



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HoldingGmbH (vorher XGmbH), Ort, vertreten durch die wirtschaftsberater Freyenschlag - Ganner- Halbmayr - Mitterer SteuerberatungsgmbH, Steuerberatungskanzlei, 4020 Linz, Pillweinstraße 30, vom 13. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 19. Mai 2003 betreffend die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001 und für die Monate April bis Juni 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der HoldingGmbH (im folgenden Bw.), einem Speditionsunternehmen, stellte die Betriebsprüfung in einer die Jahre 1998 bis 2001 und die Monate April bis Juni 2002 betreffenden **Außenprüfung** folgendes fest (Punkt 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Dezember 2002):

Neben den auf die Bw. zugelassenen Anhängern bzw. Aufliegern werden fallweise Kühlaufleger von Dritten angemietet. Auf den Rechnungen sei laut Angabe des geprüften Unternehmens auch die vom Vermieter zu zahlende Kraftfahrzeugsteuer ausgewiesen und an den Vermieter zu bezahlen. (Der behauptete gesonderte Ausweis auf der Rechnung sei zwar von der Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar gewesen aber für die Beurteilung nicht maßgeblich.)

Beim geprüften Unternehmen werde eine tageweise Berechnung der überzähligen Auflieger in der Art durchgeführt, dass der Anzahl der eigenen Sattelzugmaschinen die Anzahl der eigenen

und gemieteten Auflieger gegenübergestellt werde. Daraus resultiere, dass ein eigener Auflieger mehr überzählig sei, für den keine Kraftfahrzeugsteuer entrichtet werde, da man für den angemieteten Auflieger schon Kraftfahrzeugsteuer aufgrund der Mietrechnung bezahle und die Zugmaschine nur mit dem gemieteten Auflieger unterwegs gewesen sei. Der quasi überzählige eigene Auflieger sei fallweise mit anderen Sattelzugmaschinen eingesetzt (dann sei ein anderer eigener Auflieger gestanden) oder gar nicht eingesetzt gewesen. Rechnerisch sei die Kfz-Steuer des eigenen Aufliegers um die „fiktive“ Kfz-Steuer des gemieteten Aufliegers vermindert worden.

§ 1 Abs. 2 KfzStG regelt für die Besteuerung der Anhänger folgendes:

„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 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 auszuschneiden; für sie ist die Steuer für den Kalendermonat, in dem die Verwendung erfolgt, zu erheben.“

Es handle sich bei den angemieteten Aufliegern nicht um Anhänger desselben Steuerschuldners (Steuerschuldner sei der Vermieter); diese dürften bei der Berechnung der überzähligen Anhänger des geprüften Unternehmens nicht berücksichtigt werden. Es werde daher kein zusätzlicher Anhänger überzählig, weshalb die auf die eigenen Anhänger entfallende Kraftfahrzeugsteuer nicht gemindert werden dürfe und für die Jahre 1998 bis 2001 und für das 2. Quartal 2002 festzusetzen sei.

Daraus ergaben sich laut Betriebsprüfungsbericht folgende Änderungen:

	1998 ATS	1999 ATS	2000 ATS	2001 ATS	2001 €	2. Quartal 2002 €
Kraftfahrzeugsteuer bisher *)	2.563.368,00	2.740.646,00	3.051.261,00	4.400.060,40	319.764,86	81.411,00
Änderung laut BP Tz.3	0,00	0,00	-1.224,00	0,00	0,00	0,00
Änderung laut BP Tz. 4	6.668,00	47.790,00	9.322,00	6.723,00	488,58	536,03
Kraftfahrzeugsteuer lt. BP	2.570.036,00	2.788.436,00	3.059.359,00	4.406.783,40	320.253,44	81.947,03

*) selbst berechnete und entrichtete Steuer, entspricht den Jahreserklärungen 1998 bis 2001

Den Korrekturen laut Tz. 4 liegen die folgenden von der Bw. erstellten und von der Betriebsprüfung kontrollierten Detailauflistungen (AP Nr. 521 bis 523 des Arbeitsbogens) zu Grunde:

(ATS)

Jahr	Kfz (anonymisiert)	Jahressteuer bezahlt	Jahressteuer Soll	Differenz	Monat
1998	LL 1	36.322,00	37.680,00	1.358,00	12/98 Miete Auflieger 9.12.-31.12.
	LL 2	33.800,00	37.340,00	3.540,00	11/98 (1.770,00) Miete Auflieger 2.11.-30.11.
					12/98 (1.770,00) Miete Auflieger 1.12.-31.12.
	LL 3	37.830,00	39.600,00	1.770,00	12/98 Miete Auflieger 1.12.-31.12.
		107.952,00	114.620,00	6.668,00	
1999	LL 4	32.950,00	36.490,00	3.540,00	6/99, 7/99 (je 1.770,00) Miete Auflieger 1.6.-31.7.99
	LL 2	17.940,00	35.640,00	17.700,00	1-10/99 Miete Auflieger 1-10/99
	LL 5	17.940,00	35.640,00	17.700,00	1-10/99 Miete Auflieger 1-10/99
	LL 3	30.750,00	39.600,00	8.850,00	1-5/99 Miete Auflieger 1-5/99
		99.580,00	147.370,00	47.790,00	
2000	LL 5	33.811,00	35.640,00	1.829,00	5/00 (590,00) Miete Auflieger 19.5.-28.5.
					8/00 (1.239,00) Miete Auflieger 1.8.-21.8
	LL 6	36.854,00	37.680,00	826,00	6/00 (826,00) Miete Auflieger 12.6.-25.6.
	LL 7	37.712,00	39.600,00	1.888,00	5/00 (177,00) Miete Auflieger 29.5.-31.5.
					8/00 (1.711,00) Miete Auflieger 1.8.-29.8.
	LL 8	37.535,00	39.600,00	2.065,00	6/00 (295,00) Miete Auflieger 26.6.-30.6.
					7/00 (1.770,00) Miete Auflieger 1.7.-31.7.
	LL 9	36.886,00	39.600,00	2.714,00	6/00 (649,00) Miete Auflieger 1.6.-11.6.
					7/00 (295,00) Miete Auflieger 27.7.-31.7.
		182.798,00	192.120,00	9.322,00	8/00 (1.770,00) Miete Auflieger 1.8.-31.8.

	Kfz	Monat	von	bis	Betrag
					EUR
2001	LL 10	Jän.01	8.1.	31.1.	155,23
	LL 11	Feb.01	1.2.	16.2.	103,48
	LL 12/ LL 13	Apr.01	10.4.	13.4.	25,87
	LL 14	Mai.01	30.5.	31.5.	12,94
	LL 15	Mai.01	31.5.	31.5.	6,47
	LL 14	Jun.01	1.6.	1.6.	6,47
	LL 15	Jun.01	1.6.	6.6.	38,81
	LL 16	Jun.01	7.6.	11.6.	32,34
	LL 17	Dez.01	11.12.	14.12.	26,00
	LL 18	Dez.01	7.12.	21.12.	80,99
					488,60
					ATS 6.723,28
2002	LL 19	Mai.02	21.5.	31.5.	68,53
	LL 20	Mai.02	31.5.	31.5.	6,23
	LL 20	Jun.02	1.6.	30.6.	187,00
	LL 19	Jun.02	1.6.	30.6.	187,00
	LL 21	Jun.02	24.6.	30.6.	43,63
	LL 22	Jun.02	24.6.	30.6.	43,63
					536,02

Nach den Ausführungen im Arbeitsbogen (AS 520) ergaben sich die Differenzbeträge im Einzelnen wie folgt:

- Bei untermonatiger Vermietung hätte die Bw. die Kraftfahrzeugsteuer für gemietete Anhänger (Auflieger) bei der Monatskraftfahrzeugsteuer des eigenen „zugewiesenen“ Aufliegers abgezogen.

- Bei ganzmonatiger Anmietung sei für den eigenen Auflieger keine Kraftfahrzeugsteuer entrichtet worden, da dieser nicht im Einsatz gewesen sei und in Anbetracht der Anwesenheit des angemieteten Aufliegers als überzähliger Anhänger anzusehen sei.

Beispiel betreffend Jahr 1998 zu Kfz LL 3:

Fahrzeugart:	Zugfahrzeug	Auflieger	Gesamt
Kennzeichen:	LL 3	LL 300	
höchstzulässiges Gewicht (kg)	18.000	33.000	
Sattellast		-11.000	
		22.000	
Monatssteuer	ATS	ATS	
lt § 5 KfzStG	1.530,00	1.770,00	3.300,00
pro Quartal			9.900,00
p.a.			39.600,00
bezahlt 1. Qu.			9.900,00
bezahlt 2. Qu.			9.900,00
bezahlt 3. Qu.			9.900,00
bezahlt 4. Qu.			8.130,00 *)
			37.830,00

Verringerung im 4.Qu., da das Zugfahrzeug in der Zeit vom 1.12.-31.12.98 nicht den oben zugeordneten Auflieger, sondern einen für diese Zeit angemieteten Auflieger gezogen hat

Kfz-Steuer für 1 Monat (30 Tage)	1.770,00
Abzug für Mietzeitraum Dezember	1.770,00

*) 4. Quartal - Soll	9.900,00
abzgl. (von BP nicht anerkannte) Kürzung wegen Anmietung	-1.770,00
	8.130,00

Das Finanzamt setzte die Kfz-Steuer für die Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001 sowie für das 2. Quartal (April bis Juni) 2002 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung mit **Bescheiden vom 19. Mai 2003** gemäß § 201 BAO fest.

Dagegen brachte die steuerliche Vertreterin der Bw. mit Schriftsatz vom **13. Juni 2003** und Ergänzung vom 18. Juni 2003 **Berufung** ein und beantragte die Festsetzung mit den in den Jahreserklärungen (1998 bis 2001) und Quartalsmeldungen (2002) erklärten Beträgen. In der Begründung wurde folgendes ausgeführt:

„Die Bw. beziehe bei Ermittlung der überzähligen Anhänger neben den eigenen auch die angemieteten Anhänger deshalb mit ein, weil der Vermieter des Anhängers bereits die Kraftfahrzeugsteuer für diesen Anhänger abführe und der Mieter von seinem eigenen Anhänger keine Kraftfahrzeugsteuer abführen müsse, da er auf Grund der beschränkten Anzahl von Zugmaschinen nicht gleichzeitig mit beiden Anhängern fahren könne.

Es wäre Absicht des Gesetzgebers gewesen, nur Anhänger, die auch tatsächlich zum Einsatz kommen, der Besteuerung zu unterziehen. Der Sachverhalt werde an folgendem Beispiel verdeutlicht:

Fall 1: Ein Steuerpflichtiger besitze 3 Zugmaschinen und 3 Anhänger und habe in diesem Fall für alle 3 Anhänger Kfz-Steuer abzuführen.

Fall 2: Ein Steuerpflichtiger habe 3 Zugmaschinen und 3 eigene Anhänger und zusätzlich noch 2 weitere angemietete Anhänger. Folgt man der Ansicht der Betriebsprüfung, habe er in diesem Fall für seine 3 eigenen Anhänger die Kfz-Steuer abzuführen und der Vermieter für die

beiden angemieteten Anhänger, das heißt es wäre für 5 Anhänger Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten, obwohl diese nicht zum Einsatz gelangen könnten, da hierfür beim Steuerpflichtigen nur 3 Zugmaschinen zur Verfügung stünden. Kauft der Steuerpflichtige letztendlich die angemieteten Anhänger an, dann würde beim Vermieter keine Kraftfahrzeugsteuer mehr anfallen. Da sich nun alle 5 Anhänger im Besitz des Steuerpflichtigen befänden, dürfe er nun bei nur 3 Zugmaschinen zwei überzählige Anhänger ausscheiden.

Bei einer wörtlichen Interpretation des Gesetzes, gelange man zum Schluss, dass – zwar nicht bei einem Steuerpflichtigen aber es bei Gesamtbetrachtung aller Anhänger, die zum Einsatz kommen können, zu einer Doppelbesteuerung komme. Bei den dargestellten Fällen würden beim selben Unternehmer fünf Anhänger zur Verfügung stehen, aber es könnten bei der Anzahl von drei Zugmaschinen nur drei Anhänger zum Einsatz gelangen. Im Fall der Anmietung wäre insgesamt für fünf Anhänger Kfz-Steuer zu entrichten und im Fall des Ankaufs nur für drei.

In § 1 Abs. 2 KfzStG sei zwar geregelt, dass der Vermieter vermietete Anhänger aus seiner Berechnung auszuschneiden habe (für die vermieteten Anhänger jedenfalls die Steuer zu entrichten habe). Diese Steuer würde sich im Mietentgelt niederschlagen. Nicht geregelt sei die Vorgangsweise beim Mieter des Anhängers, bei dem es durch die Anmietung eines zusätzlichen Hängers zu einem Überbestand komme. Im Sinne einer teleologischen Interpretation seien in die Berechnung nach § 1 Abs. 2 2. Satz KfzStG auch die angemieteten Anhänger einzubeziehen, um eine nicht gewollte Doppelbesteuerung zu vermeiden. In konsequenter Umsetzung und unter Beachtung der Gleichbehandlung und der Einmalbesteuerung könne der 2. Satz des § 1 Abs. 2 KfzStG nur so ausgelegt werden, dass in die Gesamtanzahl der Anhänger auch angemietete einzurechnen seien (weil der Vermieter diese laut dem 3. Satz aus der Gesamtanzahl auszuschneiden habe). Eine Doppelbesteuerung des Steuerobjektes „zum Einsatz kommende Anhänger“ abhängig von der Gestaltung der Eigentumsverhältnisse sei vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen und auch sachlich nicht gerechtfertigt. Die Bestimmung des § 1 KfzStG 1992 sei dahingehend verfassungskonform auszulegen, dass gleiche Sachverhalte gleich zu behandeln seien. Eine Besteuerung von Anhängern, die gar nicht eingesetzt werden könnten und die an die Eigentumsverhältnisse anknüpfe, verstoße gegen die gebotene verfassungsrechtliche Gleichbehandlung und stelle weiters einen unzulässigen Eingriff in die Unversehrtheit des Eigentums dar."

Die Bw. beantragte eine **Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat** gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO und die **Durchführung einer mündlichen Verhandlung** gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO.

In der **Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 23. April 2004** wird dazu ausgeführt, dass

Steuergegenstand die zugelassenen Fahrzeuge darstellen würden und Steuerschuldner derjenige sei, auf den das Kraftfahrzeug zugelassen sei, was nicht bedeute, dass dieser Eigentümer des Fahrzeuges sein müsse. Die Steuerpflicht beginne mit der Zulassung und dauere bis zu dem Tag, an dem diese ende, unabhängig davon wie die Fahrzeuge verwendet würden. Dass es Absicht des Gesetzgebers gewesen sei nur die tatsächlich zum Einsatz zu gelangenden Fahrzeuge einer Besteuerung zu unterziehen, sei nicht nachvollziehbar und gehe weder aus der Formulierung des § 1 KfzStG 1992 noch aus den erläuternden Bemerkungen im Gesetzesverfahren hervor. Dort heiße es zwar, dass „zur Vermeidung einer unverhältnismäßigen Steuerlast für überzählige Anhänger eine ähnliche Befreiung gelten sollte, wie bisher beim Straßenverkehrsbeitrag“, Steuergegenstand sei aber beim

Straßenverkehrsbeitrag die Beförderung von Gütern gewesen (Leerfahrten und Auslandsfahrten hätten keine Besteuerung ausgelöst).

Jeder im Inland zugelassene Anhänger sei Steuersubjekt, dessen Steuerpflicht geprüft werden müsse. Die zugemieteten Anhänger seien auf andere Personen zugelassen und daher nicht Anhänger desselben Steuerschuldners. Es komme nicht zu einer Doppelbesteuerung der angemieteten Anhänger, sondern bei Vorliegen der Voraussetzungen zu einer Besteuerung zusätzlicher Steuersubjekte."

In der **Gegenstellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 4. Juni 2004** wurde festgehalten, dass *nach den erläuternden Bemerkungen nach wie vor die Güterbeförderung auf Basis der zum Einsatz kommenden Fahrzeuge besteuert werden solle und Besteuerungsobjekt das zum Einsatz kommende und die Infrastruktur belastende Objekt sei. Es seien konsequenterweise die durch eine Anmietung nicht zum Einsatz kommenden eigenen Anhänger als überzählige anzusehen, da diese die Umwelt und Infrastruktur nicht belasten würden. Ein Abstellen auf Eigentumsverhältnisse würde nicht der Absicht des Gesetzgebers Rechnung tragen, diese habe offensichtlich darin bestanden nicht zum Einsatz kommende Anhänger auch nicht zu besteuern. Dass Eigentumsverhältnisse eine Rolle spielen können, wäre für den Gesetzgeber nicht evident gewesen, da diese beim Straßenverkehrsbeitrag keine Rolle gespielt hätten. Eine verfassungskonforme Interpretation müsse in konsequenter Umsetzung dieser Grundsätze und unter Beachtung der Gleichbehandlung und Einmalbesteuerung zum selben Ergebnis führen. Hätte der Gesetzgeber den bloßen Besitz zugelassener Fahrzeuge und Anhänger besteuern wollen, hätte der die Ausnahmegenehmigung für die Anhänger nicht geschaffen.*

Das **Finanzamt legte** die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am **28. Juni 2004** mit folgender Ergänzung dem unabhängigen Finanzsenat **vor:**

„Die Rechtsansicht der Bw. stehe in Widerspruch mit dem eindeutigen Wortlaut des § 1 Abs. 2 KfzStG, wonach der Steuerschuldner der Anhänger und der ziehenden Fahrzeuge derselbe sein müsse. Dies sei bei angemieteten Anhängern nicht der Fall, weshalb eine Miteinbeziehung in die Ermittlung der überzähligen Anhänger nicht zulässig sei. Die angeführten Beispiele würden auf unterschiedlichen Sachverhalten beruhen und sich in der Steuerschuldnerschaft unterscheiden an den § 1 Abs. 2 KfzStG unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfe. Die Sachverhalte seien hinsichtlich ihrer rechtlichen Auswirkung nicht vergleichbar. Auf Grund des eindeutigen Wortlautes sei eine Interpretation dahingehend, dass nur tatsächlich eingesetzte Anhänger besteuert werden sollten nicht möglich. Dass der Gesetzgeber nicht auf den tatsächlichen Einsatz abstelle, komme auch dadurch zum Ausdruck, dass nicht jener überzählige Anhänger befreit sei, der nicht zum Einsatz komme, sondern der „billigste“ Anhänger und dass Vorschriften über Aufzeichnungspflichten über den tatsächlichen Einsatz fehlen würden (wie bei der Straßenbenützungsabgabe).“

Mit **Schreiben vom 16. November 2007 verzichtete** die steuerliche Vertretung auf die Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** im Sinne von § 284 Abs. 1 Z 1 BAO und auf eine **Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat** gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und änderte das Berufungsbegehren dahingehend ab, die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2000 mit 3.050.037,00 S (Berücksichtigung der Änderung der Betriebsprüfung gemäß Punkt 3 der Niederschrift) festzusetzen.

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 Mehrfachbelastung beim Mieter käme, weil Kraftfahrzeugsteuer sowohl für den eigenen (nicht eingesetzten) als auch für den angemieteten Anhänger (Verrechnung durch den Vermieter) anfalle 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 die Anzahl von Anhängern zustehen, die mangels Zugfahrzeuge nicht einsetzbar gewesen wären.

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. Die Bw. stellte den Gesamtbestand der eigenzugelassenen und angemieteten (fremdzugelassenen) Anhänger (Auflieger) den (eigenzugelassenen) Zugfahrzeugen gegenüber und qualifizierte Anhänger, für die aufgrund der Anmietung fremder Anhänger keine Einsatzmöglichkeit bestand, als überzählige Anhänger im Sinne des § 1 Abs. 2 zweiter Satz KfzStG. Die Jahreskraftfahrzeugsteuer der steuerpflichtigen (eigenzugelassenen) Anhänger wurde im Falle einer ganzmonatigen Vermietung um die jeweilige (Monats)Kraftfahrzeugsteuer des nicht zum Einsatz gekommenen eigenzugelassenen Anhängers (Aufliegers) bzw. im Falle einer tageweisen (untermonatigen) An- und Abmeldung um den Kraftfahrzeugsteuerbetrag, der dem Mietzeitraum des angemieteten Anhängers (Aufliegers) entsprach, vermindert.

Die Kraftfahrzeugsteuerberechnung stellte sich in den streitigen Zeiträumen zusammengefasst wie folgt dar:

	1998	1999	2000	2001	2. Quartal 2002	
	ATS	ATS	ATS	ATS	€	€
Kraftfahrzeugsteuer gesamt	2.570.036,00	2.788.436,00	3.059.359,00 ¹⁾	4.406.783,40	319.764,86	81.947,03
abzüglich:						
Befreiung § 1 Abs. 2 KfzStG	-6.668,00	-47.790,00	-9.322,00	-6.723,00	-488,58	-536,03
Kraftfahrzeugsteueranmeldung bzw. -abfuhr	2.563.368,00	2.740.646,00	3.050.037,00 ¹⁾	4.400.060,40	319.276,28	81.411,00

1) inkl. Berücksichtigung der im Zuge der BP bereinigten Berechnungsdifferenzen (- 1.224,00 S)

Die Änderungen gemäß Tz. 3 des BP-Berichtes (Berechnungsdifferenzen 1.224,00 ATS zu Gunsten der Bw.) im Jahr 2000 stehen außer Streit.

Nach den – von der Bw. nicht in Streit gezogenen – Sachverhaltsdarstellungen und Berechnungsgrundlagen der Betriebsprüfung betrafen die in der oben dargestellten Tabelle angeführten strittigen Kraftfahrzeugsteuerbefreiungen in den streitgegenständlichen Zeiträumen ausschließlich Kraftfahrzeugsteuern für Anhänger (Auflieger), die infolge einer kurzfristigen Anmietung von fremden Anhängern (Aufliegern) anderer Zulassungsbesitzer nicht von einem Zugfahrzeug der Bw. gezogen werden konnten und daher von der Bw. als begünstigte „überzählige Anhänger“ qualifiziert wurden. Die Berechnungen sind unstrittig.

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

Strittig bleibt somit 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. Kraftfahrzeugsteuer nach den Bestimmungen des KfzStG schuldet, gegenüberzustellen, sondern auch angemietete Anhänger (Auflieger), für die ein anderer Steuerpflichtiger die Kraftfahrzeugsteuer schuldet, miteinzubeziehen sind und ob bei einem daraus resultierenden Anhängerüberbestand die Befreiung für eigene Anhänger (Auflieger) insoweit in Anspruch genommen werden kann, als diese infolge von (kurzfristigen) Anmietungen nicht zum Einsatz gelangen können.

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 ein 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 öffentlichem 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 Tatbestandsvoraussetzungen 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 berufungsgegenständlichen 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 30. Juni 2009