

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wilfried Plattner, Fallmerayerstraße 10, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 19. November 2013 betreffend Festsetzung Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2008, Jänner bis Dezember 2009, Jänner bis Dezember 2010, Jänner bis Dezember 2011, Jänner bis Dezember 2012, Jänner bis September 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 10-12/2010, 1-3/2011, 10-12/2011, 1-3/2012, 10-12/2012 und 1-3/2013 werden wie folgt abgeändert.

Zeitraum	Fahrzeug	auf den Monat entfallend	Anzahl Monate	Kraftfahrzeugsteuer
4. Quartal 2010	***1***	€ 202,80	2	€ 405,60
	2	€ 43,20	3	€ 129,60
Summe 4. Qu. 2010				€ 535,20
1. Quartal 2011	***1***	€ 202,80	1	€ 202,80
	2	€ 43,20	3	€ 129,60
Summe 1. Qu. 2011				€ 332,40
4. Quartal 2011	***1***	€ 202,80	2	€ 405,60

	2	€ 43,20	3	€ 129,60
Summe 4. Qu. 2011				€ 535,20
1. Quartal 2012	***1***	€ 202,80	1	€ 202,80
	2	€ 43,20	3	€ 129,60
Summe 1. Qu. 2012				€ 332,40
4. Quartal 2012	***1***	€ 202,80	2	€ 405,60
	2	€ 43,20	3	€ 129,60
Summe 4. Qu. 2012				€ 535,20
1. Quartal 2013	***1***	€ 202,80	1	€ 202,80
	2	€ 43,20	3	€ 129,60
Summe 1. Qu. 2013				€ 332,40

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen und wird daher die Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009, 01-09/2010, 4-9/2011, 4-9/2012 und 4-9/2013 wie folgt festgesetzt:

Zeitraum	Fahrzeug	auf den Monat entfallend	Anzahl Monate	Kraftfahrzeugsteuer
1.-4. Quartal 2008	***2***	€ 43,20	12	€ 518,40
1.-4. Quartal 2009	***2***	€ 43,20	12	€ 518,40
1.-3. Quartal 2010	***2***	€ 43,20	9	€ 388,80
2.-3. Quartal 2011	***2***	€ 43,20	6	€ 259,20

	1	€ 202,80	6	€ 1.216,80
Summe 2. – 3. Qu. 2011				€ 1.476,00
2.-3. Quartal 2012	***2***	€ 43,20	6	€ 259,20
	1	€ 202,80	6	€ 1.216,80
Summe 2. – 3. Qu. 2012				€ 1.476,00
2.-3. Quartal 2013	***2***	€ 43,20	3	€ 129,60
	1	€ 202,80	6	€ 1.216,80
Summe 2. – 3. Qu. 2013				€ 1.346,40

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer Kontrolle des Beschwerdeführers durch Organe der Finanzpolizei am 24.7.2012 wurde der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) mit einem PKW der Marke ***1*** mit dem behördlichen Probekennzeichen „***3***“ auf der ***4***, ***5***, Parkplatz „***6***“ angehalten.

Mit Bescheiden vom 19.11.2013 hat das Finanzamt ***7*** Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 1-12/2008, 1-12/2009, 1-12/2010, 1-12/2011, 1-12/2012 und 1-9/2013 betreffend das Fahrzeug ***1*** und einen ***2***, das auch mit dem Probekennzeichen „***3***“ verwendet wurde, gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 an den Bf. als Verwender festgesetzt.

Mit Schreiben vom 19.12.2013 wurde vom Bf. gegen die am 19.11.2013 ergangenen Festsetzungsbescheide Kraftfahrzeugsteuer Berufung erhoben und wurde die Aufhebung der angefochtenen Bescheide begehrt.

Diese Berufung wurde zusammengefasst wie folgt begründet:

Im Rahmen seines Gewerbes als Kraftfahrzeugtechniker hätte der Bf. von ihm neu entwickelte Komponenten bzw. einen getunten Motor mit dem ***1*** getestet. Beim ***2*** hätte die Kfz-Steuer nur für die letzten drei Jahre vorgeschrieben werden dürfen, weil 2008 und der Zeitraum bis September 2009 bereits verjährt wäre. Der PKW ***2*** würde vom Bf. als rollendes Versuchslabor verwendet werden.

Auch wären die nicht betrieblichen Zwecken dienenden Fahrten mit diesen beiden Fahrzeugen in den angefochtenen Bescheiden zu hoch angesetzt worden. Überdies könnte der PKW ***1*** in den Wintermonaten nicht verwendet werden, weil es für dieses Fahrzeug keine Winterreifen geben würde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.5.2014 wurde der nunmehr gemäß § 323 Abs. 37 BAO nach den Bestimmungen für Beschwerden zu behandelnden Berufung teilweise Folge gegeben als keine Kraftfahrzeugsteuer betreffend den PKW ***1*** für die Monate 12/2020-02/2011, 12/2011-02/2012 und 12/2012-02/2013 berücksichtigt wurde.

Gegen diese Beschwerdeverentscheidung wurde vom Bf. mit Schreiben vom 25.6.2014 – beim Finanzamt ***7*** am 26.6.2014 per Fax eingelangt – ein Vorlageantrag eingebracht. In diesem wurde vorgebracht, dass die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer betreffend das Fahrzeug ***2*** nicht mehr bekämpft werde. Betreffend den PKW ***1*** wurde nur mehr die Festsetzung für Monate November 2010-2012 und März und April 2011 und 2012 bekämpft.

Mit Vorlagebericht vom 10.7.2014 legte das Finanzamt ***7*** die Beschwerde vom 19.12.2013 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat auch in den Jahren 2008 bis 2013 ein Einzelunternehmen als Kraftfahrzeugtechniker am Standort ***8***, ***9***, betrieben und seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt.

Am 24. Juli 1997 wurde dem Bf. das Probekennzeichen „***3***“ zugewiesen.

Der Bf. hat am 25.6.2007 einen ***2*** mit der FIN ***10*** erworben, das mit dem Probekennzeichen „***3***“ verwendet wurde. Für den Zeitraum Juni 2007 bis August 2012 wurde kein Fahrtenbuch für dieses Fahrzeug geführt. Auch sonst wurden vom Bf. für diesen Zeitraum keine Nachweise über durchgeführte Probefahrten vorgelegt. Es wird festgestellt,

dass der Bf. das Fahrzeug ***2*** im Zeitraum Jänner 2010 bis September 2013 nicht nur für betriebliche Zwecke iS des § 45 Abs. 1 KFG (Fahrten zur Feststellung der Gebrauchsfähigkeit oder der Leistungsfähigkeit des Fahrzeuges) verwendet, sondern dieses Fahrzeug auf inländischen Straßen mit öffentlichen Verkehr auch für private Zwecke genutzt hat.

Der ***2*** wurde über entsprechenden Antrag des Bf. am 28.6.2013 gemäß § 37 KFG 1967 zum Verkehr zugelassen.

Am 25.9.2010 hat der Bf. von ***11*** einen PKW der Marke ***1*** der Type ***12*** mit der FIN ***13*** mit einem Kilometerstand von circa 60.000 erworben, über das nur er verfügt hat und nur von ihm verwendet wurde.

Am 24. Juli 2012 wurde der Bf. mit dem Fahrzeug ***1***, das mit dem Probekennzeichen „***3***“ verwendet wurde, auf der ***4***, ***5***, Parkplatz „***6***“ von Organen der Finanzpolizei angehalten. Zum Zeitpunkt der Anhaltung wies dieses Fahrzeug einen Kilometerstand von 64.178 auf und hatte er diese Fahrt nicht in ein Fahrtenbuch eingetragen.

Der Bf. hat jedenfalls in den Jahren ab 2008 über keine Berechtigung für Testfahrten mit dem Probekennzeichen „***3***“ auf der ***14*** und dabei die höchstzulässige Höchstgeschwindigkeit (bis maximal 200 km/h) zu überschreiten, verfügt.

Der Bf. hat das Fahrzeug ***1*** im Zeitraum ab dem Erwerb nicht nur für Fahrten im Rahmen seines Betriebes für Probefahrten verwendet, sondern dieses auch für private Zwecke genutzt. Keine Nutzung dieses Fahrzeuges ist in den Monaten Dezember 2010 bis Februar 2011, Dezember 2011 bis Februar 2012 und Dezember 2012 bis Februar 2013 erfolgt. In den Monaten jeweils November 2010 bis 2012, März 2011 bis 2013 sowie April 2011 bis 2013 (auch in der jeweils ersten Aprilhälfte) hat der Bf. das Fahrzeug ***1*** auch gefahren und zwar nicht nur für Probefahrten.

Das Fahrzeug ***1*** hat keine Zulassung zum Verkehr gehabt.

Ein Fahrtenbuch über die Verwendung des PKW ***1*** mit dem Probekennzeichen „***3***“ hat der Bf. erst ab September 2012 geführt, wobei dieses nicht den Vorschriften des § 45 Abs. 6 KFG entsprochen hat. So war die Fahrgestellnummer nicht angeführt. Aus dem Fahrtenbuch war zum großen Teil auch nicht erkennbar wo die Probefahrt stattgefunden hat bzw. wie viele Kilometer auf der jeweiligen Probefahrt zurückgelegt wurden.

Das Fahrzeug ***1*** hat im Zeitraum September 2010 bis zur Anhaltung am 24.7.2012 circa 4.178 km zurückgelegt, wobei es für die Durchführung von Probefahrten im Zeitraum September 2010 bis August 2012 gar keine Nachweise gibt. Auch ab September 2012 ist der ***1*** nicht nur für Probefahrten, sondern auch für private Zwecke des Bf. verwendet worden.

2. Beweiswürdigung

Soweit im Folgenden keine Ausführungen zu einzelnen Feststellungen erfolgen, ergeben sich die getroffenen Feststellungen aus dem vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akteninhalt und sind diese zwischen den Parteien auch nicht strittig.

Die Feststellung, dass der Bf. auch in den Jahren 2008 bis 2013 ein Einzelunternehmen als Kraftfahrzeugtechniker betrieben hat, gründet sich auf das diesbezügliche Vorbringen des Bf., dem vom Finanzamt nicht widersprochen wurde sowie auf die im GISA zur Zahl ***15*** ab 10.6.1997 eingetragene Gewerbeberechtigung gemäß § 94 Z 19 GewO 1994.

Die Feststellungen betreffend die Verwendung des ***2*** durch den Bf. gründen sich auf das ab 5.9.2012 geführte Fahrtenbuch sowie einen am 4.7.2013 durchgeführten Lokalaugenschein durch ein Erhebungsorgan des Finanzamtes ***7***.

Laut vorgelegtem Fahrtenbuch bzw. Aufzeichnungen wurde dieses Fahrzeug für Probefahrten wie folgt benützt:

[...]

Das gegenständliche Fahrzeug weist innerhalb von 6 Jahren einen Kilometerstand von ca. 100.000 km aus. Das ergibt eine jährliche Kilometerleistung von ca. 16.000 km ($100.000 \text{ km} : 6 \text{ Jahre} = 16.000 \text{ km}$). Wenn man die aufgezeichneten Probefahrten – soweit diese nachvollziehbar sind - bei der jährlichen Kilometerleistung in Abzug bringt, verbleiben ca. 11.000 km ($16.000 \text{ km} - 4.200 \text{ km} = \text{ca. } 11.000 \text{ km}$), für die eine Nutzung des Fahrzeuges ***2*** für Probefahren nicht nachgewiesen ist.

Auch deuten Fahrten an einzelnen Tagen darauf hin, dass es sich dabei tatsächlich um keine Probefahrten gehandelt hat. So soll am 26.10.2012 – dem Nationalfeiertag – eine Probefahrt stattgefunden haben. Bei einer Fahrt an diesem Tag ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass es sich um eine Fahrt für private Zwecke gehandelt hat. Dies gilt beispielweise auch für die Fahrt am 29.12.2012 (zwischen Weihnachten und Neujahr) nach ***23***.

Die Feststellung, dass der Bf. am 25.9.2010 von ***11*** einen PKW der Marke ***1*** der Type ***12*** mit der FIN ***13*** mit einem Kilometerstand von circa 60.000 erworben hat, über den nur er verfügt hat und dieser nur von ihm verwendet wurde, gründet sich auf die Aussage des Verkäufers am 20.8.2013, weil dieser ausgesagt hat, dass er im Jahr 2010 seinen ***1*** zum Preis von € 78.000 an Herrn ***Bf1*** verkauft hat. Die Bezahlung wäre wie folgt erfolgt: „€ 45.000 wurden bar von Herrn ***Bf1*** bezahlt. Da ich Herrn ***Bf1*** noch ca. € 23.000 schuldig war, wurde dieser Betrag abgezogen. Ich kenne zwar seine Bekannte mit Vorname ***16*** (***17***), jedoch wurde dieses Geschäft einzig und allein mit Herrn ***Bf1*** abgeschlossen. Der Kaufvertrag in schriftlicher Form wurde ausgefertigt, ich finde

diesen nicht mehr. Der vorgelegte Kaufvertrag trägt zwar meine Unterschrift, jedoch habe ich dieses Kfz nicht an Frau ***18*** verkauft." Überdies hat der Bf. in seiner Einvernahme am 24.7.2012 ausgesagt, dass er Eigentümer dieses Fahrzeuges ist (vgl. Seite 3 oben der Niederschrift vom 24.7.2012).

Der Umstand, dass der ***1*** zum Zeitpunkt der Anhaltung am 24.7.2012 dieses Fahrzeug einen Kilometerstand von 64.178 aufgewiesen hat, gründet sich auf ein von Organen der Finanzpolizei an diesem Tag gemachtes Foto des Armaturenbretts.

Die Feststellung, dass die Fahrt mit dem ***1*** am 24.7.2012 vom Bf. nicht in ein Fahrtenbuch eingetragen wurde, gründet sich auf die Aussage des Bf. am 24.7.2012 (vgl. Seite 3 unten der Niederschrift vom 24.7.2012: „Ich führe heute kein Fahrtenbuch mit und habe die Probefahrt auch nicht eingetragen.“).

Dass der Bf. jedenfalls in den Jahren ab 2008 über keine Berechtigung für Testfahrten mit dem Probekennzeichen „***3***“ auf der ***14*** und dabei die höchstzulässige Höchstgeschwindigkeit (bis maximal 200 km/h) zu überschreiten, verfügt hat, gründet sich auf die dem Finanzamt ***7*** am 2.4.2014 durch die Bezirkshauptmannschaft ***19*** gegebene fernmündliche Auskunft und wurde dieser Feststellung, die auch in der Beschwerdeentscheidung getroffen wurde, im Vorlageantrag nicht widersprochen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH hat die Beschwerdeentscheidung den Charakter eines Vorhaltes und kann von der Richtigkeit der in der Beschwerdeentscheidung getroffenen Feststellungen im folgenden Verfahren ausgegangen werden, wenn den darin getroffenen Feststellungen nicht entgegengetreten wird (vgl. zB VwGH 23.5.2012, 2008/17/0115; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0176; VwGH 30.4.2003, 99/13/0251).

Die Feststellung, dass der Bf. das Fahrzeug ***1*** im Zeitraum ab dem Erwerb nicht nur für Fahrten im Rahmen seines Betriebes für Probefahrten verwendet hat, sondern dieses auch für private Zwecke genutzt hat, gründet sich darauf, dass überhaupt erst ab September 2012 Aufzeichnungen über Probefahrten mit diesem Fahrzeug vom Bf. geführt wurden und auf die ab September 2012 geführten Aufzeichnungen sowie auch darauf, dass er Bf. neben diesem Fahrzeug und dem ***2*** nur über einen 15 Jahre alten ***20*** (Baujahr 1997) verfügt hat.

Laut vorgelegtem Fahrtenbuch bzw. Aufzeichnungen wurde das gegenständliche Fahrzeug wie folgt für Probefahrten benutzt:

[...]

Das Fahrzeug ***1*** ist innerhalb von 2 Jahren (Anschaffung 9/2010) ca. 4.178 km bewegt worden. Aufzeichnungen liegen für den Zeitraum September 2010 bis August 2012 überhaupt

nicht vor und liegen für diesen Zeitraum überhaupt keine Nachweise für die Durchführung von Probefahrten vor.

Ab September 2012 wurde nur für einen verschwindend geringen Anteil der gefahrenen Kilometer ein Nachweis für die Durchführung von Probefahrten mit dem ***1*** mittels Fahrtenbuch erbracht wie sich aus der dargestellten Tabelle ergibt.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass sich das Fahrzeug ***1*** aufgrund seiner Beschriftung der Karosserie (Aufschrift „***21***“ auf der Motorhaube und am Dach sowie einer Werbeaufschrift auf der Fahrzeugtür) auch für Werbezwecke eignet und das erkennende Gericht in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass der Bf. Fahrten auch für Werbezwecke mit diesem Fahrzeug unternommen hat. Solche Fahrten stellen jedenfalls keine Probefahrten iS des § 45 Abs. 1 KFG 1967 dar.

Schließlich ist beweiswürdigend auch die vom Bf. getätigte Aussage bei der Einvernahme am 24.7.2012 mitberücksichtigen, dass er nach der Testfahrt nach ***22*** zu seiner Freundin gefahren ist, sodass davon auszugehen ist, dass die als Probefahrten im Fahrtenbuch ausgewiesenen Fahrten nicht zur Gänze den Zwecken, die in § 45 Abs. 1 KFG 1967 genannt sind, gedient haben.

Soweit in der Berufung, der festgestellte Kilometerstand zum Zeitpunkt des Erwerbes (ca. 60.000 km) in Abrede gestellt wird, weil bei einer circa Angabe des Kilometerstandes es dem Käufer egal wäre, ob das gekaufte Fahrzeug 62.500 km, 65.000 km oder 70.000 km aufweisen würde, ist festzuhalten, dass dieses Vorbringen lediglich eine Behauptung darstellt und gerade bei einem hochpreisigen Sportwagen wie einem ***1*** nach der Lebenserfahrung NICHT davon ausgegangen werden kann, dass eine Abweichung des tatsächlichen Kilometerstandes vom angegebenen Kilometerstand um bis zu 10.000 km dem Käufer gleichgültig ist zumal solche Fahrzeug pro Jahr eine viel geringere Kilometerleistung aufweisen als für den Alltagsgebrauch vorgesehene PKWs. Vielmehr ist davon auszugehen, dass eine circa-Angabe bei Sportwagen bedeutet, dass der Kilometerstand nicht ganz genau 60.000 km ist, sondern zB 59.977 oder 60.061, also eine Abweichung von maximal 100 km vorliegt. Der Umstand, dass dem Bf. eine Abweichung des Kilometerstandes um bis zu 10.000 km gegenüber dem im Kaufvertrag angegebenen gleichgültig wäre, stellt eine ungewöhnliche Sachverhaltskonstellation dar für dessen Vorliegen der Bf. beweispflichtig wäre (vgl. zB VwGH 30.9.2004, 2004/16/0061). Es war daher davon auszugehen, dass der Bf. mit dem Fahrzeug ***1*** bis zur Anhaltung am 24.7.2012 circa 4.178 km zurückgelegt hat.

Überdies ist festzuhalten, dass im Vorlageantrag dieses Vorbringen nicht mehr aufrechterhalten wird, weil nur mehr die Nichtvorschreibung der Kfz-Steuer für die Monate November 2010 bis 2012, März 2011 bis 2013 sowie zur Hälfte für April 2011 bis 2013 begehrt wird.

Die Feststellung, dass in den Monaten jeweils November 2010, 2011 und 2012, März 2011, 2012 und 2014 sowie April 2011, 2012 und 2013 (auch in der jeweils ersten Aprilhälfte) der Bf. das Fahrzeug ***1*** auch gefahren hat und zwar nicht nur für Probefahrten, folgt daraus, dass in diesen Monaten – für diese Jahreszeit – milde Temperaturen geherrscht haben und auf den Straßen keine winterlichen Fahrbedingungen geherrscht haben – wie sich aus der vom Finanzamt ***7*** vorgelegten Wetterstatistik – ergibt (abgerufen unter <http://www.wissenwertes.at/index.php?id=wetter-ostererreich> zB nov10 am 1.4.2014) und werden im folgenden Auszüge aus dieser Wetterstatistik wiedergegeben:

November 2010:

„Obwohl es in den letzten Tagen deutlich abgekühlt hatte, war der November 2010 bezogen auf das Wetter definitiv viel zu warm. ... Werte über der Marke von 20 Grad Celsius wurden mehrfach erreicht...“

Februar 2011:

„Zum einen war es zum Teil ungewöhnlich mild mit bis zu 20 Grad Celsius zu Beginn des Monats... Außerdem war es in Westösterreich deutlich milder als in Ostösterreich... Österreichweit gab es zuwenig Regen oder Schneefall ... Im Vergleich mit früheren Werten muss man bis in das Jahr 1982 zurückblättern, um einen ähnlich trockenen Februar zu finden.“

März 2011:

„Das Wetter im März 2011 setzte sich dort fort, wo der Februar aufgehört hatte – nämlich bei ungewöhnlicher Trockenheit. ... Tatsächlich war der März 2011 der sonnigste seit dem Jahr 1953... Einher mit dieser Wettersituation ging natürlich auch das Faktum, dass es sehr wenig Schnee gab.“

April 2011:

„Trockenheit und milde Temperaturen gingen mit viel Sonnenschein einher. Auch hier sind die Sonnenstunden in Westösterreich besonders bemerkenswert. Teilweise gab es über 50 Prozent mehr Sonnenstunden als im April üblich.“

November 2011:

„Ganz anders sah es von Vorarlberg bis Oberösterreich aus. Hier gab es zum Teil sogar föhniges Wetter und strahlenden Sonnenschein. ... Es gab Sonne pur ... – aber keine weiße Pracht. Es war selbst für das Erzeugen von Kunstschnee viel zu warm.“

März 2012:

„Denn es war ein März, wie er nur selten in den Aufzeichnungen zu finden ist – so trocken wie selten, so sonnig wie selten – so warm wie selten.... Das milde Wetter ging natürlich mit den Sonnenstunden einher und hatte zur Konsequenz, dass viel Niederschlag fehlte.“

April 2012:

„Das Wetter im April 2012 in Österreich war bis zur letzten Aprilwoche trotz der kalten Temperaturen zu Ostern - ... von den Temperaturen her als normal zu bezeichnen. Die Südströmung, die danach einsetzte und die heiße Luft der Sahara nach Mitteleuropa brachte, veränderte diese statistische Aussage. Österreichweit war es um 1 bis 1,5 Grad wärmer als im

April üblich...”

November 2012:

„Der Monat November 2012 brachte Österreich sehr milde Temperaturen...”

März 2013:

„Denn von Vorarlberg bis zum Mostviertel im westlichen Niederösterreich war es sehr trocken.

Nur 40 bis maximal 75 Prozent der üblichen Niederschlagsmenge wurde verzeichnet.“

Überdies ist zu bedenken, dass der Bf. keinerlei Nachweise dafür vorgelegt hat, dass er in diesen Monaten nicht mit dem ***1*** gefahren ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Bei den angefochtenen Bescheiden handelt es sich um einen sogenannte Sammelbescheid (kombinierte Bescheide), weil die Ausfertigung mehrere Bescheide umfasst (vgl. zB VwGH 17. 12.1996, 92/14/0214; Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 31 zu § 93 BAO). In der Beilage zu den angefochtenen Bescheiden wird nämlich für jedes Jahr und diesbezüglich auch noch aufgeschlüsselt für die Fahrzeuge ***1*** und den ***2*** die Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt. Die zusammengefasste Festsetzung der KfzSteuer für mehrere Quartale ist gemäß § 201 Abs. 4 BAO zulässig.

Gemäß § 36 Abs. 1 lit. a bis c KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden,

- a) wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden,
- b) sie das behördliche Kennzeichen führen und
- c) die bei der Zulassung oder Bewilligung der Probe- oder Überstellungsfahrt vorgeschriebenen Auflagen erfüllt werden.

§ 45 Abs. 1 KFG 1967 bestimmt folgendes:

Probefahrten mit nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen oder Anhängern oder Fahrgestellen solcher Fahrzeuge dürfen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur mit Bewilligung der Behörde durchgeführt werden, in deren örtlichem Wirkungsbereich der Ort liegt, von dem aus der Antragsteller hauptsächlich über die Verwendung der Probefahrtenkennzeichen verfügt. Probefahrten sind Fahrten zur Feststellung der Gebrauchsfähigkeit oder der Leistungsfähigkeit von Fahrzeugen oder ihrer Teile oder Ausrüstungsgegenstände oder Fahrten, um Fahrzeuge vorzuführen. Als Probefahrten gelten auch

1. Fahrten zur Überführung eines Fahrzeuges an einen anderen Ort im Rahmen des

Geschäftsbetriebes

2. Fahrten zur Überführung des Fahrzeuges durch den Käufer bei der Abholung des Fahrzeuges vom Verkäufer,
3. Fahrten zum Ort der Begutachtung oder Überprüfung des Fahrzeuges nach dem III. und V. Abschnitt und
4. das Überlassen des Fahrzeuges mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von nicht mehr als 3 500 kg an einen Kaufinteressenten für die Dauer von bis zu maximal 72 Stunden, wobei auch Fahrtunterbrechungen zulässig sind.

Gemäß § 45 Abs. 4 KFG 1967 ist bei der Erteilung der im Abs. 1 angeführten Bewilligung auch auszusprechen, welche Kennzeichen bei den Probefahrten zu führen sind. Diese Kennzeichen sind Probefahrtenkennzeichen (§ 48 Abs. 3) und dürfen nur bei Probefahrten geführt werden. Über die Erteilung der im Abs. 1 angeführten Bewilligung ist dem Antragsteller eine Bescheinigung, der Probefahrtschein, auszustellen.

§ 45 Abs. 6 KFG 1967 normiert Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit Probefahrten wie folgt:

Der Besitzer einer Bewilligung zur Durchführung von Probefahrten hat über die Verwendung der mit dieser Bewilligung zugewiesenen Probefahrtenkennzeichen einen Nachweis zu führen und darin vor jeder Fahrt den Namen des Lenkers und das Datum des Tages sowie die Marke, die Type und die Fahrgestellnummer oder die letzten sieben Stellen der Fahrzeugidentifizierungsnummer des Fahrzeuges, sofern dieses zugelassen ist, jedoch nur sein Kennzeichen einzutragen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Von der Kraftfahrzeugsteuer befreit sind unter anderem Kraftfahrzeuge, die mit Probefahrtenkennzeichen oder mit Überstellungskennzeichen benützt werden (§ 2 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992). Diese Befreiung greift nur dann, wenn tatsächlich Probefahrten im kraftfahrrechtlichen Sinn durchgeführt wurden. Scheinprobefahrten sind kraftfahrrechtlich jedenfalls verboten und lösen die Steuerpflicht aus.

Steuerschuldner ist

1. bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist;
2. in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet (§ 3 KfzStG 1992).

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass ausschließlich der Bf. die in Rede stehenden Fahrzeuge als Halter und Eigentümer der Fahrzeuge verwendet hat, weil nur der Bf. die beiden Fahrzeuge auf eigene Rechnung in Gebrauch hatte und die Verfügungsgewalt über diese Fahrzeuge ausgeübt hat.

Aus § 45 Abs. 1 KFG 1967 folgt, dass die Erteilung einer Probefahrtbewilligung keine Zulassung zum Verkehr darstellt sowie dass für die Verwendung eines Kraftfahrzeuges mit Probefahrtenkennzeichen eine Zulassung nicht erforderlich ist.

Werden bei Erteilung einer Probefahrtbewilligung nicht im § 45 Abs. 1 KFG 1967 angeführte Fahrten durchgeführt, ersetzt die Probefahrtbewilligung nicht die Zulassung zum Verkehr, weshalb eine widerrechtliche Verwendung im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 vorliegt und nach § 36 Abs. 1 KFG 1967 eine Zulassungspflicht gegeben ist.

Auch ein wiederholter Verstoß gegen § 45 Abs. 6 KFG 1967 stellt eine widerrechtliche Verwendung dar mit der Folge, dass eine Zulassungspflicht nach § 36 Abs. 1 KFG 1967 gegeben ist. Daher ist das Vorbringen in der Berufung vom 19.12.2013, die gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu behandeln ist, dass der Umstand, dass eine Probefahrt nicht im Fahrtenbuch eingetragen ist, nicht zwingend bedeuten würde, dass die unternommene Fahrt keine Probefahrt iS der kraftfahrrechtlichen Vorschriften ist, unzutreffend.

Da für den Zeitraum Jänner 2008 bis August 2012 vom Bf. gar keine Aufzeichnungen über Probefahrten gemäß § 45 Abs. 6 KFG 1967 geführt wurden, liegt für diesen Zeitraum jedenfalls eine widerrechtliche Verwendung beider Fahrzeuge (**1** und **2**) iS des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 vor, die Kfz-Steuerpflicht beim Bf. als Verwender der Fahrzeuge auslöst.

Hinsichtlich des Zeitraumes ab September 2012 hat der Bf. zwar ein Fahrtenbuch geführt. Dieses hat aber nicht der Vorschrift des § 45 Abs. 6 KFG 1967 entsprochen, weil die Fahrgestellnummer des Fahrzeuges **1** nicht verzeichnet war. Überdies war der Zweck der Fahrt nicht angeführt und auch das Ziel der Fahrt (vgl. VwGH 3.7.1979, 2707/77) war zum Teil nicht angegeben.

Wie sich aus den angefochtenen Bescheiden ergibt, hat der Bf. für eine überwiegende Anzahl der gefahrenen Kilometer sowohl für den **2** als auch den **1** nicht nachgewiesen, dass das Probekennzeichen „**3**“ mit diesen Fahrzeugen nur für Probefahrten iS des § 45 Abs. 1 KFG 1967 genutzt wurde.

Soweit in der Berufung vorgebracht wird, dass die Feststellung in den angefochtenen Bescheiden, der Bf. hätte mit dem PKW **1** an den Tagen, die im Fahrtenbuch ab September 2012 als Probefahrten eingetragen sind, nur einen verschwindend geringen Anteil der angenommenen Gesamtkilometerleistung von 4.178 zurückgelegt hätte, durch keine

Beweisergebnisse gedeckt wäre, ist festzuhalten, dass bei nur **vier** im Fahrtenbuch im Zeitraum 6.9.2012 bis 16.5.2013 erfassten Probefahrten, die Feststellung, dass mit diesem Fahrzeug Probefahrten nur in einen verschwindend geringen Anteil der Gesamtkilometerleistung von 4.178 unternommen wurden, der Lebenserfahrung entspricht.

Das Vorbringen in der Berufung, dass der Bf. das Fahrzeug ***2*** 16.000 km als rollendes Versuchslabor verwendet hätte, ist durch keinerlei Beweisergebnisse gedeckt. Vielmehr ergibt sich aus dem für den Zeitraum ab 5.9.2012 vorgelegten Fahrtenbuch, dass eindeutig nicht alle gefahrenen Gesamtkilometer auf Probefahrten entfallen, sondern ein großer Anteil auf Fahrten für andere Zwecke. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass auch nicht alle Fahrten im Rahmen des Betriebes des Bf. als Probefahrten iS des § 45 Abs. 1 KFG 1967 gelten, sondern nur Fahrten zu den in dieser Bestimmung angeführten Zwecken. So stellen zum Beispiel Fahrten zu einem Kunden zwecks Reparatur eines Fahrzeuges des Kunden mit Ausrüstungsgegenständen/Ersatzteilen, die sich im ***2*** befinden, keine Probefahrten iS des § 45 Abs. 1 KFG 1967 dar.

Überdies wurden keinerlei Nachweise vom Bf. zur Richtigkeit des Vorbringens, mit dem ***2*** wären Testfahrten absolviert worden, vorgelegt. Vielmehr wurde die Vorlage von Testberichten mit dem Hinweis, dass er diese nicht vorgelegen könne, weil sie geheim seien, vom Bf. verweigert. Abgesehen vom Umstand, dass die Gründe der Geheimhaltungsverpflichtung nicht dargelegt wurden – es wurde insbesondere weder eine gesetzliche Bestimmung noch eine vertragliche Verpflichtung [mit wem?] angeführt – ist festzuhalten, dass § 48a Abs. 1 BAO die Verpflichtung der Abgabenbehörde und auch des Bundesfinanzgerichts (vgl. § 2a BAO) zur abgabenrechtlichen Geheimhaltung von Umständen normiert, die im Rahmen des Abgabenverfahrens vom Abgabepflichtigen bekanntgegeben werden. Der Bf. wäre daher im Rahmen der ihn gemäß § 119 BAO treffenden Offenlegungspflicht zur Vorlage der Testergebnisse verpflichtet gewesen, weil nur anhand dieser Unterlagen beurteilt hätte werden können, ob mit dem ***2*** Probefahrten iS des § 45 Abs. 1 KFG 1967 unternommen worden sind. Überdies wurde im Vorlageantrag nunmehr im Einklang mit der Abgabenbehörde von der Kfz-Steuerpflicht dieses Fahrzeuges für den gesamten Zeitraum ausgegangen, weil ausgeführt wird, dass die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer betreffend das Fahrzeug ***2*** nicht mehr bekämpft werden würde.

Abschließend ist zum Fahrzeug ***2*** auszuführen, dass sich auch der in der Berufung erhobene Verjährungseinwand als unberechtigt erweist.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Bei der Kraftfahrzeugsteuer handelt es sich um eine Verkehrssteuer und nicht um eine Verbrauchssteuer (vgl. UFS 4.10.2010, RV/0882-W/10), weswegen die Verjährungsfrist fünf Jahre beträgt und die Vorschreibung der Kfz-Steuer auch für den Zeitraum Jänner 2008 bis Juli 2009 zu Recht erfolgt ist.

Soweit in der Berufung auf die in § 45 Abs. 6 KFG 1967 normierte dreijährige Frist zur Aufbewahrung der Nachweise über die erfolgten Probefahrten verwiesen wird, ist darauf zu verweisen, dass diese Frist nur für Belange des KFG 1967 gilt (insbesondere im Verfahren zur Aufhebung der Bewilligung gemäß § 45 Abs. 6a KFG 1967 sowie in einem Verfahren wegen Übertretung der Bestimmung des § 45 Abs. 4 2. Satz KFG 1967). Für abgabenrechtliche Belange normiert § 132 Abs. 1 BAO eine siebenjährige Aufbewahrungsfrist, sodass auch für die Jahre 2008 und 2009 im Jahr 2013 (Jahr der Anhaltung) Nachweise über Probefahrten mit beiden Fahrzeugen hätten aufbewahrt werden müssen, weil es sich um sonstige Unterlagen handelt, die für die Abgabenerhebung, nämlich zur Beurteilung ob die in § 2 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 vorgesehene Befreiung von der Kfz-Steuer greift oder nicht, von Bedeutung sind.

Hinsichtlich des ***1*** wird im Vorlageantrag die Nichtfestsetzung der Kfz-Steuer (auch) für die Monate November 2010 bis 2012, März 2011 bis 2013 sowie zur Hälfte für April 2011 bis 2013 in Anlehnung an die Winterreifenpflicht begehrt.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass in § 102 Abs. 8a KFG 1967 nur eine sogenannte situative Winterreifenpflicht für PKWs normiert ist.

§ 102 Abs. 8a KFZ 1967 idF BGBl I Nr. 6/2008 bestimmt nämlich folgendes:

„... Weiters darf der Lenker eines Kraftfahrzeuges der Klasse M1 oder N1 während des in Z 1 genannten Zeitraumes (Anmerkung: das ist der 1. November bis 15. März) bei winterlichen Fahrbahnverhältnissen wie insbesondere Schneefahrbahn, Schneematsch oder Eis, dieses Fahrzeug nur in Betrieb nehmen, wenn an allen Rädern Winterreifen (für die Verwendung als Schnee- und Matschreifen oder als Schnee-, Matsch- und Eisreifen bestimmte Reifen mit entsprechender Profiltiefe) oder, wenn die Fahrbahn mit einer zusammenhängenden oder nicht nennenswert unterbrochenen Schnee- oder Eisschicht bedeckt ist, Schneeketten auf mindestens zwei Antriebsrädern angebracht sind.“

Aufgrund der im November 2010 bis 2012, März 2011 bis 2013 sowie zur Hälfte für April 2011 bis 2013, festgestellten milden Temperaturen sowie der auf den Straßen in diesem Zeitraum fehlenden winterlichen Fahrbedingungen (kein Schnee), konnte diesem Vorbringen kein Erfolg beschieden sein zumal der Bf. jeglichen Nachweis schuldig geblieben ist, dass er mit dem Fahrzeug ***1*** in diesem Zeitraum nicht gefahren wäre.

Betreffend die Monate Dezember 2010 bis Februar 2011, Dezember 2011 bis Februar 2012 sowie Dezember 2012 bis Februar 2013 war betreffend das Fahrzeug ***1*** – in

Übereinstimmung mit der ergangenen Beschwerdeentscheidung - der Beschwerde teilweise stattzugeben, weil auch das erkennende Gericht davon ausgeht, dass solch ein Fahrzeug bei winterlichen Fahrverhältnissen nicht vom Bf. gefahren wird.

Gegen die Höhe der für die einzelnen Monate für die beiden Fahrzeuge ermittelten Kfz-Steuer wurden vom Bf. keine Einwände erhoben und entspricht der in den angefochtenen Bescheiden angesetzte Betrag der Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a sublit. cc) KfzStG 1992 idF BGBl I Nr. 64/2007.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung hängt im gegenständlichen Fall von der Beurteilung von Sachverhaltsfragen ab, weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 18. August 2022