



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0802-L/03

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des KF, vertreten durch Günther Klinger, Steuerberater, 4716 Hofkirchen, Schulstraße 11, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen betreffend **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer** für die **Monate Jänner bis Dezember 1999** sowie **Jänner bis Dezember 2000** entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 1999 sowie Jänner bis Dezember 2000 wird mit **Null Euro** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte in den berufungsgegenständlichen Jahren sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Baggerungen) als auch aus Land- und Forstwirtschaft.

Im Rahmen der landwirtschaftlichen Tätigkeit verwendete der Berufungswerber einen Traktor, im Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes befanden sich ein Anhänger (bis 15. November 1999) und ein Tieflader (ab 12. November 1999).

a) Kraftfahrzeugsteuer für 1999

In der **Kraftfahrzeugsteuererklärung für 1999** brachte der Berufungswerber den Traktor mit dem behördlichen Kennzeichen O-xxxxx und einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 6 Tonnen in Ansatz. Die von ihm berechnete Kraftfahrzeugsteuer betrug 7.200,- S (6 t x 70,- S = 420,- S Monatssteuer; jedoch mindestens 600,- S x 12 Monate = 7.200,- S).

Im **Ergänzungsauftrag vom 28. Dezember 2000** ersuchte das Finanzamt um Aufgliederung der Fahrzeuge und um Bekanntgabe der jeweiligen Nutzung.

Der Berufungswerber legte sodann ein Anlageverzeichnis des Gewerbebetriebes per 31. Dezember 1999 vor. In diesem werden ein

- Anhänger, Baujahr 1973, Abgang mit 15. November 1999, sowie ein
- Tieflader, gebraucht, Schwarzmüller, angeschafft per 12. November 1999,

ausgewiesen.

In einem weiteren **Ergänzungsauftrag vom 14. März 2001** wies das Finanzamt darauf hin, dass der Anhänger und der Tieflader aktiviert und zu 100 Prozent betrieblich genutzt worden wären (kein Ausscheiden eines Privatanteiles). Der Berufungswerber werde aufgefordert, die Kraftfahrzeugsteuer sowie die Straßenbenützungsabgabe für das Jahr 1999 betreffend Tieflader und Anhänger zu berechnen.

Mit **Eingabe vom 17. Mai 2001** legte der Berufungswerber sodann eine korrigierte Kraftfahrzeugsteuererklärung für 1999 vor. Darin wurden unter der Rubrik „Anhänger mit einem höchstens zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen“ der Tieflader und der Anhänger ausgewiesen (Höchstes zulässiges Gesamtgewicht: 23 Tonnen x 85,- S = 1.955,- S x Anzahl der Tage (17)/30 = 1.108,- S).

Die Zugmaschine (Traktor) und der Tieflader (10 km – Tafel) wären im Jahr 1999 insgesamt 15-mal eingesetzt worden. Beide würden vorwiegend in der Landwirtschaft genutzt werden und wären somit steuerfrei.

Im **3. Ergänzungsersuchen vom 30. Mai 2001** forderte das Finanzamt den Berufungswerber auf, folgende Fragen zu beantworten:

- a) Wie oft würden die Zugmaschine und der Tieflader betrieblich bzw wie oft in der Landwirtschaft genutzt (genaue Anzahl der Tage)?
- b) Für welche Zwecke werde der Tieflader in der Landwirtschaft verwendet? Warum sei der Tieflader im Betrieb aktiviert worden?
- c) Ein berichtigtes AfA-Verzeichnis (wie angekündigt) sei nicht abgegeben worden.

Im **Schriftsatz vom 23. Juli 2001** beantwortete der Berufungswerber den Vorhalt wie folgt:

zu a):

	betrieblich (Baggerungen)	Land- & Forstwirtschaft
Traktor	15 mal	ca. 100 mal
Tieflader	15 mal	2 mal

zu b): Holz, Heu, Stroh, Geräte

zu c): Die Abgabe eines berechtigten AfA-Verzeichnisses sei seines Erachtens nicht erforderlich.

Mit **Bescheid vom 29. Mai 2002** erfolgte die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate **Jänner bis Dezember 1999** mit einem Betrag von 1.108,- S (80,52 €). Das Finanzamt begründete den Bescheid folgendermaßen:

Laut den Aufzeichnungen des Berufungswerbers (Vorhaltsbeantwortung vom 30. Mai 2001) werde der Tieflader überwiegend betrieblich verwendet. Daher auch die Erfassung im Anlagenverzeichnis. Der Kraftfahrzeugsteuer würden aber auch Kraftfahrzeuge unterliegen, die ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden. Die betriebliche Nutzung sei bei der Kraftfahrzeugsteuer in Zukunft zu berücksichtigen.

Dagegen erhob der Berufungswerber mit **Schriftsatz vom 6. Juli 2002 Berufung**. Er beantrage die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer mit Null, da der Traktor überwiegend in der Landwirtschaft genutzt worden wäre und daher nicht der Steuer unterliegen würde. Der Auflieger werde mit der 10-km Tafel betrieben, sei daher nicht zum Verkehr zugelassen und unterliege auch nicht der Steuer.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 13. Dezember 2002** wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet ab:

Die 10-km Tafel dürfe nur im Rahmen der Landwirtschaft verwendet werden, wobei das Zugfahrzeug, mit dem der Anhänger gezogen werde, nicht schneller als 10 km/Stunde gehen dürfe. Da der Berufungswerber den Tieflader für gewerbliche Fahrten verwendet habe und das Zugfahrzeug eine schnellere Bauartgeschwindigkeit als 10 km/Stunde habe, hätte der Tieflader zum Verkehr zugelassen werden müssen.

Auf Grund der Tatsache, dass der Tieflader zum Verkehr hätte zugelassen werden müssen, läge eine widerrechtliche Verwendung vor. Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 3 KfzStG unterliege auch die widerrechtliche Verwendung der Kraftfahrzeugsteuer. Die Kraftfahrzeugsteuer für den Tieflader sei somit zu Recht vorgeschrieben worden.

Der **Antrag** des Berufungswerbers auf **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 17. Jänner 2003** enthält folgende Begründung:

Die rechtlichen Ausführungen des Finanzamtes seien falsch. Laut seinen Auskünften dürfe die 10-km Tafel auch für Auto-, Bootsanhänger verwendet werden. Es sei auch falsch, dass das Zugfahrzeug nicht schneller als 10 km/Stunde gehen dürfe, es dürfe auch ein PKW sein. Die Nutzung des Zugfahrzeuges sei vorwiegend im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft erfolgt, daher liege eine Steuerbefreiung gemäß § 2 Abs. 1 Z. 7 KfzStG vor.

b) Kraftfahrzeugsteuer für 2000

In der am 1. März 2002 eingebrachten **Kraftfahrzeugsteuererklärung für 2000** wies der Berufungswerber darauf hin, dass die Zugmaschine mit dem behördlichen Kennzeichen O-xxxxx vorwiegend in der Landwirtschaft genutzt worden wäre. Der Tieflader habe nur eine 10-km Tafel und sei somit nicht zugelassen.

Im **Ergänzungsauftrag vom 7. Mai 2002** wurde der Berufungswerber ersucht bekannt zu geben, wie oft der Traktor, der Tieflader, der LKW Daimler Benz und der Steyr Schlepper betrieblich und wie oft in der Landwirtschaft genutzt worden wären (genaue Anzahl der Tage).

Im **Schreiben vom 18. Juni 2002** gab der Berufungswerber folgende Aufstellung bekannt:

	betriebliche Baggerungen	Land- & Forstwirtschaft
Traktor	27-mal	Ca. 130-mal
Tieflader	27-mal	3-mal
LKW Daimler Benz	im Jahr 2000 noch nie genutzt	
Steyr Schlepper	im Jahr 2000 noch nie genutzt	

Im **Bescheid vom 10. Jänner 2003** setzte die Abgabenbehörde die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate **Jänner bis Dezember 2000** in Höhe von 1.955,- S (142,08 €) fest (23 Tonnen mal 85,- S = 1.955,- S/1 Monat).

Gegen diesen Bescheid brachte der Berufungswerber mit Schriftsatz vom **14. Februar 2003** **Berufung** ein und beantragte eine Steuerfestsetzung mit Null. Als Begründung führt er an, dass der Traktor überwiegend in der Landwirtschaft genutzt werde und daher nicht der Steuer unterliege. Der Auflieger werde mit der 10 km Tafel betrieben, sei daher nicht zum Verkehr zugelassen und unterliege auch nicht der Steuer.

Am **12. Dezember 2003** wurden die gegenständlichen Berufungen der **Abgabebehörde zweiter Instanz** zur Entscheidung vorgelegt.

Im **Telefongespräch vom 20. bzw 25. Juli 2005** mit einem fachkundigen Beamten der oberösterreichischen Landesregierung, Abteilung Verkehr, erfolgte eine Abklärung der für die Berufungserledigung maßgeblichen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 1 Abs 1 Z 1 KfzStG** unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge,

- a) deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt;
- b) die kraftfahrrechtlich als Zugmaschine oder Motorkarren genehmigt sind;

- c) wenn und solange für diese eine Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, auf die § 6 Abs. 3 Versicherungssteuergesetz 1953 anzuwenden ist, nicht besteht.

Nach **Z 3 leg.cit.** unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (**widerrechtliche Verwendung**).

Auf Grund der im **§ 1 Abs 2 erster Satz KfzStG** enthaltenen Fiktion („Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen gelten als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes“) werden auch **Anhänger** mit einem höchstens zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen in den Anwendungsbereich des Kraftfahrsteuergesetzes einbezogen.

Grundsätzlich ist daher für einen aus einem Kraftfahrzeug und einem Anhänger zusammengesetzten Kraftwagenzug die Kraftfahrzeugsteuer jeweils gesondert für das Zugfahrzeug und für den Anhänger zu berechnen und jeweils gesondert zu beurteilen, welche Steuersätze bzw Steuerbefreiungstatbestände Anwendung finden.

Zur Konkretisierung der Tatbestandselemente des oben angeführten § 1 Abs 1 Z 1 und 3 KfzStG sind die Bestimmungen des **Kraftfahrgesetzes 1967 (KFG)** heranzuziehen:

§ 1 KFG umschreibt den Anwendungsbereich des Bundesgesetzes. Demnach sind die in diesem Gesetz enthaltenen Bestimmungen, sofern im Absatz 2 nichts anderes festgesetzt ist, auf **Kraftfahrzeuge und Anhänger**, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr (§ 1 Abs 1 der Straßenverkehrsordnung 1960) verwendet werden, und auf den Verkehr mit diesen Fahrzeugen auf solchen Straßen anzuwenden.

a) Traktor

Der Traktor ist kraftfahrrechtlich als Zugmaschine unter § 2 Abs 1 Z 9 KFG 1967 zu subsumieren und fällt somit in den Anwendungsbereich des KFG 1967. Das Kraftfahrzeug, dessen höchstes zulässiges Gesamtgewicht sechs Tonnen beträgt, war in den berufungsgegenständlichen Jahren unter dem behördlichen Kennzeichen O-xxxxx in Österreich zugelassen.

Der Traktor unterliegt somit grundsätzlich der Kraftfahrzeugsteuer, da das Fahrzeug sowohl in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen wurde, als auch das höchste zulässige Gesamtgewicht von 3,5 Tonnen überschritten wurde, eine kraftfahrrechtliche Genehmigung als Zugmaschine vorliegt und auch keine Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, auf die § 6 Abs 3 Versicherungssteuergesetz 1953 anzuwenden ist, besteht.

Alle Tatbestandsvoraussetzungen für eine Steuerpflicht sind damit kumulativ erfüllt.

Im **§ 2 KfzStG** normiert der Gesetzgeber jedoch **Steuerbefreiungen**. So sind nach **Abs 1 Z 7 leg.cit.** „Zugmaschinen und Motorkarren, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.....“ von der Steuer befreit.

Der Berufungswerber, der sowohl eine Landwirtschaft als auch einen Gewerbebetrieb betreibt, konnte glaubhaft nachweisen, den Traktor überwiegend im Rahmen seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit benützt zu haben. Dafür spricht unter anderem auch die Tatsache, dass das Fahrzeug in den berufungsgegenständlichen Jahren nicht im Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes aktiviert war. Bei dieser Sachlage greift für den Traktor obige Befreiungsbestimmung. Dieses Fahrzeug unterliegt somit unstrittig nicht der Kraftfahrzeugsteuer.

b) Anhänger/Tieflader

Nach **§ 1 Abs 2 lit a KFG** sind **Kraftfahrzeuge** mit einer Bauartgeschwindigkeit von nicht mehr als 10 km/Stunde **und mit solchen Kraftfahrzeugen** gezogene **Anhänger** von der Anwendung der Bestimmungen des II. bis XI. Abschnittes dieses Bundesgesetzes ausgenommen. Diese Fahrzeuge unterliegen jedoch den §§ 27 Abs. 1, 58 und 96.

§ 104 Abs 1 lit a KFG (Ziehen von Anhängern) bestimmt, dass mit Kraftfahrzeugen, unbeschadet der Bestimmungen des Abs 7, nur zum Verkehr zugelassene Anhänger gezogen werden dürfen. Nach **Abs 7 leg cit** als lex specialis dürfen nicht zum Verkehr zugelassene Anhänger, wie insbesondere Fuhrwerke und Geräte, mit Kraftfahrzeugen nur gezogen werden, wenn die durch Verordnung (Abs 8 lit b) hierfür festgesetzten Voraussetzungen vorliegen.

Gemäß **Abs 8 lit b leg cit** ist durch Verordnung nach den Erfordernissen der Verkehrs- und Betriebssicherheit, dem jeweiligen Stand der Technik entsprechend, festzusetzen, unter welchen Voraussetzungen nicht zum Verkehr zugelassene Anhänger (Abs 7) mit Kraftfahrzeugen gezogen werden dürfen, insbesondere hinsichtlich ihrer höchsten zulässigen Fahrgeschwindigkeit, ihrer Bremsanlagen und ihrer Erkennbarkeit für andere Straßenbenützer.

Dieser gesetzlichen Anordnung wurde mit **§ 62** (Ziehen von nicht zum Verkehr zugelassenen Anhängern) **der Kraftfahrgesetz-Durchführungsverordnung 1967 (KDV)** Folge geleistet. Nach **Abs 1** dieser Bestimmung dürfen nicht zum Verkehr zugelassene Anhänger mit einem Kraftfahrzeug ohne Bewilligung des Landeshauptmannes (§ 104 Abs 7 KFG 1967) nur gezogen werden, wenn ihre Abmessungen, Gesamtgewichte und Achslasten die im § 4 Abs 6 bis 8 und im § 104 Abs 9 des KFG 1967 angeführten Werte nicht überschreiten und wenn hinten am Anhänger die Aufschrift "10 km" vollständig sichtbar angebracht ist.

Die Festsetzung der höchstens zulässigen Fahrgeschwindigkeit beim Verwenden von Kraftfahrzeugen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr findet in **§ 58 KDV 1967** ihren

Niederschlag. So darf gemäß **Abs 1 Z 2 lit a** beim Ziehen von nicht zum Verkehr zugelassenen Anhängern die Fahrgeschwindigkeit von 10 km/h nicht überschritten werden.

Aus diesen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen ergibt sich einerseits unter Beachtung obiger normativen Voraussetzungen die Möglichkeit, einen Anhänger nicht zum Verkehr zuzulassen und andererseits, dass der Anhänger sehr wohl auch von anderen Kraftfahrzeugen gezogen werden kann und zwar ohne Einschränkung der Bauartgeschwindigkeit des Zugfahrzeuges, jedoch unter unbedingten Einhaltung der höchst zulässigen Geschwindigkeit von 10 km/Stunde.

Diese Rechtsansicht wurde von einem fachkundigen Beamten der Landesregierung/Abteilung Verkehr bestätigt.

Demgegenüber kann die Rechtsauffassung des Finanzamtes, nämlich dass die 10 km-Tafel nur im Rahmen der Landwirtschaft verwendet werden und dass das Zugfahrzeug nicht schneller als 10 km/Stunde gehen dürfe, aus den Bestimmungen des KFG und der KDV nicht entnommen werden.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist daher zusammenfassend festzustellen, dass die Nichtzulassung der strittigen Anhänger normative Deckung findet und folglich in den berufsgegenständlichen Jahren **keine widerrechtliche Verwendung** beider Anhänger vorlag.

Damit kommt dem Berufungsbegehren jedoch Berechtigung zu, da einerseits eine widerrechtliche Verwendung (§ 1 Abs 1 Z 3 KfzStG) nicht vorliegt und andererseits das Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs 1 Z 1 erster Satz KfzStG nicht erfüllt ist. Es unterliegen nämlich nur solche Kraftfahrzeuge der Kraftfahrzeugsteuer, die in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen wurden und eine Zulassung eben nicht erfolgt ist.

Darüber hinaus war der Berufung auch noch aus einer anderen rechtlichen Erwägung stattzugeben:

Mit BGBl. 1994/629 (ab 1995) dehnte der Gesetzgeber die bisher für die land- und forstwirtschaftliche Betriebe typischen Beförderungsmittel bestehende Befreiung auf Anhänger aus (siehe Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1713 BlgNR XVIII. GP). Die Befreiungsbestimmung des **§ 2 Abs 1 Z 7 KfzStG** lautet seitdem unverändert: *„Zugmaschinen und Motorkarren, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden **und ausschließlich von jenen gezogene Anhänger**.“*

Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes sind nunmehr auch Anhänger von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, wenn sie ausschließlich von befreiten land- und forstwirtschaftlichen Zugmaschinen und Motorkarren gezogen werden. Eine Interpretation des letzten Halbsatzes dahingehend, dass auch Anhänger ausschließlich oder vorwiegend in

land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu verwenden sind, findet in dieser Bestimmung keinen Raum.

Weder aus dem Wortlaut noch aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage ist die Absicht des Gesetzgebers zu erkennen, dass auch diese Anhänger ausschließlich oder vorwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet werden müssen, um vom Befreiungstatbestand erfasst zu werden. Auch nach herrschender Verwaltungspraxis werden Anhänger, die ausschließlich von steuerbefreiten Zugmaschinen (Motorkarren) gezogen werden, als steuerfrei behandelt (siehe Durchführungsrichtlinien zum KfzStG 1992 – Stand zum 1. Jänner 1997, AÖF 1997/40), ohne eine konkrete Untersuchung der vorwiegenden Verwendung des Anhängers zu verlangen.

Der Gesetzgeber stellt somit bei der rechtlichen Behandlung des Anhängers lediglich auf die

- Steuerfreiheit des Zugfahrzeuges und der
- ausschließlichen Benützung des Anhängers durch das steuerbefreite Zugfahrzeug

ab.

Erfüllt nun ein Zugfahrzeug alle Tatbestandsvoraussetzungen der Ziffer 7 und ist damit von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, so ist auch ein – **ausschließlich** - von diesem gezogener Anhänger steuerfrei.

Wie oben unter Punkt a) festgestellt, erfüllt der Traktor des Berufungswerbers alle Tatbestandsvoraussetzungen für eine Steuerbefreiung. Nachdem der Berufungswerber laut Sachverhaltsfeststellungen nur über dieses eine, dem landwirtschaftlichen Bereich zugeordnete Zugfahrzeug verfügt, ist davon auszugehen, dass sowohl der Anhänger als auch der den Anhänger ersetzende, später angeschaffte Tieflader ausschließlich vom Traktor gezogen wurden.

Damit sind jedoch alle Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit der Anhänger gegeben und zwar unabhängig davon ob die Anhänger zugelassen sind, widerrechtlich verwendet werden, überwiegend betrieblich genutzt oder im Betriebsvermögen des gewerblichen Einzelunternehmens aktiviert wurden.

Dem Berufsbegehren war somit stattzugeben.

Linz, am 16. August 2005