



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 3

GZ. RV/0412-L/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, inXY, vertreten durch BNP Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 4810 Gmunden, Ohlsdorferstraße 44, vom 7. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FF, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 29. Oktober 2009 betreffend **Kraftfahrzeugsteuer 2003 bis 2008** entschieden:

Die Berufung betreffend **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 2003 bis 2006** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Die angefochtenen Bescheide bleiben **unverändert**.

Die Berufung betreffend **Kraftfahrzeugsteuer 2007 und 2008** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Die angefochtenen Bescheide werden **abgeändert**.

Die Höhe der Abgabe beträgt:

Zeitraum	Festsetzung laut Bescheiden vom 29.10.2009		Änderungen		Kraftfahrzeugsteuer:	
01-12/2007	€	1.938.184,46	€	106.695,33	€	<b>2.044.879,79</b>
01-12/2008	€	1.332.211,18	€	165.330,70	€	<b>1.497.541,88</b>

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

## ***Entscheidungsgründe***

Die berufungswerbende Gesellschaft ist im Bereich des nationalen und internationalen Gütertransportes tätig. Für die von ihr eingesetzten Zugmaschinen und Container-Chassis wurde in den Jahren 2003 bis 2008 die Steuerbefreiung gemäß § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG 1992 für den Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene geltend gemacht.

### ***I. Verfahren vor dem Finanzamt***

**1. Im Zuge einer die Jahre 2003 bis 2006 umfassenden Betriebsprüfung bzw einer Nachschau** für die Jahre 2007 und 2008 stellte der Prüfer Folgendes fest (Zusammenfassung des 155 Seiten umfassenden Besprechungsprotokolls vom 29. Oktober 2009):

Die berufungswerbende Gesellschaft habe sich auf den unbegleiteten kombinierten Verkehr Straße/Schiene spezialisiert. Zu diesem Zweck seien am Sitz der Berufungswerberin in A/Österreich und in StadtB (LandZ) miteinander korrespondierende Bahnverladestellen errichtet worden (Tz. 40). Die auf der Strecke A/Österreich - StadtB zu befördernde Fracht würde von der Berufungswerberin bei ihren Kunden in Österreich, Deutschland, Belgien, Holland, Frankreich und Luxemburg mit dem LKW abgeholt und anschließend auf der Straße im Vorlaufkehr zur Bahnverladestelle nach A/Österreich transportiert werden. Dort erfolge die Verladung der Container und kranbaren Sattelauflieger auf den Zug. Die Fracht würde sodann im nonstop Verkehr direkt nach StadtB transportiert werden, von wo die Zustellung an die verschiedenen Empfänger im Nachlaufverkehr erfolge.

Umgekehrt würden die aus StadtB ankommenden Güter nach ihrer Ankunft in A/Österreich vom Zug auf den LKW verladen und anschließend im Nachlaufverkehr auf der Straße weitertransportiert werden. Der Prüfer stellte dabei fest, dass die durchschnittliche Wegstrecke des zurückgelegten Vor- bzw Nachlaufverkehrs von bzw zum Bahnterminal in A/Österreich rd. 750 km betragen würde (Tz. 41).

Weiters stellte der Prüfer fest, dass es nicht immer zu einer sofortigen Verladung auf den Zug bzw vom Zug auf den LKW komme, sondern es auch zu (bis zu mehrere Monate dauernden) Zwischenlagerungen am Terminal A/Österreich kommen könne (Tz. 46).

Die von A/Österreich nach StadtB fahrenden Züge seien Company Trains. Bei einem Company Train definiere der Bahnkunde den Wunschfahrplan und die ICA (Unternehmen der ÖBB) versuche diesen zu realisieren. Der Bahnkunde bestimme die Frequenz auf Grund seines Ladeaufkommens und die ICA verkaufe ihm den Zug zur Gänze. Die ICA organisiere die Transportabwicklung und übernehme die Laufkontrolle. Der Bahnkunde trage das Auslastungsrisiko (Tz. 45).

Auf Ganzzugsbasis würden darüber hinaus auch die Destinationen A/Österreich-LandC und LandD bedient werden und auf Basis Waggongruppen die Destination A/Österreich- StadtE in Deutschland (Tz. 43).

Die Ermittlung der steuerbefreiten Sattelzugmaschinen und Auflieger sei von Seiten der berufungswerbenden Gesellschaft überschlagsmäßig erfolgt. Ausgehend von der gerundeten Anzahl der in A/Österreich insgesamt abgefertigten Container bzw kranbaren Auflieger, der durchschnittlichen Vor- bzw Nachlaufstrecke (750 km) und der geschätzten Anzahl daraus resultierender maximal möglicher wöchentlicher Transporte je Sattelzugmaschine, sei für das Jahr 2006 eine durchschnittliche Anzahl von rd. 370 Zugmaschinen ermittelt worden, die in

jedem Kalendermonat durchschnittlich nur im Vor- und Nachlaufverkehr eingesetzt werden müssen, um dieses Transportaufkommen bewältigen zu können.

Die berufungswerbende Gesellschaft habe jedoch tatsächlich eine wesentlich geringere Anzahl an Sattelzugmaschinen (2006: 139) steuerfrei gestellt, nämlich jene Anzahl an Sattelzugmaschinen, die der Anzahl an Container-Chassis entspreche, da nach Ansicht der Berufungswerberin Container-Chassis ausschließlich Container transportieren könnten und deshalb sinnvollerweise auch nur im Vor- und Nachlaufverkehr und nicht für den Transport auf der Straße einsetzbar wären.

Eine Einzelbetrachtung der Zugmaschinen in der Form eines Nachweises ihrer tatsächlichen ausschließlichen Verwendung im Vor- und Nachlaufverkehr an Hand händischer oder EDV-mäßig geführter Aufzeichnungen sei aus Vereinfachungsgründen unterblieben.

Anders als für die Zugmaschinen habe man die Steuerbefreiung für sämtliche innerhalb eines Jahres durchschnittlich im Einsatz befindlichen Container-Chassis in Anspruch genommen, da diese nach Ansicht des Unternehmens auf Grund ihrer Beschaffenheit sinnvollerweise ausschließlich im Vor- und Nachlaufverkehr eingesetzt werden könnten. Eine Einzelbetrachtung zum Zwecke des Nachweises der Befreiungsvoraussetzungen sei daher schon allein aus diesem Grund nicht erforderlich gewesen (Tz. 55).

Demgegenüber vertrat der Prüfer die Ansicht, die Berufungswerberin müsse sehr wohl entsprechende Unterlagen zur Nachweisführung der ausschließlichen Verwendung jedes einzelnen der strittigen Fahrzeuge im Vor- bzw Nachlaufverkehr vorlegen, welche durch die Betriebsprüfung auch in angemessener Zeit überprüfbar seien (Tz. 58).

Diesen Nachweis habe das Unternehmen aber nicht erbringen können. Aufgrund der innerbetrieblichen Organisation, insbesondere der Abwicklung der Vor- und Nachlaufverkehre bzw der Bahntransporte in getrennten Dispoabteilungen und der damit im Zusammenhang stehenden Notwendigkeit unterschiedlicher Datenbestände, falle ein unverhältnismäßig hoher Aufwand für eine entsprechende Programmierung an und es wäre nicht gesichert, ob eine solche Nachweisführung überhaupt aufgrund der Geschäftsprozessabläufe gelingen könnte (Tz. 60).

So sei zum Zeitpunkt der Disponierung eines Transportes auf der Straße nach A/Österreich in vielen Fällen noch nicht sicher, ob ein anschließender Weitertransport von A/Österreich auf der Schiene stattfindet oder nicht doch auf der Straße erfolgt. Erschwerend komme hinzu, dass aufgrund der Zwischenlagerung der Güter in A/Österreich auch mehrere Monate bis zu einem Weitertransport vergehen könnten. Somit sei in vielen Fällen zum Zeitpunkt der Disponierung des Verkehrs auf der Straße noch gar nicht feststellbar und damit auch nicht darstell- und nachweisbar, welcher Verkehr auf der Straße nach A/Österreich später tatsächlich zu einem Vorlaufverkehr "mutiere". Für Nachlaufverkehre bestünden ähnliche Schwierigkeiten (Tz. 65).

Auch sei es aufgrund dieser Hindernisse nicht möglich, die im Dispoprogramm für jeden Transport vergebenen Auftragsnummern so zu vergeben, dass daraus ausnahmslos erkennbar wäre, ob es sich um einen Vor- oder Nachlaufverkehr oder um einen "normalen" Straßenverkehr handle. Eine eindeutige Separation der Vor- bzw Nachlaufverkehre sei nicht möglich, da in vielen Fällen zum Zeitpunkt der Disponierung des Transportes auf der Straße noch gar nicht feststehe, ob die transportierten Güter überhaupt per Bahn weitertransportiert werden. Eine nachträgliche Kennzeichnung in dem Zeitpunkt, in dem die Güter tatsächlich per Bahn transportiert werden, der Tage, Wochen oder Monate in der Zukunft liegen könne, sei nur mit erheblichem Kostenaufwand möglich (Tz. 66).

Für den streitgegenständlichen Zeitraum hätten derartige Nachweise in EDV Form nicht erbracht werden können, da aufgrund der eben beschriebenen Problematik eine eindeutige Separation der Vor- und Nachlaufverkehre von den Dispoaufzeichnungen der übrigen

Straßentransporte für die Vergangenheit technisch nicht machbar gewesen sei (Tz. 61). Aus dem gleichen Grund sei es auch nicht möglich gewesen, entsprechende Nachweise in einer anderen, für die Betriebsprüfung in angemessener Zeit nachprüfbares Form zu erbringen (Tz. 66).

Hinsichtlich der im Prüfungszeitraum durchgeföhrten Leerfahrten (Fahrten, bei denen die Zugmaschinen ohne Fracht, dh alleine oder mit leeren Aufliegern bzw leeren Container-Chassis unterwegs gewesen sind) vertrat der Prüfer die Ansicht, dass diese begünstigungsschädlich seien, da bereits eine solche Fahrt dazu führe, dass das betreffende Fahrzeug bzw. die betreffende Fahrzeugkombination im betreffenden Monat nicht mehr ausschließlich im begünstigten Vor- und Nachlaufverkehr iSd des § 2 Abs 2 Z 14 KfzStG eingesetzt worden sei (Tz. 70). In der gesetzlichen Befreiungsbestimmung gebe es keinen Hinweis, wie lange der Vor- und Nachlaufverkehr auf der Straße maximal sein dürfe. Im Hinblick auf die allgemeine Zielsetzung der Regelung sei aber davon auszugehen, dass nur eine möglichst kurze Strecke auf der Straße zurückgelegt werden sollte, was bei einer durchschnittlichen Vor- bzw. Nachlaufstrecke von 750 km als nicht mehr zutreffend angesehen werden könne (Tz. 71).

Hinsichtlich der Frage, ob die Bahnverladestelle in A/Österreich, welche von der Berufungswerberin regelmäßig im Rahmen des kombinierten Verkehrs benutzt worden sei, von der jeweiligen Be- oder Entladestelle aus betrachtet regelmäßig der nächstgelegene technisch geeignete inländische Ver- bzw. Entladebahnhof sei (Tz. 72), sei der Prüfer nach umfangreichen Untersuchungen der in Frage kommenden Bahnterminals zu dem Ergebnis gekommen, dass jedes dieser Terminals in der Regel näher zu den angefahrenen österreichischen und ausländischen Be- und Entladestellen gelegen gewesen seien, als die Verladestelle in A/Österreich. Außerdem sei jedes dieser Terminals auf Grund seiner technischen Ausstattung in der Lage gewesen, die im Zuge des Vor- bzw. Nachlaufverkehrs notwendigen Verladetätigkeiten abzuwickeln.

Allerdings sei ein von der Berufungswerberin gewünschter (und von A/Österreich aus durchführbarer) nonstop Verkehr mittels Ganzzügen bzw. Company Trains von jedem einzelnen dieser Terminalstandorte aus nach Südosteuropa mangels ausreichender Fracht nicht durchführbar (Tz. 73).

In weiterer Folge hat der Prüfer Berechnungen dahingehend angestellt, welche zeitliche Verzögerungen bzw welche zusätzliche Kostenbelastungen sowie wirtschaftliche Risiken bei einer transportlogistischen Anpassung der betreffenden Verkehre an die strikten Kriterien des § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG für die Berufungswerberin anfallen würden. Auf Grund einer Anfrage habe das Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie (BMVIT) die Ansicht vertreten (Mitteilung vom 27.11.2008), dass als nächstgelegener technisch geeigneter Verladebahnhof nur ein Terminal verstanden werden könne, der über die notwendigen technischen Einrichtungen zur Abwicklung des Umschlages verfüge. Neben den eigentlichen technischen Einrichtungen könne in gewissen Rahmen auch berücksichtigt werden, ob im Einzelfall eine geeignete Bahnverbindung zur Verfügung stehe (Tz. 86).

Auf Grund des gegebenen Sachverhaltes ergebe sich daher, dass die berufungswerbende Gesellschaft mehrere Anwendungsvoraussetzungen zur Erlangung der Steuerbefreiung nicht erfüllt habe. Es sei nicht gelungen, die in § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG geforderte ausschließliche Verwendung der Zugmaschinen im Vor- bzw Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene nachzuweisen. Es seien auch immer wieder Leerfahrten durchgeführt worden. Darüber hinaus habe die Berufungswerberin im kombinierten Verkehr in der Regel nicht den nächstgelegenen, technisch geeigneten, inländischen Ver- und Entladebahnhof verwendet, weshalb sich folgende Kraftfahrzeugsteuer-Nachzahlung für die bisher steuerfrei gestellten Zugmaschinen und Container-Chassis ergebe (Tz. 206f):

Kalenderjahr	Rückzahlung bisher beanspruchter	Rückzahlung bisher beanspruchter Kfz-
--------------	----------------------------------	---------------------------------------

	<b>Kfz-Steuerbefreiung für Container-Chassis</b>	<b>Steuerbefreiung für Zugmaschinen</b>
	EURO	EURO
2003	44.472,00	31.175,00
2004	97.337,00	59.426,00
2005	179.126,00	113.484,00
2006	243.295,00	152.233,00
2007	262.296,00	159.559,00
2008	179.625,60	112.363,20
Summe	1.006.151,60	628.240,20

**2.** Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und setzte mit **Bescheiden jeweils vom 29. Oktober 2009** die Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2003 bis 2008 fest.

**3.** Die dagegen erhobene **Berufung vom 7. Dezember 2009** wurde Folgendermaßen begründet:

**3.1. Zu Argument 1 der Betriebsprüfung** [Die Berufungswerberin benutze (betreffend Zugmaschinen und Container-Chassis) nicht den nächstgelegenen technisch geeigneten inländischen Bahnhof]:

Die Berufungswerberin führe Transporte von den jeweiligen Beladestellen in Österreich, Deutschland, Belgien, Holland, Frankreich, Luxemburg zum Bahnterminal in A/Österreich durch. Dort erfolge eine Verladung der Container bzw Sattelanhänger auf die Bahn, anschließend der Weitertransport mittels Ganzzügen per Bahn nach Südosteuropa. Retourtransporte würden den umgekehrten Weg nehmen (dh von Südosteuropa per Bahn nach A/Österreich und von dort zu den Entladestellen). Das Terminal A/Österreich sei aus Sicht der Berufungswerberin der jeweils nächstgelegene technisch geeignete inländische Bahnhof iSd § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG, weil nur ab diesem Terminal tatsächlich Ganzzüge in die gewünschte Richtung verkehren würden.

Die Finanzverwaltung halte jedoch das Terminal A/Österreich nicht für den nächstgelegenen technisch geeigneten Bahnhof iSd § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG, weil es andere Bahnhöfe gebe, die kilometermäßig näher zur jeweiligen Be- oder Entladestelle liegen würden. Der Umstand, dass von diesen kilometermäßig näher liegenden Bahnhöfen gar keine Züge in die gewünschte Richtung verkehren, spiele nach Ansicht des Finanzamtes keine Rolle. Es sei nur jener Bahnhof der nächstgelegene "*technisch*" geeignete, welcher über die erforderliche Infrastruktur (Rampen, Kräne, Stapler, etc ...) verfüge.

Wenn der Gesetzgeber von "*technisch*" spreche, verwende er jedoch erkennbar einen Oberbegriff, der im Detail verschiedenste Bedeutungsinhalte habe. So untergliedere sich der Begriff "*technisch*" semantisch in Unterbegriffe wie etwa "*verladetechnisch*", "*verkehrstechnisch*", "*abwicklungstechnisch*" etc., womit ihm in Wahrheit eine wesentlich breitere Bedeutung zukomme. So entstamme der Begriff "*Technik*" dem griechischen "*technikos*" mit der Bedeutung "*kunstvoll, kunstgemäß, sachverständig, fachmännisch*". Der gegenwärtige Bedeutungsinhalt bestehe in der "*ausgebildeten Fähigkeit und Kunsfertigkeit, die zur richtigen Ausübung einer Sache notwendig ist*", ferner in der "*Gesamtheit der Kunstgriffe und Verfahren, die auf einem bestimmten Gebiet üblich sind*" sowie in der "*besonderen, in bestimmter Weise festgelegten Art, der Methode des Vorgehens, der Ausführung von etwas*". Eine Einschränkung auf rein "*verladetechnische*" Bedeutungsinhalte sei aus dem Wortsinn damit nicht ableitbar und folglich nicht gerechtfertigt. In jedem Fall lasse der Wortlaut eine weitere Interpretation zu.

Daher seien bei Beurteilung des nächstgelegenen "*technisch*" geeigneten Bahnhofs auch verkehrstechnische und abwicklungstechnische Elemente zu berücksichtigen, was letztlich

dazu führe, dass sämtliche transportwirtschaftliche Umstände bei der Beurteilung des nächstgelegenen "technisch" geeigneten Bahnhofs zu würdigen seien und eine Reduktion auf einen rein "verladetechnischer" Bedeutungsinhalt unzutreffend sei. Insbesondere komme es somit entscheidend auch darauf an, ab welchem Bahnhof überhaupt Züge auf der gegenständlichen Route verkehren bzw logistisch sinnvoll zu führen seien.

Diese Rechtsauffassung werde auch durch die Interpretation des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technologie untermauert. In dessen Stellungnahme vom 27.11.2008 werde bestätigt, dass es bei der Beurteilung der "*technischen Eignung*" eines Bahnhofs sehr wohl auch darauf ankomme, ob im Einzelfall geeignete Verbindungen für den kombinierten Verkehr zur Verfügung stehen würden. Wörtlich hieße es in dieser Stellungnahme: "*Aus der Sicht des BMVIT sind jene Fälle eindeutig, in denen zB entweder gar kein Zug bzw kein Zug in die gewünschte Richtung fährt. In diesen Fällen wird das Terminal nicht als nächstgelegener technisch geeigneter Verladebahnhof anzusehen sein*". Diese Interpretation entspreche im Übrigen auch der in Deutschland geltenden Rechtslage.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass diese zum Kraftfahrgesetz (KFG) getätigte Auslegung nicht auf das KfzStG angewendet werden könne, weil das KfzStG als lex specialis eine eigene Definition enthalte, sei unzutreffend. Zwar enthalte die Bestimmung des KfzStG eine Definition des Vor/Nachlaufverkehrs. Der darin verwendete unbestimmte Gesetzesbegriff des "*technisch geeigneten Bahnhofs*" werde aber nicht näher definiert, sodass die dynamische Verweisung des § 9 Abs 2 KfzStG, wonach die im KfzStG verwendeten Begriffe des Kraftfahrrechtes nach den kraftfahrrechtlichen Vorschriften zu interpretieren seien, zum Tragen komme.

Ferner könne wohl nur dann von einem "*technisch geeigneten Bahnhof*" gesprochen werden, wenn von diesem Transporte auch innerhalb einer zumutbaren Transportdauer abgewickelt werden könnten. Durch die Benützung der verschiedenen Bahnterminalanlagen als Anlaufstelle für den Vorlaufverkehr bzw. als Abgangsstelle für den Nachlaufverkehr würden sich die Transportzeiten für die gesamte Transportkette, welche von der jeweiligen Belade- bis zur Entladestelle führt, verlängern. Die vom Auftraggeber vorgegebene maximale Transportzeit würde dabei überschritten werden. Viele der bisher ausgeführten Transportaufträge könnten dann wegen Terminüberschreitungen nicht ausgeführt bzw nicht angenommen werden. Es gäbe von keinem einzigen österreichischen Terminal Ganzzugverbindungen von Österreich nach LandZ.

Die Rechtsauffassung, dass es nicht darauf ankomme, ob von einem bestimmten Terminal auch ein Zug in die gewünschte Richtung verkehre, würde die Bestimmung ad absurdum führen, weil bei dieser Auslegung die Inanspruchnahme in all jenen Fällen unmöglich wäre, in denen zwar ein Terminal "nächstgelegen" sei, aber eben keine Zugverbindung aufweise.

Wenn die BP weiters ausführe, dass das Erfordernis eines tatsächlich verkehrenden Zuges für das Vorliegen eines "*technisch geeigneten Bahnhofs*" dem Wortlaut der Norm nicht zu entnehmen sei, so sei dem zu entgegnen, dass das tatsächliche Verkehren von Zügen in die gewünschte Richtung ein so selbstverständliches, sich schon allein aus den Denkgesetzen der Logik ergebendes Tatbestandsmerkmal des § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG sei, so dass es der Gesetzgeber gerade aufgrund dieser logischen Selbstverständlichkeit nicht für erforderlich gehalten habe, dies auch explizit zu normieren.

In systematischer Interpretation erschließe sich der Sinn einer Norm aus dem Gesamtzusammenhang. Da nur die Befreiungsbestimmung des § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG den Begriff des "kombinierten Verkehrs" verwende, und dieser Terminus in § 2 Abs 1 Z 40 KFG definiert werde, handle es sich dabei um einen kraftfahrrechtlichen Begriff und ist in gegenständlichem Zusammenhang über die Bestimmung des § 9 Abs 2 KfzStG von Relevanz.

Demnach ist "*kombinierter Verkehr*" die Güterbeförderung im Vorlaufverkehr, Huckepack/Containerverkehr und Nachlaufverkehr, wobei ein Vor/Nachlaufverkehr nur dann gegeben sei, wenn die Güterbeförderung auf der Straße auf der "*kürzesten verkehrsüblichen*,

*"transportwirtschaftlich zumutbaren und ... zulässigen Route"* durchgeführt werde. Die systematische Interpretation führe damit zum Ergebnis, dass es auf die Verkehrsüblichkeit und transportwirtschaftliche Zumutbarkeit ankomme.

Darüber hinaus sei bei systematischer Interpretation gegenständlicher Bestimmung auch die Richtlinie 92/106/EWG zu beachten. In der RL werde zum Ziel erklärt, den Güterverkehr im Interesse der bestmöglichen Nutzung der Verkehrsressourcen zum Wohle der Allgemeinheit, der Entlastung der Straßen, dem Umweltschutz und der Sicherheit im Straßenverkehr von der Straße auf die Schiene zu verlagern. Zudem werde festgehalten, dass die zu treffenden Maßnahmen die "spezifischen Möglichkeiten und Bedürfnisse der Verkehrsunternehmer" zu berücksichtigen haben. Gerade diese Vorgabe zwinge zu einer Auslegung des § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG dahingehend, auch betriebsindividuelle Besonderheiten zu berücksichtigen.

Schließlich spreche die Richtlinie in Artikel 1, welcher die konkrete Entlastung von der Kfz-Steuer näher umschreibt, lediglich vom "*nächstgelegenen geeigneten Umschlagbahnhof*". Eine Einschränkung auf "*technisch*" sei der Richtlinie somit nicht zu entnehmen.

Die in einer Richtlinie festgelegten Regelungsziele seien verbindlich. Die Richtlinie verpflichte daher in Art 10 die Mitgliedstaaten zur Erlassung der erforderlichen Verwaltungsvorschriften um der RL nachzukommen. Eine innerstaatliche Umsetzung dürfe jedenfalls nicht so eingeschränkt erfolgen, dass die solcherart geschaffenen innerstaatlichen Begünstigungsvorschriften einen engeren Anwendungsbereich hätten, als sich aus der Richtlinie selbst ergebe. Nach dem Stufenbau der Rechtsordnung sei das innerstaatliche Recht gemeinschaftsrechtskonform und somit richtlinienkonform zu interpretieren. Würden innerstaatliche Vorschriften (im konkreten Fall die innerstaatliche Einschränkung auf einen "*technisch*" geeigneten Bahnhof) im Widerspruch zu einer EU-Richtlinie stehen (im konkreten Fall die Zulässigkeit jedes bloß allgemein "*geeigneter*" Bahnhofs), treffe den Staat eine Berücksichtigungspflicht des Richtlinieninhalts, weil nach hA der Staat aus der Nichtbeachtung des Gemeinschaftsrechts keinen Nutzen ziehen solle.

Sinn und Zweck der Norm sei nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (1713 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP) die Entlastung der Straßen vom LKW-Güterverkehr und die Schaffung eines diesbezüglichen Anreizes in Form einer Steuerbefreiung. Schon allein diese Aussage des Gesetzgebers zwinge zu einer möglichst großzügigen Auslegung: Die Bestimmung sei so zu interpretieren, dass sie auf möglichst viele Fälle Anwendung finden könne, da es dem Gesetzgeber in gegenständlichem Fall ja gerade nicht darum gehe, Steuereinnahmen zu erzielen, sondern einen lenkungspolitischen Anreiz im Interesse der Entlastung der Straßen, des Umweltschutzes und der Verkehrssicherheit zu setzen.

Zweck der gegenständlichen Norm sei, möglichst weit reichende Verlagerungen von der Straße auf die Schiene zu bewirken. Insbesondere müsse es daher möglich sein, Transporte bei einem zentralen Bahnhof bzw Terminal sinnvoll zu bündeln und anschließend ohne Berührung der Straßen grenzüberschreitend zu verfrachten. Eine einschränkende Auslegung würde zu einem geradezu absurdem Ergebnis führen, wie folgendes Beispiel zeige:

*„Ein Spediteur hat 20 Container ab Anif bei Salzburg und 20 Container ab Ottensheim bei Linz nach Südosteuropa zu befördern. Der theoretisch nächstgelegene Bahnhof für die Container ab Anif wäre Salzburg, ein Zug ist von dort aufgrund der geringen Anzahl der Waggons jedoch wirtschaftlich und praktisch nicht zu führen. Analog wäre der theoretisch nächstgelegene Bahnhof für die Container ab Ottensheim Linz, auch ab dort ist ein Zug aufgrund der geringen Anzahl der Waggons wirtschaftlich und praktisch nicht zu führen. Der Spediteur transportiert daher alle Container per LKW von Anif bzw Ottensheim zum Terminal A/Österreich, wo es ihm möglich wird, 40 Container zu einem Gesamtzug zu bündeln, und transportiert in weiterer*

*Folge ab dem Terminal A/Österreich umweltfreundlich, straßenentlastend und verkehrssicher per Bahn nach Südosteuropa.*

*Nimmt der Spediteur aber den Straßenweg, würden 20 LKW-Fahrten ab Anif und 20 LKW-Fahrten ab Ottensheim nach Südosteuropa anfallen. Unterstellt man vereinfachend eine einfache Wegstrecke von 2.000 km, so würden insgesamt 80.000 Straßenkilometer (in eine Richtung) anfallen. Wäre es aufgrund der hier vertretenen Auffassung dem Spediteur hingegen gestattet, alle Transporte mit Kfz-Steuerbefreiung in A/Österreich zu bündeln, so ergäben sich insgesamt bloß rund 2.500 Straßenkilometer. Dass letztgenanntes Ergebnis (Reduktion der Straßenkilometer von 80.000 auf 2.500) vom Normzweck beabsichtigt ist, bedarf wohl keiner weiteren Erörterung."*

Kombinierte Verkehre seien ohne Förderungen gegenüber der Straße nicht wettbewerbsfähig, da die Flexibilität fehlt, Bahntransporte länger dauern würden als Straßentransporte und spezielle Ausrüstungen/Infrastrukturen benötigt werden würden, welche in der Regel teurerer und schwerer seien als reine Straßenfahrzeuge. Zusätzlich müsse in Terminals investiert werden und es würden große Volumina benötigt, um überhaupt Verkehre durchführen zu können. Jeder Containerterminal führe spezielle Verkehre durch. Manche Terminals hätten sich auf bestimmte Inlandsdestinationen spezialisiert, andere wiederum auf Nordhäfen, andere wiederum nur auf den Verkehr zwischen Österreich und Deutschland usw.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei die Berufungswerberin nicht gezwungen, Transporte in der von ihr zur Erlangung der KfzSt-Befreiung geforderten, äußerst verlustbringenden Art und Weise abzuwickeln und es dem Unternehmen auch in Hinkunft völlig freisteh, den Vor- und Nachlaufverkehr, wie bisher tatsächlich geschehen, möglichst wirtschaftlich unter regelmäßiger Nutzung der eigenen Bahnverladestelle in A/Österreich zu betreiben. Diese Sichtweise gehe jedoch völlig am Lenkungszweck und damit an der Teleologie der Norm vorbei. Der Gesetzgeber könne eine Veränderung des bestehenden transportwirtschaftlichen Verhaltens (Verlagerung des Verkehrs von der Straße auf die Schiene) aus volkswirtschaftlichen, umwelt-, verkehrs- und sicherheitspolitischen Gründen nur dann durch steuerliche Anreize bewirken, wenn er die für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung notwendigen Anwendungsvoraussetzungen so regle, dass sie auch den Unternehmen zugemutet werden könnten und diese daher auch bereit seien, ihr Verhalten tatsächlich zu verändern. Andernfalls gehe der steuerliche Anreiz ins Leere. Die Betriebsprüfung sei als Verwaltungsbehörde zur Auslegung des Gesetzes berufen und habe dabei derartige teleologische Überlegungen zu berücksichtigen.

### **3.2. Zu Argument 2 der Betriebsprüfung** (Kein Vor- und Nachlaufverkehr betreffend Zugmaschinen und Container-Chassis aufgrund zu langer Distanzen im Vor/Nachlauf):

Im gegenständlichen FaII würden die mit Zugmaschinen und Container-Chassis zurückgelegten Distanzen von der Be/Entladestelle zum Ver/Entladebahnhof im Durchschnitt rund 750 km betragen. Nach Ansicht der BP sei diese zurückgelegte Entfernung zu lang.

Das Gesetz normiere an keiner Stelle eine Höchstdistanz, ab deren Überschreiten ein Vor/Nachlaufverkehr nicht mehr gegeben wäre. Es liege nicht im Kompetenzbereich einer Verwaltungsbehörde, über den Gesetzeswortlaut hinaus zusätzliche Anspruchsvoraussetzungen für eine Steuerbefreiung zu formulieren. Es gebe keine kilometermäßige Begrenzung des Vor/Nachlaufs und die Steuerbefreiung dürfe nicht unter Hinweis auf ein Überschreiten einer solchen Grenze versagt werden.

### **3.3. Zu Argument 3 der Betriebsprüfung** (Keine Erbringung eines Einzelnachweises für die ausschließliche Verwendung der Kraftfahrzeuge im Vor/Nachlauf):

Die Steuerbefreiung für den kombinierten Verkehr Straße/Schiene stehe nur für jene Kraftfahrzeuge zu, die im betreffenden Kalendermonat ausschließlich im Vor/Nachlaufverkehr verwendet werden. Der Nachweis der Ausschließlichkeit hinsichtlich der im kombinierten

Verkehr eingesetzten Container-Chassis sei auch nach Auffassung der Betriebsprüfung ausreichend erbracht worden. Der Ausschließlichkeitsnachweis für Container-Chassis sei somit nicht strittig.

Die ausschließliche Verwendung der Zugmaschinen sei anhand von Berechnungen nachgewiesen worden. Im Jahr 2006 seien rund 28.000 Container bzw kranbare Auflieger per Bahn vom Terminal A/Österreich abtransportiert und ebenso viele Container bzw kranbare Auflieger per Bahn zum Terminal A/Österreich hintransportiert worden. Daraus würden sich 56.000 Fahrten im Vor/Nachlaufverkehr ergeben. Da der kombinierte Verkehr im Jahr 50 Wochen lang betrieben werde und ein Zugfahrzeug auf Grund der durchschnittlichen Streckenlänge des Vor/Nachlaufverkehrs von 750 km im Schnitt 3 Transporte pro Woche abwickeln könne, errechne sich für 2006 ein Kapazitätsbedarf für den Vor/Nachlaufverkehr von gerundet 370 Zugfahrzeugen [56.000 I (50 x 3)], welche ausschließlich im Vor/Nachlaufverkehr benötigt werden würden. Tatsächlich sei die Steuerbefreiung aber für eine wesentlich geringere Zahl beansprucht worden, nämlich für 139 Zugfahrzeuge, weil im Jahr 2006 139 Container-Chassis eingesetzt waren, welche aufgrund ihrer technischen Eignung ausschließlich im Vor/Nachlaufverkehr eingesetzt werden könnten. Damit sei hinreichend glaubhaft gemacht worden, dass zumindest 139 Zugmaschinen ausschließlich im Vor/Nachlauf verwendet worden seien.

Die Rechtsauffassung der Betriebsprüfung, dass ein Steuerpflichtiger, der eine abgabenrechtliche Begünstigung beanspruchen wolle, das Vorliegen der entsprechenden Anspruchsvoraussetzungen zu beweisen habe (Erfordernis eines strengen Einzelnachweises je Zugmaschine) widerspreche jedoch dem Gesetz, da in § 138 Abs 1 Satz 2 BAO ausdrücklich normiert sei, dass die Glaubhaftmachung genüge, wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden könne. Dem Gesetz sei nicht zu entnehmen, dass dies im Fall von Begünstigungsvorschriften anders sein solle.

Die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass zum Zeitpunkt der Disposition des Transportes auf der Straße nach A/Österreich in vielen Fällen noch nicht feststehe, ob der anschließende Weitertransport tatsächlich auf der Schiene erfolge. Deshalb sei es innerhalb der Unternehmensorganisation in vielen Fällen zum Zeitpunkt der Disposition des Verkehrs auf der Straße weder händisch noch EDV-mäßig darstellbar, welcher Verkehr auf der Straße nach A/Österreich später tatsächlich zu einem Vorlaufverkehr im Rahmen des kombinierten Verkehrs mutiere. Es gebe auf Grund der unveränderbaren, für das geprüfte Unternehmen nicht disponiblen Sachlage keine Möglichkeit, diese Problematik händisch oder EDV-mäßig in der Weise in den Griff zu bekommen, dass die Separation des Vor- und Nachlaufverkehrs vom übrigen Straßenverkehr mit Hilfe der zum Zeitpunkt der Disposition eines Transportes eruierbaren Daten stets zeitgleich händisch oder EDV-mäßig möglich wäre. Eine solche Separation sei in vielen Fällen erst zu einem späteren Zeitpunkt möglich, weil das hierfür relevante Ereignis, das ist die Gewissheit, dass der Weitertransport letztlich auf der Schiene erfolgt, oft erst zu einem späteren Zeitpunkt eintrete, der Tage, Wochen oder gar Monate später in der Zukunft liegen könne. Erst zu diesem Zeitpunkt könne ein bereits in der Vergangenheit auf der Straße erfolgter Transport als Vorlaufverkehr festgestellt werden. Eine händische Separation zu diesem Zeitpunkt wäre wahrscheinlich faktisch möglich, der dabei anfallende Zeit- und somit Kostenaufwand (Personalkosten) wäre aber beträchtlich.

Das unbedingte Erfordernis eines "strengen Einzelnachweises" sei nicht möglich und daher unzumutbar. Ein Einzelnachweis könne weder erbracht werden noch müsse er erbracht werden, weil in genau solchen Fällen eben die Glaubhaftmachung genüge.

In diesem Zusammenhang werde festgehalten, dass auch nach den Feststellungen der Betriebsprüfung auf Grund der in der Fahrzeugdisposition vorhandenen Aufzeichnungen die erforderliche Datenbasis für eine Einzelfallbetrachtung vorhanden sei, allerdings die Erstellung von Listen für ausschließlich kraftfahrzeugsteuerliche Zwecke mit einer Zuordnung von

einzelnen Zugmaschinen und Container-Chassis zu konkreten Fahrten aufgrund der geschilderten Probleme bisher unterblieben sei.

Die Betriebsprüfung vertrete den Standpunkt, das Unternehmen müsse Unterlagen als Nachweis der ausschließlichen Verwendung der Zugmaschinen im Vor/Nachlaufverkehr vorlegen, welche durch die BP in angemessener Zeit überprüfbar seien. Dem werde entgegengehalten, dass bei 56.000 Containern allein im Jahr 2006 eine Überprüfung durch die BP - egal in welcher Form ein Nachweise vorgelegt wird - sich jedenfalls immer nur auf Stichproben beziehen könne, weil eine Überprüfung bloß anhand von vorgelegten Listen in Anbetracht des umfangreichen Sachverhalts praktisch nicht anders möglich sei. Gerade das Ziehen von Stichproben sei der BP jedoch angeboten worden.

### **3.4. Zu Argument 4 der Betriebsprüfung** (Teilweise Durchführung von begünstigungsschädlichen Leerfahrten):

Die Betriebsprüfung vertrete die Auffassung, dass Leerfahrten begünstigungsschädlich seien. Dem werde entgegengehalten, dass § 14 Abs 1 Z 14 KfzStG nach ihrem Wortlaut nur die Zustellung bzw Abholung von „Containern“ und „Anhängern“ verlange, aber nicht von "vollen Containern" ("vollen Anhängern") spreche.

Der Gesetzgeber habe eine Verlagerung von der Straße auf die Schiene erreichen wollen. Dabei sei es für den Gesetzgeber völlig irrelevant, ob der von der Straße auf die Schiene verlagerte Transport nur in Form eines beladenen oder eines leeren Containers/Anhängers bestehe. Lenkungsziel der Norm sei bloß, den Verkehr von der Straße weg und auf die Schiene hin zu verlagern. Dies müsse auch für leere Container/Anhänger gelten, zumal es in der Speditionsbranche sehr häufig vorkomme, dass nach Erledigung eines Transports keine "Retourfuhr" vorhanden sei und daher LKW-Züge sehr häufig auf der Rückfahrt unbeladen seien. Wäre die Begünstigung nur auf beladene Container/Anhänger anwendbar, hätte dies zur Folge, dass leere Container/Anhänger mangels steuerlichen Anreizes sehr wohl auf der Straße befördert werden würden, was dem Normzweck aber klar erkennbar zuwiderlaufe.

**4.** Die Berufung wurde sodann dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**5.** Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10. April 2013** stellte der Prüfer hinsichtlich **Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2007 und 2008** Folgendes fest:

Zu Beginn der Prüfung sei die Berufungswerberin aufgefordert worden, Detailberechnungen und Unterlagen zur Ermittlung der Kraftfahrzeugsteuer u.a. für die Jahre 2007 und 2008 vorzulegen. Das habe die Gesellschaft mit der Begründung verweigert, diese Zeiträume seien bereits im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung vollinhaltlich geprüft worden und deshalb eine unzulässige Wiederholungsprüfung gemäß § 148 Abs 3 BAO vorläge. Auch im weiteren Verlauf der Prüfung seien mit Ausnahme einer Aufstellung von Aufliegern, welche im Zeitraum von 05/2006 bis 06/2008 in LandD von Sattelzugmaschinen fremder Zulassungsbewerber gezogen worden wären, keine weiteren Unterlagen vorgelegt worden.

Ab dem Jahr 2011 seien nur noch genau die Hälfte der auf die Berufungswerberin zugelassenen Container-Chassis als von der Steuer befreit behandelt worden, weil diese ab diesem Jahr auf Grund des geänderten Geschäftsganges nicht mehr für begünstigte Zwecke eingesetzt worden seien. Dabei gebe es diesbezüglich keine konkreten Aufzeichnungen, aus denen die jeweilige Verwendung ersichtlich wäre. Diese Container-Chassis würden eben nicht mehr ausschließlich im Vor- bzw Nachlauf eingesetzt werden, sondern bspw auch zum Transport von Kühlcontainern im „normalen“ Straßenverkehr. Laut den vorgelegten Dispositionen seien diese nicht befreiten Container-Chassis tatsächlich laufend im Straßenverkehr eingesetzt worden.

Eine vom Prüfer vorgenommene Auswertung der vorgelegten Dispodaten für den Zeitraum 2007 bis 2011 habe ergeben, dass die steuerfrei behandelten Sattelzugmaschinen regelmäßig auch mit anderen Aufliegern - also nicht mit Container-Chassis - eingesetzt worden seien und somit das gesetzlich normierte Kriterium der Ausschließlichkeit nicht erfüllt worden sei.

Während der Durchführung der Betriebsprüfung seien wiederholt sowohl am Firmengelände, als auch auf der Straße Container-Chassis wahrgenommen worden, welche zwar auf die Berufungswerberin in Österreich zugelassen gewesen, aber von in Ungarn zugelassenen Sattelzugmaschinen der Firma BwLandF gezogen worden seien. Diese Container-Chassis seien damit nicht mit den in Österreich zugelassenen Sattelzugmaschinen gezogen worden. Die im Inland zugelassenen Sattelzugmaschinen der Berufungswerberin seien daher wohl anderweitig eingesetzt worden.

Die Berufungswerberin habe in Bezug auf die Verwendung der Container-Chassis eingeräumt, dass im Zeitraum 05/2006 bis 06/2008 eine geringe Anzahl der befreiten Auflieger nicht am Terminal A/Österreich, sondern in LandD im Vor- bzw Nachlauf vom/zum dortigen Terminal eingesetzt werden würden, wobei diese Container-Chassis von Sattelzugmaschinen eines in LandD ansässigen Subunternehmens gezogen worden seien. Diese Auflieger seien aber regelmäßig nach Österreich zurückgekehrt.

Weiters habe die Berufungswerberin (entgegen ihrer ursprünglichen Aussage) bestätigt, dass auch betreffend der Vor- und Nachlaufverkehre in LandZ (vom/zum Terminal StadtB) in Österreich auf die Berufungswerberin zugelassene Container-Chassis, allerdings mit ebenfalls in Österreich auf die Berufungswerberin zugelassenen Sattelzugmaschinen, eingesetzt worden seien. Derzeit (Mai 2012) seien rund 21 Sattelzugmaschinen in LandZ eingesetzt. Konkrete Aufstellungen bezüglich der in LandZ im Prüfungs- und Nachschauzeitraum für die Transporte vom bzw zum ausländischen Verladeterminal eingesetzten, im Inland auf die Berufungswerberin zugelassenen Container-Chassis und Sattelzugmaschinen seien nicht vorgelegt worden. Hinsichtlich der in LandD stationierten und auf die Berufungswerberin zugelassenen Container-Chassis sei eine entsprechende Liste vorgelegt worden. Demnach seien im Laufe des Jahres 2007 (insgesamt 296 Monate) rund 35 Container-Chassis, im Laufe des Jahres 2008 (insgesamt 183 Monate) rund 33 Container-Chassis in LandD stationiert gewesen.

Aus den ebenfalls vorgelegten Auszügen aus den Datenbanken des Fuhrparkmanagementsystems gehe in Bezug auf die Sattelzugmaschinen hervor, dass der Dispostelle in LandZ (StadtG) folgende Sattelzugmaschinen, die im Inland auf die Berufungswerberin zugelassen gewesen seien, zuzuordnen seien:

	<b>2007</b>	<b>2008</b>
Stand 1.1.	135	165
Stand 31.12.	165	113

Hinsichtlich der Auflieger liege ein entsprechender Datenbankauszug nicht vor. Es könne daher keine Aussage darüber getroffen werden, welche Anzahl von im Inland zugelassenen Container-Chassis tatsächlich in LandZ eingesetzt worden sind. In Verbindung mit den Aussagen der Berufungswerberin könne der Schluss gezogen werden, dass keinesfalls im gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum alle Container-Chassis und die diesen zugeordneten Sattelzugmaschinen für den begünstigten Vor- und Nachlaufverkehr eingesetzt worden seien. Da weder der Bahnterminus in LandZ noch jener in LandD im Inland liegen würden, seien die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit für diese Sattelzugmaschinen und Container-Chassis jedenfalls nicht erfüllt.

Die Tatsache, dass ab dem Jahr 2011 nur noch die die Hälfte der in Österreich zugelassenen Container-Chassis im Rahmen der Vor- und Nachlaufverkehre zum kombinierten Verkehr eingesetzt worden sei, während die andere Hälfte der zugelassenen Container-Chassis so

verwendet worden sei, dass selbst nach Auffassung der Berufungswerberin die Kriterien für die Inanspruchnahme der Befreiung nicht mehr erfüllt gewesen wären, widerspreche den Sachverhaltsdarstellungen der vorangegangenen Betriebsprüfung bzw. den seinerzeitigen Auskünften der Berufungswerberin, nämlich dass diese Container-Chassis bereits aufgrund ihrer Bauart ausschließlich zur Durchführung der begünstigten Vor- und Nachlaufverkehre eingesetzt werden könnten. Die ausschließliche Eignung der Container-Chassis für den Transport von Containern sei eben nicht gleichbedeutend mit dem ausschließlichen Einsatz der betreffenden Chassis im Zusammenhang mit der Güterbeförderung im Vor- bzw. Nachlauf zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene unter Verwendung des zur Ent- bzw. Beladestelle nächstgelegenen technisch geeigneten inländischen Bahnterminals.

Bei der Analyse der vorgelegten Dispodaten auf Basis Auftragsnummern sei weiters festgestellt worden, dass im gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum die betreffenden Container-Chassis regelmäßig auch auf Destinationen eingesetzt worden seien, deren Ausgangsorte oder Endpunkte nicht in Österreich gelegen gewesen seien, also die betreffende Fahrt mit dem Container-Chassis weder in A/Österreich ihren Ausgangspunkt noch ihren Endpunkt gehabt habe. Allerdings sei anzumerken, dass - wie bereits von der letzten BP festgestellt worden sei - zwischen der Disponierung der Bahntransporte und der Disponierung der Vor- und Nachlaufverkehre auf der Straße, keine unmittelbare Verknüpfung bestehe bzw. hergestellt werden könne.

Von der Betriebsprüfung seien in Bezug auf die geltend gemachten Befreiungen die entsprechenden Unterlagen, Aufzeichnungen und Nachweise der ausschließlichen Verwendung im Vor- und Nachlauf schriftlich angefordert und auch mehrmals urgiert worden. Die Berufungswerberin habe daraufhin bekanntgegeben, dass derartige Unterlagen und Nachweise weiterhin nicht geführt werden würden, da die verwendete Software dazu nicht in der Lage sei. Diesbezüglich hätten sich daher grundsätzlich keine Änderungen im Vergleich zur letzten Außenprüfung ergeben.

Hinzu komme, dass Container mit LKW oder per Bahn nach A/Österreich transportiert, die Waren hier gelagert und/oder zu neuen Ladungen zusammengestellt und unter Umständen erst viel später per Bahn oder LKW weitertransportiert werden würden. In diesen Fällen könne erst zu diesem Zeitpunkt konkret eine Aussage getroffen werden, ob es sich überhaupt um einen Vor- oder Nachlaufverkehr gehandelt habe oder nicht.

In Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung sei auch der Frage nachgegangen worden, welche weiteren Terminals technisch geeignet gewesen wären bzw. ob von diesen entsprechende Bahnverbindungen bestünden. Unabhängig davon erschiene es wesentlich, dass die diesbezüglichen Untersuchungen ausschließlich Verladeterminals in Österreich, die von der Rail Cargo Austria bzw. dieser nahestehenden Unternehmen betrieben werden, umfasst hätten. Unberücksichtigt sei jedoch geblieben, dass aufgrund der durchwegs streckenmäßig weiten Vor- bzw. Nachlauffahrten von durchschnittlich 750 km von Deutschland, Belgien, den Niederlanden, Frankreich Luxemburg und Österreich zum Terminal in A/Österreich und umgekehrt eine Vielzahl weiterer, im Ausland befindlicher Bahnterminals jeweils zum jeweiligen Ent- bzw. Beladeort nächstgelegen gewesen seien. Mangels Vorlage entsprechender Unterlagen sei eine Überprüfung, ob diese auch technisch geeignet seien, nicht möglich gewesen. Auf der Homepage der Rail Cargo Austria sei ersichtlich, dass im Ausland entsprechende Terminals bestünden und auch unbegleitete kombinierte Verkehre in die gewünschte Richtung (nach StadtB) durchgeführt werden würden.

Hinsichtlich der technischen Eignung eines Bahnhofes werde von der Berufungswerberin der Standpunkt vertreten, dass ein solches Terminal nur ein Terminal sein könne, von dem aus mittels Company Trains, jedenfalls aber mittels Ganzzügen nonstop in die vom geprüften Unternehmen gewünschten Zieldestinationen gefahren werde (und zurück) und weiters die geschäftsspezifischen Besonderheiten des geprüften Unternehmens voll berücksichtigt werden würden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei es fraglich, ob der Begriff "*technisch geeignet*" in Bezug auf ein Bahnterminal zur Abwicklung des kombinierten Verkehrs soweit zu verstehen sei, dass davon auch diese unternehmensspezifischen Besonderheiten in der Leistungserstellung noch abgedeckt werden würden, da ein kombinierter Verkehr grundsätzlich dann gegeben ist, wenn ein Transport unmittelbar vom Kunden zur Bahn bzw. von dieser zum Kunden erfolge. Dazu werde auf die gängige Definition des Begriffes "*kombinierter Verkehr*" verwiesen, nach der es sich um den Transport von Gütern mit zwei oder mehr Verkehrsträgern ohne Wechsel des Transportgefäßes handle. Das Vorliegen eines einheitlichen Beförderungsvertrages sei dabei nicht zwingende Voraussetzung. Ziel des kombinierten Verkehrs sei es, durch Verknüpfung verschiedener Transportmittel durchgängige Transportketten vom Versender zum Empfänger (Haus-zu-Haus-Verkehr) zu bilden und dabei die spezifischen Vorteile der einzelnen Verkehrsträger zu nutzen. Sowohl das KFG (§ 2 Abs 1 Z 40 KFG) als auch die RL 92/106/EWR vom 7.12.1992 würden den kombinierten Verkehr als eine einheitliche Güterbeförderung definieren.

## ***II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat***

**6. Am 22. Mai 2013** wurde sowohl die Sach- als auch die Rechtslage im Zuge eines **Erörterungsgespräches**, an dem die Vertreter beider Parteien teilnahmen, ausführlich besprochen. Dabei wurde niederschriftlich festgehalten, dass der Streitpunkt der unzulässigen Wiederholungsprüfung nicht mehr aufrecht sei und auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet werde. Außerdem bestünden seitens der Berufungswerberin keine Einwendungen gegen die Berücksichtigung der Feststellungen der letzten Außenprüfung betreffend überzählige Anhänger/Auflieger.

In der Sache erläuterten die Parteien nochmals ausführlich ihre Standpunkte:

Nach Ansicht der Berufungswerberin definiere das KFG den Vor- und Nachlaufverkehr als die kürzeste, verkehrsübliche transportwirtschaftlich zumutbare Route. Transportwirtschaftliche Zumutbarkeit bedeute, dass es sinnvoll sei, Verkehre zu bündeln und dann als Ganzzüge zu führen. Nur in A/Österreich könnten die Container wirtschaftlich sinnvoll zu Ganzzügen zusammengestellt werden, weshalb nur dieser Terminal der technisch geeignete nächstgelegene Bahnhof sei. Würde der tatsächlich kilometermäßig nächstgelegene Bahnhof angefahren werden, würde die Transportkette zu lange dauern und die Begünstigungsvorschrift fände keinen Anwendungsbereich.

Die derzeitige Vorgangsweise (Transport per LKW nach A/Österreich, Weitertransport per Schiene) sei (mit Ausnahme des ausschließlichen Transportes auf der Straße) die schnellstmögliche Art des Transportes. Der Kunde akzeptiere eine Verlängerung der Laufzeit des Transportes durch die Schiene (gegenüber der Straße), weil er dadurch einen Preisvorteil habe. Auch wenn ein großer Teil des Transportes im Wege des Vor- und Nachlaufes auf der Straße erfolge, sei doch der Hauptlauf auf der Schiene idR zweimal so lang wie der Vor- und Hauptlauf.

In Bezug auf die ausschließliche Verwendung der Fahrzeuge müsse nach Ansicht der Berufungswerberin zwischen Container-Chassis einerseits und den Zugmaschinen andererseits unterschieden werden. In den Jahren 2003 bis 2005 sei hinsichtlich der Container-Chassis eine ausschließliche Verwendung vorgelegen, weil damals das Geschäft auf der Bahn wesentlich voluminöser gewesen sei und daher Container-Chassis ausschließlich für den kombinierten Verkehr eingesetzt worden seien. Es gebe aber keine Einelnachweise, weil deren Erstellung nicht durchführbar gewesen sei. Eine Glaubhaftmachung müsse aber genügen.

Bezüglich der ausschließlichen Verwendung von Sattelzugmaschinen habe man anstelle der Einelnachweise einen rechnerischen Ansatz gewählt, welcher eine Glaubhaftmachung aber zugegebener Weise erschwere. Zum Zeitpunkt der Nachschau habe aber keine ausländische Zugmaschine die Container transportiert, weil eine Verlagerung nach LandH erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt sei.

Hinsichtlich der behaupteten Unmöglichkeit der Erstellung von Einelnachweisen brachte der Prüfer vor, dass dies immer situations- und personenbezogen zu sehen sei. Das interne Problem bestehe darin, dass der Vor- und Nachlauf von der Straßen-DISPO-Abteilung disponiert werde. Dort sei die Auftragsnummer das unterste Kriterium. An dieser Stelle der Disponierung sei vorrangig zu klären, mit welcher ziehenden Maschine und mit welchem Auflieger wohin gefahren werde. Kein Kriterium sei zunächst die Container-Nummer. Der Bahntransport werde hingegen in der Bahnabteilung transportiert. Dort seien die Zugnummer, die Container-Nummer und die Auftragsnummer wesentlich. Fakt sei aber, dass es ein gemeinsames Verknüpfungskriterium in beiden Dateien gebe, nämlich die Auftragsnummer. Es sei daher – unabhängig von der kostenmäßigen Seite - sehr wohl möglich, Vorkehrungen für die Erstellung von Einelnachweisen zu treffen.

Eine Glaubhaftmachung scheitere nach Ansicht des Prüfers schon alleine in der Tatsache, dass seit 2006 steuerbefreite Container-Chassis in Rumänien und seit 2007 (vorher seien keine Daten vorgelegt worden, es werde aber vermutet, dass in den Jahren 2005 und 2006 ebenfalls Fahrzeuge in LandZ stationiert waren) steuerbefreite inländische Sattelzugmaschinen und Container-Chassis im Terminal StadtB für den dortigen Vor- und Nachlaufverkehr im Einsatz gewesen seien.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### ***I. Berücksichtigung der Feststellungen der Außenprüfung im Berufungsverfahren***

Im Zuge der Außenprüfung stellte der Prüfer hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 Rechtswidrigkeiten in Bezug auf die Berechnung der **überzähligen Anhänger** fest. Im Rahmen des Erörterungstermines konnte Einvernehmen dahingehend hergestellt werden, dass diese Feststellungen im zweitinstanzlichen Verfahren Berücksichtigung finden. Der berufungswerbenden Gesellschaft sind die diesbezüglichen Feststellungen des Prüfers sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bekannt (siehe hiezu Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. April 2013) und es wurden dagegen keine Einwendungen erhoben.

#### ***II. Streitpunkt***

Im gegenständlichen Berufungsfall geht es ausschließlich um die Tatbestandsmäßigkeit der **Befreiungsbestimmung des § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG 1992** für den Vor- und Nachlauf im kombinierten Verkehr.

#### ***III. Festgestellter Sachverhalt/Beweiswürdigung***

**1.** Die berufungswerbende Gesellschaft führt u.a. Güterbeförderungen im kombinierten Verkehr Straße/Schiene durch. Zu diesem Zwecke wurden am Sitz des Unternehmens in

A/Österreich und in StadtB/LandZ miteinander korrespondierende Bahnverladestellen errichtet. Grundsätzlich werden die auf dieser Strecke zu befördernden Frachten von der Berufungswerberin bei ihren Kunden in Österreich, Deutschland, Belgien, Niederlande, Frankreich und Luxemburg per LKW (Sattelzugmaschinen mit kranbaren Aufliegern oder mit Container-Chassis-Aufliegern und darauf montierten Containern) abgeholt und anschließend auf der Straße im Vorlaufverkehr zum Bahnterminal A/Österreich transportiert. Dort erfolgt in der Regel die Verladung der Container und kranbaren Sattelaufleger auf den Zug, welche im Nonstop-Verkehr direkt nach StadtB und anschließend im Nachlaufverkehr weiter transportiert und den Empfängern zugestellt werden. Umgekehrt werden die aus StadtB ankommenden Güter nach ihrer Ankunft in A/Österreich vom Zug auf den LKW verladen und anschließend im Nachlaufverkehr auf der Straße weitertransportiert. Zudem werden vom Terminal A/Österreich aus auch die Strecken nach StadtJ/LandC, StadtK/LandD und StadtE /Deutschland bedient.

Dabei beträgt die **durchschnittliche Wegstrecke** des zurückgelegten Vor- bzw Nachlaufverkehrs von bzw zum Bahnterminal in A/Österreich rund **750 km**. Diese Feststellung blieb im Verfahren unwidersprochen.

**2.** Weiters ist unbestritten, dass **weder händisch noch EDV-mäßig geführte Aufzeichnungen** vorliegen, an Hand derer nachverfolgt werden kann, für welche Zwecke das einzelne Fahrzeug verwendet wurde. Es fehlen somit konkrete Nachweise, ob das jeweilige Fahrzeug tatsächlich innerhalb eines Monats ausschließlich für begünstigte Zwecke eingesetzt worden ist oder nicht.

Als Gründe dafür nennt die berufungswerbende Gesellschaft die gegebene innerbetriebliche Organisationsstruktur (Abwicklung der Vor- und Nachlaufverkehre bzw der Bahntransporte in unterschiedlichen Dispoabteilungen), die im Zeitpunkt der Disponierung häufig bestehende Unkenntnis der weiteren Vorgangsweise in Bezug auf die Art des Transportes (Weitertransport auf Schiene, Straße oder Zwischenlagerung in A/Österreich) sowie den damit verbundenen Kostenaufwand.

**3.** Außer Streit steht der Umstand, dass zum **Zeitpunkt der Disponierung** eines Transportes auf der Straße nach A/Österreich vielfach **noch nicht feststeht**, ob überhaupt ein anschließender Weitertransport von A/Österreich auf der Schiene stattfindet oder möglicherweise doch auf der Straße erfolgt. Dabei kann es auch zu mehrmonatigen Zwischenlagerungen der Container bzw Waren am Terminal A/Österreich bzw zu neuen Zusammenstellungen der Ladungen kommen. Auch in Bezug auf die in A/Österreich ankommenden Frachten steht nicht immer fest, in welcher Form ein Weitertransport erfolgt.

**4. Die Ermittlung der steuerbefreiten Sattelzugmaschinen** erfolgte überschlagsmäßig, wobei nur jene steuerfrei gestellt wurden, die der Anzahl der zugelassenen Container-Chassis entsprochen haben. Korrespondierend dazu wurden **sämtliche Container-Chassis** steuerfrei behandelt. Die berufungswerbende Gesellschaft steht dabei auf dem Standpunkt, dass Container-Chassis ausschließlich Container transportieren und somit auf Grund ihrer Bauart auch nur im Vor- und Nachlaufverkehr eingesetzt werden könnten. Eine Einzelbetrachtung zum Zwecke des Nachweises der Befreiungsvoraussetzungen sei damit nicht erforderlich.

Diese Behauptung wurde im Zuge der letzten Außenprüfung widerlegt. Der Prüfer stellte fest, dass die Berufungswerberin ab dem Jahr 2011 die Hälfte aller auf sie zugelassenen Container-Chassis laufend im normalen Straßenverkehr eingesetzt und dementsprechend auch nicht als steuerfrei behandelt hat. Damit hat die Berufungswerberin aber selbst zugestanden, dass für Container-Chassis über den Vor- und Nachlaufverkehr hinaus auch weitere Einsatzmöglichkeiten bestehen (siehe auch unten Pkt. 6).

**5. Hinsichtlich der Verwendung der steuerbefreiten Fahrzeuge** stehen folgende Feststellungen außer Streit:

>> Die steuerfrei behandelten Sattelzugmaschinen wurden regelmäßig auch mit anderen Aufliegern, somit nicht im begünstigten Vor- und Nachlauf verwendet (Auswertung der Dispodaten für den Zeitraum 2007 bis 2011).

>> Es wurden vom Prüfer wiederholt sowohl am Firmengelände als auch auf der Straße Container-Chassis wahrgenommen, welche zwar auf die Berufungswerberin im Inland zugelassen waren, jedoch von Sattelzugmaschinen gezogen wurden, die nicht auf die Berufungswerberin, sondern auf die Firma BwLandF in LandH zugelassen waren. Es ist daher davon auszugehen, dass die im Inland zugelassenen Sattelzugmaschinen anderweitig eingesetzt wurden.

>> Außerdem stellte der Prüfer anhand einer Analyse der Dispodaten fest, dass die Container-Chassis im Zeitraum 2007 und 2008 regelmäßig auch auf Destinationen eingesetzt wurden, deren Ausgangs- und Endpunkte nicht in Österreich gelegen waren.

>> Die berufungswerbende Gesellschaft räumte in Bezug auf die Verwendung der Container-Chassis ein, dass im Zeitraum 05/2006 bis 06/2008 eine geringe Anzahl der befreiten Auflieger nicht am Terminal A/Österreich, sondern in LandD im Vor- und Nachlauf vom/zum dortigen Terminal eingesetzt waren und von Sattelzugmaschinen ausländischer Subunternehmer gezogen wurden.

>> Für den in LandZ stattgefundenen Vor- und Nachlauf (von/zum Terminal StadtB) waren auf die berufungswerbende Gesellschaft (im Inland) zugelassene Fahrzeuge (Sattelzugmaschinen und Container-Chassis) im Einsatz.

**6. Die berufungswerbende Gesellschaft behauptet, die Container-Chassis** seien in den Jahren 2003 bis 2005 jedenfalls ausschließlich für begünstigte Zwecke eingesetzt gewesen,

ohne dies jedoch im Einzelnen nachweisen zu können. Als Begründung dafür wird angeführt, dass in diesem Zeitraum das Geschäft auf der Bahn wesentlich voluminöser gewesen sei und daher die Container-Chassis ausschließlich für den kombinierten Verkehr eingesetzt worden seien.

Dieser Einwand ist unglaublich. Fakt ist, dass die auf die Berufungswerberin zugelassenen Container-Chassis jedenfalls ab Mai 2006 teilweise weder in Österreich stationiert noch von inländischen Zugmaschinen der Berufungswerberin gezogen noch im begünstigten Vor- und Nachlaufverkehr eingesetzt wurden. Vor dem Hintergrund dieser Tatsachen ist nicht nachvollziehbar, weshalb sich die Sachlage vor Mai 2006 anders darstellen sollte. Auch wenn das Bahngeschäft voluminöser gewesen sein sollte, schließt dies nicht definitiv aus, dass die Container-Chassis beispielsweise auch für reine Straßentransporte verwendet worden sind. Für diese Vermutung spricht die, auch auf den Zeitraum **vor** Mai 2006 zutreffende Tatsache, dass in vielen Fällen zu Beginn des Transportes noch gar nicht feststeht, ob ein Transport von Gütern tatsächlich im kombinierten Verkehr Straße/Schiene stattfindet oder zur Gänze auf der Straße erfolgt. So kann es nicht nur zu mehrmonatigen Zwischenlagerungen im Terminal A/Österreich kommen, die zu Verzögerungen des Weitertransportes auf der Schiene führen, sondern vor allem auch zu dem Entschluss, die Container mittels Container-Chassis auf der Straße weiter zu transportieren.

Diese Überlegungen treffen gleichermaßen auch auf die befreiten **Sattelzugmaschinen** zu.

**7.** Nach den Feststellungen der Außenprüfung war der Bahnterminal in A/Österreich von der jeweiligen Be- oder Entladestelle aus betrachtet **nicht der nächstgelegene technisch geeignete inländische Verlade- bzw Entladebahnhof**. In Anbetracht der durchschnittlichen Wegstrecke im Vor- bzw Nachlaufverkehr von 750 km und der Existenz zahlreicher in- und ausländischer Bahnterminals hätte sich zweifelsfrei die Möglichkeit geboten, näher gelegene Terminals anzufahren, welche auch über die erforderlichen technischen Verladeeinrichtungen verfügten und regelmäßig kombinierte Verkehre durchführten.

So konnte der Prüfer unter Hinweis auf die Homepage der Rail Cargo Austria nachweisen, dass sich nicht nur im Inland, sondern auch im Ausland geeignete Bahnterminals befanden, welche hinsichtlich der von der Berufungswerberin bedienten Strecken (Deutschland, Belgien, Niederlanden, Frankreich und Luxemburg) näher gelegen waren, als der Terminal in A/Österreich und zudem auch unbegleitete kombinierte Verkehre u.a. nach StadtB anboten.

Genaue Erhebungen, welche der im Ausland befindlichen Bahnterminals tatsächlich der konkreten Be- bzw Entladestelle näher gelegen waren, konnte der Prüfer mangels Vorlage geeigneter Unterlagen nicht durchführen.

Als Gründe, weshalb diese Terminals nicht angefahren wurden, führte die berufungswerbende Gesellschaft an, dass der Zulauf von einem Terminal über das nächste (unabhängig davon, ob im In- oder Ausland gelegen) bis zum Terminal in A/Österreich teilweise bis zu drei Wochen dauern kann, weil für diese Strecken Ganzzugsverbindungen mangels Auslastung nicht zustande kamen bzw keine Strecken in die gewünschte Richtung angeboten wurden. Würde der tatsächlich kilometermäßig nächstgelegene Bahnhof angefahren werden, würde die Transportkette zu lange dauern. Nur in A/Österreich können die Container wirtschaftlich sinnvoll zu Ganzzügen zusammengestellt werden. Der Transport per LKW zum Terminal A/Österreich mit anschließendem direkten Weitertransport stellt daher die zeitlich erheblich kürzere und damit auch wirtschaftlichere Variante dar.

Damit gibt die Berufungswerberin aber selbst zu verstehen, dass vor allem (transport-) wirtschaftliche Gründe für die Transporte nach A/Österreich ausschlaggebend waren. Dies ist schon alleine deshalb verständlich, hat doch die Berufungswerberin diesen Terminal, einschließlich der dazugehörigen Lagermöglichkeiten errichtet und ist daher nicht nur aus transportlogistischen, sondern auch aus wirtschaftlichen Gründen daran interessiert, ausschließlich diesen Terminal anzufahren und zu nutzen. Nur so lassen sich auch die doch beachtlichen durchschnittlichen Wegstrecken von 750 km im Vor- und Nachlaufverkehr erklären.

#### ***IV. Gesetzliche Grundlagen***

##### ***1. Unionsrecht***

Am 7. Dezember 1992 hat der Rat der Europäischen Gemeinschaften die **Richtlinie 92/106/EWG** (im Folgenden: Richtlinie) über die Festlegung gemeinsamer Regeln für bestimmte Beförderungen im kombinierten Güterverkehr zwischen Mitgliedstaaten erlassen.

Deren **Artikel 1** lautet:

*„Im Sinne dieser Richtlinie gelten als „**kombinierter Verkehr**“ Güterbeförderungen zwischen Mitgliedstaaten, bei denen der Lastkraftwagen, der Anhänger, der Sattelanhänger mit oder ohne Zugmaschine, der Wechselaufbau oder der Container von mindestens 20 Fuß Länge die Zu- und Ablaufstrecke auf der Straße und den übrigen Teil der Strecke auf der Schiene oder auf einer Binnenwasserstraße oder auf See, sofern diese mehr als 100 km Luftlinie beträgt, zurücklegt, wobei der Straßenzu- oder -ablauf erfolgt.“*

*>>> entweder – für die Zulaufstrecke – zwischen dem Ort, an dem die Güter geladen werden, und dem **nächstgelegenen geeigneten** Umschlagbahnhof bzw – für die Ablaufstrecke – zwischen dem*

*nächstgelegenen geeigneten Umschlagbahnhof und dem Ort, an dem die Güter entladen werden....."*

**Artikel 6** der zitierten Richtlinie differenziert hinsichtlich der **steuerlichen Behandlung** des kombinierten Verkehrs zwischen **zwei unterschiedlichen Tatbeständen**:

**Absatz 1:** Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit die in Absatz 3 aufgeführten Steuern für Straßenfahrzeuge (Lastkraftwagen, Zugmaschinen, Anhänger, Sattelanhänger), wenn diese im kombinierten Verkehr eingesetzt werden, entweder pauschal oder anteilig unter Berücksichtigung der Strecken, die diese Fahrzeuge mit der Eisenbahn zurücklegen, innerhalb der Grenzen, nach Maßgabe und nach den Modalitäten ermäßigt oder erstattet werden, die sie nach Anhörung der Kommission festlegen.

Die in Unterabsatz 1 genannten Ermäßigungen oder Erstattungen werden von dem Mitgliedstaat, in welchem die Fahrzeuge zugelassen sind, nach Maßgabe der innerhalb dieses Staates zurückgelegten Eisenbahnstrecken gewährt.

Die Mitgliedstaaten können jedoch diese Ermäßigungen oder Erstattungen unter Berücksichtigung der Eisenbahnstrecken gewähren, die entweder teilweise oder in ihrer Gesamtheit außerhalb des Mitgliedstaats liegen, in dem die Fahrzeuge zugelassen sind.

Der Regelungsumfang dieser Bestimmung umfasst **ausschließlich** den **schienegebundenen** Transport des Fahrzeugs bzw des Anhängers und **nicht** den straßengebundenen Teil der Beförderung. Dieser Verpflichtung ist Österreich mit der Bestimmung des § 2 Abs 3 KfzStG (sog. **Huckepackverkehr**) nachgekommen.

**Absatz 2:** Unbeschadet der Bestimmungen, die sich aus einer etwaigen Anpassung der einzelstaatlichen Steuersysteme für Nutzfahrzeuge auf Gemeinschaftsebene ergeben, **können** die **ausschließlich** im Trucking auf der Straße im Zu- oder Ablauftransport einer kombinierten Beförderung eingesetzten Fahrzeuge, wenn sie einzeln besteuert werden, von den in Absatz 3 aufgeführten Steuern befreit werden.

Hinsichtlich des auf der **Straße durchgeführten Teiles** der Beförderung eröffnet diese Bestimmung den Mitgliedstaaten die **Möglichkeit** der Gewährung einer Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer. Davon hat Österreich durch Normierung des § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG Gebrauch gemacht.

## **2. Nationales Recht**

Gemäß **§ 1 Abs 1 Z 1 lit a KfzStG 1992** unterliegen in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt, der Kraftfahrzeugsteuer. Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen gelten als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes (**Abs 2**).

Dieser Bestimmung zufolge, ist jedes einzelne Kraftfahrzeug und jeder einzelne Anhänger ein gesondertes Steuerobjekt.

Nach **§ 2 Abs 1 Z 14 KfzStG 1992** idF BGBl. I Nr. 161/2005, sind von der Steuer befreit:

In einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassene Kraftfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen in dem Kalendermonat, in welchem diese **ausschließlich im Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr** Straße/Schiene für die Zustellung und Abholung von Containern von mindestens 20 Fuß Länge, von auswechselbaren Aufbauten oder von bahnbeförderten Anhängern verwendet werden.

Ein **Vor- oder Nachlaufverkehr** liegt nur dann vor, wenn von der Be- oder Entladestelle der nächstgelegene technisch geeignete inländische Ver- oder Entladebahnhof benutzt wird.

Gemäß **§ 6 Abs 2 leg.cit.** muss sich aus im Inland vom Steuerschuldner fortlaufend zu führenden Aufzeichnungen für nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtige Kraftfahrzeuge deren Art und Kennzeichen, die Dauer der Steuerpflicht und die Steuerbemessungsgrundlage ergeben.

**§ 9 KfzStG 1992** lautet:

(1) Soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze hingewiesen wird, sind diese Bestimmungen, wenn nichts anderes bestimmt ist, in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

(2) Die in diesem Bundesgesetz verwendeten Begriffe des Kraftfahrrichtes richten sich nach den jeweils geltenden kraftfahrrichtlichen Vorschriften.

(3) Wird in anderen Bundesgesetzen auf Bestimmungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, BGBl. Nr. 110, verwiesen, bezieht sich diese Verweisung auf die entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes.

Nach **§ 2 Abs 1 Z 40 KFG 1967** gilt im Sinne dieses Bundesgesetzes als **kombinierter Verkehr** die Güterbeförderung

a) vom Absender zum nächstgelegenen technisch geeigneten Verladebahnhof mit Kraftfahrzeugen auf der Straße (**Vorlaufverkehr**),

b) vom Verladebahnhof zum Entladebahnhof mit der Eisenbahn in einem Kraftfahrzeug, einem Anhänger oder deren Wechselaufbauten (Huckepackverkehr) oder in einem Container von mindestens 6 m Länge (Containerverkehr) und

c) vom nächstgelegenen technisch geeigneten Entladebahnhof zum Empfänger mit Kraftfahrzeugen auf der Straße (**Nachlaufverkehr**);

Die Güterbeförderung auf der Straße erfolgt nur dann im Vorlauf- oder Nachlaufverkehr, wenn sie auf der **kürzesten verkehrsüblichen, transportwirtschaftlich zumutbaren** und nach den kraftfahrrichtlichen und straßenpolizeilichen Vorschriften zulässigen Route durchgeführt wird und wenn entweder der Ver- oder der Entladebahnhof in Österreich liegt. Dies gilt für die Güterbeförderung durch Kraftfahrzeuge zu einem Hafen sinngemäß.

## **V. Rechtliche Würdigung**

**1.** Nach dem Wortlaut der streitgegenständlichen Bestimmung werden nur solche Fahrzeuge begünstigt, welche ausschließlich im Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene verwendet werden. Ein Vor- oder Nachlaufverkehr liegt nur dann vor, wenn von der Be- oder Entladestelle der nächstgelegene technisch geeignete inländische Ver- oder Entladebahnhof benutzt wird.

## **2. Auslegung der Tatbestandselemente „*nächstgelegener technisch geeigneter inländischer Bahnhof*“**

### **2.1. Ansicht der berufungswerbenden Gesellschaft:**

Nach Auffassung der berufungswerbenden Gesellschaft sei unter dem Begriff „*nächstgelegener technisch geeigneter Bahnhof*“ jener Bahnhof zu verstehen, der in einer Gesamtbeurteilung aller transportwirtschaftlich relevanten Aspekte (logistische Machbarkeit, Kostenrelation, praktische Abwicklung, etc.) der kilometermäßig nächstgelegene sei. Dieses Begriffsverständnis sei auch aus der Richtlinie abzuleiten. Der österreichische Gesetzgeber habe durch die Hinzufügung des Wortes „*technisch*“ die Richtlinie enger umgesetzt als vorgegeben. Eine Einschränkung der technischen Eignung auf rein „verladetechnische“ Aspekte sei daher nicht gedeckt. Die Steuerbefreiung müsse auf alle Fälle ausgedehnt werden, in denen kaufmännisch und logistisch vernünftig eine Verlagerung von der Straße auf die Schiene im Interesse der Allgemeinheit durchgeführt werde.

### **2.2. Diese Ansicht teilt der Unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht:**

**2.2.1.** Nach dem Wortlaut des § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG wird die Steuerbegünstigung u.a. nur dann gewährt, wenn von der Be- oder Entladestelle der nächstgelegene technisch geeignete inländische Ver- oder Entladebahnhof benutzt wird. Dieser Befreiungstatbestand beruht auf Art 6 Abs 2 der Richtlinie und unterscheidet sich gegenüber der in Art 1 der Richtlinie gewählten Diktion lediglich davon, dass das Wort „**technisch**“ bzw „**inländisch**“ hinzugefügt wurde.

Die in **Art 1 der Richtlinie** angeführte **Definition des kombinierten Verkehrs** (die wiederum als Grundlage für die den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit der steuerlichen Begünstigung des kombinierten Verkehrs heranzuziehen ist) verwendet ebenfalls die Begriffe „*nächstgelegen*“ und „*geeignet*“. Hätte der Rat der Europäischen Union beabsichtigt, bei der Bestimmung des nächstgelegenen geeigneten Bahnhofs auch transportwirtschaftliche Aspekte zuzulassen, wäre dies in der Richtlinie zum Ausdruck gekommen. Ein derartiger Hinweis findet sich jedoch nicht in dieser Bestimmung, sodass eine abweichende Festlegung des nächstgelegenen geeigneten Bahnhofs aus individuellen transport- oder betriebswirtschaftlichen Gründen durch die Richtlinie nicht gedeckt ist. Der in Art 1 der Richtlinie verwendete Begriff „**geeigneter Bahnhof**“ kann daher nur dahingehend verstanden werden, dass der Ver- oder Entladebahnhof über die erforderlichen technischen Verladeeinrichtungen verfügen muss.

Für den nationalen Gesetzgeber bestand daher kein Anlass, eine weder verfassungsrechtlich noch unionsrechtlich gebotene Steuerbefreiung auch auf solche Fälle auszudehnen, bei denen

aus transportwirtschaftlichen Gründen oder aus betrieblichen Überlegungen nicht der tatsächlich nächstgelegene Bahnterminal angefahren wird. Mangels eines Widerspruchs würde daher eine von der berufungswerbenden Gesellschaft begehrte richtlinien- bzw verfassungskonforme Interpretation der maßgeblichen Bestimmung zu keinem anderen Ergebnis führen.

**2.2.2.** Dem Einwand, die in § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG 1992 verwendeten Begriffe seien entsprechend dem § 9 Abs 2 KfzStG 1992 im Sinne der **kraftfahrrechtlichen Vorschriften** auszulegen und damit sei zu prüfen, ob eine in § 2 Abs Z 40 KFG 1967 genannte transportwirtschaftliche Zumutbarkeit der Route gegeben ist, ist zu entgegnen, dass dies nur insoweit gilt, als die einschlägigen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen mit dem Regelungsinhalt der Befreiungsbestimmung einerseits und dem der zitierten Richtlinie andererseits übereinstimmen. Sofern aber die kraftfahrrechtlichen Tatbestandselemente über die der steuerrechtlichen hinausgehen und damit die Bestimmung eines von den steuerrechtlichen Kriterien abweichenden Bahnhofs zum nächstgelegenen geeigneten Bahnhof zulassen, ist ein Rückgriff auf das KFG 1967 nicht zulässig.

Der Gesetzgeber hat in § 2 Abs 1 Z 14 zweiter Satz KfzStG 1992 eine eigene Definition des Begriffes „*Vor- und Nachlaufverkehr*“ gewählt, welche die **speziellere Norm** gegenüber der lex generalis des § 9 Abs 2 KfzStG 1992 iVm § 2 Abs Z 40 KFG 1967 darstellt. Er hat damit lediglich die Definition der Richtlinie übernommen, ohne jedoch Abweichungen hinsichtlich der Bestimmung des nächstgelegenen Bahnhofs zuzulassen. Eine ausdrückliche Bezugnahme auf die konkrete Bestimmung des KFG ist nicht erfolgt. Dies ist als Indiz dafür zu werten, dass der Begünstigungstatbestand - so wie auch in der Richtlinie – **möglichst eng gefasst** werden sollte.

Durch die Verwendung des Wortes „*technisch*“ wurde daher der Tatbestand weder erweitert noch enger als die Richtlinie umgesetzt, sondern diente lediglich der Klarstellung.

Selbst für den Fall, dass - wie im vorliegenden Fall – die Bündelung der Verkehre und Führung von Ganzzügen mit Nonstop Verbindungen zu den gewünschten Destinationen transportwirtschaftlich für das jeweilige Transportunternehmen sinnvoll erscheinen mag und dies auf Grund der Vermeidung von unnötigen Beförderungen oder Leerfahrten den Zielen des Gesetzgebers und der Richtlinie entsprechen würde, würde dies einer Beschränkung der steuerlichen Förderung auf Transporte von und zu einem tatsächlich nächstgelegenen Bahnhof nicht entgegenstehen. Diese Einzelfälle sind bei der vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Gesamtbetrachtung außer Acht zu lassen. Entsprechende Ausnahmeregelungen, die eine Einzelbetrachtung eines jeden Beförderungsvorganges

zuließen, sind aus dem Wortlaut der Befreiungsvorschrift nicht zu entnehmen (vgl. BFH 05.10.2004, VII R 73/03).

Im Übrigen stellt die von der Berufungswerberin ins Treffen geführte und zum KFG 1967 ergangene Stellungnahme des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technologie vom 24.11.2008 mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle dar und vermag daher keine Rechte der Berufungswerberin begründen.

**2.2.3.** Das Kriterium des „**nächstgelegenen**“ Bahnhofs umfasst dabei das Territorium sämtlicher Mitgliedstaaten und stellt auf eine staatsübergreifende Betrachtung ab. Ausgehend von dem Ort, an dem die Güter geladen bzw entladen werden, ist der kilometermäßig am nächsten gelegene, geeignete Bahnhof zu wählen und zwar **unabhängig** davon, ob dieser im In- oder Ausland gelegen ist. Eine andere Interpretation ergebe hinsichtlich des verfolgten Ziels der Richtlinie auch keinen Sinn.

Der Sinn dieser streckenmäßigen Begrenzung des straßengebundenen Teils der Beförderung ergibt sich aus den Erwägungsgründen der Richtlinie, die ausdrücklich auf die zunehmenden Probleme im Zusammenhang mit der Überlastung der Straßen, dem Umweltschutz und der Sicherheit im Straßenverkehr hinweisen. Damit der kombinierte Verkehr zu einer wirklichen effizienten Entlastung der Straßen führt, sollten die in dieser Richtlinie angesprochenen Liberalisierungsmaßnahmen auf Straßentransporte unterhalb einer bestimmten Streckenlänge beschränkt werden. Daraus erschließt sich die klare Absicht des Rates, nämlich die auf der Straße zurückzulegenden Strecken zwischen den **Be- und Entladestellen** und dem **Ort der Schienenbenutzung so gering wie möglich** zu halten. Als Ausdruck dessen wurde der Begriff des nächstgelegenen Bahnhofs verwendet.

Eine Befreiung kommt allerdings nur dann in Frage, wenn die Fahrten zu einem im **Inland gelegenen Bahnhof** führen. Während die Beladung beim Absender bzw die Entladung beim Empfänger wohl auch im Ausland erfolgen kann, muss die Beladung auf die Bahn bzw die Entladung von der Bahn jedenfalls in einem österreichischen Bahnhof erfolgen. Befreit wird eben nur die Verwendung der Fahrzeuge für die Fahrten zum inländischen Bahnhof (VwGH 07.12.2000, 97/16/0295). Liegt daher der nächstgelegene technisch geeignete Bahnterminal im Ausland, ist der Befreiungstatbestand nicht erfüllt.

**2.2.4.** In diese Richtung argumentierte schließlich auch der **BFH** in seiner Entscheidung vom 5. Oktober 2004, VII R 73/03, wobei vorweg zu erwähnen ist, dass das deutsche Kraftfahrzeugsteuergesetz eine dem § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG ähnliche Befreiungsbestimmung beinhaltet, welche ebenfalls auf Art 6 der Richtlinie fußt. Obwohl die deutsche Bestimmung

lediglich vom „*nächstgelegenen geeigneten Bahnhof*“ spricht und das Wort „*technisch*“ legistisch nicht verwendet, hat sich der BFH mit diesem Begriff auseinandergesetzt und die technische Eignung eines Bahnhofs als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal angesehen.

Nach Ansicht des dtsch. Höchstgerichtes sei dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmung nicht zu entnehmen, dass die Steuerbefreiung auch dann zu gewähren ist, wenn der Transportunternehmer zur Abwicklung des Kombinierten Verkehrs aus transportlogistischen oder wirtschaftlichen Gründen einen anderen als den nächstgelegenen Bahnhof wählt. Für die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffes „*nächstgelegener geeigneter Bahnhof*“ komme es demnach **nicht auf die individuellen Verhältnisse** des Transportunternehmers an. Vielmehr sei der nächstgelegene geeignete Bahnhof nach **objektiven Kriterien** zu bestimmen.

In Bezug auf den zu benutzenden Bahnhof habe der Gesetzgeber die Steuerbefreiung lediglich von zwei Kriterien abhängig gemacht, nämlich die Einbindung eines für den Kombinierten Verkehr **technisch** eingerichteten und **daher geeigneten** Bahnhofs, der zu den Be- und Entladestellen eine besondere räumliche Nähe aufweisen müsse. Darauf deute der Begriff „*nächstgelegenen*“ hin, der nur dahingehend verstanden werden könne, dass es sich dabei um die **kürzeste, verkehrsübliche Straßenverbindung** zwischen dem Ort der Be- bzw Entladung und dem Ort des Beginns der Gleisbenutzung handeln müsse. Der Wortlaut der Vorschrift lasse hingegen keinen Raum für die steuerliche Anerkennung individueller Besonderheiten, die das jeweilige, die Begünstigung in Anspruch nehmende Transportunternehmen präge. Unberücksichtigt blieben demnach die aus transportlogistischen Gründen gewählten Standorte der Zugmaschinen und Anhänger sowie der Container und Wechselbrücken.

### **2.3. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies:**

Im vorliegenden Fall wurde festgestellt, dass die berufungswerbende Gesellschaft den Bahnterminal A/Österreich aus wirtschaftlichen, betrieblichen und transportlogistischen Gründen gewählt hat und dieser zwar ein inländischer, aber von den jeweiligen in- und ausländischen Be- und Entladestellen nicht der nächstgelegene technisch geeignete Bahnhof iSd § 2 Abs 1 Z 14 KfzStG 1992 war.

Diese Vorgangsweise widerspricht sowohl den klaren Intentionen des Unionsrechts als auch des nationalen Gesetzgebers, deren vorrangiges Ziel es war, die auf der Straße zurückzulegenden Strecken zwischen den Be- und Entladestellen und dem Ort der Schienenbenutzung so gering wie möglich zu halten. Die Transportunternehmen sollten durch die Steuerbefreiung angehalten werden, diese Wegstrecken auf ein Mindestmaß zu

reduzieren, auch wenn sich damit eine Verlängerung der Transportlaufzeit ergibt. Eine straßengebundene Beförderung von Containern durch weite Teile Europas (durchschnittliche Wegstrecken im Vor- und Nachlaufverkehr von immerhin 750 km) ohne Benutzung des tatsächlich nächstgelegenen Bahnhofs wird diesem Anliegen jedenfalls nicht gerecht.

Zusammenfassend ist daher nochmals festzuhalten, dass eine Auslegung der maßgeblichen Vorschrift dahingehend, dass in Bezug auf die Bestimmung des nächstgelegenen geeigneten Bahnhofs auch individuelle transportwirtschaftliche Aspekte zu berücksichtigen sind, weder der Richtlinie noch dem Kraftfahrzeugsteuergesetz entspricht. Die berufungswerbende Gesellschaft hat im Vor- und Nachlaufverkehr nicht die kürzeste, verkehrsübliche Straßenverbindung gewählt, womit dieser Tatbestand nicht erfüllt wurde.

### **3. Auslegung des Tatbestandselements „*ausschließliche* Verwendung im Vor- und Nachlaufverkehr“**

#### **3.1. Ansicht der berufungswerbenden Gesellschaft:**

Die Berufungswerberin ist der Auffassung, dass das Erfordernis eines strengen Einelnachweises dem Gesetz widerspreche, weil in § 138 BAO ausdrücklich normiert werde, dass eine Glaubhaftmachung genüge, wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden könne, was aber gegenständlich der Fall wäre. Ihr sei eine Beweisführung auf Grund der Fülle der Fahrzeuggbewegungen, der fehlenden Software und der dabei entstehenden Kosten nicht zumutbar.

Wenn auch zugestanden werde, dass für die Zugmaschinen eine Glaubhaftmachung der ausschließlichen Verwendung schwierig sei, so seien aber die Container-Chassis in den Jahren 2003 bis 2005 jedenfalls ausschließlich für den begünstigten Vor- und Nachlauf verwendet worden.

#### **3.2. Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats:**

Im gegenständlichen Fall ist somit fraglich, ob es der Berufungswerberin gelungen ist, den Unabhängigen Finanzsenat von der ausschließlichen Verwendung der in Frage stehenden Fahrzeuge zum begünstigten Zweck zu überzeugen.

**3.2.1.** Zunächst ist grundsätzlich auszuführen, dass die Einschränkung der Steuerbegünstigung auf Fahrzeuge, die ausschließlich im Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene verwendet werden, auf **Art 6 Abs 2 der Richtlinie** beruht. Demnach können die Mitgliedstaaten einzeln besteuerte Fahrzeuge, welche **ausschließlich** im Trucking auf der Straße im Zu- oder Ablauftransport einer kombinierten

Beförderung eingesetzt werden, von der Steuer befreien. Die Richtlinie stellt es den Mitgliedstaaten folglich frei, eine diesbezügliche Steuerbefreiung zu normieren.

Wird jedoch eine Steuerbefreiung iSd Art 6 Abs 2 der Richtlinie in nationales Recht umgesetzt, so sind die Mitgliedstaaten auf Grund des **ausdrücklichen Erfordernisses** des ausschließlichen Einsatzes im kombinierten Verkehr an der Gewährung einer Steuerbegünstigung **gehindert**, wenn dieses Kriterium **nicht erfüllt** ist (BFH 05.10.2004, VII R 73/03).

Der österreichische Gesetzgeber hat das Tatbestandsmerkmal „*ausschließlich*“ in das Kraftfahrzeugsteuergesetz übernommen.

**3.2.2.** In Bezug auf den Nachweis der „**Ausschließlichkeit**“ beruft sich die Berufungsverberin auf den Norminhalt des **§ 138 Abs 1 BAO**.

**§ 119 Abs 1 BAO** normiert, dass vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen sind.

Nach **§ 138 Abs 1 BAO** haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen **Richtigkeit zu beweisen**. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen **nicht zugemutet** werden, so genügt die **Glaubhaftmachung**.

Bei dieser verfahrensrechtlichen Norm geht es vor allem um die Klärung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörden nur mit Hilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also um solche Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Behörde. Es handelt sich um Tatsachen, für die die Behörde keine zweckdienliche Nachprüfungsmöglichkeit hat, für deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige aber mittels Führung von Aufzeichnungen, Unterlagen oder Belege **VORSORGEND** wirken kann (VwGH 12.06.1990, 89/14/0173; unter Hinweis auf *Stoll*, BAO Handbuch, 331).

§ 138 knüpft daher an die **Beweisvorsorgepflicht** des Abgabepflichtigen an, die in der Normierung der Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ihren Ausdruck findet. Die Vorschrift des § 138 müsste daher richtigerweise zu dem Ergebnis führen, dass keine Beweise angefordert werden, die den Rahmen dessen überschreiten, was durch die gesetzlich auferlegten Pflichten vorgegeben ist oder was sich aus dem Wesen besonderer Anbringen von selbst ergibt (vgl. *Stoll*, BAO Handbuch, 332).

**Gesetzliche Voraussetzung** für die bloße **Glaubhaftmachung** ist die **Unzumutbarkeit** der Erbringung eines Beweises. Unzumutbarkeit bedeutet, dass der Abgabepflichtige durch den behördlichen Auftrag in einem den Umständen nach unerträglichen Übermaß beansprucht wäre. Die Frage nach der Zumutbarkeit iSd § 138 Abs 1 BAO ist u.a. danach zu beantworten, ob die Aufbürdung des Nachweises der Tatsachenereignisse auf die Partei eher dem Prinzip der Zumutbarkeit im Sinne von Erträglichkeit und Einsichtigkeit entspricht als die Überantwortung der Beweisführung auf die Abgabenbehörde, die dem Beweis und dem Beweisgegenstand eindeutig ferner steht. Die Beweisnähe des Abgabenpflichtigen zu den in seiner Sphäre liegenden abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen verschiebt die Grenze der zumutbaren Mitwirkung zu Lasten des Abgabepflichtigen umso mehr, je ungewöhnlicher, unzugänglicher oder je betriebsbezogener die behaupteten Verhältnisse sind, wie etwa bei der **Geltendmachung abgabenrechtlicher Befreiungen und Begünstigungen** (*Stoll*, BAO Kommentar, Band 2, 1569 f.).

**3.2.3.** Im Streitfall geht es um eine **Befreiungsbestimmung**, welche den Nachweis der ausschließlichen steuerbegünstigten Verwendung des **einzelnen Fahrzeuges** im Vor- und Nachlaufverkehr **tatbestandsmäßig** erfordert. Durch die Wortwahl „*ausschließlich*“ brachte der Gesetzgeber eindeutig und klar zum Ausdruck, dass der Tatbestand nicht erfüllt ist, wenn auch nur eine einzige von sämtlichen, innerhalb eines Monats durchgeföhrten Fahrten des jeweiligen Fahrzeuges für nichtbegünstigte Zwecke erfolgt. Daraus folgt der gesetzliche Auftrag an den Steuerpflichtigen, vorsorgend dementsprechende Aufzeichnungen zu führen, welche die geforderte Ausschließlichkeit zweifelsfrei belegen können. Das Verlangen der Abgabenbehörde, dementsprechende Beweise vorzulegen, befindet sich somit innerhalb des durch die gesetzlich auferlegte Pflicht vorgegebenen Rahmens. Folglich stellt sich bei dieser Bestimmung nicht die Frage der Zumutbarkeit; sie erfordert vielmehr den vollen Beweis.

So hat auch der **VwGH** in seiner Entscheidung vom 29.09.2010, 2010/16/0185, die Ansicht vertreten, dass insbesondere dann, wenn es um Erwirkung **abgabenrechtlicher Begünstigungen** geht, der in § 115 Abs 1 BAO festgelegte Grundsatz der amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes insofern in den Hintergrund tritt, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter **Ausschluss jeden Zweifels** das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird. Ihn trifft somit eine über die allgemeine Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht hinausgehende **Nachweispflicht**. Kommt er ihr nicht nach, so darf die Behörde davon ausgehen, dass die Voraussetzungen für die Begünstigung nicht gegeben sind (siehe auch VwGH 13.10.1987, 87/14/0120; 16.04.1971, 1814/69; 17.06.1992, 91/13/0153).

Bloße **Glaubhaftmachung** reicht demnach **nicht** aus.

### **3.3. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies:**

**3.3.1.** Zunächst ist festzuhalten, dass Besteuerungsgegenstand des Kraftfahrzeugsteuergesetzes das einzelne Fahrzeug ist, weshalb auch die Prüfung, ob die Anwendungsvoraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen, eine **Einzelbetrachtung** erfordert. Eine überschlagsmäßige Ermittlung der Anzahl von befreiten Fahrzeugen, ohne Bezugnahme zu einem konkreten Fahrzeug widerspricht daher klar der gesetzlichen Norm.

In diesem Sinne hat auch der BFH (05.10.2004, VII R 73/03) für Recht erkannt, dass der eindeutige Wortlaut der kraftfahrzeugsteuerlichen Bestimmung eine **anteilmäßige Berücksichtigung** von steuerbegünstigten Fahrten eines Fahrzeugs, welches auch Beförderungen außerhalb des kombinierten Verkehrs iSd Richtlinie durchführt, nicht zulässt.

**3.3.2.** Fakt ist, dass lückenlose Aufzeichnungen der Bewegungen der strittigen Fahrzeuge, welche geeignet wären, die ausschließliche Verwendung für begünstigte Zwecke nachweisen, von Seiten der Berufungswerberin nicht geführt wurden, obwohl es an ihr gelegen wäre, jegliche Zweifel am Vorliegen der ausschließlichen Verwendung im Vor- und Nachlauf durch Vorlage hinreichender Beweise zu beseitigen. Der Auftrag nach § 138 Abs 1 BAO wurde daher nicht erfüllt.

Um die begehrte Steuerbefreiung lukrieren zu können, müsste die Behörde auf Grund der vorgelegten Nachweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die ausdrücklich geforderte Ausschließlichkeit der jeweiligen Fahrzeuge durchgehend innerhalb eines Monats vorgelegen ist. Dies ist der Berufungswerberin aber nicht gelungen. Es konnte weder nachgewiesen werden, dass ausschließlich der nächstgelegene Bahnhof benutzt wurde noch wurde bewiesen, dass die in Streit stehenden Fahrzeuge tatsächlich ausschließlich für den begünstigten Zweck eingesetzt wurden. Die Berufungswerberin hätte schon im Vorfeld ihrer Tätigkeit organisatorische Vorkehrungen treffen müssen, um die (jedenfalls zu erwartende) Beweisführung gegenüber der Finanzverwaltung möglich zu machen (Beweisvorsorge). Ausführungen dahingehend, dass ihr eine Beweisführung unmöglich war, betreffen ausschließlich Umstände, auf die die Berufungswerberin Einfluss hatte und von ihr - wenn auch mit Kosten und Mühen verbunden - grundsätzlich hätten geändert werden können bzw Aufzeichnungen zumindest für einen Teil der Fahrzeuge geführt hätten werden können.

**3.3.3.** Aber selbst wenn der Berufungswerberin die Unzumutbarkeit der Beweisführung zugestanden und folglich bloße **Glaubhaftmachung** genügen würde, wäre für das Berufungsbegehren nichts gewonnen, setzt doch Glaubhaftmachung die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände voraus. Ein Sachverhalt ist dann glaubhaft gemacht,

---

wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die **größte Wahrscheinlichkeit** für sich hat (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150). Sie hat somit den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt ebenfalls den **Regeln der freien Beweiswürdigung**.

Der unter *Punkt III.* festgestellte Sachverhalt spricht gegen die Wahrscheinlichkeit der ausschließlichen begünstigten Verwendung der einzelnen Fahrzeuge. Abgesehen von den Widersprüchen hinsichtlich der Verwendungsmöglichkeit der Container-Chassis, steht die mannigfache zweckfremde Benutzung der Fahrzeuge fest. Damit wird aber die Glaubwürdigkeit der Aussagen der Berufungswerberin erschüttert und eine „*an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit*“ des Zutreffens der geforderten Tatsachen ist zu verneinen.

#### **4. Resümee:**

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist daher zusammenfassend festzuhalten, dass es der Berufungswerberin nicht gelungen ist, das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die angestrebte Steuerbefreiung einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels nachzuweisen. Das ergibt sich eindeutig aus dem festgestellten und soweit unstrittigen Sachverhalt.

Dem Berufungsbegehren konnte aus den dargelegten Erwägungen sohin nicht entsprochen werden und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Auszug aus dem Bericht über die Außenprüfung vom 10. April 2013 betreffend überzählige Anhänger/Auflieger

Linz, am 17. September 2013