

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 die als Bescheid bezeichnete Erledigung des Finanzamtes X vom 12. März 2019 betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 10.2018-12.2018 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 Verfahrens ist die Rechtmäßigkeit einer am 12. März 2019 vermeintlich als Bescheid des Finanzamtes (FA) X über die Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer (KfzSt) 10-12/2018 an den Beschwerdeführer (Bf) ergangenen Erledigung zu klären.

Den aufgrund der Erhebungsergebnisse der Finanzpolizei (FinPol) zu einer im Nov. 2018 durchgeführten Verkehrskontrolle in Kärnten erlassenen KfzSt-„Festsetzungsbescheid“ 10-12/2018 liegt die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 zugrunde, nach welcher die Steuerschuld durch die widerrechtliche Verwendung eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen auf inländischen Straßen entsteht.

Das FA X sieht die Voraussetzungen für die KfzSt-Festsetzung als erfüllt an, weil der Bf im vorangehenden Ermittlungsverfahren einen Gegenbeweis zur gesetzlichen Standortvermutung nach § 82 Abs. 8 KFG schuldig geblieben sei.

Der Bf verweist im Rechtsmittelverfahren auf das 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 widerrechtlichen Inlandsverwendung eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen dem Finanzamt des ersten Einschreitens die Zuständigkeit sowohl zur NoVA- als auch zur 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-Teams 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 eine Beschwerde gegen die beiden „Bescheide“ vom 21.Nov.2018 sowie einen Antrag auf Bescheidbehebung nach § 299 BAO für den Fall der verspäteten Beschwerdeeinbringung (*„in eventualis“*) ein und beantragte die ersatzlose Aufhebung der „Bescheide“.

Mit Beschwerdevorentscheidung (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.

Ebenfalls am 12.März 2019 erging an den Bf – wieder zu dessen StNr beim Finanzamt Kärnten - die verfahrensgegenständlich angefochtene, als Bescheid bezeichnete Erledigung des FA X über die vermeintliche Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2018 (Formular Kr 010).

Der Bf erhob Beschwerde und begehrte – nach einer abweisenden BVE vom 13.Juni 2019 - die Vorlage seines Rechtsmittels an das BFG.

II. „Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.“ (§ 243 BAO)

Unabdingbare Voraussetzung für die wirksame Einbringung einer Bescheidbeschwerde 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.“

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 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).“

Steuerschuldner ist im Fall einer widerrechtlichen Verwendung die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet. Die Steuerpflicht dauert vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet (§ 3 Z 2 KfzStG 1992 bzw. § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992).

„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).

Zu dieser Zuständigkeitsbestimmung gilt aufgrund des AVOG 2010 eine Sonderregelung für den Fall eines Erstanlasses der Finanzpolizei zum Einschreiten.

Die in anhängigen Verfahren für das Einschreiten der Finanzpolizei maßgeblichen Zuständigkeitsbestimmungen des AVOG 2010 lauten:

§ 9 AVOG 2010, BGBl. I Nr. 9/2010 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 KfzSt in den Fällen der widerrechtlichen Verwendung (§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992) grundsätzlich jenem Finanzamt zu, das als erstes Anlass zum Einschreiten hat (§ 10a 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

(...)

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 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 liegt eine als Bescheid intendierte Erledigung des FA X vom 12.März 2019 betreffend Festsetzung von KfzSt 10-12/2018 zugrunde.

Der dem BFG vom FA X vorgelegten Kopie einer „Zweitschrift“ dieser Erledigung ist eine Abgabenfestsetzung durch die Finanzpolizei als Organ des FA X nicht zu entnehmen (FA-Vorlageunterlagen 29.7.2019, BFG-Akt OZ 4).

Die Erledigung weist als Bescheid erlassende Behörde allein das Finanzamt X aus. Im Infoteil der ersten Seite findet sich der Hinweis auf den Fachbereich des Finanzamtes als ausfertigende Abteilung („Abteilung FA FB“) und der Name einer für allfällige Rückfragen zuständigen Ansprechperson aus dieser Abteilung mit Kontaktdaten (FA-FestnetzTel- und FAX-Nr). Die Unterfertigung „FürdenVorstand/FürdieVorständin***1***“ trägt die Unterschrift desFachvorstandes/derFachvorständin des FA X. Bezüge zur Finanzpolizei gibt es in diesem Dokument nicht.

In der Sache umfasst die strittige Festsetzung die für den vom Bf bei der Verkehrskontrolle am 16.Nov.2018 verwendeten Pkw KIA Singer anfallende KfzSt für 2 Monate (Okt. und Nov. 2018).

Da die widerrechtliche Verwendung mit der Amtshandlung vom 16.Nov. 2018 beendet wurde (anschließend dauerhafte Verbringung nach Slowenien), kam für Dez. 2018 keine KfzSt zum Ansatz.

IV. Wie festgestellt, wurde die von der Abgabenbehörde als *widerrechtlich* iSd § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 beurteilte Verwendung des verfahrensgegenständlichen Kfz erstmals Organen des FinPol-Teams 00, einer beim FA X eingerichteten FinPol-Dienststelle, im Zuge einer

allgemeinen, „aus eigenem Antrieb“ durchgeführten Kontroll- und Aufsichtsmaßnahme bekannt.

Die verfahrensgegenständliche Festsetzung der KfzSt bis inclusive Nov 2018 war Ausfluss dieser finanzpolizeilichen Aufsichtsmaßnahme vom 16.Nov.2018 und erfolgte ebenfalls auf Basis des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992.

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 KfzSt nach § 10a Abs. 6 AVOG 2010 - DV zuständig ist, ordnet § 10b Abs. 2 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. 6 AVOG 2010 - DV steht zu § 10a Abs. 5 AVOG 2010 - DV im Verhältnis der Spezialität (Festsetzung als ein Teil abgabenbehördlicher Erhebungsmaßnahmen; FinPol als eines von zahlreichen abgabenbehördlichen Oganen). 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 KfzSt-Festsetzung festgelegt werden sollte. Dies umso weniger als die Zuständigkeitsregelungen betreffend die 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 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 Zuständigkeitsbestimmung des § 10b Abs. 2 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 durchgeführte KfzSt-Festsetzung nicht durch irgendein Organ des Finanzamtes X erfolgte, sondern durch Bedienstete jener Dienststelle der Finanzpolizei, der die am 16.Nov.2018 amtshandelnden FinPol-Organen zuzurechnen waren.

Die Gestaltung der angefochtenen Erledigung vom 12.März 2019 zur KfzSt 10-12/2018 bringt eine Abgabefestsetzung durch die Finanzpolizei nicht zum Ausdruck. Die Erledigung weist als erlassende Behörde allein das FA X aus, ohne Anführung einer bei diesem Finanzamt eingerichteten Dienststelle der Finanzpolizei als (abgabefestsetzendem) Organ des FA X.

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

Da die verfahrensgegenständliche Erledigung vom 12.März 2019 zur KfzSt-Festsetzung 10-12/2018 der dafür allein zuständigen FinPol-Dienststelle beim FA X nicht zurechenbar ist, 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).

Nachdem das FA X als solches - ohne Bezug zur dort eingerichteten FinPol-Dienststelle - für die strittige Abgabefestsetzung unzuständig war, konnte die als Bescheid intendierte Erledigung betreffend Festsetzung der KfzSt 10-12/2018 vom 12.März 2019 keine normative Wirkung entfalten.

Da sich das verfahrensgegenständliche Rechtsmittel gegen eine rechtlich unwirksame Erledigung richtete, die als Bescheid nicht existent wurde, war die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 11.April 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 verfahrensökonomischen 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