



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 10. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 14. August 2008 betreffend Kraftfahrzeugsteuer 10 – 12/2006, 1 – 12/2007 und 1 – 3/2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Kommanditgesellschaft mit dem Geschäftszweig Maschinenvermittlung.

Komplementär der Gesellschaft ist der Verein I, einziger Kommanditist ist der Verein II.

Die Bw. wurde am 20. Oktober 2005 als KEG im Firmenbuch eingetragen.

Die Betriebseröffnung wurde dem Finanzamt mit Eingabe vom 2. November 2005 gemeldet. Als genaue Bezeichnung der Geschäftstätigkeit wurde die „Vermietung land- und forstwirtschaftlicher Maschinen und Geräte“ angegeben.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Bw. in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Zugmaschinen und Anhänger mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 3,5 Tonnen, die gemäß § 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz (=KfzStG) der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen, unterhält.

Die Bw. hat für diese Fahrzeuge die Befreiungsbestimmung des § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG in Anspruch genommen. Nach Ansicht des Prüfers könne dieser Befreiungstatbestand nicht zur Anwendung kommen, da diese Fahrzeuge im Wege der gewerblichen Vermietung von der Bw. eingesetzt würden.

Die Bw. bezieht aus ihrer Tätigkeit unbestritten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ist damit umsatzsteuerpflichtig. Auf den Rechnungen über den Erwerb der strittigen Fahrzeuge bzw. Anhänger scheint die Bw. als Erwerberin auf und hat die Bw. für diesen Erwerb auch die Vorsteuern in Abzug gebracht.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers in den angefochtenen Bescheiden und setzte die Kraftfahrzeugsteuer in nachstehender Höhe fest:

	10-12/2006	1-12/2007	1-3/2008
Kraftfahrzeugsteuer	324,78	3.099,58	732,90

Gegen diese Festsetzungen brachte die Bw. Berufung ein und führte darin aus, dass gemäß Punkt 5.1.7 des Erlasses zum KfzStG 1992 im Eigentum von Maschinenstationen stehende Zugmaschinen und Motorkarren ...steuerfrei seien.

Der Maschinen- und Betriebshilfering sei eine seit langem bewährte Form organisierter bäuerlicher Nachbarschaftshilfe.

Es handle sich um einen Zusammenschluss von Landwirten auf Vereinsbasis zu dem Zweck, im Besitz von Bauern befindliche Maschinen und Geräte bzw. freie Arbeitskapazitäten von Landwirten überbetrieblich einzusetzen.

Die Einsätze würden nach „ÖKL-Richtwerten für die Maschinenselbstkosten“ bargeldlos verrechnet. Die Vermittlung der Leistungen zwischen den einzelnen Mitgliedern werde durch die Geschäftsführung eines Maschinenrings abgewickelt.

Die Vermittlung nebengewerblicher Dienstleistungen durch Maschinenringe unterliege nicht der Gewerbeordnung (§ 2 Abs. 1 Z 3 iVm § 2 Abs. 4 Z 4-8 GewO).

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 4 GewO seien Land- und Forstwirte berechtigt, im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungsnebgewerbes Dienstleistungen mit land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln, die im eigenen Betrieb verwendet werden, für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe in demselben oder in einem angrenzenden Verwaltungsbezirk zu erbringen.

In der Praxis würden derartige Leistungen von Landwirt zu Landwirt häufig unter Mithilfe von Maschinenringen erbracht. Es handle sich dabei um Vereine, die sich statutenmäßig mit der Vermittlung dieser und anderer landwirtschaftlicher nebegewerblicher Nebentätigkeiten zwischen ihren Mitgliedern befassen (vgl. § 2 Abs. 1 Z 3 GewO).

Zur Vermeidung von Leistungsstörungen in der Abwicklung und zur Befriedigung etwaiger Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüchen sei im Berufungsfall die Bw. gegründet worden. Das Unternehmen der Bw. sollte qualifizierte Dienstleistungen für die Grundeigentümer und insbesondere ein Gesamtpaket für den einzelnen Landwirt als Auftraggeber anbieten. Vertraglich werde zwischen dem Landwirt als Grundeigentümer und Bewirtschafter einerseits und der Bw. vereinbart, welche konkreten Leistungen zu welchen konkreten Preisen erbracht würden. Die Bw. als Agrardienstleistungsunternehmen solle mit der Durchführung der anfallenden Arbeiten andere Landwirte als Subunternehmer beauftragen.

Anders als bei der bisherigen Variante „Vermittlung“, bei der der Werkvertrag direkt zwischen den auftraggebenden und auftragnehmenden Landwirten entstehe und auch die Zahlung direkt zwischen den bäuerlichen Partnern erfolge, entstünden bei der von der Bw. gewählten Variante zwei rechtlich getrennte Verträge und Geldflüsse (nämlich ein Vertrag zwischen auftraggebenden Grundeigentümern und Bewirtschaftern einerseits und dem Agrardienstleistungsunternehmen andererseits und ein rechtlich davon unabhängiger zweiter Vertrag zwischen Agrardienstleister und auftragnehmenden Landwirten).

Trotz Zwischenschaltung dieses Agrardienstleistungsunternehmens werde die Dienstleistung für einen anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erbracht. Dem Gesetzestext und dem Wort „für“ im § 2 Abs. 2 Z 4 GewO sei nicht zu entnehmen, dass die Leistungsbeziehung unmittelbar erfolgen müsse.

Die Zwischenschaltung der Bw. sei nur ein organisatorischer Aspekt, der aber nichts daran ändere, dass die konkrete Leistung im Ergebnis von Landwirt zu Landwirt erbracht werde.

Der Erlass des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten vom 16. Oktober 1996, Zahl: 30.533/41-III/A/1/96 nehme in seiner Z 4 auf eine ähnliche Situation Bezug: „Schließlich gebe es auch in der Praxis Probleme, wenn Vermietungstätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 7 und 8 GewO 1994 nicht direkt mit den Land- und Forstwirten, sondern mit zu einer Agrargemeinschaft oder einer zu einer land- und forstwirtschaftlichen Genossenschaft zusammengeschlossenen Land- und Forstwirten erfolge. Da die Vermietungstätigkeit, wenn auch im Wege der Agrargemeinschaft bzw. der Genossenschaft den Land- und Forstwirtschaftsbetrieben der Mitglieder diene, erscheine es vertretbar dass die

Vermietungstätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 4, Abs. 7 und 8 GewO als zulässig angesehen werde.

Nach Einbringung des Vorlageantrages legte die Bw. die Kopie eines Einzelgenehmigungsbescheides des Amtes der oberösterreichischen Landesregierung, Abteilung Verkehrstechnik, vom 15. März 2007, für das Fahrzeug der Marke Vakutec, Type VA15500 PT/K15500PUL, Fahrzeugart, *Starrdeichselanhänger/R3a*, mit einem Eigengewicht von 6.300 kg, einer höchst zulässigen Nutzlast von 15.700 kg und einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 22.000 kg vor. Es handelt sich dabei um ein mobiles Güllefass, welches am 6. April 2007 als Anhänger zum Verkehr im Inland zugelassen wurde.

Die Bw. beantragte für diesen Anhänger die Befreiung gemäß § 2 Abs. 1 Z 8 KfzStG.

Nach Auskunft der die Einzelgenehmigung erlassenden Behörde handelt es sich bei diesem Anhänger um einen Starrdeichselanhänger/R3a, der eindeutig keine Anhänger-Arbeitsmaschine, sondern ein zur Beförderung von Gütern auf Straßen bestimmten Anhänger ist.

Auch vom Hersteller wurde dieser Umstand bestätigt. Danach ist das Güllefass ein land- und fortwirtschaftlicher Anhänger mit Laderaum.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind im vorliegenden Fall die Fragen:

I) ob die im Betriebsprüfungsbericht vom 19. August 2008 angeführten, von der Bw. angeschafften und für diese zum Verkehr zugelassenen Zugmaschinen und Anhänger mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen, der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen.

II) ob das Fahrzeug der Marke Vakutec, Type VA15500 PT/K15500PUL, Fahrzeugart, Starrdeichselanhänger/R3a, mit einem Eigengewicht von 6.300 kg, einer höchst zulässigen Nutzlast von 15.700 kg und einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 22.000 kg, Höchstgewicht von 22 Tonnen, für welches vom Amt der oberösterreichischen Landesregierung mit Bescheid vom 15. März 2007 die Einzelgenehmigung erteilt worden war und welches am 6. April 2007 im Inland zum Verkehr zugelassen wurde, der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt. Nach Ansicht der Bw. handle es sich bei diesem Fahrzeug um eine selbstfahrende Arbeitsmaschine (Güllefass).

Die für die Lösung dieser Frage maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten:

Kraftfahrzeugsteuergesetz:

§ 1 Absatz 1

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen

1.

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;

2.

in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden;

3.

Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Absatz 2

Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen gelten als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes. Für Anhänger, deren Anzahl die der ziehenden steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen desselben Steuerschuldners übersteigt und die, bezogen auf die gesamte Anzahl der Anhänger des Steuerschuldners, die niedrigere Bemessungsgrundlage aufweisen, ist die Steuer nicht zu erheben. Anhänger, die von einem Kraftfahrzeug eines anderen Steuerschuldners gezogen werden, sind aus dieser Berechnung auszuschneiden; für sie ist die Steuer für den Kalendermonat, in dem die Verwendung erfolgt, zu erheben.

§ 2. (1) Von der Steuer sind befreit:

.....

7.

Zugmaschinen und Motorkarren, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden und ausschließlich von jenen gezogene Anhänger;

8.

kraftfahrrechtlich als selbstfahrende Arbeitsmaschine und als Anhänger-Arbeitsmaschine genehmigte Fahrzeuge;.....

ad I)

Die beantragte Befreiung gemäß § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG setzt voraus, dass die Zugmaschinen bzw. Motorkarren ausschließlich oder vorwiegend in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden bzw. ausschließlich von solchen gezogene Anhänger.

Nach § 3 Z 1 KfzStG 1992 ist Steuerschuldner bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat in seinem Erkenntnis vom 21. Jänner 1998, 97/16/0514 (die Beschwerdeführerin war ein Fuhrwerksunternehmen mit dem Geschäftsgegenstand der Holzurückung in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) zu dieser Frage Folgendes entschieden:

Die Beschwerdeführerin war ein Fuhrwerksunternehmen mit dem Geschäftsgegenstand der Holzurückung in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben.

Der VwGH wörtlich:

„Die gegenständlichen Zugmaschinen stehen unbestrittenermaßen im Betriebsvermögen eines gewerblichen Unternehmens, das auf Rechnung des Beschwerdeführers, das ist die Person, für die diese Fahrzeuge zugelassen sind, betrieben wird. Die Verwendung der Zugmaschinen erfolgt somit in diesem gewerblichen Betrieb, nicht aber in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers steht dem der Umstand nicht entgegen, daß die Zugmaschinen entsprechend dem Betriebsgegenstand des gewerblichen Unternehmens auf von dritten Personen forstwirtschaftlich genutzten Betriebsflächen zur Holzurückung eingesetzt werden. Eine solche - offenkundig auf Grund von Werkverträgen erfolgende - Betätigung hat aber nicht zur Folge, daß die Verwendung der Fahrzeuge im Rahmen des forstwirtschaftlichen Betriebes des Auftraggebers erfolgt.

Aus dem Erlaß des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. März 1955, Zl. 29.754-11/55, kann dabei der Beschwerdeführer schon deswegen nichts gewinnen, weil ein solcher Erlaß keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle darstellt.“

Der VwGH wies die Beschwerde somit als unbegründet ab.

Nichts anderes gilt für den Berufungsfall.

Die Bw. ist ein Gewerbebetrieb, der im eigenen Namen auf eigene Rechnung tätig wird und sind die strittigen Fahrzeuge auf die Bw. zugelassen.

Nach § 21 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

1.

Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

2.

Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.

3.

Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.

4.

Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle gehören zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 auch:

1.

Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Land- und Forstwirtschaft erfasst nur Urproduktion. Urproduktion ist die Herstellung eines Produktes mit Hilfe der Naturkräfte bis zu einer Zustandsstufe, die marktfähig ist. Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte sind daher solche, die mittelbar oder unmittelbar zum Grund und Boden in Beziehung stehen und auf der Ausnutzung seiner Fruchtbarkeit beruhen (siehe bspw.: Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 21 Tz 1).

Der land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb ist seinem Wesen nach ein Gewerbebetrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb dient. Zusammen bilden sie einen einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Richtigerweise müsste man von einem gewerblichen Nebenbetrieb des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes sprechen. Einkünfte aus einem Nebenbetrieb kann nur der erzielen, dem auch die Einkünfte aus dem Hauptbetrieb zuzurechnen sind (vgl. Doralt, aaO, § 21 Tz 67 und 68).

Diese Voraussetzungen werden von der Bw. offenkundig nicht erfüllt. Ihr Geschäftsgegenstand liegt weder in der Urproduktion, noch ist sie ein Nebenbetrieb zu einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb. Die Bw. ist eine eigene Personengesellschaft deren ausschließliche Tätigkeit in der gewerblichen Vermietung liegt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die vermieteten Maschinen von Landwirten betätigt werden und diese in

land- und forstwirtschaftlichen Betrieben eingesetzt werden bzw. die Gesellschafter der Bw. zwei Vereine mit dem Zweck der Förderung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sind.

Selbst wenn nun ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb in Form einer Personengesellschaft geführt wird, liegen nach österreichischen Quellen nur dann Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, wenn Personenidentität hinsichtlich der Gesellschafter und der Miteigentümer der Land- und Forstwirtschaft besteht und die Beteiligungsverhältnisse bei Haupt- und Nebenbetrieb gleich sind (siehe Doralt aaO, § 21 Tz 69). Auch diese Voraussetzungen sind im Berufungsfall keineswegs erfüllt. Die Bw. ist eine selbständige Personengesellschaft und es liegt keine Personenidentität zwischen den Gesellschaftern der Bw. und den Personen, bei denen die Fahrzeuge zum Einsatz kommen, vor. Die Gesellschafter sind zwei selbständige Vereine. Diese Vereine, denen zwar die auftragnehmenden Landwirte angehören mögen, sind nämlich nicht ident mit deren Mitgliedern, also den auftraggebenden Land- und Forstwirten. Die Vereine stellen für sich ein eigenes, von den ihnen angehörenden Landwirten unterschiedliches Rechtssubjekt dar.

Durch den Zusammenschluss verschiedener Landwirte zu Vereinen, die ihrerseits eine Gesellschaft mit dem Geschäftsgegenstand der Bw. gründen, wird solcherart nach der obigen Definition kein Nebenbetrieb begründet. Die Bw. betreibt weder eine Land- und Forstwirtschaft, noch ein Nebengewerbe zur Land- und Forstwirtschaft. Sie ist eindeutig gewerblich tätig.

Die Bw. geht nun auch davon aus, dass die Bw. auch auf Grund der Gewerbeordnung 1994 (GewO) eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ausübe. Sie bezieht sich dabei auf nachstehende Bestimmung der GewO:

Nach § 2 Abs. 1 ist dieses Bundesgesetz - unbeschadet weiterer ausdrücklich angeordneter Ausnahmen durch besondere bundesgesetzliche Vorschriften - auf die in den nachfolgenden Bestimmungen angeführten Tätigkeiten **nicht** anzuwenden:

1. die Land- und Forstwirtschaft (Abs. 2 und 3);
2. die Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 4);
3. die Vermittlung von im Abs. 4 Z 4 bis 8 angeführten Leistungen durch Vereine im Sinne des Vereinsgesetzes 1951, BGBl. Nr. 233, deren satzungsgemäßer Zweck diese Vermittlungstätigkeit umfaßt, zwischen ihren Mitgliedern;.....

.....

Abs. 4 Unter Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft im Sinne dieses Bundesgesetzes (Abs. 1 Z 2) sind zu verstehen:

1. die Verarbeitung und Bearbeitung überwiegend des eigenen Naturproduktes unter der Voraussetzung, dass der Charakter des jeweiligen Betriebes als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gewahrt bleibt; die Be- und Verarbeitung kann auch durch einen befugten Gewerbetreibenden im Lohnverfahren erfolgen; der Wert der allenfalls mitverarbeiteten Erzeugnisse muss gegenüber dem Wert des bearbeiteten oder verarbeiteten Naturproduktes untergeordnet sein;
2. das Verarbeiten von Wein zu Sekt (Obstschaumwein), wenn dies durch einen gewerblich befugten Schaumweinerzeuger im Lohnverfahren erfolgt;
3. der Abbau der eigenen Bodensubstanz;
4. Dienstleistungen, ausgenommen Fuhrwerksdienste (Z 5 und 6), mit land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln, die im eigenen Betrieb verwendet werden, für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe in demselben oder einem angrenzenden Verwaltungsbezirk; mit Mähdreschern vorgenommene Dienstleistungen nur für landwirtschaftliche Betriebe in demselben Verwaltungsbezirk oder in einer an diesen Verwaltungsbezirk angrenzenden Ortsgemeinde; Dienstleistungen
 - a) zur Kulturpflege im ländlichen Raum (Mähen von Straßenrändern und -böschungen sowie von öffentlichen Grünflächen, Pflege von Biotopen, Kulturpflege der Rasenflächen von Sportanlagen, Stutzen von Hecken im Zusammenhang mit den vorstehend angeführten Tätigkeiten, Abtransport des bei diesen Tätigkeiten anfallenden Mähgutes usw.),
 - b) zur Verwertung von organischen Abfällen (Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden),
 - c) für den Winterdienst (Schneeräumung, einschließlich Schneetransport und Streuen von Verkehrsflächen, die hauptsächlich der Erschließung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundflächen dienen);
5. Fuhrwerksdienste mit hauptsächlich im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendeten selbstfahrenden Arbeitsmaschinen, Zugmaschinen, Motorkarren und Transportkarren, die ihrer Leistungsfähigkeit nach den Bedürfnissen des eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechen, für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe in demselben Verwaltungsbezirk oder in einer an diesen Verwaltungsbezirk angrenzenden Ortsgemeinde zur Beförderung von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, von Gütern zur Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke oder von Gütern, die der Tierhaltung dienen, zwischen Wirtschaftshöfen und Betriebsgrundstücken oder zwischen diesen und der nächstgelegenen Abgabe-, Übernahme-, Verarbeitungs- oder Verladestelle;
6. Fuhrwerksdienste mit anderen als Kraftfahrzeugen sowie das Vermieten und Einstellen von Reittieren;
7. das Vermieten von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln, die im eigenen land- und

forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet werden, an andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe in demselben oder in einem angrenzenden Verwaltungsbezirk für andere als Beförderungszwecke;

8. das Vermieten von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln, die im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet werden, an andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe in demselben Verwaltungsbezirk oder in einer an diesen Verwaltungsbezirk angrenzenden Ortsgemeinde für Beförderungszwecke im Umfang der Z 5.

Die Bw. führt dazu aus, dass die Vermittlung nebegewerblicher Dienstleistungen durch Maschinenringe nicht der GewO unterliege und daher keine gewerbliche Tätigkeit darstelle.

Dem ist zu entgegen, dass im Berufungsfall einerseits keine Vermittlung von Leistungen vorliegt, weil die Bw. im eigenen Namen und für eigene Rechnung als Auftragnehmerin tätig wird und andererseits die Bw. eben kein Maschinenring, sondern eine handelsrechtliche Personengesellschaft ist.

Die Bw. geht nun davon aus, dass im Berufungsfall trotz Zwischenschaltung eines Agrardienstleistungsunternehmens (=Bw.) die Dienstleistungen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe erbracht werden. Dem Gesetzestext, insbesondere dem Wort „für“ im § 2 Abs. 4 Z 4 (gemeint wohl GewO) ist nicht zu entnehmen, dass die Leistungsbeziehungen unmittelbar erfolgen müssen.

Die Bw. übersieht, dass der § 2 Abs. 4 Z 4 GewO sich ausschließlich auf das Nebengewerbe zur Land- und Forstwirtschaft bezieht. Naturgemäß kann ein derartiges Nebengewerbe nur angenommen werden, wenn ein land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb existiert. Die Frage der Unmittelbarkeit stellt sich daher gar nicht.

Wie bereits oben dargelegt, ist es offenkundig, dass die Bw. keinen land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb führt und auch selbst kein Nebenbetrieb ist.

Die Bw. selbst ist kein Verein, der die Leistungsvermittlung im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 3 GewO ausübt, sie tritt vielmehr als Auftragnehmerin im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf.

Auch die Z 4 des § 2 Abs. 1 der GewO kommt im Berufungsfall nicht zum Tragen, da die Bw. keine land- und forstwirtschaftliche *Erwerbs- und Wirtschaftgenossenschaft* ist, sondern als selbständige Personengesellschaft, die eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Laut dem Erkenntnis 97/16/0514 ist der Schuldner der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 3 Z 1 KfzStG der Zulassungsbesitzer. Ist der Zulassungsbesitzer ein Gewerbebetrieb wie die Bw.,

dann liegt auch kein Anwendungsfall der Befreiungsbestimmung des § 2 Abs. 1 Z. 7 KfzStG 1992 vor. Das Erkenntnis 97/16/0514 ist eins zu eins auf den Berufungsfall anzuwenden (siehe bspw. auch UFS vom 14. Oktober 2005, RV/0071-I/03).

Danach ist die beantragte Befreiung auf die strittigen Fahrzeuge der Bw. nicht anzuwenden und war die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

Ad II)

Die Befreiungsbestimmung des § 2 Abs. 1 Z 8 KfzStG gilt für kraftfahrrechtlich als selbstfahrende Arbeitsmaschinen und als Anhänger-Arbeitsmaschinen genehmigte Fahrzeuge.

Welche Fahrzeuge bzw. Anhänger unter diese Befreiung fallen, richtet sich demnach nach dem Kraftfahrgesetz (KFG).

Nach § 2 Z 22 KFG ist eine Anhänger-Arbeitsmaschine eine als Anhänger ausgebildete Arbeitsmaschine, die nach ihrer Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Durchführung von nicht in der Beförderung von Personen oder Gütern auf Straßen bestehenden Arbeitsvorgängen bestimmt ist.

Bei dem einzelgenehmigten Anhänger Vakutec Type VA 15500 PT/K15500PUL, Fahrzeugart Starrdeichselanhänger/R3a handelt es sich nach Auskunft des Amtes der oberösterreichischen Landesregierung Abteilung Verkehr und des Herstellers eindeutig nicht um eine Anhänger-Arbeitsmaschine, sondern um einen Anhänger mit Laderaum.

Danach ist die beantragte Befreiung gemäß § 2 Abs. 1 Z 8 KfzStG nicht zu gewähren und war die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.

Graz, am 21. April 2010