

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache der Bf., adresse, vertreten durch ABG Wirtschaftsprüfungs & Steuerberatungs GmbH, Tegetthoffstrasse 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 01.07.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 31.05.2011, betreffend die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2006, Jänner bis Dezember 2007, Jänner bis Dezember 2008, Jänner bis Dezember 2009 und Jänner bis Dezember 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14.6.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die beschwerdeführende GmbH (Bf.), ein Transportunternehmen war im streitgegenständlichen Zeitraum im Inland und im Ausland tätig.

Die Außenprüfung stellte bezüglich des Zeitraumes 2006 bis März 2011 in ihrem Bericht vom 30.5.2011 fest, dass die Bf. auf sie zugelassene Sattelanhänger an ihr russisches Partnerunternehmen vermietete. Die vermieteten Anhänger wurden von Kraftfahrzeugen des Partnerunternehmens gezogen. Die Bf. habe für die vermieteten Anhänger keine Kfz Steuer entrichtet, obgleich die Voraussetzungen für eine Kfz Steuerpflicht vorgelegen wären.

Der Prüfer hielt in seinem Bericht die Gründe für die Erhebung einer Kraftfahrzeugsteuer und ihre monatsweise Berechnung fest:

"Steuergegenstand der Kfz-Steuer sind gem. § 1 Abs. 1 Z 1 KfzStG in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, wenn die Bestimmungen der lit. a bis c (höchst zulässiges Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen; kraftfahrrechtliche Genehmigung als Zugmaschine oder Motorkarren; wenn und solange für diese eine Kraftfahrzeughaftpflichtversicherung, auf die § 6 Abs. 3

Versicherungssteuergesetz anzuwenden ist, nicht besteht) zutreffen.

Bei diesen Kraftfahrzeugen kommt es nicht auf die Art der Verwendung (insbesondere nicht auf die Benützung der Straßen) an.

Im Gegensatz zum Tatbestand "inländischer Zulassung" hat der Gesetzgeber nur bei im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen und bei der widerrechtlichen Verwendung ausdrücklich darauf abgestellt, ob die Fahrzeuge im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden.

Die Steuerpflicht beginnt bei einem im Inland zugelassenen Kraftfahrzeug mit dem Tag der Zulassung und dauert bis zum Tag, an dem die Zulassung endet, bei im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen vom Tag des Grenzeintritts bis zum Grenzaustritt, bei einem steuerbefreiten Kraftfahrzeug mit dem Tag, an dem der Befreiungsgrund wegfällt.

Mit BGBl 1994/629 wurde das KfzStG 1992 unter anderem dahingehend geändert, dass gem. § 1 Abs. 2 KfzStG alle Anhänger mit einem höchst zulässigem Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen ex lege als Kraftfahrzeuge im Sinn des KfzStG gelten. Die für die Kraftfahrzeuge vorgesehenen Regelungen des Gesetzes gelten daher in gleicher Weise auch für die Anhänger (Erläuterungen zur RV zu Art. I, KfzStG NZ 1).

Damit ist klargestellt, dass auch bei inländisch zugelassenen Anhängern das Kriterium der Zulassung ausschlaggebend ist.

Auf das Kriterium einer Verwendung weist der Gesetzgeber, wie auch bei diversen anderen Befreiungsbestimmungen, bei jenen Anhängern hin, die von Zugfahrzeugen eines anderen Steuerpflichtigen gezogen werden: diese sind einerseits aus der Berechnung der Überzähligkeit auszuschneiden, andererseits ist für sie die Steuer für den Kalendermonat (und nicht tageweise) zu erheben, in denen die Verwendung erfolgt ( § 1 Abs. 2 KfzStG )."

Zur Auslegung des Begriffes „anderer Steuerschuldner“ führte die belangte Behörde unter Verweis auf eine Entscheidung des UFS vom 10.11.2005, RV/0609-L/03 und des VwGH vom 18.5.2006, 2005/16/0282 im Wesentlichen aus:

" Aufgrund der in den Mitgliedstaaten der EU für bestimmte Nutzfahrzeuge erfolgten Harmonisierung der Kraftfahrzeugsteuer durch die Richtlinie 93/89/EWG (ersetzt durch Richtlinie 1999/62/EG vom 17.6.1999) sei die Bestimmung des § 1 Abs. 2 dritter Satz KfzStG, Kraftfahrzeug eines "anderen Steuerschuldners" bei der gegebenen Gemeinschaftsrechtslage nicht bloß national als Kraftfahrzeug eines anderen "inländischen" Steuerschuldners, sondern richtlinienkonform als Kraftfahrzeug eines anderen Steuerschuldners, der aufgrund des Gemeinschaftsrechtes mit einer Kraftfahrzeugsteuer belastet ist, zu interpretieren.

Durch die Harmonisierung der Kraftfahrzeugsteuer durch verschiedene EU- Richtlinien kann der Begriff „anderer Steuerschuldner“ nicht lediglich auf Steuerschuldner aus dem Gemeinschaftsgebiet eingeschränkt werden. Der VwGH hat vielmehr ausdrücklich festgehalten, dass die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer durch die Richtlinie (lediglich)

„in Grundzügen“ gemeinschaftsrechtlich geregelt ist. Die Person des Steuerschuldners werde unter Beachtung der Richtlinie jeweils durch nationale Vorschriften geregelt (siehe dazu auch Senatsentscheidung UFSI, RV/0042-I/06 vom 4.10.2007).

Es gibt daneben nach wie vor Steuerschuldner aus dem Ausland, das nicht EU-Gebiet ist. So unterliegen bei Verwendung von in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, diese bei ihrer Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr gem. § 1 Abs. 1 Z 2 KfzStG der Kraftfahrzeugsteuer.

Steuerschuldner gem. § 3 Z 2 KfzStG ist die Person, die das Kraftfahrzeug auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet.

Werden in Österreich zugelassene Auflieger mit im Ausland zugelassenen Zugfahrzeugen auch auf österreichischen Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet, so ist der Anknüpfungspunkt gegeben. Dem steht auch nicht entgegen, dass sehr viele ausländische Kraftfahrzeuge aufgrund von Staatsverträgen und Gegenseitigkeitsabkommen steuerbefreit sind.

Die EB zur RV zum § 1 Abs. 2 KfzStG besagen, dass zur Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast für überzählige Anhänger eine ähnliche Befreiung gelte, wie bisher beim Straßenverkehrsbeitrag.

Der Steuergegenstand des Straßenverkehrsbeitragsgesetzes war zwar anders als bei der Kfz-Steuer nicht das Kraftfahrzeug selbst, sondern die Beförderung von Gütern im Inland mit Fahrzeugen (sowohl Zugfahrzeugen als auch Anhänger) mit in- oder ausländischem Kennzeichen.

Aus der Judikatur des VwGH zum § 2 Z 9 StVBG, der die Befreiungsbestimmung für überzählige Anhänger geregelt hat, geht hervor, dass Anhänger, die von Fahrzeugen eines Dritten gezogen werden, nicht als "überzählige" zu betrachten sind (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117)".

Im Prüfungsbericht wurde demgegenüber nachfolgende Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung der Bf. dargelegt:

"Der Zweck der Kraftfahrzeugsteuer ist die Besteuerung der Straßenbenützung. Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass „es bei diesen Kraftfahrzeugen nicht auf die Art der Verwendung (insbesondere nicht auf die Benützung der Straßen) ankommt“ sei sachlich nicht richtig, dies aus mehreren Gründen:

1. Die Gesetzeswerdungsmaterialien geben hierzu eine klare Auskunft:

Ziel war die (EU-konforme) Besteuerung des Straßengüterverkehrs zur Sicherung der budgetären und verkehrspolitischen Erfordernisse; die Lösung war die Einführung einer EU-konformen Straßenbenutzungsabgabe. ..

2. Aus der Ausnahmebestimmung des § 2 (1) 10: Steuerbefreiung, für zugelassene Kraftfahrzeuge, deren Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln bei der zuständigen Behörde hinterlegt werden (daher das Kraftfahrzeug auch nicht genutzt werden kann), ergibt sich ebenfalls, dass nicht der einfache Umstand der inländischen Zulassung das ausschlaggebende Kriterium für die Belastung mit

Kraftfahrzeugsteuer sein kann (diese Ausnahmebestimmung wäre sonst sinnlos und überflüssig).

3. Auch die Ausnahmeregelung für die sogenannten überzähligen Anhänger in § 1 (2) (hat ein Unternehmer mehr Anhänger als Zugmaschinen, ist für die überzähligen Anhänger keine Kraftfahrzeugsteuer zu erheben) wäre nicht verständlich, wenn es hauptsächlich bzw. maßgeblich auf die inländische Zulassung und nicht wesentlich auf die effektive Straßenbenutzungsmöglichkeit ankäme.

Dass also die Besteuerung der Straßenbenutzung, und nicht die Besteuerung des factum brutum einer inländischen Zulassung beabsichtigt ist, sage der Gesetzgeber also in den Gesetzwerdungsmaterialien explizit, implizit ergebe sich das aus den zitierten Ausnahmeregelungen des Gesetzes selbst.

Der UFS habe (GZ: RV/0708-L/08) ja offenbar ebenfalls seine Zweifel, ob nicht doch die Besteuerung der tatsächlichen Verwendung (bei Anhängern) — in teleologischer Auslegung — beabsichtigt ist ( habe aber verfassungsrechtliche Bedenken, eine eigene Entscheidung in der Angelegenheit zu treffen) :

„Selbst wenn man mit der teleologischen Auslegung zur Ansicht gelangen würde, dass der Normzweck von § 1 Abs. 2 zweiter und dritter Satz KfzStG und der Vorgängerbestimmung in § 2 Z. 9 StVBG darin besteht, dass bei der Anhängerbesteuerung die tatsächliche Verwendung entscheidendes Tatbestandsmerkmal sein soll (dazu wird angemerkt, dass nach Ansicht der Berufungsbehörde den Gesetzesmaterialien eine jeden Zweifel ausschließende Gesetzesauslegung dahingehend nicht entnommen werden kann), stehe dem der klare Wortlaut entgegen.

Anzumerken bleibe, dass sich der Wortlaut der von § 2 Z 9 StVBG übernommenen Bestimmung des § 1 Abs. 2 zweiter und dritter Satz KfzStG mit einer zweckorientierten Auslegung die auf Verwendungs- bzw. Einsatzmöglichkeiten Bedacht nimmt, nicht in Einklang bringen lässt.“

Ausgehend vom Besteuerungszweck der Straßenbenutzung im öffentlichen Verkehr vertrete die steuerliche Vertretung zusammengefasst wie folgt:

- "1. Die Anhänger des Steuerpflichtigen sind an einen ausländischen Nicht—EU-Unternehmer in Russland vermietet (diesem ist es untersagt, innerhalb der EU, Transporte, außer mit Spezialgenehmigung, durchzuführen; er kann daher nur grenzüberschreitende Transporte durchführen),
2. für ein in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassenes Kraftfahrzeug, das vorübergehend im Inland benützt wird, sieht § 5 (4) einen Tagessteuersatz vor,
3. Die Anhänger sind nachweislich die weitaus überwiegende Zeit tatsächlich auf Straßen außerhalb Österreichs (hpts. eben in Russland) unterwegs,
4. eine Besteuerung auf Monatsbasis entspricht daher weder einer sachgerechten verhältnismäßigen Besteuerung der effektiven

Straßenbenützung noch wahrt sie eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung, vielmehr stellt sie den österreichischen Anhängerbesitzer sogar wesentlich schlechter als den ausländischen, bei dem die tageweise Belastung mit Kraftfahrzeugsteuer vorgesehen ist."

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen folgend für den Streitzeitraum Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer, in welchen die Kraftfahrzeugsteuer auf Basis der tageweise in Österreich verwendeten Anhänger monatsweise berechnet und für 2006 in Höhe von 32.984,82 €, für 2007 in Höhe von 24.285,14€, für 2008 in Höhe von 11.451, 44 €, für 2009 in Höhe von 3.659,04 € und für 2010 in Höhe von 3.388,00 € festgesetzt wurde.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde brachte die steuerliche Vertretung der Bf. vor:

Die Bf. vermiete Anhänger mit österreichischen Kennzeichen an einen russischen Frächter, der damit internationale Transporte durchführte.

Der Mieter sei in der Nutzung der Anhänger völlig freigestellt gewesen, er habe die Transporte auch ausschließlich außerhalb Österreichs vornehmen können.

Die von der Außenprüfung festgesetzte Anzahl der Tage der inländischen Nutzung werde von der steuerlichen Vertretung nicht bestritten.

Die Außenprüfung folgere aus § 1 Abs. 2 KfzStG, dass für Anhänger, die in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen sind, in wortgetreuer Gesetzesauslegung, ausschließlich der Kalendermonat für die Bemessung der Steuer anzusetzen sei.

Die Möglichkeit einer tageweisen Erhebung der Steuer sei nur für ausländische Anhänger vorgesehen.

Es sei der Betriebsprüfung nicht möglich gewesen über den eindeutigen Gesetzeswortlaut hinauszugehen, weshalb nach Ansicht des Prüfungsorganes die Kfz-Steuer für die gesamten Monate, in denen eine auch nur tageweise Verwendung erfolgt sei, vorzuschreiben gewesen wäre.

Die steuerliche Vertretung vertritt dazu die Rechtsauffassung, dass es nicht richtig sei, dass das KfzStG für inländische Anhänger ausschließlich den gesamten Kalendermonat für die Bemessung der Steuer festlege:

Aus der Ausnahmebestimmung des § 2 Abs 1 Z 10 KfzStG, als Steuerbefreiung für zugelassene Kraftfahrzeuge, deren Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln bei der zuständigen Behörde hinterlegt werden und daher nicht genutzt werden könnten, ergebe sich, dass nicht der einfache Umstand einer inländischen Zulassung das ausschlaggebende Kriterium für die Belastung mit Kraftfahrzeugsteuer sei. Diese Ausnahmebestimmung wäre sonst sinnlos und überflüssig.

Auch wäre die Ausnahmeregelung für die sogenannten überzähligen Anhänger in § 1 Abs. 2 KfzStG nicht verständlich, würde es nur auf die inländische Zulassung ankommen.

Außerdem sei es nicht richtig, dass die Möglichkeit einer tageweisen Erhebung der Steuer nur für ausländische Anhänger vorgesehen sei:

Aus dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 1 Z 10 KfzStG ergebe sich, dass die Steuer auch für Anhänger mit inländischen Kennzeichen tageweise berechnet werden könne.

Auch die Regelung in § 5 KfzStG, wonach zur Berechnung der Steuer der Monat mit 30 Tagen anzusetzen sei und angefangene Tage als volle Tage zählten, zeige auf, dass auch für inländische Kraftfahrzeuge eine tageweise Berechnung vorgesehen sei. Die Regelung über die gesonderten Tagessteuersätze für in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassene Kraftfahrzeuge folge erst in Absatz 4 dieser Bestimmung.

Rechtstheoretischer Ausgangspunkt des Fachbereiches sei offenbar die rechtspositivistische Meinung, dass ein Gesetz ausschließlich aus dem Wortlaut, eventuell noch unter Erforschung des Willens des Gesetzgebers zu interpretieren und auszulegen sei.

Demgegenüber sei Ausgangspunkt der (nachpositivistischen) Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass ein Gesetz ohne Berücksichtigung der Zwecksetzung des Gesetzes und ohne konkrete Anwendung des Gesetzes auf einen Sachverhalt im Grunde gar nicht verstanden werden könne.

Dazu wurde folgender Argumentationsgang aufgezeigt:

Zweck des KfzStG sei die Besteuerung der Straßenbenützung. Dies ergebe sich aus den Gesetzwerdungsmaterialien selbst und aus Ausnahmeregelungen des Gesetzestextes, die ohne diese Zwecksetzung unverständlich und sinnlos wären.

Nach UFS vom 3.7.2009, RV/0708-L/08 und vom 4.10.2007, RV/0042-I/06 und der Lehrmeinung (*in SWK 9, Aigner*) sei zum Ausdruck gebracht worden, dass auf die Verwendung von im Inland zugelassenen Anhängern abzustellen sei. Der UFS begründete die Kraftfahrzeugsteuerpflicht damit, dass die im Inland zugelassenen Anhänger vom ausländischen Frächter laufend auch auf Straßen im Inland verwendet werden. Aigner in SWK 9 vertrete die Rechtsauffassung, dass im Inland zugelassene an einen Ausländer zur Nutzung überlassene (überzählige) Anhänger, die an keinem Tag eines Kalendermonats im Inland gezogen werden, nicht von der KfzSt-Pflicht umfasst sein sollten.

Eine Besteuerung ausschließlich auf Monatsberechnungsbasis entspreche nach den Beschwerdeaussführungen aber weder einer sachgerechten verhältnismäßigen Besteuerung der effektiven Straßenbenützung noch wahrt sie eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung, vielmehr stelle sie sogar den österreichischen Anhängerbesitzer wesentlich schlechter als den ausländischen, bei dem die tageweise Belastung mit Kraftfahrzeugsteuer vorgesehen sei.

Die steuerliche Vertretung ersuchte vor diesem Hintergrund die Kraftfahrzeugsteuer auf Basis der im Inland effektiv genutzten Tage festzusetzen, da eine darüber hinausgehende

Besteuerung auf Monatsbasis den Zweck des KfzStG selbst verfehle, aber auch nicht in Einklang zu bringen sei mit dem Grundsatz einer sachgerechten und verhältnismäßigen Besteuerung und dadurch die Bf. auch in ihrem Eigentumsrecht verletzen würde.

In der mündlichen Verhandlung am 14.6.2017 verwiesen die Parteien auf ihre bisherigen Vorbringen. Die steuerliche Vertretung hob hervor, dass die Besteuerung auf Monatsbasis keine sachgerechte Lösung sei, weil sie den österreichischen Anhängerbesitzer gegenüber dem ausländischen Anhängerbesitzer schlechter stellen würde.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass die Bf. im Streitzeitraum Anhänger mit österreichischen Kennzeichen an einen ausländischen Frächter (Drittland) vermietet hat. Der Mieter der Anhänger führte mit diesen internationale Transporte durch, wobei er die Anhänger auch tageweise in Österreich verwendete. Die Anzahl der Tage wurde von der Außenprüfung in ihrem Bericht dargestellt und von der Bf. nicht bestritten.

In Streit steht, ob die Außenprüfung zu Recht jene Kalendermonate für die Bemessung der Kraftfahrzeugsteuer angesetzt hatte, in denen auch nur eine tageweise Verwendung der Anhänger durch den ausländischen Mieter erfolgt ist.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 lit. a des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 (KfzStG), BGBl 1992/449, in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung, unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer u.a. die in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuge, deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt.

§ 1 Abs. 2 KfzStG lautet:

"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."

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

Feststeht im Beschwerdefall, dass die gegenständlichen im Inland auf die Bf. zugelassenen Anhänger ein höchst zulässiges Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen aufwiesen, diese demnach gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses

Gesetzes gelten und von einem Kraftfahrzeug eines ausländischen Mieters gezogen wurden.

Daraus ergibt sich, dass nach § 1 Abs. 2 letzter Satz KfzStG die verfahrensgegenständlichen Anhänger aus der "Überzähligenberechnung" ausscheiden, zumal das russische Partnerunternehmen der Bf. im Sinne der zitierten Bestimmung als anderer Steuerschuldner zu beurteilen war.

In diesem Zusammenhang ist überdies auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.5.2006, 2005/16/0282, zu verweisen, wonach die Bestimmung des § 1 Abs. 2 letzter Satz KfzStG "Kraftfahrzeug eines anderen Steuerschuldners" bei der gegebenen Gemeinschaftsrechtslage nicht bloß national als Kraftfahrzeug eines anderen "inländischen" Steuerschuldners, sondern richtlinienkonform als Kraftfahrzeug eines anderen Steuerschuldners, der auf Grund des Gemeinschaftsrechts mit Kraftfahrzeugsteuer belastet ist, zu interpretieren ist. Dieser ist der jeweils in den Mitgliedstaaten bestimmte Steuerschuldner, der durch das Gemeinschaftsrecht harmonisierten Kraftfahrzeugsteuer.

Daraus ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass die Tatsache der Vermietung von im Inland zugelassenen Sattellanhänger an einen im Drittland ansässigen Unternehmer ebenso den Tatbestand des § 1 Abs. 2 letzter Satz KfzStG erfüllt, zumal der Drittlandunternehmer, wenn er die von der Bf. angemieteten Anhänger mit seinem im Drittland zugelassenen Kraftfahrzeug in Österreich verwendet als "anderer Steuerschuldner" im Sinne der vorhin genannten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betrachtet werden muss.

In § 1 Abs. 2 letzter Satz KfzStG ist überdies geregelt, dass die Steuer für Anhänger, die von einem Kraftfahrzeug eines anderen Steuerschuldners gezogen werden für den Kalendermonat, in dem die Verwendung erfolgt, zu erheben ist.

Dies bedeutet, dass nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut die Steuerpflicht auch nur bei einmaliger Verwendung im Monat zumindest einen Monat beträgt.

Die steuerliche Vertretung der Bf. erwiderte, dass - entgegen den Ausführungen der belangten Behörde - die Tatsache einer inländischen Zulassung nicht das ausschlaggebende Kriterium bei der Feststellung der Dauer der Steuerpflicht sein dürfe, zumal das KfzStG auch für inländische Anhänger in § 2 Abs. 1 Z 10 eine tageweise Berechnung der Steuer vorsieht, eine Steuerbefreiung für im Inland zugelassene überzählige Anhänger festlegt und überdies in § 5 bestimmt, dass zur Berechnung der Steuer der Monat mit 30 Tagen anzusetzen ist.

Dem ist zu entgegnen, dass das KfzStG zwar vom Grundsatz der tageweisen Steuerberechnung ausgeht, wenn es zB. in § 4 Abs. 1 Z 1 KfzStG im Falle eines in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeuges regelt, dass die Steuerpflicht mit dem Tag der Zulassung beginnt und bis zum Tag, an dem die Zulassung endet, dauert. Ebenso dauert die Steuerpflicht für ein in einem ausländischen

Zulassungsverfahren zugelassenes Kraftfahrzeug im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 2 KfzStG vom Tag des Grenzeintrittes bis zum Tag des Grenzaustrittes.

Abweichend davon gibt es Ausnahmerebestimmungen, wie beispielsweise jene Regelung, die auf den Beschwerdefall anzuwenden ist, wonach bei Anhängern, die aus der "Überzähligenberechnung" auszuschneiden sind, weil sie vom Kraftfahrzeug eines anderen Steuerpflichtigen gezogen werden, die Steuer für den Kalendermonat, in dem die (wenn auch nur einmalige) Verwendung erfolgt, zu erheben ist. (vgl. § 1 Abs. 2 letzter Satz KfzStG, vgl. auch *KfzSteuer-Leitfaden, Mai 2015, Pkt. 3.4.*).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist auch im öffentlichen Recht nach der grundlegenden Auslegungsregel des § 6 ABGB vorzugehen (vgl. auch VwGH vom 23.2.2001, 98/06/0240 ). Demnach darf aber einem Gesetz in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet. Maßgebend ist der sich in erster Linie aus dem Wortlaut ergebende objektive Sinngehalt einer Bestimmung und nicht der subjektive Verständnishorizont der einzelnen Beteiligten. Auch eine weite Auslegung muss am äußersten Wortsinn der anzuwendenden Bestimmung ihre Grenze finden. Lässt der Wortsinn eines Gesetzes nur eine Auslegung zu, so kann nicht nach einem Sinn geforscht werden, der sich mit dem Wortlaut nicht vereinbaren lässt oder ob nicht etwa die historische oder teleologische Auslegungsmethode einen anderen Inhalt ergeben würde (vgl. UFS 3.7.2009, RV/0708-L/08 mit Hinweis auf *Dittrich-Tades, ABGB, § 6, E 10 a bis 12 mit den dort angeführten Judikaturverweisen*).

Ergeben sich aus der Wortinterpretation keine Anhaltspunkte, bleibt also der Wortlaut des Gesetzes unklar, kann zur Auslegung auf die Materialien zurückgegriffen werden. Die in Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommende Absicht des historischen Gesetzgebers ist aber weder das einzige noch das wichtigste Mittel der Gesetzesauslegung. Stehen die Materialien in eindeutigem Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes, sind sie für die Auslegung bedeutungslos. Auch in der Rechtsprechung des VwGH kommt die Auffassung zum Ausdruck, dass der Wortlaut des promulgierten Gesetzes mit seiner Systematik und seinem Zusammenhange mit anderen Gesetzen jedenfalls über der Meinung der Gesetzesredaktoren steht. Auf Erkenntnisquellen außerhalb des kundgemachten Gesetzes (Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage, Parlamentarische Protokolle etc.) darf nur zurückgegriffen werden, wenn die Ausdrucksweise des Gesetzgebers Zweifel aufwirft; für sich allein können sie über den normativen Inhalt einer Rechtsvorschrift nichts aussagen (vgl. VwGH 29.11.2012, 2011/01/0167).

Die Judikatur (VwGH 25. 2. 1994, 93/12/0203) leitet aus dem Gesetzmäßigkeitsgebot des Art. 18 B-VG eine strikte Bindung der Vollziehung an den Wortlaut der Gesetze und somit den Vorzug der Wortinterpretation im öffentlichen Recht ab. Ein Abweichen vom klaren Wortlaut ist nach dem Höchstgericht nur dann zu verantworten, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat.

Es trifft zwar zu, dass (einfache) Gesetze möglichst verfassungskonform auszulegen sind. Aber nur dann, wenn ein Gesetzestext überhaupt in verschiedener Weise auslegbar ist, engt sich die Wahl auf jene Auslegung ein, die das Gesetz verfassungskonform erscheinen lassen (VwGH 26. 1. 1998, 97/17/004 mit Hinweis auf Walter-Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 8. Auflage, Rz. 135). Da der äußerst mögliche Wortsinn einer Bestimmung die Grenze jeglicher Auslegung absteckt (VwGH 25. 2. 2004, 99/13/0135 ), kann einer Bestimmung auch in verfassungskonformer Interpretation nicht ein Inhalt unterstellt werden, der ihr nach dem klaren und eindeutigen Wortsinn nicht zukommt (VwGH 30. 9. 2004, 2004/16/0074 , vgl. UFS 3.7.2009, RV/0708-L/08 ).

Wie bereits oben erwähnt, geht aus der in Rede stehenden Bestimmung des § 1 Abs. 2 letzter Satz KfzStG eindeutig die Steuerberechnung für den Kalendermonat hervor. Es trifft somit im Beschwerdefall nicht zu, dass sich aus der Wortinterpretation der genannten Bestimmung keine klaren Anhaltspunkte ergeben und eine andere Auslegung mit dem Wortlaut dieser Gesetzesvorschrift vereinbar ist. Daher gehen die Hinweise in der Beschwerde auf andere Regelungen des KfzStG ins Leere, die eine tageweise Steuerberechnung vorsehen, oder aus denen sich die Schlussfolgerung ableite, dass bei der zu beurteilenden Anhängerbesteuerung die Verwendung, wie im Falle einer ausländischen Zulassung, das maßgebliche Kriterium sein sollte.

Ebenso hat der UFS in seiner Entscheidung vom 3.7.2009, RV/0708-L/08 zum Ausdruck gebracht, dass aus dem Hinweis in den Gesetzesmaterialien, dass *"zur Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast von Anhängern eine ähnliche Begünstigung wie beim StVBG gelten soll"* nicht mit der von der Rechtsprechung geforderten Klarheit der Schluss gezogen werden kann, dass der Gesetzgeber Anhänger nur dann besteuern will, wenn diese eingesetzt werden können.

Den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf., dass Zweck des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vornehmlich die Besteuerung der Straßenbenützung sei, muss demnach überdies entgegnet werden, dass die Kraftfahrzeugsteuer für die inländische Zulassung von Fahrzeugen zu entrichten ist und zwar unabhängig von der Straßenbenützung durch den jeweiligen Zulassungsbesitzer.

Besteuert wird der durch die Zulassung bewirkte Dauerzustand, nämlich das Recht, ein KFZ im Rahmen der bestehenden Vorschriften auf Straßen mit öffentlichem Verkehr zu verwenden oder anderen Personen zur Verwendung zu überlassen (vgl. Rz 27 RL zum KfzStG und zur MVS v. 1.6.2014).

Dieser Dauerzustand beginnt mit dem Tag der inländischen Zulassung des KFZ und endet mit dem Tag seiner Abmeldung im Inland, wobei ausdrücklich laut gesetzlicher Bestimmung bei im Inland zugelassenen Anhängern, die aus der "Überzähligenberechnung" ausscheiden, weil sie vom Kfz eines anderen Steuerpflichtigen gezogen werden, die Steuerpflicht für den Kalendermonat entsteht, in dem die Verwendung erfolgt. Eine solche Besteuerung auf Monatsbasis entspricht den

Bestimmungen des KfzStG und stellt schon deshalb im Vergleich zu einem in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kfz keine gleichheitswidrige Schlechterstellung des österreichischen Anhängerbesitzers dar, da es sich jeweils um unterschiedliche Tatbestände handelt.

Bei der Entscheidung, ob das Verwaltungsgericht selbst einen Normenprüfungsantrag stellt oder den Bf. auf die Möglichkeit einer Erkenntnisbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof verweist, ist vom Verwaltungsgericht die Gewichtigkeit der vorgetragenen Bedenken einerseits mit dem für einen Gerichtsantrag auf Normenprüfung verbundenen Aufwand sowohl für das Verwaltungsgericht selbst als auch für den Verfassungsgerichtshof und andererseits mit den Interessen des Beschwerdeführers an einer baldigen endgültigen Entscheidung über seine verfassungsrechtlichen Argumente abzuwägen (BFG 5.9.2016, RV/7103975/2016).

Wie bereits ausgeführt, vermögen die Beschwerdeausführungen nicht darzulegen, dass der § 1 Abs. 2 letzter Satz KfzStG dem Gleichheitsgebot widerspricht.

Die vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken zeigen in der Anwendung der genannten Bestimmung keine unsachlichen Differenzierungen auf. Die Besteuerung eines in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeuges ist im Vergleich mit einem in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug auf Grund entsprechender Unterschiede im Tatsächlichen anders zu beurteilen, weshalb unterschiedliche Regelungen in diesem Bereich schon deshalb sachlich gerechtfertigt sind.

Aus diesem Grund gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, von einer Antragstellung nach Art. 135 Abs. 4 B-VG i. V. m. Art. 89 B-VG und Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den Verfassungsgerichtshof abzusehen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine Revision war nicht zuzulassen, da sich die Rechtsfolge der Dauer der Steuerpflicht aus dem Gesetz ergibt und schon deshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer Gesetzesbestimmung berühren keine vom VwGH im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösende Rechtsfrage (vgl. VwGH 29. 6. 2016, Ra 2016/05/0055 u. a.).

