

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 3.1.2014 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (nachstehend kurz Bf) entrichtete am 18.5.2012 Normverbrauchsabgabe iHv 11.164,36 € für das erstmals in der Europäischen Union am 13.3.2008 zugelassene und von ihm am 7.5.2013 von einem deutschen Autohändler erworbene und nach Österreich importierte Kfz der Marke Mercedes Benz 230 SL 500. Darin enthalten war der Malus nach § 6a NoVAG iHv 2.936,56 € und eine Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs 6 NoVAG iHv 1.860,73 €. Da dieser Berechnung irrtümlich der Eurotax-Mittelwert zugrunde gelegt wurde und nicht der deutsche Nettopreis, wurde mit **Bescheid vom 11. Juni 2012** die NoVA-Berechnung auf 9.977,65 € berichtigt, worin ein Malus-Betrag von 2.936,56 € zuzüglich eine Abgabenerhöhung nach § 6 Abs 6 von 587,32 € ausgewiesen sei.

Mit **Schreiben vom 8. Juli 2013** stellte der Bf einen Antrag auf Rückerstattung des zu viel bezahlten Betrages an Normverbrauchsabgabe iHv insgesamt 4.599,50 (darin 2.936,56 € Malus und 1.662,94 € Abgabenerhöhung gemäß § 6 NoVAG), da er erst durch die Veröffentlichung in der ÖAMTC-Clubzeitung Ausgabe Juli/August 2013 von der geänderten Rechtslage erfahren habe.

In einem weiteren **Schreiben vom 11.7.2013** ersuchte der Bf seinen Antrag auf Rückerstattung als Anregung für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens

gemäß § 303 Abs 4 BAO zu werten. Es werde in diesem Zusammenhang auf den Salzburger Steuerdialog 2012 verwiesen, wonach verstärkt auf die Möglichkeiten der amtswegigen Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO hingewiesen werde, als diese nicht an die Fristen der Wiederaufnahme auf Antrag gemäß § 303 Abs 1 BAO gebunden sei und durchaus auch auf „Anregung“ erfolgen könne, ja erfolgen sollte. Dies gelte auch für sich zugunsten der Partei auswirkende Wiederaufnahmen. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige die Frist zur Stellung eines Wiederaufnahmeantrages oder zur Einbringung einer Berufung versäume, stehe einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen. Eine sich zugunsten der Partei nicht nur geringfügig auswirkende Wiederaufnahme von Amts wegen dürfe nur in Ausnahmefällen unterbleiben, etwa wenn die Partei bewusst und gewollt überhöhte Besteuerungsgrundlagen (zB in Gläubigerschädigungsabsicht) vorgetäuscht habe.

Amtswegige Wiederaufnahmen seien (als Folge nachträglich, nämlich nach Rechtskraft der Bescheide eingereichter Unterlagen) im Allgemeinen auch dann zu verfügen, wenn im abgeschlossenen Verfahren mangels Einreichung der Abgabenerklärungen die Bemessungsgrundlagen durch Schätzung (§ 184 BAO) ermittelt worden seien. Eine solche Wiederaufnahme könne lediglich in besonders gelagerten Ausnahmefällen unterbleiben, wenn etwa die Partei bereits mehrfach von derartigen Wiederaufnahmen „profitierte“, dass ein Schätzungsverfahren unter Einhaltung der Verfahrensvorschriften abgewickelt worden und die Einhebung der Abgabeforderung nicht im Sinne des § 236 BAO unbillig sei. Ziel der Wiederaufnahme sei das insgesamt rechtmäßige Ergebnis (zB VfGH 30.9.1997, B2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Die Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme könne somit davon abhängen, ob auch ein anderes Verfahren wiederaufgenommen werde. Nach VfGH 5.3.1988, B 70/87, liege ein Ermessensmissbrauch vor, wenn eine Wiederaufnahme nur jenes Verfahren verfügt werde, in dem sich steuerliche Auswirkungen zum Nachteil des Abgabepflichtigen ergeben, jedoch eine Wiederaufnahme für ein Jahr, wo sie sich zugunsten der Partei aufgewirkt hätte, unterlassen werde.

Der verfahrensgegenständliche Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sei am 11.6.2012 ausgefertigt und glaublich etwa Mitte Juni 2012 zugestellt worden. Dh die Einjahresfrist gemäß § 201 BAO für eine Bescheidberichtigung gemäß § 199 BAO [gemeint offenbar § 299 BAO] sei etwa am 15. Juni 2013 abgelaufen. Da erst durch die ÖAMTC-Clubausgabe Anfang Juli die neue Rechtslage bekannt geworden sei, sei es unabwendbar und unvorhersehbar gewesen, den entsprechenden Antrag auf Rückerstattung gemäß § 201 BAO fristgerecht einzubringen. Es werde daher ersucht, in eventu das Vorbringen als Antrag auf Wiedereinsetzung zu werten.

Im **Schreiben vom 27.11.2013** ergänzte der Bf seinen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 11.7.2013 u.a. wie folgt:

„... 18.5.-23.6.2013 ich befinde mich in meiner Zweitwohnsitzwohnung in Adr3, ...5.7.2013 ich entnehme der Auto-Touring (Clubzeitung des ÖAMTC-Juli/August-Ausgabe), dass für im Gemeinschaftsgebiet vor dem 1.7.2008 zugelassene Fahrzeuge eine Bonus/

Malus-Vorschreibung entfällt, mit Rückforderungsmöglichkeit für bisher offensichtlich rechtsirrtümlich vorgeschriebene Beträge, 8.7.2013 ich überreiche beim Finanzamt A den Antrag auf Rückerstattung irrtümlich mit dem 20 % Zuschlag gem § 6 Abs 6 NoVAG in seinerzeitiger Gesamthöhe von € 1.662,94, statt richtig als auf Bonus/Malus entfallend € 587,32, daher über € 4.599,50, statt richtig € 3.523,88. Anlässlich dieser Antragsüberreichung wird mir empfohlen, diesen „Wiederaufnahmeantrag“!? entsprechend zu ergänzen 11.7.2013 der Rückerstattungsantrag vom 8.7.2013 wird wunschgemäß bezüglich allfälliger Wiederaufnahme des Verfahrens ergänzt, aus Zweifeln an dem für eine Wiederaufnahme erforderlichen Tatsachen-Neuhervorkommen vorsorglich in eventu (Ritz, BAO § 308 Tz 22) aber zum Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erhoben.“

Mit **Bescheid** vom 3.1.2014 (irrtümlich datiert mit 3.12.2013) wurde der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 11.7.2013 abgewiesen und dies mit Hinweis auf den Verfahrensgang und die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 308ff BAO Folgendes begründend ausgeführt: „... Der vorliegende Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde im Schreiben vom 11.7.2013 als Eventualantrag formuliert. Eine versäumte Handlung wurde in diesem Schreiben weder bezeichnet noch nachgeholt. Der Primärantrag des Abgabepflichtigen war laut diesem Schreiben als Anregung auf eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens zu werten. Festgehalten wird, dass entgegen der Behauptung des Abgabepflichtigen seitens des Finanzamtes keine diesbezügliche Empfehlung oder ein diesbezüglicher Wunsch geäußert worden war. Eventualanträge sind zulässig. Das Wesen eines Eventualantrages liegt darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primärantrag erfolglos bleibt, sodass der Eventualantrag dann gegenstandslos wird, wenn dem Primärantrag stattgegeben wurde. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass dem Primärantrag des Abgabepflichtigen mangels Vorliegen von tauglichen Wiederaufnahmegründen kein Erfolg beschieden ist. Somit ist über den Eventualantrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu entscheiden. Mangels Nachholung der versäumten Handlung gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag war diesem Antrag vom 11.7.2013 jedoch von vornherein der Erfolg versagt. Weder der Umstand, dass der Abgabepflichtige in seinem Schreiben vom 27.11.2013 erstmals die Einjahresfrist des § 302 Abs 1 BAO iZm § 299 BAO anspricht bzw darauf verweist, dass es ihm nicht möglich gewesen wäre, die Frist zur Antragstellung auf eine Bescheidaufhebung gem § 299 BAO zu wahren bzw noch die in der Eingabe vom 10.12.2013 nunmehr erhobene Berufung können den inhaltlichen Mangel der nicht rechtzeitig (= gleichzeitig mit Einbringung des Wiedereinsetzungsantrages) nachgeholten, versäumten Handlung heilen. Ob daher der Abgabepflichtige durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis gehindert war, eine Frist einzuhalten, brauchte demnach ebenso wenig geprüft zu werden wie der ihm anzulastende Verschuldensgrad. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand war daher aus diesem Grund abzuweisen. ...“

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** vom 31.1.2014 führte der Bf ua aus, dass der Antrag vom 8.7.2013 einen dem Erlass vom 29.5.2013 entsprechenden Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 299 Abs 1 BAO darstelle. Die Ausführungen betreffend Vorliegens eines entschuldbaren Rechtsirrtums laut B Ritz in der FS Nolz werde als *"Es werden eine Reihe von Literaturmeinungen ... zitiert"* abgetan, eine rechtliche Würdigung sei nicht erfolgt, wogegen sich auch die vorliegende Beschwerde richte.

Anlässlich seines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 11.7.2013 habe es keine „nachzuholende Handlung“ gegeben, eine solche könne daher auch nicht „versäumt“ worden sein. Bedauerlicherweise sei dem Antrag auf Bescheidergänzung nicht entsprochen worden, somit sei nicht bestätigt, ob die Vermutung, die vermeintliche "Nichtnachholung einer versäumten Handlung" betreffe rechtsirrig den Antrag gemäß § 299 Abs 1 BAO, zutreffe. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

"3.1. Ich war bis 25.11.2013 steuerlich nicht vertreten. Ich darf und muss voraussetzen, dass allen am bisherigen Verfahren Beteiligten der NoVA-Erlass vom 29.5.2013 zur Kenntnis diene.

3.2. Mein Antrag gem § 299 Abs 1 BAO: Ich habe am 8.7.2013 mit meinem Antrag auf Rückerstattung des zuviel bezahlten NoVA-Betrages persönlich beim Finanzamt ... bei dafür zuständigen Herrn [Sachbearbeiter] vorgesprochen.

[Sachbearbeiter] wusste sofort, dass ich mich auf den NoVA-Erlass beziehe, er konnte sich an meinen Fall genau erinnern, war doch er es, der mit Bescheid vom 11.6.2012 den Berechnungsfehler einer Kollegin der am 18.5.2012 unterlaufen war, korrigiert hatte. [Sachbearbeiter] hätte auch meinem Antrag sofort entsprochen, wenn nicht die Einjahresfrist des § 302 Abs 1 BAO verstrichen gewesen wäre. Diesbezüglich erklärte er sich bereit, sich zu erkundigen, was bezüglich der Fristversäumnis zu veranlassen wäre. Ich wurde in der Folge von [Sachbearbeiter] kontaktiert und habe die als Anlage 1 dieser Beschwerde beigefügte handschriftliche Notiz angefertigt.

Wegen Zweifels an der Richtigkeit eines "Wiederaufnahmeantrages" wurde [Sachbearbeiter] nochmals telefonisch kontaktiert, das Erfordernis, den Antrag vom 8.7.2013 durch einen "Wiederaufnahmeantrag" zu ergänzen, wurde bestätigt.

Aus Zweifel an der Zweckmäßigkeit dieses Antrages wurde in eventu der "Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand", mit Hinweis auf Ablauf der Einjahresfrist für eine Bescheidberichtigung gem § 199 BAO am 11.7.2013 eingebracht.

Bedauerlicherweise unterlief ein Schreibfehler, die Vermutung der Abgabenbehörde auf Seite 2 des angefochtenen Bescheides 1. Absatz (anm gemeint war wohl "§ 299 BAO) trifft selbstverständlich zu.

Zusammenfassung:

Es ist zu prüfen, ob der Abgabenbehörde durch meine Anträge vom 8. und 11.7.2013 bewusst sein musste, dass ich eine Bescheidberichtigung gem § 299 Abs 1 BAO begehrte.

Anlässlich der Antragsüberreichung am 8.7.2013 war beim persönlichen Gespräch mit dem für die NoVA zuständigen Mitarbeiter der Abgabenbehörde völlig klar, dass

es sich einen Antrag gem Erlass vom 29.5.2013 handelte, er selbst hatte ja den verfahrensgegenständlichen Bescheid im Vorjahr ausgefertigt, damit war klar, dass es um die Variante Bescheidberichtigung gem § 299 Abs 1 BAO und nicht die Variante Festsetzungsbegehren gem § 201 Abs 1 Z 2 BAO handelt.

Mit dem Wiedereinsetzungsantrag wurde auf den Ablauf der Einjahresfrist "für eine Bescheidberichtigung gem § 199 BAO" (richtig § 299 BAO) hingewiesen.

Die Abgabenbehörde hat laut angefochtenen Bescheid das Vorliegen eines Schreibfehlers richtig erkannt ("gemeint war wohl § 299").

Wieso man nunmehr das Vorliegen eines § 299 Abs 1 BAO-Antrages bezweifelt, ist völlig unerklärlich, siehe dazu Ritz, BAO⁵ § 299 Tz 29-31.

Hätten tatsächlich diesbezügliche Zweifel bestanden, hätte schon mein schriftlicher Antrag und die Besprechung am 8.7.2013 dazu führen müssen, mittels Mängelbehebungsauftrages gem § 85 Abs 2 BAO die Zweifel zu beseitigen.

Es ist je doch schwer vorstellbar, dass [Sachbearbeiter] hätte fragen müssen "Meinen Sie tatsächlich meinen Bescheid aus dem Vorjahr" (Bezeichnung des zu behebenden Bescheides), § 299 Abs 1 lit a BAO.

oder "Berufen Sie sich tatsächlich auf den Erlass vom 29.5.2013" ("die Gründe auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt"), § 299 Abs 1 lit b BAO.

Bereits mit schriftlichem Antrag und mündlicher Besprechung am 8.7.2013 war eindeutig klar, dass ich eine Bescheidberichtigung gem § 299 Abs 1 BAO und die daraus resultierende Rückzahlung der zu Unrecht entrichteten NoVA begehre.

3.3. Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand am 11.7.2013

3.3.1. Irrweg "Wiederaufnahme des Verfahrens"

Wieso es zu diesem rechtlichen Irrweg kam, vermute ich vorstehend ausführlich erläutert zu haben. Ein dazu erforderliches "Hervorkommen neuer Tatsachen" hat es weder gegeben noch wurde es von mir behauptet.

3.3.2. Antrag gem § 299 Abs 1 BAO

Dass mein Antrag und meine Besprechung mit der Abgabenbehörde von und am 8.7.2013, verstärkt durch den Hinweis auf "Bescheidberichtigung" im Antrag vom 11.7.2013 eine Bescheidberichtigung gem § 299 Abs 1 BAO mit Rückzahlung der zu Unrecht entrichteten NoVA gem Erl 29.5.2013 betraf, vermute ich ebenfalls vorstehend ausführlich erläutert zu haben. Damit wurde die versäumte Handlung nachgeholt, eine versäumte Handlung, die spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag gem § 308 Abs 3 nachzuholen gewesen wäre, liegt nicht vor.

Es sei daher zu prüfen, ob

3.3.3. Wiedereinsetzungsgründe gemäß § 308 BAO vorliegen.

Das ist in meinem Fall zutreffend in Form eines ihm nicht anzulastenden Rechtsirrtums.

Laut Ritz, BAO⁵, § 308 Tz 12, können Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum in Ausnahmefällen einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen etwa wenn der Irrtum von der Behörde verursacht wurde.

Dabei ist zu prüfen, ob dem Wiedereinsetzungswerber "zumindest grobes Verschulden trifft" (Fink) oder ihm "grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist" ...

Die Abgabenbehörde ist zwar umfangreich auf das Nichtvorliegen eines unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses eingegangen, hat jedoch auf mein Vorbringen betreffend Vorliegen eines entschuldbaren Rechtsirrtums bedauerlicherweise lediglich mit folgendem Absatz reagiert

"Der Vollständigkeit halber sei auch noch bemerkt, dass das Akzeptieren einer - sich im nachhinein als unzutreffend herausstellenden - Verwaltungspraxis nicht als Rechtsirrtum oder Rechtsunkenntnis zu werten ist. Daher kann im vorliegenden Fall auch nicht einer jener wenigen Ausnahmefälle gegeben sein, in denen ein unverschuldeter Rechtsirrtum oder eine unverschuldete Rechtsunkenntnis einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen könnte."

Sie steht daher im absoluten Widerspruch zu Ritz in der FS-Nolz „Steuern bei Gemeinschaftsrechtswidrigkeit“ Lexis/Nexis Wien 2008. Ich erlaube mir eine Ablichtung ... anzufügen und zitierte daraus: "Ein Rechtsirrtum bzw die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift kann einen Wiedereinsetzungsgrund bilden, wenn dem Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist."

Macht ein Abgabepflichtiger Umstände nicht geltend und versäumt er damit eine Antragsfrist, so wird grundsätzlich kein (grobes) Verschulden vorliegen, wenn dies geschah, weil er von der Richtigkeit von Erlässen des BMF oder von der Anwendbarkeit nationaler Abgabenvorschriften (und nicht von ihrer Unabwendbarkeit als Folge des Anwendungsvorrangs von Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union) ausgegangen ist."

Mir ist daher entsprechend Rechtsunkenntnis bzw Rechtsirrtum zu Gute zu halten. Bleibt festzustellen, wie lange mir ein die Wiedereinsetzung ermöglichender Rechtsirrtum zuzurechnen ist.

Dass Wiedereinsetzungen zu Folge eines Rechtsirrtums nicht ad infinitum möglich sein können, liegt auf der Hand, das würde einer allgemeinen Durchbrechung der Rechtskraft gleichkommen, es können nicht Jahre zurück Bescheidberichtigungen begehrt werden. Mit Erl vom 29.5.2013 in der Findok seit 29.5.2013 wurde in verfahrensüblicher Weise die neue Rechtslage veröffentlicht, damit wurde auch der mir zuzugestehende Rechtsirrtum beendet.

Es oblag mir daher in der Dreimonatsfrist des § 308 Abs 3 BAO den Antrag auf Wiedereinsetzung einzubringen, dieser Frist habe ich durch Antragstellung am 11.7.2013 entsprochen."

Im Lichte dieser Ausführungen werde daher 1. ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend dem Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 299 Abs 1 BAO und danach 2. ein Antrag auf Bescheidberichtigung stattzugeben und den zu Unrecht entrichteten NoVA-Betrag iHv 3.523,88 rückzuerstatten.

Die beigefügte handschriftliche Notiz (Anlage 1; S 2 unten der Beschwerde vom 31.1.2014) enthielt folgende Wörter: "Aufhebungsbescheid - Wiederaufnahme - Ergänzung zum Antrag v. 8. Juli 2013 zu verstehen - § Wiederaufnahme").

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 20.2.2014 betreffend die Beschwerde vom 31.1.2014 gegen den bekämpften Bescheid über die Abweisung eines Wiedereinsetzungsantrages wiederholte das Finanzamt seine Aussagen, dass keine versäumte Handlung gesetzt worden sei, auf die sich der Wiedereinsetzungsantrag hätte beziehen können und somit die inhaltlichen Voraussetzungen einer Wiedereinsetzung nach § 308 BAO nicht vorlägen.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass der Eingabe vom 8.7.2013 keineswegs zu entnehmen sei, dass es sich dabei um einen Antrag gemäß § 299 Abs 1 BAO handle. Dazu verweise der Bf ausdrücklich darauf, dass die diesbezügliche Antragsfrist des § 201 BAO schon abgelaufen sei und ersuche in eindeutiger, klar formulierter Weise mit entsprechenden Verweisen auf eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO. Dass nunmehr in der liegenden Beschwerde (erstmalig) behauptet werde, die Eingabe vom 8.7.2013 stelle einen Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 299 Abs 1 BAO dar, so treffe das nicht zu. Da ein Antrag auf Rückerstattung von zu Unrecht entrichteter Normverbrauchsabgabe verfahrensrechtlich nicht vorgesehen sei, sei der Bf telefonisch vom Finanzamt ersucht worden, seine Eingabe durch Angabe eines verfahrensrechtlichen Titels zu präzisieren. Diesen Vorhalt beantwortete der Bf mit Schreiben vom 11.7.2013 unter Hinweis auf die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2012 wie folgt: *„Ich ersuche meinen Antrag auf Rückerstattung als Anregung für eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO zu werten.“* Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens sei eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgebend. Bei undeutlichem Inhalt des Anbringers sei die Behörde gehalten gewesen, die Absicht der Partei zu erforschen, was im vorliegenden Fall aber nicht gegeben gewesen sei. Es werde daher festgehalten, dass bis dato kein Antrag des Bf auf Aufhebung des Bescheides vom 11.6.2012 gemäß § 299 Abs 1 BAO bei der Abgabenbehörde eingebracht worden sei.

Erst im Zuge der vorliegenden Beschwerde sei versucht worden, die Eingabe vom 8.7.2013 als Eingabe gemäß § 299 Abs 1 BAO zu werten, was wie oben dargestellt – wie die am 10.12.2013 eingebrachte und mit Schreiben vom 10.2.2014 zurückgezogene Berufung und die Aufforderung an die Behörde, welche Handlung nun versäumt worden sei - ohne Erfolg gewesen war.

Mit **Vorlageantrag** (*„Antrag, meine Bescheidbeschwerde vom 31.1.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen“*) vom 2.4.2014 brachte der Bf vor, dass aus seiner Vorsprache am 8.7.2013 mit der Überreichung eines Rückerstattungsantrages gemäß Erlass vom 29.5.2013 und der ergänzenden Eingabe vom 11.7.2013 sich ganz eindeutig ergebe, dass das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes ein Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO sei und damit die versäumte Handlung gemäß § 308 Abs 3 letzter Satz BAO als nachgeholt gelte und die Verwehrung eines Wiedereinsetzungsverfahrens daher ins Leere führe.

Im **Gedächtnisprotokoll** vom 17.2.2014 des zuständigen Sachbearbeiters am Finanzamt zur Chronologie der Ereignisse im Zusammenhang mit der Rückerstattung eines bereits entrichteten Malusbetrages sei von diesem festgehalten worden, dass ihn der Bf im Info-Center aufgesucht hätte. Er habe ihn erklärt, dass die Jahresfrist einer rechtskräftig festgesetzten Normverbrauchsabgabe bereits verstrichen sei. Da der Bf auf seinen Antrag beharrt habe, sei ihm versprochen worden, den Antrag dem ho Fachbereich vorzubringen. Daraufhin sei der Bf kontaktiert worden, er möge seinen Antrag um den von ihm angedachten, jedoch nicht angeführten Verfahrenstitel ergänzen. Wenn ihm das ohne steuerliche Vertretung schwierig erscheine, könne eine Rücksprache mit dem von ihm angesprochene Schulfreundschaft zu einem Steuerberater nur von Vorteil sein. Weitere Gespräche seien dem Sachbearbeiter nicht Erinnerung, er könne aber so ein Gespräch auch nicht ausschließen. Dass in diesem Zusammenhang das Wort Wiederaufnahme gefallen sein soll, dann könne das sicherlich nur im Zusammenhang mit einer Aufzählung möglicher Verfahrenstitel sein.

Mit Bericht vom 17.4.2014 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

"Sachverhalt: Auf die ausführliche Sachverhaltsdarstellung im bekämpften Bescheid und in der Beschwerdeentscheidung wird verwiesen. Der Vollständigkeit halber - obwohl nach Ansicht des [Finanzamtes] nicht entscheidungsrelevant - wird nochmals darauf hingewiesen, dass die in der Eingabe vom 11.7.2013 erfolgte Deutung der Eingabe vom 8.7.2013 als Anregung einer amtswegigen Wiederaufnahme des NoVA-Festsetzungsverfahrens seitens des Bf nicht von einem Mitarbeiter des [Finanzamtes] angeregt oder gar vorgegeben wurde. Der [Steuerberater], der in der gegenständlichen Beschwerdesache immer gegenüber dem [Finanzamt] aufgetreten ist, hat vielmehr im Rahmen eines Telefonates über die Erfolgsaussichten dieser Eingabe gegenüber dem unterfertigenden Sachbearbeiter geäußert, dass diese Anregung einer amtswegigen Wiederaufnahme auf Anraten von [B], BMF, erfolgt sei.

Beweismittel:

Akteninhalt

Stellungnahme:

Unter Verweis auf die Begründungen des bekämpften Bescheides und der Beschwerdeentscheidung und der darin zitierten Rechtsprechung wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Beim Bundesfinanzgericht langten zwei **Schreiben** des Steuerberaters ein, wobei jenes vom 20.5.2014 laut Betreff auf den Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.4.2014 Bezug nehme sowie dabei insbesondere auf die Zeugenaussage zur im Vorlagebericht aufscheinenden Sachverhaltsdarstellung. Hervorgehoben werde, dass der Bf eine handschriftliche Telefonnotiz angelegt habe, die dem Steuerberater vom Finanzbeamten am Telefon auch bestätigt worden sein soll. Dass dieses Telefonat nicht mehr Erinnerung sei, sei zu bedauern, ändere aber nichts daran, dass es erfolgt sei. Auch die jüngste Sachverhaltsvariante, dass ein Beamter des BMF dem Steuerberater

eine Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme empfohlen hätte, sei wahrheits- und tatsachenwidrig. Aus den Aufzeichnungen des Steuerberaters seien folgende Telefonate erfolgt:

"Donnerstag 17.10.2013 10:00 Uhr: Ich rufe bei [Fachvorstand] an, wie es in Sache [Bf] weiter gehen soll. Antwort: Ich sehe kein neues Tatsachenhervorkommen, daher auch keinen Grund für einen Bescheid. Dienstag 29.10.2013 13:50 Uhr: Ich rufe bei [Fachvorstand] an und verweise auf den Wiedereinsetzungsantrag in eventu. Antwort: Werde mir das mit dem Wiedereinsetzungsantrag ansehen. Dienstag 29.10.2013 14:20 Uhr: Ich rufe bei [B] im BMF an, ob es bezüglich Wiedereinsetzung aufgrund des Erlasses vom 29.5.2013 schon Erfahrung gäbe. Antwort: Dass sie (Ö) unter das Erkenntnis Ioan Tatu fallen, ist für mich ein neues Tatsachenvorkommen. Darauf ich: Darf ich das so auch [Fachvorstand] sagen? [B]: ja selbstverständlich. Dienstag 29.10.2013 14:40: Ich rufe [Fachvorstand] an und teile ihm die Rechtsansicht [B] mit (wir sind beide davon eher nicht überzeugt)."

Es sei ausschließlich und einmalig am 29.10.2013 eine telefonische Kontaktaufnahme mit [B] erfolgt. Wie der Fachvorstand zu der falschen Aussage komme, der [B] hätte ihm schon vor dem 11.7.2013 eine Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme empfohlen, und er (der Steuerberater) hätte das anlässlich der obigen Telefonate bestätigt, entspreche nicht den Tatsachen.

Ein weiteres **Schreiben** (sowohl gerichtet an das Finanzamt als auch an das Bundesfinanzgericht) vom 16.9.2014 bezieht sich auf 1. Ergänzung der Bescheidbeschwerde vom 2.4.2014 betreffend den Zurückweisungsbescheid bezüglich § 93 Abs 3 lit a BAO vom 20.2.2014, 2. Irrtümliche Übermittlung der vorgenannten Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht, und 3. Anregung auf ersatzlose amtswegige Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 299 BAO.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich einer im Mai 2012 entrichteten und weiters mit Bescheid vom 11.6.2012 festgesetzten Normverbrauchsabgabe (Malusbetrag sowie Abgabenerhöhung nach § 6 Abs 6 NoVAG 1991) zulässig ist.

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt als erwiesen aus, der sich aus dem vorgelegten Akt ergibt:

Aus der vorliegenden Erklärung über die Normverbrauchsabgabe vom 18.5.2012 zum strittigen Fahrzeug der Marke Mercedes Benz 230 SL 500 ist ersichtlich, dass dieses am 13.3.2008 erstmals in Betrieb genommen wurde. Der Bf erwarb es am 7.5.2012 in Deutschland.

Der Bf entrichtete am 18.5.2012 ua den Malusbetrag nach § 6a NoVAG 1991 sowie eine darauf entfallende Abgabenerhöhung nach § 6 Abs 6 NoVAG 1991.

Mit Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Mai 2012 vom 11.6.2012 wurde die Normverbrauchsabgabe insoweit reduziert, als der Berechnung ursprünglich irrtümlich der Eurotax-Mittelwert (39.794,18 €) anstatt des deutschen Nettopreises (33.613,45 €) zugrunde gelegt wurde, was eine Gutschrift iHv insgesamt 1.186,71 € ergab. Die Zustellung dieses Bescheides nach § 201 BAO erfolgte glaubhaft Mitte Juni 2012.

In weiterer Folge stellte der Bf mit Schreiben vom 8.7.2013 einen Antrag auf Rückerstattung des (zu viel bezahlten) Malus-Betrages und ergänzte im Schreiben vom 11.7.2013, diesen Antrag auf Rückerstattung als Anregung für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO und in eventu sein Anbringen als Antrag auf Wiedereinsetzung zu werten, wobei der Bf darin wörtlich ausführte, dass *„die Einjahresfrist gemäß § 201 BAO für eine Bescheidberichtigung gemäß § 199 BAO etwa am 15. Juni 2013 abgelaufen ist.“*

Dieses Anbringen vom Juli 2013 erfolgte damit etwas über ein Jahr und einem Monat nach Ergehen des Festsetzungsbescheides, die Normverbrauchsabgabe war zu diesem Zeitpunkt bereits rechtskräftig festgesetzt.

In weiterer Folge versuchte der Bf, unter Hinweis auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes „Ioan Tatu“ und des Erlasses des BMF vom 29.5.2013 zur Rückzahlung des zu Unrecht entrichteten Malusbetrages iSd § 6a NoVAG 1991 iHv 3.522,88 € zu gelangen.

Er hatte dabei dem Problem zu stellen, ob und mit welchem Rechtstitel eine Durchbrechung der Rechtskraft möglich wäre.

Im vorliegenden Beschwerdefall geht es ausschließlich um den Streitpunkt, ob das Eventualbegehren des Bf vom 11.7.2013 betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, das mit Bescheid vom 3.1.2014 abgewiesen wurde, zulässig ist.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Der zum Zeitpunkt der Antragstellung im Juli 2013 steuerlich nicht vertretene Bf stützte sich bei seinem Anbringen primär auf eine Anregung für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens, da die Einjahresfrist für eine Bescheidberichtigung gemäß § 199 BAO [gemeint offenbar § 299 BAO] abgelaufen ist, ersuchte der Bf in eventu sein Vorbringen als Antrag auf Wiedereinsetzung zu werten.

Nach § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Inhaltserfordernisse sind für Anträge auf Aufhebung im zweiten Satz des § 299 Abs 1 (idF FVwGG 2012) vorgesehen, wonach der Antrag zu enthalten hat:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Auch für Anträge auf Aufhebung gilt der allgemeine Grundsatz, dass es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen ankommt, sondern

auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (vgl zB VwGH 20.2.1998, 97/15/0153, 0154; 23.4.2001, 99/14/0104). Daher könnte beispielsweise die Deutung eines nach Ablauf der Beschwerdefrist eingereichten, als Beschwerde bezeichneten Anbringens als Antrag auf Aufhebung in Betracht kommen.

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Antrag nach § 299 Abs 1 vorliegt, ist beispielsweise unbeachtlich,

- ob ausdrücklich die Aufhebung begehrt wird,
- ob unter Hinweis auf die Rechtswidrigkeit des Bescheides eine Abänderung dieses Bescheides beantragt wird oder
- ob ein Ersatz des rechtswidrigen Bescheides durch einen anderen (rechtmäßigen) Bescheid begehrt wird (Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 28ff).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Parteienerklärungen nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlagen objektiv verstanden werden muss. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vgl zB VwGH vom 19.3.2013, 2010/15/0188, mit weiteren Nachweisen, sowie VwGH vom 21.8.2014, 2013/17/0864).

Festzuhalten ist, dass der Bf steuerlich unvertreten ist. Es erschließt sich aus dem Wiedereinsetzungsantrag, dass die versäumte Handlung, welche der Bf nachholt, durch Hinweis auf die Rechtswidrigkeit des Bescheides die Aufhebung („Bescheidberichtigung“) des NoVA-Festsetzungsbescheides darstellt.

Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung sein.

Durch das Ökologisierungsgesetz 2007, BGB I 46/2008, wurde § 6a in das NoVAG 1991 eingefügt. Das darin geregelte Bonus/Malus-System galt ab dem 1.7.2008 und fördert den Erwerb von Fahrzeugen mit niedrigen Schadstoffemissionen sowie mit umweltfreundlichen Antriebsmotoren.

Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 7.4.2011, C-402/09, „Ioan Tatu“, ist es einem Mitgliedstaat verboten, eine Steuer 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 erschwert, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren.

Der Gerichtshof hat dazu ausgeführt (Rn 40 des Urteiles), dass die in einem Mitgliedstaat entrichtete Umweltsteuer (im Streitfall die rumänische Zulassungssteuer) Teil des Fahrzeugwertes wird. Wenn also ein in dem betreffenden Mitgliedstaat zugelassenes

Gebrauchtfahrzeug anschließend in demselben Mitgliedstaat als Gebrauchtfahrzeug in demselben Mitgliedstaat veräußert wird, entspricht dessen Marktwert, in dem der Restwert der Zulassung enthalten ist, einem durch die Wertminderung des Fahrzeuges bestimmten Prozentsatz seines ursprünglichen Wertes. Um die Neutralität der Steuer zu gewährleisten, muss daher der Wert des eingeführten Gebrauchtfahrzeuges den Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Fahrzeuges zuverlässig widerspiegeln.

Der Bf monierte in seinem Antrag vom 11.7.2013 (unter Hinweis auf sein Schreiben vom 8.7.2013), dass er von der geänderten Rechtslage, dass bei im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits vor dem 1.7.2008 zum Verkehr zugelassenen Gebrauchtfahrzeuge, die vor Verwirklichung des NoVA-Tatbestands unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, von der Erhebung des „NoVA-Malusbetrages“ iSd § 6a NoVAG 1991 abzusehen ist, erst durch die Veröffentlichung in der ÖAMTC-Clubzeitung Ausgabe Juli/August 2013 erfahren hat.

Gemäß § 308 Abs 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung 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. 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.

Nach § 308 Abs 3 BAO muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, bei Versäumung einer Berufungsfrist oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs 2) bei der Abgabenbehörde erster oder zweiter Instanz eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Gemäß § 309a BAO hat der Wiedereinsetzungsantrag zu enthalten:

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

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 und kein grobes Verschulden auf Seiten des Wiedereinsetzungswerbers (Ritz, BAO⁵, § 308 Tz 1f).

Als Ereignis ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, Sich irren usw.

Unvorhergesehen ist ein Ereignis, das die Partei nicht einberechnet hat und dessen Eintritt sie auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte.

Unabwendbar ist ein Ereignis dann, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Mitteln nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah (Ritz aaO, § 308 Tz 8ff).

Nicht jede Form von Verschulden hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung. Unschädlich ist ein milderer Grad des Versehens, der der leichten Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB gleichzusetzen ist. 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 (Ritz, aaO, § 308 Tz 13f). An rechtskundige Parteienvertreter ist hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen.

Der Bf war im Zeitpunkt der Antragstellung jedenfalls nicht vertreten; der später hinzugezogene Vertreter ist ein sich nicht mehr in Berufsausübung befindlicher (pensionierter) Steuerberater, der erst im November 2013 die steuerlichen Agenden des Bf übernahm.

Ob ein Wiedereinsetzungsgrund vorliegt bzw ob ein grobes Verschulden anzunehmen ist, ist stets nach den Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Wiedereinsetzungswerbers zu beurteilen.

Den Antragsteller trifft die Obliegenheit, im Antrag den Wiedereinsetzungsgrund zu beschreiben 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.

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 25.3.1992, 90/13/0295; VwGH 27.5.1998, 97/13/0051).

Als Hindernis ist jenes Ereignis zu verstehen, das die Fristeinhaltung verhindert hat. 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 und 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 entgegenstehenden Weise vorwerfbar ist (Ritz aaO § 308 Tz 22).

Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum sind zwar nach ständiger Rechtsprechung keine Wiedereinsetzungsgründe (zB VwGH 15.6.1993, 93/14/0011; 18.12.1996, 95/16/0311, 0312; 28.11.2007, 2005/14/0013, 2005/14/0076); können jedoch in Ausnahmefällen einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen, etwa wenn der Irrtum von der Behörde veranlasst wurde (VwGH 20.6.1986, 84/17/0136) und dieser Irrtum die Partei in der Folge hinderte, bestimmte Fristen einzuhalten.

Die Relativierung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Auswirkungen mangelnder Rechtskenntnis oder Rechtsirrtum erfolgte damit in jenen Fällen, in denen eine unvertretene Partei aufgrund ihrer mangelnden Rechtskenntnis bzw einer Fehlvorstellung über die Rechtslage einen Nachteil erlitten hatte.

Liegt bei der Versäumung ein grobes Verschulden der Partei vor, so steht dies einer Wiedereinsetzung entgegen. Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit zu verstehen. Der Wiedereinsetzungswerber darf damit nicht auffallend sorglos gehandelt haben, somit die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt nicht außer Ansatz gelassen haben. Es ist also zu beurteilen, ob den Bf an der Fristversäumnis ein Verschulden trifft, das über den minderen Grad des Versehens hinausgeht.

Der Bf als rechtsunkundige und unvertretene Partei ist im Rahmen der Erstellung der Abgabenerklärung zur NoVA beim zuständigen Finanzamt am 18.5.2012 erschienen und hat gemeinsam mit einem Sachbearbeiter die Abgabenerklärung erstellt. Vom zuständigen Finanzamt erfolgte auch wegen der falschen Annahme der Eurotax-Notierung als Bemessungsgrundlage die Neuberechnung der Normverbrauchsabgabe (Berechnungsblatt, Beilage 3 des Vorlageantrages vom 2.4.2014, die dem Festsetzungsbescheid vom 11.6.2012 zugrunde gelegt wurde.

Der Wissensstand des Bf über die „aktuelle“ Rechtslage, nämlich die Verpflichtung zur Abfuhr des Malus-Zuschlages gemäß § 6a NoVAG 1991 wurde durch die Angaben des Sachbearbeiters des Finanzamtes sozusagen bestätigt.

Für den Bf ist das „Ereignis“, welches ihn nach seinem Vorbringen an der Einhaltung der Antragsfrist (§ 299 BAO) hinderte, zunächst in dem Irrtum gelegen, dass die Rechtsauskunft des Finanzbeamten richtig gewesen und die Abfuhr des NoVA-Zuschlages damit zu Recht erfolgt wäre.

Seine subjektive Beurteilung der Rechtslage wurde durch die (bestätigende) Auskunft des behördlichen Organs somit objektiviert.

Im Vertrauen auf die Rechtsauskunft des zuständigen Finanzbeamten über die Rechtmäßigkeit der Abgabeneinhebung war die Sache mit Abgabe der Abgabenerklärung und Entrichtung des vom Beamten errechneten Betrages beim Finanzamt damit für den Bf „erledigt“.

Inwieweit das Ereignis, nämlich das Vertrauen des Bf auf die Richtigkeit der Auskunft des Beamten geeignet war, den Bf daran zu hindern, fristwährend einen Antrag auf Aufhebung des Festsetzungsbescheides gemäß § 299 BAO zu stellen, muss in einem nächsten Schritt geprüft werden. Dabei wird von Bedeutung sein, inwieweit es dem Bf zuzumuten war, innerhalb der Jahresfrist des § 302 BAO nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides von der geänderten Rechtslage bzw Änderung der Rechtsauslegung zu § 6a NoVAG 1991 Kenntnis zu erlangen. Ob aufgrund dieses Ereignisses die Wiedereinsetzung zu bewilligen ist, hängt von der Beurteilung der Verschuldensfrage ab.

Es wird die Frage zu klären sein, ob dem Bf an der Fristversäumnis grobe Fahrlässigkeit und damit ein Verschulden zur Last gelegt werden kann, das über den minderen Grad des Versehens hinausgeht, er also auffallend sorglos gehandelt hat.

Das ist fallbezogen zu verneinen, da dem Bf kein Verschulden an der Versäumung der Antragsfrist zur Last gelegt werden kann, das eine leichte Fahrlässigkeit übersteigt:

Zunächst ist auszuführen, dass sich unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass der EuGH damit befasst wurde, die Komplexität der Materie „rund um die Normverbrauchsabgabe“ zeigt.

Allgemein ist in diesem Zusammenhang festzustellen, dass die Regelung des § 6a NoVAG 1991 betreffend „NoVA-Malusbetrag“ für CO₂-Emissionen seit dem 1.7.2008 mehrfach geändert wurde. Maßgebende gesetzliche Änderungen hinsichtlich CO₂ - 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 CO₂ Grenzwerte von 150g/km, 170g/km und 201g/km.

Richtig ist, dass das europäische Höchstgericht bei der Beurteilung eines ähnlich gelagerten Sachverhaltes schon im April 2011 zum Schluss kam, 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 7.4.2011, Rs C-402/09 "Ioan Tatu" Rn 61).

Richtig ist auch, dass das Urteil des EuGH zum Zeitpunkt der gegenständlichen Abgabenerklärung des Bf im Juli 2012 bereits im Amtsblatt der Europäischen Union (28.05.2011) veröffentlicht war.

Festzustellen ist in diesem Zusammenhang aber auch, dass es sich beim Vorlagefall an den EuGH um eine rumänische Zulassungssteuer gehandelt hat und der Sachverhalt somit keinen "Österreichbezug" hatte.

In Österreich selbst wurde das Urteil des EuGH im Jahr 2011 lediglich in einer Zusammenfassung ("3-Zeiler") in einer Fachzeitschrift publiziert (Finanz Journal 2011, 231; wbl 2011/118), ohne aber auf die Rechtslage in Österreich einzugehen.

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 das Urteil des EuGH "Ioan Tatu" basierende Änderung seiner Rechtsauslegung erst mit einer Verzögerung von 2 Jahren im Mai 2013 (Erlass vom 29.05.2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013,... "Auf Grund dieser neuen Auslegung ist die derzeitige Verwaltungspraxis zu ändern.").

Die obige Darstellung macht deutlich, dass die mit dem EuGH Urteil vom April 2011 geänderte Rechtslage zu § 6a NoVA 1991 in Österreich zunächst nicht bzw nur sehr eingeschränkt in Fachkreisen kommuniziert wurde (Kurzkomentar in einer Steuerzeitung, UFS Entscheidung 2012). Selbst die zuständigen Behörden wurden durch die Oberbehörde nicht zeitnah informiert und über die neue Rechtslage zu § 6a NoVAG 1991 unterrichtet. Erst mit dem Ministerialerlass vom 29. Mai 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-Malussystem in den Zeitschriften bzw Aussendungen der Autofahrerklubs (ÖAMTC) wurde die neue Rechtslage zu § 6a NoVAG 1991 kommuniziert und damit über einen eingeschränkten Fachkreis hinaus auch der breiten Öffentlichkeit zugänglich und bekannt gemacht.

Damit kann aber dem Vorbringen des Bf, sein Vertrauen auf die Rechtsauskunft des zuständigen Beamten über die Rechtmäßigkeit der Abgabeneinhebung einerseits und die zeitverzögerte Information der breiten Öffentlichkeit über die neue Rechtsansicht des BMF zu § 6a NoVAG 1991 andererseits habe ihn in der Folge daran gehindert, einen Antrag nach § 299 BAO fristwährend zu stellen und die Rechtswidrigkeit der Abgabe einzuwenden, nichts entgegengehalten werden. Die Argumentation des Bf, wonach für ihn die Unrechtmäßigkeit der Abgabenabfuhr im Juni 2012 erst Anfang Juli 2013 erkennbar gewesen wäre, ist glaubhaft und nachvollziehbar.

Dem Bf kann die Verkennung der Rechtslage nicht vorgeworfen werden.

Die objektive Erkennbarkeit der Rechtswidrigkeit der (NoVA)-Abgabe war für den Bf als rechtsunkundige und unvertretene Partei mangels entsprechender und zeitnaher Publizierung der neuen geänderten Rechtslage zu § 6a NoVAG 1991 durch die

zuständigen Stellen weder zum Zeitpunkt der Abgabenerklärung 2012 noch innerhalb der Jahresfrist des § 302 BAO gegeben.

Für den Lauf der Wiedereinsetzungsfrist kommt es auf den Zeitpunkt der zumutbaren Erkennbarkeit des Irrtums an, also auf den Wegfall des Irrtums oder Umstände, unter denen er nicht in einer der Wiedereinsetzung entgegen stehenden Weise vorwerfbar ist (VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001).

Mit der Herausgabe des Erlasses und der darauf erfolgten Publizierung der neuen Rechtslage in diversen Zeitschriften (zB Autozeitschriften) im Mai 2013 kann diese als allgemein bekannt vorausgesetzt werden. Damit war es auch dem Bf als juristischen Laien zuzumuten, die neue Rechtsauffassung des BMF zu § 6a NoVAG 1991 zu erkennen.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im Juli 2013 war daher fristgerecht erfolgt.

Da streitgegenständlich auch den Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichtes (ua RV/6100509/2013 vom 20.8.2014 (intern), RV/3100039/2015 vom 11.6.2015) zu folgen war, war dem Antrag des Bf auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO gegen die Versäumung der in § 302 BAO normierten Einjahresfrist in diesem besonderen Ausnahmefall (Irrtum durch Auskunft des Finanzamtes herbeigeführt, komplexe Materie, innerstaatliche Information verspätet, keine Kenntnis der Öffentlichkeit) Folge zu geben.

Zur Nichtzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision gemäß Art133 Abs 4 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, weil es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt.

Wien, am 19. Oktober 2016