



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Fahrzeughandel in Adresse, vertreten durch Kurt Hofmann, Steuerberater, 4050 Traun, Zaunermühlstraße 45, vom 14. Mai 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 7. Mai 2003 betreffend Festsetzung der Abgabe für die Benützung von Straßen für die Monate Jänner bis Dezember 1998, Jänner bis Dezember 1999, Jänner bis Dezember 2000, Jänner bis Dezember 2001, Jänner bis Dezember 2002 und Jänner bis Februar 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Festsetzung der Abgabe für die Benützung von Straßen für die Monate Jänner bis Dezember 1998, Jänner bis Dezember 2000, Jänner bis Dezember 2001 und Jänner bis Februar 2003 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Festsetzung der Abgabe für die Benützung von Straßen für die Monate Jänner bis Dezember 1999 und Jänner bis Dezember 2002 werden abgeändert.

Für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1999 wird die Straßenbenützungsabgabe in Höhe von Schilling 880.- (entspricht Euro 63,9521) festgesetzt.

Für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2002 wird die Straßenbenützungsabgabe in Höhe von Euro 216 festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber betrieb in M einen Fahrzeughandel. Beim Unternehmen des Berufungswerbers wurde in den Jahren 2002 und 2003 eine Betriebsprüfung durchgeführt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. April 2003 wurden zur Straßenbenützungsabgabe folgende Prüfungsfeststellungen festgehalten:

*Laut § 45 Kraftfahrgesetz 1967 sind Probefahrten 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*
- 2. Fahrten zur Überführung eines Fahrzeuges durch den Käufer*
- 3. Fahrten zur Begutachtung oder Überprüfung des Fahrzeuges*

*Der Besitzer einer Bewilligung zur Durchführung von Probefahrten hat über die Verwendung der mit dieser Bewilligung zugewiesenen Probefahrtkennzeichen 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 des Fahrzeuges einzutragen. Von der BP wurden für den Prüfungs- und Nachschauzeitraum 1.1.1998 bis laufend die Fahrtenbücher angefordert. Vom Abgabepflichtigen wurde angegeben, dass das Fahrtenbuch vom Probefahrtkennzeichen KZ1 für den Zeitraum 1.8.1997 bis 5.3.2002 verloren gegangen sei.*

*Anhand der anderen Probefahrt- und Überstellungskennzeichen wurde von der BP eine Aufstellung über LKW-Überstellungen, -probefahrten, -vorführungen angefertigt. Diese Aufstellung ergab insgesamt LKW- Fahrten*

	<i>für KZ2</i>	<i>für KZ3</i>	<i>für KZ4</i>
<i>1998</i>	<i>59 Tage</i>		
<i>1999</i>	<i>85 Tage</i>		
<i>2000</i>	<i>47 Tage</i>		<i>5 Tage</i>
<i>2001</i>	<i>18 Tage</i>		<i>36 Tage</i>
<i>2002</i>	<i>7 Tage</i>	<i>29 Tage</i>	<i>15 Tage</i>
<i>2003</i>		<i>1 Tag</i>	

*Die BP geht davon aus, dass das Kennzeichen KZ1 im Zeitraum, für den kein Fahrtenbuch vorgelegt werden konnte, mindestens ebenso oft eingesetzt wurde wie die restlichen Kennzeichen. Weiters wurde laut Angaben des Abgabepflichtigen von den betriebsfremden Fahrern nicht für jede Fahrt das Fahrtenbuch ausgefüllt, wobei im Jahr 2003 offensichtlich gänzlich darauf vergessen wurde. Von der BP wird daher noch ein Sicherheitszuschlag von rd. 10% zu den errechneten Tagen hinzugezählt.*

*Daraus ergeben sich folgende Anzahl von Tagen:*

	<i>Tage</i>	<i>SZ</i>	<i>Gesamt</i>
<i>1998</i>	<i>118</i>	<i>12</i>	<i>130</i>
<i>1999</i>	<i>170</i>	<i>17</i>	<i>187</i>

2000	94	10	104
2001	112	11	123
2002	102	10	112

*Gemäß § 1 (1) StraBAG unterliegt der Straßenbenützungsabgabe die Benützung von Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland durch Kraftfahrzeuge und von diesen gezogenen Anhängern,*

- die in einem inländischen oder ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen wurden und*
- die nach ihrer Bauart und Ausrüstung allein oder in Kombination ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern bestimmt sind, und*
- deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht allein oder in Kombination zwölf Tonnen oder mehr beträgt.*

*Ein KFZ, an dem ein Probefahr- oder Überstellungskennzeichen angebracht ist, gilt als zum Verkehr zugelassen. Daher ist für die oben angeführten Tage eine Straßenbenützungsabgabe festzusetzen. Daraus ergeben sich folgende Beträge:*

	Tage	StraBAG	Gesamt
1998	130	tgl. ATS 80.-	10.400.--
1999	187		14.960.--
1- 6/2000	52		4.160.--
7 -12/2000	52	tgl. ATS 110.-	5.720.--
2001	123		13.530.--
2002	112	tgl. € 8	896.--
1 -2/2003	30		240.--

*Gem. § 4 StraBAG ist der Steuerschuldner bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist.*

*In der Zeit vom 15.7.1999 bis 12.8.1999 (insgesamt 28 Tage) wurde für Sie der LKW Steyr 890.150/F44 mit dem Kennzeichen KZ5 und einem Gesamtgewicht von 12.600 Kg zugelassen.*

*Für die Monate Juli und August 1999 werden daher folgende Beträge festgesetzt:*

StraBAG	21 Tage mal 80.--	ATS 1.680.--
---------	-------------------	--------------

*In der Zeit vom 19.6.2002 bis 25.7.2002 (37 Tage) wurde für Sie ein LKW Steyr 990.180/K34 mit dem Kennzeichen KZ6 und einem Gesamtgewicht von 16.000 Kg zugelassen, der an Herrn S weitervermietet und am 25.7.2002 verkauft wurde. Für die Monate Juni und Juli 2002 werden daher folgende Beträge festgesetzt:*

StraBAG	27 Tage mal 8.--	€ 216.--
---------	------------------	----------

---

Mit **Bescheiden vom 28. April und 7. Mai 2003** setzte das Finanzamt die Abgabe für die Benützung von Straßen wie folgt fest:

für die Monate 1 - 12 1998 in Höhe von S 10.400,00 (755,80 €)  
für die Monate 1 - 12 1999 in Höhe von S 16.640,00 (1.209,28 €)  
für die Monate 1 - 12 2000 in Höhe von S 9.880,00 (718,01 €)  
für die Monate 1 - 12 2001 in Höhe von S 13.530,00 (983,26 €)  
für die Monate 1 - 12 2002 in Höhe von 896,00 €  
für die Monate 1 - 2 2003 in Höhe von 240 €

Gegen diesen Bescheid er hob der Abgabepflichtige durch seinen Vertreter fristgerecht **Berufung**. Er wandte sich gegen die Vorschreibung von Straßenbenützungsabgabe für Fahrzeuge, welche mit Probefahrtkennzeichen benützt werden, und beantragte die festgesetzte Straßenbenützungsabgabe auf Null zu stellen.

In der Begründung führte er aus, dass sein bei der Besprechung vorgebrachter Einwand, wonach Probefahrtkennzeichen keinem Zulassungsverfahren unterliegen würden, von der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden sei. Seitens der Betriebsprüfung sei lediglich darauf hingewiesen worden, dass bei einer seinerzeitigen Anfrage beim Ministerium dieser Umstand als rechtens beurteilt wurde und daher die Straßenbenützungsgebühr festgesetzt werden könne.

Die Wirtschaftskammer habe am 12.1.1995 an das Bundesministerium für Finanzen zur Klärung der Straßenbenützungsabgabe Zweifelsfragen gerichtet. Dieses Schreiben betreffe Fragen bezüglich Abgabenbefreiung von Hausmüll, Behandlung von Vorführ-LKWs, Verwendung von Hub- und Gabelstaplern, Abschleppfahrzeuge, sowie die Auswirkung bei der Ummeldung abgabepflichtiger Kraftfahrzeuge, habe aber keinerlei Hinweise auf Fahrzeuge mit Probefahrtkennzeichen.

Der Berufungswerber berief sich auf die Schriftenreihe der Wirtschaftskammer "Die gesetzlichen Bestimmungen über Probefahrten bzw. Überstellungsfahrten mit Kraftfahrzeugen". Daraus gehe hervor, dass der Probefahrtschein die Funktion des Zulassungsscheines habe und bei jeder Fahrt mitgeführt werden müsse. Daher seien jene LKWs mit Probefahrtkennzeichen nicht im Sinne des Zulassungsgesetzes zum Verkehr zugelassen, sondern nur aufgrund der Fiktion des Probefahrtscheines berechtigt, Fahrten auf öffentlichen Straßen durchzuführen. Der Nachweis in Form eines Fahrtenbuches müsse 3 Jahre aufbewahrt werden und sei der Behörde auf Verlangen zur Einsichtnahme vorzulegen.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2003 übermittelte der Vertreter des Berufungswerbers eine Bestätigung darüber, dass der LKW mit dem Kennzeichen KZ5 am 30.7.1999 von Triest nach Albanien verschifft worden ist.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2003 nahm der Betriebsprüfer zur Berufung Stellung und führte aus, dass in § 1 KfzStG 1992 und im § 1 StraBAG bestimmt werde, welche Kraftfahrzeuge der jeweiligen Steuer unterliegen. Der Wortlaut des Textes habe annähernd die gleiche Bedeutung. Im § 2 Abs. 1 Z. 3 des KfzStG 1992 werden Kraftfahrzeuge, die mit Probefahrtkennzeichen oder Überstellungskennzeichen benutzt werden, dezidiert von der Steuer befreit. Eine derartige Steuerbefreiung sei bei der StraBAG nicht angeführt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei daher die StraBAG zu Recht festgesetzt worden.

Betreffend die Festsetzung der StraBAG für das Kennzeichen KZ5 führte er aus, dass der gegenständliche LKW am 30.7.1999 in Triest verschifft worden sei und die StraBAG nur für 11 Tage festzusetzen sei.

Das Finanzamt Grieskirchen Wels legte die Berufung am 14. März 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Auf Vorhalt der Rechtsmittelbehörde teilte das Finanzamt Grieskirchen Wels mit Schreiben vom 21. Februar 2008 mit, dass seiner Ansicht nach § 2 Z 3 KfZStG 1992 völlig überflüssig wäre, wenn nach § 45 KFG Fahrzeuge, die mit einem Probekennzeichen gelenkt würden, nicht als für den Verkehr zugelassen gelten würden. § 45 KFG stelle daher eine Ersatzzulassung (wenn auch nur unter bestimmten Voraussetzungen) zum Verkehr dar. Abgesehen davon habe der Berufungswerber die Fahrzeuge nicht dazu verwendet, um Probefahrten im Sinne des § 45 KFG durchzuführen. Aus § 45 KFG ergebe sich schlüssig, dass Probefahrten ausnahmsweise eine Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr darstellten.

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

Nach § 1 Abs. 1 Straßenbenützungsabgabegesetz (StraBAG) unterliegt die Benützung von Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland durch Kraftfahrzeuge und von diesen gezogenen Anhängern der Straßenbenützungsabgabe, die in einem inländischen oder ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen wurden und die nach ihrer Bauart und Ausstattung allein oder in Kombination ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern bestimmt sind, und deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht allein oder in Kombination zwölf Tonnen oder mehr beträgt.

Aus dem Wortlaut dieser Gesetzesstelle ergibt sich, dass die Benützung der strittigen Kraftfahrzeuge nur dann der Straßenbenützungsabgabe unterliegt, wenn diese Fahrzeuge in einem inländischen oder ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen wurden.

Nach § 9 Abs. 1 StraBAG richtet sich der Begriff „in einem inländischen oder ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen“ nach den kraftfahrrechtlichen Vorschriften.

Nach § 36 lit a) Kraftfahrgesetz (KFG) dürfen Kraftfahrzeuge - unbeschadet der Bestimmungen über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen - auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten durchgeführt werden.

Nach § 37 Abs. 1 KFG sind Kraftfahrzeuge und Anhänger auf Antrag und, soweit dies erforderlich ist, unter Vorschreibung entsprechender Auflagen zum Verkehr zuzulassen, wenn die im Abs. 2 angeführten Voraussetzungen erfüllt sind.

Nach § 45 KFG dürfen Probefahrten mit nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen 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 Probefahrtkennzeichen 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 Fahrten zur Überführung eines Fahrzeuges an einen anderen Ort im Rahmen des Geschäftsbetriebes und Fahrten zum Ort der Begutachtung oder Überprüfung des Fahrzeuges nach dem III. und V. Abschnitt.

Aus den zitierten Gesetzesstellen des KFG ergibt sich, dass Probefahrten unter Verwendung von Probefahrtkennzeichen sowohl mit zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen als auch mit nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen durchgeführt werden können. Auch wenn der Besitzer einer Bewilligung zur Durchführung von Probefahrten über die Verwendung der mit dieser Bewilligung zugewiesenen Probefahrtkennzeichen einen Nachweis zu führen hat und vor jeder Fahrt den Namen des Lenkers und das Datum des Tages sowie Marke, Type und die Fahrgestellnummer des Fahrzuges einzutragen hat, ist dies keine Zulassung im kraftfahrrechtlichen Sinn, weil eine solche Zulassung nach § 37 KFG die Zuweisung eines bestimmten Kennzeichens zu einem bestimmten Fahrzeug voraussetzt.

Die Ansicht des Finanzamtes, wonach nach § 45 KFG auch Fahrzeuge, die mit einem Probekennzeichen gelenkt würden, als für den Verkehr zugelassen gelten würden und dies eine Ersatzzulassung darstelle, entspricht nicht den kraftfahrrechtlichen Vorschriften des KFG. Denn die Probefahrtkennzeichen sind nicht einem bestimmten Fahrzeug zugeordnet, sondern einem bestimmten Besitzer eines Probefahrtkennzeichens. Dieser ist mit dem Probefahrtkennzeichen berechtigt, Probefahrten mit verschiedenen Kraftfahrzeugen, denen ein bestimmtes Kennzeichen nicht zugeordnet ist, durchzuführen.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht ist eine im Wege der Auslegung (Interpretation) vorgenommene Erweiterung des Steuertatbestandes des § 1 Abs. 1 StraBAG auf nicht in

---

einem inländischen oder ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, wenn sie mit einem Probefahrtkennzeichen verwendet werden. Dabei wird eine kraftfahrrechtliche Zulassung fingiert. Diese Gesetzesauslegung widerspricht aber § 9 Abs. 1 StraBAG, wonach sich der Begriff „in einem inländischen oder ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen“ nach den kraftfahrrechtlichen Vorschriften zu richten hat.

Betreffend die Straßenbenützungsabgabe folgt daraus, dass mit Probefahrtkennzeichen benützte Kraftfahrzeuge (welche nicht zum Verkehr zugelassen sind) nicht der Straßenbenützungsabgabe unterliegen. Anders als in nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 besteht im StraBAG keine Steuerpflicht für Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung). Werden also mit nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen andere als Probefahrten durchgeführt, so entsteht nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 zwar die Kraftfahrzeugsteuerpflicht, mangels Zulassung aber nicht die Straßenbenützungsabgabepflicht. Die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuerpflicht erfolgt allerdings gleichzeitig in § 2 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992. Hinsichtlich der Straßenbenützungsabgabe ist eine Befreiung gesetzlich nicht vorgesehen, weil Kraftfahrzeuge, die mit Probefahrtkennzeichen benützt werden, nicht als zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge anzusehen sind.

Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass für die widerrechtliche Verwendung von Kraftfahrzeugen, die nicht zum Verkehr zugelassenen sind, weil sie entweder ohne Kennzeichen oder widerrechtlich mit einem Probefahrtkennzeichen benützt werden, zwar die Strafbarkeit nach dem Verwaltungsstrafrecht, mangels eines gesetzlichen Steuertatbestandes aber keine Straßenbenützungsabgabepflicht besteht.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung statzugeben und die Bescheide betreffend Festsetzung von Straßenbenützungsabgabe für die Monate Jänner bis Dezember 1998, Jänner bis Dezember 2000, Jänner bis Dezember 2001 und Jänner bis Februar 2003 aufzuheben, weil für diese Zeiträume die Benützung von Straßen nur durch Kraftfahrzeuge, die ausschließlich mit Probefahrtkennzeichen benützt wurden, besteuert wurde.

Die nicht angefochtene Benützung von Straßen durch Kraftfahrzeuge, die für den Berufungswerber in einem Zulassungsverfahren zugelassen waren, war für die Monate Jänner bis Dezember 1999 (Kennzeichen KZ5) in Höhe von Schilling 880.- (entspricht Euro 63,9521) und für die Monate Jänner bis Dezember 2002 (Kennzeichen KZ6) in Höhe von Euro 216 festzusetzen.

Linz, am 5. September 2008