



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Textileinzelhandel, S., vertreten durch Dr. Bernd Hofrichter - Mag. Karl Heinz Papistock und Partner KEG, Steuerberatungskanzlei, 5261 Uttendorf 63, vom 10. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 24. und 17. November 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004, Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2006 und Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2006 und vom 1. März 2011 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2011 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2007 und Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2007, vertreten durch Hofrat Dr. Ernst Körner, nach der am 31. März 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 und gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Der Verspätungszuschlag wird mit € 209,91 (= 4 % von € 5.247,70) festgesetzt.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2006 und Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2006 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

1) Einkommensteuer für das Jahr 2004

Die Berufungswerberin (Bw.), die den Betrieb am 1. Oktober 2004 eröffnet habe, habe lt. Eingangsrechnung vom 11. Oktober 2004 aus der Konkursmasse ihrer Mutter ein Warenlager um den Nettokaufpreis in Höhe von € 36.000,00 erworben. Nach dem vorliegenden Sachverständigengutachten vom 29. September 2004 sei vom Lagerbestand der im Jahr 2002 eingekauften Waren ein Preisabschlag von 90 %, vom Lagerbestand der im Jahr 2003 eingekauften Waren ein Preisabschlag von 80 % und vom Lagerbestand der im Jahr 2004 eingekauften Waren ein Preisabschlag von 60 % vorgenommen worden, sodass sich per 20. September 2004 ein geschätzter Zeitwert in Höhe von € 32.209,70 ergebe. Die zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2004, somit lediglich drei Monate nach dem Anschaffungsvorgang vorgenommene Teilwertabschreibung im Ausmaß von 50 % des gesamten Wertes des übernommenen Warenlagers (= € 18.000,00) sei steuerlich nicht anzuerkennen, da es sich beim Warenwert von € 36.000,00 um den bereits vom Gutachter erheblich abgewerteten Zeitwert handle (vgl. Tz 1 des Berichtes vom 8. August 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

2) Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2006

Lt. Zulassungsbescheinigung sei das Kraftfahrzeug der Marke JEEP Grand Cherokee mit dem deutschen Kennzeichen P. am 11. August 2006 als Neufahrzeug auf den Ehegatten der Bw., der in Pa. (Deutschland) Inhaber eines Gewerbebetriebes sei und die Leasingraten und die Vorsteuer steuerlich zur Gänze geltend gemacht habe, zugelassen worden. Nach den Angaben der Bw. werde ihr das Kraftfahrzeug für den Zeitraum November bis April (Wintersaison) jeden Jahres unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Sie habe mit diesem Fahrzeug in diesem Zeitraum in den Jahren 2006 bis 2008 betriebliche Fahrten im Umfang von 18.144 km (2006), 19.532 km (2007) und 15.448 km (bis 8. August 2008) zurückgelegt und dafür im Rahmen ihrer Gewinnermittlung das amtliche Kilometergeld als Betriebsausgabe beansprucht.

Da das gegenständliche Kraftfahrzeug am 8. August 2008 einen Kilometerstand von 94.896 km aufgewiesen habe, ergebe sich eine durchschnittliche jährliche Kilometerleistung von 47.448 km. Nach den persönlichen Angaben der Bw. fahre sie in der Wintersaison durchschnittlich zweimal pro Monat zu ihrem Ehegatten nach Pa., an dessen Wohnadresse auch sie mit einem Hauptwohnsitz gemeldet sei. Beim Ansatz von 500 km pro Reisebewegung (Hin- und Rückfahrt) ergebe sich für die Wintersaison ein Anteil von 6.000 km für Privatfahrten. In Summe würden daher von der Bw. auf Jahresbasis zwischen rd. 18.000 und 20.000 km betrieblicher Fahrten noch zusätzlich rd. 6.000 km Privatfahrten durchgeführt werden, was angesichts der Jahresgesamtfahrleistung von 47.448 km eine überwiegende Nutzung des Kraftfahrzeuges im Inland ergebe. Es sei anzumerken, dass neben den Fahrten nach Pa. sicherlich noch weitere private Fahrten angefallen seien, die aber in der bisherigen Berechnung nicht berücksichtigt worden seien.

Überdies sei das gegenständliche Kraftfahrzeug nach den der Abgabenbehörde vorliegenden Informationen auch am 18. Juni, 24. Juni, 25. und 26. Juni, sowie am 1. Juli 2008 in unmittelbarer Umgebung ihres Betriebes auf Parkflächen abgestellt gewesen sei. Weiters sei anzuführen, dass nach der Wahrnehmung des Prüfungsorgans das Kraftfahrzeug während der gesamten Dauer der Außenprüfung ebenfalls vor Ort gewesen sei.

In Würdigung des Sachverhaltes, wobei die Angaben der Bw. über den Zeitraum der tatsächlichen unentgeltlichen Zurverfügungstellung und Nutzung in Zweifel zu ziehen seien, sei davon auszugehen, dass sich der dauernde Standort des Fahrzeugs - durch die überwiegende Nutzung im Inland - im Inland befindet, wodurch der Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 1991 verwirklicht sei. Demnach sei die Normverbrauchsabgabe, ausgehend vom Kaufpreis in Höhe von € 66.110,00 unter Zugrundelegung des Steuersatzes von 16 % der Verwenderin des Fahrzeugs vorzuschreiben (vgl. Tz 2 des Berichtes vom 8. August 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Bescheide (Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 und Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Dezember 2006 sowie Festsetzung des Verspätungszuschlages im Zusammenhang mit der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2006) hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

1) Einkommensteuer für das Jahr 2004

Sie habe im Oktober 2004 einen Warenbestand aus der Konkursmasse ihrer Betriebsvorgängerin um einen Nettokaufpreis in Höhe von € 36.000,00 erworben. Allein der Unterschied zwischen dem vom Sachverständigen festgestellten Zeitwert in Höhe von € 32.209,70 und dem tatsächlich bezahlten Kaufpreis mache deutlich, dass für sie nicht nur

kaufmännische Gesichtspunkte, sondern auch der Umstand, dass es sich bei der Gemeinschuldnerin um ihre Mutter gehandelt habe und sie deren Betrieb unbedingt weiter führen wollte, eine Rolle gespielt habe. Der weitaus überwiegende Teil des Lagerbestandes stamme aus Einkäufen in den Jahren 2002 und 2003, wobei es sich fast ausschließlich um hochpreisige Markenware handle, deren Entmodung sehr rasch eintrete.

Es sei zwar richtig, dass zwischen der Bewertung durch den Sachverständigen und dem Bilanzstichtag lediglich drei Monate lägen, dennoch wäre bei der Bilanzierung im Sinne des Prinzips der Bilanzvorsicht Handlungsbedarf gegeben gewesen.

Eine Teilwertabschreibung hätte daher jedenfalls vorgenommen werden müssen, weil zum Bilanzstichtag der Warenbestand sicherlich nicht mehr den gleichen Wert gehabt habe wie bei Konkursöffnung. Eine Abwertung der Einkäufe aus den Jahren 2003 und 2004 um lediglich 10 % gegenüber den Werten des Sachverständigen hätte eine Abschreibung von € 7.341,00 bedeutet; hinzu komme die Differenz zum überhöhten Kaufpreis, was einer Gesamtabwertung von € 11.132,00 entspreche. Dass die Waren nicht mehr zum ursprünglich angesetzten Einkaufspreis verkauft hätten werden können, zeige auch die Geschäftsentwicklung in den Folgejahren. Die Wintermonate seien die mit Abstand umsatz- und ertragstärksten im Jahr. Sie habe ihren Gewerbebetrieb unmittelbar vor der Saison im Oktober 2004 eröffnet. Sollte die vorgenommene Teilwertabschreibung nicht anerkannt werden, käme es durch den Umstand, dass nur dieses Rumpfwirtschaftsjahr zur Gewinnermittlung herangezogen wird, zur Besteuerung eines Gewinnes, der in Wahrheit nie erzielt worden sei. Da der gänzlich ungekürzte Wertansatz für die Konkursware den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten sicherlich widersprechen würde und daher nicht akzeptiert werden könne werde die Anerkennung einer Teilwertabschreibung in Höhe von zumindest € 12.000,00 beantragt.

2) Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2006

Da das gegenständliche Kraftfahrzeug im November 2006 vom Ehegatten der Bw., der seinen Hauptwohnsitz in Deutschland habe, geleast worden sei, sei er als Leasingnehmer rechtmäßiger Besitzer. Da er dieses Fahrzeug für seinen in Deutschland gelegenen Gewerbebetrieb verwende, würden die Leasingraten und die übrigen Kosten im Rechenwerk des deutschen Betriebes erfasst werden. Während der Wintersaison werde das Fahrzeug auch von der Bw. für ihre betrieblichen Zwecke genutzt, insbesondere würden damit Fahrten zwischen den beiden Textilhandelsbetrieben in Sc. und O. durchgeführt. Ein- bis zweimal im Monat fahre sie auch zum gemeinsamen Wohnsitz der Ehegatten nach Pa..

Nach dem Auffangtatbestand des § 1 Z 3 letzter Satz NoVAG 1991 unterliege auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland der Normverbrauchsabgabe, wenn das betroffene Fahrzeug nach dem Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967) im Inland zuzulassen wäre. Dadurch

sollten alle jene Fälle, in denen nur zum Zweck der Vermeidung der Normverbrauchsabgabe dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge im Ausland zugelassen werden (bzw. bleiben) der Normverbrauchsabgabe unterworfen werden. Auf Grund dieses Tatbestandes würden demnach jene Fälle der Normverbrauchsabgabe unterliegen, in denen trotz Zulassungspflicht dieser nicht nachgekommen werde.

Da sich die Ehegatten von Beginn an bewusst gewesen seien, dass die Frage einer eventuellen Zulassungspflicht in Österreich aus steuerlicher Sicht relevant sei, hätten sie vor der Zurverfügungstellung des Kraftfahrzeugs an die Bw. Erkundigungen bei der Bezirkshauptmannschaft Schärding eingeholt. Nach Schilderung der genauen Sachlage sei die Auskunft erteilt worden, dass im vorliegenden Fall von einer Zulassungspflicht nach dem KFG 1967 nicht gesprochen werden könne.

Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage sei die Bestimmung des dauernden Standortes eines Fahrzeuges. Nachdem dieser Begriffsbestimmung innewohne, dass die Verfügung über das Fahrzeug auf Dauer ausgeübt werde, könne "bloß vorübergehendes Verfügen" über mehrere Monate – mag es auch ausschließlich von einem Ort aus geschehen – schon begrifflich keinen dauernden Standort des Fahrzeuges begründen. Stehe deshalb bereits bei Einbringung des Fahrzeuges in das Bundesgebiet fest, dass das Fahrzeug bloß vorübergehend im Inland verwendet werden solle, stelle dies einen angemessenen Gegenbeweis zur Widerlegung der Standortvermutung nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 und zur Argumentation eines dauernden Standortes im Ausland dar (vgl. Gurtner/Herger in SWK 2005, S 543 und die dort zitierte Judikatur). Die Festlegung eines bestimmten Zeitraumes, innerhalb dessen die Verwendung im Inland als bloß vorübergehend gelte, habe im Einzelfall zu erfolgen. Jedenfalls sei bei der Beurteilung neben der zeitlichen Komponente auch der Grund für die Verwendung im Inland als Indiz nicht außer Acht zu lassen.

Im vorliegenden Fall werde das Kraftfahrzeug vom Ehegatten, der als Leasingnehmer unbestritten der rechtmäßige Besitzer sei und seinen Hauptwohnsitz unzweifelhaft in Deutschland habe, der Bw. für vier bis maximal sechs Monate im Jahr zur Verfügung gestellt. Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates könne nur den rechtmäßigen Besitzer (Leasingnehmer), nicht aber einen Gebrauchsberechtigten oder Entleiher eine eventuelle fiktive Zulassungspflicht treffen. Da der Grund für die Verwendung im Inland – Durchführung spezifischer Fahrten für den Gewerbebetrieb der Bw. – klar bestimmt sei, sei stets von vornherein, dh. bei Einbringung des Fahrzeuges in das Inland klargestellt, dass dieses außerhalb der Wintermonate wieder an den Ehegatten zurückgestellt werde und auch von diesem für dessen Gewerbebetrieb genutzt werde. Von einer dauerhaften Standortverlegung in das Inland, die eine Zulassungspflicht nach dem KFG 1967 begründen würde, könne im vorliegenden Fall bei der gegebenen Sachlage nicht gesprochen werden. Zu einer dauerhaften

Verwendung des Kraftfahrzeuges im Inland sei die Bw. weder berechtigt, noch sei es ihr möglich in tatsächlicher Hinsicht dauerhaft über das Fahrzeug zu verfügen. Sie besitze zudem einen eigenen Personenkraftwagen mit inländischem Kennzeichen, den sie auch das ganze Jahr über nutze. In diesem Zusammenhang sei auch auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. August 2008, RV/0377-I/06, der ein ähnlich gelagerter Sachverhalt zugrunde liege, hinzuweisen.

Obwohl nach ihrer Auffassung die Frage der im Inland zurückgelegten Kilometer für die Normverbrauchsabgabepflicht gar nicht entscheidend sei, sei hinsichtlich der Kilometerleistung auszuführen, dass von ihr im Jahr 2006 für insgesamt 17.952 km und im Jahr 2007 für insgesamt 19.326 km das amtliche Kilometergeld als Betriebsausgabe geltend gemacht worden sei. Die Jahresgesamtkilometerleistung habe jeweils rd. 49.000 km betragen. Selbst wenn man berücksichtige, dass sie ein- bis zweimal pro Monat mit dem gegenständlichen Kraftfahrzeug zu ihrem Ehegatten nach Pa. gefahren sei liege die Verwendung jedenfalls unter 50 % der Gesamtkilometerleistung. Bezuglich der Feststellung, dass das Kraftfahrzeug auch an einzelnen Tagen im Sommer in Sc. gesehen worden sei, sei zu bemerken, dass dies für die Beurteilung einer eventuellen Zulassungspflicht im Inland keine Relevanz habe, da daraus nicht ersehen werden könne, wer das Fahrzeug tatsächlich verwendet habe.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die gesetzliche Vermutung, das in Rede stehende Fahrzeug habe seinen dauernden Standort im Inland, im vorliegenden Fall nicht greife, weil dieses am Betriebsstandort des Ehegatten in Pa. betrieblich genutzt werde und von dort aus darüber hauptsächlich verfügt werde.

3) Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2006

Die Festsetzung des Verspätungszuschlages wegen Nichteinreichung der Erklärung über die Normverbrauchsabgabe erscheine im vorliegenden Fall gänzlich unverständlich, da dem Bescheid jegliche Begründung bezüglich der Ermessensübung fehle. Zudem werde in keiner Weise begründet, worin das entscheidungsrelevante Verschulden für die Unterlassung der Einreichung der Erklärung gelegen sein soll. Sie sei nach wie vor fest davon überzeugt, dass keine Normverbrauchsabgabepflicht bestehe. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages sei daher in keiner Weise nachvollziehbar.

Im Zuge von durch den Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungen bezüglich der näheren Sachverhaltsumstände hinsichtlich des gegenständlichen Fahrzeugs hat sich unter Bedachtnahme auf den Kaufvertrag und auf die deutsche Zulassungsbescheinigung jedenfalls herausgestellt, dass die Bw. im Dezember des Jahres 2006 noch keine Nutzungsmöglichkeit hatte, da ihr Ehegatte das Fahrzeug erst im Juli 2007 erworben hat.

Auf Grund dieser Sachverhaltsumstände hat das Finanzamt mit Bescheid vom 23. Februar 2011 die Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2007 festgesetzt und in der Begründung ausgeführt, dass das Fahrzeug im Jahr 2007 überwiegend in Österreich genutzt worden sei.

Gemäß § 135 BAO hat das Finanzamt mit Bescheid vom 23. Februar 2011 einen Verspätungszuschlag in Höhe von 8 % festgesetzt, da die Unterlassung der Einreichung der Erklärung nicht entschuldbar sei.

In der dagegen eingebrochenen Berufung hat die Bw. zur Begründung auf die Berufung vom 10. Dezember 2008 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Dezember 2006 verwiesen und festgestellt, dass die seinerzeit geäußerte Rechtsansicht, wonach keine Normverbrauchsabgabepflicht bestehe, vollinhaltlich aufrechterhalten werde.

In der am 31. März 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. und vom Vertreter der Amtspartei Nachstehendes ausgeführt:

"1. Teilwertabschreibung des Warenlagers

Für das Warenlager wurde dem Masseverwalter ein unserer Erkenntnis nach höherer Preis bezahlt, als ein Dritter bezahlt hätte, der diese Ware einfach nur als Ware übernommen hätte, ohne den Betrieb als solchen weiterzuführen. Der Betrieb sollte wie die Weiterführung eines

Familienbetriebes geführt werden, dh. dass diese eher überhöhte Bezahlung des Warenwertes auch die Absicht beinhaltet, einen ruhigen Betriebsübergang ohne Beeinflussung der Stammkundschaft und gleichzeitig mit der Weitermitarbeit der ehemaligen Betreiberin geführt werden sollte. Die Ware selbst entsprach nicht vom Wert her dem bezahlten Betrag. So musste aus Gründen der kaufmännischen Vorsicht mit Bilanzstichtag 31.12.2004 diese Ware entsprechend abgewertet werden. Die Richtigkeit dieser Maßnahme zeigte sich im Verkauf der Folgejahre.

Dazu wird von Seiten des Finanzamtes Folgendes ausgeführt:

Es liegen nach Ansicht des Finanzamtes zwei Problempunkte vor, wie bereits im Vorlageantrag dargestellt. Wie aus der Berufung zu entnehmen ist, wurde der Überpreis in Höhe von 36.000 Euro aus privaten Überlegungen bezahlt. Nachdem Verkäuferin und Käuferin nahe Verwandte sind, sind auch für diesen Fall die Prinzipien über die Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden. Es ist evident, dass der bezahlte Preis dem Fremdvergleich nicht standhält. Eine Korrektur dieses Überpreises über eine gewinnwirksame Teilwertabschreibung ist somit nach den Regeln der Judikatur nicht statthaft.

Die Notwendigkeit von Teilwertabschreibungen in der Modebranche ist an sich unbestritten. Lediglich der kurze Zeitraum zwischen dem inzwischen korrigierten Gutachten und dem Bilanzstichtag der Bw. erlaubt nach Ansicht des Finanzamtes nicht die im Verhältnis des Gesamtwertes so drastische Abschreibung. Sie würde auch rein rechnerisch den auf das Kalenderjahr angewandten prozentualen Abstufungen widersprechen.

Dazu nimmt der bevollmächtigte Vertreter der Bw. wie folgt Stellung:

Die Definition "private Überlegungen" der Bw. darf nicht falsch verstanden werden in der Form, dass hier Überlegungen stattgefunden haben, die rein familiäre Gründe in der Person der Mutter der Bw. haben, sondern es handelt sich um Überlegungen, die rein betriebswirtschaftlich zu sehen sind, in der Form, dass mit der Übernahme des Unternehmens auch die Stammkundschaft, die sich hauptsächlich aus der Bevölkerung von Schladming rekrutiert, übernommen werden muss, um das Unternehmen von Beginn an wirtschaftlich führen zu können. Diese Überlegungen hätte auch jeder Dritte, der die Boutique am selben Ort weiterführen wollte, angestellt. Demgemäß ist diese Überzahlung aus rein wirtschaftlichen Erwägungen erfolgt. Eine Abwertung von den tatsächlichen 26.000 Euro auf 18.000 Euro hat auch, wenn es sich nur um einen Zeitraum von drei Monaten insgesamt handelt, zu erfolgen, weil gerade in diesem Zeitraum die Hauptumsätze des Unternehmens erfolgen und somit die Abschätzbarkeit des Verkaufes der Ware möglich ist.

Dazu nimmt der Vertreter der Amtspartei wie folgt Stellung:

Eine Boutique mit derart exklusiver Ware kann in einer Kleinstadt wie Schladming von der Stammkundschaft nicht leben, sondern ist ein Betrieb, der in großem Umfang vom Tourismus abhängig ist. Auch in der Berufung werden die Wintermonate als die mit Abstand umsatz- und ertragstärksten Monate bezeichnet. Für die Stammkundschaft bedarf es nach Ansicht des Finanzamtes der Weiterführung des Namens und des Sortiments, nicht aber der Bezahlung eines Überpreises für die angeblich stark entmodete Ware. Ein höherer Preis wäre nur unter dem Gesichtspunkt gerechtfertigt, dass Konkurrenz von dritter Seite aufgetreten wäre, lag aber nicht vor. Auch ein gerechtfertigter Firmenwert wäre nur über 15 Jahre abschreibbar. Die Voraussetzungen über (gemeint wohl: für) eine Teilwertabschreibung bezogen auf den Firmenwert liegen überhaupt nicht vor. Aufgrund der Namensänderung von Boutique T. auf Boutique M. schwächen sich die Überlegungen bezüglich Stammkundschaft stark ab bzw. stellt sich nunmehr die Frage, worauf ein Firmenwert überhaupt begründet werden könnte.

Dazu nimmt der bevollmächtigte Vertreter der Bw. wie folgt Stellung:

Die Namensänderung von Boutique T. auf Boutique M. hatte auf die Stammkundschaft keinerlei Einfluss, weil Frau M. bereits über 10 Jahre im Rahmen des Unternehmens ihrer Mutter angestellt war und die Stammkundschaft betreut hat. Die Namensänderung hatte somit für die Stammkunden keine tatsächliche Bedeutung. Was die überhöhte Bezahlung des Warenlagers betrifft, ist festzustellen, dass Frau M. zum Zeitpunkt der Entscheidung über diesen Kaufpreis der Meinung war, dass ihre verkäuferischen Fähigkeiten es ihr gestatten werden, die Ware auch entsprechend zu verkaufen. Die tatsächliche Entwicklung war leider aber etwas schwieriger als zunächst von Frau M. angenommen. Hätte sie zum Zeitpunkt des Erwerbes des Lagers jene Erfahrungen gehabt, die sie im Lauf der Folgemonate machen musste, hätte sie diesen Kaufpreis wahrscheinlich nicht angeboten. Es handelt sich hier um eine gewisse Fehleinschätzung, wodurch es zu einem etwas überhöhten Kaufpreis kam, aber fehlerhafte Entscheidungen von Unternehmen widersprechen nicht dem Betriebsausgabencharakter.

Dazu führt der Vertreter der Amtspartei aus, dass Frau M. als Tochter der Inhaberin der Boutique auch langjährige Verkäuferin in dieser Boutique war und zweifelsohne den Markt für diese Ware einschließlich der lokalen Besonderheiten gekannt hat. Ich traue ihr eine so hohe Fachkenntnis zu, dass eine derartig krasse Fehlbewertung der Ware ohne privaten Hintergrund nicht denkbar ist.

Dazu nimmt der bevollmächtigte Vertreter der Bw. wie folgt Stellung:

Dazu möchte ich feststellen, dass Frau M. während ihrer Zeit als Angestellte bei ihrer Mutter weder in den Einkauf, noch in die Finanzbuchhaltung und schon gar nicht in die effektive

Geschäftsführung involviert war. Sie musste sich diese Fähigkeiten erst im Laufe der Führung ihres eigenen Unternehmens erarbeiten.

2. Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2007

Diesbezüglich verweist der bevollmächtigte Vertreter der Bw. auf die im gesamten Berufungsverfahren erstatteten Eingaben und Stellungnahmen. Festgestellt wird, dass das vom Ehegatten der Bw. in Passau betriebene Unternehmen ein Einzelunternehmen ist, in dessen Betriebsvermögen sich das streitgegenständliche Leasingfahrzeug befindet.

Dazu nimmt der Vertreter der Amtspartei wie folgt Stellung:

Nach Kraftfahrgesetz ist bei einem ausländischen Einzelunternehmen für die Frage des dauernden Standortes der Hauptwohnsitz des Unternehmers maßgeblich und nach der sich dem Finanzamt bietenden Sachlage scheint der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Familie M. in Österreich zu liegen, was somit den dauernden Standort des Fahrzeugs in Österreich begründen würde. Der Gedanke der Betriebsprüfung für die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe war die Überlegung, dass während eines gesamten Jahres die überwiegende Kilometerleistung durch die Gattin in Österreich erbracht worden ist.

Dazu nimmt der bevollmächtigte Vertreter der Bw. wie folgt Stellung:

Zum Mittelpunkt der Lebensinteressen von Herrn M. darf festgestellt werden, dass dieser nicht nur deutscher Bundesbürger ist, sondern in Passau an seinem Betriebsstandort ein eigenes Haus besitzt und dass dieser Betrieb in Passau die wesentliche Lebensgrundlage auch für das Ehepaar M. bildet. Herr M. hat sicherlich zu seinem deutschen Betriebs- und Wohnort derartige Beziehungen, dass nur hier von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen ausgegangen werden kann. Dazu ist noch kurz zu erwähnen, dass erst im Jahr 2010 das gemeinsame Kind in Schladming geboren worden ist.

Dazu nimmt der Vertreter der Amtspartei wie folgt Stellung:

Im Schreiben vom 14.2.2011 sind wesentliche Anknüpfungspunkte für den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Ehegatten der Bw. in der Steiermark (Schladming) dargelegt.

Vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. wird zu den Kilometerberechnungen des Finanzamtes ausgeführt, dass diese, wie von ihm ohnedies in seiner Stellungnahme vom 14.3.2011 bereits ausgeführt, auf nicht nachvollziehbare Schätzungen beruhen.

Vom Vertreter der Amtspartei wird dazu eingewendet, dass die gerügte Nichtnachvollziebarkeit nicht akzeptiert werden kann, da in dem bereits genannten Schreiben sehr wohl objektive Parameter dargelegt wurden, welche die Berechnung schlüssig erscheinen lassen.

3. Verspätungszuschlag

Dazu nimmt der bevollmächtigte Vertreter der Bw. wie folgt Stellung:

Für den Fall, dass es zu einer Vorschreibung eines Verspätungszuschlages käme, ist bei der Bemessung zu berücksichtigen, dass die Nichtabgabe der Erklärung im Grunde auf einer rechtlichen Beurteilung beruht.

Dazu erübrigts sich vom Vertreter der Amtspartei eine weitere Stellungnahme."

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Einkommensteuer für das Jahr 2004

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Für den niedrigeren Teilwert ist der Steuerpflichtige beweispflichtig [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 6, Tz 145 (1.9.2009); VwGH 26.7.2000, 2000/14/0111; VwGH 18.10.1988, 87/14/0174 und UFS 21.4.2005, RV/4081-W/02].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte dem Berufungsantrag, eine Teilwertabschreibung in Höhe von zumindest € 12.000,00 anzuerkennen, aus nachfolgenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Mit den Ausführungen in der Berufungsschrift, dass bezüglich der aus den Jahren 2003 und 2004 stammenden Warenvorräte eine Teilwertabschreibung von 10 % gegenüber den Werten des Sachverständigen jedenfalls gerechtfertigt sei, weil der Warenbestand zum Bilanzstichtag sicherlich nicht mehr den gleichen Wert gehabt habe wie bei Konkurseröffnung, sodass demgemäß eine Abschreibung von € 7.341,00 gerechtfertigt wäre, ist die Bw. keinesfalls ihrer von der Judikatur geforderten Beweispflicht nachgekommen. Eine nähere Begründung für den von ihr willkürlich gewählten Prozentsatz ist die Bw. auch in der mündlichen Verhandlung schuldig geblieben.

Der vom Gutachter per 20. September 2004 mit € 32.209,70 ermittelte Schätzwert des Warenbestandes ist um € 5.829,00 auf € 26.380,70 zu vermindern, da im Rahmen der rechnerischen Ermittlung auf Seite 3 des Gutachtens für das Jahr 2003 nicht der auf Seite 2 des Gutachtens "aufgrund seiner langjährigen Erfahrung im Textileinzelhandel und der Empfehlung der Handelskammer" gebotene Preisabschlag von 80 %, sondern offenkundig irrtümlich lediglich ein Preisabschlag in Höhe von 70 % berücksichtigt worden ist.

Die Bw. hat in Kenntnis des vom Gutachter mit € 32.209,70 – richtigerweise € 26.380,70 - ermittelten Schätzwertes ein verbindliches Angebot an den Masseverwalter vom 6. Oktober 2004 mit einem Kaufpreis in Höhe von € 36.000,00 netto gelegt und zu diesem Preis das Warenlager auch tatsächlich erworben. Zur "überhöhten Bezahlung des Warenlagers" hat der bevollmächtigte Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung festgestellt, dass die "Bw. zum Zeitpunkt der Entscheidung über diesen Kaufpreis der Meinung war, dass ihre verkäuferischen Fähigkeiten es ihr gestatten werden, die Ware auch entsprechend zu verkaufen. Es handelt sich hier um eine gewisse Fehleinschätzung." Aber gerade der Umstand, dass die Bw. als langjährige Verkäuferin – über zehn Jahre - im Betrieb ihrer Mutter trotz Kenntnis der Kaufgewohnheiten der Stammkunden bereit war einen gegenüber dem Schätzwert um € 9.619,30 höheren Preis zu bezahlen beweist, dass dafür keinesfalls "wirtschaftliche Erwägungen" sondern vielmehr persönliche Motive ausschlaggebend waren. Denn nach den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens wäre ein familienfremder Erwerber keinesfalls bereit gewesen einen derart weit über dem durch ein Gutachten festgestellten Warenwert liegenden Kaufpreis anzubieten und zu bezahlen.

Soweit die Bw. ihrer Mutter einen über den Schätzwert hinausgehenden Kaufpreis – im vorliegenden Fall: € 9.619,30 – für das Warenlager bezahlt hat, liegen aus dem Blickwinkel der steuerlichen Beurteilung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen keine steuerlich anzuerkennenden Anschaffungskosten vor, sodass insoweit eine Teilwertabschreibung bereits dem Grunde nach ausgeschlossen ist.

Da ein unzulässiger Bilanzansatz im Wege einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 zu korrigieren ist, ist der in der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2004 ausgewiesene Bilanzansatz "Vorräte Handelswaren" in Höhe von € 81.883,17 um den Betrag von € 9.619,30 auf € 72.263,87 zu vermindern. Bezuglich des in der Berufung beantragten Begehrens auf Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung in Höhe von € 12.000,00 verbleibt somit lediglich mehr ein Restbetrag in Höhe von € 2.380,70. Da die Bw. aber bezüglich dieses Betrages keinen Nachweis erbracht hat, konnte auch diesem Begehr nicht entsprochen werden.

Damit erweist sich die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid vorgenommene vollständige Kürzung der von der Bw. in Anspruch genommenen Teilwertabschreibung in Höhe von € 18.000,00 jedenfalls als berechtigt.

2) Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Dezember 2006

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt der Normverbrauchsabgabe – abgesehen von hier nicht zutreffenden Ausnahmen - die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Als erstmalige Zulassung gilt ua. die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland,

wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Nach dem vorgelegten Kaufvertrag vom 16. Juli 2007 hat der Ehegatte der Bw. das streitgegenständliche Fahrzeug als Gebrauchtfahrzeug mit einem Kilometerstand von 30.500 (EZL = Erstzulassung: 11. August 2006) von der Fa. C. GmbH erworben und mit Kaufvertrag vom 19. bzw. 23. Juli 2007 an die X. Leasing GmbH B. verkauft und von dieser mit Leasingvertrag vom 19. bzw. 23. Juli 2007 gegen Zahlung einer monatlichen Leasingrate geleast.

Nach der aktenkundigen Zulassungsbescheinigung Teil I wurde das Fahrzeug offenkundig erst am 31. Juli 2007 für den Ehegatten der Bw. zum Verkehr zugelassen, während das vom Finanzamt für die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe als maßgeblich erachtete Datum "11. 08. 2006" das Erstzulassungsdatum des Voreigentümers darstellt.

Da sich demnach die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Dezember 2006 als jedenfalls unzulässig erweist, war der Berufung ohne nähere inhaltliche Prüfung im Wege der Aufhebung des angefochtenen Bescheides statzugeben.

3) Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2006

Gemäß § 295 Abs. 3 BAO ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Wird die Abgabenhöhe des die Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag bildenden Bescheides geändert, so ist der Verspätungszuschlagsbescheid nach hA gemäß § 295 Abs. 3 zu ändern bzw. aufzuheben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 135, Tz 17).

Durch die Aufhebung des Normverbrauchsabgabebescheides war auf Grund der Akzessorietät des Verspätungszuschlagsbescheides diesem die Rechtsgrundlage entzogen, sodass dieser in Stattgebung der Berufung ebenfalls aufzuheben war.

4) Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2007

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a

erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt u.a. die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 bestimmt, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

"Mit der Einführung dieses Auffangtatbestandes in § 1 Z 3 NoVAG (durch die Novelle BGBl. I Nr. 122/1999) sollten auch jene Fälle, in denen dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge nur zum Zweck der Vermeidung der Normverbrauchsabgabe im Ausland zugelassen werden, von der Normverbrauchsabgabe erfasst werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, Zi. 2008/15/0276).

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt (vgl. § 79 Abs. 1 und § 82 Abs. 8 KFG 1967). Bei der Bestimmung des dauernden Standortes (vgl. § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG) kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird.

Wird das Fahrzeug beispielsweise durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so kommt § 79 Abs. 1 KFG 1967 (mit seiner Jahresregel) zum Tragen. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 zu beurteilen (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 1996, Zi. 95/11/0378).

§ 4 Z 2 NoVAG 1991 bezeichnet als Abgabenschuldner im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) denjenigen, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Damit wird aber nur der Abgabentatbestand des ersten Satzes des § 1 Z 3 NoVAG 1991 (erstmalige Zulassung) erfasst. Beim Abgabentatbestand des zweiten Satzes dieser Bestimmung (fiktive erstmalige Zulassung) fehlt es aber – mangels Zulassung – an jener Person, für die zugelassen worden ist. § 4 NoVAG sah bis zur Novelle durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 52/2009 dafür keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung des Steuerschuldners vor.

Nach dem dem Steuerschuldrecht innewohnenden Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (*Stoll*, Bundesabgabenordnung, 77), ist aber in einem solchen Fall jene Person, welche das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet, zur Normverbrauchsabgabe heranzuziehen. Und zwar

unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte. Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung dieses Tatbestandes nicht an.

Diese Auslegung des NoVAG 1991 findet ihre Bestätigung auch in der vom Gesetzgeber durch die Novelle BGBl. I Nr. 52/2009 vorgenommenen "Klarstellung" (vgl. die Materialien zu dieser Novelle 113 BlgNR XXIV. GP 79) durch die Ergänzung des § 4 NoVAG. Dessen nunmehr angefügte Z 3 bestimmt im Falle der Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3) auch denjenigen, der das Fahrzeug verwendet, als Abgabenschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO)" [VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass das gegenständliche Kraftfahrzeug der Marke JEEP Grand Cherokee vom Ehegatten der Bw. am 19. Juli 2007 erworben und jeweils in den Wintermonaten (ununterbrochen von Anfang November bis Ende April) der Bw., die seit 9. Oktober 2002 bis heute in W. ihren Hauptwohnsitz unterhält, unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Die Bw. hat während der Monate November und Dezember 2007 mit diesem Fahrzeug unbestritten 5.548 km betrieblich und 2.000 km privat (jeweils zwei Fahrten monatlich zu ihrem in Passau wohnhaften Ehegatten) zurückgelegt.

Da der Bw. auf Grund der mit ihrem Ehegatten getroffenen "Vereinbarung" – eine schriftliche Vereinbarung wurde nicht vorgelegt und den näheren Inhalt der Vereinbarung ist die Bw. während des gesamten Verfahrens schuldig geblieben - das in Rede stehende Kraftfahrzeug in den Monaten November und Dezember 2007 und während der Monate Jänner bis April 2008, somit während eines Zeitraumes von sechs Monaten tatsächlich ununterbrochen uneingeschränkt zur Nutzung zur Verfügung gestanden ist, wäre sie auf Grund der im § 82 Abs. 8 KFG 1967 normierten Standortvermutung binnen Monatsfrist nach der Einbringung des Fahrzeuges in das Inland bzw. für den Fall des Zutreffens der Ausnahmeregelung jedenfalls bis Ende Dezember 2007 verpflichtet gewesen, das Fahrzeug im Inland zuzulassen, zumal das Fahrzeug auch außerhalb der Wintermonate wiederholt, länger dauernd – vgl. Servicerechnungen und Fotos, sowie die Anwesenheit des Fahrzeuges während der gesamten Dauer der Außenprüfung vom 21. Juli bis 8. August 2008 – im Inland genutzt worden ist. An dieser Verpflichtung vermag nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch die Tatsache, dass die Bw. von der unbestrittenen Gesamtkilometerleistung des Jahres 2007 von 16.829 km lediglich 7.548 km (= 44,85 %) zurückgelegt hat, nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass in die Beurteilung der Zulassungsverpflichtung jedenfalls auch die Nutzung während der Folgemonate einzubeziehen ist, ist für die

Zulassungsverpflichtung nach dem KFG 1967 ausschließlich entscheidend, von wem das in Deutschland zugelassene Kraftfahrzeug im Inland verwendet wird. Ist es eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 82 Abs. 8 KFG 1967 zum Tragen (vgl. VwGH 21.5.1996, 95/11/0378). Für die Beurteilung der Zulassungsverpflichtung ist daher das Verhältnis der im Inland und Ausland zurückgelegten Kilometer nicht entscheidungsrelevant (vgl. UFS 22.7.2009, RV/3074-W/07). Da der Bw. das Fahrzeug während eines ununterbrochenen Zeitraumes von sechs Monaten (von Anfang November 2007 bis Ende April 2008) und wiederholt auch während der Sommermonate (vgl. Servicerechnungen und Fotos sowie während der gesamten Dauer der Außenprüfung vom 21. Juli bis 8. August 2008) zur uneingeschränkten Nutzung zur Verfügung gestanden ist, ist ihr inländischer Hauptwohnsitz wohl jedenfalls als dauernder Standort des Fahrzeugs zu qualifizieren. In diesem Zusammenhang ist auch auf die unbestrittene Tatsache, dass lt. vorliegenden Rechnungen alle Reparaturen und Servicearbeiten – 3. September 2007, 19. Dezember 2007, 17. Jänner 2008, 31. Jänner 2008, 6., 12. und 14. Februar 2008, 6. März 2008, 2. und 9. Juni 2008, 18. und 28. Juli 2008 sowie 7. August 2008 – im Inland durchgeführt worden sind, hinzuweisen.

Abgesehen von der unbestrittenen ununterbrochenen Nutzung des Fahrzeugs während der Wintermonate über einen Zeitraum von sechs Monaten, beweisen die Werkstättenaufenthalte am 2. und 9. Juni, sowie am 18. und 28. Juli und 7. August 2008 sowie die unbestrittenen, durch Fotos dokumentierten Aufenthalte des Fahrzeugs am 18., 24., 25. und 26. Juni, sowie am 1. Juli 2008 (die Echtheit der Fotos wird von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. März 2011 nicht in Zweifel gezogen) auf Parkflächen in unmittelbarer Nähe der Boutique der Bw. in S. nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass das Fahrzeug auch außerhalb der Wintermonate nicht ausschließlich in Deutschland genutzt worden ist. Im Übrigen hat die Bw. nicht einmal den Versuch unternommen die gesetzliche Standortvermutung durch einen geeigneten Gegenbeweis zu entkräften. Angesichts dieser Umstände ist als erwiesen anzunehmen, dass sich der dauernde Standort des gegenständlichen Fahrzeugs am Hauptwohnsitz der Bw. im Inland befindet.

An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass die Leasingraten für das Fahrzeug vom Ehegatten der Bw. im Rahmen der Gewinnermittlung seines in Deutschland betriebenen Gewerbebetriebes als Betriebsausgaben beansprucht werden, nichts zu ändern. Denn unter "Verwender" im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ist jene Person zu verstehen, die den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeugs im Inland gezogen hat, was im gegenständlichen Fall zweifelsfrei die Bw. war.

Der in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. März 2011 vertretenen Argumentation, wonach Leasingnehmer, rechtmäßiger Besitzer des Fahrzeugs und somit derjenige, den eine

eventuelle Zulassungspflicht treffen würde, der Ehegatte der Bw. sei, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Da es im vorliegenden Fall, wie oben ausgeführt, bei der Entstehung der Normverbrauchsabgabenschuld ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeugs im Bundesgebiet über die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 vorgesehene Frist hinaus ankommt, ist für die Entstehung der Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners unerheblich, ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland solcherart verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zukommt (vgl. VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107).

Die weiteren Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. März 2011 bezüglich der Wohnsitzverhältnisse und der näheren Gestaltung der Lebensverhältnisse des Ehegatten der Bw. können dahingestellt bleiben, da der im vorliegenden Fall für die steuerliche Beurteilung der Normverbrauchsabgabepflicht maßgebliche Hauptwohnsitz der Bw. in W. unbestritten ist.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen des bevollmächtigten Vertreters der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung zu den Wohn- und Arbeitsverhältnissen des Ehegatten der Bw. nichts zu ändern, da im gegenständlichen Verfahren nicht seine Zulassungsverpflichtung, sondern die seiner Ehegattin in Streit steht.

5) Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Dezember 2007

Gemäß § 135 BAO idF BGBl. I Nr. 71/2003 kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bestimmung des § 135 BAO ist im Sinne dieser Gesetzesstelle eine Verspätung dann entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige die Versäumung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Unter Fahrlässigkeit ist hier auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäß, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (vgl. VwGH 19.1.2005, 2001/13/0133).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages darin zu erblicken, dass der Abgabepflichtige zur Erfüllung der ihm gesetzlich obliegenden Pflicht zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen angehalten werden soll (vgl. VwGH 17.5.1999, 98/17/0265).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 % der festgesetzten Abgabe sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 135, Tz 13 und die dort zitierte Judikatur sowie VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Nach § 11 Abs. 2 NoVAG 1991 obliegt die Erhebung der Abgabe in den Fällen des § 7 Abs. 1 Z 3 dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen (Haupt-)Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Abgabenschuldner hat spätestens einen Monat nach der Zulassung eine Anmeldung (Fälligkeitstag) beim Finanzamt einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage war der Berufung aus nachstehenden Erwägungen ein teilweiser Erfolg beschieden:

Da die Bw. bis spätestens Ende Jänner 2008 (= ein Monat nach der nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 jedenfalls verpflichtenden Zulassung des Fahrzeuges im Inland) keine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe (amtlicher Vordruck NOVA 2) bei ihrem Wohnsitzfinanzamt eingereicht hat, ist der objektive Tatbestand für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages erfüllt.

Auch wenn die Bw. in der Berufungsschrift vom 10. Dezember 2008 behauptet, sie habe vor der Zurverfügungstellung des Fahrzeuges "Erkundigungen bei der BH Schärding" eingeholt, ist ihr bezüglich der Entschuldbarkeit der Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung der Erklärung Nachstehendes entgegenzuhalten:

Abgesehen davon, dass sie bezüglich des genauen Wortlautes der Anfrage und der Auskunft jeglichen Beweis schuldig geblieben ist, ist zu bemerken, dass es sich im Hinblick auf ihren Hauptwohnsitz im Zuständigkeitsbereich der Bezirkshauptmannschaft Liezen bei der Bezirkshauptmannschaft Schärding in Oberösterreich wohl um eine örtlich unzuständige Bezirkshauptmannschaft handelt. Überdies war die Bw. im Dezember 2007 schon durch ihren nunmehrigen steuerlichen Vertreter vertreten. Neben der Möglichkeit eine rechtlich zutreffende Auskunft über die Normverbrauchsabgabepflicht beim zuständigen Finanzamt einzuholen, wäre es daher wohl naheliegend gewesen, den steuerlichen Vertreter mit der Prüfung der Rechtslage zu beauftragen. Denn gerade die Komplexität der Steuerrechtsordnung in Österreich gebietet, insbesondere im Rahmen von grenzüberschreitenden Sachverhalten die Einholung von entsprechenden Rechtsauskünften, um sich nicht dem Vorwurf einer groben Fahrlässigkeit auszusetzen. Durch die Unterlassung dieser den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen Erkundigung über die Rechtslage im Bereich der Normverbrauchsabgabe erweist sich die Nichtabgabe der Abgabenerklärung als nicht entschuldbar im Sinne des § 135 BAO.

Unter Bedachtnahme auf das Ausmaß der Fristüberschreitung – bis zum Beginn der Außenprüfung nicht einmal sechs Monate – und auf die Höhe des durch die unterlassene Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils – Liquiditäts- und Wettbewerbsvorteil des nicht entrichteten Abgabenbetrages in Höhe von € 5.247,70 – sowie auf das bisherige steuerliche Verhalten der Bw. – erstmalige Nichteinhaltung einer gesetzlichen Erklärungsverpflichtung – erweist sich der vom Finanzamt ohne nähere Begründung festgesetzte Verspätungszuschlag im Ausmaß von 8 % nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als jedenfalls überhöht. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 4 % der Bemessungsgrundlage (4 % von € 5.247,70 = € 209,91) hingegen erscheint im vorliegenden Fall als den Umständen angemessen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. April 2011