

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerde-sache A gegen

1. den am 12.09.2014 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt B, mit dem der Antrag des Beschwerdeführers vom 25.07.2013 betreffend die Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abgewiesen wurde und
2. den am 12.09.2014 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt B, mit dem der Antrag des Beschwerdeführers gemäß § 293b BAO vom 25.7.2013 auf Berichtigung des Festsetzungsbescheides vom 30.01.2012 und der Antrag des Beschwerdeführers gemäß § 295a BAO auf Änderung des Festsetzungsbescheides vom 30.01.2012 abgewiesen wurde,

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachlage

1. Die Abgabenbehörde hat mit am 30.01.2012 ausgefertigtem Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2012 die Normverbrauchsabgabe mit 6.668,98 € festgesetzt. Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe erfolgte entsprechend der vom Beschwerdeführer am 30.01.2012 eingereichten Erklärung über die Normverbrauchsabgabe für das von ihm am 18.01.2012 erworbene Fahrzeug *Land Rover Range Rover Sport*. Dabei wurde, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 22.500,00 €, die Normverbrauchsabgabe unter Anwendung des Steuersatzes von 16% mit 3.600,00 € berechnet. Aufgrund der "*Bonus-Malus-*

Berechnung gemäß § 6a NoVAG" wurde dieser Betrag um 1.957,48 € sowie gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG um weitere 1.111,50 € ($5.567,48 \times 20\%$) erhöht.

2. Mit Schreiben vom 25.07.2013 stellte der Beschwerdeführer, von Beruf Rechtsanwalt, den *Antrag nach § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand*. Den Antrag begründete er folgendermaßen:

2.1. Für das Verfahren sei maßgeblich, dass der von ihm im Jänner 2012 erworbene *Land Rover Range Rover Sport* mit der Fahrgestellnummer***** im Gemeinschaftsgebiet erstmals vor dem 01.07.2008, nämlich am 12.04.2007, in Italien zugelassen worden sei, weshalb die durch die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache C-402/09, *Ioan Tatu*, geänderte Rechtsauffassung zum Tragen komme. Unter Zugrundelegung der Bemessungsgrundlage von 22.500,00 € und des Steuersatzes von 16% sei die Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG nur mehr auf diesen Betrag zu beziehen und betrage daher 720,00 € ($3.600,00 \times 20\%$), weshalb rechtsrichtig insgesamt nur mehr der Betrag von 4.320,00 € an Normverbrauchsabgabe zu entrichten sei.

2.2. Es könne davon ausgegangen werden, dass er die Jahresfrist des § 302 BAO iVm § 299 BAO versäumt habe. Aufgrund eines unvorhergesehen und unabwendbaren Ereignisses sei er gehindert gewesen, die in § 302 BAO normierte Jahresfrist für einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2012 wahrzunehmen. Hieran treffe ihn kein Verschulden.

2.3. Die Normverbrauchsabgabe sei nach § 201 BAO eine Selbstberechnungsabgabe, wobei dies konkret am Finanzamt B so gehandhabt werde, dass der Abgabenschuldner in dem eigens eingerichteten Büro im Erdgeschoss des Finanzamts mit bezughabenden Urkunden (Kaufvertrag etc.) erscheine und mit der dort befindlichen sachkundigen Mitarbeiterin des Amtes die Selbstberechnung vornehme, wobei hierbei behördenseits auf eine Selbstberechnung in einer der Verwaltungspraxis entsprechenden Form hingewirkt werde, wogegen auch gar Einwände bestünden.

2.4. Dies bewirke, dass der Abgabenschuldner gar keine andere Möglichkeit habe, als eine der Verwaltungspraxis entsprechenden Weise seine Selbstberechnung durchzuführen beziehungsweise anderslautende Argumente vorzutragen, wobei tatsächlich im konkreten Falle die damalige Selbstberechnung aufgrund der damals geltenden Rechtsanschauung vollständig angeleitet von der Behörde erfolgt sei.

2.5. Dies belege auch der Umstand, dass seinerzeit der Beschwerdeführer ein Schreiben vorbereitet habe, mit welchem er darauf hingewiesen habe, dass Umstände vorhanden seien, die geeignet wären zu belegen, dass gewisse Leistungen, die bei der Ermittlung des gemeinen Wertes des Fahrzeuges vom Anschaffungspreis, welcher im Vertrag angegeben sei, auszuscheiden seien, dies etwa Überstellungskosten und mitgeliefertes Zubehör, welches vom Kaufvertrag mit umfasst war, aber an sich keine Bemessungsgrundlage darstellten.

2.6. Diesem Anbringen des Beschwerdeführers sei damals nicht Rechnung getragen worden, woraus sich ergebe, dass die von der Behörde veranlassten zwingenden

rechtlichen Rahmenbedingungen bei der Selbstberechnung an Ort und Stelle im Finanzamt B zu beachten und zu befolgen seien.

2.7. Dass im Sinne der geltenden Verwaltungspraxis, der Abgabenschuldner auf die Selbstberechnung keinen Einfluss nehmen könne beziehungsweise an die behördenseitigen Vorgaben gebunden sei, die eben damals auch eine Bonus-Malus Berechnung nach § 6a NovVAG vorsah, sei daran erkennbar und belegbar, dass vor dem Erlass des antragsgebundenen Festsetzungsbescheides ein Berechnungsblatt ausgefüllt worden sei, das nicht etwa vom Abgabenschuldner mitgebracht oder vorher ausgefüllt worden sei, sondern welches am eigenen dafür entwickelten EDV-System der Finanzbehörde erstellt werde und welches sodann in ausgedruckter Form zur Verfügung stehe. Eben dieses Berechnungsblatt sehe den Bonus-Malus nach § 6a NoVAG als Vordruck ausdrücklich vor.

2.8. Hieraus sei eindeutig erkennbar, dass die Finanzbehörde maßgeblichen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung innerhalb einer allfälligen Selbstberechnung nehme, ganz gleich ob irgendwelche anderen Rechtsauffassungen vorlägen, wobei dieser Rechtsirrtum ab Publikation des Erlasses des BMF vom 29.05.2013, BMF-01220/0133-IV/9/2013, korrigiert worden sei.

2.9. Hinsichtlich der Abfolge sei darauf zu verweisen, dass der Erlass des BMF vom 29.05.2013 stamme, insofern der Wiedereinsetzungsantrag rechtzeitig sei, zumal am 29.05.2013 erstmals klargestellt und für die Rechtunterworfenen auch hinreichen erkennbar geworden sei, dass die bisherige Rechtsauslegung der österreichischen Behörde im Hinblick auf das EuGH-Urteil *Ioan Tatu* offenbar unrichtig und die Vorgehensweise umgestellt worden sei.

2.10. Nachdem seitens der Finanzbehörde bis zu diesem Erlass jede andere Rechtsauffassung keine Beachtung gefunden habe, sei diese Änderung der bis dahin verbindlichen Rechtsauffassung beziehungsweise das Verharren in der rechtsunrichtigen Position daher als unvorhergesehenes unabwendbares Ereignis zu qualifizieren, nachdem bis zu diesem offiziellen Erlass erkennbar jede andere Rechtsauffassung von Abgabenschuldnern eben unberücksichtigt geblieben seien.

2.11. Hinsichtlich eines Rechtsirrtums als Wiedereinsetzungsgrund sei auszuführen, dass dieser einen Wiedereinsetzungsgrund darstelle. Umso mehr sei ein Rechtsirrtum dann als Wiedereinsetzungsgrund relevant, wenn er von der Behörde veranlasst worden sei. Ein Irrtum über Rechtsvorschriften oder deren Unkenntnis stelle nur dann keinen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn den Wiedereinsetzungswerber hieran zumindest kein grobes Verschulden treffe, was eben auch hier nicht vorliege. Der Rechtsirrtum bilde dann einen Wiedereinsetzungsgrund, wenn den Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis des Gesetztes keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen sei.

2.12. Dies bedeute, dass der Abgabenschuldner einen Rechtsnachteil dadurch erleide, dass er nämlich - falls er im vorhinein gewusst hätte, dass es zu einer innerstaatlich rechtswirksamen Änderung der bis dato absolut verbindlichen Rechtsauffassung zum

Bonus-Malus-System gemäß § 6a NoVAG 1991 komme oder kommen werde und damit eine echt erfolgsversprechende Bescheidänderung des bislang unrichtigen Bescheides einhergegangen wäre - er rechtzeitig nach § 299 BAO einen Abänderungsbeziehungsweise Aufhebungsantrag gestellt hätte. Dies umso mehr, als die zugrunde liegende europarechtliche Entscheidung C 402/09 schon am 07.04.2011 gefällt worden sei, nur bloß offenbar keine direkten Auswirkungen auf die nationale Ebene entfalten habe können beziehungsweise entfaltet habe. Mit anderen Worten könne gesagt werden, dass der Rechtsirrtum als unabwendbares Ereignis bis zum Erlass vom 29.05.2013 auf nationaler Ebene andauerte, wobei es hier keine Rolle spiele, ob allenfalls die Behörde auch diesem Irrtum unterlegen sei. Nur für den Abgabenschuldner spiele es hier eine Rolle, dass dieser Irrtum - durchaus (wertfrei) veranlasst durch die maßgebende einheitliche und stringente Verwaltungspraxis sowie die praktisch gehandhabte Durchführung seitens der Finanzbehörden - als unabwendbares Ereignis ab dem 29.05.2013 weggefallen beziehungsweise erkennbar geworden sei, sodass ab diesem Zeitpunkt die Stellung eines Antrages nach § 299 BAO gegen den rechtsunrichtigen Feststellungsbescheid erst sinnvoll geworden wäre und erkennbar geworden wäre, dass eine Verfahrenshandlung offenbar versäumt worden sei.

2.13. Erkennbar liege daher keinerlei Verschulden, auch nicht minderen Grades, des Abgabenschuldners vor, weil er den Vorgaben der Finanzbehörde bei Selbstberechnung und Antragstellung der Festsetzung folgen musste.

2.14. So seien jene Zeiträume, die außerhalb der Jahresfrist lägen und welche überhaupt auch erst durch den Erlass relevant geworden wären, gegenüber zeitlich anders gelagerten Vorgängen der Normverbrauchsabgabentrachtung unsachlich benachteiligt, was eben durch den vorliegenden Wiedereinsetzungsantrag korrigiert werden könne.

3. In dem Schreiben des Beschwerdeführers vom 25.07.2013 wurde neben der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt, den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2012 *"abzuändern, eventualiter aufzuheben und neu zu erlassen, dies gestützt auf sämtliche erdenkliche Rechtsgründe (auch nach §§ 293 ff BAO), insbesondere gestützt auf § 299 BAO"*. Auf Vorhalt der Abgabenbehörde präzisierte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 28.05.2014, dass sein Begehren nach Korrektur des Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe den Antrag auf Berichtigung gemäß § 293 BAO, den Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO, den Antrag auf Änderung oder Zurücknahme gemäß § 294 BAO, den Antrag auf Abänderung gemäß § 295a BAO sowie den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO dieses Bescheides einbeziehe.

4. Die Abgabenbehörde hat mit am 12.09.2014 ausgefertigtem Bescheid den Antrag gemäß § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abgewiesen. Im wesentlichen begründete sie die Abweisung damit, dass ein bloßer Rechtsirrtum, der nicht durch die Behörde veranlasst sei, kein Wiedereinsetzungsgrund im Sinne eines unabwendbaren oder unvorhergesehenen Ereignisses sei. Die Änderung einer Rechtsauslegung mittels Erlass oder der Rechtsprechung oder die erstmalige Klärung

eines Rechtsproblems durch den Verwaltungsgerichtshof stelle weder ein unabwendbares noch ein unvorhergesehenes Ereignis im Sinne des § 308 BAO dar. Sonst wäre in allen Fällen der Änderung der Rechtsauslegung innerhalb des Verjährungszeitraumes eine Korrektur sämtlicher davon betroffener, rechtskräftiger Bescheide möglich, was einer allgemeinen Durchbrechung der Rechtskraft gleichkäme. Ob die Abgabenbehörde maßgeblichen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung der Selbstberechnung genommen habe, sei unerheblich.

5. Mit ebenfalls am 12.09.2014 ausgefertigtem Bescheid hat die Abgabenbehörde auch den Antrag auf Berichtigung gemäß § 293 BAO, den Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO, den Antrag auf Änderung oder Zurücknahme gemäß § 294 BAO sowie den Antrag auf Abänderung gemäß § 295a BAO des Bescheides vom 30.01.2012 über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2012 abgewiesen. Der Berichtigungstatbestand des § 293 BAO greife nicht, da es sich bei der Berechnung der NoVA einerseits um eine Selbstberechnungsabgabe handle und gemäß § 293 BAO nur Fehler der Behörde berichtigt werden könnten. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293b BAO lägen nicht vor, da sich die Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides auf eine vertretbare Rechtsansicht gestützt habe und somit seine Rechtswidrigkeit nicht auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruhe. Auf § 294 Abs. 1 lit. a BAO gestützte Maßnahmen setzten voraus, dass sich die tatsächlich für die Bescheiderlassung maßgebenden Verhältnisse geändert hätten. Nachträgliche Änderungen der Rechtsauffassung rechtfertigen dagegen keine auf § 294 BAO gestützte Maßnahmen. Für eine Berichtigung nach § 295a BAO fehle ein rückwirkendes Ereignis, somit ein sachverhaltsänderndes Geschehnis. Eine Änderung der Rechtsprechung sei kein solches.

6. Mit Schreiben vom 16.10.2014 hat der Beschwerdeführer gegen den Bescheid vom 12.09.2014, mit dem der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO behandelt wurde, das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Der Bescheid werde zur Gänze angefochten, der Inhalt sämtlich bisher gestellter Anträge, insbesondere jener vom 25.07.2013, sowie des Schreibens vom 28.05.2014 zum Inhalt der Beschwerde gemacht. Hinsichtlich des Verhältnisses der Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer sei von einem Verschulden der Behörde auszugehen, weil nicht eher die Rechtslage an die tatsächlichen europarechtlichen Vorgaben, nämlich die Rechtsprechung des EuGH vom 07.04.2011 in der Rechtssache C-402/09, *Ioan Tatu*, angepasst wurde. Ab dem Moment des Vorliegens der Rechtsprechung habe sich die Behörde in einer Verschuldenssituation aufgrund unrichtiger Rechtsansicht befunden, die einer Wiedereinsetzung zugänglich sei.

7. Mit einem weiteren Schreiben vom 16.10.2014 hat der Beschwerdeführer auch gegen den Bescheid vom 12.09.2014, mit dem der Antrag gemäß § 293b BAO auf Berichtigung des Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 30.01.2012 sowie der Antrag gemäß § 295a BAO auf Änderung dieses Bescheides abgewiesen wurde,

das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Die Abgabenbehörde übersehe bei ihrer Begründung, dass bei Anwendung des § 293b BAO Ermessen eine Rolle spiele. Das Urteil des EuGH vom 07.04.2011 in der Rechtssache C-402/09, *Ioan Tatu*, sei im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits in Geltung gewesen. Wenn die Abgabenbehörde ausführe, dass selbst die österreichischen NoVA-Experten nicht auf Anhieb die Auswirkungen des EuGH-Urteils auf die österreichische Rechtsordnung erkannten, werde durch diese Ausführungen durchaus ein Verschuldensmaßstab geschaffen, da damit indirekt zugegeben werde, dass die österreichischen NoVA-Experten die Auswirkungen erkennen hätten können und auch müssen. Die Frage des Ermessens schlage zudem auf den Gesichtspunkt der Offensichtlichkeit durch, weil im Grunde - sobald ein entsprechendes Urteil des EuGH vorliege, die Rechtslage diesbezüglich nicht mehr disponibel sei und prinzipiell auch keine objektiv vertretbare unrichtige Rechtsansicht mehr gegeben sein könne. Zur Abweisung des Antrags gemäß § 295a BAO bringt der Beschwerdeführer vor, dass die Änderung der Rechtsprechung sehr wohl ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstelle. Im Übrigen sei das EuGH-Urteil nicht alleine das rückwirkende Ereignis, sondern sei insbesondere der Erlass aus dem Jahr 2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013, als ein solches Ereignis anzusehen. Gerade in Zusammenschau mit der Chronologie der Ereignisse, wonach zunächst das Urteil des EuGH gefällt worden sei, sich an der innerstaatlichen Rechtslage nichts änderte, dann der Abgabenbescheid gefällt worden sei und erst als letzter Schritt der Erlass herausgegeben worden sei, spreche dafür, dass dieser Sachverhalt einer Berichtigung nach § 295a BAO zugänglich sei.

8. Die Abgabenbehörde hat mit der am 19.01.2015 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als unbegründet abgewiesen. Bei Anträgen auf Rückerstattung von (zu Unrecht) entrichteten Malus-Beträgen iSd § 6a NoVAG 1991 gelte bei einer bereits rechtskräftig festgesetzten Normverbrauchsabgabe (§ 201 BAO) gemäß § 299 Abs. 1 BAO iVm § 302 Abs. 1 BAO die Frist von einem Jahr ab Bekanntgabe des Bescheides. Der sachverhaltsrelevante Bescheid sei vom 30.01.2012, daher hätte der Beschwerdeführer jedenfalls vor dem 30.01.2013 einen Antrag auf Rückerstattung stellen müssen. Im Beschwerdefall sei zwar bei der Berechnung der Normverbrauchsabgabe der Bonus-Malus zu Unrecht vorgeschrieben worden. Bei der Durchführung der Selbstberechnung in den Räumlichkeiten des Finanzamtes sei aber betreffend der Beschwerdefrist und der Jahresfrist zur Beantragung der Rückerstattung des zu Unrecht einbezogenen Bonus-Malus-Betrages von den Mitarbeitern gegenüber dem Beschwerdeführer keinerlei Auskunft erteilt worden, die den Beschwerdeführer zu einem Irrtum verleitet hätten. Demnach liege kein Rechtsirrtum betreffend die Beschwerdefrist oder Jahresfrist des § 302 BAO vor. Der Beschwerdeführer habe die Möglichkeit gehabt, gegen den Bescheid vom 30.01.2012 Beschwerde (Berufung) einzureichen, dann wäre erneut über die Sache entschieden worden. Obwohl nach Ansicht des Beschwerdeführers bereits die Bemessungsgrundlage unrichtig ermittelt worden sei, habe er rechtlich keine Schritte gegen den Festsetzungsbescheid vom 30.01.2012 unternommen. Zu den Voraussetzungen der Wiedereinsetzung zähle neben

dem Umstand, dass die Partei an der Fristeinhaltung durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, dass sie kein Verschulden an der Versäumung der Frist treffe, wobei ein milderer Grad des Versehens (leichte Fahrlässigkeit) eine Wiedereinsetzung nicht hindere. Jeder sorgfältig handelnde Mensch hätte beim vorliegenden Sachverhalt bereits nach der Bescheidzustellung Beschwerde gegen erhoben. Der Beschwerdeführer habe den Bescheid vom 30.01.2012 nicht bekämpft, obwohl er bereits bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe davon überzeugt war, dass diese von der Mitarbeiterin (des Finanzamtes) falsch erfasst worden sei. Darüber hinaus treffe den Beschwerdeführer ein strenger Sorgfaltsmaßstab, da bei diesem als Rechtsanwalt, tätig in einer Wirtschaftskanzlei, davon ausgegangen werden könne, dass er mit den entsprechenden gesetzlichen Regelungen und dem Verkehr mit Behörden vertraut sei.

9. Die Abgabenbehörde hat weiters mit der am 09.02.2015 ausgefertigten Beschwerde vorentscheidung die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Abweisung der Anträge gemäß § 293b BAO und § 295a BAO als unbegründet abgewiesen. Sie habe sich im Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheids auf die vom Bundesministerium für Finanzen im Erlass vom 17.12.2009, BMF-010220/0317-IV/9/2009, dargestellte und somit vertretbare Rechtsauffassung gestützt, dass beim Import von Gebrauchtfahrzeugen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, die vor dem 01.07.2008 zugelassen wurden, das Erheben eines Malus-Betrag gemäß § 6a NoVAG 1991 zulässig wäre. Eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO liege daher nicht vor, weshalb für eine Bescheidberichtigung nach dieser Bestimmung kein Raum bleibe. Eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO komme nicht in Betracht, da weder der Erlass des BMF vom 29.05.2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013, noch das EuGH-Urteil *Ioan Tatu* ein rückwirkendes Ereignis im Sinne dieser Bestimmung darstelle.

10. Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 23.02.2015 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand durch das Bundesfinanzgericht gestellt. Die Ausführungen der Behörde in der Beschwerde vorentscheidung seien deshalb verfehlt, da es einen Unterschied mache, aus welchem Rechtsgrund und aus welchem Rechtsschutzinteresse ein Behördenakt bekämpft werde oder nicht. Es möge zutreffend sein, dass damals eine Bekämpfung des Bescheides aufgrund einer divergierenden Annahme der Bemessungsgrundlage (KFZ mit oder ohne Zubehör samt Überstellungskosten) unterlassen worden sei (weil in Wahrheit die Angelegenheit damals schon vor Ort mangels Alternative im Foyer des Finanzamtes B besprochen worden sei) und dies monetär auch in der Praxis kaum einen Unterschied gemacht hätte. Der nunmehrige Wiedereinsetzungsantrag beziehe sich aber auf eine andere gesetzliche Bestimmung innerhalb des NoVAG, nämlich bezüglich des Bonus-Malus-Zuschlages. Insofern handle es sich um zwei völlig verschiedene rechtliche Gesichtspunkte. Endgültig inkonsistent werde die Begründung der Behörde dadurch, wenn diese (im

Bescheid vom 12.09.2014 über die Anträge nach §§ 293 ff BAO) anführe, dass selbst die österreichischen NoVA-Experten nicht die Auswirkungen des EuGH-Erkenntnis *Ioan Tatu* erkannt hätten. Dies hieße, dass zwanglos anzunehmen sei, dass eine damalige Beschwerde auch abgewiesen worden wäre. Der Vorwurf, dass der Beschwerdeführer damals hätte Beschwerde erheben können, greife zu kurz, wenn selbst die Behörde die Rechtslage nicht gekannt habe und im übrigen auch gar nicht verpflichtet gewesen wäre, die Unrichtigkeit aufzudecken. Anzunehmen, dass der Beschwerdeführer damals Erfolg gehabt hätte, erscheine einfach lebensfremd. Im Sinne des subjektiven Elements oder der subjektiven Komponente der Wiedereinsetzung sei es daher verfehlt, die gesamte subjektive Entschuldung bei der Behörde anzusiedeln, andererseits aber unter den damals gegebenen Umständen dem Beschwerdeführer diese Fahrlässigkeit anzulasten und ihm abzuverlangen, dass er damals eine (aussichtslose) Beschwerde hätte erheben müssen. Im übrigen werde darauf hingewiesen, dass der Erlass erst am 29.05.2013 ausgegeben worden sei, bis dahin aber eine allfällige Beschwerde gegen den Festsetzungsbescheid vom 30.01.2012 bereits längst erledigt gewesen wäre. Hier dem Beschwerdeführer im Lichte der Wiedereinsetzung den Vorwurf zu machen, er hätte - wenn nicht einmal die Behörde selbst die Rechtslage erkannt hätte, was diese auch zugestehe - tätig werden müssen, sei wahrlich etwas unfair.

11. Mit Schreiben vom 10.03.2015 hat der Beschwerdeführer zudem den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Abweisung der Anträge gemäß § 293b BAO und § 295a BAO durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

12. Die Abgabenbehörde hat dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand mit Bericht vom 27.02.2015 und die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Abweisung der Anträge gemäß § 293b BAO und § 295a BAO mit Bericht vom 09.04.2015 vorgelegt.

13. Die Beschwerden waren beim Bundesfinanzgericht unter GZ. RV/3100171/2015 und GZ. RV/3100309/2015 der Geschäftsabteilung 4012 zugeordnet, wurden dieser mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 11. Oktober 2019 abgenommen und mit Wirkung vom 15. Oktober 2019 der Geschäftsabteilung 4019 zugeteilt.

II. Erwägungen

1. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

1.1. Gegen die Versäumung einer Frist ist gemäß § 308 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt. Der Antrag auf Wiedereinsetzung

muss gemäß § 308 Abs. 3 BAO binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden. Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.

1.2. Ein Rechtsirrtum oder die Unkenntnis von Rechtsvorschriften kann ein Ereignis darstellen, welches einen Antragsteller gehindert hat, eine Frist zu wahren. Allerdings stellt sich die Frage, ob dieses Ereignis unvorhergesehen oder unabwendbar gewesen ist. Grundsätzlich ist ein Rechtsirrtum oder die Unkenntnis über Rechtsvorschriften kein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis, weil es Sache des Betroffenen ist, sich über die Rechtslage an kompetenter Stelle zu erkundigen (VwGH 22.11.1999, 96/17/0415; VwGH 10.05.2001, 98/15/0028). Es kann in Ausnahmefällen aber durchaus sein, dass ein Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund im Sinne des § 308 BAO darstellt (VwGH 02.10.2014, 2011/15/0192), wenn die weiteren Voraussetzungen, insbesondere mangelndes oder nur leichtes Verschulden am Rechtsirrtum oder der Rechtsunkenntnis, vorliegen (VwGH 28.02.2017, Ra 2017/16/0021). Die Unkenntnis der Gesetzeslage durch einen beruflichen Parteienvertreter stellt grundsätzlich keinen minderen Grad des Versehens dar (VwGH 30.07.2014, Ra 2014/08/0001; VwGH 03.10.2014, Ra 2014/02/0013; VwGH 11.08.2015, Ra 2015/10/0071).

1.3. Das Bundesfinanzgericht ist nicht der Ansicht, dass sich der Beschwerdeführer darauf berufen kann, nur durch einen minderen Grad des Versehens die Rechtslage falsch eingeschätzt zu haben, sodass er aus diesem Grund die gemäß § 302 BAO normierte Jahresfrist für einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des am 30.01.2012 ausgefertigten Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2012 nicht rechtzeitig wahren konnte. Im vorliegenden Fall ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer von Beruf Rechtsanwalt ist und sich als beruflicher Parteienvertreter nicht auf die Unkenntnis der Gesetzeslage berufen kann. Dies gilt auch dann, wenn ein beruflicher Parteienvertreter in eigenen Angelegenheiten tätig wird. Ins Gewicht fällt dabei, dass das Urteil des EuGH vom 07.04.2011, Rs C-402/09, *Ioan Tatu*, am 28.05.2011 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht wurde, dieses in Österreich in der Juni-Ausgabe der Fachzeitschrift "*Finanzjournal*" unter dem Titel "*Diskriminierungsaspekte bei Umweltabgaben iRd KFZ-Zulassungsbesteuerung*" besprochen wurde (FJ 2011, 231) und dass mit dem Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenats, UFS 27.11.2012, RV/0265-K/12, bereits eine inländische Rechtsprechung vorlag, nach der, gestützt auf das zitierte Erkenntnis des EuGH, für ein vor dem 01.07.2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassenes Fahrzeug beim Import nach Österreich im Jahr 2012 das Erheben eines Malus-Betrags gemäß § 6a NoVAG 1991 nicht zulässig ist. Das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenats wurde am 11.12.2012 in der "*Findok*" veröffentlicht. Zu diesem Zeitpunkt war die oben erwähnte Jahresfrist für einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des am 30.01.2012 ausgefertigten Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2012 noch nicht abgelaufen. Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer

ein über einen minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden an der Versäumung der Jahresfrist anzulasten, womit eine Voraussetzung für die Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 Abs. 1 BAO nicht vorliegt. Unerheblich ist für das Bundesfinanzgericht, dass das Bundesministerium für Finanzen erst mit Erlass vom 29.05.2013, BMF-01220/0133-VI/9/2013, seine Rechtsansicht zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 07.04.2011, Rs C-402/09, *Ioan Tatu*, bekanntgab. Diese Tatsache mindert nicht den strengen Sorgfaltsmaßstab für beruflich rechtskundige Parteienvertreter. Somit war spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde in diesem Punkt gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen.

2. Berichtigung gemäß § 293b BAO

2.1. Die Abgabenbehörde kann gemäß § 293b BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

2.2. Die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich erkennbar ist (VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; VwGH 28.01.1997, 93/14/0113; VwGH 09.07.1997, 95/13/0124; VwGH 22.04.1998, 93/13/0277; VwGH 25.04.2002, 99/15/0255; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

2.3. Ob eine unzutreffende Rechtsauffassung und somit eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (VwGH 16.05.2002, 98/13/0180; VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 23.09.2005, 2002/15/0198).

2.4. Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

2.5. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts hat die Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigen Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2012 keine Rechtsauffassung vertreten, deren Unrichtigkeit offensichtlich war. Der Bescheid wurde am 30.01.2012 ausgefertigt. Damals war noch nicht bekannt, welche konkreten Auswirkungen das Urteil des EuGH vom 07.04.2011, Rs C-402/09, *Ioan Tatu*, auf die österreichische Rechtslage hat, dass nämlich für ein vor dem 01.07.2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassenes Fahrzeug beim Import nach Österreich das Erheben eines Malus-Betrags gemäß § 6a NoVAG 1991 nicht zulässig ist. Es gab dazu weder eine inländische Rechtsprechung noch Kommentare in der Fachliteratur. Kommentiert wurde das Urteil in Österreich erstmals Mitte des Jahres 2012, eine Rechtsprechung lag erstmals Ende des Jahres 2012 vor (siehe oben Punkt II.1.3.). Wenn die Abgabenbehörde, damals noch gestützt auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, BMF-010220/0317-

IV/9/2009, mit dem Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2012 unzutreffend die Rechtsauffassung zum Ausdruck brachte, dass beim Import eines vor dem 01.07.2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassenen Fahrzeugs das Erheben eines Malus-Betrags gemäß § 6a NoVAG 1991 zulässig ist, kann nicht gesagt werden, dass die Rechtswidrigkeit dieses Bescheides auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Die Unrichtigkeit der Rechtsansicht war einerseits eben nicht offensichtlich, andererseits war auch nicht der Inhalt der Abgabenerklärung kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides. Damit ist der genannte Bescheid einer Berichtigung nach § 293b BAO nicht zugänglich, sodass spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde in diesem Punkt gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen war.

3. Abänderung gemäß § 295a BAO

3.1. Ein Bescheid kann § 295a Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

3.2. Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt (VwGH 15.01.2008, 2006/15/0219). Gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind keine Ereignisse im Sinne des § 295a BAO, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert (VwGH 29.03.2007, 2006/16/0098; VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085). § 295a BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Dabei müssen materielle Abgabenvorschriften normieren, dass einem Ereignis rückwirkend Bedeutung zukommt (VwGH 15.01.2008, 2006/15/0219; VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085).

3.3. Das Bundesfinanzgericht kann im Beschwerdefall keinen Vorgang erkennen, der als Ereignis im Sinne des § 295a BAO eine Abänderung des am 30.01.2012 ausgefertigten Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2012 rechtfertigt. Das vom Beschwerdeführer erwähnte Urteil des EuGH vom 07.04.2011, Rs C-402/09, *Ioan Tatu*, ist schon deshalb kein solches Ereignis, da es vor dem genannten Bescheid ergangen ist. Der in der Beschwerde zusätzlich angesprochene Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 29.05.2013, BMF-01220/0133-VI/9/2013, ist ebenfalls kein Ereignis im Sinne des § 295a BAO. In den materiellen Abgabenvorschriften

gibt es keine entsprechende Norm, die diesem Erlass rückwirkende Bedeutung derart zukommen lässt, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen wäre. Somit war spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde in diesem Punkt gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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. Solche Fragen liegen im Beschwerdefall nicht vor, die Rechtslage zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO, zur Berichtigung Bescheiden gemäß § 293b BAO sowie zur Abänderung Bescheiden gemäß § 295a BAO ist mit der unter Punkt III. zitierten Rechtsprechung ausreichend geklärt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 17. Jänner 2020