



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0078-L/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen JN, Pensionist, geb. 19XX, whft. in P, vertreten durch Dkfm. Werner Sturm, Steuerberater, 4050 Traun, Im Nösnerland 14, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 24. September 2005 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Linz, dieses vertreten durch Hofrat Dr. Georg Sperneder, vom 5. Juli 2005, SN 046-2002/00454-002,

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene im Übrigen unverändert bleibende Bescheid in seinem Ausspruch über die Strafe und hinsichtlich der Bestimmung der Verfahrenskosten wie folgt abgeändert:

Die gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG zu verhängende Geldstrafe wird mit

2.100,00 €

(in Worten: zweitausendeinhundert Euro)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszumessende Ersatzfreiheitsstrafe mit

12 Tagen

neu festgesetzt.

Die vom Beschuldigten zu ersetzenden Verfahrenskosten werden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit **210,00 €** (i. W.: zweihundertzehn Euro) bestimmt.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Straferkenntnis vom 5. Juli 2005, SN 046-2002/00454-002, hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Berufungswerber (Bw.) für schuldig erkannt, vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als Abgabepflichtiger durch die Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1998 bis 2000 iHv. 9.445,36 € (bzw. 129.971,00 ATS), nämlich 1998: 2.675,89 € (bzw. 36.821,00 ATS); 1999: 3.055,67 € (bzw. 42.047,00 ATS) und 2000: 3.713,80 €, dadurch bewirkt zu haben, dass er Werbungskosten (Pkt. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Juni 2006) zu Unrecht geltend gemacht und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 2.500,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 25 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 250,00 € bestimmt.

In seiner Begründung verwies die Erstbehörde im Wesentlichen darauf, dass der Bw., der nach den abgabenbehördlichen Feststellungen zu StNr. 12 bzw. ABNr. 34 im Zusammenhang mit der Vermietung des von ihm 1997 erworbenen Hauses B-Straße in A bei der Ermittlung der Einkünfte iSd. § 28 EStG 1988 wegen einer Privatnutzung des Objektes im Ausmaß von 50 % nicht abzugsfähige Werbungskosten iHv. 87.671,50 ATS (1998), 100.113,50 ATS (1999) und 121.676,00 ATS (2000) in Abzug gebracht und dadurch Einkommensteuerverkürzungen von insgesamt 9.445,36 €, davon 36.821,00 ATS (1998); 42.047,00 ATS (1999) und 3.713,80 € (2000), bewirkt habe, nach den Ergebnissen des Untersuchungsverfahrens sowohl objektiv als auch subjektiv tatbestandsmäßig iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG gehandelt habe. Insbesondere wurde in der Beweiswürdigung dabei auf die ursprünglichen Angaben des Bw. in der mündlichen Verhandlung, wonach er das Haus in A in der Absicht erworben habe, lediglich das Obergeschoß zu vermieten und das Erdgeschoß selbst zu nutzen, sowie auf den

Umstand, dass seine langjährige, seit 2002 als Mieterin des Erdgeschosses gegen eine vergleichsweise niedrig erscheinende Miete aufscheinende Lebensgefährtin auf eigene Kosten eine Wohn-Küche im Erdgeschoß einbauen habe lassen, und darauf, dass der Bw. schon 1997 Dritten gegenüber zu verstehen gegeben habe, seinen Wohnsitz vom lauten Pg in eine ruhigere Gegend ("in die Berge") verlegen zu wollen, verwiesen. Der Umstand, dass offenbar nicht einmal der steuerliche Vertreter bis zur mündlichen Verhandlung über die beabsichtigte Privatnutzung des Mietobjektes hinreichend informiert gewesen sei, mache die Absicht des Bw., den widerrechtlich erlangten Steuervorteil auch noch im (gleichzeitig anhängigen abgabenrechtlichen) Berufungsverfahren zu behalten, und damit auch ein vorsätzliches Handeln iSd. §§ 33 Abs. 1 iVm. 8 Abs. 1 FinStrG deutlich. Unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sowie der Strafzumessungsgründe iSd. §§ 34 Abs. 1 Z. 1 und 33 Z. 1 StGB iVm. § 23 FinStrG erschienen die spruchgemäß festgesetzten Strafen letztlich schuld- und tat-angemessen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 24. September 2005, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die im Straferkenntnis angenommene Privatnutzung des Hauses in A beschränke sich rein auf den Aufenthalt des Bw. zu Arbeitszwecken in Haus und Garten. Da der Bw. ständig mit seinem Haus in L beschäftigt sei und kaum Zeit habe, sich in A aufzuhalten, könne von einer privaten Nutzung im Sinne eines Freizeit- oder Urlaubaufenthaltes keine Rede sein. Das ins Treffen geführte Gespräch mit einer dritten Person, worin der Bw. dieser eine Übersiedlung in die Berge angekündigt habe, habe tatsächlich im Mai 1989 und somit schon lange vor dem Erwerb des gegenständlichen Objektes in A stattgefunden und sei in keinem Zusammenhang mit dem Streitgegenstand zu sehen. Im Übrigen werde auf einen noch unerledigten Vorlageantrag betreffend eine im Abgabenverfahren (zur StNr. 12) gegen die Nichtanerkennung der anteiligen Werbungskosten für das streitgegenständliche Objekt für die Jahre 1998 bis 2000 eingebrochene Berufung verwiesen. Es wurde sinngemäß beantragt, beide Berufungen in einer dem Vorbringen entsprechenden Weise gemeinsam zu erledigen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Vorweg ist zum Antrag des Bw. auf eine gemeinsame Erledigung der sowohl gegen das Straferkenntnis, hier verfahrensgegenständlichen, als auch gegen die im gemäß § 303 Abs. 4 BAO nach Durchführung der Betriebsprüfung ABNr. 34 zu StNr. 12 wiederaufgenommenen Verfahren betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000 erhobenen Berufung gegen die Jahreseinkommensteuerbescheide vom 18. Juni 2002 darauf zu

verweisen, dass zwischen dem Abgaben- und dem Finanzstrafverfahren keine formelle Verbindung (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1997, 97/16/0083 bzw. Rechtslage seit dem BGBI 1996/421) besteht und die Finanzstrafbehörde der Bestimmung des § 115 FinStrG zufolge verpflichtet ist, aus Eigenem und unbeschadet rechtskräftiger Abgabenbescheide sowohl die subjektiven als auch die objektiven, hier einerseits die Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und andererseits eine Abgabenverkürzung iSd. § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG umfassenden, Tatumstände festzustellen hat (vgl. VwGH vom 3. Mai 2000, 98/13/0242).

In Ergänzung zu dem von der Erstbehörde zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Bw. getroffenen Feststellungen ergibt sich aus den vom Vertreter aus Anlass eines Telefonates vom 22. März 2007 gemachten diesbezüglichen Ausführungen, dass der Bw. laut eigenen, unüberprüften Angaben mittlerweile keine Einkünfte iSd. § 28 EStG 1988 mehr bezieht, da die noch in der Einkommensteuererklärung 2004 enthaltenen Mietobjekte entweder verkauft wurden (W-Straße) oder derzeit keine Vermietungen mehr getätigt werden. Das streitgegenständliche Mietobjekt in A habe im Winter 2005/2006 einen schweren Schaden (Schneedruck) erlitten, sei infolgedessen unbewohnbar und werde derzeit in Stand gesetzt. Mit dem Erlös des Verkaufes des Objektes in der W-Straße sei ein noch aushaftender, im Zusammenhang mit dem Erwerb des Hauses in A aufgenommener Bankkredit getilgt worden.

Mit diesen, im Rahmen der Berufungsentscheidung iSd. § 161 Abs. 1 FinStrG zu berücksichtigenden Modifizierungen ist angesichts der Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit der Beweiswürdigung des angefochtenen Straferkenntnisses und mangels Stichhaltigkeit des dem entgegen gehaltenen Berufungsvorbringens unter Berücksichtigung der Aktenlage zur angeführten StNr. und ABNr. auch für das gegenständliche Berufungsverfahren von dem bereits von der Finanzstrafbehörde erster Instanz ihrem Schuldausspruch zu Grunde gelegten Sachverhalt auszugehen.

Abgesehen von den bereits im Erstbescheid angezogenen Beweisergebnissen, wie insbesondere der ursprünglichen, angesichts der übrigen auch für das gegenständliche Strafverfahren heranzuziehenden Erhebungsresultate [Beschaffenheit bzw. Zustand des Hauses in A laut Arbeitsbogen zu ABNr. 34 Blatt 67, 69 und 154; insbesondere die vorgefundenen Umstände zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung am 22. Mai 2002, die auf eine kontinuierliche Eigennutzung zumindest des Erdgeschosses durch den Bw. deuten; Teil-Vermietung des laut eigenen Angaben zur Eigennutzung gedachten Erdgeschosses (120 m², davon vermietet ca. 60 m²) ab Oktober 2002 an eine enge Bekannte, zu der der Bw. offenbar

schon seit Jahren eine lebenspartnerschaftsähnliche oder zumindest sehr enge persönliche Beziehung hatte, welche noch vor Abschluss des Mietvertrages auf eigene Kosten eine Wohnküche ebendort eingebaut hatte, zu einem als nicht marktkonform einzustufenden günstigen Mietpreis) durchaus als glaubwürdig einzustufenden Verantwortung des Bw. in der mündlichen Verhandlung, ergeben sich aus der aktuellen Aktenlage auch noch weitere Anhaltspunkte für die dem angefochtenen Straferkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhaltsfeststellungen, denen zufolge das Haus in A im Prüfungszeitraum (1998 bis 2000) jedenfalls nicht ausschließlich als Einkunftsquelle, sondern zur Hälfte vom Bw. selbst genutzt wurde und unter Beachtung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dies gegenüber der Abgabenbehörde anzugeben und ein diesem Ausmaß entsprechender Werbungskostenanteil bei der Einkunftsermittlung iSd. § 28 EStG 1988 für die genannten Jahre auszuscheiden gewesen wäre.

So hat der Bw., der, wie die Aktenlage zeigt, über eine langjährige Erfahrung bei der (durchwegs gewinnbringend betriebenen) Vermietung von diversen Objekten und damit wohl auch über eine entsprechend ausgeprägte wirtschaftliche Denkungsweise und eine realistische Einschätzungsgabe hinsichtlich der Rentabilität von im Hinblick auf eine (künftige) Einkunftsquelle getätigten Investitionen verfügt, das seiner Einschätzung nach ohnehin nur nach entsprechenden umfangreichen Baumaßnahmen als Mietobjekt nutzbare Haus in A fast ausschließlich im Wege einer mit nicht unbeträchtlichen Kosten verbundenen Fremdfinanzierung (Bankkredit der R-Bank, Zinsenaufwand 1998: 175.343,00 ATS; 1999: 194.206,00 ATS und 2000: 175.259,00 ATS) erworben und erscheint eine derartige Vorgangsweise bei ausschließlicher, erst nach mehreren Jahren und nach weiteren Investitionen angestrebten ausschließlichen Fremdnutzung an sich schon wirtschaftlich eher fragwürdig bzw. ungewöhnlich. Dazu kommt, dass der Bw, der im berufungsgegenständlichen Zeitraum neben seinem gegenüber der Abgabenbehörde angegebenen Wohnsitz in P (Wohnung mit Garten im Erdgeschoß, vom Bw. laut Bl. 152 des Arbeitsbogens gegenüber dem Prüforgan als "Notlösung" bezeichnet) noch über weitere ihm zur Verfügung stehende Wohnräume in Pg (K-Straße, Elternhaus, seit Februar 1999 im Alleineigentum des Bw., Erd- und Dachgeschoß, ohne WC und Bad bzw. Kanalanschluss, laut Abgabenerklärungen 1999 und 2000 ebenfalls Geltendmachung von Finanzierungskosten als Werbungskosten, da künftige Vermietungsabsicht; vom Finanzamt jedoch nicht anerkannt, vgl. Niederschrift zur ABNr. 34) verfügte, im gesamten Beobachtungszeitraum keine bzw. keine nennenswerten (Instandsetzungs-)Investitionen in A (laut Einnahmen-Rechnung fielen für A neben den laufenden Betriebskosten erst im Veranlagungsjahr 2001 Reparaturaufwendungen im Ausmaß von annähernd 3.000,00 ATS an) getätigt hat. Weiters

lassen sich aus der Aktenlage, sieht man von einem allerdings nicht den Mietumfang (gesamtes Haus oder lediglich Teile) ersichtlich machenden und daher auch nicht die diesbezügliche Argumentationslinie des Bw. einer Vermietungsabsicht für das gesamte Haus unterstützenden Versuch noch im Jahr des Erwerbes (vgl. Zeitungsannonce vom 16. August 1997 laut Arbeitsbogen Bl. 117 f) ab, keine Anhaltspunkte dafür erkennen, dass vor Abschluss des Mietvertrages mit Frau EH ernsthafte bzw. erkennbare Bemühungen zur Vermietung des angeführten Objektes unternommen wurden. All diese Umstände deuten im Zusammenhang mit den ursprünglichen Angaben des Bw. in der mündlichen Verhandlung vom 5. Juli 2005 darauf hin, dass zumindest ab Februar 2000 (Erklärungsabgabe 1998) bis Oktober 2002 (Beginn des Mietverhältnisses mit EH hinsichtlich eines Teiles des Erdgeschosses) das annähernd 50 % der Gesamtwohnfläche ausmachende Erdgeschoß vom Bw. privat genutzt wurde und lediglich beabsichtigt war, das Obergeschoß (in Hinkunft) zu vermieten.

An dieser Schlussfolgerung vermöchte auch selbst die schon angesichts der langen Zeitspanne zwischen dem angeblichen Gespräch des Bw. mit seiner Nichte im Mai 1989 und dem mit 24. November 1997 datierten Schreiben als unwahrscheinlich erscheinende Annahme, dass das Schreiben auf "Übersiedlungspläne" des Bw. (gemeinsam mit der von der Verfasserin offenbar als langjährige Lebensgefährtin des Bw. angesehenen EH) im Jahr 1989 und nicht auf die nach dem Erwerb des Hauses im Sommer 1997 aktuelle Situation Bezug nahm, nichts Grundlegendes zu ändern, als auch eine bereits früher geäußerte Absicht in Wahrheit jedenfalls nicht gegen, sondern eher für eine anteilige, nicht notwendigerweise eine Aufgabe der bisherigen Wohnsitze bedingende, beabsichtigte Privatnutzung von A spräche.

Ebenso vermag auch der Berufungseinwand, der Bw. habe ob der Inanspruchnahme durch das "Haus L" kaum Zeit, sich (zu Freizeit- oder Urlaubszwecken) in A aufzuhalten, einer zumindest teilweisen Privatnutzung im angeführten Ausmaß nicht wirksam entgegenzutreten, als dagegen zum Einen die anlässlich der Betriebsbesichtigung durch die Abgabenbehörde festgestellten Umstände (vgl. Feststellungen laut Bl. 69 des Arbeitsbogen, laut denen sich neben den Anzeichen einer laufenden Benützung auch typische Freizeitgegenstände, wie Wanderkarte und Wanderschuhe in der Wohnung im Erdgeschoß befanden) sprechen und zum Anderen die ob der dargestellten Gesamtumstände anzunehmende Eigennutzung des für den Bw. (von Pg aus) leicht bzw. ohne größeren Aufwand erreichbaren Objektes letztlich ja weder eine bestimmte Mindestaufenthaltsdauer (des Bw.) noch einen bestimmten Aufenthaltszweck erfordern und ja auch beispielsweise ein Aufenthalt Dritter bzw. eine (unentgeltliche) Überlassung der Räumlichkeiten an dritte Personen, beispielsweise von Frau EH, zumindest vor Abschluss eines Mietvertrages, letztlich eine Privatnutzung des entsprechenden Anteils durch den Bw. darstellte.

Insgesamt ergibt sich für das gegenständliche Verfahren, insbesondere unter Würdigung der durchaus auch Rückschlüsse auf die Verhältnisse zu früheren Zeiträumen zulassenden Ergebnisse der im Mai 2002 festgestellten Betriebsbesichtigung in A (Ausstattung bzw. Zustand der Räumlichkeiten im Erdgeschoß, Erkennbarkeit einer laufenden Nutzung), dass zum Zeitpunkt der jeweiligen Erklärungsabgabe (Februar 2000, April 2001 und Februar 2002) das flächenmäßig 50 % des Gesamtobjektes ausmachende Erdgeschoß vom Bw. für private Zwecke genutzt und somit die auf diesen Anteil entfallenden geltend gemachten Werbungskosten in den Veranlagungsjahren 1998, 1999 und 2000 zu Unrecht einkommensmindernd berücksichtigt worden waren. Da damit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die im Erstbescheid spruchgemäß festgestellte Abgabenverkürzung bewirkt wurde, entspricht das als hinreichend erwiesen anzusehende Verhalten des Bw. dem objektiven Tatbild des § 33 Abs. 1 FinStrG.

Wenngleich dem Bw. angesichts der Sachlage wohl nicht unterstellt werden kann, dass er (bereits) zu den jeweiligen Tatzeitpunkten im Hinblick auf die Tathandlung bzw. den in der Abgabenverkürzung gelegenen Taterfolg absichtlich gehandelt hat, ist angesichts dessen, dass dem Bw., der beispielsweise auch im Vermietungsobjekt in der P, über einen ausschließlich privat genutzten Bereich verfügte, schon auf Grund seines Erfahrungs- und Wissensstandes sowohl die Trennung zwischen Einkunftsquelle und Einkommensverwendung bzw. zwischen privat und betrieblich (Werbungskosten) veranlassten Ausgaben im Rahmen der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht unterliegenden Einkommensermittlung als auch die Folgen unzutreffender Angaben in den einzureichenden Abgabenerklärungen, nämlich eine entsprechende Abgabenverkürzung, hinreichend geläufig war, im Rahmen der freien Beweiswürdigung iSd. § 98 Abs. 3 FinStrG (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1990, 87/14/0155 bzw. vom 20. Februar 1992, 91/16/0117) auch für das gegenständliche Berufungsverfahren davon auszugehen, dass JN, indem er trotz seines Wissensstandes auch die auf den Privatanteil von A entfallenden Kosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung als Werbungskosten für die Jahre 1998 bis 2000 berücksichtigt bzw. in Abzug gebracht hat, schuldhaft iSd. § 8 Abs. 1 FinStrG und damit sowohl objektiv als auch subjektiv tatbestandsmäßig iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG gehandelt hat.

Im Einklang mit den erstinstanzlichen Feststellungen ergibt sich somit ein gesetzlicher Strafrahmen von insgesamt bis zu 18.890,72 € bzw. von bis sechs Wochen Ersatzfreiheitsstrafe. Zieht man neben dem dem Bw. anzulastenden und sich hinsichtlich Verschuldensgrad und –ausmaß als deliktstypisch darstellenden Schuldverhalten und (für die Geldstrafe) den (nunmehrigen) persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen die im Ersterkenntnis herangezogenen Strafzumessungsgründe der §§ 34 Abs. 1 Z. 2 und

33 Z. 1 StGB (vgl. § 23 Abs. 2 FinStrG) heran, und berücksichtigt in Ergänzung dazu, dass neben dem sich aus der Öffentlichkeitswirkung der zu treffenden Strafentscheidung ergebenden im Hinblick auf die Sanktionsausmessung nicht zu vernachlässigenden (generalpräventiven) Aspekt der Abhaltung Dritter von der Begehung gleichartiger Finanzvergehen der spezialpräventive Effekt der Strafe(n) hier schon ob der nunmehr geänderten Verhältnisse des Bw. (Einstellung der Vermietungstätigkeit), dem wohl auch schon angesichts der Tat- und der Täterverhältnisse als eher gering einzustufenden Wiederholungsgefahr nur (mehr) eine eingeschränkte Bedeutung zukommt, so kann die ansonsten angesichts der von der Erstbehörde festgestellten Zumessungskriterien durchaus im üblichen und strafrechtsadäquaten Bereich gelegene Geldstrafe bei Aufrechterhaltung der gesetzlichen Strafzwecke auf das spruchgemäße, annähernd 22 % des Verkürzungsbetrages bzw. 11 % der Höchststrafe ausmachende, Ausmaß reduziert werden.

Gleiches gilt, mit der Maßgabe, dass die persönlichen und wirtschaftlichen Täterverhältnisse dabei außer Ansatz bleiben zu bleiben haben (vgl. § 23 Abs. 3 FinStrG), auch für die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zwingend festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe, wobei deren letztlich vom Unrechtsgehalt bzw. den sonstigen relevanten Tat- und Täterumständen angesichts der gesetzlichen Strafdrohung bestimmtes Ausmaß bzw. deren allerdings lediglich fiktive Proportionalität zur Geldstrafe (vgl. OGH 12. Oktober 1979, 9 Os 157/78) auch mit den von der Judikatur diesbezüglich entwickelten Richtwerten in Einklang steht.

Die gegenüber dem Ersterkenntnis ebenfalls geänderte Kostenfestsetzung gründet sich schließlich auf die Bestimmung des § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. März 2007