



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der xy, Z, vertreten durch V., gegen

- A) 1. den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer
 - 2. den Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 – 12/2000
- B) 1. den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer
 - 2. den Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 – 12/2001
- C) 1. den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer
 - 2. den Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 – 12/2002

des Finanzamtes Wien 1/23 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Firma xy, der Berufungswerberin, durchgeführten Betriebsprüfung wurden auch bezüglich der Kraftfahrzeugsteuer Feststellungen getroffen, die zu einer

Neuberechnung der Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 führten. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung enthält zur Wiederaufnahme des Verfahrens Folgendes:

„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO“

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	1999-2002	Tz 1
Körperschaftsteuer	1999-2002	Tz 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7,
Kraftfahrzeugsteuer	1999-2002	Tz 8

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Mit Bescheiden jeweils vom 18. Oktober 2005 wurden vom Finanzamt Wien 1/23 die Verfahren betreffend die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 – 12/2000, 1 – 12/2001 und 1 – 12/2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 – 12/2000 mit S 1.190.903,-- (entspricht € 86.546,30), für die Monate 1 – 12/2001 mit € 126.753,42 und für die Monate 1 – 12/2002 mit € 125.616,40 festgesetzt. In diesen Bescheiden wird auf den Bericht der Betriebsprüfung verwiesen.

Die nach Ansuchen um Verlängerung der Berufungsfrist gegen diese Bescheide eingebrachte Berufung vom 7. Dezember 2005 wird wie folgt begründet:

„Zur Begründung führen wir an, dass die Behörde bei der Berechnung der Einschreiterin vorgeschriebenen Kraftfahrzeugsteuer abweichend von den Abgabenerklärungen für die in den bekämpften Bescheiden genannten Kraftfahrzeuge als Bemessungsgrundlage das in den jeweiligen Einzelgenehmigungen angeführte höchstzulässige Gesamtgewicht von 43.990 kg zugrunde gelegt hat.“

Die Behörde hat in ihrer Entscheidung nicht berücksichtigt; dass die Einschreiterin aufgrund der einschlägigen Bestimmungen des § 4 Abs. 7 und 8 KFG lediglich berechtigt ist, die Kfz bzw. Lastkraftwagenzüge so zu beladen, dass pro Fahrt ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 40.000 kg nicht überschritten wird.“

Genau unter Zugrundelegung einer Berechnungsgrundlage von 40.000 kg hat die Einschreiterin jedoch die Kfz-Steuer bereits erklärt und entrichtet.“

„§ 5 Abs. 2 KfzStG ist insofern unvollständig, als er bei der Festsetzung der Steuer nur von den im Typenschein genannten Gesamtgewichten bzw. dem in der Einzelgenehmigung ausgewiesenen Gesamtgewicht ausgeht, ohne darauf Rücksicht zu nehmen, ob Kraftfahrzeuge aufgrund der Vorschriften des KFG auch mit diesem Gewicht beladen und genutzt werden dürfen. § 5 Abs. 1 lit. b sieht zwar Höchstgrenzen für die Steuer, die der 40 Tonnen-Grenze Rechnung tragen vor, durch die dort normierte zusätzliche Grenze für Anhänger wird diese Absicht aber konterkariert. Während für Lastkraftwagen und Sattelzüge die Steuer durch diese Grenze mit € 340,00 (entspricht den € 8,50 x 40 t) gedeckelt ist, wird ebendiese Deckelung

durch die zweite Obergrenze für Anhänger mit € 272,00 ausgehebelt und ermöglicht nur für diese Kombination Lastkraftwagen + Anhänger eine Besteuerung jenseits der 40 t-Grenze.

In dem sich daraus ergebenden Umstand, dass für Lastkraftwagen und Sattelzüge immer nur die maximal erlaubte Tonnage von 40 Tonnen besteuert wird und nur für die in den bekämpften Bescheiden zu einer Abgabennachbelastung führenden Kombinationen Lastkraftwagen + Anhänger zu einem Zug erfolgende Besteuerung über das erlaubte Gesamtgewicht hinaus sehen wir eine unsachliche Differenzierung.

Hintergrund der Regelung des § 5 KfzStG ist, die Höhe der Steuer einerseits von den vom Kraftfahrzeug ausgehenden Beeinträchtigungen der Umwelt, einschließlich der Abnutzung der genutzten Verkehrsflächen, andererseits aber auch vom Nutzen, den der Steuerpflichtige von der Verwendung des Kraftfahrzeugs hat, abhängig zu machen.

Deshalb richtet sich die Höhe der Steuer bei Pkws grundsätzlich nach der Leistungsstärke des Motors, bei Lkws nach dem höchstzulässigen Gesamtgewicht. Je höher die Motorleistung und die zulässige Beladung sind, umso höher ist naturgemäß die Beeinträchtigung der Umwelt und die Abnutzung der Verkehrsflächen. Andererseits ist der Nutzen für den Steuerpflichtigen höher, wenn er mehr Motorleistung hat bzw. mehr Material etc. transportieren kann.

Wendet man diesen dem Gesetz zugrundeliegenden Gedanken auf Lkws an, so kann der Nutzen, den der Steuerpflichtige aus dem Lkw zieht, nur durch jene Lasten festgelegt werden, die er mit dem Lkw befördern kann.

Im Regelfall decken sich die nach § 4 KFG zulässigen Lasten mit dem im Typenschein oder in der Einzelgenehmigung ausgewiesenen Gesamtgewicht, sodass mit der wörtlichen Interpretation des § 5 Abs. 2 KfzStG das Auslangen gefunden werden kann bzw. greifen die Deckelungen des § 5 Abs 1 KfzStG.

Bei den laut den bekämpften Bescheiden zu einer Abgabennachzahlung führenden Kfzs der Einschreiterin decken sich die Grenzen nicht, weil die zulässige Nutzlast nach den Bestimmungen des KFG erheblich unter dem in der Einzelgenehmigung genannten Gesamtgewicht liegt und durch die gesonderte Anwendung eines eigenen Höchststeuerbetrages für Anhänger greift keine Deckelung nach § 5 Abs 1 KfzStG.

Weil die Einschreiterin nach den Bestimmungen des KFG nur berechtigt ist die Lkws samt Anhänger so zu beladen, dass ein Gesamtgewicht von höchstens 40.000 kg bewegt wird, beschränkt sich der Nutzen, den die Einschreiterin aus der Verwendung der Kfz hat, auf diesen Betrag. Bei einer dem Sinn und Zweck des § 5 Abs. 2 KfzStG Rechnung tragende Auslegung ergibt daher, dass als Bemessungsgrundlage für die Kfz-Steuern 40.000 kg pro Kraftfahrzug inklusive Anhänger anzunehmen sind.

Die von der Behörde zugrundegelegte Rechtsansicht, wonach die in der Einzelgenehmigung ausgewiesene Gesamtnutzlast als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist ohne Berücksichtigung, dass die Anhänger von einem Lastkraftwagen mit eigener Nutzlast gezogen werden und die Deckelungen im Spezialfall der Kombination eines Lastkraftwagen mit einem Anhänger zu einem Zug nicht greifen, führt zu einem unsachgemäßen gleichheitswidrigen Ergebnis, weil es dazu führt, dass die der Einschreiterin abverlangte Kfz-Steuer nicht wie in allen anderen Fällen von der Belastung der Umwelt und dem Nutzen des Steuerpflichtigen bemessen wird, sondern abstrakt von dem in der Einzelgenehmigung genannten Gewicht, obwohl die Einschreiterin dieses Gewicht nicht nutzen kann.

Bei einer verfassungskonformen Interpretation des § 5 Abs. 2 hätte die Behörde daher zu dem Ergebnis gelangen müssen, dass als Bemessungsgrundlage pro Zug 40.000 kg anzusetzen sind.

Diesfalls hätte die Behörde weiters zum Ergebnis gelangen müssen, dass die Einschreiterin bereits die gesamte Kfz-Steuer entrichtet hat, weshalb keine nachträgliche Kfz-Steuer vorzuschreiben gewesen wäre.

Die bekämpften Bescheide sind daher inhaltlich rechtswidrig.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2006 wurde die Berufung mit der Begründung, dass gemäß § 5 Abs. 2 KfzStG für die Steuerberechnung der im Typenschein oder im Bescheid über die Einzelgenehmigung eingetragene Wert maßgebend ist und entsprechend dieser Bestimmung die Kraftfahrzeugsteuer in der in den Bescheiden festgestellten Höhe festzusetzen war, als unbegründet abgewiesen.

In dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wurde eingewendet, dass sich das Finanzamt mit dem Berufungsanbringen, welches sich auf die Anwendung der Abgabenhöchstbeträge in § 5 Abs. 1 KfzStG bezieht, nicht auseinandergesetzt hat. Im Übrigen wurde auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach § 303 Abs. 4 BAO 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.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung. Dass auf Grund dieser Feststellungen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nicht Vorliegen, wird in der Berufung nicht behauptet.

2) Kraftfahrzeugsteuer:

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 KfzStG 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 und
- c) wenn und solange für diese eine Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, auf die § 6 Abs. 3 Versicherungssteuergesetz 1953 anzuwenden ist, nicht besteht.

Nach § 1 Abs. 2 erster Satz KfzStG 1992 idF BGBl. 1994/629 gelten Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen als Kraftfahrzeuge im Sinne

dieses Gesetzes. Auf Grund dieser Fiktion werden Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen in den Anwendungsbereich des Kraftfahrzeugsteuergesetzes einbezogen.

Zunächst unterwirft der Gesetzgeber mit § 1 Abs. 1 Z. 1 KfzStG bei Zutreffen der unter lit. a bis c angeführten Tatbestandselemente alle in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuge, zu denen ausdrücklich auch Anhänger zählen, der Kraftfahrzeugsteuer. Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass das Kraftfahrzeugsteuergesetz nicht auf eine ausschließliche oder überwiegende Verwendung der Fahrzeuge abstellt, sondern es vielmehr darauf ankommt, ob eine Zulassung zum Verkehr nach dem Kraftfahrgesetz 1967 gegeben ist oder nicht.

Die Steuerpflicht für ein in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenes Kraftfahrzeug dauert nach § 4 Abs. 1 KfzStG vom Tag der Zulassung bis zum Tag, an dem die Zulassung endet.

Nach § 5 Abs. 1 Z. 2 lit. b KfzStG beträgt die Steuer je Monat bei allen anderen Kraftfahrzeugen mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen für jede angefangene Tonne höchstes zulässiges Gesamtgewicht

1) bis 31. Dezember 2000

- bei Fahrzeugen mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von weniger als 12 Tonnen S 70,--, mindestens S 600,--,

- bei Fahrzeugen mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von 12 Tonnen oder mehr, aber weniger als 18 Tonnen S 75,-- und

- bei Fahrzeugen mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von 18 Tonnen oder mehr S 85,--, höchstens S 3.230,--, bei Anhängern höchstens S 2.550,--

2) ab 1. Jänner 2001 bis zum Beginn der Einhebung einer fahrleistungsabhängigen Maut gemäß § 6 Bundesstraßen-Mautgesetz 2002 € 8,50, mindestens € 73,--, höchstens € 340,--, bei Anhängern höchstens € 272,--.

Bis zum 31. Dezember 2000 ist die für einen Anhänger errechnete Monatssteuer jeweils um S 100,-- zu verringern, höchstens jedoch um den Betrag, der für den Anhänger an Steuer zu entrichten ist.

Strittig ist im gegenständlichen Fall lediglich, ob für die Bemessung der Kraftfahrzeugsteuer die Steuer für jedes Kraftfahrzeug im Sinne des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992, somit für jeden Lastkraftwagen und Anhänger gesondert unter Heranziehung des jeweiligen höchsten zulässigen Gesamtgewichtes im Sinne dieses Gesetzes zu berechnen sei (Ansicht des Finanzamtes) oder ob bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer von einem Höchstgewicht

von 40.000 kg für Kraftfahrzeug inklusive Anhänger auszugehen sei (Ansicht des Berufungswerbers).

Nicht strittig sind die von der Betriebsprüfung bei den Neuberechnungen der Kraftfahrzeugsteuer in den Streitjahren zu Grunde gelegten Umstände; dies sowohl was die in Ansatz gebrachten höchsten zulässigen Gesamtgewichte der Kraftfahrzeuge als auch die Zeiträume anbelangt, die für die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer herangezogen wurden.

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

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

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

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

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

Soweit die Berufung bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer die Berücksichtigung eines nach § 4 Abs. 7a KFG vorgesehenen höchstzulässigen Gesamtgewichtes von Kraftwagen mit Anhängern fordert, entfernt sie sich von den im Kraftfahrzeugsteuergesetz 1962 vorgesehenen tatbestandlichen Voraussetzungen, weil dieses Gesetz weder im § 5 Abs. 2 noch an anderer Stelle für die Besteuerung eines Kraftfahrzeuges (im Sinne des KfzStG) auf höchst zulässige Gesamtgewichte dieses Fahrzeuges in Kombination mit anderen nach § 4 Abs. 7a KFG abstellt (vgl. VwGH 18. 12. 2006, 2006/16/0182).

Das Kraftfahrzeugsteuergesetz stellt nicht auf eine ausschließliche oder überwiegende Verwendung der Fahrzeuge ab, sondern kommt es vielmehr darauf an, ob eine Zulassung zum Verkehr nach dem KFG gegeben ist oder nicht. Für die Steuerberechnung sind die im Typenschein oder im Bescheid über die Einzelgenehmigung eingetragenen Werte der einzelnen Kraftfahrzeuge (Lastkraftwagen bzw. Anhänger) maßgebend.

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

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Jänner 2010