

GZ. RV/0785-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberater Dr. Denk - Mag. Ferdinand, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 1995 bis 2000 entschieden:

Die Berufung betreffend **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer** für die Jahre **1995, 1996, 1997 und 1998** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer** für die Jahre **1999 und 2000** wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen vorläufigen Bescheide werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt und abgeändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
KfzSt	1999	3.069.398,00	223.061,85
KfzSt	2000	2.985.482,00	216.963,44

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 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

Die berufungswerbende Gesellschaft ist im Speditionsgewerbe tätig. Im Zuge einer die **Jahre 1994 bis 1996** umfassenden **Betriebsprüfung** bzw. einer, den **Zeitraum I/1997 bis II/1998** betreffenden **Nachschaus** wurden unter anderen folgende Feststellungen getroffen (siehe Betriebsprüfungsbericht vom 12. Mai 2000):

1.

Auf das geprüfte Unternehmen seien im Prüfungszeitraum **Sattelzugmaschinen** angemeldet gewesen. Das höchstzulässige Gesamtgewicht dieser Sattelzugmaschinen habe einheitlich 18 Tonnen betragen. Die auf diese Fahrzeuge entfallende Kraftfahrzeugsteuer werde an die St.Gv.GmbH weiter verrechnet.

Bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer ab 1. Jänner 1995 werde bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage das höchstzulässige Gesamtgewicht um die **Sattellast** der Zugmaschinen gekürzt. Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 3 lit. b KfzStG sei bei Kraftfahrzeugen mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen für jede angefangene Tonne höchstzulässigem Gesamtgewicht der entsprechende Steuerbetrag zu entrichten.

§ 5 Abs. 1 Z. 3 lit. b letzter Satz KfzStG sei nur bei **Sattelanhängern** das höchstzulässige Gesamtgewicht um die Sattellast zu verringern. Für Sattelzugmaschinen sehe das KfzStG eine derartige Kürzung nicht vor und stelle sich daher als unzulässig dar.

2.

Die Bw. habe im Prüfungszeitraum Bahnkombitransporte durchgeführt. Jene Sattelzugmaschinen, die ausschließlich im **Vor- und Nachlaufverkehr** verwendet wurden, seien gemäß § 2 Z. 14 KfzStG als steuerfreie Fahrzeuge behandelt worden. Auch jene Sattelzugmaschinen seien als steuerfrei behandelt worden, die in Verona (Italien) im Vor- bzw. Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene eingesetzt wurden. Ein Vor- oder Nachlaufverkehr gemäß § 2 Z. 14 KfzStG liege aber nur dann vor, wenn von der Be- oder Entladestelle der nächstgelegene inländische Ver- oder Entladebahnhof benutzt werde. Für Kraftfahrzeuge, die im Ausland im Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene eingesetzt werden, komme daher die Steuerbefreiung nicht zur Anwendung.

Gegen den Festsetzungsbescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 4-6/1996, worin hinsichtlich der in Verona stationierten Sattelzugmaschinen die gleiche Feststellung getroffen wurde, sei zur Zeit ein Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängig.

3.

Im Jahr 1995 seien die steuerpflichtigen **Sattelauflieder** anhand der Gesamtzahl der steuerpflichtigen Sattelzugmaschinen der Bw. zuzüglich der Anzahl der Auflieger, die von Sattelzugmaschinen eines anderen Steuerschuldners gezogen werden, ermittelt worden. Aus der Gesamtanzahl der steuerpflichtigen ziehenden Sattelzugmaschinen seien die gemäß § 2 Z. 14 steuerbefreiten, ausschließlich im Inland zum Vor- bzw. Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene eingesetzten Fahrzeuge nicht ausgeschieden worden. Gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG seien in die Vergleichsrechnung zur Ermittlung der steuerpflichtigen Anhänger nur die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen desselben Steuerschuldners heranzuziehen und die steuerfreien Sattelzugmaschinen gemäß § 2 Z. 14 KfzStG bei der „Überzähligkeitsberechnung“ auszuscheiden.

Im Jahr 1996 seien die in Verona stationierten „Vor- Nachlaufsattelzugmaschinen“ bei der „Überzähligkeitsberechnung“ iSd § 1 Abs. 2 KfzStG nicht berücksichtigt worden. Da diese Sattelzugmaschinen nicht von der Kraftfahrzeugsteuer befreit sind, müssten sie der Anzahl der ziehenden steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge hinzuzurechnen.

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

Vor Betriebsprüfung:	1995 S	1996 S	1997 S	1998 S
Sattelzugmaschinen	749.760	1.053.660	1.073.460	1.448.099
abzügl. Kombi Inland	- 174.600	- 234.600	- 103.680	-
<u>abzügl. Kombi Verona</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>66.600</u>	<u>-</u>
	575.160	695.460	903.180	1.448.099
Auflieger	<u>3.878.209</u>	<u>3.277.677</u>	<u>2.326.680</u>	<u>163.056</u>
Insgesamt/vor BP	4.453.369	3.973.137	3.229.860	1.611.155
Nach Betriebsprüfung:				
Sattelzugmaschinen	1.693.254	2.215.164	2.737.323	2.285.053
abzügl. Kombi Inland	- 388.260	- 492.660	- 264.384	-
	1.304.994	1.722.504	2.472.939	2.285.053
Auflieger	<u>3.939.385</u>	<u>3.810.013</u>	<u>3.079.263</u>	<u>221.465</u>
Insgesamt/nach BP	5.244.379	5.532.517	5.552.202	2.506.518
Änderungen BP	791.010	1.559.380	2.322.342	895.363

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Betriebsprüfers, nahm das Verfahren hinsichtlich Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer wieder auf und setzte die Kraftfahrzeugsteuer für das **Jahr 1995 mit 5,224.379,- S** (Bescheid vom 5. Juni 2000), für das **Jahr 1996 mit 5,532.517,- S** (Bescheid vom 7. Juni 2000), für das **vierte Kalendervierteljahr 1997 mit 2,947.662,- S** (Bescheid vom 12. Mai 2000) und für das **zweite Kalendervierteljahr 1998 mit 1,265.751,- S** (Bescheid vom 7. Juni 2000) fest.

Dagegen wurde mit Schreiben vom **5. Juli 2000 Berufung** erhoben und folgendermaßen begründet:

1.

Im Straßenbenützungsabgabegesetz (BGBl. 629/1994) werde normiert, dass bei Sattelzugfahrzeugen das um die Sattellast verminderte höchste zulässige Gesamtgewicht maßgebend sei. In § 5 Abs. 1 KfzStG letzter Satz werde ausgeführt, dass bei Sattelanhängern das kraftfahrrechtlich höchste zulässige Gesamtgewicht um die Sattellast zu verringern sei.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1713 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP – zum Bundesgesetz Nr. 629 vom 19. August 1994 – werde im besonderen Teil zu 1. Teil – StraBAG – zu § 3 ausgeführt:

"Bei Sattelzugfahrzeugen soll als Berechnungsgrundlage das um die Sattellast verminderte höchste zulässige Gesamtgewicht maßgebend sein."

Zu 2. Teil Artikel I, KfzStG 1992 werde zu Ziffer 6 und 7 (der Regierungsvorlage) ausgeführt:

"Die Ausführungen im besonderen Teil zu § 3 letzter Absatz StraBAG gelten sinngemäß".

Auf Grund dieser Ausführungen komme man daher zu dem Schluss, dass bei Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer auf Grund des Hinweises zu § 3 letzter Satz StraBAG auch diese Bestimmung anzuwenden sei und zwar derart, dass bei Sattelzugfahrzeugen als Berechnungsgrundlage das um die Sattellast verringerte höchste zulässige Gesamtgewicht maßgebend sein soll.

Des weiteren sei auch auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 6. Oktober 1994, GZ. 103004/1/IV/10/94, hinzuweisen, worin auf Seite 6 folgendes Beispiel angeführt werde:

"...c) Zulassung eines Sattelzugfahrzeuges (höchstes zulässige Gesamtgewicht – 9 Tonnen) am 6. Mai 1994, Abmeldung am 30. Juni 1994. Für Mai 26/30 von 9 to x 80,- S = 624,- S, Juni 9 to x 80,- S = 720,- S."

So gesehen gehe demnach das BMF von einem Gesamtgewicht bei der Berechnung der Kfz-Steuer für die Sattelzugmaschine unter Abzug der Sattellast aus, weil eine Sattelzugmaschine nie zu einem Gesamtgewicht von 9 Tonnen kommen könne. In der Regel hätten die Sattelzugfahrzeuge 18 oder sogar mehr Tonnen Gesamtgewicht.

Außerdem sei noch zu berücksichtigen, dass bei der Kfz-Steuer das Sattelzugfahrzeug und der Anhänger als eigenes Fahrzeug zu berücksichtigen sei. Bei der StraBAG sei für die Benützung der Straße durch Kraftfahrzeuge und von diesen gezogenen Anhängern die Bemessungsgrundlage zu errechnen.

2.

Hinsichtlich der in Verona stationierten Zugfahrzeuge, welche ausschließlich im Vor- und Nachlaufverkehr verwendet werden, weist die Bw. auf die in dieser Sache bereits erhobene Verfassungsgerichtshofbeschwerde hin. Der Verfassungsgerichtshof habe die Beschwerde aber an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

3.

Unter Bezugnahme auf obige Ausführungen sei demnach auch die Berechnung der Kfz-Steuer für die Anhänger gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG für die genannten Zeiträume nicht richtig ermittelt

worden, da die nicht kraftfahrzeugsteuerpflichtigen Zugfahrzeuge, soweit diese in Verona eingesetzt werden, ebenfalls bei der Berechnung der überzähligen Auflieger außer Ansatz zu bleiben hätten.

Darüber hinaus wird von der Bw. eine Aufstellung hinsichtlich Berechnung der Kfz-Steuer beigelegt.

In seiner **Stellungnahme zur Berufung vom 18. September 2000** führt der Betriebsprüfer folgendes aus:

zu 1.

Das KfzStG behandle im Gegensatz zum StraBAG, sowohl Kraftfahrzeuge als auch Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen als eigenständige Steuerobjekte. Im § 5 Abs. 1 KfzStG werde normiert, dass für Kraftfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen die Steuer für jede angefangene Tonne höchstes zulässiges Gesamtgewicht zu erheben sei. Im letzten Satz des § 5 Abs. 1 KfzStG werde nur für Sattelanhänger die Ausnahmeregelung normiert, dass für Sattelanhänger das kraftfahrrechtlich höchste zulässige Gesamtgewicht um die Sattellast zu vermindern sei.

Eine derartige Ausnahmebestimmung für Sattelzugfahrzeuge sei im KfzStG nicht vorgesehen. Unabhängig davon, dass weder der Regierungsvorlage noch den Erläuterungen normativer Charakter zukommt, werde darauf hingewiesen, dass auch in der zitierten Regierungsvorlage ausgeführt werde: *"....Bei Sattelanhängern ist das kraftfahrrechtlich höchste zulässige Gesamtgewicht um die Sattellast zu verringern."*

Aus der Bemerkung "*Die Ausführungen im Besonderen Teil zu § 3 letzter Absatz StraBAG gelten sinngemäß*", könne nicht geschlossen werden, dass die Bestimmungen des § 3 letzter Absatz StraBAG in Bezug auf das KfzStG wörtlich anzuwenden sind, sondern dass diese Ausführungen, die im StraBAG die Sattelzugfahrzeuge betreffen, sinngemäß auch für die Bestimmungen des KfzStG betreffend die Sattelanhänger gelten sollen.

Hinsichtlich des in der Berufung zitierten Erlasses wird ausgeführt, dass sowohl aus dem Punkt 3.1.3. als auch aus dem Beispiel zu Punkt 5.3 zu ersehen sei, dass das Bundesministerium für Finanzen im Erlass keine abweichende Behandlung von Sattelzugfahrzeugen gegenüber anderen Kraftfahrzeugen mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen vorsieht, da ansonsten im Zusammenhang mit

Sattelzugfahrzeugen nicht vom höchsten zulässigen Gesamtgewicht als Bemessungsgrundlage gesprochen werden dürfte.

zu 2.

Der Betriebsprüfer verweist auf das anhängige Verwaltungsgerichtshofverfahren.

zu 3.

Da nach Ansicht der Betriebsprüfung die Steuerfreiheit der im Ausland im Vor- bzw. Nachlaufverkehr eingesetzten Sattelzugmaschinen nicht zustehe, seien diese Zugfahrzeuge bei der Berechnung der überzähligen Auflieger im Sinne des § 1 Abs. 2 KfzStG nicht aus der Gesamtanzahl der ziehenden steuerpflichtigen Sattelzugfahrzeuge auszuscheiden.

Außerdem könne die in der Beilage erfolgte Steuerberechnung für den Zeitraum 10 – 12/1997 nicht nachvollzogen werden. Es sei unklar, warum sich aus der Steuerfreistellung der in Verona stationierten Sattelzugmaschinen eine Änderung der Gesamtanzahl der steuerpflichtigen in Österreich zugelassenen Auflieger ergebe, da es laut den ursprünglichen Berechnungen der in Verona eingesetzten Sattelzugmaschinen keine überzähligen Auflieger im Sinne des § 1 Abs. 2 KfzStG gebe und in diesem Punkt keine Änderungen erfolgt wären.

Die Berufung wurde am **27. September 2000** – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit **Bescheiden, jeweils vom 14. Jänner 2003**, setzte das Finanzamt die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate **1 – 12/1999** (3.382.315,- S) **sowie 1 – 12/2000** (3.274.927,- S) **vorläufig** fest. Begründet wird die Vorläufigkeit der Bescheiderlassung damit, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten **Berufung vom 21. Jänner 2003** wird auf die Ausführungen in der Berufungsschrift vom 5. Juli 2000 (betreffend die Jahre 1995 bis 1998) verwiesen. Darüber hinaus wird die Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung** beantragt.

Auch diese Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im **Ergänzungsauftrag vom 27. Jänner 2004** wurde der Bw. eine Abschrift der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Kenntnisnahme und Gegenäußerung übermittelt, sowie

auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Dezember 2000, 97/16/0295, hingewiesen.

Im Schreiben vom 17. Februar 2004 verzichtet die Bw. auf die Abhaltung **einer mündlichen Verhandlung**. Außerdem weist die Bw. darauf hin, dass die Stellungnahme des Betriebsprüfers die Ausführungen in der Berufung nicht entkräften würde. Es sei zwar richtig, dass in den von der Betriebsprüfung angeführten Beispielen von einem höchstzulässigen Gesamtgewicht auch bei den Sattelzugfahrzeugen ausgegangen werde. In den gegenständlichen Beispielen sei jedoch bei dem Sattelzugfahrzeug jedes Mal ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 9 Tonnen ausgewiesen. Ohne Berücksichtigung der Sattellast käme man bei Weitem nicht zu diesem zulässigen Gesamtgewicht, weil die Sattelzugfahrzeuge in der Regel ein Gesamtgewicht von rund 18 Tonnen hätten. Demnach sei es nicht von der Hand zu weisen, dass die angeführten Erläuterungen in der Regierungsvorlage auch diesen Sinn ergeben, wie sie in der Berufung ausgeführt werden. Nicht zuletzt sei jedes Fahrzeug für sich Grundlage bei der Besteuerung der Kraftfahrzeuge und daher die Sattellast jeweils zu berücksichtigen.

Hinsichtlich dieser Behauptung wurden seitens des Unabhängigen Finanzsenats Nachforschungen angestellt. Nach **telefonischer Auskunft** eines fachkundigen Mitarbeiters der Kfz-Überprüfungsstelle der oberösterreichischen Landesregierung gebe es sehr wohl Sattelzugfahrzeuge mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von 9 Tonnen, vielmehr würde es sogar solche geben, die nicht mehr als 3,5 Tonnen aufweisen.

Anlässlich einer die **Jahre 1997 bis 2000 umfassenden Außenprüfung gemäß § 99 FinStrG** ergaben sich hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Jahre 1997 bis 2000 unter anderen folgende Feststellungen:

"In den Prüfungsjahren 1997 und 1998 sind auf das geprüfte Unternehmen 18 Stück Sattelzugmaschinen zugelassen. Das höchstzulässige Gesamtgewicht dieser Fahrzeuge beträgt einheitlich 17.990 kg. Bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer wurde durch das geprüfte Unternehmen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage das höchstzulässige Gesamtgewicht um die Sattellast der Zugmaschinen vermindert.

Gem. § 5 Abs. 1 Z. 2 lit. b KfzStG 1992 ist bei Kraftfahrzeugen mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen für jede angefangene Tonne höchstes zulässiges Gesamtgewicht der entsprechende Steuerbetrag zu entrichten.

Aufgrund der Ausführung des § 5 Abs. 1 Z. 2 lit. b KfzStG 1992 ist nur bei Sattelanhänger das höchstzulässige Gesamtgewicht um die Sattellast zu verringern. Für Sattelzugmaschinen sieht das KfzStG 1992 eine derartige Kürzung nicht vor.“

Diese Feststellung wurde auch für die **Jahre 1999 und 2000** getroffen.

“Seitens des geprüften Unternehmens erfolgte die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer mit einem Steuerbetrag von öS 85,00 (€ 6,177) je angefangener Tonne höchsten zulässigen Gesamtgewichtes. Aufgrund der Bestimmungen des § 5 Abs. 1 Z. 2 lit. b KfzStG 1992 ist für Fahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von 12 Tonnen oder mehr, aber weniger als 18 Tonnen, ein Steuerbetrag von öS 75,00 (€ 5,450) zum Ansatz zu bringen.

Im Prüfungsjahr 1999 erfolgte durch das geprüfte Unternehmen die Abmeldung bisher verwendete Fahrzeuge und die Anmeldung der angeschafften Neufahrzeuge. Das höchstzulässige Gesamtgewicht beträgt einheitlich 17.990 kg (siehe dazu Kraftfahrzeugsteuer 1997 - 1998). Im Prüfungsjahr 2000 sind auf das geprüfte Unternehmen durchschnittlich 14 Stück Sattelzugmaschinen zugelassen.....

Seitens des Finanzamtes ergingen für die Jahre 1999 und 2000, jeweils am 14.01.2003, Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer, wonach für die Berechnung die Bemessungsgrundlage mit 18 Tonnen zum Ansatz gebracht wurde. Bislang erfolgte die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer mit einem Steuerbetrag von öS 85,00 (€ 6,177) je angefangener Tonne höchsten zulässigen Gesamtgewichtes. Aufgrund der Bestimmungen des § 5 Abs. 1 Z. 2 lit. b KfzStG 1992 ist bei Fahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von 12 Tonnen oder mehr, aber weniger als 18 Tonnen ein Steuerbetrag von öS 75,00 (€ 5,450) heranzuziehen.“

Ziffernmäßig stellen sich die Änderungen wie folgt dar:

		Spedition		
Jahr	Art	vor BP	nach BP	Differenz
1997	SZM	2.472.939,00 öS	2.255.283,00 öS	-217.656,00 öS
	AUFL.	3.079.263,00 öS	3.079.263,00 öS	0,00 öS
		5.552.202,00 öS	5.334.546,00 öS	-217.656,00 öS
1998	SZM	1.903.274,00 öS	2.472.638,00 öS	569.364,00 öS
	Differenz	25.606,00 öS		
	AUFL.	577.637,63 öS	509.930,33 öS	-67.707,30 öS
		2.506.517,63 öS	2.982.568,33 öS	476.050,70 öS
1999	SZM	2.699.532,00 öS	2.391.690,00 öS	-307.842,00 öS
	AUFL.	682.783,20 öS	677.708,00 öS	-5.075,20 öS
		3.382.315,20 öS	3.069.398,00 öS	-312.917,20 öS
2000	SZM	2.574.531,00 öS	2.276.325,00 öS	-298.206,00 öS
	AUFL.	700.395,85 öS	709.157,33 öS	8.761,48 öS
		3.274.926,85 öS	2.985.482,33 öS	-289.444,52 öS

KfzSt - Differenzen (gesamt):

-343.967,01 öS

Im **Ergänzungsauftrag vom 30. März 2004** wird der Berufungswerberin mitgeteilt, dass beabsichtigt werde die im Zuge der (gegenwärtig stattfindenden) Außenprüfung getroffenen Feststellungen bei Erledigung der Berufung zu berücksichtigen. Nach Auskunft des zuständigen Betriebsprüfers seien Fr. St. sowie Fr. M. die diesbezüglichen Berechnungen bereits übermittelt und auch die zahlenmäßige Richtigkeit gemeinsam überprüft worden.

Unter Beilage oben angeführter Feststellungsdetails werde erwogen die Berufung hinsichtlich der strittigen Berufungspunkte als unbegründet abzuweisen. Auf Grund der Feststellungen, die sich insgesamt zu Gunsten der berufungswerbenden Gesellschaft auswirken, ergebe sich für die Jahre 1997, 1999 und 2000 eine teilweise Stattgabe bzw. für das Jahr 1998 eine Abänderung zu Ungunsten der Berufungswerberin in folgendem Ausmaß:

Jahr	vor BP	nach BP	Differenz
1997	5.552.202,00	5.334.546,00	- 217.656,00
1998	2.506.517,63	2.982.568,33	476.050,70
1999	3.382.315,20	3.069.398,00	- 312.917,20
2000	3.274.926,85	2.985.482,33	- 289.444,52
Insgesamt		- 343.967,02	

Abschließend wurde die Berufungswerberin aufgefordert innerhalb zwei Wochen ab Zustellung des Schreibens eine Gegenäußerung zu den anlässlich der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen vorzulegen. Gleichzeitig wurde dem zuständigen Finanzamt als Amtspartei eine Abschrift des Ergänzungsauftrages zum Zwecke der Überprüfung der Feststellungen übermittelt.

Nachdem für die **Jahre 1997 und 1998** noch keine Jahresbescheide erlassen wurden, sondern nur Quartalsfestsetzungen erfolgt sind, setzte das Finanzamt mit Bescheiden jeweils vom **15. April 2004** die Kraftfahrzeugsteuer in folgender Höhe fest:

1997: 5.334.546,- S (387.676,58 €)

1998: 2.982.568,- S (216.751,67 €)

Die **Änderungen der Außenprüfung** sind in diesen Bescheiden bereits **berücksichtigt**.

Im **Ergänzungsauftrag vom 18. Mai 2004** wird die Berufungsverwerberin darauf hingewiesen, dass sie der Aufforderung vom 30. März 2004 innerhalb von zwei Wochen eine Gegenäußerung vorzulegen, nicht nachgekommen sei und wird neuerlich ersucht innerhalb einer Woche den Vorhalt zu beantworten. Außerdem wird darauf hingewiesen, dass sich im Falle der Übereinstimmung eine Stellungnahme erübrige und die Erledigung der Berufung sodann nach Aktenlage erfolge.

Mit **Schriftsatz vom 19. Mai 2004** nimmt die steuerliche Vertretung der Berufungsverwerberin den im Ergänzungsauftrag vom 30. März 2004 dargelegten Sachverhalt zur Kenntnis und fügt diesem nicht mehr hinzu.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verminderung der Bemessungsgrundlage um die Sattellast

Die Berufungsverwerberin vermeint, dass bei Sattelzugfahrzeugen das um die Sattellast verringerte höchste zulässige Gesamtgewicht als Berechnungsgrundlage für die Ermittlung der Kraftfahrzeugsteuer heranzuziehen sei. Nachdem das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG) keine eigene Begriffsbestimmung von „Sattelfahrzeugen“ beinhaltet, ist auf die Ausführungen des Kraftfahrzeuggesetzes 1967 (KFG) zurückzugreifen:

Nach **§ 2 Abs. 2 KFG 1967** gilt als

- **Sattelkraftfahrzeug** ein Sattelzugfahrzeug (Z. 11) mit einem so auf diesem aufliegenden Sattelanhänger (Z. 12), dass ein wesentlicher Teil seines Eigengewichtes oder, bei gleichmäßiger Verteilung der Ladung auf der Ladefläche, seines Gesamtgewichtes vom Sattelzugfahrzeug getragen wird (Z. 10);
- **Sattelzugfahrzeug** ein Kraftwagen, der nach seiner Bauart und Ausrüstung dazu bestimmt ist, einen Sattelanhänger (Z. 12) so zu ziehen, dass ihn dieser mit einem

wesentlichen Teil seines Eigengewichtes oder, bei gleichmäßiger Verteilung der Ladung auf der Ladefläche, seines Gesamtgewichtes belastet (Z. 11);

- **Sattelanhänger** ein Anhänger, der nach seiner Bauart und Ausrüstung dazu bestimmt ist, so mit einem Sattelzugfahrzeug (Z. 11) gezogen zu werden, dass er dieses mit einem wesentlichen Teil seines Eigengewichtes oder, bei gleichmäßiger Verteilung der Ladung auf der Ladefläche, seines Gesamtgewichtes belastet (Z.12);
- **höchstes zulässiges Gesamtgewicht** das höchste Gesamtgewicht, das ein bestimmtes Fahrzeug erreichen darf (Z. 33);
- **Sattellast** die bei einem auf waagrechter, ebener Fahrbahn stehenden Sattelkraftfahrzeug vom Sattelanhänger auf das Sattelzugfahrzeug übertragene lotrechte Last (Z. 35a);
- **höchste zulässige Sattellast** die höchste Sattellast, die auf ein bestimmtes Sattelzugfahrzeug übertragen werden darf oder die ein bestimmter Sattelanhänger übertragen darf (Z. 35b).

Hinsichtlich der Sattellast ist noch zu bemerken, dass diese sowohl im höchstzulässigen Gesamtgewicht des Zugfahrzeugs als auch des Anhängers enthalten ist.

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gemäß **§ 1 Abs. 1 KfzStG** unter anderen die in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuge, deren höchstes zulässige Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt und die kraftfahrrechtlich als Zugmaschine oder Motorkarren genehmigt sind.

Auf Grund der im **§ 1 Abs. 2 leg.cit. erster Satz** enthaltenen **Fiktion** gelten Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen als Kraftfahrzeuge und werden in den Anwendungsbereich des Kraftfahrzeugsteuergesetzes einbezogen.

Die Steuer pro Monat bemisst sich bei Kraftfahrzeugen mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen für jede angefangene Tonne höchstes zulässiges Gesamtgewicht an die in **§ 5 Abs. 1 lit. b KfzStG** genannten Beträgen. Bei einer aus einer Sattelzugmaschine und einem Sattelaufleger bestehenden Fahrzeugkombination hat die Berechnung der Steuer somit für jedes dieser Fahrzeuge gesondert zu erfolgen.

Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung der Sattellast bestimmt **§ 5 Abs. 1 lit. b sub.lit. ee leg.cit. letzter Satz** dass bei **Sattelanhängern** das kraftfahrrechtlich höchste zulässige Gesamtgewicht um die Sattellast zu vermindern ist. Der

eindeutige Gesetzeswortlaut sieht demnach **keine Verringerung** der Bemessungsgrundlage um die Sattellast bei **Sattelzugfahrzeugen** vor.

Demgegenüber vertritt die Berufungswerberin nun die Auffassung, dass sich auf Grund des Inhaltes der Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (1713 BlgNR 18. GP) ableiten ließe, dass die Sattellast sehr wohl auch bei Zugfahrzeugen vermindernd Berücksichtigung finden müsste. Begründet wird dies damit, dass im Besonderen Teil der Erläuterungen einerseits zu Teil 1 der Regierungsvorlage, § 3 (**Straßenbenützungsabgabegesetz**), ausgeführt wird, dass bei **Sattelzugfahrzeugen** als Berechnungsgrundlage das um die Sattellast verminderte höchste zulässige Gesamtgewicht maßgebend sein soll. Andererseits wird zu Teil 2, zu Z. 6 und Z. 7 der Regierungsvorlage (**Kraftfahrzeugsteuergesetz**) bemerkt, dass die Ausführungen im Besonderen Teil zu § 3 letzter Absatz Straßenbenützungsabgabegesetz sinngemäß gelten.

Auf Grund dieses Hinweises kommt die Berufungswerberin daher zu dem Schluss, dass bei Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer die Sattellast einerseits beim Sattelanhänger als Abzugsposten zu berücksichtigen sei und andererseits auch beim Zugfahrzeug.

Dieser Schlussfolgerung der Berufungswerberin ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die oben genannte Stelle der Erläuterungen spricht zwar von einer sinngemäßen Geltung des § 3 **letzter Absatz**, die von der Berufungswerberin zitierten Stelle hinsichtlich Kürzung der Sattellast bei Zugfahrzeugen im Geltungsbereich der Straßenbenützungsabgabe befindet sich jedoch **nicht** im letzten Absatz, sondern am Ende des **vorletzten Absatzes**. Im letzten Absatz der besagten Stelle wird vielmehr darüber abgesprochen, dass die Steuersätze für die Straßenbenützungsabgabe vorerst nur für das Jahr 1995 festgelegt werden sollen, „*um bei der Festlegung für das Jahr 1996 und 1997 auch allfällige Ergebnisse der Überlegungen zur Einführung von Mautgebühren berücksichtigen zu können, die zu einer stärkeren Heranziehung auch der ausländischen Lastkraftwagen führen sollen.*“ Die Einführung einer zeitabhängigen Maut (“Vignette”) erfolgte auch tatsächlich mit dem ab 1. Mai 1996 in Kraft getretenem Bundesstraßenfinanzierungsgesetz 1996 (BGBl. 1996/201).

Der Gesetzgeber wollte mit dem Hinweis auf “sinngemäße Geltung” zu Z. 6 und Z. 7 (Änderung von § 5 KfzStG) der Regierungsvorlage vielmehr zum Ausdruck bringen, dass auch die Steuersätze der Kraftfahrzeugsteuer vorerst nur für das Jahr 1995 festgelegt werden, um die finanziellen Auswirkungen von – damals noch geplanten – Mautgebühren abzuwarten. Die Problematik der Verminderung der Sattellast bei Zugfahrzeugen wird dabei nicht berührt.

Unabhängig davon, ist es für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erklärbar, wieso eine Bestimmung der StraBAG hinsichtlich Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer normativen Charakter aufweisen soll. Der klare und eindeutige Wortlaut des **§ 5 Abs. 1 lit. b sub.lit. ee letzter Satz** lässt keine andere Auslegung als die vom Gesetzeswortlaut zu. Auch für eine Analogie besteht kein Raum. Eine logische und einleuchtende Begründung für einen zweifachen Abzug der Sattellast und damit ihrer gänzlichen Unberücksichtigung wurde hingegen nicht vorgebracht.

Hinsichtlich des Argumentes, dass bei der Ermittlung der Kraftfahrzeugsteuer jedes Fahrzeug für sich die Besteuerungsgrundlage darstelle und daher auch die Sattellast jeweils zu berücksichtigen sei, ist folgendes zu bemerken:

Es ist es zwar richtig ist, dass jedes Fahrzeug für sich eine Besteuerungseinheit darstellt, die aber insoweit unterbrochen wird, als dass eine Schnittstelle zwischen Zugfahrzeug und Anhänger existiert, nämlich in Form der Sattellast, die von einem Sattelanhänger auf das Sattelzugfahrzeug übertragen wird. Da sowohl beim Zugfahrzeug als auch beim Anhänger die höchst zulässige Sattellast ein Bestandteil des höchstzulässigen Gesamtgewichts jeweils beider Fahrzeuge darstellt (Berechnung der Sattellast: höchstzulässiges Gesamtgewicht der einzelnen Fahrzeuge abzüglich Eigengewicht abzüglich Gewicht einer Person [nur bei Zugfahrzeug]) gilt es eine **doppelte Berücksichtigung der Sattellast** zu vermeiden. Dem hat der Gesetzgeber insoweit Rechnung getragen, als er die Bestimmung des § 5 Abs. 1 lit. b sub.lit. ee leg.cit, letzten Satz normierte.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass auch bei der **Straßenbenützungsabgabe** (auf Grund des Zweckes dieser Steuerart, nämlich die Güterbeförderung zu besteuern, gelten hier das Zugfahrzeug und der Anhänger als **ein** Fahrzeug) die Sattellast nur **einmal** in Abzug gebracht wird.

Als weiteres Argument für die Richtigkeit ihres Auslegungsergebnisses zieht die Berufungswerberin den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 6. Oktober 1994, GZ. 10 3004/1-IV/10/94, heran, worin an Hand eines Beispieles Folgendes dargestellt wird:

"..c) Zulassung eines Sattelzugfahrzeuges (höchstes zulässige Gesamtgewicht 9 Tonnen) am 6. Mai 1994, Abmeldung am 30. Juni 1994. Für Mai 26/30 von 9 to x 80,- S = 624,- S, Juni 9 to x 80,- S = 720,- S."

Auf Grund des höchstzulässigen Gesamtgewichtes schließt die Berufungswerberin, dass auch die Verfasser der Durchführungsrichtlinien die Sattellast beim Zugfahrzeug bereits abgezogen

hätten, da diese Fahrzeuge in der Regel weit mehr, nämlich teilweise über 18 Tonnen Gesamtgewicht aufweisen würden.

Dieser Behauptung ist zu entgegnen, dass es nach telefonischer Auskunft eines sachkundigen Mitarbeiters der Kfz-Überprüfungsstelle der oö. Landesregierung, in Österreich sehr wohl Sattelzugfahrzeuge mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 9 Tonnen und darunter gebe. Diese Behauptung erweist sich somit als unrichtig.

Abschließend ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat ist in seiner Entscheidungsfindung auf Grund des im **Artikel 18 Abs. 1 B-VG verankerten Legalitätsprinzips** an die dem Rechtsbestand angehörigen Gesetze gebunden. Die Auslegungsergebnisse der Berufungswerberin im Zusammenhang mit den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage bzw. mit oben zitierten Durchführungserlass lassen sich mit dem Gesetzeswortlaut nicht in Einklang bringen. Die Sattellast fließt daher beim Zugfahrzeug in die Bemessungsgrundlage ein.

Dem Berufungsbegehren konnte somit in diesem Punkt nicht Rechnung getragen werden.

2. Kombinierter Verkehr Straße/Schiene

In der Rechtsache betreffend steuerbefreiten Vor- und Nachlaufverkehr zum kombinierten Verkehr Straße/Schiene wurde der Verwaltungsgerichtshof bereits zur Entscheidungsfindung angerufen. Hinsichtlich der **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 4 – 6/1996** entschied der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7. Dezember 2000, 97/16/0295, dass nur die Fahrten zu einem, im **Inland** gelegenen Bahnhof zur Befreiung führen können. Fahrten zum **ausländischen Bahnhof**, selbst wenn sie in Ausübung eines Transportes erfolgen, werden hingegen **nicht** von der Befreiungsbestimmung des **§ 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG** erfasst.

Da der Verwaltungsgerichtshof in der Folge die Beschwerde als unbegründet abwies und sich der Sachverhalt betreffend der in Verona stationierten Sattelzugmaschinen gegenüber den anderen berufungsgegenständlichen Jahren als gleich erweist, erübriggt sich eine weitere Behandlung der Rechtsfrage.

Dem Berufungsbegehren ist somit auch in dieser Rechtsfrage kein Erfolg beschienen.

3. Berechnung der überzähligen Auflieger

Die Berufungswerberin vermeint, dass in Hinblick auf die vermeintliche Steuerbefreiung der in Verona stationierten Sattelzugfahrzeuge (siehe Pkt. 2 der Berufungsentscheidung) auch die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für die Anhänger gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG für die berufungsgegenständlichen Jahre nicht richtig ermittelt worden wäre, weil diese in Verona stationierten Zugfahrzeuge bei der Berechnung der überzähligen Auflieger außer Ansatz zu bleiben haben.

§ 1 Abs. 2 KfzStG normiert, dass "*für Anhänger, deren Anzahl die der ziehenden steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen desselben Steuerschuldners übersteigt und die, bezogen auf die gesamte Anzahl der Anhänger des Steuerschuldners, die niedrigere Bemessungsgrundlage aufweisen,*" die Steuer nicht zu erheben ist.

Wie unter Punkt 2 angeführt, hat der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Steuerpflicht der in Verona stationierten Zugfahrzeuge bereits ausgesprochen, dass diese von der Steuerbefreiung des § 2 Abs. 1 Z. 14 KfzStG nicht erfasst werden. Damit steht außer Zweifel, dass die **steuerpflichtigen** ziehenden Kraftfahrzeuge in die Berechnung der überzähligen Auflieger gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG mit einzubeziehen sind.

Hinsichtlich der Einwände des Betriebsprüfers, nämlich dass eine Unklarheit darüber bestehe, warum sich aus der Steuerfreistellung der "Verona" Sattelzugmaschinen eine Änderung der Gesamtanzahl der steuerpflichtigen in Österreich zugelassenen Auflieger ergäbe, da es laut den ursprünglichen Berechnungen der Berufungswerberin im gesamten Jahr 1997 auch unter Berücksichtigung der in Verona eingesetzten Zugmaschinen gar keine überzähligen Auflieger gäbe und daher keine Feststellungen erfolgt sind, hat sich die Berufungswerberin trotz Aufforderung nicht geäußert, womit sich eine weitere Behandlung der Rechtsfrage wegen fehlender Voraussetzungen auf Sachverhaltsebene erübrigt.

Auch in diesem Punkt kann die Ansicht der Berufungswerberin nicht geteilt werden.

4. Feststellungen der Außenprüfung

Im Zuge einer gemäß § 99 FinStrG gegenwärtig stattfindenden Außenprüfung wurden die im Sachverhalt dargestellten Feststellungen (betreffend die Jahre 1997 bis 2000) getroffen. Aus verwaltungsökonomischen Erwägungen bzw. im Hinblick auf den Norminhalt des § 115 BAO hat sich der Unabhängige Finanzsenat dazu entschlossen, die Ergebnisse der Außenprüfung in die Entscheidungsfindung miteinzubeziehen. Die Feststellungen wurden der Berufungswerberin mehrmals zur Kenntnis gebracht, die ziffernmäßige Richtigkeit von

zuständigen Mitarbeiterinnen der Berufungswerberin überprüft und in weiterer Folge keine Einwände vorgebracht.

Die Berufung vom 5. Juli 2000 richtet sich unter anderen gegen die Festsetzungsbescheide des **vierten Quartals 1997** vom 12. Mai 2000 bzw. des **zweiten Quartals 1998** vom 7. Juni 2000. Mit **Bescheide vom 15. April 2004** erließ das Finanzamt die entsprechenden **Jahresbescheide 1997 und 1998**.

Gemäß **§ 274 BAO idF BGBI. I Nr. 97/2002**, gilt die Berufung dann, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer der Jahre 1997 und 1998 vom 15. April 2004 **an die Stelle** der mit 12. Mai 2000 bzw. 7. Juni 2000 erlassenen Quartalsfestsetzungsbescheide 1997 und 1998 treten und sich die gegenständliche Berufung gemäß § 274 BAO nunmehr auch gegen die Jahresbescheide richtet.

Wie oben ausführlich begründet, ist der Berufung hinsichtlich der strittigen Punkte kein Erfolg beschieden. Auf Grund eben erwähnter Feststellungen der Außenprüfung ergibt sich für die **Jahre 1999 und 2000** eine teilweise Stattgabe. Da die Ungewissheit des Umfangs der Abgabepflicht beseitigt wurde, war die nach § 200 Abs. 1 BAO erfolgte vorläufige Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer gemäß Abs. 2 leg.cit. durch eine endgültige zu ersetzen.

Nachdem die Ergebnisse der Außenprüfung bereits in den Jahresbescheiden 1997 und 1998 erfasst sind, ergibt sich für diese Jahre – entgegen der Ankündigung im Ergänzungsauftrag vom 30. März 2004 – eine Abweisung des Berufungsbegehrens.

Die Höhe der Kraftfahrzeugsteuer bemisst sich für die berufungsgegenständlichen Jahre wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
KfzSt	1995	5.244.379,00	381.123,89
KfzSt	1996	5.532.517,00	402.063,69
KfzSt	1997	5.334.546,00	387.676,58
KfzSt	1998	2.982.568,00	216.751,67
KfzSt	1999	3.069.398,00	223.061,85
KfzSt	2000	2.985.482,00	216.963,44

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 25. Mai 2004

