



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0004-W/06

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen Frau K.W., vertreten durch Herrn Mag. Karl Andreas Estl, Steuerberater, 7350 Oberpullendorf, Hubertusgasse 1, über die Beschwerde der Beschuldigten vom 28. November 2005 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 9. November 2005, Strafnummer,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. November 2005 hat das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin (in weiterer Folge Bf.) zur Strafnummer ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass sie vorsätzlich als Komplementärin der Firma H-KG im Bereich des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2000 bis 2003, eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, und zwar

für die StNr. A. an

Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 851,80

Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 1.423,37

Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 1.780,52

Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 1.433,22

für die StNr. B. an

Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 255,64

Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 681,16

Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 431,45

Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 199,35

für die StNrC. an

Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 611,32

Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 2.375,58

bewirkt und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe. Als Begründung wurde ausgeführt, dass in den Jahren 2000 und 2001 neu angeschaffte Baumaschinen nicht wie dies schon bei der letzten Betriebsprüfung beanstandet worden sei, auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren, sondern weiterhin mit 7 Jahren abgeschrieben worden seien. Es bestehe daher der begründete Verdacht, dass das angeführte Finanzvergehen begangen worden sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 28. November 2005, in der ausgeführt wird, dass die in der obigen Tz. 1 angeführte letzte Betriebsprüfung am 5. April 2000 für die Jahre 1996 bis 1998 stattgefunden habe. Dabei sei wie für die BP der Jahre 2000 bis 2003 als einzige Gewinnänderung die AfA Nutzungsdauer für einen am 12. Mai 1998 angeschafften Radlader, Anschaffungskosten ATS 1.550.000,00, ohne nähere Begründung, von wie beantragt 7 auf 10 Jahre, unter Pkt. 1 des BP-Berichtes wie folgt neu festgesetzt worden:

Änderung der Nutzungsdauer des Radlader. Im Zuge der Betriebsprüfung werde die Nutzungsdauer auf 10 Jahre erhöht.

Nachträglich betrachtet sei diese Erhöhung der Nutzungsdauer für diesen Radlader zu Unrecht erfolgt, da auf Grund der intensiven Nutzung beim Abbau und Verladung des Straßenbaugesteins (aus Wandgestein für Grädermaterial bzw. Frostschutzschichtschotter etc.) die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, wie ursprünglich beantragt, tatsächlich nur ca. 7 Jahre betrage.

Dieser Sachverhalt gehe aus der tatsächlichen Verwendungsdauer des bei der vorletzten Betriebsprüfung erstmalig mit 10 Jahren Nutzungsdauer behandelten Radladers hervor. Dieser sei am 12. Mai 1998 angeschafft und bereits am 1. Februar 2001, wegen mangelnder Einsatzfähigkeit und dem beginnenden größeren Ersatzteil- und Reparaturanfall, wieder

veräußert worden. Bei Anerkennung der ursprünglich beantragten Nutzungsdauer von 7 Jahren durch die Betriebsprüferin wäre es, wie aus der folgenden Gegenüberstellung von beiden Varianten hervorgeht, nicht zu einem Veräußerungsverlust von ATS 237.500,00 im Jahre 2001 gekommen. Dieser hätte bei Belassung der 7-jährigen Nutzungsdauer nur ATS 5.002,00 betragen und auf Grund dieser Sachlage habe sich, nachträglich gesehen, die gewählte ursprüngliche Nutzungsdauer, wie in der Folge dargestellt, als richtig erwiesen.

Die Darstellung der unterschiedlichen AfA-Werte und Veräußerungsverluste für den Radlader bei Gegenüberstellung von 10 Jahren und 7 Jahren Nutzungsdauer ergebe einen Veräußerungsverlust von ATS 237.500,00 (10 Jahre) bzw. ATS 5.002,00 (7Jahre).

Durch die Abänderung der AfA durch die Betriebsprüfung seien die Betriebsergebnisse der Jahre 1998 bis 2001 verfälscht worden, insbesondere im Jahre 2001 durch den um ATS 232.498,00 zu hoch entstandenen Veräußerungsverlust.

Zusätzlich habe diese ungerechtfertigte Maßnahme zur Auslösung des gegenständlichen Strafverfahrens geführt und die Beschuldigung von „Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen“ könne daher nicht haltbar sein.

Wenn der Betriebsprüfer die Festlegung einer 10-jährigen Nutzungsdauer für 3 Baumaschinen (2 Radlader und 1 Walzenzug, angeschafft in den Jahren 2000 und 2001) damit in Tz. 1 begründe „wie schon bei der letzten Betriebsprüfung beanstandet“, so könne er diese Feststellung nur hinsichtlich der Erhöhung beim obig dargestellten Radlader der Type G im Jahre 1998 gemeint haben. Für den Walzenzug lasse sich jedenfalls keine aus einer Betriebsprüfung festgestellte Erhöhung der Nutzungsdauer feststellen.

Hinsichtlich des Walzenzuges, welcher am 30. April 2000 um ATS 800.000,00 angeschafft worden sei, sei die Nutzungsdauer deswegen ebenfalls mit 7 Jahren festgesetzt worden, weil das Vorgängermodell vom 18. Oktober 1995 bereits am 5. Juni 2000 verkauft worden sei. Der Grund sei gewesen, dass diese Straßenbaumaschine nicht mehr den technischen Erfordernissen entsprochen habe.

Grundsätzlich werde in der Folge zum Ansatz der „betriebsgewöhnlichen“ Nutzungsdauer wie folgt Stellung genommen:

Für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sei die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die AfA-Bemessung maßgeblich. Diese bemesse sich nach § 7 (1) EStG „nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“.

Das sei praktisch gesehen der Zeitraum von der Inbetriebnahme bis zu dem Zeitpunkt, zu dem das Wirtschaftsgut bei der betriebsspezifischen Benutzung für seinen Verwendungszweck unbrauchbar werde. Er werde durch die Nutzungsart und den Nutzungsgrad beeinflusst. Dabei

sei nicht nur die technische, sondern auch auf die wirtschaftliche Abnutzung (z.B. Entmodung, im gegenständlichen Fall durch laufende Verbesserungen in technischer Hinsicht bei Neugeräten) zu berücksichtigen.

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer könne niemals länger, wohl aber kürzer als die technische Nutzungsdauer sein, wenn dies der Abgabepflichtige durch konkrete Tatsachen nachgewiesen habe (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162).

Letzter Umstand sei im gegenständlichen Fall, wie bereits vorher dargelegt wurde, für alle 3 Baumaschinen zutreffend, weil sich auf Grund der tatsächlich angefallenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bei den gleichartigen Vorgängermodellen keine höhere als die in den Bilanzen mit 7 Jahren angewendete, feststellen lasse.

Da im Einkommensteuergesetz keine Nutzungsdauer für spezifische Anlagegüter (wie im gegenständlichen Fall für Baumaschinen) vorgegeben werde, sei die Nutzungsdauer vom Steuerpflichtigen zu schätzen (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Dabei seien alle bereits oben erwähnten betriebsbedingten Umstände (Nutzungsart, Nutzungsform und Grad der Nutzung, in diesem Fall insbesondere die Behaltdauer gleichartiger Vorgeräte) zu beachten.

Die Nutzungsdauer für das Anlagevermögen der Gesellschaft sei anlässlich der jährlichen Bilanzbesprechung mit dem zuständigen technischen Leiter, dem Kommanditisten F.J. besprochen und festgelegt worden. Dabei seien alle diese bereits dargestellten betriebsspezifischen Besonderheiten für die Nutzungsdauer einer jeden Neuanschaffung berücksichtigt worden. Es seien daher die beantragten AfA-Sätze jeweils auf das jeweilige Wirtschaftsgut maßgeschneidert angewendet worden, wobei insbesondere bei den 3 gegenständlichen Baumaschinen auf die bisherigen Erfahrungen mit den gleichen Vorgängermaschinen zurückgegriffen werden habe können.

Wenn dazu vielleicht der Einwand gebracht werden sollte, warum denn im Zuge von zwei Betriebsprüfungen auf eine um 3 Jahre längere Nutzungsdauer eingewilligt worden sei, werde darauf hingewiesen, dass bei den beiden letzten Betriebsprüfungen für die Jahre 1996 bis 1998 und für 2000 bis 2003 sich keinerlei andere Feststellungen bzw. Abänderung in den erklärten Gewinnen ergeben hätten, als jene AfA Änderungen durch Anhebung der Nutzungsdauer von 7 auf 10 Jahren. Im Kompromissweg sei deswegen diesen ungerechtfertigten Erhöhungen der Nutzungsdauer zugestimmt worden, weil sich per Saldo auf Dauer keine steuerliche Mehrbelastung für die Gesellschaft ergebe, da damit nur eine zeitverschobene AfA für weitere 3 Jahre anfalle.

Weil mit diesem Einverständnis aber andere kleinere gewinnerhöhende Maßnahmen seitens der Betriebsprüfung nicht aufgegriffen worden seien, sei diesen Änderungen zugestimmt worden.

Wäre aber zumindest bei der letzten Prüfung der Verdacht im Raum gestanden, dass diese einvernehmliche Einigung ein Strafverfahren nach sich ziehen könnte, wäre der gegenständlichen Nutzungsdauererhöhung nicht zugestimmt worden.

Da alle 3 Baumaschinen von der gleichen Firma geliefert worden seien, sei von ihr auf Veranlassung des Kommanditisten und technischen Leiters der Gesellschaft F.J. eine Stellungnahme zur Nutzungsdauer dieser Baumaschinen verlangt worden, welche mit 17. November 2005 datiert und in der Beilage zur Kenntnisnahme gebracht werde. Daraus gehe hervor, dass die Kunden solcher Geräte nach 5-6 Jahren in der Regel tauschen um höheren Betriebskosten auszuweichen. Im gegenständlichen Fall würde dieser Zeitpunkt sogar noch etwas früher liegen.

Es erscheine daher auch insoweit glaubwürdig zu sein, dass die ursprünglich beantragte Nutzungsdauer mit 7 Jahren als den gegebenen Verhältnissen in richtiger Höhe entspreche.

Zusammengefasst werde daher die Meinung vertreten, dass es sich bei den gegenständlichen Prüfungsfeststellungen um jeweils unterschiedliche Rechtsansichten zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung gehandelt habe, die lediglich aus prüfungstaktischen Gründen vom Steuerpflichtigen akzeptiert worden seien. Werde auf Grund einer vertretbaren, aber nicht mit der Abgabenbehörde übereinstimmenden Rechtsansicht gehandelt, liege überhaupt kein Verschulden vor (VfGH 3.7.1965, B 59/64), wodurch der Tatbestand eines etwaigen Finanzstrafverfahrens hinsichtlich vermuteter Abgabenhinterziehung nicht erfüllt werde.

Abschließend werde ersucht, das Strafverfahren einzustellen.

Einem Schreiben der Firma Z-GmbH vom 17. November 2005 zur Anfrage der Bw. betreffend Rentabilität von Baumaschinen ist auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

*„Z. ist seit mehr als 45 Jahren Händler in Österreich und kann daher auf eine langjährige Erfahrung im Baumaschinenhandel und Service zurückgreifen.*

*Grundsätzlich haben CAT Geräte eine hohe Rentabilität. Diese ist jedoch sehr stark von Einsatzbedingungen, Handhabung und Wartung abhängig.*

*Bei Einsätzen an der Abbauwand und noch dazu im harten Gestein, wie in Ihrem Fall, ist es ratsam die Geräte aus Rentabilitätsgründen früher zu ersetzen.*

*Die hohen Stoßbelastungen, die in diesen Einsätzen auftreten, belasten den gesamten Antriebsstrang. Das harte, abrasive Gestein verursacht, wie Sie wissen, hohen Verschleiß an Reifen und Anbauteilen.*

*Daher empfehlen wir, so wie bisher, die Geräte früher als bei Standardeinsätzen zu ersetzen um Reparaturkosten zu vermeiden. Diese hohen Kosten beeinflussen in Ihrem speziellen Einsatz die Rentabilität der gesamten Geräteflotte.*

*Zu Ihrer Frage ‚Wann der optimale Zeitpunkt zum Tausch wäre?‘ möchten wir Folgendes feststellen:*

*Im Allgemeinen tauschen die Kunden die Geräte nach 5-6 Jahren um den besagten höheren Betriebskosten auszuweichen. In ihrem Fall (Abbau von der Wand, hartes Gestein) würden wir einen früheren Zeitpunkt vorschlagen."*

Dem Bericht über die Betriebsprüfung der Firma H-KG für die Jahre 1996 bis 1998 vom 5. April 2000 ist unter Tz. 16 zu entnehmen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer einer Baumaschine anlässlich der Betriebsprüfung von 7 Jahren auf 10 Jahre erhöht wurde. Laut Tz. 1 des Berichtes vom 9. Mai 2005 über die Betriebsprüfung der Firma H-KG der Jahre 2000 bis 2003 ist zu ersehen, dass in den Jahren 2000 und 2001 neu angeschaffte Baumaschinen nicht, wie schon bei der letzten Betriebsprüfung beanstandet, auf eine Nutzungsdauer von 10, sondern weiterhin mit 7 Jahren abgeschrieben wurden.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*Gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 83 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz, sofern genügend Verdachtsgründe für die Einleitung wegen eines Finanzvergehens gegeben sind, das Finanzstrafverfahren einzuleiten.*

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

*Gemäß § 7 Abs. 1 Einkommensteuergesetz sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemißt sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.*

*Gemäß § 7 Abs. 2 Einkommensteuergesetz: Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt. Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens 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 (vgl. beispielsweise VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595). Dabei ist nur zu prüfen, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe

gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Das gegenständliche Finanzstrafverfahren basiert allein auf dem Verdacht, dass die Bf. die AfA für Baumaschinen unrichtig berechnet und dadurch eine Abgabenverkürzung bewirkt hat.

Die AfA bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Darunter ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen (VwGH 20.11.1996, 92/13/0304). Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, 93/14/0081). Die technische Nutzungsdauer wird durch den Materialverschleiß bestimmt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, insbesondere also danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch bessere Anlagen überholt werden kann. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann niemals länger, wohl aber kürzer als die technische Nutzungsdauer sein. Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer ist der AfA-Berechnung aber erst zu Grunde zu legen, wenn dies der Abgabepflichtige durch konkrete Tatsachen nachgewiesen hat (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162).

Die Nutzungsdauer ist vom Steuerpflichtigen zu schätzen (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Dabei sind alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen, und zwar sowohl jene, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch jene, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)Form im Betrieb des Steuerpflichtigen ergeben (VwGH 10.10.1978, 0483/78). Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255).

Die Bw. hat im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Schätzung der AfA vorgenommen, die jedoch vom Finanzamt ohne nähere schriftliche – oder aus dem Straftakt ersichtliche – Begründung nicht anerkannt wurde. Durch Berechnungen hat die Bf. nachgewiesen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der dem BP-Bericht zugrunde liegenden Baumaschinen ihrer Ansicht nach sieben Jahre – wie beantragt – zu betragen hat, und nicht wie im Rahmen der Betriebsprüfung auf zehn Jahre zu verlängern wäre.

Festzuhalten ist, dass es keine gesetzliche Grundlage einer AfA für Baumaschinen in einer bestimmten Höhe gibt, sodass jede Schätzung der AfA im Vorhinein mit einem Unsicherheitsfaktor behaftet ist. Nicht unbeachtet bleiben darf, dass die Bf. stets nur die ihr

von der steuerlichen Vertretung dargestellte Rechtsmeinung vertreten hat. Ein Abgabepflichtiger, der einen sowohl mit der Materie als auch mit dem konkreten Sachverhalt vertrauten Vertreter und Berater hat, darf sich in der Regel auf dessen fachkundige Meinung und Handlungsweise verlassen. Selbst wenn die Bf. in ihrer Rechtsmeinung aufgrund der Erkundigung bei der steuerlichen Vertretung oder dem technischen Leiter des Unternehmens ein unentschuldbarer Irrtum unterlaufen wäre, wäre ihr als Täterin gemäß § 9 FinStrG nur die Schuldform der Fahrlässigkeit zuzurechnen.

Vertritt ein Abgabepflichtiger (hier: hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung von Baumaschinen) einen von der Behörde abweichenden Rechtsstandpunkt und erstellt er seine Abgabenerklärung unter Zugrundelegung seines Rechtsstandpunktes, so hat er zur Vermeidung einer Verletzung der Offenlegungspflicht auf diesen Umstand hinzuweisen. Die Bf. hat Ihren dem Finanzamt vorliegenden Bilanzen ihren Rechtsstandpunkt offen gelegt und den AfA-Prozentsatz (lediglich für 2003 fehlt ein entsprechender exakter Hinweis in der Bilanz) darin ausgewiesen, sodass daraus keine vorsätzliche Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht ableitbar ist.

Wenn ein Steuerpflichtiger auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht bei der Erstellung der Bilanzen und der darauf basierenden Steuererklärungen gehandelt hat und sich dabei eines mit dem konkreten Sachverhalt vertrauten steuerlichen Vertreters bedient hat, ist daraus kein Verdacht einer vorsätzlichen Handlungsweise ableitbar. Da für das angeschuldete Finanzvergehen der Verdacht einer vorsätzlichen Handlungsweise vorausgesetzt ist, ein derartiger Verdacht jedoch nicht nachweisbar ist, war der Beschwerde stattzugeben.

Wien, am 19. März 2007