

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache des \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Thuller & Partner Wirtschaftstreuhand & SteuerberatungsGmbH, Villacher Straße 83, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, betreffend Beschwerde vom 11. April 2019, eingelangt am 15. April 2019, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 12. März 2019 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zur Steuernummer 99-\*\*\*BF1StNr1\*\*\* beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

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

## Begründung

Im anhängigen Verfahren ist zu klären, ob der Antrag des Beschwerdeführers (Bf) auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der an ihn vermeintlich als Bescheide des Finanzamtes (FA) X über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe (NoVA) 6/2018 bzw. der Kraftfahrzeugsteuer (KfzSt) 7-9/2018 ergangenen Erledigungen vom 21. Nov. 2018 zu Recht abgewiesen wurde.

Den - aufgrund der Erhebungsergebnisse der Finanzpolizei (FinPol) zu einer im Nov. 2018 durchgeführten Verkehrskontrolle in Kärnten erlassenen - NoVA- und KfzSt- „Festsetzungsbescheiden“ liegen die Bestimmungen des § 1 Z. 3 lit. b NoVAG 1991 bzw. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 zugrunde, nach welchen die Steuerschuld durch die unzulässige/widerrechtliche Verwendung eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen auf inländischen Straßen entsteht.

Das FA X sieht die Voraussetzungen für eine Bescheidbehebung nach § 299 BAO mangels mit Gewissheit feststehender Rechtswidrigkeit der Bezug habenden Erledigungen als nicht gegeben an. Eine bloß mögliche Rechtswidrigkeit genüge nicht. Der Bf sei im vorangehenden Ermittlungsverfahren einen Gegenbeweis zur gesetzlichen Standortvermutung nach § 82 Abs. 8 KFG schuldig geblieben.

Der Bf argumentiert sein Begehren mit dem Fehlen eines inländischen Mittelpunkts seiner Lebensinteressen im fraglichen Zeitraum. Zudem sei das betroffene Fahrzeug einerseits im Juli/August 2018 reparaturbedingt in einer Kfz-Werkstätte in Slowenien gestanden bzw. andererseits nach der am 16.Nov.2018 in Kärnten unter Beteiligung von Organen der Finanzpolizei durchgeführten Verkehrskontrolle dauerhaft nach Slowenien verbracht worden.

Die im Vorlageantrag an das BFG in den Raum gestellte Unzuständigkeit des FA X konkretisierte der Bf im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren trotz Aufforderung nicht.

Das FA X verweist im Vorlagebericht auf die Bestimmung des § 10a Abs. 5 und Abs. 6 AVOG 2010 - DV, welche im Fall der unzulässigen/ widerrechtlichen Inlandsverwendung eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen dem Finanzamt des ersten Einschreitens die Zuständigkeit zur NoVA- und KfzSt-Erhebung zuteile.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Der – steuerlich vertretene - Bf, ein slowenischer Staatsbürger, geht seit Sommer 2013 einer nichtselbständigen Vollzeitbeschäftigung in Kärnten nach. Lt. Zentralmelderegister (ZMR) verfügt er seit Sept.2013 durchgehend über einen Wohnsitz in Österreich (tw. Neben-, tw. Hauptwohnsitz). Eine Kfz-Zulassung in Österreich scheint für den Bf in der Kfz-Zulassungsdatenbank EKIS bis heute nicht auf.

Am 16.Nov.2018 wurde der Bf im Zuge einer in Kärnten unter Beteiligung von Organen der Finanzpolizei des FinPol-Team 00 (FPT 00), einer beim Finanzamt X eingerichteten Dienststelle der Finanzpolizei, durchgeführten Verkehrskontrolle am Steuer eines seit 19.Juni 2018 auf ihn zugelassenen Pkw der Marke KIA Modell Stinger 3.3 (272 KW/370 PS) mit slowenischem Kennzeichen angehalten.

Einer im Zuge der Anhaltung aufgenommenen Niederschrift (§ 144 BAO) zufolge, gab der Bf an, dass er den Pkw *„erstmal am 19.Juni 2018 in Österreich verwendet“* und *„Ende Juni 2018 in das Inland verbracht“* habe.

Am 21.Nov.2018 ergingen an den Bf zu dessen StNr beim Finanzamt Kärnten zwei an seine Wohnanschrift in Kärnten adressierte, als Bescheide bezeichnete Erledigungen des FA X, einerseits betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe 6/2018 (Formular NoVA 3) und andererseits betreffend Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer 7-9/2018 (Formular Kr 010).

Mit Eingabe vom 22.Jänner 2019 brachte der Bf im Wege seiner steuerlichen Vertretung, zugleich mit einer Beschwerde gegen die beiden „Bescheide“ vom 21.Nov.2018, den verfahrensgegenständlichen Antrag auf Bescheidbehebung nach § 299 BAO für den Fall der verspäteten Beschwerdeeinbringung (*„in eventualis“*) ein und beantragte die ersatzlose Aufhebung der „Bescheide“.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 12.März 2019 wies das FA X die beiden Beschwerden des Bf vom 22.Jänner 2019 gegen die NoVA- und KfzSt-„Festsetzungsbescheide“ vom 21.Nov.2018 gemäß § 260 BAO als verspätet zurück und wies zugleich den Antrag des Bf auf Bescheidbehebung nach § 299 BAO als unbegründet ab.

Der Bf erhob Beschwerde gegen die Abweisung seines gem. § 299 BAO gestellten Antrages auf Bescheidaufhebung. Nach einer abweisenden BVE vom 13.Juni 2019 begehrte er die Vorlage seines Rechtsmittels an das BFG.

**II.** 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.“*

Unabdingbare Voraussetzung für eine Maßnahme nach § 299 BAO ist demnach das Vorliegen eines abgabenbehördlichen Bescheides.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist *„jeder Bescheid (...) ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.“*

§ 93 Abs. 3 BAO enthält Regelungen für die Begründung und die Rechtsmittelbelehrung als weitere Bestandteile von Bescheiden. Die Abs. 4-6 der Bestimmung normieren die Rechtsfolgen von Mängeln im Bereich der Rechtsmittelbelehrung.

Darüber hinaus müssen schriftliche Bescheide der Abgabenbehörde auch den Vorgaben des § 96 BAO entsprechen.

Nach § 96 BAO müssen *„alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörde (....) die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.“*

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 in der 2018 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 unterliegt der Normverbrauchsabgabe unter anderem die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Abgesehen von einer hier nicht maßgeblichen Ausnahme, gilt zufolge § 1 Z 3 lit. b leg.cit. als erstmalige Zulassung auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn

es nach dem Kraftfahrzeuggesetz (KFG) zuzulassen wäre (in weitere Folge als *unzulässige Verwendung* bezeichnet).

Nach den Bestimmungen des NoVAG 1991 obliegt die Erhebung der NoVA in den Fällen der *unzulässigen Verwendung* dem „Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen (Haupt-)Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.“ (§ 11 Abs. 2 NoVAG 1991 iVm § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 idF BGBl I 34/2010)

Aufgrund von Sonderregelungen im Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, BGBl. I Nr.9/2018 (AVOG 2010) gilt dies nicht für den Fall, dass der erstmalige Anlass zum Einschreiten bei der Finanzpolizei liegt.

Nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 idF BGBl I 2014/13 unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer „Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (*widerrechtliche Verwendung*).“

„Bei *widerrechtlicher Verwendung* eines Kraftfahrzeuges (§ 1 Abs. 1 Z 3) ist für die Erhebung der KfzSt das Finanzamt örtlich zuständig, das als erstes Kenntnis davon erlangt.“ (§ 7 Abs. 2 KfzStG 1992 idF BGBl I 2014/13).

Auch zu dieser Zuständigkeitsbestimmung gilt aufgrund des AVOG 2010 eine – mit den Regelungen zur NoVA-Erhebung vergleichbare - Sonderregelung für den Fall eines Erstanlasses der Finanzpolizei zum Einschreiten.

Die in anhängigen Verfahren für das Einschreiten der Finanzpolizei maßgeblichen Zuständigkeitsbestimmungen lauten:

§ 9 AVOG 2010 idF BGBl. I Nr. 14/2013:

*(3) Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung besondere Organisationseinheiten mit bundesweitem und/oder regionalem Wirkungsbereich zur Besorgung der Geschäfte der Steuer- und Zollverwaltung einrichten, soweit dies organisatorisch zweckmäßig ist und einer einfachen und Kosten sparenden Vollziehung wie auch den Bedürfnissen einer bürgernahen Verwaltung dient. Diese Organisationseinheiten werden bei Erfüllung ihrer Aufgaben als Organe der Abgabenbehörden tätig.*

*(4) Dienststellen der besonderen Organisationseinheiten können im gesamten Bundesgebiet eingerichtet werden. Die von Organen der besonderen Organisationseinheiten gesetzten Amtshandlungen sind, sofern keine unmittelbare Beauftragung für den Einzelfall durch eine Abgaben- oder Finanzstrafbehörde erfolgt ist, jener Abgabenbehörde zuzurechnen, in deren Amtsbereich die Dienststelle des Organes eingerichtet ist.“*

Zufolge § 10 Abs. 1 AVOG 2010 kann der „Bundesminister für Finanzen (...) mit Verordnung die Zuweisung von Aufgaben an Abgabenbehörden aufheben und diese Aufgaben anderen Abgabenbehörden übertragen, wenn es organisatorisch zweckmäßig ist und einer wirksamen, einfachen und Kosten sparenden Vollziehung dient. Dies gilt sinngemäß für die Befugnis von Organen der Abgabenbehörden, bestimmte Aufgaben auch für andere Abgabenbehörden wahrzunehmen.“

Die auf Basis des § 10 Abs. 1 AVOG 2010 ergangene AVOG-Durchführungsverordnung BGBl. II Nr. 165/2010 (AVOG 2010-DV) in der 2018 maßgeblichen Fassung ordnet die Befugnis zur Erhebung der NoVA und KfzSt in den Fällen der unzulässigen/widerrechtlichen Verwendung (§ 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 bzw. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992) grundsätzlich jenem Finanzamt zu, das als erstes Anlass zum Einschreiten hat (§ 10a Abs. 5 und Abs. 6 AVOG 2010-DV in der ab 1.1.2015 geltenden Fassung BGBl. II Nr. 386/2014).

Zugleich lautet § 10b AVOG 2010 - DV BGBl. II Nr. 165/2010 in der ab 1.1.2015 geltenden Fassung BGBl. II Nr. 386/2014, soweit verfahrensrelevant:

*„(1) Die Finanzpolizei wird als besondere Organisationseinheit gemäß § 9 Abs. 3 AVOG 2010 mit Sitz in Wien und Dienststellen bei allen Finanzämtern gemäß § 4 Abs. 1 eingerichtet.*

*(2) Der Finanzpolizei obliegt im Rahmen ihrer Unterstützungstätigkeit für die Finanzämter als Abgabenbehörden wie diesen die Wahrnehmung*

*1. von allgemeinen Aufsichtsmaßnahmen gemäß §§ 143 f BAO und Befugnissen gemäß § 12 AVOG 2010,*

*(...)*

*6. der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe in den Fällen des § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991,*

*7. der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992.*

*(3) Die Zurechnung des Handelns der Organe der Finanzpolizei richtet sich nach § 9 Abs. 4 AVOG 2010. Die Befugnisse gemäß § 12 Abs. 4 und 5 AVOG 2010 bleiben davon unberührt.“*

Die Regelungen des BMF für die Genehmigung abgabenbehördlicher Erledigungen schränken die Approbationsbefugnis bei der Festsetzung von NoVA bzw. KfzSt durch die Finanzpolizei auf Teamleiter und deren ständige Vertreter ein. Die übrigen Teammitglieder sind zur Approbation von Abgabenbescheiden nicht berechtigt (BMF-Genehmigungserlass vom 7.Dez.2017, BMF-280000-/0197-I/8/2017, Anhang 8).

III. Dem anhängigen Verfahren liegen als Bescheide intendierte Erledigungen des FA X vom 21.Nov. 2018 einerseits betreffend Festsetzung von NoVA 6/2018 und anderseits betreffend Festsetzung von KfzSt 7-9/2018 zu Grunde (so genannte „händische Bescheide“, wobei

„händisch“ iS von Ausdruck und Versand des automationsunterstützt erstellten Dokuments unmittelbar durch das Bescheid erlassende Finanzamt und nicht im Wege des Bundesrechenzentrums zu verstehen ist).

Die Übermittlung der Originale dieser „Festsetzungsbescheide“ blieb der Bf trotz Aufforderung im finanzgerichtlichen Verfahren schuldig.

Vorgelegt wurden dem BFG von *beiden* Verfahrensparteien identische Kopien von Erst- und Zweitschriften der Erledigungen vom 21.Nov. 2018. Keines der Exemplare enthält Abfertigungs- /Versand- bzw. Eingangsvermerke.

Eine Abgabefestsetzung durch die Finanzpolizei als Organ des FA X ist den beim BFG aufliegenden Unterlagen zu den „Bescheiden“ vom 21.Nov.2018 nicht zu entnehmen. Beide Erledigungen weisen als Bescheid erlassende Behörde allein das Finanzamt X aus. Die Bezüge zur Finanzpolizei beschränken sich auf wenige allgemeine bzw. indirekte Hinweise.

In der als Bescheid bezeichneten Erledigung vom 21.Nov.2018 zur **NoVA-Festsetzung 6/2018** beschränkt sich die Bezugnahme auf die Finanzpolizei auf allgemeine (österreichweite) Kontaktdaten der FinPol (Bankverbindung, DVR-Nummer, Öffnungszeiten, Festnetz-TelNr.).

Die - explizit als zweiseitiges Dokument gekennzeichnete - Erledigung enthält keine Rechtsmittelbelehrung, Fertigungsklausel oder Unterfertigung (der dafür vorgesehene Bereich weist sowohl in der Erst- als auch in der Zweitschrift einen Leerraum aus). Auch ein Hinweis auf Beilagen findet sich in der Erledigung nicht.

Der intendierte Bescheidspruch weist neben der Bemessungsgrundlage, dem Steuersatz und einem nach § 6 Abs. 2 – Abs. 5 NoVAG 1991 errechneten Abgabebetrag von 15.564,84 € auch eine „*Vergütung*“ in Höhe von 21.534,84 € aus, die bei der rechnerischen Ermittlung der Nachzahlung allerdings unberücksichtigt blieb (FA-Vorlageunterlagen 29.7.2019, BFG-Akt OZ 19; Bf-Eingabe 18.1.2021).

Die von den Verfahrensparteien übermittelten Unterlagen zum „NoVA-Festsetzungsbescheid“ 6/2018 vom 21.Nov.2018 umfassen zwei weitere Blätter. Ein ebenfalls als „Seite 2 von 2“ nummeriertes Formularblatt NoVA 3 ohne Datum enthält eine Standard-Rechtsmittelbelehrung, die Fertigungsklausel „FürdenVorstand/FürdieVorständin“ sowie eine unleserliche Unterschrift, die nach den Unterlagen des FinPol-Einsatzes vom 16.Nov.2018 dem damaligen Leiter der Amtshandlung (Herr-X) zuzuordnen ist.

Ein Zuordnungsmerkmal zu dem als NoVA-Festsetzungsbescheid bezeichneten Dokument vom 21.Nov.2018 weist das Blatt mit der Rechtsmittelbelehrung nicht auf (keine Angabe der Behördenbezeichnung, FA-Stampiglie, StNr/ Adresse des Bf, Kennzeichnung als Beilage oder sonstiger formaler Bezug zu der als NoVA-Festsetzungsbescheid 6/2018 intendierten Erledigung vom 21.Nov.2018).

Des Weiteren enthalten die von den Verfahrensparteien übermittelten Unterlagen zum NoVA-„Festsetzungsbescheid“ vom 21.Nov.2018 ein neutrales „*Normverbrauchsabgabe – Berechnungsblatt*“ mit Datum 21.Nov.2018 (ohne Behördenbezeichnung, Tel, FAX, DVR-Nr), welches den (unterfertigenden) FinPol-Einsatzleiter vom 16.Nov.2018 (Herr-X) mittels eMail-Adresse als „*Sachbearbeiter*“ ausweist.

Auch dieses Berechnungsblatt enthält keine formalen Zuordnungsmerkmale zum „NoVA-Bescheid“ vom 21.Nov.2018.

Den Unterlagen der Verfahrensparteien zur NoVA-Festsetzung 6/2018 ist die zweiseitige Kopie einer explizit als „*Zweitschrift*“ bezeichneten Ausfertigung der Erledigung vom 21.Nov.2018 angeschlossen (ohne Berechnungsblatt). Die dieser „*Zweitschrift*“ als drittes Blatt angeschlossene „*Rechtsmittelbelehrung*“ (ebenfalls „*Seite 2 von 2*“, wiederum ohne Zuordnungsmerkmal zur zweiseitigen „*Zweitschrift*“ des „Bescheides“), weist – zum Unterscheid von der „*Erstschrift*“ - neben einer Unterfertigung durch Herrn Herr-X als Bearbeiter auch die Unterschrift eines Genehmigenden mit dem Namen „Herr-Y“ (ohne Funktionszuordnung) auf.

Nach den finanzgerichtlichen Ermittlungen handelt es sich beim Letzterem um den stellvertretenden Teamleiter der beim FA X eingerichteten Dienststelle des *Team 00* der Finanzpolizei. Der FinPol-Einsatzleiter vom 16.Nov.2018, Herr-X, gehört dem *FPT00* als „Teammitarbeiter“ ohne Approbationsbefugnis an (Quellen: FinPol-Auskunft 12.Febr.2021; BMF-Genehmigungserlass vom 7.Dez.2017, BMF-280000/0197-I/8/2017 – Anhang 8; BMF-Organisationserlass der Finanzpolizei vom 27.Juni 2013, BMF-280100/0007-IV/2/2013).

Aufgrund der dargestellten Gestaltung der Unterlagen zur NoVA-Erledigung vom 21.Nov. 2018 geht das BFG davon aus, dass die mit dem zweiseitigen „Bescheiddokument“ übermittelten Zusatzblätter (Rechtsmittelbelehrung, NoVA-Berechnungsblatt) keine formellen Bestandteile der als Bescheid intendierten Erledigung zur NoVA-Festsetzung 6/2018 vom 21.Nov.2018 sind.

Da weder die vom FA vorgelegten, noch die von der Bf übermittelten Unterlagen Versand- bzw. Eingangsvermerke enthalten und eine Kontrolle an Hand des vom Bf angeforderten „Originalbescheides“ mangels Vorlage nicht möglich war, kann auch nicht festgestellt werden, dass dem Bf die oa. Zusatzblätter im Zuge der Zustellung des vermeintlichen Bescheides zur NoVA-Festsetzung 6/2018 vom 21.Nov.2018 zugehen.

Aufgrund der Übermittlung auch der „*Zweitschrift*“ (die nach ihrem Zweck ein Dokument aus dem Aktenbestand der Abgabenbehörde ist) durch die steuerliche Vertretung des Bf, geht das BFG davon aus, dass die von der steuerlichen Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren nachgereichten Unterlagen nicht Kopien der vom BFG angeforderten Erledigung an den Bf zur NoVA-Festsetzung vom 21.Nov.2018 enthalten, sondern – allenfalls im Zuge einer Akteneinsicht erstellte - Ablichtungen von Unterlagen aus dem FA-Aktenbestand.

Insofern liefern diese Dokumente keinen Nachweis für ein Zugehen auch der Rechtsmittelbelehrung an den Bf im Zuge der Zustellung der als Bescheid über die NoVA-Festsetzung 6/2018 intendierten Erledigung vom 21.Nov.2018.

Für das Berechnungsblatt erscheint dies auch deshalb unwahrscheinlich, weil die Daten aus dem Berechnungsblatt ohnehin im intendierten Bescheidspruch aufscheinen.

Die am 21.Nov.2018 vermeintlich als Bescheid über eine **KfzSt-Festsetzung 7-9/2018** ausgefertigte, zweiseitige Erledigung (Seite 2 mit StNr des Bf beim FA Kärnten) weist ebenfalls allein das FA X (ohne Hinweis auf die FinPol) als Bescheid erlassende Behörde aus (Formular KR 010) (FA-Vorlageunterlagen 29.7.2019, BFG-Akt OZ 18; Bf-Eingabe 18.1.2021).

Im Gegensatz zur NoVA-Erledigung findet sich hier im Infoteil der ersten Seite zumindest das Kürzel „FPT00“, allerdings ohne nähere Erläuterung. Für allfällige Rückfragen ist der Einsatzleiter vom 16.Nov.2018 namentlich (doch ohne Funktionszuordnung) und mit Kontaktdaten (Festnetz-, Mobiltel- und FAX-Nr) angeführt.

Die vorgelegte Kopie des Originaldokuments für den Bf trägt zur Fertigungsklausel „FürdenVorstand/FürdieVorständin“ die Unterschrift Herr-X. Auf der angeschlossenen „2 Schrift“ fehlt diese Unterschrift. Stattdessen weist dieses Dokument die aus der Erledigung zur NoVA-Festsetzung bekannte Unterfertigung durch den stellvertretenden Teamleiter Herr-Y mit Datum 21.Nov.2018 auf.

Die im Spruch des „Bescheides“ vom 21.Nov.2018 über die KfzSt-Festsetzung fehlende Information zur Bemessungsgrundlage ist einer angeschlossenen „*Beilage zum Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 7-9/2018*“ zu entnehmen, deren Inhalt im intendierten Bescheiddokument als zum Bescheidspruch gehörend erklärt wird.

Aufgrund der vorhandenen Bezugsmerkmale (identische StNr auf Seite 1+2 des „Bescheiddokuments“; Beilagenverweis im „Bescheidspruch“) hegt das BFG in Bezug auf die Erledigung vom 21.Nov.2018 zur KfzSt keine Bedenken bezüglich der Zugehörigkeit aller drei Seiten zu einer einheitlichen, dem Bf gemeinsam zugegangenen Erledigung.

Auch zur intendierten KfzSt-Festsetzung vom 21.Nov.2018 wurden dem BFG von der steuerlichen Vertretung des Bf Kopien der Erst- und „2 Schrift“ übermittelt, die mit den Unterlagen des FA X übereinstimmen.

**IV.** Wie festgestellt, wurde die von der Abgabenbehörde als *unzulässig/widerrechtlich* iSd § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 bzw. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 beurteilte Verwendung des verfahrensgegenständlichen Kfz KIA Singer erstmals Organen des FinPol-Teams 00, einer beim FA X eingerichteten Dienststelle der Finanzpolizei, im Zuge einer allgemeinen, „*aus eigenem Antrieb*“ durchgeführten Kontroll- und Aufsichtsmaßnahme bekannt.

Nach Ansicht des BFG bezieht sich die Wortfolge „wie diese“ im Einleitungssatz des § 10b Abs. 2 AVOG 2010 - DV auf den Umfang der vom FA auf die FinPol übertragenen Zuständigkeit (hier: in jenem Umfang, in dem das FA bei einem Erstanlass zum Einschreiten aufgrund der Befassung anderer Organe als der Finanzpolizei, etwa eines AP-Organs, zur Festsetzung der NoVA bzw. KfzSt nach § 10a Abs. 5 und Abs. 6 AVOG 2010-DV zuständig ist, ordnet § 10b Abs. 2 Z 6 und Z 7 AVOG 2010-DV diese Zuständigkeit der Finanzpolizei zu, wenn der Erstanlass zum Einschreiten bei einem FinPol-Organ lag) (vgl. VwGH 22.11.2017, Ro 2016/17/0003).

§ 10b Abs. 2 Z 6 und Z 7 AVOG 2010 - DV stehen zu § 10a Abs. 5 und Abs. 6 AVOG 2010 - DV im Verhältnis der Spezialität (Festsetzung als ein Teil abgabenbehördlicher Erhebungsmaßnahmen; FinPol als eines von zahlreichen abgabenbehördlichen Organen). Es ist nicht davon auszugehen, dass durch die Wortfolge „wie diese“ im Einleitungssatz des § 10b Abs. 2 AVOG 2010 - DV eine - verfassungsrechtlich bedenkliche – Doppelzuständigkeit für die abgabenbehördliche NoVA- bzw. KfzSt-Festsetzung festgelegt werden sollte. Dies umso weniger als die Zuständigkeitsregelungen betreffend die NoVA/KfzSt durch BGBl. II Nr. 386/2014 zeitgleich in die Bestimmungen der § 10a und § 10b AVOG 2010-DV aufgenommen wurden.

Entsprechend lag die Zuständigkeit zur Festsetzung der verfahrensgegenständlichen NoVA bzw. KfzSt bei der Finanzpolizei als Organ des und mit Wirkung für das FA X.

Nach der VwGH-Rechtsprechung müssen Abgabenbescheide bestimmte Mindestanforderungen erfüllen, um im Außenverhältnis als rechtsgestaltende Verwaltungsakte Wirksamkeit zu erlangen. Dazu gehört, neben der Erkennbarkeit des Bescheidadressaten und dem normativen Abspruch, auch die Erkennbarkeit der Bescheid erlassenden Behörde (VwGH 24.10.2016, Ra 2014/17/0023; VwGH 25.9.2012, 2010/17/0114, mwN).

Dem Erfordernis der Bezeichnung der Behörde ist Rechnung getragen, wenn nach objektiven Gesichtspunkten für jedermann - unabhängig von der subjektiven Kenntnis des Adressaten eines Schriftstückes - erkennbar ist, von welcher Behörde die Erledigung erlassen wurde. Fehlen dafür hinreichende Anhaltspunkte, so liegt keine wirksame amtliche Erledigung vor (VwGH 24.10.2016, Ra 2014/17/0023; VwGH 25.07.2013, 2013/15/0156; VwGH 25.9.2012, 2010/17/0114; VwGH 23.10.2002, 2002/16/0231).

In der verfahrensgegenständlichen Konstellation kommt es aufgrund der Zuständigkeitsbestimmungen des § 10b Abs.2 Z 6 und Z 7 AVOG 2010-DV idF BGBl. II Nr.6/2016 entscheidend darauf an, dass die im Gefolge der FinPol-Maßnahmen vom 16.Nov.2018 durchgeführten NoVA- und KfzSt-Festsetzungen nicht durch irgendein Organ des Finanzamtes X erfolgten, sondern durch Bedienstete jener Dienststelle der Finanzpolizei, der die am 16.Nov.2018 amtshandelnden FinPol-Organ zuzurechnen waren.

Die Gestaltung der verfahrensrelevanten Erledigungen zur NoVA-Festsetzung 6/2018 bzw. zur KfzSt-Festsetzung 7-9/2018 bringen eine Abgabefestsetzung durch die Finanzpolizei nicht zum Ausdruck. Beide Erledigungen weisen als erlassende Behörde allein das FA X ohne Anführung einer bei diesem Finanzamt eingerichteten Dienststelle der Finanzpolizei als (abgabefestsetzendem) Organ des FA X aus.

Der als NoVA-Festsetzungsbescheid intendierten Erledigung vom 21.Nov.2018 fehlen Anhaltspunkte auf das zuständige FinPol-Team 00 gänzlich.

In den beiden Zusatzdokumenten (Rechtmittelbelehrung/Berechnungsbeilage) findet sich der Name Herr-X als unleserliche Unterschrift bzw. „*Sachbearbeiter*“ jeweils ohne Bezug zu dessen Dienststelle. Durch das Verfahrensergebnis ist überdies nicht erwiesen, dass die Beilagen dem Bf tatsächlich mit der Erledigung vom 21.Nov.2018 zugehen. Davon abgesehen, vermögen diese Beilagen allein mangels Kennzeichnung als Bescheidbestandteil keinen Beitrag zur Bescheidqualität der an den Bf ergangenen Erledigung zur NoVA-Festsetzung 6/2018 vom 21.Nov.2018 leisten (VwGH 24.10.2016, Ra 2014/17/0023).

Auch die Bezüge zur Finanzpolizei in der Erledigung vom 21.Nov.2018 zur KfzSt-Festsetzung 7-9/2018 sind nicht geeignet, für jedermann verständlich darzutun, dass die Festsetzung durch eine beim FA X eingerichtete Dienststelle der Finanzpolizei erfolgte. Die bloße Angabe des Kürzels „*FPT00*“ vermag die erforderliche Information für Außenstehende nicht zu vermitteln. Auch der bloße Name des Einsatzleiters vom 16.Nov. 2018 verschafft nur demjenigen einen Bezug zur Finanzpolizei, der über diesen Einsatz informiert ist oder über Detailkenntnisse zu Organisationsstruktur und Personalstand der Finanzpolizei verfügt.

Ohne die Amtshandlung des *FPT 00* vom 16.Nov.2018 wäre keine Zuständigkeit des FA X für die Erhebung der hier zu beurteilenden NoVA und KfzSt vorgelegen (§ 10a Abs. 5 und Abs. 6 iVm § 10b Abs. 2 Z 6 und Z 7 AVOG 2010 - DV).

Da die verfahrensrelevanten Erledigungen vom 21.Nov.2018 zur vermeintlichen NoVA- bzw. KfzSt-Festsetzung der dafür allein zuständigen FinPol-Dienststelle beim FA X aus den angeführten Gründen nicht zurechenbar sind, fehlt es an einem für deren Bescheidqualität essentiellen Erledigungsmerkmal im Sinne des § 96 BAO.

Die (sachliche und örtliche) Zuständigkeit der einschreitenden Abgabenbehörde ist in jedem Stadium des Verfahrens von Amts wegen wahrzunehmen. Die Rechtswidrigkeit einer unter Missachtung geltender Zuständigkeitsbestimmungen ergangenen abgabenbehördlichen Erledigung ist vom BFG auch dann aufzugreifen, wenn dieser Umstand im Verfahren nicht geltend gemacht wurde (VwGH 26.1.1995, 92/16/0145).

Da das FA X als solches - ohne Bezug zur dort eingerichteten FinPol-Dienststelle - für die verfahrensrelevanten Abgabefestsetzungen unzuständig war, konnten die als Bescheid

intendierten Erledigungen betreffend Festsetzung der NoVA 6/2018 bzw. KfzSt 7-9/2018 vom 21.Nov.2018 keine normative Wirkung entfalten.

Auch abseits der unzureichenden Bezeichnung der Bescheid erlassenden Behörde erweisen sich die beiden zu beurteilenden Erledigungen vom 21.Nov.2018 als mangelhaft.

In Bezug auf die vermeintliche NoVA-Festsetzung betrifft dies die als Bescheidbestandteil fehlende Rechtsmittelbelehrung.

Im Fall der – hier nicht vorliegenden - Bescheidqualität der NoVA-Festsetzung vom 21.Nov.2018 wäre dieser Mangel dem Ablauf der Rechtsmittelfrist zum Zeitpunkt der Beschwerdeeinbringung am 22. Jänner 2019 entgegengestanden (§ 93 Abs. 4 BAO) und damit keine verspätete Beschwerde vorgelegen.

Ein weiterer Mangel betrifft den Bereich der Unterfertigung der vermeintlichen Bescheide vom 21.Nov.2018.

Wie angeführt, ist für die rechtsgestaltende Wirkung (den Bescheidcharakter) einer Behördenerledigung neben der Bezeichnung der Behörde und dem Abspruch auch eine den Bestimmungen des § 96 BAO Rechnung tragende Unterfertigung erforderlich.

Für den Bereich automationsunterstützt erstellter Bescheide schadet das gänzliche Fehlen einer Unterfertigung der Zurechnung an die ausfertigende Behörde nicht, vorausgesetzt dem Bescheid liegt tatsächlich eine Veranlassung durch einen durch das Gesetz zur Entscheidung berufenen Organwalter zugrunde (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205).

Die gesetzliche Vermutung des § 96 BAO für automationsunterstützt erstellte Bescheide kommt zum Tragen, wenn das dem Bescheidadressaten zugegangene Dokument (das Original, die „Erstschrift“) eines solchen Bescheides weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung trägt. Sofern dem Bescheidadressaten aber eine Erledigung mit einer Unterschrift zugeht, ist eine Unterfertigung durch ein Organ erforderlich, dem zumindest grundsätzliche Approbationsbefugnis für die betreffende Behörde zukommt (VwGH 15.2.1991, 90/18/0247; VwGH 27.5.1988, 88/18/0015).

Die Unterfertigung der an den Bf ergangenen (Original-) Erledigung betreffend Festsetzung der KfzSt 7-9/2018 vom 21.Nov.2018 erfolgte durch einen Teammitarbeiter des FPT00, dem nach den maßgeblichen Ressortbestimmungen weder eine Befugnis zur Approbation betreffend Abgabenbescheide im Allgemeinen, noch für die verfahrensgegenständliche KfzSt-Festsetzung zukam. Die Erledigung war der Bescheid erlassenden Behörde daher nicht zurechenbar.

Diese Rechtsfolge ergibt sich im Übrigen bei einer Qualifizierung des Zusatzblattes mit der Rechtsmittelbelehrung als Bescheidbestandteil auch für die Erledigung zur vermeintlichen NoVA-Festsetzung 6/2018 vom 21.Nov.2018.

Ist dieses Zusatzblatt nicht der Bescheiderledigung zuzuordnen, kommt dagegen die Bestimmung des § 96 letzter Satz BAO zum Tragen und die Unterfertigung auf der Zweitschrift durch einen genehmigungsberechtigten Bediensteten des *FPT00* stellt iSd oa. VwGH-Judikatur einen hinreichenden Nachweis für eine tatsächliche Veranlassung durch einen zur Entscheidung berufenen Organwalter dar. Dies führt allerdings wieder zur festgestellten Problematik betreffend die fehlende Rechtsmittelbelehrung (§ 93 Abs. 4 BAO).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass es den beiden an den Bf ergangenen Erledigungen des FA X betreffend Festsetzung der NoVA 6/2018 bzw. der KfzSt 7-9/2018 vom 21.Nov.2018 aus den angeführten Gründen an unverzichtbaren Bestandteilen für eine wirksame Zurechnung an die gesetzmäßig festgelegte Behörde fehlte, sodass sie keine rechtsgestaltende Wirkung entfalten konnte.

Da eine rechtlich unwirksame, als Bescheid nicht existent gewordene abgabenbehördliche Erledigung, nicht das Objekt einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO sein kann, war der gegen zwei Nichtbescheide gerichtete Antrag des Bf auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vom 22.Jänner 2019 - ohne Senatsentscheidung - als unzulässig zurückzuweisen (§ 278 Abs. 1 lit a BAO iVm § 260 Abs. 1 lit a BAO und § 272 Abs. 4 BAO).

Damit tritt zugleich die Wirkung der BVE vom 13.Juni 2019 außer Kraft (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074) und die Voraussetzungen für die Einbringung eines Vorlageantrages entfallen (§ 264 Abs. 1 BAO).

Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 274 Abs. 3 BAO aus verfahrensökonomische Gründen verzichtet werden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss 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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x)

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der verwendeten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten VwGH-Judikatur.

Graz, am 14. März 2021