

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. August 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. Juli 2014 betreffend Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO, St.-Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer erwarb mit Kaufvertrag vom 17. März 2012 einen Lamborghini 140 Gallardo, Fahrzeugidentifikationsnummer (FIN) ***1***, Erstzulassung in Deutschland am 13. Juni 2006, und entrichtete hierfür im Wege der Selbstberechnung am 21. März 2012 die Normverbrauchsabgabe in Höhe von insgesamt € 23.850,49. Darin enthalten ist ein Malus nach § 6a Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) in Höhe von € 8.312,38. Die Zulassung in Österreich erfolgte am 29. März 2012.

Mit Eingabe vom 30. Juli 2013 (Schreiben datiert mit 27. Juli 2013) beantragte der Beschwerdeführer die Rückerstattung des gemäß § 6a NoVAG 1991 erhobenen Malus, welcher nach dem EuGH-Urteil vom 7. 4. 2011, C-402/09, „Ioan Tatu“ gemäß Erlass vom 29. Mai 2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013, in Abkehr zur bis dahin bestehenden Rechtsauffassung zum Bonus-Malus-System nicht mehr erhoben wird. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt wegen Überschreitung der gemäß § 201 Abs. 2 BAO festgesetzten Jahresfrist mit Bescheid vom 5. August 2013 zurückgewiesen.

Der gleichzeitig gestellte Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO von zumindest etwa der Hälfte des Malus, weil zwar die Anfechtung der Jahresfrist ohne Erfolgsaussichten sei, jedoch ein

terminlicher Grenzfall vorliege, wurde mit Bescheid vom 9. Juli 2014 (zugestellt am 15. Juli 2014) abgewiesen. Dem Fahrzeughandel sei bei der Änderung der Rechtsauslegung (Anwendung des Bonus-Malus-Systems auch auf Fahrzeug, die vor dem 1. Juli 2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren) mit Erlass vom 17. Dezember 2009 (veröffentlicht am 23. Dezember 2009) auch eine Übergangsfrist bis zum 1. Februar 2010 gewährt worden.

In seiner Begründung zur Abweisung des Antrages führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass eine Änderung der Rechtsauffassung keine sachliche Unbilligkeit im Einzelfall darstelle, weil die Änderung alle in Betracht kommenden Abgabepflichtige betreffe. Auch eine einzige Zulassung eines Lamborghini in Österreich stelle keinen Einzelfall dar, da das Bonus-Malus-System auf alle aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet stammenden und dort vor dem 1. Juli 2008 zugelassenen Gebrauchtfahrzeuge anzuwenden war. Da somit eine Unbilligkeit der Einhebung der Normverbrauchsabgabe nicht vorliege, sei für eine Ermessensübung kein Raum gewesen.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2015 dehnte der Beschwerdeführer sein Nachsichtersuchen auf den vollen Malusbetrag aus.

Nachdem das Finanzamt daraufhin dem Beschwerdeführer mitteilte, dass das Nachsichtersuchen bereits mit Bescheid vom 9. Juli 2014 rechtskräftig abgewiesen worden sei, erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 24. Februar 2015 Säumnisbeschwerde. Die am 12. August 2014 verfasste Beschwerde sei dem Finanzamt rechtzeitig und zwar wie sich aus der Stampiglie ergebe am 13. August 2014, um 08:50 bzw. 08:51 Uhr, überreicht worden.

Begründend hatte der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde unter Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung in der Rs C-402/09 „Ioan Tatu“ und Wiedergabe der Ausführungen des Finanzamtes im Abweisungsbescheid vorgebracht, dass sich zur unproportionalen Höhe der entrichteten Abgaben eine Beweisführung erübrige, zumal ein „Entweder – Oder“ einer Abgabe in Höhe von € 8.312,38 jedenfalls als unproportional zu qualifizieren sei. Der NoVA-Regelung sei zu unterstellen, dass diese alle Erstzulassungen von Kraftfahrzeugen in der EU vor dem 1. 8. 2008 (gemeint wohl 1.7.2008) von einer Malusbesteuerung ausnehmen wollte, wovon sich die Finanzverwaltung aber wiederholt entfernt und die Abgaben eigentlich bloß zur Stützung des heimischen Gebrauchtwagenhandels und als staatliche Einnahmequelle betrachtet habe. Dies ändere aber nichts am tatsächlichen gesetzgeberischen Willen. Als einziger Steuerpflichtige Österreichs im Besitz eines voll besteuerten Lamborghini Gallardo mit Erstzulassung im EU-Raum vom 13. Juni 2006 dürfe er daher das Ersuchen um Steuernachsicht bereits entrichteter Abgaben in Höhe von € 4.500,00 wiederholen und auch beantragen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2015 gemäß § 260 BAO wegen verspäteter Einbringung zurück. Es sei vom Beschwerdeführer offensichtlich übersehen worden, das für das Finanzamt bestimmte Schreiben auch in den Einwurfskasten beim Selbststempler zu werfen. Die Beschwerde sei somit erst mit dem

Schreiben vom 24. Februar 2015 an das Bundesfinanzgericht bei der Abgabenbehörde eingelangt und erweise sich somit als verspätet.

Mit Schreiben vom 10. April 2015 brachte der Beschwerdeführer dagegen den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) ein. In seiner Begründung führte der Beschwerdeführer aus, dass die Beschwerdeentscheidung formell und inhaltlich als rechtswidrig zu qualifizieren und daher aufzuheben sei. Es sei dem Beschwerdeführer keine Verfahrensweise bekannt, wie das Einwerfen eines Schriftstückes in den Briefkasten beim Selbststempler bewiesen werden könne. Selbst das Abfotografieren bzw. das Abfilmen des Einwurfaktes könne auf Grund der unterschiedlichen Größenverhältnisse der Personen und des Schrifttextes nie so erkennbar gemacht werden, dass der Beschwerdeführer und der Textinhalt als übereinstimmend dokumentiert werden könne. Alle bisherigen Eingaben, die der Beschwerdeführer unter Benützung des Briefkastens beim Selbststempler eingebracht habe, hätten ohne Ausnahme als korrekt eingebracht gegolten. Die Abgabenbehörde habe quasi eine Eingabefalle zu Ungunsten des Abgabepflichtigen installiert, mit welcher, ohne Prüfung des jeweils einzelnen Eingabevorganges, ein Aktenverstoß ausgeschlossen werde und das Nichteinbringen einer Eingabe angenommen werde. Dieser Standpunkt sei unhaltbar. Außerdem habe es die Abgabenbehörde unterlassen Ermittlungen und Erhebungen, d.h. vollständige Beweisaufnahmen zum Eingabevorgang aufzunehmen und insbesondere das entsprechende Parteiengehör zu wahren bzw. auch den Beschwerdeführer als Zeugen zu befragen.

Mit Vorhalt vom 28. April 2015 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, Beweise für das rechtzeitige Einlangen des Schriftstückes vom 12. August 2014 vorzulegen. Dem kam der Beschwerdeführer mit „Eidesstattlicher Erklärung“ seiner Ehefrau vom 04. Mai 2015 nach, worin diese erklärte, die Beschwerde am 13. August 2014 zwischen 08:50 und 08:51 Uhr in den dort aufgestellten amtlichen Briefkasten geworfen und das Duplikat mit dem dortigen Selbststempler abgestempelt zu haben.

Am 01. Juli 2015 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I.

Im streitgegenständlichen Verfahren ist zunächst strittig, ob die Beschwerde fristgerecht bei der Abgabenbehörde eingelangt ist.

Die Abgabenbehörde geht in der Beschwerdeentscheidung vom 26. März 2015 davon aus, dass vom Beschwerdeführer offensichtlich am 13. August 2014 übersehen worden sei, das für das Finanzamt bestimmte Schreiben auch in den Einwurfkasten einzuwerfen. Außerdem würde

laut Rechtsprechung der Antragsteller die Beweislast dafür tragen, dass ein Schriftstück der Behörde zugekommen sei. Das Finanzamt bezieht sich hierbei wohl auf die Entscheidung des UFS vom 22. März 2005, RV/0353-W/05, wonach der Aufdruck eines sogenannten Selbststemplers auf der Kopie des Schriftstückes nur von geringer Beweislast sei. Ebenso sei auch der Aufdruck eines Stempels durch den Antragsteller selbst (auch mittels eines im Finanzamt aufgestellten Selbststempelautomaten), nach dieser Entscheidung nicht mit der hohen Beweiskraft eines „echten“, von einem Organwalter der Behörde auf der Kopie des eingereichten Schriftstückes angebrachten Einlaufstempels zu vergleichen.

Diese Rechtsprechung ist jedoch im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0038, als überholt zu betrachten. Laut Sachverhalt ging es in jenem Fall um eine an das Bundesfinanzgericht gerichtete Vorhaltsbeantwortung. Die Ausfertigung war mit einem Stempel der gemeinsamen Einlaufstelle des Finanzzentrums Salzburg vom 22. Dezember 2017 und dem Vermerk „persönlich abgegeben“ versehen. Dass der Vermerk von einem „Selbststempler“ stamme, stehe laut Verwaltungsgerichtshof der Annahme einer fristgerechten Einbringung nicht entgegen. Es obliege der Behörde sicherzustellen, dass nur jene Schriftstücke mit einem Eingangsvermerk ihrer Einlaufstelle versehen werden, die dort auch tatsächlich eingegangen sind. Es war deshalb im Zweifel davon auszugehen, dass die Vorhaltsbeantwortung rechtzeitig in die Sphäre des Bundesfinanzgerichtes gelangte.

Im gegenständlichen Beschwerdefall handelt es sich um einen vergleichbaren Sachverhalt. Den vorgelegten Kopien der Beschwerde kann entnommen werden, dass diese tatsächlich am 13. August 2014 mit einem sogenannten „Selbststempler“ abgestempelt wurden. Davon ausgehend steht der Annahme einer fristgerechten Einbringung der Beschwerde nichts entgegen. Im Gegensatz zur Abgabenbehörde geht das Bundesfinanzgericht somit davon aus, dass die Beschwerde fristgerecht – die Zustellung des Abweisungsbescheides erfolgte am 15. Juli 2014 - am 13. August 2014 einlangte und somit in der Sache zu entscheiden ist.

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Nach Abs.2 leg cit findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein und ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für das in § 236 BAO vorgesehene Ermessen.

Eine sachliche Unbilligkeit ist - unbeschadet der in § 3 der Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 beispielsweise aufgezählten Fälle - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes eine vom Gesetzgeber

offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. etwa VwGH 4.6.2020, Ra 2019/15/0117). Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 26.5.2014, 2013/17/0498).

Der Beschwerdeführer erblickt eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung darin, dass in Bezug auf die im § 201 Abs. 2 Z 2 BAO normierten Jahresfrist im Beschwerdefall ein terminlicher Grenzfall vorliege, sei doch bei der Änderung der Rechtsauffassung in Bezug auf den Malus nach § 6a NoVAG mit Wirkung 23. Dezember 2009 für Fahrzeuge mit Erstzulassung vor dem 1. Juli 2008 in der Europäischen Union dem Fahrzeughandel auch eine Übergangsfrist bis zum 1. Februar 2010 gewährt worden. Außerdem führt der Beschwerdeführer ins Treffen, dass eine „entweder oder“ zu entrichtende Abgabe in Höhe von € 8.312,38 jedenfalls als unproportional zu qualifizieren sei und der NoVA-Regelung als beabsichtigtes Ergebnis zu unterstellen sei, dass der Gesetzgeber alle vor dem 1. Juli 2008 erfolgten Erstzulassungen von Kraftfahrzeugen in der Europäischen Union vom Malus ausnehmen wollte, wovon sich die Finanzverwaltung in den vergangenen Jahren jedoch wiederholt entfernt habe und er der einzige Steuerpflichtige sei, der im Besitz eines vollversteuerten Lamborghini Gallardo mit Erstzulassung in der EU am 13. 6. 2006 sei.

Eine Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO setzt die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraus. Diese kann grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenfestsetzung zu Unrecht erfolgt ist. Vielmehr muss die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen. Im Nachsichtsverfahren können daher nicht Einwände nachgeholt werden, die im Festsetzungsverfahren geltend zu machen gewesen wären (vgl. VwGH 28.6.2022, Ra 2022/13/0016). Eine Nachsicht dient nämlich nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe nachzuholen oder „Versäumnisse“ im Abgabenfestsetzungsverfahren zu sanieren (vgl. VwGH 25.11.2015, Ra 2015/16/0109; VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010).

Im Beschwerdefall wäre die entgegen der nunmehrigen Rechtsprechung erfolgte Auslegung des § 6a NoVAG somit mit einem Antrag auf Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 2 BAO zu begegnen gewesen. Dass die Abgabenbehörde das vor dem 1. 7. 2008 in der EU zugelassene Fahrzeug einem Malus unterworfen hat, was sich im Lichte des EuGH-Rechtsprechung als rechtswidrig erweist, begründet deshalb noch keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung. Ein solches Vorgehen liefe, wie der VwGH im oben zitierten Erkenntnis vom 4. Juni 2020 ausführt, letztlich

darauf hinaus, jede Einhebung einer rechtswidrig vorgeschriebenen Abgabe als unbillig zu betrachten.

Wenn sich der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang auf den Erlass des BMF vom 29. Jänner 2010, BMF-010220/0033-IV/9/2010, beruft, wonach für Gebrauchtwagenimporte aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, deren Vertrag mit dem inländischen Endkunden spätestens am 15. Jänner 2010 abgeschlossen wurde und deren Fahrzeuglieferung an den Kunden vor dem 01. Februar 2010 erfolgte, der Erlass vom 17. Dezember 2009 nicht zum Tragen käme, vermag der Beschwerdeführer nichts für sich zu gewinnen. Hier wurde eine erlassmäßige Sonderregelung im Zusammenhang mit einer Änderung der Rechtsauffassung in Bezug auf die Bestimmung des § 6a NoVAG getroffen. Die mit einem Jahr befristete rückwirkende Möglichkeit fehlerhafte Selbstberechnungen durch einen Antrag auf Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 2 BAO zu korrigieren, ergibt sich hingegen aus einer gesetzlich festgelegten Frist, die alle Steuerpflichtigen gleichermaßen trifft und auch nicht bezogen auf den gegenständlichen Fall den oben angeführten Kriterien für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit entspricht.

Es kann auch keine Rede davon sein, dass es zu einer nicht zu erwartenden Abgabenschuld gekommen sei, auf die der Beschwerdeführer keinen Einfluss gehabt hätte. Der Malus hängt vom CO₂-Austoß ab und traf alle Fahrzeug mit dem entsprechenden Wert ebenso gleichermaßen. Der Beschwerdeführer kann sich somit nicht mit Erfolg darauf berufen, dass ein Einzelfall vorliege, bei dem bei Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen ein nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten wäre. Eine sachliche Unbilligkeit liegt daher nicht vor.

Mangels Vorliegens einer Unbilligkeit der Einhebung bleibt für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II.

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.

Dieses Erkenntnis folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im vorliegenden Fall liegt keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die (ordentliche)Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Innsbruck, am 29. Dezember 2022

