



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 1

GZ. RV/0567-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Friedl WTH GesmbH, 4600 Wels, Kaiser-Josef-Platz 48, vom 9. Dezember 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 4. November 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 1996 sowie Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 1996 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung erfolgte hinsichtlich der Festsetzung der Kfz-Steuer für den Zeitraum 1-12/96 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO. Gegen diesen Bescheid und den in Folge ergangenen Bescheid über die Festsetzung der Kfz-Steuer für den Zeitraum 1-12/96 sowie die Bescheide über die Festsetzung der Kfz-Steuer für die Zeiträume 1-12/97 und 1-12/98 wurde rechtzeitig Berufung eingebracht.

Im Berufungsschreiben wurde ausgeführt, dass "Antrag und Begründung nachgereicht" würden, für die Festsetzung einer eventuellen Mängelbehebung möge eine Frist von mindestens 1 Monat vorgesehen werden. Die Abgabenbehörde I. Instanz erließ in der Folge einen Mängelbehebungsauftrag zur Nachreicherung von Antrag und Begründung binnen beantragter Frist. In der rechtzeitig durchgeföhrten Mängelbehebung wurde "für den Fall der Befassung der Abgabenbehörde II. Instanz die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung" beantragt. Weiters wurde ein Antrag auf ersatzlose Aufhebung der in Berufung gezogenen Bescheide gestellt; inhaltlich wurde Folgendes ausgeführt: Die Bw. sei die Tochtergesellschaft eines Transportunternehmens mit Sitz in den Niederlanden. Die Bw. verfüge über

4 Sattelfahrzeuge, mit denen Auflieger, die der Muttergesellschaft gehören, gezogen werden. Um nun die Frage zu klären, ob diese Auflieger durch die Bw. als österreichische Tochtergesellschaft der "österreichischen Kfz-Steuer" zu unterwerfen seien, wurde Folgendes ausgeführt: In den Niederlanden würden Auflieger lediglich registriert, zugelassen werden nur die Zugmaschinen. Dafür würden 3 gleiche Kennzeichen ausgegeben, 2 seien an der Zugmaschine, eines am jeweiligen Auflieger anzubringen. Mit der Zulassung der Zugmaschine entstehe "gleichzeitig das Recht zum Ziehen von Aufliegern". Ein spezielles Zulassungsverfahren für den Auflieger bestehe nicht. Auch werde in den Niederlanden für die Fahrzeugkombination die Kfz-Steuer ausschließlich über die Zugmaschine eingehoben. Die Betriebsprüfung gehe unter Hinweis auf ein Schreiben der Bezirkshauptmannschaft davon aus, dass der Überbestand an Aufliegern der Muttergesellschaft in den Niederlanden nicht zugelassen sei und daher bei der Tochtergesellschaft in Österreich der Kfz-Besteuerung zu unterwerfen sei, weil die Registrierung alleine keine kraftfahrzeugrechtliche Zulassung darstelle. Tatsache sei jedoch, dass die Auflieger durch bloßes Anbringen der Kennzeichen ohne weitere Meldung als für den Verkehr zugelassen gelten. Im Betriebsprüfungsbericht zitierten Schreiben der BH werde lediglich die Strafbarkeit des Fahrens ohne der holländischen Kennzeichentafel ausgeführt und weiters dargelegt, dass die Registrierungstafel kein Kennzeichen iSd kraftfahrrechtlichen Bestimmungen darstelle. Daraus abzuleiten, der Auflieger wäre in Holland nicht zugelassen scheint jedoch nicht korrekt zu sein, zumal die Auflieger quasi durch die Zulassung der Zugmaschine und Anbringen der bei Anmeldung der Zugmaschine für den zu ziehenden Anhänger ausgegebenen holländischen Kennzeichentafel ohne weiteres Verfahren im Straßenverkehr benutzt werden dürfe. Angemerkt werde, dass jeder beliebiger Auflieger ohne Meldung an die Behörde verwendet werden könne, sofern er über ein Registrierungskennzeichen verfüge. Außerdem werde in Holland die Kfz-Steuer ausschließlich mit dem Zugfahrzeug erhoben, eine separate Besteuerung der Auflieger erfolge nicht. Der Behauptung, der Überbestand werde in Österreich verwendet sei schon im BP-Verfahren entgegen gehalten worden, dass einige unbrauchbare Auflieger im Bestand wären, dass einige Auflieger bei Kunden zur längerfristigen Beladung stehen würden und das außerdem Subunternehmer mit eigenen Zugmaschinen Auflieger der Muttergesellschaft ziehen. Es könne durch diese Annahme zu einer zweifachen Belastung mit Kfz-Steuer, nämlich in den Niederlanden und in Österreich kommen. Gem. Art. 5 der Richtlinie RL Nr. 93/89/EWG des Rates vom 25.10.1993, Wegekostenrichtlinie, werden die Kfz Steuern gem. Art. 3 leg.cit. nur vom Mitgliedsstaat der Zulassung erhoben. Da in Holland nur Fahrzeugkombinationen zugelassen werden, seien automatisch auch die Auflieger mit zugelassen, unabhängig vom Umstand, dass für diese keine eigenen Kennzeichentafeln ausgegeben werden. Art. 3 Wegekostenrichtlinie nenne sowohl die österreichische Kfz-Steuer als auch die holländische "MOTORRIJTUIGENBELASTING" als Steuern im Sinne der Wegekostenrichtlinie.

Schlussendlich sei die Frage zu klären, ob die Zulassung der Fahrzeugkombination in Holland, die Zulassung des Aufliegers gem. Art. 5 Wegekostenrichtlinie repräsentiere. Diese Frage sei mit ja zu beantworten. Es werde bei Ablehnung der Berufung an den VwGH u.a der Antrag gestellt werden, diese Frage vom Europäischen Gerichtshof klären zu lassen. Da die Niederlande so zur Erhebung der Kfz-Steuer berechtigt seien, scheide eine Erhebung österreichischer Kfz-Steuer gem. Art. 5 Wegekostenrichtlinie aus.

Aus dem Akteninhalt ist dazu Folgendes ersichtlich:

In einem im Zuge der Betriebsprüfung gerichteten Schreiben der Muttergesellschaft vom 14.9.1999 an die Abgabenbehörde I. Instanz wird ausgeführt, dass die Muttergesellschaft über 10 Zugmaschinen, mit für sie in den Niederlanden tätigen Subunternehmern über 4 Zugmaschinen, also insgesamt über 14 Zugmaschinen verfüge. Sie habe 24 Auflieger, weshalb sie der nunmehrigen Bw. ständig vier davon zur Verfügung stellen könne. Es wurde in diesem Schreiben noch Ausführungen zur Nutzbarkeit der in den Niederlanden verwendeten Auflieger gemacht (einige können auf Grund der Geruchsbelästigung nur für den Fett- und Felltransport verwendet werden, einige seien auf Grund ihrer speziellen Größe oder ähnlichem nur beschränkt einsetzbar und seien daher nie voll ausgelastet, 2 alte Möbelkastenauflieder stünden im Hof als Zwischenlager, sie seien nicht überprüft).

Auf diese Mitteilung wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung Bezug genommen und ausgeführt, dass lt. Angaben der Muttergesellschaft ein Überbestand an Sattelaufiegern bestehe, die unentgeltlich der österreichischen Tochter zur Verfügung gestellt werden. Die Niederschrift wurde vom steuerlichen Vertreter der nunmehriger Bw. unterfertigt.

Wie aus dem auch in der Berufung bezogenen Schreiben der Bezirkshauptmannschaft hervorgeht, wird darin Bezug genommen auf Sattelanhänger bzw. Anhänger mit holländischer Registriernummer, die auf öffentlichen Straßen in Österreich angetroffen werden. Diese Registriernummer sei eine kennzeichenähnliche Tafel mit schwarzer Schrift auf weißem Grund. Die Fahrer würden behaupten, dass es sich hierbei um ein Kennzeichen handle und somit auf öffentlichen Straßen gelenkt werden dürfe. Eine Anfrage beim holländischen Bundesverkehrsamt habe Folgendes ergeben: Die Registriernummer auf den holländischen Anhängern sei nach nationalem Recht auf keinen Fall als Kennzeichen iSd internationalen Vereinbarungen zu sehen, weil die Registriernummer nur für folgende Nachweise ausgegeben werde:

1. Für die einwandfreie zollrechtliche Einbringung nach Holland
2. Für die einwandfreie technische Ausrüstung des Anhängers zum Zeitpunkt seiner Einbringung nach Holland. –

Es handle sich somit keinesfalls um eine ordnungsgemäße Zulassung.

Die durch Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum von der holländischen Mutterfirma zur Verfügung gestellten Auflieger wurden einem Zulassungsverfahren gem. § 49 Abs. 3 KFG unterzogen und mit einem "roten Kennzeichen" versehen. Kfz-Steuer wurde nicht für die Auflieger, lediglich für die Zugfahrzeuge entrichtet.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

- A) Gem. § 275 BAO hat, wenn eine Berufung nicht den in § 250 Abs. 1 und 2 1. Satz umschriebenen Erfordernissen entspricht, die Abgabenbehörde gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO dem Bw. die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.
- B) Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine 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.
- C) Der Kfz-Steuer unterliegen

- Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 lit. a Kfz-Steuergesetz 1992 in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen
- Gem. § 1 Abs. 1 Z 2 Kfz-Steuergesetz 1992 in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden.
- Gem. § 49 Abs. 3 Z 2 KFG hat die Behörde nicht zum Verkehr zugelassene Anhänger, die mit einem Kraftfahrzeug mit österreichischem Kennzeichen gezogen werden sollen, auf Antrag des Zulassungsbesitzers dieses Kraftfahrzeuges Kennzeichentafeln mit dessen Kennzeichen auszugeben, wenn der Antragsteller glaubhaft macht, dass der Anhänger mit dem Kraftfahrzeug im Ausland gezogen werden soll.
- Gem. § 49 Abs. 4 Z 2 KFG muss das Kennzeichen auf den Kennzeichentafeln eingepresst sein. Die Schriftzeichen müssen bei Tag und klarem Wetter auf mindestens 40 Meter, bei Motorfahrrädern und vierrädrigen Leichtkraftfahrzeugen auf mindestens 20 Meter lesbar sein. Die Farbe der Kennzeichentafeln muss sein: Bei Tafeln für

Motorfahrräder, vierrädriger Leichtkraftfahrzeuge sowie für Anhänger gem. Abs. 3

- a) Farbe des Grundes der Tafeln: rot
- b) Farbe der Schriftzeichen: weiß

- In der Richtlinie 93/89/EWG des Rates vom 25. Oktober 1993 über die Besteuerung bestimmter Kraftfahrzeuge zur Güterbeförderung wird ausgeführt:

Art. 5: Die in Art. 3 genannten Steuer für Fahrzeuge (Art. 3: Kraftfahrzeugssteuern im Sinne von Art. 1 sind folgende Steuern – Niederlande: MOTORRIJTUIGENBELASTING), die in einem Mitgliedsstaat zugelassen sind, werden nur von dem Mitgliedstaat der Zulassung erhoben (Art. 1: Die Mitgliedsstaaten gleichen erforderlichenfalls ihre Systeme für die Besteuerung von Kraftfahrzeugen sowie für die Maut- und Benützungsgebühr gem. dieser Richtlinie an).

Ad A) Wie offenkundig, wurde der Antrag auf "Abhaltung einer mündlichen Verhandlung für den Fall der Befassung der Abgabenbehörde II. Instanz" in dem Schreiben gestellt, mit dem dem Mängelbehebungsauftrag der Abgabenbehörde I. Instanz entsprochen wurde. In der Sache wurde in diesem Schreiben die in der Berufung fehlende Begründung nachgereicht. Es ist nun zu klären, ob dieses Schreiben unter die in § 284 Abs. 1 BAO angeführten Schreiben zu subsumieren ist (dass das Tatbestandselement "Beitrittserklärung" dabei nicht zu prüfen ist, ergibt sich eindeutig aus der Sachverhaltslage).

Wie aus der einschlägigen VwGH-Judikatur zu ersehen, begründen Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (23.4.01, 96/14/0091). Das gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (u.a. 16.2.1994, 90/13/0071). Auch ein Antrag in einer Eingabe, die die in der Berufung fehlende Begründung nachreicht, vermittelt keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (27.4.2000, 97/15/0208).

Wie o.a., ist es offenkundig, dass in dem Schreiben, mit dem dem Mängelbehebungsauftrag entsprochen wurde, die fehlende Berufsbegründung nachgereicht wurden (der Bw. hatte sogar bei Eingabe der Berufung die Frist für die "Festsetzung einer eventuellen Mängelbehebung" vorgeschlagen). Es ist in der Folge eindeutig das oben angeführte Erkenntnis des VwGH vom 27.4.2000, 97/15/0208 auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt anzuwenden, dass ebenfalls einen Sachverhalt behandelt, in dem das Abhalten einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde in einem Schreiben, in dem eine fehlende Berufsbegründung nachgereicht wurde; der VwGH sprach in seinem Erkenntnis aus, dass auf diese Weise kein Anspruch auf Abhalten einer mündlichen Verhandlung mehr begründet werden könne. Es ist also bei Vorliegen analoger Sachverhalte auch im berufungsgegenständlichen Fall davon auszugehen, dass ein Anspruch auf Abhalten einer mündlichen Verhandlung nicht gegeben ist, da das Schreiben in dem die Berufsbegründung nachgeholt wurde, nicht als Berufung oder Vorlageantrag zu qualifizieren ist. Eine mündliche Verhandlung hatte in der Folge nicht stattzufinden.

Ad B) Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, kamen anlässlich der Betriebsprüfung Tatsachen hervor, die der Abgabenbehörde anlässlich der Festsetzung der Kfz-Steuer 1-12/96 nicht

bekannt waren und zwar sämtliche Umstände hinsichtlich der Registrierung und Zulassung der berufungsgegenständlichen Auflieger zum Verkehr. Da diese Umstände anlässlich der Festsetzung der Kfz-Steuer 1-12/96 nicht geltend gemacht wurden und bei Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Verfahrensergebnis ein im Spruch anders lautender Bescheid ergangen wäre, war die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Kfz-Steuer 1-12/96 zulässig.

Ad C) Primär zu klären ist nun, in welchem Staat die Kfz-Steuer für die berufungsgegenständlichen Auflieger zu erheben ist, bzw. ob sie bereits in den Niederlanden erhoben wurde.

Wie sich aus Art. 5 der Richtlinie 93/89/EWG des Rates vom 25.10.1993 ergibt, wird die Kfz-Steuer nur dann von den Niederlanden erhoben, wenn das betreffende Fahrzeug auch in den Niederlanden zugelassen ist.

Wie auch die Bw. ausführt, verfügten die gegenständlichen Anhänger nur über Registrierungsnummern. Es ist nun zu klären, ob diese Registrierungsnummern eine Zulassung in den Niederlanden iSd Art. 5 beurkunden. Wenn die Bezirkshauptmannschaft unter Verweis auf eine Anfragebeantwortung beim holländischen Bundesverkehrsamt ausführt, die Registrierungsnummer nach nationalem (also niederländischem) Recht keinesfalls als Kennzeichen iSd internationalen Vereinbarungen zu sehen ist, da sie ja nur den Nachweis für die einwandfreie zollrechtliche Einbringung in die Niederlande und die einwandfreie technische Ausrüstung des Anhängers zu diesem Zeitpunkt erbringt, so ist davon auszugehen, dass die Registrierungsnummern keine Dokumentation einer Zulassung des Anhängers in den Niederlanden (sei es nun alleine oder über das Zugfahrzeug) geben.

Alleine die Behauptungen in der Berufung, wonach die Anhänger über ein Zugfahrzeug zugelassen seien und ähnliches entkräften nicht diese Auskunft, wonach die Registrierungsnummern nur die einwandfreie zollrechtliche Einbringung und die einwandfreie technische Ausrüstung des Anhängers zu diesem Zeitpunkt deklarieren. Es ist nicht einsichtig, wieso diese Auskunft des niederländischen Bundesverkehrsamt auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar wäre, wo sie sich ja auf die Frage bezog, ob diese Registrierungsnummern eine Zulassung zum öffentlichen Verkehr bedeuten. Da es der Bw. mit ihren Behauptungen in der Berufung nicht gelungen ist, die Abgabenbehörde II. Instanz zu überzeugen, dass die Auskunft des niederländischen Bundesverkehrsamtes unzutreffend ist, ist jedenfalls davon auszugehen, dass die Registrierungsnummern eine Zulassung zum öffentlichen Verkehr nicht dokumentieren. Es ist der Bw. auch weiters nicht gelungen durch ihre Behauptungen zu überzeugen, dass die berufungsgegenständlichen Anhänger im niederländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen sind, da in einem derartigen Fall davon auszugehen ist, dass diese niederländische Zulassung auch am Fahrzeug dokumentiert ist, wie durch Kennzeichentafeln

und ähnliches, zumal es ja wesentliches Merkmal des Zulassungsverfahrens zum öffentlichen Verkehr ist, das betreffende Fahrzeug auch entsprechend öffentlich zu kennzeichnen.

Auch der Umstand, dass für die Anhänger "rote Kennzeichen" (§ 49 Abs. 4 Z 2 KFG) in Österreich erwirkt wurden, lässt eindeutig darauf schließen, dass eine Zulassung in den Niederlanden nicht stattgefunden hat: Warum sonst hätte die Bw. eine Zulassung in einem inländischen Zulassungsverfahren angestrebt, wenn doch die Anhänger ohnehin schon in den Niederlanden zugelassen gewesen wären, dadurch in der Folge eine Kfz-Steuer in den Niederlanden entrichtet worden wäre und also lt. Art. 5 der Richtlinie in Österreich eine Kfz-Steuer nicht entrichtet hätte werden müssen.

Der eventuelle Hinweis, dass dies aus verkehrsrechtlichen Gründen geschah, kann nicht zielführend sein, da eventuelle Maßnahmen der Sicherheitsbehörden wegen Fahrens eines nicht zum öffentlichen Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuges sich hinsichtlich der Zulassung auf das KFG stützen, worauf ebenfalls das in § 1 des KFG bezogene österreichische Zulassungsverfahren basiert.

Es ist daher davon auszugehen, dass durch erfolgte Zulassungsverfahren gem. § 49 KFG ("rote Kennzeichen") die Anhänger in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen wurden.

Da – wie o.a. – es sich aus den Umständen ergibt, dass in den Niederlanden für diese Anhänger keine Kfz-Steuer erhoben wurde, ist eine "Doppelbelastung" mit Kfz-Steuer nicht gegeben. Die Erhebung der Kfz-Steuer erfolgte somit zu Recht. Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. November 2004