



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw GmbH, inXY, vertreten durch PT - Steuerberatung GmbH, 4600 Wels, Kalvarienberggasse 10A, vom 18. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2002, 2003 und 2005 jeweils vom 27. April 2007 entschieden:

1. Der Berufung betreffend Festsetzung der **Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2003** wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Die Bescheide betreffend **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2002 sowie 1 bis 12/2005** werden abgeändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt:

2002: 133.821,17 €

2005: 111.697,80 €

Entscheidungsgründe

1. Im Zuge einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass die berufungswerbende Gesellschaft bei der Berechnung des Überbestandes an Anhängern angemietete Anhänger miteinbezogen habe und dies in Widerspruch zu § 1 Abs 2 KfzStG stehe.

Daraufhin nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und setzte die Kraftfahrzeugsteuer der Jahre 2001 bis 2005 mit **Bescheiden jeweils vom 27. April 2007** in folgender Höhe fest:

	2001	2002	2003	2004	2005
	S	€	€	€	€
vor Bp	1.826.417,00	126.758,80	133.440,93	96.230,81	108.757,56
Erhöhung	48.430,00	6.796,60	8.305,64	2.263,40	2.972,58
nach Bp	1.874.847,00	133.555,40	141.746,57	98.494,21	111.730,14

2. Mit Schriftsatz vom 18. Juli 2007 erhob die berufungswerbende Gesellschaft **Berufung** gegen die Sachbescheide 2002, 2003 und 2005 und beantragte die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von 129.998,43 € für 2002, 135.282,60 € für 2003 sowie 109.910,56 € für 2005.

Begründend führte die Berufungswerberin aus, dass sie aus wirtschaftlichen Gründen Anhänger von ihrem Hauptauftraggeber über einen längeren Zeitraum angemietet habe und eigene Anhänger, welche auf sie zugelassen gewesen seien, am Hof stehen habe lassen. Diese seien daher auch nicht zum Einsatz gelangt. Der Vermieter der Anhänger habe die Kraftfahrzeugsteuer abgeführt und der berufungswerbenden Gesellschaft weiterverrechnet. Anlässlich der Betriebsprüfung seien jedoch bei der Berechnung des Überbestandes an Anhängern die angemieteten Anhänger wieder ausgeschieden worden.

Nach Ansicht der berufungswerbenden Gesellschaft sei aber bei der Berechnung des Überbestandes an Anhängern nicht auf den Zulassungsbesitzer abzustellen, sondern auf die Gesamtheit der Anhänger, die zum Einsatz kommen können, gleichgültig ob diese angemietet oder zugelassen seien. Die derzeitige Vorgangsweise entspreche nicht dem Grundsatz der gleichen Behandlung von Steuerpflichtigen. Die Berufungswerberin habe für Anhänger, die nicht zum Einsatz gelangt seien, Kraftfahrzeugsteuer bezahlt. Hätte sie die angemieteten Anhänger selbst zugelassen, wäre für die angemieteten Anhänger ebenfalls Kraftfahrzeugsteuer entrichtet worden, allerdings nicht vom Vermieter sondern vom Mieter als Zulassungsbesitzer und die Anzahl der überzähligen Anhänger hätte der Berechnung der Berufungswerberin entsprochen. Nun habe sie aber Kraftfahrzeugsteuer für Anhänger zu entrichten, die keinesfalls zum Einsatz hätten gelangen können.

3. In der Stellungnahme zur Berufung wies der Prüfer zunächst darauf hin, dass die in der Berufung vorgebrachten Berechnungsdifferenzen korrekt seien und sich damit folgende Änderungen ergeben würden:

	2002	2003	2005
	€	€	€
KfzSt bisher	133.555,40	141.746,57	111.730,14
KfzSt neu	133.821,17	141.746,57	111.697,80
Differenz	- 265,77	-	32,34

Hinsichtlich der Ermittlung der überzähligen Anhänger führte der Prüfer aus, dass der Rechtsauffassung der berufungswerbenden Gesellschaft auf Grund des eindeutigen und klaren Gesetzeswortlautes nicht gefolgt werden könne. Da jeder Anhänger für sich als gesondertes Steuerobjekt zu betrachten und nicht auf die Gesamtheit der Anhänger abzustellen sei, die bei einem Zulassungsbesitzer zum Einsatz gelangen können – unabhängig davon auf wen sie zugelassen seien – liege auch keine Doppelbesteuerung vor. Eine solche würde nur dann vorliegen, wenn der idente Anhänger sowohl beim Zulassungsbesitzer (Vermieter), als auch beim Mieter der Kraftfahrzeugsteuer unterzogen werden würde, was aber im gegenständlichen Fall nicht erfolgt sei. Da bei Vorliegen gleicher Sachverhalte unter Anwendung der Bestimmung des § 1 Abs 2 KfzStG alle Steuerpflichtigen gleich behandelt werden würden, liege auch keine Ungleichbehandlung vor.

Darauf erwiderte die berufungswerbende Gesellschaft im **Schriftsatz vom 19. Oktober 2007**, dass sich eine doppelte Belastung an Kraftfahrzeugsteuer für fünf Anhänger dadurch ergebe, dass die angemieteten Anhänger aus der Berechnung der überzähligen Anhänger auszuscheiden seien, obwohl der Vermieter die Kraftfahrzeugsteuer die berufungswerbende Gesellschaft damit belasten würde, da der Vermieter die vermieteten Anhänger ebenfalls aus der Begünstigungsvorschrift auszunehmen habe. Dieser Mehrbelastung könne man nur entgehen, indem die Berufungswerberin die angemieteten Anhänger als Zulassungsbesitzerin anmelden würde. Diese Mehrbelastung könnte der Gesetzgeber dadurch vermeiden, indem bei der Berechnung der überzähligen Anhänger beim Mieter die zugelassenen Anhänger zuzüglich der angemieteten Anhänger den Zugfahrzeugen gegenüber gestellt werden würden.

4. Die Berufung wurde sodann dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Ermittlung der überzähligen Anhänger

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gemäß **§ 1 Abs 1 Z 1 lit a bis c KfzStG** in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, deren höchstes zulässige Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt, die kraftfahrrechtlich als Zugmaschine oder Motorkarren genehmigt sind und wenn und solange für diese eine Kraftfahrzeug-

Haftpflichtversicherung, auf die § 6 Abs 3 Versicherungssteuergesetz 1953 anzuwenden ist, nicht besteht.

Auf Grund der in **§ 1 Abs 2 erster Satz KfzStG** enthaltenen Fiktion, gelten auch Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes.

Folglich ist die Kraftfahrzeugsteuer jeweils gesondert für das Zugfahrzeug und für den Anhänger zu berechnen bzw es ist jeweils gesondert zu beurteilen, welche Steuersätze bzw Steuerbefreiungstatbestände Anwendung finden.

§ 1 Abs 2 zweiter Satz KfzStG normiert zudem eine **Begünstigungsbestimmung** für überzählige Anhänger. Demnach ist die Steuer für solche Anhänger nicht zu erheben, *„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. 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.“*

Steuerschuldner ist gemäß **§ 3 Z 1 KfzStG** bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug **zugelassen** ist; nach **§ 3 Z 2 leg.cit.** in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Die Begünstigungsbestimmung des § 1 Abs 2 zweiter Satz KfzStG wurde nahezu wort- und inhaltsgleich aus dem mit BGBl. Nr. 629/1994 aufgehobenen Straßenverkehrsbeitragsgesetz (§ 2 Z 9 StVBG) übernommen, obgleich der Steuergegenstand des StVBG ein anderer war, als bei der Kraftfahrzeugsteuer. Das StVBG unterwarf nämlich die Güterbeförderung an sich der Besteuerung, wobei das Fahrzeug/ der Anhänger mit dem eine beitragspflichtige Güterbeförderung durchgeführt wurde, lediglich zur Abgabenbemessung herangezogen wurde. Dementsprechend wurden nicht bestimmte Fahrzeuge, sondern bestimmte Beförderungen von der Beitragspflicht befreit (VwGH vom 22.10.1990, 89/15/0107). Die Begünstigungsbestimmung des StVBG sollte daher ursprünglich - dem Steuergegenstand entsprechend - dem tatsächlich erzielbaren Transportvolumen Rechnung tragen (ein ziehendes Fahrzeug kann jeweils nur mit einem Anhänger Beförderungen durchführen), wobei auch für deren Anwendbarkeit maßgeblich war, dass die Beförderungen durch Fahrzeugkombinationen ausgeführt wurden, die aus ziehendem Fahrzeug und Anhänger **desselben** Beitragsschuldners bestanden. Als Beitragsschuldner galt auch hier der

Zulassungsbesitzer (§ 4 Abs 2 StVBG). Das StVBG wurde mit 31. Dezember 1994 auf Grund seiner Unvereinbarkeit mit europarechtlichen Vorgaben aufgehoben und durch die Straßenbenützungsabgabe ersetzt, die die Benützung von Straßen mit öffentlichem Verkehr einer Besteuerung unterzog.

Das KfzStG hingegen stellt das Fahrzeug bzw. den Anhänger selbst und ihre kraftfahrrechtliche Zulassung in den Fokus seiner Betrachtung und nicht die Güterbeförderung (letztere wird nun durch die Straßenbenützungsabgabe (bis 2003) bzw durch die fahrleistungsabhängige Maut erfasst). Ob die Kraftfahrzeuge tatsächlich verwendet werden und zum Einsatz gelangen, spielt daher grundsätzlich – so wie auch bei Personenkraftfahrzeugen - für die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer keine Rolle. Dennoch hatte sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, die eigentlich auf die tatsächliche Einsatzmöglichkeit der Fahrzeuge für Güterbeförderungen gerichtete und damit systemfremde Begünstigungsbestimmung auch in das KfzStG aufzunehmen: Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1821/XVIII GP) sollte zur Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast für überzählige Anhänger eine ähnliche Begünstigung gelten, wie beim Straßenverkehrsbeitrag. Der Gesetzgeber stellte daraufhin für die Inanspruchnahme dieser Begünstigung ebenfalls ausschließlich auf den Fahrzeugbestand des Zulassungsbesitzers als Steuerschuldner ab.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren steht außer Streit, dass die berufungswerbende Gesellschaft in den streitanhängigen Jahren Zulassungsbesitzerin diverser Zugfahrzeuge und Anhänger war, darüber hinaus aber auch zusätzliche Anhänger von einem Hauptauftraggeber anmietete, wodurch ein Überbestand an Anhängern entstand. Die für diese Fahrzeuge beim Vermieter angefallene Kraftfahrzeugsteuer wurde der Berufungswerberin in Rechnung gestellt. Bei der Ermittlung der überzähligen Anhänger nach § 1 Abs 2 zweiter Satz KfzStG wurden die angemieteten Anhänger so behandelt, als wäre die Berufungswerberin Zulassungsbesitzerin und Steuerschuldnerin. Begründet wurde diese Vorgangsweise damit, dass bei der Berechnung des Überbestandes an Anhängern nicht auf den Zulassungsbesitzer abzustellen sei, sondern vielmehr auf die Gesamtheit der Anhänger, die zum Einsatz gelangen können und zwar gleichgültig, ob angemietet oder selbst zugelassen, zumal die Berufungswerberin die weiterverrechnete Kraftfahrzeugsteuer zu bezahlen hätte.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin ist zunächst zu erwidern, dass der eindeutige Wortlaut der maßgeblichen Bestimmung keinerlei Raum für Interpretationen zulässt, die deren Anwendungsbereich erweitern würden, zumal diese eine Ausnahmebestimmung vom Regelfall darstellt und folglich auch **eng** auszulegen ist.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass auch aus rechtsdogmatischer Sicht der Meinung der Berufungswerberin nicht gefolgt werden kann: Grundsätzlich kann nur derjenige, der tatbestandsmäßig als Steuerschuldner zu betrachten ist, zur Erfüllung eines Abgabeananspruches herangezogen werden. Folglich kann auch nur demjenigen eine Begünstigung und somit eine Steuerentlastung gewährt werden, der gesetzmäßig als Steuerschuldner zur Tragung der Steuerlast verpflichtet wird. Dass die berufungswerbende Gesellschaft Beträge in Höhe der Kraftfahrzeugsteuer an den Vermieter zu bezahlen hatte, macht sie aber nicht zur Steuerschuldnerin der gemieteten Anhänger im Sinne des KfzStG, sondern ist lediglich als **Erfüllung eines privatrechtlichen Schuldverhältnisses** zu sehen. Um daher in den Anwendungsbereich der Begünstigungsbestimmung zu gelangen, hätte die berufungswerbende Gesellschaft als Mieterin die Anhänger auf ihren Namen entsprechend den Bestimmungen des § 37 Abs 2 KFG 1967 zulassen müssen.

Der Unabhängige Finanzsenat ist es angesichts des klaren und zweifelsfreien Wortlautes verwehrt, anderes als abweisend zu entscheiden. Die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art. 18 B-VG bewirkt nämlich einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm. Das Gesetz soll damit der Disposition durch die ihm unterworfenen Organe möglichst entzogen werden (VwGH 25.02.1994, 93/12/0203). Die Möglichkeit, sich gegen eine gesetzliche Bestimmung zur Wehr zu setzen, wird dem Staatsbürger aber durch eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 144 B-VG eröffnet.

2. Berücksichtigung von Berechnungsdifferenzen

Die in der Stellungnahme des Prüfers vorgebrachten Berechnungsdifferenzen in Höhe von 265,77 € (2002) und -32,34 € (2005) stehen außer Streit und waren daher in folgendem Ausmaß zu berücksichtigen:

	2002	2003	2005
	€	€	€
KfzSt lt. Erstbescheid/Erklärung	126.758,80	133.440,93	108.757,56
Erhöhungen BP	6.796,60	8.305,64	2.972,58
KfzSt nach BP	133.555,40	141.746,57	111.730,14
Berechnungsdifferenzen	265,77	-	32,34
KfzSt lt. BE	133.821,17	141.746,57	111.697,80

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. Mai 2009