

Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen den Bf., vertreten durch Mag. Günther Bangratz, wegen Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 14. März 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz betreffend Einleitung des Finanzstrafverfahrens (§ 82 Abs. 3 FinStrG) gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als der strafbestimmende Wertbetrag auf 10.018,00 € (137.850,68 S) herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bf. betreibt im Finanzamtsbereich ein Hotel, das als Gästepension betrieben wird. Das Hotel hat in der Sommersaison von Juni bis Oktober und in der Wintersaison von Dezember bis März geöffnet. Der Bf. bewohnt mit seiner Gattin ein im ersten Stock des Hotels gelegenes Appartement in der Größe von ca. 60 m². Neben seiner Gattin und seinen beiden Söhnen sind im Betrieb zwei Hilfskräfte angestellt.

In der den Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 angeschlossenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung per 31.12.2000 wurden unter "Gebäude" Herstellungskosten in der Höhe von 384.368,44 S (Umbau Waschküche) sowie unter "Betriebseinrichtung" u.a.

Anschaffungskosten in der Höhe von 60.237,50 S (Badezimmereinrichtung, Schränke) und 65.551,67 S (Tischlerarbeiten) aktiviert. Ein Betrag in der Höhe von 348.293,49 S wurde als "Reparaturen, Instandhaltung" sofort als Aufwand abgesetzt.

Im Zuge einer vom Finanzamt Innsbruck beim Bf. durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung über die Jahre 1998 bis 2000 (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 2001 und Bericht gemäß § 150 BAO vom 15. Oktober 2001) stellte der Prüfer fest, dass im Jahr 2000 im Zuge von Baumaßnahmen im 1. Obergeschoß des Hotels die Waschküche vergrößert und die ehemals als Personalzimmer vorgesehenen Räumlichkeiten, bestehend aus 4 Zimmern, einem Gang und einem Bad zu einem 66 m² großen Appartement für den Sohn des Bf., TN, umgebaut worden waren. Der Prüfer schied einen Betrag von 234.513,00 S als Reparaturaufwand aus und erhöhte den aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand auf insgesamt 618.881,00 S.

Zum Umbau der ehemaligen Personalzimmer stellte der Prüfer fest, es handle sich auf Grund der offensichtlich nach den persönlichen Vorstellungen des TN gestalteten und der nicht fremdüblichen Innenausstattung des Appartements um eine Privatwohnung des bis dahin bei seinen Eltern wohnhaften Sohnes des Bf. Der auf den Umbau der Wohnung entfallende Teil der Investitionen sei der Privatsphäre des Bf. zuzurechnen und könne nicht als betrieblicher Aufwand abgesetzt werden. Der Prüfer schied daher vom gesamten Herstellungsaufwand von 618.881,00 S einen Betrag von 427.027,00 S als privat veranlasst aus und korrigierte die auf diesen Teil entfallende Vorsteuer (85.405,40 S) (Tz. 13 und 18 des Bp-Berichtes und Punkt 1 und 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Darüberhinaus stellte der Prüfer fest, dass die als "Betriebseinrichtung" aktivierten Einrichtungsgegenstände in der Höhe von 125.789,17 S, die für die Wohnung des Sohnes angeschafft wurden, der privaten Lebensführung zuzurechnen und daher als Betriebsausgabe auszuscheiden seien. Die dafür geltend gemachte Vorsteuer (25.157,83 S) wurde ebenfalls korrigiert (Tz. 14 und 21 des Bp-Berichtes und Punkt 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Ein 1999 angeschaffter und in der Wohnung des Pflichtigen stehender Crosstrainer sei der privaten Lebensführung zuzurechnen. Die Vorsteuer in der Höhe von 1.682,00 S sei nicht abzugsfähig (Tz. 15 des Bp-Berichtes).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 22. Oktober 2001 im wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuerbescheide für 1999 und 2000 mit Nachforderungen in der Höhe von 1.682,00 S und 110.552,00 S sowie den Einkommensteuerbescheid 2000 mit einer Nachforderung in der Höhe von 145.826,00 S.

Mit dem Bescheid vom 27. Februar 2002 leitete das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren ein, weil der

Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 eine Verkürzung an Umsatzsteuer und Einkommensteuer im Gesamtbetrag von 18.753,95 € (258.060,00 S) bewirkt, indem Aufwendungen und Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht wurden. Begründend wurde auf das Ergebnis der Betriebsprüfung verwiesen. Der Verdacht des angeführten Finanzvergehens liege in objektiver und subjektiver Hinsicht vor, weil Vorsteuern und Aufwendungen geltend gemacht worden seien, die eindeutig der Privatsphäre zuzurechnen seien.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 14. März 2002, in der der Bf. auf sein Vorbringen im Abgabenverfahren verweist und vorbringt, seines Erachtens liege überhaupt kein finanzstrafrechtlicher Tatbestand vor. Ihm könne kein Verschulden an der steuerlichen Auslegung der Betriebsprüfung zugerechnet werden.

In der Berufung sowie - nach abweislich ergangener Berufungsvorentscheidung seitens des Finanzamtes Innsbruck - im Vorlageantrag bringt der Bf. zusammengefasst vor, der Dienstnehmer TN sei außer dem bereits pensionsberechtigten 61jährigen Bf. und seiner 56jährigen Gattin der einzige Mitarbeiter, der im Hotel untergebracht sei. Es sei völlig ausgeschlossen, ein Hotel mit 36 Betten während der Saison bei Tag wie auch bei Nacht führungslos zu belassen. Da sich in den Zimmern keine Minibars befänden, auch in der Nacht Telefondienst sowie Arzt- und Taxianforderungen gemacht werden müssten und für spät ankommende Gäste jemand die ganze Nacht zur Verfügung stehen müsse, sei TN praktisch rund um die Uhr in Bereitschaft. Die Nutzung von Hotelräumlichkeiten aus unternehmerischen Gründen zähle zur Unternehmenssphäre und sei nicht als Eigenverbrauch zu erfassen. TN leiste darüberhinaus Mietzahlungen in der Höhe von 3.000,00 S monatlich. Diese Umstände wiesen darauf hin, dass die Wohneinheit betriebsnotwendig sei und auch in Bezug auf die Höhe des Mietzinses der Fremdüblichkeit standhalte. Auch der Einkauf von Möbeln halte einer Angemessenheitsprüfung stand.

Mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. Juli 2003, RV/0514-I/02, wurde der Berufung des Bf. im Abgabenverfahren hinsichtlich Umsatzsteuer teilweise stattgegeben. Das Hotelgebäude - und somit auch die Wohnung des TN - sei zu 100 % dem Unternehmensbereich zuzurechnen. Im Hinblick auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, RS C-269/00, Seeling/FA Starnberg, und des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes könne der Vorsteuerabzug für eine private Wohnung in einem Geschäftsgebäude zunächst in voller Höhe geltend gemacht werden. Die Vorsteuerkorrektur des Prüfers im Ausmaß von 85.405,40 S sei daher rückgängig zu machen. Allerdings unterliege die Nutzung von

Grundstücken für Wohnzwecke der laufenden Eigenverbrauchsbesteuerung, sodass für das Jahr 2000 ein Eigenverbrauch in der Höhe von 11.184,17 S zu versteuern sei. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kam jedoch zum Schluss, dass auf Grund folgender Umstände die TN im Betriebsgebäude eingeräumte Wohnung anderen als betrieblichen Zwecken diene und die diesbezüglich angefallenen Kosten nicht als betrieblich veranlasste Aufwendungen abgesetzt werden können:

- TN bewohnt die Wohnung auch während der saisonbedingten Schließung des Betriebes (in dieser Zeit Bezug von Arbeitslosengeld).
- Es liegt kein schriftlicher Mietvertrag vor. Eine Vereinbarung über die Nutzung der Wohnung nach einer eventuellen Auflösung des Dienstverhältnisses oder nach einer Betriebsübernahme wurde nicht getroffen. Von Oktober bis Dezember 2000 benützte TN die Wohnung unentgeltlich. Die erste Mietzahlung erfolgte nachweislich erst am 31. August 2001 (während der Betriebsprüfung). Weitere Mietzahlungen konnten im Berufungsverfahren nicht belegt werden.
- Die Wohnung entspricht auf Grund ihrer Größe und Ausstattung nicht fremdüblichen Maßstäben für eine Dienstwohnung.
- TN war bis 31. Mai 2001 im Betrieb nur teilzeitbeschäftigt.
- Anderen Dienstnehmern wurde keine Dienstwohnung angeboten.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt.

Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten (Abs. 3 leg.cit.).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt. Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines

Finanzstraßverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (u.a. VwGH 18.3.1991, Zl. 90/14/0260).

Der Verdacht hat sich auf den objektiven und den subjektiven Tatbestand zu beziehen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung ist u. a. dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG).

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Die Finanzstraßbehörde erster Instanz hat im vorliegenden Fall die Feststellungen des Prüfers im Betriebsprüfungsbericht vom 15. Oktober 2001 zum Anlass genommen, gegen den Bf. ein Finanzstraßverfahren nach § 33 Abs. 1 FinStrG einzuleiten. Demnach hat der Bf. seiner Privatsphäre zuzurechnende Aufwendungen für den Umbau mehrerer Zimmer des Hotels zu einer Wohnung für seinen Sohn TN sowie Aufwendungen für die Einrichtung dieser Wohnung als Betriebsausgaben abgesetzt.

Betriebsprüfungsberichte enthalten Wahrnehmungen der Prüfungsorgane über Sachverhalte und Vorgangsweisen des Abgabepflichtigen, aus denen sich im Einzelfall ableiten lassen kann, dass Grund zur Annahme besteht, der Abgabepflichtige habe seine abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten mit dem Ergebnis einer Verkürzung der von ihm geschuldeten Abgaben in einer Weise verletzt, die nach den Umständen des Falles die Möglichkeit nahe legen, dass er diese Verletzung seiner Pflichten mit der daraus resultierenden Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat (VwGH 26.6.2002, 98/13/0160).

In der Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid vom 27. Februar 2002 wird vorgebracht, dem Bf. könne kein Verschulden an der steuerlichen Auslegung des Betriebsprüfers zugerechnet werden und auf die im Abgabenverfahren dargelegte Rechtsansicht verwiesen.

Allgemein bekannt ist, dass Aufwendungen für eine Privatwohnung sowie für Einrichtungsgegenstände als Kosten der Lebensführung grundsätzlich weder bei der

Einkünfteermittlung abgezogen noch im Wege abzogener Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden können. Auch die dem Bf. im Abgabungsverfahren auf Grund der erst nach der Tatbestandsverwirklichung ergangenen Rechtsprechung des EuGH [Seeling] zuerkannte Vorsteuer für die im Betriebsgebäude gelegene Privatwohnung hat eine Besteuerung des Eigenverbrauchs zur Folge.

Dem Vorbringen des Bf., bei der gegenständlichen Wohnung handle es sich um eine Dienstwohnung, kann nicht gefolgt werden. Die Wohnung für TN ist durch die Zusammenlegung mehrerer Zimmer im 1. Obergeschoß des Hotels entstanden, wo auch der Bf. selbst mit seiner Gattin eine Wohnung bewohnt. Die Wohnung des TN ist mit 66 m² geringfügig größer als die seiner Eltern (60 m²). Die Wohnung wird von TN das ganze Jahr, somit auch in den Zwischensaisons benützt, wenn das Hotel geschlossen ist und er Arbeitslosengeld bezieht. Es liegt somit auf der Hand, dass die Wohnung zur Deckung des Wohnbedürfnisses des Sohnes errichtet wurde, da es nicht den Usancen des Wirtschaftslebens entspricht, dass Betriebe in der vorliegenden Größenordnung (insgesamt 5 Angestellte, Saisonbetrieb) teilzeitbeschäftigten Arbeitnehmern nach ihren Vorstellungen eingerichtete Dienstwohnungen in der Größe von 66 m² zur Verfügung stellen.

Die Aufwendungen für die Errichtung und Einrichtung der Wohnung verlieren durch das Vorbringen des Bf., in einer Gästepension sei Bereitschaftsdienst auch in der Nacht erforderlich, nicht ihren Charakter als Kosten der privaten Lebensführung, weil die entfernte Möglichkeit einer nächtlichen Inanspruchnahme des TN durch Gäste keinesfalls die ausschließliche betriebliche Veranlassung der Aufwendungen für das Appartement rechtfertigt. In diesem Fall würde ein Nebenzweck der Wohnung zum Hauptzweck erhoben, um den diesbezüglich anfallenden Aufwand als betrieblich veranlasst zu rechtfertigen. Folgte man dieser Rechtsauffassung, wären nicht nur sämtliche Hoteliers Angehörige einer protegierten Berufsgruppe, die durch "Bereitschaftsdienst" ihren privat zu tragenden Wohnaufwand in die betriebliche Sphäre verlagern könnten, sondern wären in weiterer Folge in sämtlichen Fällen einer Rufbereitschaft die Aufwendungen für die private Wohnung betrieblich veranlasst. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bf. die Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner eigenen Wohnung bis dato auch nicht als betrieblich veranlasst angesehen und abgesetzt hat.

Dazu kommt, dass zwischen dem Bf. und TN kein schriftlicher Mietvertrag geschlossen wurde und die behauptete (mündliche) Übereinkunft zur Bezahlung einer monatlichen Miete in der Höhe von 3.000,00 S offensichtlich nachträglich konstruiert wurde, da die erste Mietzahlung erst im Zuge der Betriebsprüfung im August 2001 erfolgte und weitere Zahlungen trotz

Aufforderung im Rechtsmittelverfahren nicht belegt werden konnten. Es war daher von vornherein nicht geplant, dass TN für die Benutzung des Appartements regelmäßig Mietzahlungen leistet.

Es ist nicht ungewöhnlich, dass Eltern ihren Kindern nach Maßgabe ihrer finanziellen Möglichkeiten eigenen Wohnraum zur Verfügung stellen. Die kostenlose Überlassung von Wohnraum an eigene Kinder fällt jedoch unter die Privatsphäre. Angesichts der vorliegenden Umstände wie Benutzung der Wohnung auch in Zeiten des Arbeitsgeldbezuges, individuelle Einrichtung des Appartements sowie Teilzeitbeschäftigung im Betrieb seiner Eltern kann von einer Dienstwohnung des TN keine Rede sein.

Im Abgabenverfahren wurde zur Betriebseinrichtung vorgebracht, der Einkauf von Möbeln halte der Angemessenheitsprüfung stand. Bei der Geltendmachung der Kosten für Wohnungseinrichtung als Betriebsausgaben geht es aber nicht darum, ob die Höhe der Aufwendungen angemessen ist, sondern um die Tatsache, dass die Aufwendungen privat veranlasst und daher zur Gänze nicht abzugsfähig waren.

Bei der Geltendmachung von typischen Privataufwendungen handelt es sich nicht um abweichende vertretbare oder entschuldbar anmutend verfehlte Rechtsansichten des Abgabepflichtigen. Nach der Lebenserfahrung rechtfertigt die Geltendmachung von Privataufwendungen als Betriebsausgaben die Annahme eines begründeten Tatverdachtes nach § 33 Abs. 1 FinStrG (siehe UFS 3.4.2003, FSRV/0089-W/02).

Der im Jahr 1999 angeschaffte Crosstrainer ist der privaten Lebensführung zuzurechnen, weshalb die dafür geltend gemachte Vorsteuer von 1.682,00 S nicht abzugsfähig ist.

Da das Gerät nach den Feststellungen des Prüfers in der Wohnung des Bf. Verwendung findet, handelt es sich um eine Privatananschaffung, für die Vorsteuer nicht in Anspruch genommen werden kann. Die Feststellung, dass für unbestrittenen Privataufwand ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, begründet grundsätzlich den Verdacht einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG.

Dem Abgabepflichtigen steht es grundsätzlich frei, eine eigenständige Rechtsansicht in den Abgabenerklärungen zu vertreten, nur muss er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offen legen. Durch seine Angaben muss die Abgabenbehörde in die Lage versetzt werden, eine Subsumtion des relevanten Sachverhaltes unter den ihrer Ansicht nach zutreffenden Tatbestand durchzuführen.

Der Bf. hat in den Beilagen zu den von ihm unterfertigten Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 lediglich die Aktivierung des Umbaus der Waschküche sowie die Aktivierung von Betriebseinrichtungen offen gelegt. Unterblieben ist hingegen die Offenlegung der Errichtung der Dienstwohnung, obwohl die darauf entfallenden Kosten mehr als zwei Drittel der gesamten Investitionskosten im Jahr 2000 ausgemacht haben sowie der Hinweis, dass die aktivierten Betriebseinrichtungen die Wohnung des Sohnes betreffen.

Wenn nun die Finanzstrafbehörde erster Instanz im Einleitungsbescheid aus dem Umstand, dass der Bf. die Kosten der Errichtung der Wohnung für TN als betrieblich veranlasst in sein steuerliches Rechenwerk bzw. in die Jahressteuererklärungen 2000 aufgenommen hat, den Schluss einer zumindest in der Form des *dolus eventualis* begangenen Abgabenverkürzung abgeleitet hat, kann ihr angesichts der offensichtlich die Privatsphäre des Bf. treffenden Aufwendungen sowie des Umstandes der Nichtoffenlegung der Verwendung von zwei Drittel der Umbaukosten gegenüber der Abgabenbehörde nicht widersprochen werden.

Im Abgabenverfahren wurde vom Bf. u.a. die Nichtentrichtung von Miete in den ersten Monaten nach Einzug durch TN damit erklärt, dieser sei auf Grund seiner Teilzeitbeschäftigung finanziell nicht in der Lage gewesen, Miete zu entrichten. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass TN auch nicht in der Lage gewesen wäre, die Kosten für den Umbau selbst zu tragen. Der Verdacht, der Bf. habe durch die vorgeblich betriebliche Veranlassung des Umbaus (sowie dessen Nichtoffenlegung in den Abgabenerklärungen) versucht, die angefallenen Kosten für die Schaffung von Wohnraum für seinen Sohn zu minimieren, überschreitet die Grenze einer strafrechtlich unbeachtliche Vermutung.

Die Herabsetzung des strafbestimmenden Wertbetrages ist Folge der teilweisen Stattgabe der Berufung im Abgabenverfahren in Ansehung der Rechtsprechung des EuGH zum Verwendungseigenverbrauch von Grundstücken.

In diesem Verfahrensstadium ist lediglich das Vorliegen eines Tatverdachtes zu prüfen, nicht aber das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen oder auch Ergebnisse des durch die Einleitung erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorwegzunehmen. Ob bzw. inwiefern der Bf. die ihm zur Last gelegte Tat tatsächlich begangen hat, bleibt ebenso wie die endgültige Festlegung des allfälligen Verkürzungsbetrages dem weiteren von der Finanzstrafbehörde erster Instanz durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten, in dessen Verlauf dem Beschuldigten ausreichend Gelegenheit eingeräumt werden wird, sich (nochmals) zu den wider ihn erhobenen Vorwürfen zu äußern bzw. geeignete Beweismittel vorzulegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Graz, 14. Juli 2005