

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, vom 22. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. April 2009 betreffend Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Berufungswerberin (=Bw.) vertrat der Prüfer die Ansicht, dass nur jene Anhänger und Sattelaufleger gemäß § 1 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG) von der Steuer befreit seien, die die Anzahl der Lastkraftwagen (LKW) bzw. Sattelzugfahrzeuge desselben Steuerschuldners überstiegen und die niedrigste Bemessungsgrundlage aufwiesen.

Ob eine technische Zusammengehörigkeit möglich sei, spiele dabei keine Rolle. Die Bw. hingegen hatte bislang Anhänger und Sattelaufleger als von der Kraftfahrzeugsteuer befreit behandelt, soweit eine technische Zusammenführung mit Zugfahrzeugen technisch oder kraftfahrerechtlich nicht möglich war.

Auf Grund dieser Feststellungen des Prüfers kam es zu nachstehenden Kraftfahrzeugsteuernachforderungen:

<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
23.110,45 Euro	19.989,10 Euro	33.186,25 Euro

Die Nachforderungen wurden mit den angefochtenen Bescheiden vom 7. April 2009 festgesetzt.

Die Berufung vom 22. April 2009 richtet sich gegen diese Nachforderung.

Die Bw. richtete sich darin gegen die Auffassung der Finanzbehörde, wonach ohne Prüfung der technischen Zusammengehörigkeit gemäß § 1 Abs. 2 KfzStG 1992 nur jene Anhänger bzw. Sattelaufleger nicht der Kraftfahrzeugsteuer unterlägen, die die Anzahl der LKW bzw. Sattelzugfahrzeuge überstiegen und die niedrigste Bemessungsgrundlage aufwiesen. Diese Auffassung scheine zwar nach Ansicht der Bw. auf den ersten Blick von den Richtlinien zum KfzStG gedeckt zu sein.

Bei genauerer Betrachtungsweise falle jedoch auf, dass im Gesetzestext keine Unterscheidung in Sattelfahrzeuge und andere LKW vorgesehen sei. Würde die technische Zusammengehörigkeit nicht zu prüfen sein, sei auch die erst in den Richtlinien erwähnte getrennte Ermittlung hinsichtlich Sattelfahrzeugen und anderen ziehenden Kraftfahrzeugen nicht vorzunehmen. Gerade weil die Richtlinien diese zusätzliche Unterteilung vorgeben, sei hier sehr wohl auf die technische Zusammengehörigkeit Bedacht zu nehmen.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Berechnung habe zum Ergebnis geführt, dass Fahrzeugkombinationen mit einem höheren als dem höchstzulässigen Gesamtgewicht entstanden seien. Ob der Gesetzgeber eine Besteuerung auch in diesen Fällen beabsichtigt habe, sei allerdings zweifelhaft.

Die unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche der Bw. erforderten einen entsprechenden Fuhrpark. So seien für den Autotransport zahlreiche Spezialanhänger mit besonderer Anhängervorrichtung vorhanden, die nur von bestimmten Zugfahrzeugen gezogen werden könnten. Diese Anhänger seien daher zwingend einem bestimmten Zugfahrzeug zugeordnet, da eine andere Verwendung technisch nicht möglich sei.

Im Punkt 5.7 der zitierten Richtlinien werde dem Umstand Rechnung getragen, dass ein Sattelaufleger nur einem Sattelzugfahrzeug zugerechnet werden könne und nicht einem sonstigen Zugfahrzeug oder umgekehrt. Daraus könne abgeleitet werden, dass eine weitere Unterteilung nicht ausgeschlossen sei, sofern dies technisch bzw. rechtlich nahe liegend sei. Die Berufungswerberin habe die technisch möglichen und nachweislich im Einsatz gewesenen

Fahrzeugkombinationen der Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterworfen. Bei der Berechnung habe es keine Fahrzeugkombinationen gegeben, mit denen auf österreichischen Straßen wegen Überschreitung des höchstzulässigen Gesamtgewichtes nicht gefahren werden dürfte.

Auch wenn man den Gesetzeszweck der Bestimmung hinterfrage, sei dieselbe Schlussfolgerung zu ziehen. Der Gesetzgeber habe gewollt, dass Anhänger besteuert würden, die bei sinnvoller Nutzung tatsächlich im Einsatz seien. Seine Unterstellung, dass grundsätzlich die schwersten Anhänger in Verwendung seien und daher der Besteuerung unterlagen, spreche dem nicht entgegen, da der Steuerpflichtige bei Nichtverwendung ja auch die Möglichkeit der Abmeldung bzw. Hinterlegung habe. Tue er dies nicht, sei die Annahme gerechtfertigt. Man könne dem Gesetzgeber aber nicht unterstellen, eine Besteuerung auch dann zu wollen, wenn damit rechtliche (höchstzulässiges Gesamtgewicht) oder technische (Spezialanhänger) Grenzen überschritten würden.

Es werde ergänzend beantragt, für die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für die Anhänger/Sattelanhänger zu berücksichtigen, dass auf österreichischen Straßen gemäß STVO nur ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 38 Tonnen erlaubt sei. Die bloß intern gehandhabte Toleranzgrenze von 40 Tonnen, bis zu deren Erreichen keine Bestrafung erfolge, könne daher für die Berechnung der KfzSt nicht maßgeblich sein.

Der Gesetzgeber habe die Anhänger besteuern wollen, die bei sinnvoller Nutzung tatsächlich im Einsatz seien. Eine Besteuerungsabsicht könne man dem Gesetzgeber dann nicht unterstellen, wenn rechtliche oder technische Grenzen überschritten würden.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 KfzStG 1992 unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer 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.

Auf Grund der im § 1 Abs. 2 erster Satz KfzStG 1992 idF BGBl. 1994/629, enthaltenen Fiktion, dass "Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen als

Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes" gelten, werden Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen in den Anwendungsbereich des Kraftfahrzeugsteuergesetzes einbezogen. Grundsätzlich ist daher für einen aus einem Kraftfahrzeug und einem Anhänger zusammengesetzten Kraftwagenzug die Kraftfahrzeugsteuer jeweils gesondert für das Zugfahrzeug und für den Anhänger zu berechnen und jeweils gesondert zu beurteilen, welche Steuersätze bzw. Steuerbefreiungstatbestände Anwendung finden.

Mit BGBl. 1994/629 fügte der Gesetzgeber eine Begünstigungsbestimmung für "überzählige Anhänger" ein. Für die Jahre ab 1995 normiert § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG 1992 nunmehr, 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.

Strittig in diesem Zusammenhang ist, ob bei der Berechnung der KfzSt für Anhänger bzw. Sattelaufleger auf den Umstand Rücksicht zu nehmen ist, dass auf österreichischen Straßen gemäß STVO ein höchst zulässiges Gesamtgewicht von 38 Tonnen erlaubt ist, oder nicht. Außerdem, ob die von der Bw. aus technischen oder wirtschaftlichen Gründen vorgenommenen Fahrzeugkombinationen für die die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer maßgeblich sind.

Die Bw. zieht nicht in Zweifel, dass das Finanzamt der Bemessung der Kraftfahrzeugsteuer für jedes Kraftfahrzeug das höchste zulässige Gesamtgewicht im Sinne der kraftfahrrechtlichen Vorschriften - somit die im Typenschein oder in der Einzelgenehmigung eingetragenen Werte - zu Grunde legte.

In Anlehnung an die Ausführungen in den Durchführungsrichtlinien zum KfzStG 1992, denen zufolge den Sattelzugfahrzeugen die Sattelaufleger und den anderen ziehenden Kraftfahrzeugen die anderen Anhänger gegenüber gestellt werden, schließt die Bw., dass bei der Ermittlung der überzähligen Anhänger eine weitere Differenzierung in Richtung technischer Zusammengehörigkeit zu beachten sei. Dazu ist grundsätzlich auszuführen, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidungsfindung auf Grund des im Artikel 18 Abs. 1 BVG verankerten Legalitätsprinzips an die dem Rechtsbestand angehörigen Gesetze gebunden ist. Das Auslegungsergebnis der Bw. im Zusammenhang mit dem oben zitierten Durchführungserlass lässt sich mit dem Gesetzeswortlaut jedoch nicht in Einklang bringen.

Die Bw. führt nun aus, dass ihr Fuhrpark entsprechend den unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen so ausgestattet sei, dass beispielsweise für den Bereich Autotransport

Spezialanhänger vorhanden seien, welche nur von bestimmten Zugfahrzeugen gezogen werden könnten. Auch wenn die von der Bw. gewählten Kombinationen technisch oder betriebswirtschaftlich bedingt sind, kann daraus kein Anhaltspunkt für eine Steuerfreiheit bzw. für eine Besteuerung mit einer niedrigeren Kraftfahrzeugsteuer abgeleitet werden.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1713 BlgNR XVIII. GP) wird die Einführung dieser Begünstigung damit begründet, dass zur Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast für "überzählige Anhänger" eine ähnliche Begünstigung gelten soll, wie bisher beim Straßenverkehrsbeitrag. Der Gesetzgeber hat damit unmissverständlich die Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast und damit eine Begünstigung ausschließlich jener Anhänger zum Ausdruck gebracht, die rein rechnerisch gar nicht zum selben Zeitpunkt von den Zugfahrzeugen desselben Steuerschuldners gezogen und verwendet werden können, weil ein Ungleichgewicht zwischen der Anzahl der Anhänger und der Anzahl der Zugfahrzeuge besteht. Damit ist dem Umstand Rechnung getragen worden, dass ein Zugfahrzeug jeweils nur einen Anhänger ziehen kann. Für jene Anzahl der Anhänger, die der Anzahl der ziehenden steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge des Steuerschuldners entspricht, ist daher die Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten, unabhängig davon, in welchen Kombinationen gefahren wird oder ob bestimmte Kombinationen kraftfahrrechtlich oder technisch möglich sind. Auf eine sinnvolle Nutzung der Anhänger, wie in der Berufung ausgeführt wird, ist daher bei der Feststellung der überzähligen Anhänger nicht Bedacht zu nehmen.

§ 5 Abs. 1 KfzStG 1992 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 1992 sind für die Steuerberechnung gemäß Absatz 1 die im Typenschein oder im Bescheid über die Einzelgenehmigung eingetragenen Werte maßgebend.

Nach § 9 Abs. 2 KfzStG 1992 richten sich die in diesem Bundesgesetz verwendeten Begriffe des Kraftfahrrechtes nach den jeweils geltenden kraftfahrrechtlichen Vorschriften.

Nach § 4 Abs. 7a KFG 1967 darf bei Kraftwagen mit Anhängern die Summe der Gesamtgewichte sowie die Summe der Achslasten 40 000 kg, im Vorlauf- und Nachlaufverkehr 44 000 kg, und beim Transport von Rundholz aus dem Wald oder bei der Sammlung von Rohmilch bis zum nächstgelegenen technisch geeigneten Verladebahnhof oder zu einem Verarbeitungsbetrieb, höchstens jedoch 100 km Luftlinie, wenn die hintere Achse des Anhängers mit Doppelbereifung ausgerüstet ist oder beide Fahrzeuge jeweils mehr als zwei Achsen haben, 44 000 kg nicht überschreiten. Die größte Länge von Kraftwagen mit Anhängern darf 18,75 m, von Sattelkraftfahrzeugen jedoch 16,5 m nicht überschreiten. Typenschein und Einzelgenehmigung sind in den §§ 30 und 31 KFG 1967 näher geregelt.

Dem Berufungseinwand, man könne dem Gesetzgeber nicht unterstellen, auch dann eine Besteuerung zu wollen, wenn damit rechtliche (höchstzulässiges Gesamtgewicht) oder technische Grenzen ( Spezialanhänger) überschritten würden, ist das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2006, 2006/16/0182 entgegenzuhalten, wonach das Kraftfahrzeugsteuergesetz keine Einschränkung auf das im § 4 Abs. 7a KFG 1967 vorgesehene höchstzulässige Gesamtgewicht von Kraftwagen mit Anhängern fordert.

Der VwGH hatte in seinem Erkenntnis vom 18.12.2006, 2006/16/0182, wörtlich zum Ausdruck gebracht:

*„Soweit die Beschwerde bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer die Berücksichtigung eines nach § 4 Abs. 7a KFG 1967 vorgesehenen höchstzulässigen Gesamtgewichtes von Kraftwagen mit Anhängern fordert, entfernt sie sich von den im Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 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 1967 abstellt.“*

Das Kraftfahrzeugsteuergesetz stellt auch nicht auf eine technisch mögliche Verwendung der Fahrzeuge ab, sondern kommt es vielmehr darauf an, ob eine Zulassung zum Verkehr nach dem KFG 1967 gegeben ist oder nicht. Für die Steuerberechnung sind - wie bereits ausgeführt - die im Typenschein oder im Bescheid über die Einzelgenehmigung eingetragenen Werte der einzelnen Kraftfahrzeuge (Lastkraftwagen bzw. Anhänger) maßgebend.

Es wird außerdem auf die gleich lautenden Entscheidungen des UFS vom 5. September 2006, RV/0295-K/05, vom 19. Jänner 2010, RV/0389-W/06 und vom 7. April 2010, RV/0406-G/05 verwiesen. Letztere Entscheidung erging zur selben Sach- und Rechtslage an die Bw. für die Streitjahre 1996 und 1999.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Besteuerung der Kraftfahrzeuge der Bw. steht daher im Einklang mit der Rechtslage, weshalb wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden war.

Graz, am 30. Juni 2010