



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Ort, vertreten durch die steuerberaterXY, vom 20. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 22. April 2008 betreffend Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2005, 2006 und den Zeitraum Oktober bis Dezember 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

(1) Die berufungswerbende Gesellschaft (im folgenden kurz Bw.) wurde im Jahr 2005 gegründet und übernahm mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 14. Dezember 2005 im Zuge der Spaltung zur Aufnahme der xholding deren Teilbetrieb „Internationale Transporte und Spedition“ zum Stichtag 31. März 2005.

(2) Im Zuge einer im **Jahr 2008** stattgefundenen **Außenprüfung gemäß § 147 BAO** wurde im Bereich der Kraftfahrzeugsteuer neben diversen (unstrittigen) Berechnungsdifferenzen (laut Punkt 2 des Besprechungsprogrammes zur Schlussbesprechung vom 20. März 2008 wurden diese mit den verantwortlichen Personen im geprüften Unternehmen besprochen und betragen 2005 1.107,21 € und 2006 1.472,76 €) folgendes festgestellt (Punkt 3 des Besprechungsprogrammes zur Schlussbesprechung vom 20. März 2008):

a) Sachverhalt:

Das geprüfte Unternehmen verfüge sowohl über Sattelzüge als auch über Lkw-Züge. In beiden Bereichen sei ein Überbestand an Anhängern vorhanden, sodass gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG für die überzähligen Anhänger keine Kraftfahrzeugsteuer entrichtet werde. Zusätzlich zum eigenen Fuhrpark seien noch fremde Anhänger angemietet und vom Vermieter die Miete und anteilige Kraftfahrzeugsteuer dem Mieter angelastet worden.

Bei der Berechnung sei in einem ersten Schritt eine Differenzierung in Sattelzüge und LKW-Züge erfolgt und für jede Fahrzeuggruppe der Überbestand an Anhängern ermittelt und aus der Berechnung ausgeschieden worden. Der solcherart verminderte Fahrzeugbestand sei zusätzlich noch um gemietete Anhänger verringert und der Restbestand entsprechend den Steuersätzen des § 5 KfzStG der Besteuerung unterzogen worden.

b) Würdigung durch das geprüfte Unternehmen:

Zur bereits anlässlich der vorangegangenen Betriebsprüfung aufgeworfenen, berufungsanhängigen Problematik vertrete das geprüfte Unternehmen den Standpunkt, dass es in der Absicht des Gesetzgebers gelegen sei nur jene Anhänger zu besteuern, die auch tatsächlich zum Einsatz kommen würden. § 1 Abs. 2 KfzStG regle zwar die Vorgehensweise zur Steuerberechnung der überzähligen Anhänger beim Vermieter enthalte aber keine Aussagen zur Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer beim Mieter. Für den Fall, dass beim Mieter bereits vorher ein Überbestand an Anhängern vorhanden sei, würde es durch die gemieteten Anhänger zu einem zusätzlichen Überbestand kommen und es bei dieser Konstellation gerechtfertigt sein, die (eigene) Kraftfahrzeugsteuer um die in Rechnung gestellte (fremde) Kraftfahrzeugsteuer zu vermindern. Andernfalls würde sich eine Ungleichbehandlung ergeben, die durch Gegenüberstellung folgender Fallkonstellationen veranschaulicht werde:

Fall 1: Besitze ein Steuerpflichtiger 3 Sattelzugfahrzeuge und 5 Sattelanhänger, müsse die Kraftfahrzeugsteuer nur für 3 Anhänger entrichtet werden, 2 Anhänger wären überzählig.

Fall 2: Besitze ein Steuerpflichtiger 3 Sattelzugfahrzeuge und 3 Sattelanhänger und miete zusätzlich 2 fremde Sattelanhänger werde für 5 Sattelanhänger Kraftfahrzeugsteuer entrichtet (3 Sattelanhänger seien beim Steuerpflichtigen selbst pflichtig und 2 Sattelanhänger beim Vermieter).

Die Bestimmung des § 1 Abs. 2 KfzStG 1992 sei daher nach Ansicht des geprüften Unternehmens dahingehend auszulegen, dass gleiche Sachverhalte gleich behandelt werden müssten. Eine Besteuerung von Anhängern in Abhängigkeit von der Eigentümerstruktur

verstosse gegen die gebotene verfassungsrechtliche Gleichbehandlung und stelle weiters einen unzulässigen Eingriff in die Unversehrtheit des Eigentums dar.

c) Rechtliche Grundlagen:

§ 1 Abs. 2 KfzStG 1992 normiere: „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 höchstzulässigen 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.“

Die Durchführungsrichtlinien zum Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 und zur motorbezogenen Versicherungssteuer (AÖFV Nr.40/1997) würden betreffend die Vorgangsweise bei der Feststellung der Anhänger gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG eine getrennte Ermittlung der überzähligen Anhänger vorsehen. Danach seien Sattelzugfahrzeuge den Sattelanhängern mit jeweils mehr als 3,5 t Gesamtgewicht und andere Zugfahrzeuge den anderen Anhängern mit jeweils mehr als 3,5 t Gesamtgewicht gegenüberzustellen. Anhänger, die von Fahrzeugen eines anderen Steuerschuldners gezogen werden, seien bei Feststellung der überzähligen Anhänger nicht zu berücksichtigen und würden in jedem Kalendermonat, in dem diese Verwendung erfolgt, der Steuer unterliegen. Weiters bestünden nach den Richtlinien aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, wenn der am Monatsbeginn bestehende Fahrzeugbestand für die Feststellung herangezogen würde, für welche Anhänger im betreffenden Kalendermonat keine Steuer zu erheben sei.

In einer Anfragebeantwortung vom 19. Mai 2003, GZ F 606/1-IV/10/02 und in einer Information vom 20. Juli 2004 (SWK 31/2004, S 889) habe das Bundesministerium für Finanzen zur streitgegenständlichen Thematik die Ansicht vertreten, dass „aufgrund der Rechtslage der Vermieter die auf ihn zugelassenen vermieteten Anhänger aus der Berechnung der überzähligen Anhänger auszuschneiden und für den Kalendermonat, in dem die Verwendung erfolge, die Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten habe. Da der Mieter nicht Zulassungsbesitzer und somit Steuerschuldner gemäß § 3 Z 1 KfzStG 1992 sei, habe dieser keine Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten. Die Bestimmung des § 1 Abs. 2 KfzStG 1992 setze voraus, dass der Steuerschuldner der Anhänger und ziehenden Fahrzeuge derselbe sei, was im Falle von angemieteten Anhängern nicht der Fall sei. Bei dieser Rechtslage komme es zu keiner Doppelbesteuerung.

Nach dem KfzStG sei nicht der Gesamtbestand der Anhänger sondern jedes einzelne Fahrzeug und jeder einzelne Anhänger Steuerobjekt. Die Behandlung des gesamten Anhängerbestandes als Steuerobjekt widerspreche dem System der Kraftfahrzeugsteuer. Der Steuerschuldner habe für jedes zugelassene Kfz und für jeden zugelassenen Anhänger die Kraftfahrzeugsteuer gesondert zu berechnen. Die Regelung besage ausdrücklich, dass vermietete Anhänger aus der Berechnung auszuscheiden seien. Der Einwand, die Vorgehensweise beim Mieter sei nicht geregelt, sei nicht gerechtfertigt, weil der Wortlaut des § 1 Abs. 2 KfzStG eindeutig sei und ausdrücklich nur Anhänger in die Berechnung miteinbeziehen lasse, die auf denselben Zulassungsbesitzer zugelassen seien.,,

d) Rechtliche Würdigung durch die Betriebsprüfung:

Es komme im streitgegenständlichen Verfahren vorwiegend auf die Auslegung des § 1 Abs. 2 dritter Satz KfzStG 1992 an, der normiere, dass „Anhänger, die von einem Kraftfahrzeug eines anderen Steuerschuldners gezogen werden, aus der Berechnung auszuscheiden seien; für sie ist die Steuer für den Kalendermonat, in dem die Verwendung erfolgt zu erheben.“ In dieser Gesetzesstelle sei im speziellen der Ausdruck „Steuerschuldner“ streitbefangen, der nicht näher bestimmt sei und mangels einer Legaldefinition bzw. eines ausdrücklichen Verweises auf § 3 KfzStG sei dieser einer Interpretation zugänglich.

Unter Bezugnahme auf die (ausführlich dargestellten) Regeln betreffend die Interpretation eines Gesetzesbegriffes sei zu hinterfragen, welche Bedeutung dem Begriff des Steuerschuldners in Verbindung mit dem gesamten Gesetzesabschnitt bzw. dem Kraftfahrzeugsteuergesetz folgende zukomme:

Der Gesetzgeber unterwerfe mit § 1 Abs. 1 Z 1 KfzStG 1992 alle in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuge, zu denen auch Anhänger zählen würden, der Kraftfahrzeugsteuer. Nach der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 10. November 2005, RV/0609-L/03 bringe der Gesetzgeber mit der Bestimmung in § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG 1992 in der er von einer Steuerpflicht für Anhänger absehe, wenn deren Anzahl die der ziehenden steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen desselben Steuerschuldners übersteige, unmissverständlich zum Ausdruck, dass er die Vermeidung einer unverhältnismäßigen Besteuerung bezwecken wollte und Anhänger nur dann begünstigen wollte, wenn diese rechnerisch nicht zum selben Zeitpunkt von Zugfahrzeugen desselben Steuerschuldners gezogen werden können, weil ein Ungleichgewicht zwischen Anzahl der Zugfahrzeuge und Anzahl der Anhänger bestehe. Damit werde dem Umstand Rechnung getragen, dass ein Zugfahrzeug jeweils nur einen Anhänger ziehen kann. Der dritte Satz dieser Bestimmung sei als Klarstellung und zur Vermeidung einer ungerechtfertigten

Inanspruchnahme der Begünstigung zu verstehen und qualifiziere jegliche andere Verwendung als schädlich. Der Gesetzgeber differenziere zwischen den Personenkreisen, die einerseits Anhänger anderer verwenden und die andererseits eigene Anhänger mangels Zuggeräte nicht verwenden könnten. Nur in diesem Sinn sei die Wortfolge des „anderen Steuerschuldners“ zu verstehen.

Zur Auslegung des Begriffes des „anderen Steuerschuldners“ sei in der richtungsweisenden Entscheidung des VwGH vom 18. 5. 2006, 2005/16/0282 die Ansicht vertreten worden, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 2 dritter Satz KfzStG 1992 nicht bloss national als Kraftfahrzeug eines anderen „inländischen“ Steuerschuldners zu verstehen sei, sondern richtlinienkonform als Kraftfahrzeug eines anderen Steuerschuldners, der auf Grund des Gemeinschaftsrechts mit einer inländischen oder ausländischen Kraftfahrzeugsteuer belastet sei.

Der Ansicht, dass die Vorgangsweise beim Mieter eines Anhängers nicht geregelt sei, werde widersprochen. Die Gesetzesformulierung (die nur auf Fahrzeuge ein- und desselben Steuerschuldners Bezug nehme) sei eindeutig und verbiete eine Vorgangsweise, gemietete Anhänger in die Betrachtung miteinzubeziehen. Auch § 3 KfzStG, nach dem Steuerschuldner unmissverständlich der Zulassungsbesitzer sei, stehe der (teleologischen) Interpretation des geprüften Unternehmens entgegen. Eine Überwälzung der Kraftfahrzeugsteuer vom Vermieter könne mit der Konzeption des Kraftfahrzeugsteuergesetzes nicht in Einklang gebracht werden.

Der Betriebsprüfung sei aber eine grundsätzliche Ungleichbehandlung nicht verborgen geblieben. Das vom geprüfte Unternehmen vorgebrachte Beispiel zeige, dass es in Abhängigkeit von den Besitzverhältnissen zu unterschiedlichen Steuerbelastungen komme. Dies sei bei Schaffung des § 1 Abs. 2 KfzStG 1992 aber offensichtlich vom Gesetzgeber in Kauf genommen worden. Ein allfälliger Verstoß gegen verfassungsrechtliche Bestimmungen obliege nicht der Entscheidungsbefugnis der Betriebsprüfung.

Insgesamt könne den Argumenten des geprüften Unternehmens nicht gefolgt werden und der Abzug der in Rechnung gestellten Kraftfahrzeugsteuer nicht zugelassen werden.

(e) Feststellung:

Die von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Kraftfahrzeugsteuerminderungen in Zusammenhang mit angemieteten Anhängern betragen für das Jahr 2005 (Zeitraum April bis Dezember) 9.262,08 €, für das Jahr 2006 15.023,33 € und für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2007 9.772,87 €.

Zur konkreten Höhe der in Abzug gebrachten Kraftfahrzeugsteuern seien durch das Unternehmen Aufstellungen beigebracht worden, aus denen die jeweiligen Kürzungen der

Monatsbeträge in Zusammenhang mit angemieteten Anhängern ersichtlich seien. Stichprobenweise Überprüfungen durch die BP hätten ergeben, dass es sich bei den in Rechnung gestellten Kraftfahrzeugsteuerbeträgen tatsächlich nur um Kraftfahrzeugsteuer gehandelt habe und darin keine anderen Kosten enthalten seien. Die Berechnung der einzelnen Kraftfahrzeugsteuerbeträge sei auf Basis der zum jeweiligen Zeitpunkt in Kraft befindlichen gesetzlichen Bestimmungen (§ 5 Abs. 1 KfzStG 1992) erfolgt.

Die Verminderung der Kraftfahrzeugsteuer sei nur im Bereich der Sattelzüge erfolgt und das für die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer maßgebliche höchstzulässige Gesamtgewicht der eigenen Sattelanhänger habe fast durchgehend 22 Tonnen gehabt (ein Anhänger im Jahr 2003 hätte ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 24 Tonnen gehabt) und auch das der angemieteten Sattelanhänger habe ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 22 Tonnen aufgewiesen.

Aus den im Arbeitsbogen abgelegten Kopien der monatlichen Kraftfahrzeugsteueraufstellungen geht hervor, dass in den streitbefangenen Jahren zuerst die Berechnung der Monatssteuer getrennt für die einzelnen Sattel- und sonstigen Zugfahrzeuge und den jeweils zugeordneten (auf sie zugelassenen) Anhängern (Aufliegern) entsprechend den Vorgaben des § 5 Abs. 1 KfzStG erfolgte. In einem weiteren Schritt wird vom jeweiligen Gesamtbetrag Monatssteuer bei denjenigen Fahrzeugkombinationen, bei denen im betreffenden Monat das Zugfahrzeug zum Ziehen eines angemieteten Anhängers (Auflieger) verwendet wurde, ein Betrag in Höhe der für den angemieteten Anhänger (Auflieger) angefallenen Kraftfahrzeugsteuer in Abzug gebracht (ausgewiesen in einer eigenen Spalte mit der Bezeichnung „Zahlung mit Miete“). Dies wurde stichprobenweise von der Betriebsprüfung kontrolliert und mit den entsprechenden Belegen (Kopien über die vom Vermieter verrechnete Kraftfahrzeugsteuer) dokumentiert.

Die Summen der Abzugsposten mit der Bezeichnung „Zahlung mit Miete“ aus den einzelnen Monatsaufstellungen ergeben für die geprüften Zeiträume April 2005 bis Dezember 2007 die im Betriebsprüfungsbericht angeführten streitbefangenen Beträge (2005: 9.262,08 €; 2006: 15.023,33 €; 2007: 9.772,87 €).

(3) Für die **Jahre 2005 und 2006**, für die bisher keine Bescheide erlassen wurden (da die Selbstberechnung ursprünglich als richtig qualifiziert wurde) setzte das Finanzamt mit **Bescheiden vom 22. April 2008** (eingelangt am 16. Mai 2008) entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung die Kraftfahrzeugsteuer **gemäß § 201 BAO** wie folgt fest:

	1 – 12/2005	1 – 12/2006
--	-------------	-------------

Kraftfahrzeugsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	199.463,63 €	278.611,13 €
Für den Zeitraum bereits gebucht:	0,00 €	262.115,04 €
Nachzahlung:	199.463,63 €	16.496,09 €

Die Nachzahlung für das Jahr 2005 betrifft mit 189.094,34 € die selbst berechneten und aufgrund der Monatsmeldungen von der xholding entrichteten Kraftfahrzeugsteuern für die Zeiträume April bis Dezember, mit 1.107,21 € die unstrittigen Berechnungsdifferenzen gemäß Punkt 2 des Besprechungsprogrammes und mit 9.262,08 € die streitanhängigen Verminderungen in Zusammenhang mit der Anmietung von Anhängern.

Für das Jahr 2005 war nach Ansicht des Finanzamtes bzw der Betriebsprüfung eine Aufteilung der für das gesamte Kalenderjahr 2005 bei der xholding erklärten (und entrichteten) Kraftfahrzeugsteuer vorzunehmen, da aufgrund der mit Stichtag 31. März 2005 erfolgten Spaltung (unter Anwendung der Bestimmungen des Art. VI UmgrStG) der Fuhrpark von dieser Gesellschaft auf die Bw. übergegangen ist. Es war folglich eine Splittung der Jahreskraftfahrzeugsteuer in den Zeitraum 1. 1. bis 31. 3. 2005 (xholding und in den Zeitraum 1. 4. bis 31. 12. 2005 (Bw.FN-XY) erforderlich.

Vom Nachzahlungsbetrag für das Jahr 2006 entfallen 15.023,33 € auf die Verminderungen infolge der Anmietung von Anhängern und 1.472,76 € auf unstrittige Berechnungsdifferenzen.

Ebenfalls mit **Bescheid vom 22. April 2008** (eingelangt am 16. Mai 2008) wurde die Kraftfahrzeugsteuer für das 4. Quartal 2007 wie folgt festgesetzt:

Kraftfahrzeugsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	43.621,86 €
Für den Zeitraum bereits gebucht	33.848,99 €
Nachzahlung	9.772,87 €

(4) Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom **23. Juni 2008 Berufung** gegen die Kraftfahrzeugsteuerbescheide 2005 bis 2007 ein und beantragte die Kraftfahrzeugsteuer für 2005 mit 190.201,55 €, für 2006 mit 263.587,80 € und für das 4. Quartal 2007 mit 33.848,99 € festzusetzen.

In der Begründung wurde auf die im bereits anhängigen Berufungsverfahren der Jahre 1998 bis 2002 angeführten rechtlichen Würdigungen verwiesen. (Diese wurden im Betriebsprüfungsbericht unter dem Punkt „*Rechtliche Würdigung durch das geprüfte Unternehmen*“ wiedergegeben und sind in der Berufungsentscheidung auf Seite 2 ff unter (2b) beschrieben).

Beantragt wurde weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO.

(5) Das **Finanzamt legte** die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung **am 9. Juli 2008** dem unabhängigen Finanzsenat **vor**.

(6) Anlässlich einer **mündlichen Vorsprache am 27. Mai 2009** beim Berufungssenat wiederholte der Geschäftsführer der Bw. das bisherige Vorbringen und wies im besonderen darauf hin, dass es im Falle einer Anmietung von Anhängern zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Doppelbelastung beim Mieter käme, weil Kraftfahrzeugsteuer sowohl für den eigenen (nicht eingesetzten) als auch für den angemieteten Anhänger (Verrechnung durch den Vermieter) anfallt während im Falle einer Eigenzulassung für jene Anhänger für die (rechnerisch) kein Zugfahrzeug vorhanden sei die Steuerbefreiung zum Tragen komme. Aus Gründen der Gleichbehandlung müsste daher auch im Falle der Anmietung analog zur Anschaffung (Eigenzulassung) eine Befreiung für Anhänger zustehen, wenn diese mangels Zugfahrzeuge nicht einsetzbar gewesen wären.

(7) Mit **Schreiben vom 2. Juli 2009 verzichtete** die steuerliche Vertretung auf die Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** im Sinne des § 284 Abs. 1 Z 1 BAO.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungserheblicher Sachverhalt:

Die Bw. mietete in den streitgegenständlichen Zeiträumen zur Ausführung bestimmter Transportaufträge kurzfristig (tage-, wochen- und monatsweise) Anhänger (Auflieger) an, die auf den Vermieter zugelassen waren und für die auch der Vermieter gegenüber der Abgabenbehörde Schuldner der Kraftfahrzeugsteuer war. Der Vermieter verrechnete die auf die Mietdauer entfallende Kraftfahrzeugsteuer an die Bw. (Mieterin) weiter. Während des Mietzeitraumes kam bei der Mieterin ein eigener (auf sie zugelassener kraftfahrzeugsteuerpflichtiger) Anhänger bzw. Auflieger mangels Zugfahrzeug nicht zum Einsatz. Getrennt nach den Fahrzeuggruppen Sattelzüge und andere LKW-Züge wurde ein allfälliger Überbestand an Anhängern ermittelt und dieser aus der Besteuerung ausgeschieden. Unter Bezugnahme auf § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG wurde die Kraftfahrzeugsteuer für den (reduzierten) Anhängerbestand in weiterer Folge um die auf die angemieteten Anhänger entfallende (vom Vermieter verrechnete) Kraftfahrzeugsteuer vermindert und damit gerechtfertigt, dass man mit einer verfassungskonformer Auslegung zum Ergebnis gelange, dass eine Gleichbehandlung von eigenen und angemieteten Anhängern zu erfolgen habe, da beim Mieter im Falle einer Anmietung der fremden Anhänger eigene Anhänger (Auflieger) nicht zum Einsatz kommen könnten und der Vermieter für die vermieteten Anhänger jedenfalls Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten habe, die er an den Mieter weiterbelaste.

Die von der Bw. anlässlich der Anmietung fremd zugelassener Anhänger vorgenommene Reduzierung der Kraftfahrzeugsteuer betrug im Jahr 2005 (umfasst die Monate April bis Dezember 2005) 9.262,08 €, im Jahr 2006 15.023,33 € und im 4. Quartal 2007 9.772,87 €. Gegen die Nichtanerkennung dieser Kürzungen richtet sich die gegenständliche Berufung. Den Beträgen liegen die von der Betriebsprüfung stichprobenweise kontrollierten Monatsaufstellungen der Bw. zu Grunde, aus denen hervorgeht, dass die auf angemietete Anhänger (Auflieger) entfallende Kraftfahrzeugsteuerbeträge vom Kraftfahrzeugsteuerbetrag, der sich für das Zugfahrzeug und dem zugeordneten (eigenen nicht verwendeten) Anhänger ergibt, in Abzug gebracht worden ist. Die Höhe der Differenzbeträge steht außer Streit.

Ausser Streit steht ebenso, dass der Vermieter (inländischer) Zulassungsbesitzer und Schuldner der Kraftfahrzeugsteuer im Sinne des KfzStG für die vermieteten Anhänger (Auflieger) war.

Strittig bleibt daher die Rechtsfrage, ob die Begünstigung des § 1 Abs. 2 zweiter und dritter Satz KfzStG 1992 in verfassungskonformer Interpretation so auszulegen ist, dass bei

Ermittlung der überzähligen Anhänger der Anzahl der Zugfahrzeuge nicht nur Anhänger (Auflieger), für die die Bw. selbst Kraftfahrzeugsteuer nach den Bestimmungen des KfzStG schuldet, gegenüberzustellen sind, sondern dabei auch angemietete Anhänger (Auflieger), für die der Vermieter die Kraftfahrzeugsteuer schuldet und an den Mieter weiterbelastet, miteinzubeziehen sind und daher eine Kürzung der für die eigenen Anhänger zu entrichteten Kraftfahrzeugsteuer in der Höhe zulässig ist, die der Kraftfahrzeugsteuer für die angemieteten Anhänger entspricht. Dazu ist anzumerken, dass sich die Kraftfahrzeugsteuer für die angemieteten Anhänger mit der Kraftfahrzeugsteuer für den (nicht eingesetzten) eigenen Anhänger deckt, da nach den (nicht bestrittenen) Feststellungen der Betriebsprüfung das für die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer maßgebliche höchstzulässige Gesamtgewicht sowohl für die eigenen Sattelanhänger als auch für die angemieteten Sattelanhänger durchgehend 22 Tonnen beträgt.

2. Rechtliche Würdigung:

Gemäß **§ 1 Abs. 1 KfzStG 1992** (idF BGBl. 1996/201) *unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer*

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.

2. in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichen Verkehr im Inland verwendet werden

3. Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Gemäß **§ 1 Abs. 2 KfzStG 1992** *gelten Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen 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 auszuscheiden; für sie ist die Steuer für den Kalendermonat, in dem die Verwendung erfolgt, zu erheben.*

Steuerschuldner der Kraftfahrzeugsteuer 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 KfzStG** in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Die Miteinbeziehung der Anhänger in die Kraftfahrzeugsteuerpflicht erfolgte mit BGBl. 1994/629, nachdem das Straßenverkehrsbeitragsgesetz (kurz StVBG – eingeführt mit BGBl. 302/1978) wegen der Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht (RL 93/89/EWG vom 25. 10. 1993) aufgehoben wurde. Mit der Einführung einer gemeinschaftsrechtskonformen Straßenbenützungsabgabe für in- und ausländische Kraftfahrzeuge und Fahrzeugkombinationen mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von mindestens 12 Tonnen erfolgte gleichzeitig eine tarifliche Neuordnung der Kraftfahrzeugbesteuerung für Nutzfahrzeuge mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen unter Einbeziehung aller Anhänger dieser Gewichtsklassen in die Besteuerung (*1713 der Beilagen zu den Stenografischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP, Seite 9*).

Die Gesetzesmaterialien (*1713 der Beilagen zu den Stenografischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP, Seite 15*) führen zu den Änderungen im Kraftfahrzeugsteuergesetz konkret folgendes aus:

„Mit dieser Änderung soll der Bereich der Nutzfahrzeuge mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen im Sinne einer stärkeren Anlastung der Wegekosten neu geregelt werden. Neu in die Besteuerung sollen alle Anhänger einbezogen werden, die das erwähnte Gesamtgewicht erreichen oder überschreiten. Im Wege einer Fiktion werden diese Kraftfahrzeugen gleichgestellt. Zur Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast soll für „überzählige Anhänger“ eine ähnliche Begünstigung gelten, wie bisher beim Straßenverkehrsbeitrag.“

Die Bw. vertritt die Ansicht, dass bei der Anhängerbesteuerung auf die Verwendung abzustellen sei und leitet im Besonderen aus der Bestimmung des § 1 Abs. 2 dritter Satz KfzStG, wonach ein Vermieter für die auf ihn zugelassenen steuerpflichtigen, vermieteten Anhänger jedenfalls die Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten hat, ab, dass die Begünstigungsnorm des § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG mangels einer ausdrücklichen Regelung teleologisch und verfassungskonform so auszulegen sei, dass beim Mieter die angemieteten Anhänger in die Gegenüberstellung miteinzubeziehen seien und ein sich daraus ergebender rechnerischer Überbestand – wie im Falle der Anschaffung eines zusätzlichen Anhängers – zu einer Befreiung für die (nicht verwendeten) eigenzugelassenen Anhänger

führen müsse, weil der Vermieter diese nicht berücksichtigen dürfe bzw. für die vermieteten Anhänger (Auflieger) die Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten habe.

Gegen diese Interpretation spricht der eindeutige Wortlaut des § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG, der normiert, dass nur diejenigen Zugfahrzeuge und Anhänger in die rechnerische Gegenüberstellung von Zugfahrzeugen und Anhängern miteinbezogen werden dürfen, für die bei ein und demselben Steuerpflichtigen eine Kraftfahrzeugsteuerschuld aufgrund eines gesetzlichen Steuertatbestandes besteht. Der Gesetzgeber knüpft damit ausdrücklich an das Bestehen einer (gesetzlichen) Kraftfahrzeugsteuerpflicht an und nimmt Anhänger nur dann von der Besteuerung aus, wenn für eine höhere Anzahl von Anhängern als für Zugfahrzeuge die Tatbestandsvoraussetzungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes erfüllt sind.

§ 1 KfzStG normiert als Gegenstand der Besteuerung das jeweilige Kraftfahrzeug. Da Anhänger aufgrund der gesetzlich festgelegten Fiktion als eigenständige Kraftfahrzeuge gelten, sind für diese Höhe der Steuer und allfällige Befreiungen gemäß § 2 KfzStG gesondert zu ermitteln.

Dass die Zusammensetzung bestimmter Fahrzeugkombinationen für die Kraftfahrzeugbesteuerung nicht von Bedeutung ist, bestätigt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. 12. 2006 (*2006/16/0182*), wenn er ausführt, dass die Berücksichtigung von Fahrzeugkombinationen keine Deckung in den vorgesehenen tatbestandlichen Voraussetzungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes findet.

Wer Steuerschuldner ist regelt § 3 KfzStG. Ergänzend sei angemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Mai 2006, *2005/16/0282* zu einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, bei dem Anhänger eines österreichischen Steuerschuldners von Zugfahrzeugen eines anderen deutschen Unternehmens gezogen wurden, ausgesprochen hat, dass der Begriff des (anderen) Steuerschuldners in § 1 Abs. 2 dritter Satz KfzStG 1992 richtlinienkonform so zu interpretieren ist, dass darunter nicht ausschließlich ein Steuerschuldner im Sinne des § 3 KfzStG sondern alle Steuerschuldner im Anwendungsbereich der Richtlinie 93/89/EWG des Rates vom 25. Oktober 1993 über die Besteuerung bestimmter Kraftfahrzeuge zur Güterbeförderung (ersetzt durch die Richtlinie 1999/62/EG vom 17. Juni 1999 über die Erhebung von Gebühren für die Benutzung bestimmter Verkehrswege) zu verstehen sind. Die Richtlinie sieht vor, dass die Kraftfahrzeugsteuer für Kraftfahrzeuge, die ausschließlich für den Güterverkehr bestimmt sind und deren zulässiges Gesamtgewicht mindestens 12 t beträgt, nur im Mitgliedsstaat der Zulassung erhoben werden darf (Art. 5 der Richtlinie 1999/62/EG vom 17. Juni 1999 über die Erhebung von Gebühren für die Benutzung bestimmter Verkehrswege).

Eine Auslegung des § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG, die im Ergebnis auch Anhänger, für die eine andere Person die Kraftfahrzeugsteuer nach den kraftfahrzeugsteuerlichen Bestimmungen schuldet, in die (rechnerische) Gegenüberstellung von Zugfahrzeugen und Anhänger miteinbezieht, hätte nach Ansicht der Berufungsbehörde zur Folge, dass der im Gesetzestext enthaltenen Wortfolge „**desselben Steuerschuldners**“ keine Bedeutung zukommt. Laut Rechtsprechung kann dem Gesetzgeber aber nicht unterstellt werden, eine überflüssige und daher inhaltlose Regelung getroffen zu haben (*VwGH 24. 2. 1977, ZfVB 1977/1361*).

Zur Frage der Auslegung von Verwaltungsvorschriften, zu denen auch das Kraftfahrzeugsteuergesetz zählt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt Stellung genommen. In der ausführlich begründeten Entscheidung vom 23. 2. 2001, 98/06/0240, (weitere *VwGH 20. 02. 2003, 2001/06/0057*) wurde festgehalten, dass auch im öffentlichen Recht bei der Auslegung nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen ist, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind. Nach § 6 ABGB darf einem Gesetz in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet. Maßgebend ist der sich in erster Linie aus dem Wortlaut ergebende objektive Sinngehalt einer Bestimmung und nicht der subjektive Verständnishorizont der einzelnen Beteiligten. Auch eine weite Auslegung muss am äußersten Wortsinn der anzuwendenden Bestimmung ihre Grenze zu finden. Lässt der Wortsinn eines Gesetzes nur eine Auslegung zu, so kann nicht nach einem Sinn geforscht werden, der sich mit dem Wortlaut nicht vereinbaren lässt oder ob nicht etwa die historische oder teleologische Auslegungsmethode einen anderen Inhalt ergeben würde (*Dittrich-Tades, ABGB, § 6, E 10 a bis 12 mit den dort angeführten Judikaturverweisen*).

Die Judikatur (*VwGH 25. 2. 1994, 93/12/0203*) leitet aus dem Gesetzmäßigkeitsgebot des Art. 18 B-VG eine strikte Bindung der Vollziehung an den Wortlaut der Gesetze und somit den Vorzug der Wortinterpretation im öffentlichen Recht ab. Ein Abweichen vom klaren Wortlaut ist nach dem Höchstgericht nur dann zu verantworten, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat.

Es trifft zwar zu, dass (einfache) Gesetze möglichst verfassungskonform auszulegen sind. Aber nur dann, wenn ein Gesetzestext überhaupt in verschiedener Weise auslegbar ist, engt sich die Wahl auf jene Auslegung ein, die das Gesetz verfassungskonform erscheinen lassen (*VwGH 26. 1. 1998, 97/17/004* mit Hinweis auf Walter-Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 8. Auflage, Rz. 135). Da der äußerst mögliche Wortsinn einer Bestimmung die Grenze jeglicher Auslegung absteckt (*VwGH 25. 2. 2004, 99/13/0135*), kann

einer Bestimmung auch in verfassungskonformer Interpretation nicht ein Inhalt unterstellt werden, der ihr nach dem klaren und eindeutigen Wortsinn nicht zukommt (*VwGH 30. 9. 2004, 2004/16/0074*).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ergibt sich aber auch mit der von der Bw. geforderten teleologischen Interpretation nicht zwingend die von der Bw. getroffene Schlussfolgerung, dass bei der Anhängerbesteuerung die Verwendung das maßgebliche Kriterium sein soll. Aus dem Hinweis in den Gesetzesmaterialien, dass „zur Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast von Anhängern eine **ähnliche** Begünstigung wie beim StVBG gelten soll“ kann nicht mit der von Rechtsprechung geforderten Klarheit der Schluss gezogen werden, dass der Gesetzgeber Anhänger nur dann besteuern will, wenn diese eingesetzt werden können.

Die Bestimmung des § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG betreffend die Nichtbesteuerung überzähliger Anhänger wurde zwar wortgleich von § 2 Z. 9 StVBG übernommen, ist jedoch in systematischen Kontext mit den Kraftfahrzeugsteuergesetz auszulegen.

Steuergegenstand des Straßenverkehrsbeitrages stellte die Güterbeförderung auf öffentlichen Straßen dar, die verwendeten Zugfahrzeuge und Anhänger bildeten die Grundlage für die Bemessung des Straßenverkehrsbeitrages.

Die Begünstigung des § 2 Z 9 StVBG hatte ihre Rechtfertigung darin, um der Intention des Gesetzgebers das tatsächlich erzielbare Transportvolumen einer Besteuerung zu unterziehen, Rechnung zu tragen (*VwGH 16. 12. 1993, 93/16/0105*), wobei laut den Gesetzesmaterialien (Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Regierungsvorlage des StVBG -832 Blg. Nr. XIV GP) davon ausgegangen wurde, dass ein ziehendes Fahrzeug jeweils nur mit einem Anhänger Beförderungen durchführen kann.

Auch die Ergänzung in § 1 Abs. 2 dritter Satz KfzStG, wonach Anhänger, die von Kraftfahrzeugen anderer Steuerpflichtiger gezogen werden, bei der Ermittlung des befreiten Anhängerbestandes nicht berücksichtigt werden dürfen, stammt aus dem Straßenverkehrsbeitragsgesetz und sollte sicherstellen, dass tatsächlich erfolgte steuerpflichtige Güterbeförderungen (mit Anhängern) der Besteuerung nicht entzogen werden. Gemäß den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (*625 Blg. Nr. XVIII GP*) betreffend die Straßenverkehrsbeitragsnovelle 1988 (BGBl. Nr. 409/1988) sollte damit aber auch klargestellt werden, dass die Voraussetzungen für die Befreiung von überzähligen Anhängern nur dann vorliegen, wenn es sich um Anhänger und Zugmaschinen „*desselben Beitragsschuldners*“ handelt.

Der Verwaltungsgerichtshof (*VwGH 17. 2. 1994, 93/16/0117; VwGH 16. 12. 1993, 93/16/0105; VwGH 22. 10. 1990, 89/15/010*) hat bereits zur Auslegung von § 2 Z. 9 StVBG

ausdrücklich festgehalten, dass für die Anwendbarkeit der Begünstigung maßgeblich ist, dass sich die Fahrzeugkombinationen aus ziehendem Fahrzeug und Anhänger desselben Beitragsschuldners zusammensetzen müssen.

Das Kraftfahrzeugsteuergesetz besteuert jedes einzelne Fahrzeug (jeden einzelnen Anhänger) und normiert als Steuertatbestand schon das bloße Halten eines Fahrzeuges zum Verkehr auf öffentlichen Straßen sobald eine Zulassung (oder in den Sonderfällen des § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KfzStG eine entsprechende Verwendung) erfolgt ist. Die tatsächliche Nutzung ist unerheblich, für bestimmte Fahrzeuge und Verwendungen sieht § 2 KfzStG taxativ aufgezählte Befreiungstatbestände vor.

Wenn der Gesetzgeber mit der in § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG normierten Bestimmung bei der Besteuerung von Anhängern Ausnahmen von diesem Grundsatz gewährt, so gibt er die Bedingungen hierfür in der (eng auszulegenden) Bestimmung des § 1 Abs. 2 zweiter und dritter Satz KfzStG explizit vor.

Selbst wenn der Gesetzgeber dabei auf die Verwendung der Anhänger Bedacht nehmen mag, ist offensichtlich eine unverhältnismäßige Steuerlast nur dann gegeben, wenn beim einzelnen Steuerpflichtigen eine (gesetzliche) Kraftfahrzeugsteuerpflicht für eine höhere Anzahl an Anhängern (Aufliegern) als für Zugfahrzeuge besteht. Mit anderen Worten nur Anhänger für die eine (gesetzliche) Steuerschuld besteht und die rein rechnerisch nicht zum selben Zeitpunkt von Zugfahrzeugen desselben Steuerschuldners gezogen werden können kommen somit als (nicht zu besteuernde) überzählige Anhänger in Betracht. Der Gesetzgeber normiert in § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG ausdrücklich nur die (bloße) rechnerische Gegenüberstellung der Zugfahrzeuge und Anhänger beim jeweiligen Steuerpflichtigen und nimmt mit dieser pauschalen Ermittlungsmethode bei der Nichtbesteuerung von Anhängern offenbar Härtefälle wie im berufsrelevanten Sachverhalt in Kauf.

Die Ergänzung in § 1 Abs. 2 dritter Satz KfzStG, die eine Qualifikation eines Anhängers als überzähligen Anhänger schon bei einer Verwendung durch einen anderen Steuerschuldner ausschließt, verfolgt den Zweck die Kraftfahrzeugsteuerpflicht aller Anhänger, die die Tatbetandsvoraussetzungen erfüllen, sicherzustellen. Der Gesetzgeber stellt damit aber auch klar, dass Anknüpfungspunkt für die Nichtbesteuerung ausschließlich der (steuerpflichtige) Fahrzeugbestand des jeweiligen Steuerschuldners darstellt und die Besteuerungsausnahme nur dann greifen soll, wenn jegliche (Fremd)verwendung ausgeschlossen ist.

Dass der Gesetzgeber bei der Anhängerbesteuerung nicht generell auf deren Verwendung abstellen wollte ergibt sich (wie von der Amtspartei im anhängigen Berufungsverfahren zu RV/0573 – L/04 richtigerweise vorgebracht) letztlich daraus, dass von der Besteuerung nicht

jene überzähligen Anhänger ausgenommen werden, die nicht eingesetzt werden (können) sondern ausdrücklich jene Anhänger mit der niedrigsten Bemessungsgrundlage und dass entsprechende Vorschriften über die Aufzeichnung der Verwendung fehlen.

Das Vorbringen der Bw., dass bei der gegenständlichen Fallkonstellation eine Doppelbesteuerung vorliege, weil neben der vom Vermieter verrechneten Kraftfahrzeugsteuer für die angemieteten Anhänger (Auflieger) auch Kraftfahrzeugsteuer von (nicht eingesetzten) eigenen Anhängern anfallen würde bzw. für diese keine Befreiung erwirkt werden könne, gründet sich darauf, dass die Bw. von einer (steuerschuldnerübergreifenden) Gesamtbetrachtung ausgeht und alle bei ihm zur Verfügung stehenden Anhänger (das sind sowohl die auf den Steuerschuldner zugelassenen als auch die auf andere Personen zugelassenen, angemieteten Anhänger) als einheitliches Steuerobjekt ansieht. Bei einer derartigen Betrachtung übersieht die Bw. aber, dass nach dem Kraftfahrzeugsteuergesetz grundsätzlich jedes einzelne Fahrzeug bzw. jeder einzelne Anhänger Besteuerungsgegenstand darstellt.

Bei der gegebenen Gesetzeslage kommt es zu keiner von der Bw. vorgebrachten (juristischen) Doppelbesteuerung von Anhängern (das wäre eine Steuerpflicht nach dem KfzStG für ein und denselben Anhänger sowohl beim Zulassungsbesitzer = Vermieter als auch beim Verwender = Mieter). Bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation erfüllt ausschließlich der Vermieter als Zulassungsbesitzer die Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG. Nur dieser ist somit auch (ausschließlicher) Schuldner der Kraftfahrzeugsteuer im Sinne des § 3 KfzStG. Nach den (unstrittigen) Sachverhaltsdarstellungen ist beim Mieter keine Kraftfahrzeugsteuerpflicht gegeben (der Verwendungstatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 und 3 KfzStG liegt nicht vor).

Wenn der Mieter im berufsgegenständlichen Sachverhalt neben der gesetzlich normierten Kraftfahrzeugsteuer für die eigenen zugelassenen Anhänger (§ 1 Abs. 2 KfzStG) auch eine Kraftfahrzeugsteuer für angemietete Anhänger aufgrund einer eingegangenen vertraglichen (zivilrechtlichen) Verpflichtung zu tragen hat, ist dies eine Rechtsfolge privatautonomer Vertrags- und Gestaltungsmöglichkeiten, für die der Gesetzgeber keine Entlastung von der Kraftfahrzeugsteuer vorgesehen hat.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Vermieter Zulassungsbesitzer war.

Es sei aber ergänzend angemerkt, dass es im Falle der Überlassung (Vermietung) von Anhängern den privaten Gestaltungsmöglichkeiten der Vertragsparteien vorbehalten bleibt, wer die Zulassung für einen Anhänger (und in weiterer Folge auch eine mögliche Befreiung von überzähligen Anhängern) erwirkt, da nach den Bestimmungen des § 37 Abs. 2 KFG 1967

bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen auch ein Mieter Zulassungsbesitzer sein kann und als solcher wiederum die gesetzlichen Vorgaben für die Befreiung erfüllen würde.

Voraussetzung für die Zulassung eines Kraftfahrzeuges im Inland ist gemäß § 37 Abs. 2 KFG 1967 nämlich unter anderem, dass der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist oder das Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehat. Bei rechtmäßigem Besitz auf Grund eines Bestandvertrages ist nach § 37 Abs. 2 lit. f KFG 1967 eine Zustimmungserklärung des Bestandgebers erforderlich.

Im Ergebnis bleibt daher festzuhalten, dass der Wortlaut des § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG maßgebliche Schranke für die von der Bw. geforderte verfassungskonforme Interpretation darstellt und sich die von der Bw. vertretene Auslegung auch nicht mit der systematischen Interpretation der strittigen Norm, bei der auf das im Kraftfahrzeugsteuergesetz verankerte Einzelbesteuerungssystem Bedacht zu nehmen ist, in Einklang bringen lässt.

Selbst wenn man mit der teleologischen Auslegung zur Ansicht gelangen würde, dass der Normzweck von § 1 Abs. 2 zweiter und dritter Satz KfzStG und der Vorgängerbestimmung in § 2 Z. 9 StVBG darin besteht, dass bei der Anhängerbesteuerung die tatsächliche Verwendung entscheidendes Tatbestandsmerkmal sein soll (dazu wird angemerkt, dass nach Ansicht der Berufungsbehörde den Gesetzesmaterialien eine jeden Zweifel ausschließende Gesetzesauslegung dahingehend nicht entnommen werden kann), steht dem der klare Wortlaut entgegen.

Anzumerken bleibt, dass sich der Wortlaut der von § 2 Z 9 StVBG übernommenen Bestimmung des § 1 Abs. 2 zweiter und dritter Satz KfzStG mit einer zweckorientierten Auslegung die auf Verwendungs- bzw. Einsatzmöglichkeiten Bedacht nimmt, nicht in Einklang bringen lässt.

Die Beurteilung, ob der Bw. durch den angefochtenen Bescheid allenfalls sonst wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt wird, steht dem Unabhängigen Finanzsenat nicht zu, da gemäß Art. 18 B-VG die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen haben. Soweit die Bw. verfassungsrechtliche Bedenken angezogen hat, wird darauf hingewiesen, dass sich die verfassungsmäßige Überprüfung der Regelung des § 1 Abs. 2 zweiter und dritter Satz KfzStG einer Beurteilung durch den Unabhängigen Finanzsenat entzieht.

Linz, am 3. Juli 2009