



GZ. RV/0199-K/03
miterledigte RV/0205K/03
RV/0178-K/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufungen des Bw., vertreten durch Datex Datenverarbeitungs- und Wirtschaftstreuhandgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach (nunmehr Spittal Villach), vertreten durch OR Dr. Kohlweg, betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1999 bis 2004, Wiederaufnahme betreffend Kraftfahrzeugsteuer 2000 bis 2001 und Einkommensteuer 1999 bis 2001 sowie betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Kraftfahrzeugsteuer 2000 und 2001 sowie Einkommensteuer 1999 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.
2. a) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1999 bis 2002 wird teilweise stattgegeben. Die Kraftfahrzeugsteuer wird festgesetzt mit

Jahr	Betrag
1999	Euro10.932,54 (entspricht S 150.435,00)
2000	Euro9.771,59 (entspricht S 134.460,00)
2001	Euro17.115,91 (entspricht S 235.520,00)
2002	Euro15.141,00

b) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Kraftfahrzeugsteuer 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

3. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 wird teilweise stattgegeben. Die Bemessungsgrundlagen und Abgaben betragen:

Jahr	Einkommen	Einkommensteuer
1999	S 0,00	Euro- 6.282,13 (entspricht S – 86.444,00)
2000	S 0,00	Euro- 677,17 (entspricht S –9.318,00)
2001	S 101.703,00	Euro- 621,86 (entspricht S – 8.557,00)

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge Bw., ist u.a. Transportunternehmer.

Im Zuge zweier die Jahre 1999 bis 2001 sowie 2003 umfassender Betriebsprüfungen sowie zweier Nachschauen betreffend die Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2002 und 2004 schrieb das Finanzamt dem Bw. Erhöhungen an Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von S 131.145,00 (1999), S 123.750,00 (2000), S 175.171,00 (2001), € 12.592,92 (2002), € 7.511,45 (2003) und € 5.271,37 (2004) vor.

Weiters nahm das Finanzamt das Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wieder auf und führte die aus den Bescheiden betreffend Kraftfahrzeugsteuer resultierenden ertragsteuerlichen Änderungen in geänderten Einkommensteuerbescheiden durch.

Begründend führte das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 15 aus, dass das Unternehmen die Bestimmung gem. § 2 Abs. 1 Z 14 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG) 1992 in Anspruch genommen habe, wonach "Vor- und Nachläufe" unter bestimmten Voraussetzungen von der Steuer befreit seien. Diese Voraussetzungen würden jedoch nach den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht in allen Fällen vorliegen, da von der Beladestelle nicht – wie gefordert – der "nächstgelegene inländische Bahnhof" angefahren worden sei. So habe das Unternehmen von der Beladestelle Sterzing nicht den nächstgelegenen Bahnhof Hall/Tirol, sondern den Bahnhof Fürtitz angefahren; zudem seien die Kraftfahrzeuge auch im kombinierten Verkehr in Norddeutschland eingesetzt worden. die Steuerbefreiung habe daher von der Betriebsprüfung nicht anerkannt werden können.

In den gegen diese Vorschreibungen erhobenen Berufungen führte der Bw. zunächst aus, dass in seiner Transportfirma im Inland mehrere Zugfahrzeuge und Anhänger angemeldet seien. Auch einige deutsche Anhänger mit EU-Kennzeichen kämen im Vor- und Nachlaufverkehr zum Einsatz. Mit diesen Fahrzeugen bzw. Anhängern würden in mehreren Regionen (Italien, Deutschland, Österreich) Spezialtransporte mit sogenannten Silotransportcontainern für deutsche Auftraggeber von und zur Bahn bzw. dem Abnehmer im kombinierten Verkehr Straße/Schiene abgewickelt. Die Anhänger seien in ihrer Wesensart so beschaffen, dass sie ausschließlich für die Beförderung (Zustellung/Abholung) von Silotransportcontainern mit mehr als 20 Fuß Länge geeignet seien. Die Container würden am jeweiligen Terminal, hauptsächlich Villach, mittels einer Hebevorrichtung (Kran, Stapler) auf den Anhänger passgenau verladen und mittels Punktbefestigungen arretiert. Eine andere

Verwendung der Anhänger als die zum Transport der Silocontainer sei ohne technischen Umbau nicht möglich.

Der Terminal Villach/Süd sei für den Bw. im Inland der zentrale Abwicklungsbahnhof des kombinierten Verkehrs Straße/Schiene für den auftraggebenden Spediteur. Hier erfolge nicht nur Silotransportcontainer/Umschlag auch die von der Bahn, sondern es würden jene Silotransportcontainer auch gereinigt, bevor sie per Bahn wieder zum werkseigenen Gleisanschluss der Firma Y zur dortigen Befüllung weitergeleitet würden. Der Vor- und Nachlaufverkehr im Bereich Österreich und Italien vom Terminal Villach verlaufe dergestalt, dass der Silotransportcontainer am Terminal Villach übernommen würde, der volle Container würde in Norditalien im Nachlaufverkehr zugestellt, darauf folge eine leere Fahrt nach Sterzing. In Sterzing werde der Silotransportcontainer beladen, und es folge die Fahrt über Sillian (Grenzübertritt) zum Terminal Villach zur inländischen Bahnübergabe im Vorlaufverkehr zum Terminal Neuss - Hessor. Als weitere Variante führte der Bw. die Fahrt von Sterzing mit Silotransportcontainer über den Brenner zum Terminal Hall in Tirol im Vorlaufverkehr und die Verladung des Containers auf die Bahn zum Versand nach Deutschland/Neuss an (Variante, wenn das Kraftfahrzeug in Wolfurt benötigt würde und von Hall bis Wolfurt leer ohne Silotransportcontainer unterwegs wäre, also quasi eine Überstellungsfahrt). Weiters erfolge die Zustellung von Silotransportcontainern im Raum Steiermark/Kärnten im Nachlaufverkehr bzw. die Rücklieferung der Silotransportcontainer im Vorlaufverkehr auf die Bahn im Terminal Villach zur Weiterleitung zur Firma Y.

Zum Terminal Wels führte der Bw. aus, dass an diesem Terminal die meisten Silotransportcontainer Bahntransporte von Terminal Neuss/Hessor einlangen würden. Ein Teil der Silotransportcontainer würde von Wels aus im oberösterreichischen Raum im Nachlaufverkehr zur Schiene ausgeliefert. Der andere Teil werde per Bahn zum Terminal Villach und dort im Nachlaufverkehr entweder im örtlichen Bereich Kärnten/Steiermark oder nach Italien weitergeleitet.

Am Terminal Wolfurt in Vorarlberg sei fix ein eigenes Kraftfahrzeug mit einem eigenen Vorarlberger Mitarbeiter stationiert, der die Nachlaufverkehre vom Terminal Wolfurt nach Stühlingen abwickle. Bei höherem Transportaufkommen am Terminal Wolfurt werde manchmal ein zusätzliches Kraftfahrzeug eingesetzt. Dabei werde, um Kraftfahrzeug-Leerkilometer möglichst zu vermeiden, manchmal die Route über Hall in Tirol gewählt. Der Transport der Silotransportcontainer erfolge von Sterzing im Vorlaufverkehr nach Hall in Tirol und dort die Verladung am Terminal zum Bahntransport nach Neuss. Von dort erfolge die

Leerfahrt ohne Silotransportcontainer nach Wohlfurt und hier die Abholung von Silotransportcontainern in Wohlfurt zum Nachlaufverkehr zur Zustellung in Stühlingen, danach die leere Fahrt zurück nach Wohlfurt und die Verladung der leeren Container auf die Bahn und Versand zur Firma Y. bei Villach.

Vom Terminal Bielefeld, welches mittlerweile nach Hannover verlegt worden sei, würden die Silotransportcontainer übernommen und die vollen Container im Nachlaufverkehr im Stadtgebiet zugestellt werden, anschließend erfolge die leere Fahrt zurück nach Bielefeld – Hannover und die Verladung von leeren Containern auf die Bahn zur Firma Y. bei Villach. Für den Bereich Hannover – Bielefeld – Hannover würden die Fahrten über Bielefeld geführt.

Aus diesen Be- und Entladeverläufen würden folgende Umstände ersichtlich: Der Bw. wickle als Frächter exklusiv für die Firma S. als Spediteur Spezialsilotransporte mit entsprechenden Silotransportcontainern ab, die im Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene in verschiedenen Regionen für den Hauptauftraggeber Firma Y. abgewickelt würden. Nachdem sich der Standort des Auftraggebers Firma Y. in der Nähe des Terminals Villach befinde, sei Villach immer der zentrale Terminal für die Hauptabwicklung. Die Terminals von Wolfurt als auch Bielefeld und Wels seien Verteilungs- bzw.

Auslieferungsterminals der Warenbewegung unter anderem von der Firma Y. bei Villach. Aus den schematisch dargestellten und beschriebenen Bewegungsabläufen werde klar nachvollziehbar, dass die Transportcontainer wieder zurück zur Firma Y. bei Villach gelangen müssten um einer Befüllung zugänglich zu werden. Die Fahrzeuge, speziell die Anhänger seien als Spezialbauten ausschließlich dafür geeignet, diese Silotransportcontainer für den Auftraggeber Spedition zwischen den Punkten Bahnterminal und Empfänger/Versender zu transportieren. Der Bw. habe für diese Transporte eine Vereinbarung mit der Firma S., um diesen Vor- und Nachlaufverkehr kombinierten Straßen-/Schienenverkehr mit den einzelnen Zugfahrzeugen bzw. Sattelzügen abzuwickeln.

Nach einer Auflistung der im Unternehmen der Bw. befindlichen Kraftfahrzeuge zieht der Bw. die Folgerung, dass grundsätzlich in Österreich jedes Kraftfahrzeug mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von über 3,5 t kraftfahrzeugsteuerpflichtig sei. Auch ausländische Kraftfahrzeuge und widerrechtlich in Österreich betriebene Kraftfahrzeuge seien von der Kraftfahrzeugsteuer erfasst. Die Steuereinnahmen würden zum Teil der Finanzierung des österreichischen Straßensystems dienen. Die Befreiungsbestimmungen des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG seien bei der Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen anzuwenden. Auch aus den verwaltungsmäßigen Durchführungsrichtlinien würden sich aus Punkt 5.1.4 keine

tiefgründigeren Voraussetzungen ergeben, als sie ohnehin im Gesetz angeführt seien. Die gegenständlichen Kraftfahrzeuge und Anhänger seien laut den der Behörde vorliegenden Zulassungsscheinen auf den Bw. zugelassen, grundsätzlich kraftfahrzeugsteuerpflichtig, sofern nicht die entsprechenden Befreiungsbestimmungen anzuwenden seien. Die Behörde habe nun im Betriebsprüfungsverfahren die Anerkennung der Befreiung gem. § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG zum ersten mit der Begründung verweigert, dass der Bw. in der Abwicklung ihrer Zustellfahrten nicht den "nächstgelegenen technisch geeigneten" Be- oder Entladebahnhof (Terminal) genutzt habe, welcher im Inland gelegen sein müsse. Dabei sei in der Sachverhaltsfeststellung nicht anerkannt worden, dass der Bw. nach den tatsächlichen Verhältnissen im Verhältnis mit Italien einen grenzüberschreitenden Vor- und Nachlaufverkehr abwickle. Hier sei der Behörde entgegenzuhalten, dass bereits oben aus dem Sachverhalt ersichtlich werde, dass der Bw. mit ihrem Sattelfahrzeug im Sondervertrag vom auftraggebenden Spediteur unmittelbar für Kunden mit dem Silotransportcontainern einen direkten kombinierten Nachlaufverkehr ab dem Terminal Villach nach Norditalien aus führe. Die Hinfahrt also der Nachlaufverkehr ab Villach, erfolge über den Grenzübertritt Tarvis nach Norditalien, zumeist Verona. Auf der Rückfahrt von Sterzing aus würden Container im Vorlaufverkehr über den Grenzübertritt Sillian zum nächstgelegenen technisch geeigneten Terminal Villach zur Verladung gebracht. In Osttirol (Lienz) gebe es keinen geeigneten Terminal und auch sonst keine Verlademöglichkeiten. Der für den Bw. nächstgelegene technisch geeignete Terminal für die Verladung der Silotransportcontainer auf die Bahn im Vorlaufverkehr, ab dem Zeitpunkt des Grenzübertrittes in Sillian, sei somit jener in Villach.

Es sei dem Bw. wirtschaftlich und technisch nicht zumutbar und im Sinne des Kraftfahrzeugsteuergesetzes in keiner Weise gedeckt, dass ein Frächter seine ausländische Fahrtroute so zu wählen habe, dass er vom Ausland aus gesehen den nächstgelegenen technisch geeigneten Terminal zu benutzen habe. Der Gedanke möge nahe liegend, dass für den Vorlauf – Verladeort Sterzing – aus Sicht der Behörde der Terminal Hall in Tirol immer der technisch nächstgelegene im Inland wäre. Dies gelte aber nur für den Fall des Grenzübertrittes Brenner, wo Hall in Tirol der entsprechende Terminal wäre. Diese Konstellation werde in einigen Fällen ohnehin erfüllt.

Nun sei aber der Behörde entgegenzuhalten, dass besonders in den Zeiten einer EU-weiten Güterbeförderungsabwicklung nicht restriktiv nur auf die inländischen Verhältnisse alleine abzustellen sei, ohne die Mechanismen des europäischen Güterbeförderungsgewerbes zu beachten. Immerhin seien nach dem EU-Recht einige der Befreiungen für ausländische Kraftfahrzeuge direkt ins österreichische Recht zu übernehmen. Die Bundesrepublik

Deutschland stelle z.B. in ihrem § 3 KfzStG unter den Befreiungsbestimmungen zur Kraftfahrzeugsteuer überhaupt nicht auf einen "inländischen" Bahnhof ab, sondern lasse jedem nächstgelegenen technisch geeigneten Bahnhof, im In- und Ausland, zu.

Das österreichische Kraftfahrzeugsteuergesetz stelle für Lastkraftwagen über 3,5 t auf den Steuertatbestand Zulassung eines Kraftfahrzeuges in Österreich ab. Der Effekt der Norm liege aber unter anderem darin, dass mit dem Steueraufkommen ein wesentlicher Beitrag für die Finanzierung des österreichischen Straßensystems erfolgen solle.

Der Sinn einer Legalinterpretation könne aber nicht so weit gehen, einem österreichischen Frächter bezüglich seiner Routenwahl im Ausland so weit in seine wirtschaftliche Autonomie einzugreifen, dass er zur Erreichung einer Befreiungsbestimmung gezwungen wäre, unsinnige Regelungen in Form der Verpflichtung zur Inanspruchnahme des Terminals Hall in Tirol als geographisch nächsten Terminal in Kauf zu nehmen und ihm keine andere Wahl für die wirtschaftliche Gestaltung seiner Transportrouten zu belassen. Die Unsinnigkeit des Terminals Hall in Tirol liege nicht nur in einem überdimensionierten Kostenaufwand für einen enormen Umweg am österreichischen Straßennetz und in den ausufernden Arbeitszeiten der Fahrer, sondern auch in einer unökonomischen Nutzung des österreichischen Straßensystems und einer erhöhten Umweltbelastung im Einzugsbereich der betroffenen Transportrouten.

Wenn der Bw. nach Ansicht der Betriebsprüfung die Strecke von Sterzing/Italien zum "nächstgelegenen technisch geeigneten Terminal" nach Hall in Tirol wählen müsste, um in den Genuss einer inländischen Befreiungsvorschrift zu gelangen, würden für ihn als Unternehmer folgende Konsequenzen eintreten: Es würden zusätzliche Mautkosten am Brenner und Wartezeiten entstehen, das Nachtfahrverbot am Brenner würde Stillstandszeiten für Fahrer und Lastkraftwagen bewirken, es würden erhöhte Lohnkosten für die Fahrer wegen Leerzeiten entstehen. Weiters bedinge die Strecke Sterzing-Hall-Tauernautobahn-Villach einen Umweg von rund 230 km. Bei einem Verbrauch von rund 40 l pro 100 km sei das für die Fahrt allein an Treibstoff ein Mehraufwand von rund 100 l pro Fahrt, abgesehen vom Verbrauch an den Mautpunkten und Wartezeiten in bekannten Staustrecken. Weiters gebe es eine zusätzliche Maut auf der Tauernautobahn und unter Umständen andere Nachteile.

Für den Staat würden insofern Nachteile entstehen, als die nationalen Frächter im internationalen Transportverkehr mit diesen oben beschriebenen Kostenbelastungen nicht mehr konkurrenzfähig sein könnten und untergehen würden oder zu einer Standortverlegung außerhalb Österreichs gezwungen wären. Dadurch würden Österreich bedeutende Wettbewerbsnachteile in der EU und unnötige Umweltbelastungen entstehen, die nicht im

Schutzzweck der Befreiungsnorm des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG gemeint sein könnten. Der Schutzzweck der Befreiungsnorm im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG umfasse eine bevorzugte steuerliche Behandlung des Kombinierten Verkehrs und jener Frächter bzw. Zulassungsbesitzer von Kraftfahrzeugen über 3,5 t, die die ökonomisch sinnvolle Unterstützung der Straße/Schiene-Kombination forcieren würden und die Straßenbelastung bzw. Schadstoffemissionen auf diesem Wege reduzieren helfen würden.

Richtig sei, dass bestimmte Kriterien für die Erlangung der Steuerbefreiung im Sinne des Kraftfahrsteuergesetzes gegeben sein müssten, um eine Wettbewerbsverzerrung zwischen den Frächtern zu vermeiden, die nicht im kombinierten Verkehr tätig seien. Hier sei die Bw. durchaus der Ansicht, und habe das auch in ihren bisherigen Kraftfahrzeugsteuermeldungen so gehalten, für jene Fahrzeuge, die nicht nur im kombinierten Verkehr verwendet würden, die dem Gesetz entspringende Kraftfahrzeugsteuer anzumelden und zu entrichten.

Bis zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung sei sich der Bw. auch sicher gewesen, die gegenständlichen Befreiungsbestimmung für den Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr von den einzelnen angeführten Terminals auch richtig interpretiert und die Steuer auch richtig abgeführt zu haben. Um so mehr sei der Bw. nunmehr in der Beweisführung bestrebt, die entsprechenden Erläuterungen und Sachverhalte tief greifend darzulegen, um die im Hinblick auf den internationalen EU-Verkehr und die Wettbewerbsfähigkeit sowie die Befreiung im kombinierten Verkehr auch über die Grenze zugesprochen zu erhalten.

Wenn nun der Bw. die für ihn kürzeste und wirtschaftlich sinnvollste Route im Ausland (hier: in Italien) wähle und von Sterzing via Sillian (Grenzübertritt nach Österreich) im Vorlaufverkehr zum Terminal nach Villach fahre, erfülle er in diesem Punkt voll die Befreiungsbestimmung des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG. Sie fahre ab dem Grenzübertritt nach Österreich im Vorlaufverkehr zum nächstgelegenen technisch geeigneten Terminal im Inland, wie vom Gesetz her gefordert, und das wäre wieder Villach. Diese Vorgangsweise werde auch durch die Entscheidung des VwGH vom 7.12.2000, ZI. 97/16/0295, unterlegt.

Zur Ausschließlichkeit gem. § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG führte der Bw. im Weiteren aus, dass die Betriebsprüfung einen Teil der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung mangels Anerkennung der im Gesetz geforderten "Ausschließlichkeit" des Einsatzes von Kraftfahrzeugen im Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene für die Zustellung oder Abholung von Containern je Monatsbetrachtung verweigert habe. Die Behörde weise in ihren Berechnungen zur Kraftfahrzeugsteuer die vollen zwölf Monate je Zugfahrzeug und Sattelaufleger aus und gelange so zu den überhöhten Abgabenansprüchen in den

Festsetzungsbescheiden. Der Bw. habe im Verfahren die Einsatzzeiten seiner Kraftfahrzeuge für den kombinierten Verkehr offen gelegt. Es werde nunmehr der Einbezug der Kraftfahrzeuge in die Befreiung gem. § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG beantragt und allenfalls die Abstimmung der Befreiung nach den Monaten der Nutzung anstatt der vollen Vorschreibung der Kraftfahrzeugsteuer über volle zwölf Zulassungs-Monate ohne Berücksichtigung der beantragten Befreiung für den kombinierten Verkehr. Die Kraftfahrzeuge seien in verschiedenen Gebieten im Einsatz und würden definitionsgemäß Vor- und Nachlaufverkehre, wie oben dargestellt, ausführen. Selbst bei Verletzung des Grundsatzes der "Ausschließlichkeit" je zu betrachtendem Kalendermonat müsste die Behörde die Beweise der Bw. über die tatsächliche Nutzung der Kraftfahrzeuge heranziehen und für die Monate der tatsächlichen Verkehre im Kombiverkehr zur Schiene auch für die Gebiete Sterzing – Villach die Befreiung gewähren.

Zur gesetzlichen Voraussetzung eines "inländischen" Ver- oder Entladebahnhofes" verwies der Bw. in den Berufungsausführungen zunächst auf den Gesetzestext des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG sowie die Durchführungsrichtlinien zum Kraftfahrzeugsteuergesetz (AÖF 1997/40/5.1.14). In diesen beiden genannten Rechtsquellen werde auf einen im Inland gelegenen Ver- oder Entladebahnhof abgestellt. Dem gegenüber anders lautend werde im Kraftfahrrecht, nämlich im § 2 Z 40 des Kraftfahrgesetzes (KFG), der kombinierte Verkehr ohne, dass überhaupt ein Bezug auf das "Inland" genommen werde, definiert. Dieser Bezug ergebe sich nur aus dem österreichischen Steuerrecht.

Auch im deutschen Recht respektive in dessen Befreiungsvorschriften zum Kraftfahrzeugsteuergesetz werde im § 3 die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer ohne Bezug zu einem "inländischen" Ver- oder Entladebahnhof gesetzt. Daneben gebe es noch weitere ordnungs- und steuerpolitische Erleichterungsvorschriften, wie Erleichterungen im Vor- und Nachlaufverkehr bis zu einem erhöhten Gesamtgewicht von 44 t sowie Ausnahmen von Fahrverbot an Sonn- und Feiertagen und vom Ferienfahrverbot.

Aus Gründen der Reziprozität mit andern EU-Staaten wie hier im Beispiel mit Deutschland angeführt, und aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit am internationalen EU-Gebiet, sei für die österreichische Steuergesetzgebung zu fordern, dass der Begriff "inländische" bzw. "im Inland" für den nächstgelegenen technisch geeigneten Terminal aufgehoben werden müsse. Ansonsten sei eine EU-Widrigkeit der Bestimmung zu vermuten.

In diesem Zusammenhang verweise der Bw. auf die durch die einheitlichen EU-Regelungen mit 1.7.1998 aufgehobene Kabotage-Genehmigungsverordnung

Seit dieser EU-weiten Vereinheitlichung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs dürften sich Frächter im Ausland betätigen so wie der Bw. dies vom Terminal Bielefeld mit seinen Nachlaufverkehren zur Schiene abwickle. Gesetzt den Fall, dass ein Frächter mit einer österreichischen Kfz-Zulassung bei einem ausländischen Terminal im Vor- und Nachlaufverkehr zur Schiene tätig werde, hätte er unter dieser restriktiven Bestimmung, die im europäischen Zusammenhang nicht mehr im Schutzzweck der Norm liege und wahrscheinlich EU-widrig sei, keine Kraftfahrzeugsteuer-Befreiung, weil hier laut Gesetz nicht der nächstgelegene inländische Terminal angelaufen worden wäre. Damit käme es zu eklatanten steuerlichen Benachteiligungen und Wettbewerbsverzerrungen für Frächter, die wohl im kombinierten Verkehr, aber am ausländischen Terminal tätig seien, und denen prinzipiell (so wie in Deutschland) eine Kraftfahrzeugsteuerbefreiung zukommen würde. Und das obwohl nicht einmal das österreichische Straßennetz benützt werde. Ursprünglich dürfte wohl mit der Befreiungsbestimmung im Sinne des Gesetzes gewesen sein, den Transitverkehr mit Kraftfahrzeugen zu verringern und eine Verlagerung auf die Schiene zu forcieren. Die Sinnhaftigkeit des Schienentransportes ergebe sich nach Informationen einschlägiger Fachleute aber nur bei größeren Distanzen (also im internationalen Güterbeförderungsverkehr und bei großen Strecken), wo die Bahn mit dem Durchleiten von Waggonen von Terminal zu Terminal beträchtliche Entlastungen des Straßenverkehrs erreichen könne.

Bezüglich des Begriffes "inländischer" Ver- oder Entladebahnhof sei nach Ansicht des Bw. ein Gesetzesprüfungsverfahren anzuregen.

Der Bw. beantrage die ersatzlose und volle Aufhebung der beeinspruchten Kraftfahrzeugsteuer – Festsetzungsbescheide der einzelnen Jahre sowie die volle Zuerkennung der gegenständlichen Kraftfahrzeugsteuerbefreiung. Bezüglich der Definition "inländischer" Ver- oder Entladebahnhof beantrage der Bw. in eventu für später ein Gesetzesprüfungsverfahren, wenn die Befreiungsbestimmung nicht aus Reziprozitätsgründen zum EU-Ausland zuerkannt werden könnte und damit eine Steuerpflicht für die Nachlaufverkehre am Terminal Bielefeld/Hannover auf einzelne Monate entstehen sollte.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung verwies die Betriebsprüfung auf den Gesetzeswortlaut "ein Vor- bzw. Nachlaufverkehr liegt vor, wenn von der Be- oder Entladestelle der nächstgelegene technisch geeignete inländische Ver- oder Entladebahnhof benützt wird". Diese eindeutige Formulierung lasse der Interpretation durch die Bw. keinen Raum. Daher bestehe für die Fahrten Sterzing – Villach keine Möglichkeit der Steuerbefreiung, da der nächstgelegene Bahnhof nicht Villach/Fürnitz, sondern Hall in Tirol sei (Sterzing-Hall: 70 km;

Sterzing – Villach: 240 km). Ebenso wenig zulässig sei die Steuerbefreiung für jene Fahrten, in denen Bahnhöfe in Deutschland angefahren würden, da hier das Erfordernis inländischer Bahnhof fehle. Es müsse die Beladung oder Entladung des Zuges in einem österreichischen Bahnhof stattfinden, lediglich die Abholung von Kunden oder Zustellung zum Kunden könne auch im Ausland erfolgen. Die Betriebsprüfung verwies diesbezüglich ebenfalls auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.12.2000, Zl. 97/16/0295.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bw. in der Berufung, die Betriebsprüfung habe die Befreiung jeweils für volle zwölf Monate aberkannt, tatsächlich sei jedoch in einzelnen Monaten die Voraussetzung für die Steuerbefreiung erfüllt worden, führte die Betriebsprüfung aus, dass dieses Argument des Bw. richtig sei.

Die Betriebsprüfung errechnete in der Stellungnahme diesbezügliche Minderungen der Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von S 19.290,00 (1999), S 39.090,00 (2000), S 9.828,00 (2001) und Euro 1.071,00 (2002). Ebenso stellte die Betriebsprüfung die ertragsteuerlichen Auswirkungen der verminderten Nachforderungen an Kraftfahrzeugsteuer dar. Weiters führte die Betriebsprüfung aus, dass die verbleibenden strittigen Nachforderungen an Kraftfahrzeugsteuer nur mehr die Fahrten von Sterzing nach Villach sowie die Fahrten zu deutschen Bahnhöfen betreffe.

Nach Bekanntgabe dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung reichte der Bw. eine Ergänzung der Berufung beim Finanzamt ein und führte aus, dass sich der Bw. in der Ansicht des Finanzamtes in keiner Weise anschließen könne. Es sei nicht einsichtig, dass keinerlei Interpretationsspielraum für die Anwendung der Befreiungsbestimmung gegeben sein solle und damit die Fahrten Sterzing – Villach aus der Kraftfahrzeugsteuer-Befreiung entfallen sollten. Denn der Schutzzweck der österreichischen Norm könne sich wohl nur auf die Eliminierung territorialer Wettbewerbsverzerrungen zwischen solchen Frächtern beziehen, die in Österreich normale, nicht befreite Transporte durchführen, und solchen, die im kombinierten Verkehr Straße/Schiene unterwegs seien. Es sei wohl verständlich, dass der Gesetzgeber ordnungspolitisch eingreifen habe wollen und solche Frächter von der Kraftfahrzeugsteuer befreien habe wollen, die gegenüber anderen den Schienenverkehr unterstützten und damit den Straßenverkehr entlasten würden. Offensichtlich sei damit im Einklang mit der Befreiung des Huckepackverkehrs ein solcher umweltpolitischer Effekt erwünscht, dass diesen unterstützenden Frächtern eine Kraftfahrzeugsteuer-Befreiung zugestanden worden sei. Es könne aber nicht im Schutzzweck der Norm gelegen sein, dass erstens eine Befreiungsanwendung über das Bundesgebiet hinauswirken solle und zweitens

der Frächter in der Betriebstätigkeit bzw. seiner Ablaufgestaltung zu unlogischen/unökonomischen Verhaltensweisen gedrängt werde, um außerhalb des Bundesgebietes unnütze Fahrten durchzuführen, nur um die Befreiung in Anspruch nehmen zu können. Das Gesetz könne nicht vorsehen und sehe auch nicht vor, dass ein österreichischer Frächter vom Ausland nach Österreich die kürzeste Route ins Inland, zum nächstgelegenen Grenzübertritt, nehmen müssen. Nach nochmaliger Darstellung des schon in der Berufung geschilderten Ablaufes der Be- und Entladung zwischen Sterzing und Villach ersuchte der Bw. nochmals, die Behörde möge die Befreiungsbestimmung in diesem Sinne untersuchen und der Interpretationsanwendung zugänglich zu machen. Bezüglich der Begriffe bzw. Verpflichtung "inländischer" Be- oder Entladebahnhof regte der Bw. neuerlich eine legistische Korrektur an.

Anlässlich des gem. § 279 Abs. 3 BAO vor dem unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Erörterungstermins führte der Bw. zum Sachverhalt, über das bisherige Vorbringen hinaus, Folgendes aus: Der Auftraggeber des Bw. sei die Firma S., welche ihren Sitz in Euskirchen bei Köln habe. Die Firma S. sei von der Firma Y. mit ihren Standorten beauftragt, den Güterverkehr abzuwickeln. Als Subauftragnehmer der Firma S. bestehe die Aufgabe seiner Transportfirma darin, Waren, die im Werk Sterzing sowie in dem bei Villach gelegenen Werk erzeugt würden, und zwar näher ausgedrückt, alle Produkte welche im kombinierten Transport geliefert werden sollten, via den zentralen Terminal Villach für Deutschland transportfähig hinzubefördern. Aus der Sicht des Bw. sei der Transport in Villach zu Ende. Die Produkte würden dann bzw. die Container würden dann nach Deutschland gehen und von dort weltweit weiterbefördert werden. Auf den konkreten Sachverhalt bezogen heiße dies, die Bw. lade in Sterzing und transportiere die Container zum Terminal Villach, von wo sie wie schon beschrieben nach Deutschland gingen. Das sei also der streitgegenständliche Vorlaufverkehr. Weiters übernehme der Bw. aber auch beim Terminal Villach beladene Container, welche aus Deutschland per Bahn kommen würden und hätte diese im Nachlaufverkehr nach Italien zu transportieren. Mit den in Italien entleerten Containern würde der Bw. dann entweder nach Villach zurückfahren oder nach Sterzing. Aus der Sicht des Bw. bestehe die Ungerechtigkeit der derzeitigen Auslegung der Gesetzesstelle durch das Finanzamt darin, dass der Bw. im Fall einer Notwendigkeit, den Bahnhof Hall anzufahren, dass also in diesem Fall keine sinnvolle Disposition mehr möglich wäre. Der Bw. bräuchte dann die doppelte Anzahl von Fahrzeugen. Auf die Frage, ob die Stationierung eines Lastkraftwagens in Hall angebracht wäre, antwortete der Bw., dass durch die Brennerstrecke, welche nachts für LKW gesperrt sei, dies zeitliche Verzögerungen von 24 bis 36 Stunden zur Folge hätte.

Weiters müssten die Leercontainer von Villach nach Hall mit der Bahn gebracht werden. Dies werde seitens des Bw. als keinesfalls sinnvoll erachtet und auch nicht im Sinne der gesetzlichen Bestimmung. Der Bw. wies weiters darauf hin, dass es aus seiner Sicht nicht sein könne, dass ihm im Vorlaufverkehr der Grenzübertrittspunkt vorgeschrieben werde, während er im Nachlaufverkehr im Ausland unbeschränkt Kilometer mit dem LKW zurücklegen könne, ohne die steuerliche Befreiung zu verlieren. Es herrsche also im Nachlaufverkehr völlige Dispositionsfreiheit. Es müsse dies auch beim Vorlaufverkehr gegeben sein.

Von den Amtsvertretern wurde hervorgehoben, dass nach Ansicht des Finanzamtes der Wille des Gesetzgebers darauf gerichtet sei, möglichst kurze Strecken zwischen Be- und Entladestationen und Terminals mit LKW zurücklegen zu lassen. Nur diese kurzen Strecken seien nach dem Willen des Gesetzgebers von der Kraftfahrzeugsteuer-Befreiung umfasst. Eine andere Auslegung komme nach Ansicht der Amtsvertreter nicht in Frage. Die vom Bw. sowie dem steuerlichen Vertreter gepflogenen wirtschaftlichen Betrachtungen hinsichtlich der Besonderheiten des Frächtergewerbes stünden nach Ansicht des Finanzamtes in Widerspruch zum Gesetzestext bzw. zum Schutzzweck der Norm. Es könne aus diesem betriebswirtschaftlichen Überlegungen keine Auslegung der Gesetzesstelle, welche über den bloßen Gesetzestext hinausgehe, erkannt werden.

Der Bw. führte nochmals aus, dass jegliche wirtschaftliche Führung des gesamten kombinierten Verkehrs nicht mehr möglich wäre, wenn dem Bw. die Möglichkeit genommen würde, Leercontainer aus Italien in Sterzing aufzuladen und dann nach Villach verbringen zu können. Weiters verwies der Bw. auf die besondere Problematik, wonach alle gegenständlichen Aufträge mit der Firma S. bereits endgültig abgerechnet seien. Eine Nachverrechnung der ihm nunmehr vorgeschriebenen Kraftfahrzeugsteuer wäre gänzlich unmöglich. Es sei für den Bw. wirtschaftlich nicht möglich, die gegenständliche Nachforderung an Kraftfahrzeugsteuer überhaupt aus dem Betriebsergebnis zu decken.

Von den Finanzamtsvertretern wurde ausgeführt, dass die Ansicht des Bw., wonach es im Nachlaufverkehr unerheblich sei, wie weit er im Ausland fahre, vom Finanzamt nicht geteilt werden könne. Auch eine Entladung in Sterzing für Container, welche in Villach übernommen würden, würde aus der Sicht des Finanzamtes nach dem Gesetzeswortlaut, wonach der nächstgelegene technisch geeignete inländische Ver- oder Entladebahnhof zu benützen sei, steuerschädlich sein. Bei tiefer gelegenen italienischen Zielen im Nachlaufverkehr, wie Verona, Mailand etc. wäre im Einzelnen die Kilometerentfernung zum nächstliegenden inländischen Bahnhof zu prüfen. Der steuerliche Vertreter trat dieser Ansicht des Finanzamtes

ausdrücklich entgegen. Der Geschäftsführer der Bw. verwies nochmals auf die völlige Spezialisierung der Bw. sowie auf ihre gänzliche Abhängigkeit von den Vorgaben ihrer Auftraggeber hinsichtlich des Containertransportes. Der steuerliche Vertreter hob nochmals hervor, dass aus seiner Sicht der Frächter entsprechend dem Auftrag des Auftraggebers die Tourrichtung Österreich zu wählen habe und erst an der Grenze dann die Feststellung treffen könne, wo nun von dieser vorgeschriebenen Tour aus der nächstgelegene technisch geeignete inländische Ver- oder Entladebahnhof liege.

Von den Amtsvertretern wurde dem entgegen gehalten, dass bei dieser Auslegung der Wille des Gesetzgebers nicht berücksichtigt würde. Dieser sei nicht darauf gelegen, lediglich Kilometer im Inland zu vermeiden. Bei einer Beladung in Sterzing und einer Entladung in Verona wäre bei Durchsetzung der Ansicht des steuerlichen Vertreters dann ebenfalls Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuerpflicht gegeben. Dies könne aber nach dem Inhalt des Gesetzes nicht sein.

Im Anschluss an den Erörterungstermin wurden dem Bw. ein bezughabender Auszug aus den Beilagen 1821 und 1713 zu den stenografischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP sowie die Richtlinie 92/106/EWG des Rates vom 7. Dezember 1992 über die Festlegung gemeinsamer Regeln für bestimmte Beförderungen im kombinierten Güterverkehr zwischen Mitgliedstaaten zur Kenntnis übermittelt.

In der am 30. Juni 2005 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter zunächst zum Sachverhalt, dass es sich im gegenständlichen Fall um spezielle Transportmittel in der Form von Sattelauflegern handle, die ausschließlich zur Beförderung dieser 20 bzw. 30-Fuss Transportcontainer im kombinierten Verkehr des Vor- und Nachlaufes zugelassen seien. Dafür gebe es auch zulassungsmässig eigene Eintragungen und Genehmigungsverfahren, welche Voraussetzung seien, derartige Fahrzeuge überhaupt einsetzen zu dürfen. Der Bw. erachte sich bereits durch die Tatsache der höheren Tonnage insofern benachteiligt, als er höhere Kfz-Steuer bezahlen müsse und darüber hinaus von Bezirksverwaltungsbehörden wiederholt mit Strafen hinsichtlich des höchstzulässigen Gesamtgewichtes belegt worden sei. Kraftfahrrechtlich benötige der Bw. die höhere Tonnage für die Genehmigung zur Durchführung des kombinierten Verkehrs, bei Nichtgreifen der Befreiungsbestimmung des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG 1992 würde sich allen daraus eine Benachteiligung für die Bw. ergeben. Da die Bw. von einem Greifen der Befreiungsbestimmung bislang ausgegangen sei, habe die höhere Tonnagenvorschrift bisher zu keiner Belastung geführt. Die Tonnagenerhöhung sei aus Gründen der

Wettbewerbsgleichheit des kombinierten Verkehrs mit dem übrigen Straßengüterverkehr eingeführt worden. Bei Nichtgreifen der Befreiungsbestimmung ergebe sich eine ungerechtfertigte Schlechterstellung des kombinierten Verkehrs.

Vom Amtsvertreter wurde als unstrittig hervorgehoben, dass es sich bei dem im gegenständlichen Berufungsverfahren zu beurteilenden Sachverhalt dem Grunde nach um einen Vor- und Nachlaufverkehr handle.

In rechtlicher Hinsicht führte der steuerliche Vertreter zunächst zur Wiederaufnahme des Verfahrens aus, dass sich die Begründung für die Wiederaufnahme aus Tz 13 des Betriebsprüfungsberichtes ergebe, wobei die Sichtweise der Finanzbehörde eine rein rechtlich andere Fundierung aufweise als jene des Bw.. Die Aufzeichnungen des Bw. und vorgelegten Unterlagen hinsichtlich der Kfz-Steuer sei nicht in Zweifel gezogen worden und würden die Vermutung der Richtigkeit in sich schließen. Die Wiederaufnahme sei in diesem Punkt eine reine Frage der Gesetzesanwendung des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG. Aus diesen Gründen sei unter Absehung von diesem rechtlichen Grund eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der betroffenen Bescheide nicht gerechtfertigt und bringe keine gemäß § 303 Abs. 4 BAO neuen rechtlichen Tatsachen und Umstände hervor die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden. Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass dieser Sachverhalt bereits anlässlich der die Vorjahre 1992 bis 1994 betreffenden Betriebsprüfung im Jahre 1996 vorgelegen und nicht beanstandet worden sei.

Der Amtsvertreter replizierte, dass die Tatsache der gegenständlichen Abwicklung des Vor- und Nachlaufverkehrs über Sterzing erst im Zuge der Prüfungshandlungen neu hervorgekommen sei. Der Finanzamtsvertreter verwies auch darauf, dass von der Vorprüfung der gegenständliche Sachverhalt nicht überprüft worden sei, da die gesetzliche Befreiungsbestimmung erst mit Wirksamkeit ab 1995 eingeführt worden sei.

Zur Kraftfahrzeugsteuer und den sich daraus ergebenden weiteren rechnerischen Auswirkungen führte der steuerliche Vertreter aus, dass gem. § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG 1992 ein Vor- oder Nachlaufverkehr nur dann vorliege, wenn von der Be- oder Entladestelle der nächstgelegene technisch geeignete inländische Ver- oder Entladebahnhof benutzt werde. § 9 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes verweise auf andere Bundesgesetze, insbesondere das Kraftfahrgesetz. § 2 Z 40 des KFG definiere den kombinierten Verkehr als Güterbeförderung vom Absender zum nächstgelegenen technisch geeigneten Verladebahnhof mit KFZ auf der Straße als Vorlaufverkehr und im Weiteren vom nächstgelegenen technisch geeigneten Entladebahnhof zum Empfänger mit KFZ auf der Straße als Nachlaufverkehr. Dabei sei die

kürzeste verkehrsübliche transportwirtschaftlich zumutbare und nach den kraftfahrrechtlichen und straßenpolizeilichen Vorschriften zulässige Route durchzuführen, wenn entweder der Ver- oder Entladebahnhof in Österreich liege. In § 42 StVO würden Verordnungen des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technik erlassen, die den kombinierten Verkehr betreffen würden. Darin würden die sonstigen Fahrverbote definiert, von denen der kombinierte Verkehr ausdrücklich ausgenommen sei. Es würden für Reparatur- und Einsatzfahrten Ausnahmen geregelt, die dem kombinierten Verkehr nicht abträglich seien, z.B. Reparaturen, Pannenhilfen, Servicefahrten. Weiters würden in Absatz 7 durch Verordnung bestimmte Straßen für den Verkehr vorgeschrieben.

In Ergänzung zu § 42 StVO gebe es hier die Erläuterung zum Gesetzestext, wonach der Vor- und Nachlaufverkehr natürlich auf transportwirtschaftlich zumutbaren Wegen und Routen durchzuführen sei, wenn entweder der Ver- oder Entladebahnhof in Österreich liege. Für den Bw. folge daraus, wenn er einen Nachlaufverkehr von einem österreichischen Verladebahnhof zu einem Empfänger im Sinne der Vorschriften durchführe, er von der Kfz-Steuer befreit sein müsse. Gleiches gelte für den Vorlaufverkehr, wenn Ladegut zu einem inländischen technisch geeigneten Verladebahnhof durchgeführt würde.

In § 42 StVO sei ein Fahrverbot für LKW geregelt. Im Abs. 2a dieses Paragraphen sei eine Ausnahme für dieses Fahrverbot normiert, wobei in den Erläuterungen genaue Bahnhöfe angegeben seien, die für diese Ausnahme gelten würden. Hier sei z.B. Hall in Tirol nicht angegeben. In das gegenständliche Berufungsverfahren spiele dies nach Ansicht des Bw. insofern, als er an österreichischen Feiertagen, welche in Italien nicht gelten, das Terminal Hall in Tirol nicht anfahren könne.

Der Finanzamtsvertreter wendete ein, dass diese Ausführungen am Kern dieses Verfahrens vorbeiführen würden. Jeglicher Lastkraftwagen sei, egal ob er fahre oder nicht, ob er im Ausland fahre oder nicht, der Kraftfahrzeugsteuer zu unterziehen. Es gebe lediglich für den vom Gesetz genau definierten Tatbestand des Vor- und Nachlaufverkehrs zum kombinierten Verkehr eine Befreiungsbestimmung. Es stehe jedem Abgabepflichtigen frei, die Abwicklung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit so auszurichten, dass er diese Befreiungsbestimmung in Anspruch nehmen könne. Tue er dies nicht, weil er eben wirtschaftliche Gründe dafür habe, falle eben die Kfz-Steuer an. Nach Ansicht des Finanzamtes weise die streitgegenständliche Z 14 des § 2 Abs. 1 KfzStG nicht auf andere Gesetzesbestimmungen, wie z.B. das Kraftfahrgesetz, hin. Der Amtsvertreter sah in der Verweisbestimmung des § 9 KfzStG eine

ausschließliche Klarstellung hinsichtlich technischer Begriffe, jedoch nicht hinsichtlich rechtlicher Bestimmungen.

Der Wille des Gesetzgebers sei in der Umsetzung der Richtlinie 92/106/EWG aus 1992 gelegen und damit solle die kürzeste Straßenstrecke im Vor- und Nachlaufverkehr von der Kraftfahrzeugsteuer befreit werden. Daraus sei abzuleiten, dass aus dieser Sicht möglicherweise vom Gesetzgeber nicht gewollt gewesen sei, dass ein in diesem Fall Villacher Transportunternehmer Transporte durchführe, welche von einem Tiroler Transportunternehmer unter Nutzung der kürzesten Straßenstrecke bewerkstelligt werden könnte.

Der steuerliche Vertreter sowie der Bw. widersprachen dieser Ansicht. Hätte der Gesetzgeber gewollt, eine Definition aufzustellen, hätte er diese auch im Gesetz entsprechend verankert. Aus der Sicht des Bw. sei festzuhalten, dass er sämtliche Voraussetzungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG erfülle und auch im Sinne der EWG-Richtlinie die transportwirtschaftlich zumutbaren verkehrsüblichen Strecken benutze, um die Waren vom inländischen Entladebahnhof auf kürzest möglicher Strecke zum Empfänger zu bringen als auch im Vorlaufverkehr auf kürzest möglicher Strecke vom Versender zum nächstgelegenen technisch geeigneten inländischen Verladebahnhof, nämlich Villach, zu bringen.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass er es als Ungerechtigkeit und Ungerechtbehandlung der österreichischen Transportwirtschaft betrachte, wenn im gegenständlichen Fall die Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung kommen sollte. Er verwies auch auf die schon wiederholt festgestellte Nichteinhaltung sozialversicherungsrechtlicher und anderer gesetzlicher Vorschriften durch ausländische Konkurrenten im Transportwesen.

Der steuerliche Vertreter legte ein Schreiben der Wirtschaftskammer Kärnten vom 30. April 2003 in Ablichtung zum Akt vor. In diesem Schreiben, welches von der Wirtschaftskammer Kärnten an die Wirtschaftskammer Österreich gerichtet ist, wurde unter anderem ausgeführt, dass die Argumentation der Bw., die Beurteilung des Kriteriums "nächstgelegener Bahnhof im Inland" komme erst bei betreten von österreichischem Territorium zum Tragen, habe "einiges für sich". Interessenpolitisch sei anzumerken, dass der österreichische Markt ein sehr kleines Teilsegment des österreichischen Binnenmarktes darstelle und bei einer Auslegung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes in dargelegter Weise den österreichischen Unternehmen im harten europäischen Wettbewerb geholfen würde. Es sollten nicht unbedingt Standortverlegungen, somit Steuer- und Arbeitskräfteabfluss, von der Republik Österreich

gefördert werden. Es dürfte höflich um Stellungnahme und interessenspolitische Intervention gebeten werden.

Der steuerliche Vertreter beantragte die vollinhaltliche Stattgabe der Berufungen. Der Amtsvertreter beantragte, die Berufungen abzuweisen.

Der Senat fasst den Beschluss, die Verhandlung zu vertagen und eine Überprüfung dahingehend durchzuführen, ob die in Frage kommenden Verladebahnhöfe die technische Eignung im Sinne der Gesetzesstelle aufweisen würden.

In Durchführung dieses Beschlusses richtete der unabhängige Finanzsenat eine schriftliche Anfrage an die Rail-Cargo-Austria AG, welcher technisch geeignete inländische Ver- oder Entladebahnhof von einer Beladestelle in Sterzing/Südtirol aus gesehen der nächstgelegene sei. Insbesondere werde von den Verfahrensparteien die Frage angesprochen, ob der Bahnhof in Hall/Tirol ebenso die technischen Voraussetzungen der zitierten Gesetzesstelle des § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG 1992 erfülle wie das Terminal in Villach. Von den Verfahrensparteien sei weiters der Bahnhof in Wörgl angesprochen worden, doch solle es dort nach mittlerweile eingeholten Informationen kein Container-Terminal mehr geben.

In Beantwortung dieser Anfrage teilte die Rail-Cargo-Austria AG am 3. Oktober 2005 mit, dass die Terminals Wörgl und Brennersee nur für die Be- und Entladung der Züge der Rollenden Landstraße geeignet seien und auch derzeit nur dafür verwendet würden. In Wörgl wäre der Umschlag von Containern/Wechselbehältern und Sattelaufliegern im kombinierten Verkehr Schiene/Straße möglich, wenn dort ein Reachstacker stationiert wäre und das nördliche Freiladegleis nicht vom "Holzumschlag" blockiert wäre. Das sei aber derzeit nicht der Fall. Das Terminal Hall/Tirol sei für den angesprochenen Umschlag geeignet, sei aber ein privates Terminal und unterstehe daher nicht der Verwaltung der Rail-Cargo-Austria AG. Aus Sicht der Rail-Cargo-Austria erfülle das Terminal Hall/Tirol die gleichen Voraussetzungen wie das Terminal Villach/Süd, welches die Rail-Cargo-Austria AG natürlich aus ihrem Geschäftsinteresse heraus bevorzugen würde.

In der fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung am 18. November 2005 wurden zunächst die Anfrage an die Rail-Cargo-Austria AG und deren Antwort sowie die unter der Internetadresse www.railcargo.at aufzufindenden Daten hinsichtlich aller Terminals und zwar sowohl jener von der Rail-Cargo-Austria AG betriebenen wie auch privaten Terminals erörtert.

Der Bw. warf zum Sachverhalt zunächst die Frage auf, was unter "technisch" im Sinne der gegenständlichen Gesetzesstelle zu verstehen sei. Aus seiner Sicht liege ein Versäumnis des

zuständigen Bundesministeriums vor, den Begriff "technisch" entsprechend auszuführen. Nunmehr werde dieser Umstand auf den Rücken eines kleinen Unternehmens zu dessen Nachteil ausgetragen.

Der Bw. legte ein Schreiben der Fa. S., Geschäftsstelle Euskirchen, zum Akt vor. In diesem wortwörtlich verlesenen Schreiben führte die Fa. S. aus, dass das Terminal Hall für ihre Silotransportcontainer-Verkehre nicht der geeignete Partner wäre, da das Terminal Hall in der Vergangenheit keine Waggons zur Verfügung stellen habe können und wenn dann erst mit tagelanger Verzögerung. Ebenfalls habe das Terminal Hall nicht über die benötigten Schwerlastwaggons verfügt. Diese würden aber für die Verkehre der Fa. S. wegen der Auslastungsgrenze benötigt; daher sei das Terminal Hall für die Fa. S. technisch nicht geeignet. Diverse Kundentermine hätten auf Grund der oben geschilderten Begebenheiten nicht realisiert werden können und um Kundentermine sicher zu stellen, hätten diverse Sendungen per Straßenfahrzeuge übernommen werden müssen. Es sei noch zu bemerken, dass der Bahnpartner der Fa. S. seit 2002 die Verbindung Hall-Duisburg nicht mehr anbiete, alleine deshalb sei schon der nächstgelegene und außerdem logisch gelegene Bahnhof Villach.

Der Bw. legte weiters eine im Schreiben erwähnte Aufstellung der Nichtgestellung der geeigneten Tragwaggons zum Akt vor. Weiters legte der Bw. ein Konvolut Lieferscheine vom Zeitraum 24.2.1999 bis 20.3.2003 zum Akt vor. Diese Lieferscheine sollten nach dem Vorbringen des Bw. den Beweis dafür erbringen, dass die Abnehmeradresse für die von der Bw. transportierten Container in Duisburg gelegen sei. Der Bw. legte auch ein "Preistableau" für den Kontinental- und Maritimverkehr Ostseehäfen" vor. Dieses Preistableau werde zum Nachweis vorgelegt, dass die Verbindung von Hall nach Duisburg in direkten Weg nicht gegeben sei. Hiezu führte der Bw. über Befragen aus, dass die so zu verstehen sei, dass die Container nicht direkt nach Duisburg gelangen könnten, es sei ihm aber nicht bekannt, über welche Zwischenstation bzw. Zwischenstationen die Container den Weg vom Terminal Hall/Tirol nach Duisburg finden würden.

Der Bw. führte aus, dass er die grundsätzliche technische Eignung des Terminal Hall/Tirol, wie in der Auskunftserteilung der Rail-Cargo-Austria AG vom 3.10.2005, nicht in Zweifel ziehe. Jedoch seien aus seiner Sicht die von ihm ausgeführten und durch die vorgelegten Unterlagen untermauerten Hindernisse in die Betrachtung einzubeziehen.

Der steuerliche Vertreter verwies auf die aus seiner Sicht gleichlautenden Definitionen des kombinierten Verkehrs im § 2 Z. 40 KFG sowie § 42 Abs. 2 StVO. Insgesamt sei dadurch die

Fokussierung auf eine rein technische Eignung, wie dies unbestimmt in § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG abzulesen wäre, völlig unzureichend.

Auch der Duden gebe zum Bereich Technik als Erläuterung Auskunft und verstehe darunter die Gesamtheit der Kunstgriffe und Verfahren, die auf einem bestimmten Gebiet üblich seien. Die bloße Reduktion auf eine rein technische Betrachtungsweise, ohne transportwirtschaftliche Realitäten einzubeziehen, könne nicht im Sinne des Gesetzgebers gewesen sein, zumal dies aus keinerlei Erläuterungen von stenographischen Protokollen zum KfzStG hervorgehe.

Der Amtsvertreter führte aus, dass aus der Sicht des Finanzamtes sich am entscheidungswesentlichen Sachverhalt nichts geändert habe, vielmehr sei durch die Stellungnahme der Rail-Cargo-Austria AG eindeutig festgestellt worden, dass mit Hall/Tirol ein technisch geeigneter Ver- und Entladebahnhof im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG 1992 vorliege. Ergänzend werde bemerkt, dass diese Gesetzesstelle eine Erweiterung der Steuerbefreiungsmöglichkeiten darstelle, die in Folge einer im Jahre 1992 ergangenen Richtlinie des Rates erlassen worden sei. Zweck dieser Richtlinie sei unbestritten die Entlastung der Straßen vom Schwerverkehr. Eine wirtschaftliche Entlastung vom Unternehmen sei durch diese EU-Richtlinie bezweckt. Somit erscheine klar, dass die Erweiterung der Befreiungstatbestände im KfzStG lediglich eine Umweltschutzmaßnahme bzw. Verkehrssicherheitsmaßnahme darstelle. Weiters brachte der Finanzamtsvertreter vor, dass im Gegensatz zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters zum § 2 Z. 40 KfzStG festgestellt werde, dass in dieser Bestimmung nicht von einer wirtschaftspolitisch vorteilhaften Maßnahme des Unternehmens gesprochen werde. Vielmehr werde auch dort die technische Eignung normiert. Zum Berufungsvorbringen selbst stellt der Amtsvertreter fest, dass aus Sicht des Finanzamtes das Zielterminal Duisburg einen bislang nicht bekannten Umstand darstelle, wobei selbst im Berufungsvorbringen lediglich vom Zielbahnhof Neuss die Rede sei. Die technische Eignung sei aus der Sicht des Finanzamtes auch selbst dann gegeben, wenn die Container jedenfalls in Hall beladen werden könnten und im Wege des kombinierten Verkehrs Schiene/Straße nach Duisburg gelangen würden. Das zur Verfügungstellen von geeigneten fahrbaren Untersätzen von Seiten der Bahn sollte logistisch kein Problem darstellen, da entsprechende Kapazitäten schon im Vorfeld abgeklärt werden müssten.

Der Bw. ergänzte zur Frage der Verfügbarkeit der Eisenbahnwaggons am Terminal Hall dahingehend, dass das private Terminal in Hall nur über so viele Waggons mit der erforderlichen Tragkraft von 70 t verfüge, wie sie eben hereinkommen würden. Das private

Terminal Hall habe nach Kenntnis des Bw. keine eigenen Waggon mit einer Tragkraft von 70 t.

Vom Amtsvertreter wurde dem entgegen gehalten, dass, hätte der Bw. es ernstlich versucht, ihre Container über Hall/Tirol auf die Schiene zu bringen, das private Terminal in Hall wohl für die entsprechenden Tragwaggons gesorgt hätte.

Der Bw. führte dazu aus, dass der Auftraggeber Fa. S. es ja schon in Hall auch versucht hätte, jedoch binnen kurzer Zeit wieder aus den geschilderten Gründen davon abgekommen sei. Damit hätte auch für ihn als Auftragnehmer keine Möglichkeit mehr bestanden, über Hall zu fahren.

Der Senat fasst den Beschluss auf neuerliche Vertagung der Verhandlung zur Einholung eines Gutachtens eines Sachverständigen aus dem Verkehrsfach zur Klärung der technischen Eignung des Terminal Hall/Tirol.

Der daraufhin mit Bescheid bestellte allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Fahrzeugbau allgemein, Straßenverkehr, Eisenbahn- und Schifffahrtswesen, Ing. Mag. H., wurde beauftragt, neben der technischen Eignung des Bahnhofes Hall/Tirol im Zeitraum 1999 bis 2004 auch die kürzesten Entfernungen in Straßenkilometern zwischen Sterzing/Vipiteno und den Bahnhöfen in Hall/Tirol, Villach/Süd, Wohlfurt und Salzburg für die Benutzung mit Kraftfahrzeugen im Sinne der streitgegenständlichen Gesetzesstelle zu ermitteln.

In dem schriftlich eingereichten und den Verfahrensparteien zugeleiteten Gutachten führte der Sachverständige Ing. Mag. H. aus, dass die technische Eignung des Terminals Hall/Tirol im Zeitraum 1999 bis 2004 als Ver- oder Entladebahnhof für in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassene Kraftfahrzeuge mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 t, welche im Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene für die Zustellung und Abholung von Containern mit mindestens 20-Fuß Länge, von auswechselbaren Aufbauten oder von bahnbeförderten Anhängern verwendet würden, ohne jede Einschränkung gegeben sei.

In dem diesen Gutachten zugrunde liegenden Befund führte der Sachverständige näher aus, das Terminal Hall/Tirol zwar nicht mit einem elektrisch angetriebenen Portalkran ausgerüstet sei, weil die Gemeinde Hall im Hinblick auf befürchtete Geräuschbelästigungen für die Anrainer die Errichtung eines solchen Portalkranes untersagt habe. Die Ent- und Beladung der Lastkraftwagen erfolge daher mit zwei entsprechend dimensionierten Staplern, die von

Verbrennungsmotoren angetrieben würden, die an einem Terminal dieser Größe gestellten Anforderungen würden jedoch ohne Probleme bewältigt, sodass die Feststellung, der Terminal Hall/Tirol wäre für den Umschlag mit 30-Fuß-Containern der Fa. Y. aus Sterzing nicht geeignet, nicht nachzuvollziehen sei. Die Betriebsleitung des Terminals sei um jeden Auftrag bemüht und auch in der Lage, schwankenden Bedürfnissen gerecht zu werden. Eine Überlastung hätte beim Lokalausgang in keiner Richtung festgestellt werden können.

Auch am Terminal Salzburg gebe es keinen Portalkran, sondern ebenfalls nur Stapler geeigneter Größe, wovon zwei angetroffen worden seien, wobei in Salzburg vornehmlich 40-Fuß-Container für den Überseeverkehr bewegt würden. Auch hier wäre eine Behauptung, dieser Terminal wäre für 20- oder 30-Fuß-Container nicht geeignet, nicht nachzuvollziehen. Auf Grund der Feststellung, dass das Terminal Hall/Tirol für den Umschlag mit 30-Fuß-Containern der Fa. Y. aus Sterzing selbstverständlich geeignet sei, sei die Ermittlung der Distanzen zwischen dem Standort der Fa. Y. in Sterzing und den Terminals in Bludenz und Wohlfurt mittels PKW unterblieben.

Auf Grund der sowohl in Südtirol als auch in Österreich geltenden Beschränkungen für den LKW-Verkehr auf den Straßen vom Standort der Fa. Y. in Sterzing zum Terminal Hall/Tirol kann diese Strecke nur unter Benützung der Brenner- bzw. Inntalautobahn erfolgen. Dazu komme, dass das Terminal Hall/Tirol praktisch unmittelbar neben der Inntalautobahn im Bereiche der Autobahnabfahrt Wörgl/West liege und daher innerhalb kürzester Zeit von der Autobahn aus erreicht werden könne. Diese örtliche Situation sei auch noch deutlich günstiger als jene in Villach bzw. Salzburg.

Zu der dem Akt entnommenen Feststellung der Fa. S., es wären an den angeführten Tagen die benötigten und angeforderten Wagen nicht zur Verfügung gestanden, hielt der Sachverständige fest, dass selbst bei Zutreffen dieser Behauptung ein Zusammenhang mit der Frage der technischen Eignung eines Verladeterminals hinsichtlich Verladungsmöglichkeiten für 30-Fuß-Container nicht bestehe. Es handle sich hier um zwei völlig voneinander zu trennende Probleme einerseits logistischer Art (Wagenbuchung und -beistellung) und andererseits der in einem Verladeterminale vorhandenen technischen Voraussetzung. Eine Verkopplung dieser beiden Problemkreise sei nicht zielführend und daher unzulässig.

Der Sachverständige Ing. Mag. H. nahm in sein Gutachten fünf Fotos auf, welche den Be- und Entladevorgang mittels Hubstaplern im Terminal Hall/Tirol dokumentierten, weiters eine Aufnahme der technischen Situation beim Terminal Salzburg sowie ein Foto hinsichtlich der Tonnagebeschränkung an der Ortstafel Sterzing/Vipiteno.

Weiters ermittelte der Sachverständige die kürzesten für die streitgegenständlichen Silotransporte zulässigen Straßenstrecken mit 236 km für die Strecke Villach/Süd - Fa.Y. Sterzing via Kötschach und Oberdrauburg sowie mit 59,7 km für die Strecke Fa. Y. Sterzing – Terminal Hall. Die Entfernung vom Terminal Hall zum Terminal Salzburg ermittelte der Sachverständige mit 152,7 km, die Entfernung Sterzing – Wolfurt mit 232,7 km sowie die Entfernung Hall/Tirol – Bludenz mit 144,3 km.

Weiters legte der Sachverständige dem Gutachten Aktenvermerke über seine Besprechungen mit dem Verschubmanager des Bahnhofes Hall/Tirol sowie dem Betriebsleiter des Terminals Hall/Tirol bei.

Der Sachverständige hielt auch einen Ent- und Beladevorgang am Terminal Hall/Tirol fest, welchen er anlässlich seines Lokalausganges beobachtete. Ein ankommender Lastkraftwagen sei direkt zu einem stehenden Stapler gefahren. Das Abladen eines Containers und das Absetzen dieses Containers auf einen Eisenbahnwaggon habe 1 Minute 50 Sekunden erfordert. Nach insgesamt 5 Minuten 50 Sekunden sei der abgehende Container wieder am Lastkraftwagen abgesetzt gewesen, der LKW-Fahrer habe den Container gesichert und habe nach weiteren 50 Sekunden seinen Lastkraftwagen bestiegen und sei abgefahren.

In der vom Sachverständigen Ing. Mag. H. ebenfalls dem Gutachten beigegebenen Stellungnahme der Betreibergesellschaft des Terminals Hall/Tirol vom 28.11.2005 wird von dieser ausgeführt, dass zu den angegebenen Daten alle Waggon am Containerterminal Hall zum Einsatz gebracht worden seien. Wann die Buchungen des Bw. am Containerterminal Hall getätigt worden seien, könne nicht nachvollzogen werden, da die Buchungen in der Regel telefonisch übermittelt und nicht aufgezeichnet würden. Parallel zur telefonischen Buchung müsse der Rechnungsempfänger, in diesem Fall die Fa. S. – Euskirchen, eine Buchung bei einem Ö.-Operator tätigen. Diesbezüglich sei der Sachverständige mit der Fa. Ö. in Kontakt. Werde ein Container auf einen Waggon typ am Abgangstag bestellt bzw. gebucht und sei ein solcher Waggon typ bereits vergeben oder nicht vorhanden, könne nach Bestellung beim Waggon dienst der ÖBB (bis ca. 11.00 Uhr) am Folgetag dieser Waggon typ zur Verfügung gestellt werden, jedoch übernehme die ÖBB dafür keine Garantie.

Laut Aktenvermerk des Sachverständigen Ing. Mag. H. vom 29.11.2005 erklärte sich der Geschäftsführer der in Liquidation befindlichen Fa. Ö. bereit, in den noch vorhandenen Unterlagen den Vorwurf der Fa. S. nach Unregelmäßigkeiten bei der Wagenbeistellung im Terminal Hall/Tirol zu überprüfen. Dabei zeigte sich, dass an den im Schreiben der Fa. S. angeführten Terminen keine Bedarfsmeldungen für Wagenbeistellungen vorgelegen hätten. In

einem Telefongespräch am 28.11.2005 hätte der Geschäftsführer dem Sachverständigen mitgeteilt, dass bei einem jährlichen Aufkommen von 50 Containern ein sehr günstiger Sondertarif erreichbar gewesen wäre, die Fa. S. jedoch nicht bereit gewesen sei, Gewähr für ein Aufkommen von 50 Containern p.a. zu bieten.

Dem mit 28.11.2005 datierten Schreiben der Fa. Ö. an den Sachverständigen Ing. Mag. H. ist zu entnehmen, dass laut EDV-Aufzeichnungen die Spedition S. – Euskirchen in den Jahren 2002 bis 2004 in der Relation von/nach Hall (via Drehscheibe Wels) insgesamt 23 Sendungen im Regime der Fa. Ö. abgefertigt habe, alle Sendungen von Wels nach Hall ex Ganzzug Neuss und ab 2004 ex Ganzzug Duisburg. In der Gegenrichtung von Hall via Wels nach Neuss oder Duisburg habe die Fa. S. keine Sendung angedient. Direktverkehre von Hall nach Neuss oder Duisburg habe es keine gegeben. Weitere Buchungen/Reservierungen für Sendungen von Hall nach Duisburg oder Neuss auf Antrag der Fa. S. habe es für die gegenständlichen Jahre nach den Aufzeichnungen der Fa. Ö. nicht gegeben, auch nicht an den in der Liste genannten Tagen. Sämtliche Buchungen/Reservierungen hätten bei der Fa. Ö. schriftlich erfolgen müssen, entsprechend habe es selbstverständlich auch schriftliche Rückbestätigungen und zwar auch bei negativen Antworten gegeben, wenn z.B. kein geeigneter Waggon zum gewünschten Termin gestellt werden habe können. Die Fa. Ö. habe der Fa. S. für deren Kombitransporte von/nach Fürnitz immer Spezialpreise eingeräumt; von/nach Hall habe es keine entsprechenden Spezialtarife gegeben. Daraus resultierend habe die Fa. S. fast alles via Fürnitz/Gummern abgefertigt. Für Direktverkehre von Hall nach Duisburg habe die Fa. Ö. in den Jahren 2000 bis Einstellung der Geschäftstätigkeit keine Tarife angeboten. Grund hierfür sei gewesen, dass die Bahnen eine Mindestmenge von 50 Sendungen p.a. forderten. Im Falle der Übernahme einer solchen jährlichen Mindestverpflichtung hätte die Fa. Ö. selbstverständliche jederzeit einen Direktpreis von Hall nach Duisburg oder Neuss angeboten. Keiner der Kunden sei jedoch bereit gewesen, eine derartige Verpflichtung zu übernehmen. Wie sich der Sachverständige selbst überzeugen habe können, "war und ist" der Terminal Hall für den Umschlag bzw. die Abfertigung der gegenständlichen Sendungen "technisch geeignet". Bei fristgerechter Buchung/Reservierung "war und ist" auch die Bereitstellung der notwendigen und auch geeigneten Waggonen kein Problem.

In einem ebenfalls dem Gutachten angeschlossenen Aktenvermerk vom 30.11.2005 über ein Gespräch mit einem Mitarbeiter der ÖBB GÜZ Villach teilt dieser dem Sachverständigen fernmündlich mit, dass es nach wie vor so sei, dass sich ein Ablieferer eines Containers den Waggon, auf dem ein solcher Container verladen werden soll, nicht aussuchen könne. Eine Ausnahme gebe es dort, wo der Ablieferer bekannt gebe, dass ein Waggon mit Boden

benötigt werde, weil mit einem Stapler von der Rampe aus die Entladung des Containers direkt am Waggon erfolgen solle. Daraus entstünden dem Kunden grundsätzlich keine Mehrkosten. Der Sachverständige weist am Ende des Aktenvermerkes noch darauf hin, dass damit alle Fragestellungen im Hinblick auf Waggonbestellungen bzw. –buchungen von einem anderen Standpunkt aus zu betrachten sein würden.

In der fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung vom 15.12.2005 wurde zunächst der Inhalt des Aktenvermerkes über das Gespräch mit dem Leiter des Containerterminals Hall/Tirol hinsichtlich der technischen Eignung in den berufungsgegenständlichen Jahren vorgetragen. Nach der fernmündlichen Auskunft des Leiters des Containerterminals Hall/Tirol sei dieses im Jahr 1996 neu gebaut worden. Alle technischen Möglichkeiten, wie Gleisanlagen und Umschlagmöglichkeiten seien seither unverändert in jenem Ausmaß gegeben, wie sie sich dem Sachverständigen Ing. Mag. H. Ende November 2005 präsentiert hätten. Auch die beiden Hubstapler seien 1996 angeschafft worden und würden seither zur Verfügung stehen. Ergänzend teilte der Leiter des Containerterminals noch mit, dass als Lagerfläche für die Container 30.000 m² zur Verfügung stünden.

Im Folgenden wurde die schriftlich eingereichte Stellungnahme des Bw. zum Sachverständigengutachten verlesen.

Der Sachverständige Ing. Mag. H. nahm zunächst zum Vorwurf Stellung, wonach er nicht auf die gesetzlichen Bestimmungen des KFG in seinem Gutachten eingegangen sei. Der Sachverständige führte dazu aus, dass es nicht Aufgabe eines Sachverständigen sei, rechtliche Würdigungen vorzunehmen, sondern als "Gehilfe eines Richters" weisungsfreie Sachverhaltselemente zu erheben und zu begutachten. Hinsichtlich der Nummerierung des Gutachtens wies der Sachverständige auf die durchgehende Nummerierung seines Gutachtens hin. Die Vorreihung der Schlussfolgerungen sei aus Zweckmäßigkeitsgründen erfolgt. Die durchlaufende Vollständigkeit der Gutachtensnummerierung sei durch das vorgelegte Gutachten nachgewiesen. Dem Vorwurf, wonach das Gutachten tendenziöse Wertungen in der Befundaufnahme und Vermischung mit dem Gutachten selbst enthalte, wies der Sachverständige strikt zurück. Zu den Einwendungen, wonach die Bw. die Unabhängigkeit des Sachverständigen durch die von ihr als tendenziös und einseitig betrachteten Aussagen in der Befundaufnahme sowie der nach ihrer Ansicht fehlenden Zeugenaussagen der Fa. S. in Zweifel gezogen werde, so dass die Bw. das vorliegende Gutachten insgesamt als unzutreffend und am Sachverhalt vorbei agierend ablehne sowie weiters beantrage, dieses Gutachten nicht als Beweis für die Verhandlung zuzulassen und einen anderen

Sachverständigen zu beauftragen, verwies der Sachverständige ebenfalls auf die vorstehenden Ausführungen. Zur Kritik betreffend den einwöchigen Erledigungszeitraumes des Gutachtensauftrages führte der Sachverständige aus, dass seitens des Auftraggebers die Erstellung des Gutachtens als dringlich bezeichnet worden sei. Des Weiteren habe er am 24.11.2005 alle relevanten Bestandteile des Gutachtens im Terminal Hall, im Terminal Salzburg als auch am Standort der Fa. Y. in Sterzing im erforderlichen Umfang erhoben werden können, so dass die Voraussetzungen für die Erstellung des Gutachtens grundsätzlich bereits am Abend des 24.11.2005 vorgelegen seien. Die mit Datum 26.11.2005 von der Schreibkraft des Sachverständigen bezeichneten Aktenvermerke würden Erhebungen beinhalten, welche der Sachverständige bereits am 24.11.2005 durchgeführt habe. Hinsichtlich der in den ersten beiden Absätzen der Seite 4 der Stellungnahme erhobenen Vorwürfe, wonach aus keiner Aufstellung oder keinem Texthinweis hervorgehe, auf welche rechtlichen, kraftfahrmäßigen, transportwirtschaftlichen und faktischen Umstände aus dem laufenden Verfahren Bedacht genommen worden sei oder ob diese dem Gutachter zugänglich gewesen seien, weiters, dass der Sachverständige weder die im Anhang beiliegenden Aktenvermerke der Besprechungen bzw. Zeugeneinvernahme und Stellungnahmen einbezogen habe noch diese im Gutachten selbst ausargumentiert würden, wies der Sachverständige nochmals darauf hin, dass es nicht seine Aufgabe sei, rechtliche Ausführungen vorzunehmen.

Hinsichtlich der Kritik auf Seite 4 der Stellungnahme, wonach der Sachverständige in der Befundaufnahme die fehlende Eignung von Hall für "nicht nachvollziehbar" halte, teilte der Sachverständige mit, dass er völlig unangemeldet das Terminal Hall aufgesucht und dort die Betriebsabläufe ohne Mitteilung an die Betriebsleitung beobachtet habe. Er habe dort zwei funktionsfähige Hubstapler vorgefunden, welche uneingeschränkt für die zum Zeitpunkt seines Aufenthaltes anfallende Umschlagstätigkeit zur Verfügung gestanden hätten. Der Sachverständige verwies auf seine Feststellungen im Gutachten, wonach der Umschlag eines Container der Fa. Y. wie in den Bildern festgehalten in 5 Minuten und 50 Sekunden erfolgt sei. Der Lenker des Hubstaplers erhalte vom LKW-Lenker einen Laufzettel, auf welchem der Platz festgehalten sei, auf welchem der angekommene Container zu platzieren wäre, weiters der Ort wo der abgehende Container geladen sei.

Zur Kritik zu den Bildern im Gutachten führt der Sachverständige aus, dass er den im Zeitpunkt seines Aufenthaltes gegebenen Umschlag von Containern der Fa. Y. festgehalten habe. Wie aus seinem Aktenvermerk mit dem Geschäftsführer der Bw. ersichtlich, sei ihm selbstverständlich bekannt gewesen, dass die Bw. andere Container zur Be- und Entladung

bringe. Da die dort gelagerten 30-Fuß-Container, wie sie von der Bw. transportiert würden, nicht mit Y. beschriftet gewesen seien, sei eine gesonderte fotografische Festhaltung dieser 30-Fuß-Container unterblieben.

Über Befragen teilte der Sachverständige an dieser Stelle mit, dass die Stapler am Terminal Hall auch in der Lage seien, 30-Fuß-Container zu manipulieren. Dem Sachverständigen wurde der Aktenvermerk vom 15.12.2005 über das Gespräch mit dem Betriebsleiter nochmals vorgehalten. Der Sachverständige teilte mit, dass die Angaben des Betriebsleiters aus Sachverständigensicht als richtig zu bezeichnen seien.

Zur Kritik am Bild Nr. 7 stellte der Sachverständige fest, dass es sich, wie auf dem Bild ersichtlich, um eine Aufnahme aus dem Terminal Salzburg handle, wo gerade ein 40-Fuß-Container von einem Hubstapler manipuliert werde. Die Kritik an dieser Aufnahme wurde vom Sachverständigen ebenfalls zurückgewiesen.

Zu den Anmerkungen zur Entfernungstabelle führte der Sachverständige aus, dass die Fahrtrichtung Terminal Salzburg auf der Inntalautobahn bis zur Abfahrt Wörgl/West erfolgt sei. Das sei auch in der Aufstellung im Gutachten festgehalten. Bereits auf der Inntalautobahn gebe es Hinweise darauf, dass die nach Salzburg führende Bundesstraße über das so genannte Kleine Deutsche Eck nur für Fahrzeuge bis zu einem Gesamtgewicht von 16 t zugelassen sei. Diese Verkehrszeichen würden sich auf der Bundesstraße Nr. 178, die von Wörgl/West bis zur Staatsgrenze benützt werde, wiederholen. Eine generelle LKW- und Anhängerfahrverbot habe nicht beobachtet werden können. Daher könnten Fahrzeuge mit einem Gesamtgewicht bis 44 t das so genannte Kleine Deutsche Eck zum Beobachtungszeitraum am 24.11.2005 nicht befahren. Eine Anfahrt zum Terminal Salzburg von Sterzing aus sei daher aus sachverständiger Sicht nur über das Große Deutsche Eck möglich, somit über die Autobahn.

Der Bw. teilte zu dieser Ausführung des Sachverständigen mit, dass die Autobahn von der Tiroler Landesregierung in einen seinem Unternehmen widerfahrenen Fall einer dringlichen Containerzustellung an eine bestimmte Firma nicht als Vor- und Nachlaufverkehr anerkannt worden sei und seine Firma mit einer Verwaltungsstrafe von S 6.000,00 wegen Überschreitung des höchstzulässigen Gesamtgewichtes auf der Autobahn um 4 t (Gesamtgewicht des Silocontainerzuges 44 t) belastet worden sei. Nach Tiroler Ansicht hätte der Terminal Hall angefahren werden müssen.

Der Sachverständige nahm im Weiteren zur Einwendung Stellung, dass aus der Entfernungstabelle nicht hervor gehe, ob der Sachverständige die Autobahn tatsächlich benützt habe oder die Bundesstraße. Es würden sich keine Hinweise finden, dass auf der Brennerstrecke für bergabwärts fahrende LKW eine Geschwindigkeitsbeschränkung mit 40 km gegeben sei, welche Transportzeiten verlängere und Material beanspruche. Der Sachverständige führte dazu aus, dass aus Bild 1 erkennbar sei, dass ein LKW mit einem größeren Gesamtgewicht als 22 t die Brennerbundesstraße auf italienischer Seite nicht befahren dürfe. Wenn nun die Entfernung zwischen dem Werk Y. in Sterzing und Hall zu ermitteln sei, dann habe daher nur die Brennerautobahn benützt werden können. Auf der Brennerautobahn sei in regelmäßigen Abständen ein Hinweis auf ein Fahrverbot für Fahrzeuge mit einem Gesamtgewicht von mehr als 7,5 t mit dem Zusatzschild "ausgenommen Berechtigte" gegeben. Die talwärts führende Strecke sei in bestimmten Bereichen mit einer Geschwindigkeitsbeschränkung auf 40 km/h für LKW beschildert, dies gelte für alle LKW auf der Brennerautobahn und benachteilige daher niemand. Der Sachverständige führte weiters aus, dass der nächste Absatz in den Einwendungen, wonach die Anfahrt zum Terminal Salzburg überhaupt nicht in Diskussion gestanden wäre und aus Sicht der Bw. vollkommen unnötig gewesen wäre, weiters, dass aus der beiliegenden Darstellung der Terminalskeizze hier eher noch das Terminal Bludenz denkbar gewesen wäre, aber sicher nicht Salzburg, dass dieser aus dem Auftrag des Auftraggebers hervorgegangen sei und keiner weiteren Erörterung bedürfe.

Der Vorwurf, dass der Sachverständige sich nicht mit der Fa. S. in Verbindung gesetzt habe, gehe ins Leere, denn ein Schreiben der Fa. S. liege im Akt.

Zum Aktenvermerk auf Seite 3 des Gutachtens mit dem Verschubmanager im Bahnhof Hall/Tirol habe die Fa. Y. bei Villach mitgeteilt, dass die Ablieferung von Containern in einem Wochenplan festgelegt werde und im Regelfall drei Tage vorher disponiert werde. Nur in Ausnahmefällen werde 24 Stunden vorher disponiert. Dies gelte vollinhaltlich auch für das Werk der Fa. Y. in Sterzing.

Zum Aktenvermerk mit dem Betriebsleiter des Terminals Hall/Tirol führte der Sachverständige aus, dass es keine Garantie Seitens der ÖBB gebe, dass ein bis 10.00 Uhr bestellter Güterwaggon am nächsten Tag um 6.00 Uhr auch zur Verfügung stehe. Dies deshalb, weil ja auch Spezialwaggons, z.B. ein sechssachsiges Fahrzeug, geordert werden könnten und ein solcher Waggon im Nahbereich des Terminals Hall innerhalb von 24 Stunden nicht verfügbar sein könne. Es sei dem Betriebsleiter in Hall in den letzten Jahren kein solcher Fall bekannt.

Der Direktverkehr Hall – Duisburg gebe es nicht mehr. Heute gehe dieser Verkehr über die Drehschreibe Wels. Die Waren von Hall nach Duisburg würden in Wels einem Ganzzug nach Duisburg beigegeben. Dadurch komme es nach Aussage des Betriebsleiters zu keiner Verlängerung der Lieferzeit. Der Betriebsleiter habe ausdrücklich betont, dass Wagenbestellungen auch von der Bw., allerdings im geringen Ausmaße, am Terminal Hall getätigt würden. Eine Garantie über die Beistellung eines Wagens, der bis 10.00 Uhr angefordert worden sei und am nächsten Tag um 6.00 Uhr bereitzustellen wäre, gebe es auch am Terminal Villach/Süd nicht.

Zur Einwendung gegen die Ausführungen im Aktenvermerk mit der Fa. Ö. vom 28.11.2005, wonach die telefonischen Anfragen vom Auftraggeber für Wagenmaterial in der Umsetzung konterkariert würden, wenn von der Fa. Ö. nicht schon telefonisch eine klare Zusicherung für die zeitgerechte Disposition ermöglicht werde und somit auch hier der Ablauf keine transportwirtschaftlichen Sinn ergebe, führte der Sachverständige nochmals aus, dass der Geschäftsführer der ehemaligen Fa. Ö. mitgeteilt habe, dass im Hinblick auf die Gewährung eines Sondertarifes die hier in Frage kommenden Speditionen nicht bereit gewesen seien, eine Mindestmenge von 50 Sendungen p.a. zu gewährleisten. Damit falle auch die Begründung für die Anwendung eines günstigen Tarifes zwischen Hall und Duisburg. Zu der auf Seite 7 4. Absatz der Stellungnahme vorgebrachten Einwendung, wonach die Silotransportcontainer, welche von ihm transportiert würden, keine Türen aufweisen würden und somit die Fragestellung offensichtlich am Zweck des Sachverhaltes vorbeigehe, führte der Sachverständige aus, dass die vorgebrachte Kritik aus seiner Sicht nicht verständlich sei. Grundsätzlich könne der Ablieferer eines Containers sich den Wagen, auf den der Container verladen werden solle, nicht aussuchen. Dies bedeute, dass das Eisenbahnunternehmen disponiere, auf welchen Wagen die Container verladen würden. Eine Ausnahme bestehe dann, wenn in Containern verladene Güter aus diesem Container derart ausgelagert würden, dass der Eisenbahnwaggon an einer Rampe stehe und der Waggon mit einem Stapler befahren werden müsse. Dann bestelle der Spediteur einen Waggon mit Boden, damit dieser Wagen vom Stapler befahren werden könne. In diesem Fall sei es zwingend notwendig, dass die Türen des Containers nach innen zeigen würden und nicht an die Stirnseite des Wagens, weil ansonsten eine Entladung mittels Stapler nicht möglich wäre.

Weiters führte der Sachverständige aus, dass im nächsten Absatz der Einwendungen festgestellt werde, dass der Spediteur Wagen mit einer Traglast von 70 t benötige, um den Transport der Silotransportcontainer zu ermöglichen. Dazu stellte der Sachverständige fest, dass die Auswahl eines solchen Wagens nicht Sache des Spediteurs sein könne, weil das

Eisenbahnunternehmen disponiere. Im Akt würden sich Frachtdokumente befinden, aus denen das Gewicht der Ladung in einem Container entnommen werden könne. Nach fernmündlicher Auskunft des Geschäftsführers der Bw. wiege ein leerer 30-Fuß-Container 3.200 kg. Zähle man diese 3.200 kg zu den in den Frachtdokumenten angeführten Gewichten hinzu, so komme als höchstes Gesamtgewicht 30.740 kg und als geringstes Gesamtgewicht 28.520 kg heraus. Dies bedeute, dass ein Waggon von einer Tragfähigkeit von 70 t in diesem beispielhaft angeführten Fällen nicht erforderlich sei und beispielsweise ein solcher 30-Fuß-Container ohne Probleme auf einen zweiachsigen Wagen der Type 4430 mit einer Tragfähigkeit von 31,5 t in Klasse D verladen werden könne.

Zu dem in der Zusammenfassung der Stellungnahme formulierten Vorwurf, wonach er nur auf den bloßen "technischen Aspekt" eingegangen sei, ohne die gesetzlichen Verweise auf das KfG miteinzubeziehen, wie dies in den Verhandlung vorgebracht worden sei, wiederholte der Sachverständige seinen Standpunkt, wonach ihm rechtliche Beurteilungen nicht zustehen würden.

Der Amtsvertreter führte aus, dass sich das Finanzamt durch das Gutachten und die Ausführung des Sachverständigen in seiner Ansicht bestätigt sehe, dass mit Hall/Tirol das technisch geeignete nächstgelegene im Inland gelegene Terminal im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 14 zur Verfügung stehe. Was die verfahrensrechtlichen Fragen betreffe, sei der Grundsatz von Treu und Glauben aus der Sicht des Finanzamtes nicht geeignet Rechtsunrichtigkeiten zu sanieren. Außerdem sei eine Vorprüfung nicht als Hinderungsgrund für eine Wiederaufnahme in einem später erfolgten Prüfungsverfahren anzusehen, zumal für den betreffenden Prüfer sich immer wieder neue Sachverhalte, sprich Tatsachen ergeben würden, die zu einer entsprechenden rechtlichen Würdigung führen müssten. Es werde daher auch die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters entschieden widersprochen und auf das bisherige Vorbringen des Finanzamtes verwiesen.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass der Sachverständige nicht nur die technische Eignung für sich alleine, sondern auch den Einbezug der transportwirtschaftlichen Komponente zu beurteilen gehabt hätte. Aus den einzelnen Repliken des Sachverständigen gehe hervor, dass die Kritikansätze der Bw. berechtigt erschienen. So werde zu den Anmerkungen zu den Bildern auf Seite 4 zugegeben, dass es andere Container seien, als die im genannten Verfahren transportierte Silotransportcontainer und dass die Ladevorgänge, die der Sachverständige beobachtet hätte und die auf den Bildern beschrieben seien, unter Umständen anders gelagert sei. Die weiteren Anmerkungen wie z.B. 16-t-Beschränkung auf

der Lofer-Bundesstraße und 40 km auf der Brennerautobahn sei ebenfalls bestätigt worden. Hinsichtlich der Aktenvermerke betreffend Kritik an den Türen, welche der Sachverständige abgelehnt habe, sei angemerkt, dass die Silotransportcontainer keine Türöffnungen aufweisen würden und damit diese Aktenvermerkinhalte im gegenständlichen Verfahren nicht relevant erscheinen würden. Zu den Ausführungen des Sachverständigen zur erforderlichen Traglast von 70 t führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Silotransportcontainer durchaus die genannten 30.740 kg aufweisen könnten. Es stehe jedoch im Dispositionsverhalten der Eisenbahn, ob ein oder zwei Stück Container auf den Waggon geladen würden und sich deswegen bei zwei Stück eine notwendige Tragkraft von 70 t ergebe.

Wichtigster Punkt der fortgesetzten Betrachtung sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters, ob der Sachverständige der Meinung sei, ob sich unter Einbezug der genannten kraftfahrrechtlichen Bestimmungen ein anderes Bild ergeben hätte.

Im Folgenden wurde die gesetzliche Bestimmung des § 2 Z. 40 des KFG 1967 in der Fassung der 13. Kraftfahrzeugesetznovelle aus 1990 erörtert:

Hinsichtlich des Bahnhofes Hall/Tirol wurde zunächst vom Sachverständigen ausgeführt, dass es sich bei der Strecke Sterzing/Vipiteno nach Hall um eine verkehrsübliche Strecke mit größtenteils Anteil von Autobahn handle.

Hinsichtlich der transportwirtschaftlichen Zumutbarkeit verwies der Bw. auf die nach Norden erheblich abfallende Autobahnroute, die für die mit 44 t Gesamtgewicht fahrenden LKW-Züge eine höhere technische Anforderung darstelle. Dazu kämen Stehzeiten bei den Mautstellen, da diese stark frequentiert seien. Aus wirtschaftlicher Sicht falle auch noch die mit etwa € 70,00 anfallende Maut pro Fahrtrichtung ins Gewicht. Diese erhöhte Maut habe die Frächter in den letzten Jahren belastet und sei vor kurzem von der Europäischen Union aufgehoben worden.

Der Sachverständige führte zur Neigung bei der Talfahrt auf der Brennerautobahn aus, dass im Hinblick auf die Motorbremsung moderner Dieselfahrzeuge der Einsatz des pneumatischen Bremssystems keinesfalls durchgehend notwendig sei, womit eine motorgebremste Talfahrt ohne Heißlaufen der Bremsen möglich wäre. Der Dieselmotor werde darüber hinaus vom Betriebssystem warmgehalten, sofern eine Strömungsbremse, wie in modernen LKW's eingebaut, vorhanden sei, womit der LKW mit warmem Motor unten ankomme. Bei Fehlverhalten des Lenkers könne es natürlich schon vorkommen, dass die Bremsen, wie vom Geschäftsführer der Bw. geschildert, überhitzt würden.

Die Staus an der Mautstelle würden sich aus sachverständiger Sicht aus dem Umstand ergeben, dass viele LKW-Züge am Morgen auf den Beginn des günstigeren Mauttarifs an der Mautstelle warten und danach die elektronische Road-Pricing-Schleuse durchfahren würden.

Der Bw. wies darauf hin, dass in früheren Jahren die Bemaufung der LKW`s noch durch Einstecken einer Karte oder durch Barzahlung erfolgt sei und die Bemaufung nicht so einfach wie beim nunmehrigen elektronischen Road-Pricing erfolgen habe können.

Über Befragen eines Amtsvertreters, ob die LKW der Bw. immer nur in der Früh an der Mautstelle vorbeikommen würden und von den Staus betroffen seien, führte der Bw. aus, dass sich sein Unternehmen die einzelnen Zeitpunkte auf Grund der strikten Kundenbestimmung nicht aussuchen könne und daher auch gegebenenfalls die Staus nicht vermeiden könne.

Der Bw. gab in diesem Zusammenhang an, dass alle seine LKW`s mit Wirbelstrombremse oder Strömungsbremse ausgestattet seien.

Der Sachverständige führte zur transportwirtschaftlichen Zumutbarkeit der Autobahnstrecke zwischen Sterzing und Hall/Tirol aus, dass diese im Hinblick auf den Umstand, dass die Regelungen für alle LKW`s gleichermaßen gelten würden, aus seiner Sicht transportwirtschaftlich zumutbar sei. Natürlich sehe auch der Sachverständige die wirtschaftliche Seite einer Überwälzung der Kosten als Problem, welches aber nicht in seinem Beurteilungskreis falle.

Der steuerliche Vertreter stellte an den Sachverständigen die Frage, ob aus seiner Sicht die Überwälzung überhöhter Kosten, wie sie sich aus höherem Spritverbrauch, Maut, Lohnkosten für Stehzeiten ergeben würden, mit in die Betrachtung der transportwirtschaftlichen Zumutbarkeit einzubeziehen seien.

Der Sachverständige führte dazu aus, dass Treibstoffkosten selbstverständlich Teil einer Transportkostenkalkulation seien, im gegenständlichen Falle könne davon ausgegangen werden, dass bei Hin- und Rückfahrt der erhöhte Treibstoffbedarf bei der Bergfahrt annähernd durch stark verminderten Treibstoffbedarf bei der Talfahrt kompensiert werden könne. Zu den Stehzeiten sei festzustellen, dass sie nicht planbar seien, dass aber bei entsprechender Logistik Stehzeiten sowohl an den Mautstellen als auch im Terminal Hall größtenteils vermeidbar seien.

Vom steuerlichen Vertreter wurde die Frage an den Sachverständigen gestellt, ob der Gesamtkostenvergleich hinsichtlich der Abwicklung über die Strecke Sterzing – Villach sowie Villach – Hall mit der entsprechenden Rückfahrnotwendigkeiten in die transportwirtschaftliche Betrachtung einzubeziehen sei. Der Bw. verwies an dieser Stelle auf den im Falle der Anfahrt nach Hall dort leerstehenden LKW.

Vom Sachverständigen wurde diesbezüglich die Ansicht vertreten, dass, bei entsprechender Planung der Abläufe die leerstehenden LKW`s in Hall aus seiner Sicht vermeidbar wären, da für bereitstehende ankommende Container aus sachverständiger Sicht organisatorisch Vorsorge getroffen werden könnte.

Zur Ansicht des Sachverständigen, wonach bei entsprechender Planung auch in Hall für eine entsprechende Auslastung der LKW`s der Bw. gesorgt werden könne, führte der Bw. aus, dass dies auf Grund der praktischen Abwicklung bzw. Anordnungen durch den Auftraggeber, die Fa. S., in der Praxis sich nicht als möglich erwiesen habe.

Dazu hielt der Sachverständige fest, dass bei einer wie im gegenständlichen Fall laufenden Geschäftsverbindung es jedenfalls möglich sein müsse, nach moderner Eisenbahnlogistik, für jeden vollen zum Bahnhof Hall/Tirol zu transportierenden Container auch einen Container, welcher auf der Rückfahrt mitgenommen werden könne, bereit zu stellen. Dies sei aus sachverständiger Sicht jedenfalls bei einer monatlichen Containermenge von 20 Stück gegeben.

Der Sachverständige führte im Hinblick auf die Frage des steuerlichen Vertreters hinsichtlich der kostenmäßigen Zumutbarkeit aus, dass jede reelle Transportkostenkalkulation auch ein Mindestmaß an Leerfahrten beinhalten müsse, welche dann unter Umständen zu betriebseigenen Reparaturen benutzt werden könnten. Wenn zur Verbesserung der Rentabilität auf einer solchen Leerfahrt eine Ladung mitgenommen werde, so sei dies aus sachverständiger Sicht wirtschaftlich sinnvoll. Die daraus folgende Frage, ob die Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für dieses Fahrzeug in diesem Monat in Anspruch genommen werden könne, falle nicht in seine sachverständigen Aufgabe.

Nach den Erhebungen des Sachverständigen decke die Betreibergesellschaft des Terminals Hall/Tirol 90 % des Wagenbedarf aus eigenem Bestand oder Zulauf ab. Die Österreichischen Bundesbahnen würden über eine ausreichend große Stückzahl an Flachwagen mit Drehgestellen für den kombinierten Verkehr der Typen 4556 und 4557 mit einer Tragfähigkeit von 70 t in Klasse D verfügen, so dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ein am

Vortag bestellter Wagen dieser Type am nächsten Tag zur Verfügung stehe. Wenn es gelinge, die Straßenmaut auf den Auftraggeber zu überwälzen, dann stelle es für den Bw. einen Durchlaufposten dar und belaste die Transportkostenrechnung nicht.

Über Befragen des steuerlichen Vertreters führte der Sachverständige aus, dass, wenn es keine Überwälzungsmöglichkeit gebe, dies ein Problem der Transportkostenkalkulation sei.

Über Befragen des steuerlichen Vertreters führte der Sachverständige weiters aus, dass die Tragung von Maut- und erhöhten Treibstoffkosten nicht die transportwirtschaftliche Zumutbarkeit überschreite, weil diese Voraussetzungen einer Straßenstrecke für alle Benützer gelten würden. Die kraftfahrrechtlichen und straßenpolizeilichen Vorschriften der in Frage kommenden Routen seien einerseits im Gutachten enthalten und seien andererseits in dieser mündlichen Verhandlung erörtert worden.

Im Folgenden wurde die Frage der kürzesten LKW-Route von Sterzing zum Terminal Bludenz mit 184 km sowie zum Terminal Wolfurt von 232,7 km, jeweils laut Internetrouutenplaner aufgeworfen.

Über Befragen durch den Senat teilte der Sachverständige mit, dass er die Richtigkeit der Angabe des Bw., wonach die österreichischen Behörden die Tonnagebeschränkung von 40 t auf der Inntalautobahn anders bzw. strenger auslegen würden als die bayrischen Behörden und damit eine Anfahrt nach Salzburg im Fall der technischen Nichteignung von Hall/Tirol nicht in Betracht käme, dass er dieses Vorbringen weder bestätigen noch verneinen könne.

Hinsichtlich der beiden Terminals verwies der Bw. auf die am Arlbergtunnel nochmals anfallende zusätzliche Maut, welche die Transportkosten negativ beeinflusse.

Über Befragen des steuerlichen Vertreters führte der Sachverständige aus, dass er auch unter Einbeziehung der Voraussetzungen des § 2 Z 40 KFG, nämlich der kürzesten, verkehrsüblichen, transportwirtschaftlich zumutbaren und nach den kraftfahrrechtlichen und straßenpolizeilichen Vorschriften zulässigen Route, zu keinem anderen Ergebnis seines Gutachtens hinsichtlich der technischen Eignung des Terminals Hall in Tirol gekommen wäre. Dies deshalb, da für die Transporte der von der Bw. gehaltenen Kraftfahrzeuge aus sachverständiger Sicht keine Diskriminierung hinsichtlich der anderen auf der Brenner Strecke fahrenden Kraftfahrzeuge gegeben sei.

Der steuerliche Vertreter widersprach dieser Auffassung des Sachverständigen, weil die Betrachtungsweise nicht am Zielterminal enden könne. Vom Sachverständigen wurde noch

ergänzend ausgeführt, dass die Entscheidung der ÖBB, den Verkehr über das Terminal Wels abzuführen, zu keiner Verlängerung der Transportzeiten führe.

Der Senat hat erwogen:

Mit BGBl. 1994/629 wurde dem § 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KfzStG) 1992 in Absatz 1 eine Zahl 14 mit Wirksamkeit ab 1995 angefügt, nach welcher von der Steuer befreit sind:

"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 zwanzig 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 benützt wird."

Der Bericht des Finanzausschusses über die Regierungsvorlage (1821 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP) führt zunächst allgemein zu den vorgesehenen Änderungen bei der Kraftfahrzeugsteuer aus, dass mit diesen Änderungen der Bereich der Nutzfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 t im Sinne einer stärkeren Anlastung der Wegekosten neu geregelt werden solle. Im Interesse der Entlastung der Straßen vom Straßengüterverkehr solle auch ein steuerlicher Anreiz für die Inanspruchnahme des Huckepackverkehrs geschaffen werden.

Zu der im zweiten Teil Art. I Zl. 4 der vom Finanzausschuss verhandelten Regierungsvorlage enthaltenen neu angefügten Zahl 14 des § 2 Abs. 1 KfzStG 1992 führt der Bericht des Finanzausschusses aus, dass im Interesse der Förderung des kombinierten Verkehrs von der in Artikel 6 Abs. 2 der Richtlinie 92/106/EWG vorgesehenen Möglichkeit der Steuerentlastung der Zu- und Ablauftransporte auf der Straße Gebrauch gemacht werde.

Die europäische Wirtschaftsgemeinschaft hat in ihrem Amtsblatt Nr. L 368 vom 17.12.1992 die Richtlinie 92/106/EWG des Rates vom 7. Dezember 1992 über die Festlegung gemeinsamer Regeln für bestimmte Beförderungen im kombinierten Güterverkehr zwischen den Mitgliedstaaten verlautbart. In dieser Richtlinie wird unter anderem ausgeführt, dass der Binnenmarkt ein erhöhtes Verkehrsvolumen mit sich bringe; die Gemeinschaft müsse daher das Nötige veranlassen, um ihre Verkehrsressourcen zum Wohle der Allgemeinheit

bestmöglich zu nutzen; dies erfordere auch den Einsatz des kombinierten Verkehrs. Angesichts der zunehmenden Probleme im Zusammenhang mit der Überlastung der Straßen, dem Umweltschutz und der Sicherheit im Straßenverkehr sei es im allgemeinen Interesse notwendig den kombinierten Verkehr als Alternative zum Straßenverkehr weiter auszubauen. Durch entsprechende Maßnahmen sei die Möglichkeit zu bieten, die Verkehrstechniken entsprechend dem technischen Fortschritt verkehrsträgerübergreifend unter Berücksichtigung der spezifischen Möglichkeiten und Bedürfnisse der Verkehrsunternehmer und Verkehrsteilnehmer zu entwickeln; diese Maßnahmen seien auf den kombinierten Verkehr Straße/sonstige Verkehrsträger, d.h. Schiene, Binnen- und Seeschifffahrt auszurichten. Die Aufhebung aller mengenmäßigen Beschränkungen sowie verschiedener im Bereich des Straßentransportes noch bestehender einengender Verwaltungsvorschriften fördere eine stärkere Inanspruchnahme des kombinierten Verkehrs.

Damit der kombinierte Verkehr zu einer wirklichen Entlastung der Straßen führe, sollte diese Liberalisierung auf Straßentransporte unterhalb einer bestimmten Streckenlänge beschränkt werden. Die Liberalisierung der Zu- und Ablauftransporte auf der Straße im Rahmen des kombinierten Verkehrs sei auf den kombinierten Verkehr mit Strecken auf See auszudehnen, sofern die Seestrecke einen bedeutenden Teil der Gesamtstrecke ausmache. Daher sollte die Kraftfahrzeugsteuer für Nutzfahrzeuge nach Maßgabe ihrer Beförderung durch die Bahn gesenkt und die Zu- und Ablauftransporte auf der Straße von jedem Tarifzwang befreit werden. Der Zugang des Werkverkehrs zum kombinierten Verkehr sei zu erleichtern.

Im Sinne des Artikels 1 der Richtlinie gelten als "kombinierter Verkehr" Güterbeförderungen zwischen Mitgliedstaaten, bei denen der Lastkraftwagen, der Anhänger, der Sattelanhänger mit oder ohne Zugmaschine, der Wechsellaufbau oder der Container mit mindestens zwanzig 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 Liftlinie 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; oder in einem Umkreis von höchstens 150 km Luftlinie um den Binnen- oder Seehafen des Umschlages.

Gemäß Artikel 4 der Richtlinie dürfen alle in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Verkehrsunternehmer, welche die Voraussetzungen für den Zugang zum Beruf und für den Zugang zum Markt für den Güterverkehr zwischen den Mitgliedsstaaten erfüllen, im Rahmen

des kombinierten Verkehrs zwischen Mitgliedsstaaten innerstaatliche oder grenzüberschreitende Zu- und/oder Ablaufverkehre auf der Straße durchführen, die Bestandteil des kombinierten Verkehrs sind.

Gemäß Artikel 6 Abs. 1 treffen die Mitgliedsstaaten die erforderlichen Maßnahmen, damit die in Abs. 3 angeführten 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.

Gemäß Artikel 6 Abs. 2 können, unbeschadet der Bestimmungen, die sich aus einer etwaigen Anpassung der einzelstaatlichen Steuersysteme für Nutzfahrzeuge auf Gemeinschaftsebene ergeben, die ausschließlich im Trucking auf der Straße im Zu- oder Ablauftransport einer kombinierten Beförderung eingesetzten Fahrzeuge, wenn sie einzeln besteuert werden, von der Steuer befreit werden.

1. Inländischer Ver- oder Entladebahnhof

Betrachtet man nun zunächst den unmissverständlichen und nach Ansicht des Senates keinerlei Interpretationsspielraum zulassenden Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG 1992, so hat der nächstgelegene technisch geeignete Ver- oder Entladebahnhof ein inländischer zu sein.

Die gesamte diesbezügliche Argumentation des Bw., insbesondere die Verweise auf ausländische gesetzliche Bestimmungen, welche nicht auf das Inland abstellen würden, finden ihre Grenze im Wortlaut der Gesetzesbestimmung. Wenn der Bw. diesbezüglich "Reziprozitätsgründe zum EU-Ausland" ins Treffen führt, so kann der Berufungssenat darin keine Begründung für eine Missachtung der gesetzlichen Normierung des Erfordernisses eines inländischen Ver- oder Entladebahnhofes erkennen.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 7. Dezember 2000, Zl. 97/16/0295, ausgeführt, dass die Ansicht, wonach es genüge im Rahmen eines einheitlichen Transportes einen Ver- oder Entladebahnhof im Inland zu benützen, sodass sowohl für das etwa in Österreich beladene Fahrzeug als auch das im Ausland entladene Fahrzeug die Steuerbefreiung geltend gemacht werden könne, und zwar auch dann, wenn also von dem im Ausland eingesetzten Fahrzeug kein inländischer Bahnhof benützt werde, für die Steuerbefreiung nach § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG 1992 ausreichend sei, sich mit dem

Gesetzeswortlaut nicht in Einklang bringen lasse. Befreit werde der Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr; das Gesetz definiere den Vor- und Nachlaufverkehr dahingehend, dass nur die Fahrten zu einem im Inland gelegenen Bahnhof zur Befreiung führen könnten. Auch die nicht alternativ zu verstehende Konjunktion "oder" beim Ver- und Entladebahnhof schließe es aus, dass Ver- und Entladevorgänge bei einem ausländischen Bahnhof mit einbezogen werden könnten. Während die Beladung beim Absender und die Entladung beim Empfänger wohl auch im Ausland erfolgen könnten, müsse die Beladung auf die Bahn bzw. die Entladung von der Bahn jedenfalls in einem österreichischen Bahnhof erfolgen. Befreit werde eben nur die Verwendung der Fahrzeuge für die Fahrten zum inländischen Bahnhof. Die Bestimmung biete nicht den geringsten Hinweis darauf, dass auch eine Fahrt zum ausländischen Bahnhof, selbst wenn sie in Ausführung eines Transportes erfolgte, erfasst wäre. Die Gesetzesbestimmung stelle nicht auf den Umfang der in Österreich zurückgelegten Strecke ab, sondern darauf, ob ein inländischer technisch geeigneter Bahnhof, der auch der nächstgelegene sein müsse, benützt werde.

Nach Ansicht des Berufungssenates kann der Bw. aus dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung nichts für seinen Standpunkt gewinnen.

Das Berufungsbegehren hinsichtlich sämtlicher Fahrten zu ausländischen Ver- oder Entladebahnhöfen erweist sich im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen als unbegründet. Der Berufung konnte in diesem Punkt keine Folge gegeben werden.

Wenn der Bw. ein Gesetzesprüfungsverfahren bzw. die "Aufhebung des Begriffes inländisch" anregt, so überschreitet dieses Ansinnen den gesetzlichen Wirkungsbereich des unabhängigen Finanzsenates.

2. Nächstgelegener Ver- oder Entladebahnhof

Streit herrscht weiters hinsichtlich der Frage, ob das "Kriterium" des "nächstgelegenen" inländischen Ver- oder Entladebahnhofes von der im Ausland gelegenen Be- oder Entladestelle aus zu erfüllen sei oder erst ab dem Zeitpunkt des Grenzübertrittes.

Der Bw. vertritt, unter Hinweis auf betriebswirtschaftliche Gründe und transportwirtschaftliche Notwendigkeiten die Ansicht, dass der Frächter seine Route im Ausland frei wählen könne und erst ab dem Zeitpunkt des Grenzübertrittes den nächstgelegenen technisch geeigneten inländischen Ver- oder Entladebahnhof anzufahren habe, um in den Genuss der Befreiungsbestimmung kommen zu können.

Hiezu ist aus der Sicht des Berufungssenates auszuführen, dass die Befreiungsbestimmung des § 2 Abs. 1 Z 14 KfzStG 1992 in Ausführung einer EWG-Richtlinie von den gesetzgebenden Organen festgelegt wurde. Diese Richtlinie 92/106/EWG des Rates vom 7. Dezember 1992 weist eindeutig auf die zunehmenden Probleme im Zusammenhang mit der Überlastung der Straßen, dem Umweltschutz und der Sicherheit im Straßenverkehr, hin und erklärt die Absicht des Rates, dass der kombinierte Verkehr zu einer wirklichen Entlastung der Straßen führen solle, indem die Mitgliedsstaaten entsprechende Befreiungsbestimmungen für den kombinierten Verkehr erlassen.

In dieser eindeutigen Vorgabe der EWG-Richtlinie findet auch das diesbezügliche Vorbringen des Bw. seine Grenze. Die vom Bw. vorgebrachte Rechtsauffassung würde im Extremfall bedeuten, dass der Bw. von seiner Beladestelle Sterzing aus das gesamte Bundesgebiet umrunden könnte, um von einem von ihm entweder freiwillig gewählten oder von seinem Auftraggeber vorgeschriebenen Grenzübergangspunkt aus sodann den nächstgelegenen inländischen Ver- oder Entladebahnhof anzufahren. Eine derartige Auslegung der Gesetzesstelle erscheint im Hinblick auf die grundlegende Intention des europäischen Normgebers jedoch geradezu ausgeschlossen. Der klar definierte Normzweck einer Entlastung des Straßenverkehrs könnte bei Zutreffen der Ansicht der Bw. keinesfalls erreicht werden.

Im Besonderen ist auf die Definition des "kombinierten Verkehrs" im Artikel 1 der Richtlinie 92/106/EWG des Rates vom 7. Dezember 1992 hinzuweisen, welche überhaupt jeweils auf den nächstgelegenen geeigneten Umschlagbahnhof abstellt. Der europäische Normgeber bringt durch diese Formulierung unzweifelhaft zum Ausdruck, dass er die weitestgehende Verkürzung der Straßenkilometer mit dieser Begriffsbestimmung erreichen will. Die Definition des "kombinierten Verkehrs" in der Richtlinie ist wiederum Grundlage für die den Mitgliedsstaaten eingeräumte Möglichkeit der steuerlichen Begünstigung des kombinierten Verkehrs.

Für die Feststellung des nächstgelegenen Ver- oder Entladebahnhofes ist im vorliegenden Streitpunkt die Entfernung von der Beladestelle Sterzing aus, und daher nicht vom Grenzübergang aus, heranzuziehen. Nach Ansicht des Berufungssenates erweist sich die Rechtsauslegung durch das Finanzamt auch in diesem Punkt als zutreffend.

3. Technische Eignung

Der Berufungssenat hat, um jegliche Unsicherheit in der Entscheidungsfindung auszuschließen, die technische Eignung des in Frage stehenden nächstgelegenen inländischen Terminals Hall/Tirol in zweifacher Form untersucht.

Zunächst ist auf die schriftliche Auskunft der Rail Cargo Austria AG, einem Unternehmen der Österreichischen Bundesbahnen, vom 3. Oktober 2005 hinzuweisen, aus welcher klar hervorgeht, dass das Terminal Hall/Tirol für den angesprochenen Güterumschlag geeignet ist und die gleichen Voraussetzungen erfüllt wie das Terminal Villach/Süd.

Im Hinblick auf die fortgesetzten Einwendungen des Bw. wurde zudem noch der Sachverständige Ing. Mag. H., welcher in keinerlei Naheverhältnis zu den im Verfahren genannten Verkehrsunternehmen stand oder steht, beigezogen. Der Sachverständige kam in seinem Gutachten zum Schluss, dass die technische Eignung des Terminals Hall/Tirol, unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG 1992, uneingeschränkt gegeben ist.

Wenn der Bw. die Ausführungen des Sachverständigen als tendenziös und einseitig bezeichnete und dessen Unabhängigkeit in Frage stellte, so kann sich der Berufungssenat diesen Einwendungen nicht anschließen. Befund und Gutachten des Sachverständigen gehen prägnant und unmissverständlich auf die gestellten Fragen ein. Die vom Sachverständigen gezogenen Schlüsse sind den Gesetzen der Logik entsprechend nachvollziehbar und eindeutig.

Demgegenüber erscheinen die Einwendungen des Bw., insbesondere auch im Hinblick auf die umfangreiche Gutachtenserörterung in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. Dezember 2005, als unbegründet widerlegt.

Beispielsweise sei auf die im Verfahren mehrfach vorgebrachte Behauptung des Bw. hingewiesen, wonach beim Terminal Hall/Tirol Waggons mit einer Tragkraft von 70 t nicht oder nicht im erforderlichen Ausmaß vorhanden seien. Abgesehen davon, dass die Waggonbeistellung durch die Österreichischen Bundesbahnen nach den Ergebnissen des Verfahrens bei jedem Terminal nach den gleichen logistischen Grundsätzen erfolgt, zeigte der Sachverständige in der mündlichen Berufungsverhandlung auf, dass für die vom Bw. maximal transportierte Ladung von 30.740 kg zweiachsige Wagen der Type 4430 mit einer Tragfähigkeit von 31,5 t ausreichend sind. Die Replik, wonach jedoch beim Laden von zwei Silotransportcontainern ein Waggon mit 70 t Tragkraft notwendig sei, geht im Hinblick auf den Umstand, dass der Frächter im Regelfall keinen Einfluss auf die vom Eisenbahnunternehmen beigestellten Waggons hat, ins Leere.

Hinsichtlich der Hubmöglichkeiten am Terminal Hall/Tirol herrscht durch die Befundaufnahme des Sachverständigen Klarheit. Die technischen Bedingungen wurden 1996 geschaffen. Vom Bw. wurden diesbezüglich auch keine Einwendungen mehr erhoben.

Einzugehen ist weiters auf die durch ein Schreiben der Firma S. unterlegte Behauptung, dass an den in einer beigeschlossenen Liste angeführten Tagen in den Jahren 2002, 2003 und 2004 die erforderlichen Schwerlastwaggons mit 70 t Tragkraft in Hall nicht verfügbar gewesen wären. Die vom Sachverständigen befassten Verantwortlichen am Terminal Hall/Tirol sind diesen Behauptungen entschieden entgegen getreten. Weiters konnte auch der Geschäftsführer der Firma Ö. das Vorbringen der Bw. nicht bestätigen. Der eindeutigen Auskunft, dass an den angeführten Tagen überhaupt keine Bestellungen durch die Firma S. oder den Bw. vorgelegen seien, konnte der Bw. keine weiteren Nachweise entgegen halten. Insbesondere wurden vom Bw. keinerlei schriftliche Rückmeldungen der Firma Ö. vorgelegt, obwohl diese auch im Fall der Nichtbeistellung an die Auftraggeber ergehen würden, wie der Geschäftsführer der Firma Ö. im Schreiben vom 28. November 2005 ausführte. Eine zusätzliche gesonderte Befragung von Zeugen der Firma S., wie dies der Bw. vom Sachverständigen in seinen Einwendungen gegen das Gutachten einforderte, erschien im Hinblick auf die schriftlich vorliegende Meinungsäußerung der Firma S. nicht erforderlich.

Der Senat bezog in die diesbezügliche Überlegung weiters die vom Sachverständigen aufgezeigte tatsächlich erforderliche Tragkraft der Waggons von 31,5 t ein. Die im Schreiben der Firma S. angeführte "Auslastungsgrenze", auf Grund derer die Schwerlastwaggons mit 70 t Tragkraft benötigt würden, vermochte die Ausführungen des Sachverständigen nicht zu entkräften, noch dazu, da ja das Eisenbahnunternehmen über die Waggonbeistellung entscheidet und eine diesbezügliche Dispositionsmöglichkeit des Frächters nur in besonderen Fällen besteht.

Wenn der Bw. vorbrachte, dass seit 2002 keine Direktverbindung von Hall/Tirol nach Duisburg bzw. Neuss mehr bestehe, so kommt diesem Argument vor dem Hintergrund, dass durch die Führung des Containerverkehres über Wels keine Verlängerung der Lieferzeit gegeben ist, keine durchschlagende Bedeutung zu.

Der Bw. verwies im Verfahren auf die Bestimmung des § 9 KfzStG 1992. Diese lautet in ihrem Absatz 2:

"Die in diesem Bundesgesetz verwendeten Begriffe des Kraftfahrrechtes richten sich nach den jeweils geltenden kraftfahrrechtlichen Vorschriften."

Über diese gesetzliche Bestimmung spannte der Bw. den Bogen zu § 2 Z. 40 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG). Im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt als

"40. Kombiniertes 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 kraftfahrrechtlichen 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."

Obschon der Berufungssenat hinsichtlich der Verweisbestimmung des § 9 Abs. 2 KfzStG 1992 dem Grunde nach zur Ansicht gelangte, dass durch die Definition im § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG 1992 der Vor- und Nachlaufverkehr im steuerrechtlichen Sinn eindeutig und unzweifelhaft festgelegt ist und dass es keiner weiteren Definition im kraftfahrrechtlichen Sinne bedarf und obschon auch der Bw. selbst in einer seiner Eingaben zugesteht, dass es sich beim KFG um eine kraftfahrrechtliche Vorschrift handelt und die in Streit stehende Bestimmung des § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG 1992 eine steuerrechtliche Vorschrift ist, hat der Berufungssenat dennoch die Bestimmung des § 2 Z. 40 KFG in die Gesamtbetrachtung einbezogen.

Die vom steuerlichen Vertreter aufgeworfenen Fragen wurden in der mündlichen Berufungsverhandlung ausführlich zur Sprache gebracht und von Ing. Mag. H. aus sachverständiger Sicht beantwortet. Die zahlreichen Einwendungen des Bw. betreffend Logistik, Wartezeiten, Straßenneigung, Bremsverhalten, Mautkosten, Kalkulation, Fahrverbote, Leerfahrten etc. wurden vom Sachverständigen zur Gänze entkräftet. Auf den Verhandlungsverlauf ist diesbezüglich zu verweisen.

Im Hinblick auf die detailliert untermauerten Ausführungen des Sachverständigen ergab sich, dass die Benutzung der Brennerstrecke vom Werk der Firma Y. in Sterzing zum Terminal

Hall/Tirol die kürzeste verkehrsübliche, transportwirtschaftlich zumutbare und nach den kraftfahrrechtlichen und straßenpolizeilichen Vorschriften zulässige Route für den berufungsgegenständlichen Vor- und Nachlaufverkehr darstellt.

Der Senat erachtete die schriftlichen und mündlichen Ausführungen des Sachverständigen Ing. Mag. H. in freier Beweiswürdigung als überzeugend und legte sie der Entscheidungsfindung in den vom Sachverständigen behandelten Bereichen zu Grunde.

Hinzuweisen ist an dieser Stelle auch, dass der Bw. selbst in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 18. November 2005 die grundsätzliche technische Eignung des Terminals Hall/Tirol nicht in Zweifel zog, jedoch seien die von ihm angeführten Hindernisse in die Beurteilung einzubeziehen. Die vorgebrachten Hindernisse erscheinen im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen jedoch entkräftet.

An der technischen Eignung des Terminals Hall/Tirol gemäß § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG 1992 für den berufungsgegenständlichen Güterumschlag in den Jahren 1999 bis 2004 besteht nach Ansicht des Senates kein Zweifel.

4. Ausschließlichkeit der Verwendung im kombinierten Verkehr

Die Bw. führte in der Berufung aus, dass es Kalendermonate gegeben habe, in denen die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge ausschließlich im steuerbefreiten Vor- und Nachlaufverkehr verwendet gewesen seien.

Diesem Vorbringen kommt in dem von der Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme aufgezeigten Ausmaß Berechtigung zu. Hinsichtlich der rechnerischen Auswirkungen ist auf die Darstellung in der Stellungnahme zu verweisen.

Als strittig verblieben somit für das weitere Berufungsverfahren die Fahrten von Sterzing nach Villach sowie zu deutschen Bahnhöfen.

Insoweit der Bw. vermeinte, dass durch seine Rechtsauslegung die Ausschließlichkeit durchgehend gegeben wäre, konnte dem vom Senat nicht gefolgt werden. Das Ansinnen des Bw., auch bei einem Verstoß gegen die ausschließliche Verwendung im Vor- und Nachlaufverkehr die Befreiung zuzuerkennen, entbehrt jeder rechtlichen Grundlage. Der Senat konnte dem ebenfalls nicht näher treten.

5. Weitere Einwendungen

Der Bw. brachte vor, dass er sich im kombinierten Verkehr auf Grund der erforderlichen höheren Tonnage benachteiligt fühle, wenn er die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer nicht erhalte. Weiters brachte der Bw. vor, dass er durch die Spezialaufbauten von einem Auftraggeber und dessen Dispositionen abhängig sei und die aus dem gegenständlichen Rechtsstreit hervorgehenden Abgabennachforderungen im Nachhinein nicht mehr auf den Auftraggeber überwälzen könne.

Diese Ausführungen des Bw. stellen betriebswirtschaftliche Überlegungen dar, die nicht über die rechtlichen Schranken der streitgegenständlichen Bestimmung des § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG 1992 hinaus durchdringen können. Diesbezüglich ist den Ausführungen des Finanzamtes zuzustimmen, wenn es darauf hinwies, dass die Inanspruchnahme einer steuerlichen Begünstigung eben die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben bedinge.

Ein Abgabepflichtiger, welcher die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer im kombinierten Verkehr erhalten will, kann dies nur unter den gesetzlich normierten Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG 1992 erreichen. Wählt er aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen eine andere Vorgangsweise, so kann er die Befreiungsbestimmung nicht beanspruchen.

6. Wiederaufnahme Kraftfahrzeugsteuer 2000 und 2001 sowie Einkommensteuer 1999 bis 2001

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Durch die Anfechtungserklärung des Bw. wurden die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 angefochten sowie die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer 2000 und 2001.

Das Finanzamt gründete die Wiederaufnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung. Da der Prüfer für den Prüfungszeitraum zu beurteilen hatte, inwieweit der dem Finanzamt einbekannte Sachverhalt, nämlich die Durchführung von Vor- und Nachlaufverkehren gemäß § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG 1992, mit den tatsächlichen Abläufen übereinstimmte, sind in den streitgegenständlichen Feststellungen jedenfalls neue Tatsachen im Sinne der Gesetzesstelle hervorgekommen.

Ein Bezug zum Zeitraum der Vorprüfung konnte hierbei nach Ansicht des Senates nicht hergestellt werden, da der Prüfer ja den Sachverhalt für den streitgegenständlichen Zeitraum zu ermitteln hatte. Eine Offenlegung des tatsächlich im Prüfungszeitraum vorliegenden Sachverhaltes vor dem Ergehen der Erstbescheide, welche durch den Prüfer dann geändert wurden, war aus den Akten nicht ersichtlich. Die Wiederaufnahme erfolgte zu Recht.

Weiters wurden seitens des Finanzamtes die Nachforderungen an Kraftfahrzeugsteuer ertragsteuerlich als Betriebsausgabe gewinnmindernd und damit zum Vorteil der Bw. in Abzug gebracht. Die Nachforderungen an Kraftfahrzeugsteuer aufgrund der Betriebsprüfung stellten hierbei eine neue Tatsache für das Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer dar. Die zu Gunsten des Bw. vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens erging nach Ansicht des Senates ebenfalls zu Recht.

7. Zusammenfassung

Aus der Sicht der vorstehenden Erwägungen war den Berufungen hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer 1999, 2000, 2001 und 2002 in dem in der Stellungnahme der Betriebsprüfung dargestellten Ausmaß Folge zu geben. Die ertragsteuerlichen Änderungen waren hierbei in Entsprechung des Antrages des Bw. in den geänderten Einkommensteuerbescheiden 1999, 2000 und 2001 zu berücksichtigen.

Es ergaben sich demnach geänderte Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. laut dieser Berufungsentscheidung von S -534.356,00 (1999), S 5.364,00 (2000) und S 311.645,00 (2001) sowie ein Einkommen von S 0,00 (1999), S 0,00 (2000) und S 101.703,00 (2001).

Im Übrigen erwiesen sich die Berufungen als unbegründet und waren abzuweisen. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 30. Dezember 2005