

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die RichterIn***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch A-SteuerberatungsGmbH betreffend Beschwerde vom 22. April 2016 gegen die als Bescheid des Finanzamtes X vom 27. Jänner 2016 intendierte Erledigung betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 01.2014-12.2014 zur StNr 99-99/9999 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

Strittig ist im anhängigen Verfahren die KfzSt-Pflicht für mehrere in der Slowakei für ein slowakisches Transportunternehmen zugelassene Kraftfahrzeuge in Österreich.

Das Finanzamt X (FA) geht nach Durchführung einer Außenprüfung (AP) auf Basis der Bestimmungen des § 1 Abs. 1 Z 2 bzw. Z 3 KfzStG 1992 iVm § 82 Abs. 8 KFG 1967 von einer KfzSt-Pflicht in Höhe von 3.249,03 € für die österreichische XY- Transport GmbH, FN 999999x (Bf) aus, weil die Bf bereits in ihren KfzSt-Jahreserklärungen ab 2011 entsprechende LKW bzw. Anhänger mit slowakischen Kennzeichen erfasst bzw. im Rahmen der unterjährigen KfzSt-Zahlungen für 2014 eine KfzSt in Höhe dieses Betrages für derartige Fahrzeuge entrichtet hatte.

Die Bf bestreitet die Steuerpflicht mit Verweis auf eine Zulassung der Fahrzeuge für und Verwendung durch die slowakische XY- *Trans Slovakia s.r.o.*, zumal bei Fahrten im Inland zudem regelmäßig slowakische Lenker zum Einsatz gekommen seien. Aufgrund der daraus folgenden Maßgeblichkeit der Bestimmungen des § 79 KFG 1967 seien die betreffenden LKW und Anhänger – mangels widerrechtlicher Verwendung - im Jahr 2014 in Österreich keiner KfzSt-Pflicht unterlegen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Aus den FA-Vorlageunterlagen, den nachgereichten Verfahrensunterlagen der Bf und dem Ergebnis der finanzgerichtlichen Datenbankrecherchen (FA-Datenbanken, Firmenbuch, EKIS, ZMR) ergibt sich folgender Sachverhalt als Entscheidungsgrundlage für das BFG:

Die Bf ist ein - seit 2008 in der Rechtsform einer GmbH geführtes - Transportunternehmen mit Sitz in der Steiermark. Geschäftsführender Alleingesellschafter ist Herr XY-. Inländische Zweigniederlassungen existieren lt. Firmenbuch nicht. Betriebsstandorte im Ausland wurden im Verfahren nicht bekannt.

Im Jahr 2014 beschäftigte das Unternehmen insgesamt 16 Dienstnehmer (DN), darunter ganzjährig 12 LKW-Fahrer (GPLA-Bericht 5.9.2018). Aus den Daten des Zentralsmelderegisters (ZMR) ergibt sich bei diesen DN kein Bezug zur Slowakei.

Die Kfz-Zulassungsdatenbank EKIS weist für die Bf im Jahr 2014 eine aufrechte Zulassung für ein Sattelfahrzeug und einen Sattelanhänger in Österreich aus.

Ab Nov. 2015 fand bei der Bf eine AP für 2011-2013 und Nachschau für 2/2014 – 8/2015 statt, die auch die Überprüfung der KfzSt umfasste.

Als Ergebnis dieser AP erging am 27.Jänner 2016 u.a. die verfahrensgegenständlich angefochtene Erledigung des FA als „Bescheid über die Festsetzung der KfzSt für 1-12/2014“ mit einem Gesamtbetrag von 14.040,- € an die Bf zu Handen ihres Geschäftsführers. Durch Gegenüberstellung der aufgrund der Jahreserklärung 2014 auf dem Abgabenkonto der Bf gebuchten KfzSt-Schuld von 10.790,97 € errechnet das FA darin eine Nachzahlung von 3.249,03 € und verweist auf deren bereits eingetretene Fälligkeit sowie eine Zahlungsfrist für die Entrichtung.

Angaben zur Bemessungsgrundlage bzw. einen Verweis auf eine zum (vermeintlichen) Spruch gehörende Beilage mit der Bemessungsgrundlage für die festgesetzte KfzSt enthält der als Bescheidspruch intendierte Teil der Erledigung nicht.

Die Begründung der Erledigung lautet: „Aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung wurde diese Differenz festgestellt. Auf die Beilage zum Bericht vom 27.Jänner 2016 wird verwiesen.“

Auch die angesprochene Beilage zum AP-Bericht enthält zum Bereich KfzSt (Punkt 12/Seite 5f) keine Angaben über die Bemessungsgrundlage, sondern beschränkt sich – soweit verfahrensrelevant - nach Wiedergabe der herangezogenen Rechtsgrundlagen (§ 1 Abs. 1 KfzStG, § 82 Abs. 8 KFG 1967) auf den Hinweis, dass die bereits in den Prüfungsjahren 2011 bis 2013 in die Kraftfahrzeugsteuererklärungen aufgenommen gewesenen „Kraftfahrzeuge (Lkw's + Anhänger) mit den slowakischen Kennzeichen WA...auch im Jahr 2014 in die Kraftfahrzeugsteuererklärung aufzunehmen (seien). Somit werde der in der

Kraftfahrzeugsteuererklärung 2014 ausgewiesene Gutschriftsbetrag von Euro 3.249,03 wieder vorgeschrieben.“

Am 17.Mai 2016 erging eine abweisende Beschwerdevorentscheidung (BVE) an die Bf. Angaben zur Bemessungsgrundlage für die KfzSt-Festsetzung im angefochtenen (vermeintlichen) Bescheid enthält auch diese BVE nicht.

Nach übereinstimmender Darstellung der Verfahrensparteien betrifft die strittige KfzSt-Schuld Fahrzeuge, die aufgrund einer Zulassung für die XY- *Trans Slovakia s.r.o.*, über slowakische Kennzeichen („*beginnend mit MA*“...) verfügten.

Zur XY- *Trans Slovakia s.r.o.* liegen – abgesehen von negativen Firmenbuch- und EKIS-Abfragen des BFG - keine verlässlichen Unterlagen vor.

In den abgabenbehördlichen Vorlageunterlagen befinden sich weder ein Gesellschaftsvertrag, noch ein slowakischer Firmenbuchauszug oder ein Nachweis zur steuerlichen Erfassung dieser Gesellschaft in der Slowakei.

Dem BFG liegen lediglich eine nicht unterfertigte Kfz-Steuer-Erklärung für 2014 (ohne FA-Eingangsnachweis) vor und ein ebenfalls nicht unterfertigter Vertragsentwurf zur Anmietung eines LKW-Abstellplatzes in der Slowakei ab Okt. 2010 (beide Dokumente von der Bf auch in dt. Übersetzung vorgelegt).

Diesen beiden Urkunden und den Angaben des FA in der BVE vom 17.Mai 2016 zufolge, ist die XY- *Trans Slovakia s.r.o.*, ICO 99 999 999, eine - der Rechtsform nach einer österreichischen GmbH vergleichbare - Gesellschaft mit Sitz in 999 99 MA/Slowakei, in welcher Herr XY- ebenfalls als geschäftsführender Alleingesellschafter fungiert.

Über den Ort der Unternehmensleitung, allfällige Betriebsstätten in Österreich, Betriebsvermögen und Personal der XY- *Trans Slovakia s.r.o.* und insbesondere über deren rechtliche Position betreffend die verfahrensgegenständlichen Transportfahrzeuge und die Organisation ihrer Geschäftsbeziehungen zur Bf ist nichts bekannt.

Dem FA-Vorlagebericht ist lediglich zu entnehmen, dass slowak. Kennzeichen von Fahrzeugen mit Zulassung für die XY- *Trans Slovakia s.r.o.* „*immer wieder*“ in Ausgangsrechnungen der Bf angeführt waren und diese Fahrzeuge „*mitunter*“ auf dem Firmenparkplatz der Bf in der Nähe des steirischen Firmensitzes abgestellt würden.

Eine Konkretisierung der betroffenen Fahrzeuge oder der Umstände ihrer Nutzung im Jahr 2014 erfolgte im abgabenbehördlichen Verfahren ebenso wenig, wie eine Klärung, wessen Betriebsvermögen diese zuzurechnen waren bzw. wem die Verfügungsberechtigung über diese Fahrzeuge zukam.

Tatsächlich beschränkte sich das FA auf die Anführung der slowak. Kennzeichen der in der Vorjahres-KfzSt-Erklärung der Bf (für 2013) erfassten Kraftfahrzeuge im Vorlagebericht an das BFG (5 Sattelfahrzeuge + 3 Anhänger) bzw. den Hinweis, dass, lt. Angaben des Geschäftsführers im Zuge der AP-Betriebsbesichtigung, im Nov. 2015 5 nicht näher bezeichnete Fahrzeuge mit slowakischem Kennzeichen angemeldet gewesen seien.

Angaben zu den im Jahr 2014 verwendeten Fahrzeugen machte das FA nicht.

Die XY- *Trans Slovakia s.r.o.* weist in der (ohne FA-Eingangsnachweis und nicht unterfertigt vorliegenden) slowakischen KfzSt-Erklärung 2014 insgesamt 12 Kraftfahrzeuge mit entsprechenden Kennzeichen („*beginnend mit MA...*“) aus (9 LKW a` 18 t Gesamtgewicht, 3 „PKW“ mit 33 t bzw. 38 t Gesamtgewicht - BFG-Anmerkung: Letztere richtig wohl Anhänger/ Übersetzungsfehler?).

Ein Abgleich dieser KfzSt-Erklärung 2014 mit den EKIS-Daten der Bf und den Kennzeichendaten im FA-Vorlagebericht zum Jahr 2013 lässt für 6 Fahrzeuge (je 3 Sattel-Zugfahrzeuge und Anhänger) auf Basis des Datums der Zulassungen und des Gesamtgewichts eine Zuordnung zu den Fahrzeugen in der als KfzSt-Erklärung 2014 der XY- *Trans Slovakia s.r.o.* vorgelegten Unterlage zu. Die betreffenden Fahrzeuge waren jeweils zunächst in Österreich auf die Bf zugelassen gewesen und vor 2014 abgemeldet worden.

Mangels Angabe von eindeutigen Identifizierungsmerkmalen (insbes. der FahrgestellNr) in der slowak. KfzSt-Erklärung, kann letztlich aber nicht festgestellt werden, dass eine Fahrzeug-Identität vorliegt. Aufgrund der fehlenden Unterfertigung und FA-Einbringung ist die KfzSt-Erklärung zudem als Nachweis für eine Zurechnung der erfassten Fahrzeuge zur XY- *Trans Slovakia s.r.o.* bzw. deren KfzSt-Besteuerung in der Slowakei im Jahr 2104 unzureichend.

Auch tragfähige Anhaltspunkte für eine Verfügungsberechtigung der Bf über Fahrzeuge mit slowakischer Zulassung für die XY- *Trans Slovakia s.r.o.* finden sich in den Verfahrensunterlagen nicht. Ebenso fehlen verwertbare Daten über deren Verwendung durch die Bf bzw. deren Dienstnehmer als Lenker im Jahr 2014.

II. 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.

Abgabenbescheide haben zudem im Spruch u.a. die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten ([§ 198 Abs. 2 BAO](#)).

Der Spruch als das zentrale Element eines Bescheides enthält den rechtsgestaltenden behördlichen Willensakt. Nur der Spruch eines Bescheides ist mit Rechtsmittel anfechtbar. Nur der Spruch eines Bescheides ist der Rechtskraft zugänglich. Entsprechend führen Mängel und

insbesondere das Fehlen eines der gesetzlich vorgegebenen Elemente in einem Bescheidspruch zum Verlust des Bescheidcharakters und damit zur Nichtigkeit der betreffenden Behördenerledigung, sofern diese Mängel nicht im Einzelfall durch besondere Umstände substituiert werden.

Unverzichtbar im Spruch eines Bescheides ist etwa die ordnungsgemäße Bezeichnung jenes Rechtsgebildes als Bescheidadressaten, dem gegenüber der behördliche Willensakt wirksam werden soll.

Die zu den gesetzlichen Spruchbestandteilen von Abgabenbescheiden gehörende Bemessungsgrundlage (§ 198 Abs. 2 BAO) umfasst jene Größen, aus welchen die Abgabe unmittelbar abgeleitet werden kann (z.B. VwGH 23.2.2005, [2002/14/0001](#); VwGH 24.2.2002, [98/13/0193](#); VwGH 24.3.1993, [88/07/0072](#) und Ritz, BAO⁶ § 198 Rz 16ff mwV).

Der Kraftfahrzeugsteuer (KfzSt) unterliegen, soweit verfahrensrelevant,

zufolge [§ 1 Abs. 1 Z 2 und Z 3 KfzStG 1992](#) idF BGBl. I Nr. 13/2014

- in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden;
- Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Abs. 2 Z 1 leg.cit. bestimmt, dass Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes gelten.

Steuerschuldner für Fahrzeuge, die nicht in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassen sind, ist die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet ([§ 3 Z 2 KfzStG 1992](#)).

Nach der – aufgrund der Vergleichbarkeit der Regelungstatbestände aus Sicht des BFG auf das KfzStG 1992 übertragbaren – VwGH-Judikatur zum NoVAG gilt als Verwender jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat (VwGH 27.1.2010, [2009/16/0107](#)).

Die KfzSt-Pflicht für ein in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassenes Kraftfahrzeug dauert vom Tag des Grenzeintrittes bis zum Tag des Grenzaustrittes bzw., bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3) eines Kraftfahrzeuges, vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet ([§ 4 Abs. 1 Z 2 und Z 3 KfzStG 1992](#)).

Das KfzStG 1992 sieht monatliche Steuersätze vor, deren Höhe für Kraftfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen nach der Höhe des höchsten

zulässigen Gesamtgewichtes gestaffelt ist. Bei Sattelanhängern ist das kraftfahrrechtlich höchste zulässige Gesamtgewicht um die Sattellast zu verringern ([§ 5 Abs. 1 Z 2 lit b KfzStG 1992](#) idF BGBl. I Nr. 13/2014).

Eine allfällige Festsetzung der KfzSt hat mit Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) zu erfolgen ([§ 6 Abs. 4 KfzStG 1992](#) idF bis 29.12.2014 bzw. [§ 6 Abs. 3 KfzStG 1992](#) idF ab 30.12.2014).

Gemäß [§ 243 BAO](#) sind gegen abgabenbehördliche Bescheide (Bescheid-)Beschwerden an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

[§ 260 Abs. 1 lit a BAO](#) ordnet für das BFG-Verfahren die Zurückweisung einer Bescheidbeschwerde mit Beschluss gemäß [§ 278 BAO](#) an, wenn die Beschwerde nicht zulässig ist.

III. Bescheide über die Festsetzung von KfzSt nach § 201 BAO (§ 6 Abs. 3 bzw. Abs. 4 KfzStG 1992) unterliegen als Abgabenbescheide dem Regime der §§ 93 Abs. 2 iVm 198 Abs. 2 BAO.

Die einen Spruchbestandteil bildende Bemessungsgrundlage für die KfzSt, also jene Größe, aus welcher die Abgabe unmittelbar abgeleitet werden kann, umfasst zumindest die sich aus der Anwendung der Bestimmungen der §§ 4 und 5 KfzStG 1992 ergebenden Werte (Multiplikation des höchst zulässigen Gesamtgewichts mit den Tagen/Monaten der Steuerpflicht im Bescheidzeitraum je Fahrzeug).

Wie festgestellt, ist der verfahrensgegenständlich bekämpften Erledigung des FA zur KfzSt für 1-12/2014 vom 27. Jänner 2016 eine solche Bemessungsgrundlage weder im intendierten Spruch noch in einer zum Spruchbestandteil erklärten Beilage zu entnehmen. Auch ein hilfsweises Heranziehen der Begründung (AP-Bericht) führt nicht zur erforderlichen Ergänzung.

Tatsächlich enthalten die gesamten Unterlagen aus dem abgabenbehördlichen Verfahren die maßgeblichen Daten weder für die im Zeitraum 1-12/2014 unstrittig der KfzSt-Pflicht der Bf unterlegenen Fahrzeuge, noch für jene Fahrzeuge, für welche die Klärung einer KfzSt-Pflicht der Bf im Verfahrenszeitraum an das BFG herangetragen wurde.

Unter diesen Umständen fehlte es der zur bescheidmäßigen Festsetzung der KfzSt 1-12/2014 gegenüber der Bf beabsichtigten Erledigung des FA vom 27. Jän. 2016 an einem unverzichtbaren Spruchbestandteil iSd § 93 Abs. 3 iVm § 198 Abs. 2 BAO und damit am rechtsgestaltenden Bescheidcharakter.

Da die Einbringung einer Beschwerde gemäß § 243 BAO nur gegen (wirksam ergangene) Bescheide zulässig ist, war die Beschwerde der Bf vom 22. April 2016 gegen die Erledigung des FA zur KfzSt-Festsetzung 1-12/2014 vom 27. Jän. 2016 gemäß § 260 Abs. 1 lit a iVm § 278 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Auf die Klärung, ob die Bf tatsächlich als Steuerschuldnerin für die verfahrensgegenständlich intendierten KfzSt-Tatbestände heranzuziehen gewesen wäre, kommt es in dieser Situation nicht mehr an.

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.

Im anhängigen Verfahren lagen diese Voraussetzungen nicht vor. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht zu klären. Die Zurückweisung ergibt sich unmittelbar aus den herangezogenen Bestimmungen der BAO bzw. folgt der angeführten VwGH-Judikatur.

Graz, am 5. März 2021