheides im gerichtlichen Verfahren nicht mehr sanierbar sind.

Im gegenständlichen Verfahren wurden die im Beschwerdeverfahren angefochtenen Bescheide nach § 201 BAO erlassen. Abgabenbeträge an Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer wurden nicht gemeldet. Das FA vertrat die Ansicht, dass die neuen Tatsachen aufgrund "freier Beweiswürdigung" im Zuge der Nachschau bekanntgeworden seien. Für diese Festsetzung steht lediglich § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO zur Verfügung. Darauf hat auch das FA in der Begründung der Erstbescheide ohne Nennung der gesetzlichen Bestimmung Bezug genommen.

In diesen Bescheiden sind – wie oben ausführlich dargestellt - die Rechtsgrundlagen nicht angegeben, nach denen die erstmalige Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben erfolgte und für deren Entrichtung die BF mittels Abgabenbescheiden herangezogen wurde. Es fehlt jedenfalls die Anführung des maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes in den nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO erlassenen Abgabenbescheiden. Dies kann nach dem oben Gesagten im Rechtsmittelverfahren nicht saniert werden.

Diese Ansicht deckt sich auch mit der ständigen Rechtsprechung des UFS, wonach bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen hat, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen. Dies kann im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden (vgl dazu UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06; 25.8.2010, RV/0419-S/10; 21.01.2010, RV/1570-W/07; 14.01.2011, RV/3459-W/08; 23.11.2011, RV/2201-W/08; 25.11.2011, RV/2204-W/08).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO, nunmehr: § 279 Abs. 1 BAO, die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH vom 19.09.2007, Zi. 2004/13/0108).

Nach Ansicht des BFG ist es zudem nicht wesentlich, ob das Gericht einen Wiederaufnahmegrund erkennt. Entscheidend ist aus Rechtsschutzgründen, ob auch ein durchschnittlicher Bescheidadressat erkennen kann, dass aufgrund des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes in seine an sich durch die ursprünglich vom Finanzamt unbeanstandet gebliebene Selbstberechnung und den Zeitablauf gesicherte Rechtsposition eingegriffen wird und auf welche Rechtsgrundlage sich die Behörde dabei stützt. Im verfahrensgegenständlichen Fall ist das zu verneinen, zumal sich weder in den Abgabenbescheiden noch in der Niederschrift über die Nachschau, noch im Bericht über die Nachschau und auch nicht in den verschiedenen Verfahrensschritten des Finanzstrafverfahrens ein Hinweis auf Gründe für eine Wiederaufnahme finden lassen, etwa in Form der Nennung der Rechtsgrundlage oder des Wortes Wiederaufnahme.

Auch die allfällige Erkennbarkeit eines Wiederaufnahmegrundes in einem verwiesenen Dokument kann dessen Darlegung in einem Bescheid, verbunden mit der rechtlichen Subsumtion, nicht ersetzen. Zur Rechtfertigung der Durchbrechung der Rechtskraft und Bestimmung der Identität der Sache ist es nicht ausreichend, in der Begründung des Bescheides lediglich gesetzliche Bestimmungen wiederzugeben oder bloß Sachverhaltselemente ohne Darstellung der Relevanz zum angewandten Rechtsinstitut zu erwähnen (UFS vom 12. Februar 2013, RV/0362-I/09). Für den gegenständlichen Fall darf aber darauf hingewiesen werden, dass sich auch in den Akten des FA keinerlei Beweisergebnisse finden, die belegen würden, dass derartige neue Tatsachen im Verfahren aufgetaucht wären. Erkennbare Erhebungen des FA zur Nutzung der Fahrzeuge in Österreich und Deutschland haben nicht stattgefunden. Ebenso gibt es keine niederschriftlichen Aussagen der BF zur Verwendung ihrer Fahrzeuge.

Bereits damit sind die gegenständlichen Verfahren aber entschieden. Die angefochtenen Bescheide sind daher gemäß § 279 Abs. 1 BAO bereits aus diesem Grund ersatzlos zu beheben.

## Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Nach *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 201 Tz 39, ist bei Wiederaufnahmebescheiden die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung nicht im Berufungsverfahren sanierbar (vgl zB VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Es bleibe abzuwarten, ob der VwGH diese Auffassung auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 BAO vertreten wird.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall zulässig, da bis dato eine Rechtsprechung des VwGH, ob auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Nichtdarlegung des Wiederaufnahmegrundes im abgabenbehördlichen Verfahren zwingend zur Bescheidaufhebung durch das Bundesfinanzgericht führen muss, fehlt.

Salzburg-Aigen, am 30. Juni 2016