



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 13. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 16. November 2011 betreffend Kraftfahrzeugsteuer - Steuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Kommanditgesellschaft. Ihr Kommanditist ein Landesmaschinenring (Verein), ihr Komplementär ist ein regionaler Maschinenring (in der Folge kurz Verein I).

Die Bw. vermietet Kraftfahrzeuge (=Kfz) im Sinne des Kraftfahrzeugsteuergesetzes, Maschinen und Geräte an die Mitglieder des Vereins I.

Im Eigentum der Bw. stehen in im inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kfz, die dem Grunde nach gemäß § 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz (=KfzStG) der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen.

Die Bw. nimmt allerdings für diese Fahrzeuge die Befreiungsbestimmung des § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG in Anspruch.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 12. September 2011 setzte das Finanzamt Kraftfahrzeugsteuer für 1-12/2010 in Höhe von 4.476,24 Euro fest.

Im angefochtenen Bescheid verwies das Finanzamt auf die an die Bw. ergangene Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (=UFS) vom 21. April 2010, RV/0122-G/09 mit dem identischen Sachverhalt betreffend die Vorjahre. In dieser Entscheidung lehnte der UFS die Anwendung der Befreiungsbestimmung ab.

In der nunmehrigen Berufung verwies die Bw. auf eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen, wonach auch ein in Form einer Kommanditgesellschaft geführter Landmaschinenring die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer in Anspruch nehmen könne, wenn die Gesellschafter regionaler Maschinenringe und/oder Maschinenringlandesverbände sind.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2012 führte das Finanzamt aus, dass die Befreiung nach § 2 Abs. 1 Z 7KfzStG zwar gewährt werden könne, wenn an der *vermietenden Personengesellschaft* *ausschließlich* Landwirte beteiligt seien und die Maschinen und Geräte vorwiegend in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Mitglieder bzw. Gesellschafter zum Einsatz kämen.

Da jedoch der Verein I auch Gewerbetreibende und Gemeinden als Mitglieder habe, sei das Merkmal der *Ausschließlichkeit* nicht erfüllt und könne die beantragte Befreiung daher nicht gewährt werden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. aus, dass die Mitgliederliste des Vereins I alleine *nicht* für die Anwendung der Befreiung maßgeblich sein könne, da nicht alle Mitglieder laut Liste die Fahrzeuge und Maschinen der Bw. auch tatsächlich nutzen.

Hinsichtlich der vom Finanzamt angeführten Gemeinden sei festzuhalten, dass zumindest zwei dieser Gemeinden auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe besäßen.

Die Mitgliederliste weise 1851 Mitglieder auf, davon seien 1726 ordentliche Mitglieder, die zur Nutzung der Maschinen und Geräte berechtigt seien. Bei den restlichen 125 Mitgliedern handle es sich um ao. Mitglieder, die laut Geschäftsordnung nicht berechtigt seien, diese Gemeinschaftsmaschinen zu nutzen. Außerordentliche Mitglieder seien solche, die keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb besäßen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob eine steuerfreie Verwendung von Kfz (im Sinne des Kraftfahrzeugsteuergesetzes) in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auch vorliegt, wenn die nutzenden Landwirte nicht Zulassungsbesitzer sind, sondern eine Personengesellschaft an der die Land- und Forstwirte über einen Verein *mittelbar* beteiligt sind.

Die Bw. ist Eigentümerin und Zulassungsbesitzerin der strittigen Kfz. Sie stellt diese Kfz gegen Entgelt den Mitgliedern des Vereins I zur Verfügung. Diese Tätigkeit der Bw. stellt unbestritten einen Gewerbebetrieb dar.

Die für die Lösung dieser Frage maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten:

Kraftfahrzeugsteuergesetz:

§ 1 Absatz 1

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen

1.

in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge

- a) deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt;
- b) die kraftfahrrechtlich als Zugmaschine oder Motorkarren genehmigt sind;
- c) wenn und solange für diese eine Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, auf die § 6 Abs. 3 Versicherungssteuergesetz 1953 anzuwenden ist, nicht besteht;

Absatz 2

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

Nach § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG sind von der Steuer ua. befreit:

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

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

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

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

Der VwGH wörtlich:

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

Der VwGH wies die Beschwerde somit als unbegründet ab.

Nichts anderes gilt für den Berufungsfall.

Die Bw. ist ein Gewerbebetrieb, der im eigenen Namen auf eigene Rechnung tätig wird. Die strittigen Fahrzeuge stehen im Eigentum der Bw. und sind auf diese in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassen.

Die Bw. ist gemäß § 3 Z 1 KfzStG Schuldnerin der Kraftfahrzeugsteuer.

Die Bw. ist eine eigene Personengesellschaft deren vorwiegende Tätigkeit in der gewerblichen Vermietung von Kfz, Maschinen und Geräten liegt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die vermieteten Kfz von Landwirten betätigt werden und in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

Selbst wenn nun ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb in Form einer Personengesellschaft geführt wird, liegen nach österreichischen Quellen nur dann Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, wenn Personenidentität hinsichtlich der Gesellschafter und der Miteigentümer der Land- und Forstwirtschaft besteht und die Beteiligungsverhältnisse bei

Haupt- und Nebenbetrieb gleich sind (siehe *Doralt* Einkommensteuergesetz Kommentar, § 21 Tz 69). Auch diese Voraussetzungen sind im Berufungsfall *keineswegs* erfüllt. Die Bw. ist eine selbständige Personengesellschaft und es liegt keine Personenidentität zwischen den *Gesellschaftern* der Bw. und den *Personen*, bei denen die Fahrzeuge zum Einsatz kommen, vor. Die Gesellschafter sind zwei selbständige Vereine.

Die Vereine stellen für sich ein eigenes, von ihren Mitgliedern unterschiedliches Rechtssubjekt dar.

Laut Erkenntnis 97/16/0514 ist der Schuldner der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 3 Z 1 KfzStG der Zulassungsbesitzer. Ist der Zulassungsbesitzer ein Gewerbebetrieb wie die Bw., dann liegt auch **kein** Anwendungsfall der Befreiungsbestimmung des [§ 2 Abs. 1 Z. 7 KfzStG 1992](#) vor. Das Erkenntnis 97/16/0514 ist daher eins zu eins auf den Berufungsfall anzuwenden.

Im Übrigen wird auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 21. April 2010, RV/0122-G/09 verwiesen. In diesem Fall war die nunmehrige Bw. **ebenfalls** Berufungswerberin und betraf dieser die Vorzeiträume 1-12/2006, 1-12/2007 und 1-12/2008.

Der UFS hat auch in dieser Entscheidung die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG auf die von der Bw. vermieteten Kfz abgelehnt.

Der UFS rückt von seiner Meinung nicht ab, auch wenn die Bw. auf eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen verweist, laut der auch Personengesellschaften, die Zulassungsbesitzer von land- und forstwirtschaftlichen Fahrzeugen sind, die Befreiung in Anspruch nehmen können. Voraussetzung ist danach allerdings, dass an der Personengesellschaft ausschließlich Land- und Forstwirte beteiligt sind und diese Fahrzeuge ausschließlich in den Betrieben dieser Land- und Forstwirte zum Einsatz kommen (siehe bereits oben, *Doralt*, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 21 Tz 69).

Im Übrigen sind im Berufungsfall die Nutzer der Fahrzeuge nicht Gesellschafter und zugleich Mitunternehmer Bw., sondern zwei Vereine. Die Landwirte sind ihrerseits Mitglieder des Vereines, sodass eine völlig andere Konstellation vorliegt.

Im Berufungsfall hat die Bw. außerdem auch Gewerbetreibende und Gemeinden als Mitglieder. Zu überprüfen, ob nun diese Gewerbetreibenden überhaupt die Nutzung dieser Fahrzeuge in Anspruch genommen haben bzw. in welchem Ausmaß oder ob die Gemeinden diese für ihre allenfalls vorhandenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe verwendet haben, würde einen unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand bedeuten, der vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann.

Es wird außerdem darauf verwiesen, dass Auskünfte des Bundesministeriums für Finanzen im Allgemeinen keine verbindliche Rechtsquelle darstellen.

Der UFS hält daher an seiner bisherigen Auslegung wie in der Berufungsentscheidung vom 21. April 2010, RV/0122-G/09 fest, die auch durch den Buchstaben des Gesetzes eindeutig gedeckt ist.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen.

Graz, am 12. August 2013