

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Marlise Tschantré, Mag. Johann Hakel und Dr. Otmar Donnerer über die Berufung der Firma F GmbH, Straßex, vertreten durch Bertl Fettinger & Partner Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Schubertstraße 62, vom 17. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Jänner 2003 betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 nach der am 7. April 2010 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft ist im Transport und Speditions gewerbe tätig. Im Zuge einer die Jahre 1996 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfung des Jahres 2002 wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

- 1) Bei **An- bzw. Abmeldungen** seien unrichtige tageweise Berechnungen erfolgt.
- 2) Im Prüfungszeitraum seien Kennzeichentafeln sowohl bei der Zulassungsbehörde als auch bei der Wirtschaftskammer hinterlegt worden. **Hinterlegungen** bei der Wirtschaftskammer seien im Sinne des § 2 Abs. 1 Z10 KfzStG nicht als Befreiungsgrund anzusehen.

Bei Hinterlegungen sei darüber hinaus darauf zu achten, dass die Steuerbefreiung von dem der Hinterlegung folgenden Tag bis zu dem Tag, der der Wiederausfolgung vorangeht, besteht.

3) Bestimmten LKW bzw. Sattelzugfahrzeugen seien laut Kraftfahrzeugerklärung im Prüfungszeitraum bestimmte bzw. keine Anhänger/Sattelauflieder zugewiesen worden.

Gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG würden nur jene Anhänger bzw. Sattelauflieder desselben Steuerschuldners nicht der Steuer unterliegen, die die Anzahl der LKW bzw. der Sattelfahrzeuge übersteige und die niedrigste Bemessungsgrundlage aufweisen würden (**überzählige Anhänger**). Auf eine technische Zusammengehörigkeit komme es dabei nicht an.

In den Jahren 1998 und 1999 sei die Befreiung gem. § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG für diverse Fahrzeuge in Anspruch genommen worden. Ein **Vor- und Nachlaufverkehr** liege im Sinne dieser Bestimmung nur dann vor, wenn von der Be- oder Entladestelle der nächstgelegene technisch geeignete inländische Ver- oder Entladebahnhof benutzt werde. Anlässlich der Betriebsprüfung wurde ein diesbezüglicher Befreiungsantrag für das Jahr 1997 gestellt.

1996 und 1997 sei bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer betreffend Auflieger kein **Abzug von ATS 100** monatlich vorgenommen worden.

Auf Grund der Feststellungen der Prüfer ergaben sich folgende Änderungen bei der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer:

Feststellungen

	1996	1997	1998	1999
Kraftfahrzeugsteuer laut Erklärung (ATS)	6.848.090	7.863.854	7.590.776	7.761.556
Differenz laut BP	192.526	219.090	293.603	238.880
Insgesamt nach BP	7.040.616	8.082.944	7.884.379	8.000.436

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfer und setzte jeweils mit Bescheid vom 16. Jänner 2003 die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr **1996 mit ATS 7.040.616**, für **1997 mit ATS 8.082.944**, für **1998 mit ATS 7.884.379** und für **1999 mit ATS 8.000.436** fest.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 14. März 2003 Berufung eingebbracht und diese folgendermaßen begründet:

a) Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 1996:

Seitens der Betriebsprüfung sei gemäß Tz. 22.2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellt worden, dass Hinterlegungen bei der Wirtschaftskammer nicht unter den Befreiungstatbestand gemäß § 2 Abs. 1 Z 10 KfzStG fallen würden, da die Wirtschaftskammer nicht Zulassungsbehörde sei. Dem sei entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Zeitraum eine Zulassung von Kraftfahrzeugen ohne die Mitwirkung der Wirtschaftskammer nicht möglich gewesen sei. Aus diesem Grund sei die Berufungswerberin der Meinung gewesen, dass eine Hinterlegung bei der Wirtschaftskammer für die Zuerkennung der Befreiung ausreiche. Der Gesetzgeber hätte dies eindeutig formulieren können. Im Gesetzestext sei nur von der „zuständigen Behörde“ die Rede. Auch aus dem Zweck der Befreiungsbestimmung könne abgeleitet werden, dass die Hinterlegung bei der Wirtschaftskammer ausreiche, um in den Genuss der Befreiungsbestimmung zu kommen. Der Steuerbetrag von € 2.727,77 möge wieder gut geschrieben werden.

Gemäß Tz. 22.3 der Niederschrift der Schlussbesprechung vom 29. November 2002 sei festgestellt worden, dass die von der Berufungswerberin vorgenommene Zurechnung der Anhänger/Sattelaufleger zu den einzelnen LKW/Sattelzugfahrzeugen nicht dem Gesetz entsprechen würde.

Gem. § 1 Abs. 2 KfzStG unterlägen nur jene Anhänger bzw. Sattelaufleger nicht der Kraftfahrzeugsteuer, die die Anzahl der LKW bzw. Sattelzugfahrzeuge übersteige und die niedrigste Bemessungsgrundlage aufweisen würden. Eine technische Zusammengehörigkeit sei nicht zu prüfen. Auf den ersten Blick scheine diese Auffassung der Betriebsprüfung durch die Ausführungen in den Richtlinien zum KfzStG gedeckt. Bei einer genaueren Betrachtungsweise allerdings falle auf, dass im Gesetzestext keine Unterscheidung in Sattelfahrzeuge und andere LKW vorgesehen sei. Würde die technische Zusammengehörigkeit nicht zu prüfen sein, sei auch die erst in den Richtlinien erwähnte getrennte Ermittlung hinsichtlich Sattelfahrzeugen und anderen ziehenden Kraftfahrzeugen nicht vorzunehmen. Gerade weil die Richtlinien diese zusätzliche Unterteilung vorgeben würden, sei hier sehr wohl auf die technische Zusammengehörigkeit Bedacht zu nehmen.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Berechnung habe zum Ergebnis geführt, dass Fahrzeugkombinationen mit einem höheren als dem höchstzulässigen Gesamtgewicht entstanden seien. Ob der Gesetzgeber eine Besteuerung auch in diesen Fällen beabsichtigt habe, sei allerdings zweifelhaft.

Wegen der unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche der Berufungswerberin verfüge diese über einen entsprechenden Fuhrpark. So seien für den Autotransport zahlreiche Spezialanhänger mit besonderer Anhängervorrichtung vorhanden, die nur von bestimmten Zugfahrzeugen gezogen werden könnten. Diese Anhänger seien daher zwingend einem bestimmten Zugfahrzeug zugeordnet, da eine andere Verwendung technisch nicht möglich sei.

Im Punkt 5.7 der zitierten Richtlinien werde dem Umstand Rechnung getragen, dass ein Sattelauflieder nur einem Sattelzugfahrzeug zugerechnet werden könne und nicht einem sonstigen Zugfahrzeug oder umgekehrt. Daraus könne abgeleitet werden, dass eine weitere Unterteilung nicht ausgeschlossen sei, sofern dies technisch bzw. rechtlich nahe liegend sei. Die Berufungswerberin habe die technisch möglichen und nachweislich im Einsatz gewesenen Fahrzeugkombinationen der Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterworfen. Bei der Berechnung habe es keine Fahrzeugkombinationen gegeben, mit denen auf österreichischen Straßen wegen Überschreitung des höchstzulässigen Gesamtgewichtes nicht gefahren werden dürfte.

Der Gesetzgeber habe die Anhänger besteuern wollen, die bei sinnvoller Nutzung tatsächlich im Einsatz seien. Eine Besteuerungsabsicht könne man dem Gesetzgeber dann nicht unterstellen, wenn rechtliche oder technische Grenzen überschritten werden würden. Die Gutschreibung des laut vorgelegter Beilage ermittelten Betrages auf Grund der Anhängerzuordnung in Höhe von € 10.134,59 für 1996 wurde beantragt.

Der Bescheid enthalte unter der Bezeichnung „bereits gebucht“ den Betrag von € 491.787,17. Tatsächlich sei jedoch ein Betrag von € 508.493,26 abgeführt worden. Die Differenz betreffe die Nachzahlung aus der Jahreserklärung 1996, welche am 11. August 1997 an das Finanzamt überwiesen worden wäre. Nach Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer der Berufungswerberin ergebe sich daher für 1996 eine Gutschrift von € 9.694,10.

b) Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 1997:

In der Meinung, dass eine Hinterlegung bei der Wirtschaftskammer für die Zuerkennung der Steuerbefreiung ausreiche, wurde die Gutschreibung eines Betrages von € 308,86 mit der gleichen Begründung wie für das Vorjahr beantragt.

Aus denselben für das Jahr 1996 angeführten Gründen und Überlegungen betreffend die Besteuerung von Anhängern wurde für 1997 die Gutschreibung des seitens der Betriebsprüfung nachverrechneten Betrages von € 21.054,92 beantragt.

c) Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 1998:

Unter Hinweis auf das Vorbringen im Punkt a) der Berufung zu § 1 Abs. 2 KfzStG wurde für 1998 die Gutschreibung eines Betrages von € 15.830,69 beantragt.

d) Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 1999:

Aus denselben Gründen und Überlegungen wie unter Punkt a) angeführt, erachtet die Berufungswerberin die von ihr vorgenommene Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer betreffend Besteuerung der Anhänger als richtig und beantragt die Gutschreibung eines Betrages in Höhe von € 14.131,23 für dieses Jahr.

Von der Berufungswerberin wurde eine Aufstellung hinsichtlich der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer beigelegt. In einem ergänzendem Schreiben vom 18. April 2003 wurde die Berücksichtigung des Umstandes, dass auf österreichischen Straßen gemäß STVO nur ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 38 Tonnen erlaubt sei, beantragt. Die bloß intern gehandhabte Toleranzgrenze von 40 Tonnen, bis zu deren Erreichen keine Bestrafung erfolge, könne für die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer nicht maßgeblich sein.

In der Stellungnahme zur Berufung samt Ergänzung führte die Betriebsprüferin folgendes aus:

1) Hinterlegung bei der Wirtschaftskammer:

Von der Steuer gemäß § 2 Abs. 1 Z 10 KfzStG seien Kraftfahrzeuge befreit, für die Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln bei der Behörde, die den Zulassungsschein ausgestellt hat, hinterlegt werden. Dem Einwand der Berufungswerberin, der Gesetzgeber hätte nicht eindeutig formuliert, stehe nach Ansicht der Betriebsprüfung der klare Wortlaut des Gesetzes entgegen, dem zu entnehmen sei, dass die Wirtschaftskammer keine zuständige Behörde sei, welche einen Zulassungsschein ausstellen kann.

2) Besteuerung von Anhängern bzw. Sattelanhängern 1996 bis 1999:

Gemäß § 1 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuer sei für Anhänger die Steuer nicht zu erheben, deren Anzahl die der ziehenden steuerpflichtigen KFZ mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen desselben Steuerpflichtigen übersteigt und die, bezogen auf die gesamte Anzahl der Anhänger des Steuerschuldners, die niedrigere Bemessungsgrundlage aufweisen würden. Die von der Betriebsprüfung angewandte Berechnungsmethode würde in den Durchführungsrichtlinien zum KfzStG Deckung finden. Eine weitere Unterteilung im Hinblick auf eine allenfalls technische Zusammengehörigkeit (Autotransporter und Spezialanhänger für Autotransport) sei weder dem Gesetzestext noch den Richtlinien zu entnehmen.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, in der Selbstberechnung zur Kraftfahrzeugsteuer nur jene Fahrzeugkombinationen der Besteuerung unterworfen zu haben, welche technisch möglich und nachweislich so im Einsatz gewesen seien, hält die Betriebsprüferin entgegen,

dass beispielsweise 1996 in mehreren Fällen LKW mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 18 Tonnen Anhänger mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 2 Tonnen zugeordnet worden seien und die verwendeten Anhänger mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 16 Tonnen steuerlich als überzählig behandelt worden seien.

Bei der Feststellung der überzähligen Anhänger sei von der Betriebsprüfung kein bestimmter Anhänger einem bestimmten Zugfahrzeug zugeordnet worden, zumal sowohl Zugfahrzeug als auch Anhänger für sich Steuersubjekt seien und somit jedes Fahrzeug für sich der Steuer unterliegen würde. Steuerbefreiung bestünde lediglich für überzählige Anhänger/Sattelaufleger mit niedrigerer Bemessungsgrundlage.

In den Jahreserklärungen zur Kraftfahrzeugsteuer 1996 bis 1999 fänden sich zahlreiche Fahrzeugkombinationen, deren gemeinsames Gesamtgewicht über der in der Berufungsergänzung vorgebrachten „internen Toleranzgrenze“ liegen würde. Für Zugfahrzeuge sei eine Obergrenze von 38 Tonnen und für Anhänger eine von 30 Tonnen vorgesehen. Daraus sei ersichtlich, dass der Gesetzgeber sehr wohl auf das laut STVO erlaubte höchst zulässige Gesamtgewicht von 38 Tonnen Bedacht nehmen würde. Das Kraftfahrzeugsteuergesetz biete keinen Raum für eine Besteuerung einer Fahrzeugkombination mit einer gemeinsamen Obergrenze von 38 Tonnen.

3) Nichtberücksichtigung des Nachzahlungsbetrages betreffend Jahreserklärung zur Kraftfahrzeugsteuer 1996:

Im Bescheid über die Festsetzung der KR 1996 sei von der Betriebsprüfung „als bisher gebuchte Kraftfahrzeugsteuer“ ein Betrag von ATS 6.767.139,50 berücksichtigt worden. Darin enthalten sei ein Betrag von ATS 148.930 (Nachzahlung Vorbetriebsprüfung). Die Nachzahlung auf Grund der Jahreserklärung 1996 in Höhe von ATS 80.951 sei laut Kontoabfrage nicht als Kraftfahrzeugsteuer verbucht worden (eventuell Zahlung ohne Verrechnungsweisung). Der in der Berufung beanstandete nicht berücksichtigte Kraftfahrzeugsteuerbetrag von ATS 229.880,83 setzt sich nach Ansicht der Prüferin folgendermaßen zusammen:

Nachzahlungsbetrag

KR 7-9 /1996 gebucht am 11.12.1997	ATS 148.930
Nachzahlung Jahreserklärung nicht als KR gebucht	<u>ATS 80.951</u> <u>ATS 229.881</u>

Die Nachzahlung sei von der Betriebsprüfung als Vorsoll berücksichtigt worden, der Nachzahlungsbetrag auf Grund der Jahreserklärung nicht als Kraftfahrzeugsteuer verbucht

worden, weshalb eine Korrektur des im Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1996 berücksichtigten Vorsollbetrages derzeit nicht möglich sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Was die Nichtanerkennung der Hinterlegung bei der Wirtschaftskammer als Befreiungstatbestand gemäß § 2 Abs. 1 Z 10 KfzStG betrifft, führte das Finanzamt begründend aus, dass unter zuständiger Behörde nur jene Behörde gemeint sein könne, die den Zulassungsschein ausstellt und die Kennzeichentafeln ausfolgt. Diese Voraussetzungen würden bei einer Hinterlegung bei der Wirtschaftskammer nicht zutreffen.

Hinsichtlich der Besteuerung von Anhängern bzw. Sattelaufliegern in den Jahren 1996-1999 wurde darauf verwiesen, dass aus dem KfzStG eine weitere Unterteilung im Hinblick auf eine allenfalls technische Zusammengehörigkeit (zB Autotransporter und Spezialanhänger für den Autotransport) nicht ableitbar sei. Die Berufungswerberin habe bei der Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer beispielsweise im Jahr 1996 Zugfahrzeuge mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 18 Tonnen Anhänger mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 2 Tonnen zugeordnet und im selben Zeitraum zum Verkehr zugelassene Anhänger mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 16 Tonnen steuerlich als überzählig behandelt.

Dem Einwand in der Berufung, durch die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung seien Fahrzeugkombinationen entstanden, die ein höheres als das höchst zulässige Gesamtgewicht erreichen würden, wurde entgegengehalten, dass Zugfahrzeuge und Anhänger gemäß § 1 Abs. 1 KfzStG jeweils für sich Steuergegenstand seien und gemäß den im § 5 KfzStG festgelegten Steuersätzen zu unterwerfen seien. Bei Zugfahrzeugen sei vom Gesetzgeber eine Obergrenze von 38 Tonnen und bei Anhängern eine solche von 30 Tonnen vorgesehen. Daraus sei ersichtlich, dass der Gesetzgeber sehr wohl auf das höchst zulässige Gesamtgewicht Bedacht genommen habe.

Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung des Nachzahlungsbetrages für 1996 schließt sich das Finanzamt der Stellungnahme der Betriebsprüfung an.

Dagegen wurde am 11. August 2004 der Vorlageantrag eingebracht und darin die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hinterlegung von Zulassungsschein und Kennzeichentafeln 1996 und 1997 bei der Wirtschaftskammer:

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 KfzStG 1992 (BGBl 1992/449) u.a. die in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuge, deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt und die kraftfahrrechtlich als Zugmaschine oder Motorkarren genehmigt sind.

§ 2 Abs. 1 KfzStG sieht eine Reihe von Befreiungen vor; nach dessen Z. 10 (in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 21/1995) Kraftfahrzeuge, für die der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln bei der Behörde, die den Zulassungsschein ausgestellt hat, hinterlegt werden, ab dem der Hinterlegung folgenden Tag bis zum Tag, der der Wiederausfolgung vorangeht, von der Steuer befreit sind.

In der Berufung wird vorgebracht, dass im gegenständlichen Zeitraum eine Zulassung von Kraftfahrzeugen ohne Mitwirkung der Wirtschaftskammer nicht möglich gewesen sei, weshalb die Ansicht vertreten werde, dass eine Hinterlegung bei der Kammer für die Gewährung einer Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer ausreiche. Diese Ansicht könne auf die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung „zuständige Behörde“ gestützt werden. Hätte der Gesetzgeber nur die Hinterlegung bei der Zulassungsbehörde befreien wollen, wäre es an diesem gelegen gewesen, dies eindeutig in diese Richtung zu formulieren.

Soweit gemäß § 9 Abs. 1 KfzStG in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze hingewiesen wird, sind diese Bestimmungen, wenn nichts anderes bestimmt ist, in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

Gemäß § 9 Abs. 2 KfzStG richten sich die in diesem Bundesgesetz verwendeten Begriffe des Kraftfahrrechtes nach den jeweils geltenden kraftfahrrechtlichen Vorschriften.

Gemäß § 123 (1) KFG ist für die in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Amtshandlungen, sofern darin nichts anderes bestimmt ist, in erster Instanz die **Bezirksverwaltungsbehörde**, im örtlichen Wirkungsbereich einer Bundespolizeibehörde diese, und in zweiter Instanz der Landeshauptmann zuständig. Entscheidet der Landeshauptmann in erster Instanz, haben über dagegen eingebrachte Berufungen die unabhängigen Verwaltungssenate in den Ländern zu entscheiden.

Der Zulassungsbesitzer kann gemäß § 52 Abs. 1 KFG 1967 den Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln für sein Fahrzeug für eine bestimmte, ein Jahr nicht überschreitende Zeit bei der **Behörde**, die den Zulassungsschein ausgestellt hat, hinterlegen.

Mit der 19. KFG Novelle (BGBl I 1997/103) wurde die Formulierung dieser Bestimmung dahingehend geändert, als die Hinterlegung bei der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug zugelassen ist, zu erfolgen hat (BGBl I 1997/103).

Abgesehen davon, dass der Gesetzestext in der für den vorliegenden Fall gültigen Fassung des § 2 Abs. 1 Z 10 KfzStG nicht die Formulierung „zuständige Behörde“, sondern den eindeutigen Wortlaut „Behörde, die den Zulassungsschein ausgestellt hat“, aufwies, lässt sich das Auslegungsergebnis der Berufungswerberin mit dem klaren Gesetzeswortlaut nicht in Einklang bringen. Zulassungsbehörde ist ungeachtet einer Mitwirkung bei der Zulassung keinesfalls eine gesetzliche Interessensvertretung, sondern sind die im § 123 KFG aufgezählten Behörden. Der Begriff der Hinterlegung ist sprachlich eindeutig und bedingt notwendig eine körperliche Übergabe der Kennzeichen an die zuständige Behörde. Eine derartige Hinterlegung in den Jahren 1996 und 1997 wurde weder festgestellt noch von der Berufungswerberin behauptet. Während der Hinterlegung von Zulassungsschein und Kennzeichentafeln bei der Wirtschaftskammer ist die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer daher zu Recht zu versagen.

Nichtberücksichtigung des Nachzahlungsbetrages aus der Jahreserklärung 1996:

Dem Berufungsantrag, eine Korrektur eines Betrages von € 16.706,09 durchzuführen, wird entgegengehalten, dass ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto im Verfahren nach § 216 BAO auszutragen ist (VwGH vom 26.5.1997, 96/17/0335, 21.10.1993, 91/15/0077).

Bestehen gemäß § 216 BAO (in der auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung) zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, so hat die Abgabenbehörde darüber auf Antrag zu entscheiden (Abrechnungsbescheid).

Gründe, die gegen die rechnungsmäßige Anlastung der Abgabenfestsetzung erhoben werden bzw. Einwände gegen umstrittene abgabenbehördliche Gebarungsakte können im vorliegenden Verfahren nicht geltend gemacht werden. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist ausschließlich die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Kraftfahrzeugsteuervorschreibung.

Besteuerung der Anhänger bzw. der Sattelauflieger 1996-1999:

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 KfzStG 1992 unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge,

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

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

Auf Grund der im § 1 Abs 2 erster Satz KfzStG 1992 idF BGBl. 1994/629, enthaltenen Fiktion ("Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen gelten als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes") werden Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen in den Anwendungsbereich des Kraftfahrzeugsteuergesetzes einbezogen. Grundsätzlich ist daher für einen aus einem Kraftfahrzeug und einem Anhänger zusammengesetzten Kraftwagenzug die Kraftfahrzeugsteuer jeweils gesondert für das Zugfahrzeug und für den Anhänger zu berechnen und jeweils gesondert zu beurteilen, welche Steuersätze bzw. Steuerbefreiungstatbestände Anwendung finden.

Mit BGBl. 1994/629 fügte der Gesetzgeber eine Begünstigungsbestimmung für "überzählige Anhänger" ein. Für die Jahre ab 1995 normiert § 1 Abs 2 zweiter Satz KfzStG 1992 nunmehr, dass 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, die Steuer nicht zu erheben ist.

Strittig in diesem Zusammenhang ist, ob bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für Anhänger bzw. Sattelaufleger auf jenen Umstand Rücksicht zu nehmen ist, dass auf österreichischen Straßen gemäß STVO ein höchst zulässiges Gesamtgewicht von 38 Tonnen erlaubt ist, oder nicht.

Die Berufungswerberin zieht nicht in Zweifel, dass das Finanzamt der Bemessung der Kraftfahrzeugsteuer für jedes Kraftfahrzeug das höchste zulässige Gesamtgewicht im Sinne der kraftfahrrechtlichen Vorschriften - somit die im Typenschein oder in der Einzelgenehmigung eingetragenen Werte - zu Grunde legte.

In Anlehnung an die Ausführungen in den Durchführungsrichtlinien zum KfzStG 1992, denen zufolge den Sattelzugfahrzeugen die Sattelaufleger und den anderen ziehenden Kraftfahrzeugen die anderen Anhänger gegenüber gestellt werden, schließt die Berufungswerberin, dass bei der Ermittlung der überzähligen Anhänger eine weitere Differenzierung in Richtung technischer Zusammengehörigkeit zu beachten sei. Dazu ist grundsätzlich auszuführen, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidungsfindung auf Grund des im Artikel 18 Abs. 1 BVG verankerten Legalitätsprinzips an die dem Rechtsbestand angehörigen Gesetze gebunden ist. Das Auslegungsergebnis der

Berufungswerberin im Zusammenhang mit dem oben zitierten Durchführungserlass lässt sich mit dem Gesetzeswortlaut jedoch nicht in Einklang bringen.

Wenn die Berufungswerberin in diesem Zusammenhang anführt, auf Grund der unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche über einen Fuhrpark zu verfügen, der diesen Tätigkeitsbereichen entsprechen würde bzw. dass aus diesem Grund für den Bereich Autotransport Spezialanhänger vorhanden seien, welche nur von bestimmten Zugfahrzeugen gezogen werden könnten, so vermag dieser Einwand die von der Berufungswerberin gewählten Kombinationen zwar technisch bzw. betriebswirtschaftlich begründen, ein Anhaltspunkt für eine Steuerfreiheit bzw. für eine Besteuerung mit einer niedrigeren Kraftfahrzeugsteuer kann daraus allerdings nicht abgeleitet werden.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1713 BlgNR XVIII. GP) wird die Einführung dieser Begünstigung damit begründet, dass zur Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast für "überzählige Anhänger" eine ähnliche Begünstigung gelten soll, wie bisher beim Straßenverkehrsbeitrag. Der Gesetzgeber hat damit unmissverständlich die Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast und damit eine Begünstigung ausschließlich jener Anhänger zum Ausdruck gebracht, die **rein rechnerisch** gar nicht zum selben Zeitpunkt von den Zugfahrzeugen desselben Steuerschuldners gezogen und verwendet werden können, weil ein Ungleichgewicht zwischen der Anzahl der Anhänger und der Anzahl der Zugfahrzeuge besteht. Damit ist dem Umstand Rechnung getragen worden, dass ein Zugfahrzeug jeweils nur einen Anhänger ziehen kann. Für jene Anzahl der Anhänger, die der Anzahl der ziehenden steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge des Steuerschuldners entspricht, ist daher die Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten, unabhängig davon, ob mit diesem ziehenden steuerpflichtigen Kraftfahrzeug tatsächlich Anhänger gezogen werden oder nicht. Auf eine sinnvolle Nutzung der Anhänger, wie in der Berufung ausgeführt wird, ist daher bei der Feststellung der überzähligen Anhänger nicht Bedacht zu nehmen.

Das Ungleichgewicht zwischen der Anzahl der Zugfahrzeuge und der Anzahl der Anhänger wurde im Zuge der Betriebsprüfung zB. für 1996 wie folgt ermittelt: Den ganzjährig angemeldeten Anhängern mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 t wurden die ganzjährig angemeldeten LKW mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 t gegenübergestellt. Die Prüferin hat die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer getrennt nach Zugfahrzeugen und Anhängern (Aufliegern) unter Heranziehung der jeweils in den Typenscheinen eingetragenen höchsten zulässigen Gesamtgewichte vorgenommen.

Eine von der Berufungswerberin zur Kraftfahrzeugsteuererklärung für das Jahr 1996 erstellte Liste weist eine Anzahl von 100 Anhängern auf. Diese Anhängerzahl wurde im Zuge der Betriebsprüfung den in diesem Zeitraum 75 ganzjährig angemeldeten LKW gegenübergestellt.

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29.11.2002, Tz 23.1 und 23.2.Kr ist zu entnehmen, dass von den 100 Anhängern lediglich 75 der Besteuerung unterzogen wurden. Aufsteigend von dem Anhänger mit der niedrigeren Bemessungsgrundlage wurde der Überbestand daher zu Recht nicht besteuert.

Für den gleichen Zeitraum wurden von der Betriebsprüfung 117 ganzjährig angemeldete Sattelzugfahrzeuge festgestellt. Die von der Berufungswerberin erstellte Liste für 1996 beinhaltet 149 Sattelanhänger. Davon wurden – beginnend mit dem höchst zulässigen Gesamtgewicht - 117 Sattelanhänger zu Recht besteuert und für die 32 überzähligen die Steuerfreiheit gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG gewährt.

§ 5 Abs. 1 KfzStG normiert die Steuersätze für einzelne Arten von Kraftfahrzeugen teils nach Hubraum, teils nach Motorleistung und teils nach dem höchsten zulässigen Gesamtgewicht.

Gemäß § 5 Abs. 2 erster Satz KfzStG sind für die Steuerberechnung gemäß Absatz 1 die im Typenschein oder im Bescheid über die Einzelgenehmigung eingetragenen Werte maßgebend.

§ 4 Abs. 7a des Kraftfahrgesetzes 1967 (KFG) sieht für Kraftwagen mit Anhängern höchstzulässige Summen der Gesamtgewichte sowie Summen der Achslasten vor.

Typenschein und Einzelgenehmigung sind in den §§ 30 und 31 KFG näher geregelt.

Dem Berufungseinwand, es gebe bei der von der Berufungswerberin vorgenommenen Berechnung selbstverständlich keine Fahrzeugkombinationen, mit denen die österreichischen Straßen wegen Überschreitung des erlaubten höchst zulässigen Gesamtgewichtes nicht befahren werden dürften, ist entgegenzuhalten, dass in der von der Berufungswerberin erstellten Beilage zur Kraftfahrzeugsteuererklärung 1996 sehr wohl Fahrzeugkombinationen zu finden sind, welche das höchst zulässige Gesamtgewicht (hzG) überschreiten. So wurde beispielsweise darin eine Fahrzeugkombination mit insgesamt 55 t angeführt. Das Sattelzugfahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen x, int. Nr. 2 mit 22 t in Kombination mit dem zugeordneten Sattelauflieder mit dem Kennzeichen y, int. Nr. S 2 von 33 t ergibt ein höchst zulässiges Gesamtgewicht von 55 t. Dem Sattelzugfahrzeug int. Nr. 74 (z) mit einem hzG von 22 t wurde ein Sattelauflieder, int. Nr. S 74 mit einem hzG von 30t zugeordnet. In beiden Fällen wurde damit das nach § 4 Abs. 7a KFG vorgesehene Gesamtgewicht eindeutig überschritten.

Ungeachtet der Bestimmung des § 1 Abs. 2 KfzStG, wonach nur Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes gelten, wurden von der Berufungswerberin laut Erklärung einige Anhänger mit einem hzG von 2 t LKW mit einem hzG von 18 Tonnen zugeordnet. Beispiele dazu in der

Kraftfahrzeugsteuererklärung 1996: Int. Nr. A 8, Kennzeichen a hzG 2 Tonnen, int. Nr. A 13, Kennzeichen b hzG 2 Tonnen. Andererseits wurden Anhänger mit einem hzG von 16 Tonnen steuerlich als überzählig behandelt. Beispiele dafür: Int. Nr. A 28, hzG 16 t, Steuer laut Erklärung Null, Steuer laut Betriebsprüfung ATS 12.240.

Dem Berufungseinwand, man könne dem Gesetzgeber nicht unterstellen, auch dann eine Besteuerung zu wollen, wenn damit rechtliche (Stichwort: höchst zulässiges Gesamtgewicht) oder technische (Stichwort: Spezialanhänger) Grenzen überschritten werden würden, ist Folgendes entgegen zu halten. Soweit die Berufung bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer die Berücksichtigung eines nach § 4 Abs. 7a KFG vorgesehenen höchstzulässigen Gesamtgewichtes von Kraftwagen mit Anhängern fordert, entfernt sie sich von den im Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 vorgesehenen tatbestandlichen Voraussetzungen, weil dieses Gesetz weder im § 5 Abs.2 noch an anderer Stelle für die Besteuerung eines Kraftfahrzeuges (im Sinne des KfzStG) auf höchst zulässige Gesamtgewichte dieses Fahrzeugs in Kombination mit anderen nach § 4 Abs. 7a KFG abstellt (vgl. VwGH 18. 12. 2006, 2006/16/0182). Das Kraftfahrzeugsteuergesetz stellt auch nicht auf eine technisch mögliche Verwendung der Fahrzeuge ab, sondern kommt es vielmehr darauf an, ob eine Zulassung zum Verkehr nach dem KFG gegeben ist oder nicht. Für die Steuerberechnung sind – wie bereits ausgeführt - die im Typenschein oder im Bescheid über die Einzelgenehmigung eingetragenen Werte der einzelnen Kraftfahrzeuge (Lastkraftwagen bzw. Anhänger) maßgebend.

Im Übrigen bleibt es jedem Steuerpflichtigen unbenommen, zur Vermeidung des im gegenständlichen Fall angefochtenen Ausmaßes der Besteuerung Kraftfahrzeuge zu verwenden, deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht zusammengerechnet nicht das Höchstausmaß nach den straßenpolizeilichen Vorschriften überschreitet.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Besteuerung der Kraftfahrzeuge der Berufungswerberin steht daher im Einklang mit der Rechtslage, weshalb wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden war.

Graz, am 7. April 2010