

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin AB in der Beschwerdesache **Mag. Bf.**, inXY, über die Beschwerde vom 19.12.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 18.11.2013, betreffend

- Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO sowie
- Zurückweisung eines Antrages auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Dem Antrag wird stattgegeben.
2. Der Beschwerde betreffend Zurückweisung eines Antrages auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### *I. Verfahrensablauf*

#### **Erklärung über die Normverbrauchsabgabe vom 30. Mai 2011**

1. Am 30. Mai 2011 reichte der Beschwerdeführer (Bf.) beim Finanzamt eine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe (NoVA 2) ein und gab den am 18. Mai 2011 erfolgten Erwerb des Fahrzeugs Mercedes Benz SL 55 AMG bekannt. Bei der Ermittlung der Normverbrauchsabgabe brachte der Bf. einen Malus nach § 6a NoVAG iHv 2.396,73 € sowie einen Erhöhungsbetrag gemäß § 6 Abs 6 NoVAG von 1.346,01 € in Ansatz. Die Abgabe iHv 8.076,07 € wurde am 30. Mai 2011 entrichtet.

#### **Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, Antrag auf Rückerstattung des NoVA-Malusbetrages vom 28. August 2013**

**2.** Mit Schriftsatz vom 28. August 2013 stellte der Bf. einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Gleichzeitig stellte er einen Antrag auf Rückerstattung des NoVA-Malusbetrages.

**3.** Auf Grund der Berechnungen des Finanzamtes habe der Bf. einen NoVA-Malusbetrag sowie einen Zuschlag gemäß § 6 Abs 6 NoVAG entrichtet. Er habe am 02.07.2013 erstmalig Kenntnis darüber erlangt, dass das Bundesministerium für Finanzen seine im Erlasswege geäußerte Rechtsansicht hinsichtlich des in § 6a NoVAG normierten Bonus/Malus-Systems geändert habe. Das BMF vertrete nunmehr die Ansicht (Anwendung des Erlasses ab 29.05.2013), dass von einer Erhebung des NoVA-Malusbetrages für Gebrauchtfahrzeuge, welche aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet stammen und bereits vor dem 01.07.2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren, abzusehen sei.

**4.** Ausgehend vom Datum der Selbstberechnung/Entrichtung der Abgabe sei die Frist des § 201 Abs 2 Z 2 BAO bereits per 30.05.2012 abgelaufen und sohin die nach dem aktuell gültigen Erlass zu beachtende Jahresfrist zur Stellung eines Antrages ab Selbstberechnung bzw Entrichtung der Abgabe, sowohl zum Zeitpunkt der Kenntniserlangung der geänderten Rechtsansicht des BMF per 02.07.2013 als auch bereits bei Änderung der Rechtsanschauung des BMF per 29.05.2013 verstrichen gewesen.

**5.** Nachdem der Bf. jedoch von der Änderung der Rechtsansicht des BMF erst am 02.07.2013 Kenntnis erlangt habe, andererseits das BMF bis zum 29.05.2013 selbst noch anderer Rechtsansicht gewesen und erst mit diesem Stichtag von seiner ursprünglichen Rechtsansicht abgegangen sei, was dem Bf. bis zum 02.07.2013 nicht bekannt gewesen sei und wovon er auch keine Kenntnis haben konnte, sei die Versäumnis der Frist im Sinne des § 201 Abs 2 Z 2 BAO auf ein "unvorhergesehenes" oder "unabwendbares" Ereignis zurückzuführen. Da der Bf. mit der Änderung der Rechtsansicht des BMF per 29.05.2013 auch keinesfalls rechnen habe können und erst per 02.07.2013 hiervon Kenntnis erlangt habe, treffe dem Bf. an der Versäumung der Frist zur Stellung eines Antrages auf Rückerstattung des festgesetzten NoVA-Malusbetrages binnen Jahresfrist kein, jedenfalls aber kein über einen minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden. Vielmehr habe er sich an die Rechtsanschauung des BMF gehalten. Bis zum aktuellen Erlass vom 29.05.2013 hätte er überhaupt keinen Antrag auf Rückerstattung stellen können.

**6.** Nach der Rechtsprechung stehe die Möglichkeit der Stellung eines Wiedereinsetzungsantrages sowohl bei formell-rechtlichen als auch bei materiell-rechtlichen Fristen zur Verfügung und zwar unabhängig davon, ob mit der Frist ein Verfahren eingeleitet werde oder ob sie innerhalb eines Verfahrens bestehe (vgl. § 310 Abs 3 BAO) und auch unabhängig davon, ob es sich um eine gesetzliche oder behördliche Frist handle. Weiters gehe die Rechtsprechung zu § 308 BAO davon aus, dass Rechtsunkenntnis oder ein Rechtsirrtum zwar grundsätzlich keinen Wiedereinsetzungsgrund bilden; dies sei jedoch sehr wohl der Fall, wenn der Rechtsirrtum von der Behörde veranlasst worden sei und sohin den Betroffenen (überhaupt) kein

Verschulden an der Rechtsunkenntnis treffe, zumal das BMF und das zuständige Finanzamt von einer unrichtigen Rechtsansicht ausgegangen seien.

7. Auch nach *Fink* (Wiedereinsetzungsantrag, 86) stelle ein Irrtum über Rechtsvorschriften oder deren Unkenntnis nur dann keinen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn den Wiedereinsetzungswerber hieran zumindest grobes Verschulden treffe. Schließlich habe auch der OGH (23.05.1996, 80bA 2045/96k) ausgesprochen, dass ein Rechtsirrtum bzw. die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift einen Wiedereinsetzungsgrund bilde, wenn dem Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis des Gesetzes keine grobe Fahrlässigkeit zur Last gelegen sei.

8. Im gegenständlichen Fall sei der Umstand, dass der Bf. nicht bereits früher, nämlich binnen der Jahresfrist im Sinne des § 201 Abs 2 Z 2 BAO, einen Rückerstattungsantrag gestellt habe, auf die bis 29.05.2013 aufrecht erhaltene unrichtige Rechtsansicht des BMF zurückzuführen, welches bis zum genannten Datum davon ausgegangen sei, dass unabhängig davon, ob eine Zulassung eines Gebrauchtfahrzeuges im übrigen Gemeinschaftsgebiet vor dem 01.07.2008 erfolgt sei, die NoVA-Malusregelung iSd § 6 NoVAG zur Anwendung zu kommen habe. Wenn nun das BMF selbst einem Rechtsirrtum unterlegen sei bzw bis zum Zeitpunkt der Herausgabe des gegenständlichen Erlasses vom 29.5.2013 die Rechtslage falsch ausgelegt habe und erst aufgrund des Urteils des EuGH "*Ioan Tatu*" von seiner bis zum 29.05.2013 aufrecht erhaltenen unrichtigen Rechtsauffassung abgegangen sei, könne keinesfalls von einer verschuldeten Rechtsunkenntnis die Rede sein. Vielmehr sei der Rechtsirrtum auf Grund des bis 29.05.2013 aufrecht erhaltenen unrichtigen Rechtsstandpunktes des BMF geradezu veranlasst worden. Es könne sohin auch im Sinne der Rechtsprechung des OGH von einer "*groben Fahrlässigkeit*" bzw. nach *Fink* von einem "*groben Verschulden*" überhaupt keine Rede sein. Vielmehr sei aufgrund jenes vom BMF aufgrund dessen unrichtiger rechtlicher Rechtsauffassung verursachten Irrtums die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Stellung eines Antrags auf Rückerstattung im Sinne des aktuell seit 29.05.2013 gültigen Erlasses zu bewilligen.

### **Bescheid vom 18. November 2013 betreffend Antrag auf Wiedereinsetzung**

9. Mit Bescheid vom 18.11.2013 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand mit der Begründung ab, dass die Änderung einer Rechtsauslegung mittels Erlass oder der Rechtsprechung durch den UFS bzw die erstmalige Klärung eines Rechtsproblems durch den VwGH oder EuGH kein unvorhergesehenes Ereignis im Sinne dieser Gesetzesstelle darstelle. Ein Ereignis liege schon nach dem Wortlaut im Tatsächlichen, also im Geschehensablauf. Keinesfalls könne darunter eine Änderung der Rechtsauslegung durch Verwaltungsbehörden oder Gerichte verstanden werden. Dies würde bedeuten, dass in allen Fällen der Änderung der Rechtsauslegung innerhalb des Verjährungszeitraumes eine Korrektur sämtlicher davon betroffener, rechtskräftiger Bescheide möglich wäre und käme einer allgemeinen Durchbrechung der Rechtskraft gleich. Ein derartiges Ergebnis wäre schon aus der daraus hervorgehenden Rechtsunsicherheit aus rechtspolitischen Gründen nicht zu vertreten.

## **Bescheid vom 18. November 2013 betreffend Antrag auf Rückerstattung des NoVA-Malusbetrages**

**10.** Mit Bescheid vom 18.11.2013 wies das Finanzamt den Antrag auf Rückerstattung des NoVA-Malus, welcher als Antrag iSd § 201 Abs 2 Z 2 BAO zu werten war, als verspätet zurück. Die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages sei am 30.05.2011 erfolgt. Die Frist für eine Antragstellung iSd § 201 Abs 2 Z 2 BAO sei somit mit 30.05.2012 abgelaufen.

## **Beschwerde vom 19. Dezember 2013**

**11.** Der Bf. führte begründend aus, dass der Inhalt des genannten Erlasses keine Normqualität habe, sondern nur eine (inhaltlich unrichtige) Rechtsansicht des BMF darstelle. Zu berücksichtigen sei auch, dass die Unkenntnis der fehlenden Rechtmäßigkeit der seinerzeitigen Entrichtung der gegenständlichen Abgaben vorwiegend von der Abgabenbehörde erster Instanz verursacht worden sei, die den Bf. nicht von der geänderten Rechtsprechung informiert und ihm somit auch keine Möglichkeit gegeben habe, rechtzeitig einen Antrag auf Rückerstattung zu stellen. Die Abgabenbehörde erster Instanz wäre zu einer entsprechenden Anleitung bzw zumindest Information über die von ihr herangezogene Jahresfrist und vor allem die Rechtsprechung des EuGH verpflichtet gewesen. Das Unterlassen einer derartigen Information und die anschließende Berufung auf eine Verspätung der Antragstellung wegen Nichteinhaltung der Jahresfrist würden gegen die Grundsätze von Treu und Glauben verstößen.

**12.** Entgegen der Ansicht des Finanzamtes liege im gegenständlichen Fall sehr wohl ein „*Ereignis*“ im Sinne des § 308 Abs 1 BAO vor, welches ihn an der Einhaltung der hier relevanten Jahresfrist gehindert habe und zwar in Form seiner mangelnden Kenntnis der Entscheidung des EuGH vom 07.04.2011, C402/09, *Ion Tatu*, sowie andererseits der (darauf basierenden) Änderung der Rechtsansicht des BMF. Bei der mangelnden Kenntnis über die Unrichtigkeit der Rechtsansicht des BMF bzw auch die Judikatur des EuGH sowie des geänderten nunmehr gültigen Erlasses, handle es sich sehr wohl um ein Ereignis im Bereich des „*Tatsächlichen*“, also um ein solches im Geschehnisablauf.

**13.** Der VfGH habe in seiner Entscheidung vom 06.03.1995 (B 2378/94) klargestellt, dass in Ausnahmefällen sowohl Rechtsunkenntnis als auch Rechtsirrtümer sehr wohl einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen könnten. Dies insbesondere dann, wenn der Irrtum durch eine Behörde bzw vor allem durch eine falsche Rechtsansicht einer Behörde verursacht worden sei.

**14.** Zusammengefasst hätte das Finanzamt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Frist zur Stellung eines Rückerstattungsantrages gewähren und aufgrund seines Rückerstattungsantrages insgesamt € 2.876,08 zurückerstattet müssen.

## **Beschwerdevorentscheidung vom 3. März 2014**

**15.** Mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.03.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

**16.** Der Bf. habe am 18.05.2011 in Italien ein Kraftfahrzeug erworben. Am 30.05.2011 habe der Bf. im Infocenter des Finanzamts eine mit 27.05.2011 datierte Erklärung über die Normverbrauchsabgabe übergeben. Die Bemessungsgrundlage (€ 27.083,33) und die zu entrichtende NoVA seien (€ 8.076,07) unter Verwendung des NoVA-Rechners im Finanzamt ermittelt worden. Dieser Betrag setze sich aus NoVA gemäß § 6 Abs 2 NoVAG (NoVA-Satz 16%) in Höhe von € 4.333,33 plus aliquote Summe Bonus/Malus gemäß § 6a NoVAG in Höhe von € 2.396,73 plus Erhöhungsbetrag gemäß § 6 Abs 6 NoVAG in Höhe von € 1.346,01 zusammen. Diese € 8.076,07 seien auch an diesem Tag entrichtet und das Fahrzeug vom Bediensteten im Infocenter in der Genehmigungsdatenbank freigeschaltet worden.

**17.** Die Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung seien die Versäumung einer Frist, ein hierdurch entstandener Rechtsnachteil, ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis, kein grobes Verschulden sowie ein rechtzeitiger Antrag auf Wiedereinsetzung. Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum seien nach ständiger Rechtsprechung keine Wiedereinsetzungsgründe.

**18.** In der Beschwerde werde argumentiert, dass der Erlass betreffend Rückerstattung rechtswidrig sei. Eine Rückerstattung sei jedoch von einer vorherigen Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe abhängig, welche tatsächlich nicht in einem Erlass, sondern in der BAO geregelt sei. Unstrittig sei, dass der Bf. den Antrag auf Festsetzung der Normverbrauchsabgabe nicht innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe der Selbstberechnung eingebracht habe. Im konkreten Fall sei der Antrag vom Finanzamt als verspätet zurückgewiesen worden. Da der Antrag auf Festsetzung mehr als ein Jahr nach Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht worden sei, seien die Fristen des § 201 Abs 2 Z 2 und Abs 3 Z 1 BAO jedenfalls abgelaufen. Ein anderer Tatbestand des § 201 BAO komme nicht in Frage, weil weder die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt seien noch eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b oder ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a vorliegen würden. Die Erledigung des Finanzamts sei deshalb zu Recht ergangen.

#### **Vorlageantrag vom 3. April 2014**

**19.** Mit Schriftsatz vom 03.04.2014 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein und wiederholte im Wesentlichen seine Bedenken.

#### **Vorlage an das Bundesfinanzgericht**

**20.** Mit Vorlagebericht vom 05.05.2014 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte sachverhaltsmäßig aus, dass die Bemessungsgrundlage und die zu entrichtende Normverbrauchsabgabe unter Verwendung des NoVA-Rechners im Finanzamt ermittelt worden sei.

#### **Vorhalt vom 28. August 2014, Vorhaltsbeantwortung vom 20.10.2014**

**21.** Im Vorhalt vom 28.08.2014 legte die Richterin ihre Bedenken gegen die Einwendungen des Bf. dar. In der Vorhaltsbeantwortung wiederholte der Bf. im Wesentlichen seine Rechtsstandpunkte.

## ***II. Sachverhalt***

**22.** Der Bf. erwarb am 18. Mai 2011 in Italien ein gebrauchtes Fahrzeug (Erstzulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet und Tag der ersten Inbetriebnahme: 14.07.2004) und verbrachte es nach Österreich.

**23.** Am 30.05.2011 erschien der Bf. persönlich im Infocenter des Finanzamtes und überreichte eine mit 27.05.2011 datierte Erklärung über die Normverbrauchsabgabe. Die Bemessungsgrundlage und die zu entrichtende Abgabe wurden vor Ort von einem Sachbearbeiter des Finanzamtes und unter Verwendung des NoVA-Rechners ermittelt. Dabei wurde u.a. ein Malusbetrag gemäß § 6a NoVAG iHv 2.396,73 € sowie eine Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs 6 NoVAG iHv 1.346,01 € in Ansatz gebracht. Der Abgabenbetrag wurde noch am selben Tag entrichtet und das Fahrzeug in der Genehmigungsdatenbank freigeschaltet.

**24.** Nach Verstreichen der in § 201 BAO normierten Einjahresfrist auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe, stellte der Bf. mit Schriftsatz vom 28. August 2013, unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH vom 07.04.2011 in der Rechtsache „*Ioan Tatu*“, einen Antrag auf Wiedereinsetzung des Verfahrens sowie auf Rückerstattung des Malus-Betrages und des Zuschlages nach § 6 Abs 6 NoVAG. Der Bf. hatte erst am 02.07.2013 – somit also über zwei Jahre nach Abgabe der Erklärung - erstmalig von der im Erlass vom 29.05.2013 dargelegten Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen Kenntnis erlangt.

## ***III. Beweiswürdigung***

**25.** Die Mithilfe der belangten Behörde an der Erstellung der gegenständlichen Abgabenerklärung ergibt sich zum einen aus den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht, dem vom Sachbearbeiter unterfertigten Berechnungsblatt des NoVA-Rechners sowie aus den offensichtlichen unterschiedlichen Schriftzügen in der Erklärung.

## ***IV. Zum Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand***

**26.** Im Beschwerdefall erfolgte bislang keine bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe. Ein diesbezüglicher Antrag des Bf. scheiterte am Versäumen der Jahresfrist des § 201 BAO. Strittig ist nun, ob gegenständlich die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erfüllt sind.

## Gesetzliche Grundlagen

**27. § 308 Abs 1 und 3 BAO** idF BGBl. I. Nr. 14/2013 (§ 323 Abs 37) lauten:

(1) *Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung ist 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.*

(3) *Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde (Abgabenbehörde oder Verwaltungsgericht), bei der die Frist wahrzunehmen war bzw. bei der die Verhandlung stattfinden sollte, eingebracht werden. Bei Versäumnis einer Beschwerdefrist (§ 245) oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 264) gilt § 249 Abs. 1 dritter Satz sinngemäß. Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.*

**28.** Gemäß **§ 309 BAO** ist nach Ablauf von fünf Jahren vom Ende der versäumten Frist an gerechnet, ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht mehr zulässig.

**29.** Nach **§ 309a BAO** hat der Wiedereinsetzungsantrag zu enthalten:

- a) *die Bezeichnung der versäumten Frist oder der versäumten mündlichen Verhandlung;*
- b) *die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses (§ 308 Abs. 1);*
- c) *die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung oder der Versäumung der mündlichen Verhandlung notwendig sind;*
- d) *die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind.*

**30.** Durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat. Soweit die versäumte Handlung erst die Einleitung eines Verfahrens zur Folge gehabt hätte, ist durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung die ursprünglich versäumte Handlung als rechtzeitig vorgenommen anzusehen ( **§ 310 Abs 3 BAO** ).

**31.** Ziel der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist es, Rechtsnachteile zu beseitigen, die einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat. Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung sind daher – neben der Versäumung einer Frist und einen hierdurch entstandenen Rechtsnachteil – ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis, kein grobes Verschulden auf Seiten des Wiedereinsetzungswerbers sowie ein rechtzeitiger Antrag auf Wiedereinsetzung (*Ritz, BAO-Kommentar<sup>6</sup>, § 308 Rz. 1f.*)

## **Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes**

**32.** In seiner auf Grund einer Amtsrevision ergangenen Entscheidung vom 28.02.2017 (Ra 2017/16/0021; unter Verweis auf die Erkenntnisse vom 02.10.2014, 201/15/0192 und 24.06.2010, 2010 /15/ 0001) hat der Verwaltungsgerichtshof zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in einem dem vorliegenden vergleichbaren Fall ausgesprochen, dass Rechtsunkenntnis und Rechtsirrtum in Ausnahmefällen ein maßgebliches Ereignis im Sinne des § 308 BAO darstellen können. „*Ein Rechtsirrtum (Unkenntnis von Rechtsvorschriften) kann ein Ereignis darstellen, welches einen Antragsteller gehindert hat, eine Frist zu wahren. Bei einem Rechtsirrtum oder einer Unkenntnis der Rechtsvorschriften stellt sich die Frage, ob dieses Ereignis allerdings unvorhergesehen oder unabwendbar gewesen ist. In diese Richtung zielen auch die Aussagen des Gerichtshofes, dass sich der Normunterworfenen über die Rechtslage erkundigen kann. In Ausnahmefällen jedoch kann es durchaus sein, dass ein solcher Rechtsirrtum auch ein unabwendbares Ereignis im Sinn des § 308 BAO darstellt.*

Auch außerhalb des Bereichs des Abgabenverfahrens hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 26. April 2016, Ro 2014/03/0084 (dort zu § 46 VwGG), festgehalten, nach der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne auch ein Rechtsirrtum (Unkenntnis von Rechtsvorschriften) einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen, wenn die weiteren Voraussetzungen, insbesondere mangelndes oder nur leichtes Verschulden, vorliegen. Unkenntnis einer neuen Gesetzeslage durch einen beruflichen Parteienvertreter stelle regelmäßig keinen minderen Grad des Versehens dar, doch könnten fallbezogen Umstände vorliegen, die ein grobes Verschulden ausschließen.

Von der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach (nur) in Ausnahmefällen die Unkenntnis der Rechtslage oder ein Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen können, ist das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen. Denn es hat einen solchen Ausnahmefall deshalb angenommen, weil der Mitbeteiligte durch eine objektiv unrichtige Auskunft des Finanzbeamten im Jahr 2012 darauf habe vertrauen können, die im Bescheid vom 11. Juni 2012 vorgenommene Abgabenberechnung entspreche insbesondere im Hinblick auf § 6a NoVAG der geltenden Rechtslage, und weil das Bundesministerium für Finanzen erst in einem Erlass vom Mai 2013 Gegenteiliges ausgesagt habe.

Weiters sieht das Finanzamt eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung in der Frage, ob von der Verwaltungspraxis abweichende oberstgerichtliche Entscheidungen und EuGH-Entscheidungen als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis im Sinn des § 308 BAO und damit als potenzieller Wiedereinsetzungsgrund betrachtet werden können. Indes stellt sich diese Frage im Revisionsfall nicht, denn das Bundesfinanzgericht hat nicht allein das erwähnte Urteil des EuGH vom 7. April 2011 als Wiedereinsetzungsgrund gesehen, sondern den Rechtsirrtum (die Rechtsunkenntnis) des Mitbeteiligten im Zusammenhang mit einer objektiv unrichtigen Auskunft beim Finanzamt und einer

*erst späteren, zeitverzögerten Anweisung der Finanzämter durch einen Erlass des Bundesministers für Finanzen.“*

**Das bedeutet für den vorliegenden Fall:**

**• Versäumung einer Frist, Erleiden eines Rechtsnachteiles**

**33.** Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand setzt gemäß § 308 Abs 1 BAO voraus, dass eine Frist versäumt wurde und die Partei dadurch einen Rechtsnachteil erlitten hat. § 309a BAO verlangt die Bezeichnung der versäumten Frist im Wiedereinsetzungsantrag.

**34.** In casu wurde die in § 201 BAO normierte Einjahresfrist auf bescheidmäßige Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe versäumt (die bekanntgegebene Selbstberechnung erwies sich als nicht richtig). Dadurch entstand dem Bf. zweifelsfrei ein Rechtsnachteil. Die versäumte Frist wurde im gegenständlichen Wiedereinsetzungsantrag konkret bezeichnet (Rz. 4). Auch die weiteren in § 309a BAO normierten Tatbestandselemente enthält der Antrag.

**• Unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis**

**35.** Weitere Voraussetzung für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist, dass die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Den Antragsteller trifft die Obliegenheit, im Antrag den Wiedereinsetzungsgrund zu behaupten und glaubhaft zu machen. Dies setzt eine konkrete und umfassende Beschreibung jenes unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses voraus, welches die Partei an der Einhaltung der Frist gehindert hat (VwGH 23.01.2003, 2001/16/0523). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 25.03.1992, 90/13/0295).

**36.** Ein Ereignis ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, Sich irren, etc. Ein Ereignis ist dann unvorhergesehen, wenn die Partei es nicht einberechnet hat und seinen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht nicht erwarten konnte. Es ist unabwendbar, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und Mitteln nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 308).

**37.** Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Rz. 32) kann auch ein Rechtsirrtum oder Rechtsunkenntnis ein maßgebliches Ereignis darstellen, welches einem Antragsteller gehindert hat, eine Frist zu wahren. Das trifft etwa dann zu, wenn der Irrtum von der Behörde veranlasst wurde und dieser Irrtum die Partei in der Folge hinderte, bestimmte Fristen einzuhalten. Im Beschwerdefall bestand das unvorhersehbare bzw unabwendbare Ereignis in einem Rechtsirrtum, welcher den Bf. an der fristgerechten Stellung eines Antrages nach § 201 BAO gehindert hat. Dieser Irrtum wurde durch eine objektiv unrichtige Auskunft der Behörde bzw durch eine von der Behörde vorgenommene und objektiv unrichtige Berechnung der Abgabenschuld (Rz. 23, 25) herbeigeführt. Der in

dieser Angelegenheit steuerlich unvertretene Bf. hat sich über die Rechtslage erkundigt und daraufhin auf die Richtigkeit der Angaben der Behörde vertraut, weshalb dieser Rechtsirrtum für ihn auch nicht vorhersehbar war.

• **Kein grobes Verschulden**

**38.** Fraglich ist zudem, ob es dem Bf. zumutbar war, innerhalb der Jahresfrist des § 201 BAO von der geänderten Rechtslage bzw Änderung der Rechtsauslegung zu § 6a NoVAG Kenntnis zu erlangen. Dabei ist es von Bedeutung, ob dem Bf. ein grobes Verschulden an der Fristversäumnis zur Last gelegt werden kann.

**39.** Handelt es sich bei der Verschuldensfrage nur um einen minderen Grad des Versehens, steht dies einer Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht entgegen. Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB zu verstehen. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt. An rechtskundige Parteienvertreter ist hiebei ein strengerer Maßstab anzulegen als an am Verfahren beteiligte rechtsunkundige Parteien (*Ritz, BAO*<sup>6</sup>, § 308).

**40.** Vorweg ist festzuhalten, dass die Regelung des § 6a NoVAG seit dem 1. Juli 2008 mehrfach geändert wurde. Maßgebende gesetzliche Änderungen hinsichtlich CO<sub>2</sub>-Emissionen seit dem 1. Juli 2008 gab es für die Zeiträume 01.07.2008 bis 31.12.2009, 01.01.2010 bis 28.02.2011, 01.03.2011 bis 31.12.2012 sowie ab 01.01.2013 mit CO<sub>2</sub>-Grenzwerten von 150g/km, 170g/km und 201g/km.

**41.** Der EuGH kam bei der Beurteilung eines ähnlich gelagerten Sachverhaltes schon im April 2011 zu dem Schluss, dass Art 110 AEUV dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verbietet, eine Umweltsteuer einzuführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren erstmaliger Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben wird, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet ist, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen in diesem Mitgliedstaat erschwert, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren (EuGH 07.04.2011, Rs. C-402/09 "Iloan Tatu"). Dieses Urteil wurde am 28.05.2011 im Amtsblatt der Europäischen Union (28.5.2011) veröffentlicht und war daher zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung bereits veröffentlicht.

**42.** Da es sich bei diesem Fall um eine rumänische Zulassungssteuer gehandelt hat und somit keinen direkten "Österreichbezug" aufwies, fiel auch die Reaktion auf dieses Urteil in Fachkreisen zunächst spärlich aus. Die Fachzeitschrift „*Finanz Journal*“ ging in ihrer Ausgabe von 2011 (Seite 231) lediglich in einer dreizeiligen Zusammenfassung auf das Urteil ein, ohne aber konkret auf die Rechtslage in Österreich hinzuweisen. Im November 2012 bezog sich erstmalig der Unabhängige Finanzsenat auf dieses Urteil

und sprach aus, dass ein 2006 in Deutschland erstmals zum Verkehr zugelassenes Fahrzeug beim Import nach Österreich im Jahr 2012 nicht der Malus-Regel unterliegt (UFS 27.11.2012, RV/0265-K/12; aufgenommen in die Findok am 11. Dezember 2012). Das Bundesministerium für Finanzen selbst publizierte die auf dem Urteil des EuGH "*Ioan Tatu*" basierende Änderung seiner Rechtsauslegung erst mit einer Verzögerung von zwei Jahren im Mai 2013 (Erlass vom 29.5.2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013: "... Auf Grund dieser neuen Auslegung ist die derzeitige Verwaltungspraxis zu ändern.").

**43.** Die obige Darstellung macht deutlich, dass die mit dem EuGH-Urteil vom April 2011 geänderte Rechtslage zu § 6a NoVA in Österreich zunächst nicht bzw nur sehr eingeschränkt in Fachkreisen kommuniziert wurde (Kurzkommentar in einer Steuerzeitung, UFS Entscheidung 2012). Selbst die zuständigen Behörden wurden durch die Oberbehörde nicht zeitnah informiert und über die neue Rechtslage zu § 6a NoVA unterrichtet. Erst mit dem Ministerialerlass vom 29.05.2013 wurden die Finanzämter angewiesen, die bisherige Verwaltungspraxis an die geänderte neue Rechtslage (Rechtsmeinung des BMF) anzupassen und bei der Erhebung der NoVA bei im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits vor dem 1. Juli 2008 zum Verkehr zugelassenen Gebrauchtfahrzeugen, die vor Verwirklichung des NoVA-Tatbestandes unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, von der Erhebung des NoVA-Malusbetrages iSd § 6a NoVAG 1991 abzusehen. Erst mit dem Erlass des BMF vom Mai 2013 und der darauf basierenden Publizierung der geänderten Rechtsansicht des BMF zum Bonus-Malus-System zB in Zeitschriften wurde die neue Rechtslage zu § 6a NoVA kommuniziert und damit über einen eingeschränkten Fachkreis hinaus auch der breiten Öffentlichkeit zugänglich und bekannt gemacht (siehe auch BFG 19.10.2016, RV/7101602/2014; 11.06.2015, RV/3100039/2015; 20.08.2014, RV/6100509/2013).

**44.** Die objektive Erkennbarkeit der Rechtswidrigkeit der (NoVA)-Abgabe war für den Bf. mangels entsprechender und zeitnäher Publizierung der neuen geänderten Rechtslage zu § 6a NoVAG weder zum Zeitpunkt der Abgabenerklärung im Jahr 2011 noch innerhalb der Jahresfrist des § 201 BAO gegeben. Spätestens mit der Veröffentlichung des Erlasses kann die Rechtslage als allgemein bekannt vorausgesetzt werden. Der Bf. ist als Jurist zwar rechtskundig, verfügt aber als Rechtsanwalt und Verteidiger in Strafsachen in Angelegenheiten des Steuerrechts über keine entsprechende Ausbildung. Aus den Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung bzw im Zeitpunkt der Antragstellung in dieser Angelegenheit steuerlich vertreten war. Mit der Veröffentlichung des Erlasses war der Rechtsirrtum auch für den Bf. zumutbar erkennbar.

**45.** Im Hinblick darauf, dass der Bf. zunächst auf die Rechtsauskunft des zuständigen Beamten über die Rechtmäßigkeit der Abgabeneinhebung vertraute und zudem die Information der breiten Öffentlichkeit über die neue Rechtsansicht des BMF zu § 6a NoVAG äußerst zeitverzögert erfolgte und erst mit Erlass vom 29.05.2013 als allgemein bekannt anzusehen war, kann dem Bf. kein über ein minderes Ausmaß des Versehens hinausgehendes Verschulden angelastet werden.

- **Rechtzeitiger Wiedereinsetzungsantrag**

**46.** Als Hindernis ist jenes Ereignis zu verstehen, welches die Fristeinhaltung verhindert. Besteht das unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignis iSd § 308 Abs 1 BAO in einem Irrtum, so fällt dieses Hindernis weg, sobald die Partei den Irrtum als solchen erkennen konnte oder musste. Für den Lauf der Wiedereinsetzungsfrist kommt es somit auf den Zeitpunkt der zumutbaren Erkennbarkeit des Irrtums an, also auf den Wegfall des Irrtums oder der Umstände, unter denen er nicht in einer der Wiedereinsetzung entgegen stehenden Weise vorwerfbar ist (VwGH 24.06.2010, 2010/15/0001).

**47.** Im vorliegenden Beschwerdefall ist die Ungewissheit spätestens mit der Veröffentlichung des Erlasses am 29.05.2013 weggefallen. Der gegenständliche Antrag auf Wiedereinsetzung langte am 28.08.2013 beim Finanzamt ein. Damit ist die im § 308 BAO normierte Dreimonatsfrist gewahrt.

- **Nachholen der versäumten Handlung**

**48.** Mit dem Antrag auf Wiedereinsetzung wurde der Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe gestellt und damit die versäumte Handlung nachgeholt (Rz. 2).

**49.** Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO waren somit erfüllt und dem Wiedereinsetzungsantrag war statzugeben.

## **V. Zum Antrag auf Festsetzung der Normverbrauchsabgabe**

**50.** Die bescheidmäßige Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe kann nur unter den in **§ 201 BAO** aufgezählten Voraussetzungen erfolgen, welche auszugsweise lauten:

*(1) 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.*

*(2) Die Festsetzung kann erfolgen,*

*1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*

*2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebbracht ist, .....*

**51.** Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen der Abgabenschuldner die Abgabe selbst zu berechnen hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (zB bescheidmäßige Festsetzungen) abwarten zu dürfen. Nach ständiger Rechtsprechung

des VwGH (zB 05.11.2003, 99/17/0116) bewirkt die Einreichung der Erklärung betreffend eine Selbstbemessungsabgabe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Festsetzung der Abgabe. Damit verbinden sich dieselben Rechtswirkungen wie mit einer bescheidmäßigen Festsetzung. Die "Quasirechtskraft" einer solchen Festsetzung durch Erklärung wird durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe, wie sie in den Fällen des § 201 BAO vorgesehen ist, wieder durchbrochen. Stellt der Abgabenpflichtige nach der durch Selbstbemessung erfolgten Festsetzung der Abgabe einen Antrag auf Rückerstattung und setzt die Entscheidung eines solchen Antrages voraus, dass die Behörde die Rechtsfrage der Abgabenschuldigkeit beantwortet, dann ist der Antrag auch als Begehren auf bescheidmäßige Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe zu werten. In einem solchen Fall hat die Abgabenbehörde zuerst über die Frage der Abgabenfestsetzung und danach über das Rückerstattungsbegehr zu entscheiden (vgl. etwa VwGH 24.06.2010, 2010/16/0039).

**Das bedeutet für den vorliegenden Fall:**

- 52.** Der Bf. stellte mit Schriftsatz vom 28.08.2013 einen Antrag auf Rückerstattung des Malus-Betrages. Die Normverbrauchsabgabe ist eine Selbstbemessungsabgabe (§ 11 NoVAG), weshalb sie in den Anwendungsbereich des § 201 BAO fällt. Eine Rückerstattung der NoVA kann folglich nur im Wege der Festsetzung erfolgen. Da die hier zu beurteilenden Normverbrauchsabgabe bislang noch nicht bescheidmäßig festgesetzt wurde, hat das Finanzamt zu Recht den Antrag auf Rückerstattung des NoVA-Malus als Antrag auf Festsetzung der Abgabe gemäß § 201 Abs 2 Z 2 BAO gewertet.
- 53.** Das beschwerdegegenständliche Fahrzeug war bereits vor Inkrafttreten des § 6a NoVAG am 01.07.2008 in Deutschland zum Verkehr zugelassen. Bei einer am 14.07.2004 erfolgten Zulassung zum Verkehr in Österreich wäre daher auch kein Malus-Betrag angefallen, da zu diesem Zeitpunkt das Ökologiergesetz 2007 eben noch nicht in Kraft getreten war.
- 54.** Somit erweist sich der bekanntgegebene und bereits entrichtete Malusbetrag im Nachhinein durch das Urteil des EuGH als nicht richtig. Nach § 201 Abs 1 BAO kann (Abs 2) bzw muss (Abs 3) in diesen Fällen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen. Bei der in § 201 Abs 2 Z 2 BAO normierten Antragsfrist handelt es sich um eine gesetzliche Frist, welche nicht verlängerbar sind.
- 55.** Bei Versäumung der Frist kann eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 BAO in Betracht kommen. Das Bundesfinanzgericht hat dem Antrag auf Wiedereinsetzung entsprochen (Rz. 49). Durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat. Soweit die versäumte Handlung erst die Einleitung eines Verfahrens zur Folge gehabt hätte, ist durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung die ursprünglich versäumte Handlung als rechtzeitig vorgenommen anzusehen (§ 310 Abs 3 BAO).
- 56.** Mit Bescheid vom 18.11.2013 wies das Finanzamt den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe als verspätet zurück. Durch die erfolgreiche

Wiedereinsetzung ist der ursprünglich versäumte Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe als rechtzeitig eingebracht anzusehen.

**57.** Mit dem angefochtenen Bescheid wurde keine Abgabe festgesetzt, sondern ausgesprochen, dass der Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung zurückgewiesen wird. Dessen Spruch enthält nicht die Art und die Höhe der Abgaben und Grundlagen der Abgabefestsetzung (§ 198 Abs 2 BAO). Ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (§ 279 BAO) darf aber nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben, etwa durch Umwandlung eines Bescheides, mit dem der Antrag auf Festsetzung zurückgewiesen wird, in ein die Abgabe festsetzendes Erkenntnis (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>6</sup>, § 279 Rz. 11, VwGH 26.01.2006, 2004/15/0064). Die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe hat sohin die belangte Behörde vorzunehmen.

**58.** Im Ergebnis war der Beschwerde daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid, mit welchem der Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe zurückgewiesen wurde, aufzuheben.

## ***VI. Unzulässigkeit einer Revision***

**59.** 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.

**60.** Der gegenständlichen Beschwerde liegt die Klärung einer Tatfrage (Bestehen eines Wiedereinsetzungsgrundes) zu Grunde. Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist nicht zu erkennen, zumal das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist (Rz. 32). Die Revision wird daher für unzulässig erklärt.

Linz, am 5. April 2018