

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. H.P, den Richter Mag. B.L, den fachkundigen Laienrichtern Mag. Vn.NN und Mag. N.Nn, in der Finanzstrafsache gegen 1) H. FN, geboren am Dat.\*\*\*1\*\*\*, vertreten durch Mag.<sup>a</sup> K.P., Steuerberaterin, A.K 2a/1, Plz. Dorf, 2) A. H, geboren am Dat. \*\*\*2\*\*\*, 3) A. E., geboren am Dat\*3\*, 4) Mag.<sup>a</sup> A. N,1,, geboren am Dat\*4\*, vertreten durch Dr. Vn.K, Rechtsanwalt, Str 2, PLZ 2 Ort 1, und 5) den belangten V.GmbH, alle vertreten durch Dr. M.K, Str Nr. \*x\*, PLZ 3 W, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden vom 22./23. Juni 2023 und die Erkenntnisbeschwerde des Amtsbeauftragten beim Amt für Betrugsbekämpfung, Mag. A.W, vom 23. Mai 2023 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates K \*\*\*11\*\*\* als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 12. April 2023, Spruchsenatzahl \*\*\*10\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. September 2024 in Anwesenheit der Beschuldigten, der Verteidiger Dr. M.K, Mag.<sup>a</sup> K.P. und Dr. Vn.K, der Amtsbeauftragten Magistra I.Nn und der Schriftführerin Oberkontrollorin M.B zu Recht erkannt:

Den Beschwerden der Beschuldigten und des belangten Verbandes wird teilweise Folge gegeben und das angefochtene Erkenntnis wie folgt abgeändert:

I. Das beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde zu den GZlen. geführte Finanzstrafverfahren FV-\*\*\*12\*\*\* (\*\*\*Bf1\*\*\*), FV-\*\*\*13\*\*\* (A. H), FV-\*\*\*14\*\*\* (F. \*\*\*8\*\*\* GmbH ), FV-\*\*\*15\*\*\* (A. E.), FV-\*\*\*16\*\*\* (Mag.<sup>a</sup> A. N,1,), geführte Finanzstrafverfahren wegen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz von Körperschaftsteuer der Jahre 2012 in Höhe von Euro 1.632,00 und 2013 in Höhe von Euro 13.029,00 und Kapitalertragsteuer 01-12/2013 in Höhe von Euro 4.906,60 und 01-12/2014 in Höhe von Euro 4.904,70 wird gemäß § 136, 157 iVm § 31 Abs. 5 Finanzstrafgesetz wegen Verjährung eingestellt.

II. Die Beschuldigten \*\*\*Bf1\*\*\*, geboren am Dat.\*\*\*1\*\*\*, und A. H, geboren am Dat. \*\*\*2\*\*\*, sind schuldig,  
sie haben im bewussten und gewollten Zusammenwirken unmittelbar als Geschäftsführer der F. \*\*\*8\*\*\* GmbH und somit als abgabenrechtlich Wahrnehmende und Verantwortliche,

vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Verkürzung von Abgaben, nämlich

|                 |                            |
|-----------------|----------------------------|
| KÖSt 2014       | in Höhe von Euro 5.742,90; |
| KÖSt 2016       | in Höhe von Euro 1.239,00; |
| KÖSt 2018       | in Höhe von Euro 667,30;   |
| KESt 01-12/2015 | in Höhe von Euro 4.899,10; |
| KESt 01-12/2016 | in Höhe von Euro 5.449,10; |
| KESt 01-12/2017 | in Höhe von Euro 5.514,90; |
| KESt 01-12/2018 | in Höhe von Euro 2.936,10; |
| sohin insgesamt | in Höhe von Euro 26.448,40 |

bewirkt und hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen und werden unter Anwendung des § 21 FinStrG iVm § 33 Abs. 5 Finanz \*\*\*Bf1\*\*\* und A. H mit einer Geldstrafe in Höhe von je

**Euro 4.000,00**  
(Euro viertausend)

bestraft.

Gemäß § 20 FinStrG tritt an die Stelle dieser Geldstrafe für den Fall ihrer Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 13 Tagen.

Gemäß § 185 Abs 1 FinStrG fallen den Beschuldigten die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von je Euro 400,00 zur Last.

**III.** Der belangte Verband F. \*\*\*8\*\*\* GmbH ist gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 und Abs. 2 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VBVG) i.V.m. § 28 Abs. 2a FinStrG für die Finanzvergehen verantwortlich, die seine Entscheidungsträger \*\*\*Bf1\*\*\* und A. H rechtswidrig und schuldhaft begangen haben. Sie haben dadurch Pflichten verletzt, die den belangten Verband treffen, indem Sie als abgabenrechtlich Wahrnehmende und finanzstrafrechtlich Verantwortliche, vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die zu unter Spruch Punkt Punkt II-tens genannten Abgabenhinterziehungen bewirkten hierdurch die Tatbestände der Abgabenhinterziehung § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklichten.

Gemäß §§ 4 Abs. 1 VbVG iVm § 28 Abs. 2, § 21 in Verbindung mit § 33 Abs. (5) Finanzstrafgesetz wird über den belangten Verband eine Verbandsgeldbuße iHv Euro

**6.000,00**  
(sechstausend)

verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 FinStrG iVm § 14 Abs. 1 VbVG wird der belangte Verband zum Ersatz der mit Euro 500,00 bestimmten Kosten des Finanzstrafverfahrens verpflichtet.

#### IV. Das Finanzstrafverfahren gegen

A. E. (geschiedene FN),  
geboren am Dat\*3\*,  
und  
Magistra A. N,1,,  
geboren am Dat\*4\*,

wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz im Zusammenhang mit den zu Spruch Punkt II.-tens genannten Verfehlungen in den genannten Zeiträumen wird gemäß § 136 Abs. 1 Finanzstrafgesetz im Zweifel zu Gunsten der Beschuldigten eingestellt.

#### V. Der Beschwerde der Amtsbeauftragten wird keine Folge geleistet.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates K \*\*\*11\*\*\* als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 12. April 2023, \*\*\*10\*\*\*, wurden die Beschuldigten \*\*\*Bf1\*\*\* und A. H schuldig erkannt, im bewussten und gewollten Zusammenwirken als unmittelbare Täter, nämlich als Geschäftsführer der F. \*\*\*8\*\*\* GmbH und somit als abgabenrechtlich Wahrnehmende und finanzstrafrechtlich Verantwortliche vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Verkürzung von Abgaben, nämlich Körperschaftsteuer der Jahre 2012, 2013, 2014, 2016, 2018 und Kapitalertragsteuer der Jahre 2013 bis 2018 in Höhe von insgesamt Euro 50.920,70 bewirkt und hierdurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Über die beiden Beschuldigten wurde eine Geldstrafe iHv Euro 20.000,00 verhängt. Die Ersatzfreiheitsstrafe wurde gemäß § 20 FinStrG mit 63 Tagen ausgemessen.

Der belangte Verband (GmbH) wurde gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 Verbands-verantwortlichkeitsgesetz i.V.m. § 28 Absatz Abs. 2 Finanzstrafgesetz für die durch die beiden Geschäftsführer begangenen Finanzvergehen als verantwortlich eingestuft, weil beide Geschäftsführer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die im Spruch genannten Abgabenhinterziehungen begangen und

hiedurch Pflichten verletzt haben, die den Verband treffen. Über den belangten Verband wurde eine Verbandsgeldbuße in Höhe von Euro 13.000,00 verhängt.

Das Finanzstrafverfahren gegen A. E. (geschiedene FN) und Mag.<sup>a</sup> A. N,1, wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG wurde eingestellt.

Der Spruchsenat hat seiner Entscheidung in den Entscheidungsgründen im Wesentlichen folgende Feststellungen zugrundegelegt:

Der Erst- und Zweitbeschuldigte waren selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer des belangten Verbandes (GmbH). Die GmbH betätigte sich im Bereich des P-L. Die beiden Geschäftsführer waren zu je 49,5 % an der GmbH beteiligt. Die weitere Beschuldigte Mag.<sup>a</sup> A. N,1, war zu 1 % an der GmbH beteiligt.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Zuge des Scheidungsverfahrens der Eheleute FN im Oktober 2008 die geschiedene Ehegattin und beide Geschäftsführer übereingekommen wären, dass Frau A. FN (nunmehr: A. E.) den ihr zustehenden Geldunterhalt nicht aus der Privatsphäre ihres Ex-Gatten \*\*\*Bf1\*\*\* erhalten solle, sondern weiterhin beim belangten Verband ein Angestelltenverhältnis bestehe, aus dem sie monatlich ein Gehalt iHv Euro 920,00 netto bezieht, ohne eine Arbeitsleistung erbringen zu müssen. Sie sei als Angestellte bei GmbH sozialversicherungsrechtlich angemeldet gewesen, erbrachte jedoch keine Arbeitsleistung. Dieses Konstrukt sei gewählt worden, um ihren Unterhaltsanspruch abzugelten.

Ziel der Zweck dieser Vorgangsweise sei gewesen, dass der Erstbeschuldigte die Unterhaltsleistungen nicht aus seinem Privatvermögen entrichten habe müssen und die GmbH überdies einen ungerechtfertigten Lohnaufwand habe geltend machen habe können. Entsprechend dieser Vorgehensweise hat der belangte Verband zu Unrecht Aufwendungen für die fingierte Anstellung der A. FN geltend gemacht und sei es in deren Folge zu den im Spruch genannten Verkürzungen an Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer gekommen. Die als Lohn vorgetäuschten Unterhaltszahlungen waren ausschließlich der privaten Sphäre des H. FN zuzurechnen, sodass es sich in Bezug auf den belangten Verband um verdeckte Ausschüttungen gehandelt hat, wodurch es in weiterer Folge zur Verkürzung der im Spruch genannten Kapitalertragsteuer gekommen ist.

In subjektiver Hinsicht hätten beide Geschäftsführer im bewussten und gewollten Zusammenwirken in den Jahren 2011-2018 durch die Abgabe falscher Körperschaftsteuererklärungen und die Nichtmeldung von Kapitalertragsteuer die Abgabenhinterziehungen bewusst und gewollt in Kauf genommen und bewirkt.

Die Steuerberaterin Frau Mag.<sup>a</sup> A. N,1, ist über diese Sache erst im Jahr 2018 durch die angestellte Lohnverrechnerin informiert worden und habe erklärt, dass die Exfrau des Geschäftsführers als Angestellte umgehend abzumelden sei. Der Nachweis, dass Sie von Beginn

an in diese Konstruktion eingeweiht war und sich als Steuerberaterin durch die Beratung und Durchführung falscher Lohnverrechnungen daran beteiligt hat, konnte nicht erbracht werden. Daher wurde das Finanzstrafverfahren gegen Mag.<sup>a</sup> A. N,1, im Zweifel gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG zu ihren Gunsten eingestellt.

Hinsichtlich der Beschuldigten A. E. (geschiedene FN) habe aus Sicht des Senates ein Schädigungsvorsatz gegenüber der GmbH wegen des Untreueverhaltens beider Geschäftsführer bestanden. Ein darüber hinausgehender notwendiger Vorsatz auf Verwirklichung von Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG, nämlich, dass sie es zumindest ernstlich für möglich gehalten habe und sich auch damit abgefunden habe, dass die Geschäftsführer unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht Körperschafts- und Kapitalertragssteuerverkürzungen durch Abgabe falscher Körperschaftsteuererklärungen bzw. die Nichtmeldung von Kapitalertragsteuer bewirken würden, konnte ihr nicht nachgewiesen werden, sodass das Finanzstrafverfahren gegen die Beschuldigte gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG im Zweifel zu ihren Gunsten eingestellt wurde.

Zur *Beweiswürdigung* wurde auf die Erstbefragung der Beschuldigte A. E. am 27.08.2020 an ihrer Wohnanschrift verwiesen. Die Beschuldigte wurde durch Beamte der Finanzpolizei als Auskunftsperson gemäß § 143 Bundesabgabenordnung zur „*Sozialversicherungspflicht*“ im Zeitraum 01.09.2009 bis 29.06.2018 befragt (Niederschrift gemäß § 89 Abs. 3 EStG 1988 iVm 143 BAO, Strafakt, Bl. 11 ff.).

Die Beschuldigte gab über Befragen der Finanzpolizisten zum Verdacht einer möglichen Scheinanstellung bei der GmbH an, dass sie mit ihrem Ex-Mann und dem weiteren Geschäftsführer vereinbart hätte, dass sie für die Stunden ihrer „*Anmeldung keine Arbeitsleistung zu erbringen habe*“. Sie habe mit ihrem Ex-Mann angesichts zweier unterhaltsberechtigter Kinder diese Vorgehensweise als die beste Lösung vereinbart. Der Spruchsenat folgerte dazu in seinem Erkenntnis, dass sie als Auskunftsperson einen lebensnahen, detailreichen Sachverhalt, der diese malversive Scheinanstellung zum Vorschein bringt, zum Ausdruck gebracht hat.

Die Beschuldigte A. E. habe noch am selben Tag der Finanzpolizei die schriftliche Vereinbarung mit ihrem Ex-Mann übermittelt, aus welcher sich die Scheinanstellung ergibt (Vereinbarung v. 06.10.2008, Tag d. Scheidung). In der Vereinbarung hielten die geschiedenen Eheleute fest, dass sie „*in Ausübung ihres Angestelltenverhältnisses keine Anwesenheitspflicht in der Firma hat und darüber hinaus auch keine persönlichen Arbeitsleistungen zu erbringen hat.*“

Der Senat wertete die Angaben der A. E. in ihrem schriftlichen Widerruf am 11.12.2020 und die darin zum Ausdruck gebrachte gegenteilige Verantwortung als nicht glaubhaft. Der Spruchsenat wertete die ursprünglichen Erstangaben im Zusammenhang mit der vorgelegten schriftlichen Vereinbarung als schlüssig und lebensnah.

Aufgrund der leitenden Stellung des Geschäftsführers H sei aus Sicht des Spruchsenates jedenfalls davon auszugehen, dass auch dieser von der Scheinanstellung Bescheid gewusst hat.

Schließlich folgte der Spruchsenat mit seiner Würdigung den Angaben der drei ehemaligen Angestellten der GmbH als Belastungszeuginnen, welche übereinstimmend angegeben haben, dass sie eine Tätigkeit der Beschuldigten A. E. im Unternehmen während ihrer Beschäftigung nicht wahrgenommen haben.

Zur subjektiven Tatseite der beiden Geschäftsführer führte der Spruchsenat aus, dass beide arbeitsteilig zusammengearbeitet haben, beide auch darüber Kenntnis gehabt haben und der weitere Geschäftsführer es billigend in Kauf genommen hat, dass Frau A. E. keine Arbeitsleistung für das Unternehmen erbracht hat. Der Geschäftsführer A. H habe dies auch offen im Unternehmen kommuniziert (Zeugenaussage).

### **Verfahrensgang:**

Die GmbH wurde im Jahr 2004 errichtet (Firmenbuchnummer \*\*\*2\*\*\*). Das Unternehmen hatte seinen Sitz in St.V. und war im Bereich Arbeitskräftevermittlung tätig. A. H gründete die GmbH und war an der Gesellschaft mit einem Anteil in Höhe von 49,5% beteiligt. \*\*\*Bf1\*\*\* war von Oktober 2006 bis 2019 Geschäftsführer der GmbH und mit einem Anteil von 49,5% an der Gesellschaft beteiligt. Am 18.10.2024 wurde die GmbH im Firmenbuch gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Frau A. FN (nunmehr: E.) war in der GmbH in der Zeit von 2004 bis 2018 mit einer Unterbrechung in der Zeit von 04/2009 bis 09/2009 angestellt.

Im Zuge einer finanzpolizeilichen Überprüfung der GmbH im Zusammenhang mit der Einhaltung von Kurzarbeitsbestimmungen im Jahr 2020 wurde eine Mitarbeiterin am 11.08.2020 als Auskunftsperson einvernommen. Sie machte Angaben zu Mitarbeiterinnen hinsichtlich deren Arbeitszeiten. Unter anderem gab sie an, dass Frau A. FN bei der GmbH angestellt gewesen ist und einen Lohn erhalten habe, obwohl sie nicht für das Unternehmen gearbeitet hat.

Die Finanzpolizei überprüfte die Aussage der Mitarbeiterin vom 11.08.2020, indem sie am 27.08.2020 Frau A. FN als Auskunftsperson an ihrer Wohnadresse befragt hat.

Niederschrift gemäß § 89 EStG 1988 iVm § 143 Bundesabgabenordnung mit Frau A. E. (geschiedene FN) vom 27. August 2020 als zur Auskunft verpflichteten Person – „Fragen hinsichtlich der Sozialversicherungspflicht.“

Frau A. E. wurde von Beamten der Finanzpolizei als Auskunftsperson zum Angestelltenverhältnis zur GmbH befragt. Als Auskunftsperson gab Sie zu ihrem Arbeitsverhältnis an:

*„Es ist richtig, dass ich im oben genannten Zeitraum bei der Firma F. als Angestellte mit glaublich 20 oder 30 Wochenstunden angemeldet war. Ich kann mich auf die genauen Anmeldestunden nicht erinnern. Zum Zeitpunkt der Anmeldung wurde zwischen mir und dem Unternehmen, konkret zwischen A. H, \*\*\*Bf1\*\*\* und mir vereinbart, dass ich für die Stunden meiner Anmeldung keine Arbeitsleistung zu erbringen habe. Mein Exmann \*\*\*Bf1\*\*\*, von dem ich seit 2009 geschieden bin, sagte es wäre die beste Lösung insbesondere in Bezug auf Unterhaltszahlungen (wir hatten zum damaligen Zeitpunkt) zwei versorgungspflichtige Kinder. Im genannten Zeitraum erhielt ich ein monatliches Nettoentgelt in Höhe von ca. Euro 920 welches vom Unternehmen an mich ausbezahlt wurde und darüber erhielt ich auch einen monatlichen Lohnzettel. Im Scheidungsverfahren hat mein Anwalt, der Name ist mir im Moment nicht rememberlich, erklärt, dass die Vorgangsweise des Unternehmens in Ordnung sei, weil es sich dabei um eine Gesetzeslücke handle. Weshalb ich schlussendlich beim Unternehmen abgemeldet wurde, ergibt sich aus der Tatsache, dass ich am 02.06.2018 einen Unfall hatte und mich dabei schwer verletzte. 4 Wochen später unterschrieb ich eine einvernehmliche Lösung mit dem Unternehmen und bezog bis März 2019 Krankengeld aufgrund eines Unfalles. Ich kann zum heutigen Zeitpunkt nicht genau sagen, ob die einvernehmliche Kündigung aufgrund meines Unfalles erfolgt ist, oder aus einem andere Grund, weil zum damaligen Zeitpunkt mir Herr H mehrmals über meinen Exmann mit der Kündigung gedroht hat. Ich hatte grundsätzlich mit H wenig Kontakt, ich habe ihn in den 10 Jahren vielleicht 2- oder 3 mal gesehen. Wenn es etwas zu besprechen gab, lief dies über meinen Exmann.“*

Abgabenbehördliches Betriebsprüfungsverfahren, ABGNr. \*\*\*1\*\*\*:

Das Finanzamt führte in den Jahren 2020–02/2021 ein Betriebsprüfungsverfahren durch. Gegenstand der abgabenbehördlichen Prüfung waren die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuern der Jahre 2013 bis 2018 (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung v. 02.02.2021, ABNr. \*\*\*1\*\*\*).

Der Prüfer hielt im Prüfbericht vom 02.02.2021, Tz.4, fest, dass Frau A. E. anlässlich Erstbefragung als Auskunftsperson am 27.08.2020 durch die Finanzpolizei zu dem Umstand, dass sie bei der Sozialversicherung als Dienstnehmerin der GmbH gemeldet gewesen ist, obwohl sie keine Arbeitsleistung erbracht habe, ausgesagt hat:

*„....zum Zeitpunkt der Anmeldung wurde zwischen mir und dem Unternehmen, konkret zwischen A. H, \*\*\*Bf1\*\*\* und mir vereinbart, dass ich für die Stunden meiner Anmeldung keine Arbeitsleistung zu erbringen habe. Mein Exmann \*\*\*Bf1\*\*\*, von dem ich seit 2009 geschieden bin, sagte, es wäre die beste Lösung insbesondere in Bezug auf Unterhaltszahlungen.“*

Diese Aussage bestätige die Feststellung, dass Frau A. FN keine fremdübliche Arbeitsleistung erbracht hat.

Zum schriftlichen Widerruf ihrer Aussage vom 11.12.2020 und dem Einwand, sie sei von den Beamten der Finanzpolizei unter Druck gesetzt worden, und entspreche ihre Aussage nicht den Tatsachen, führte der Prüfer aus, dass dies von den ermittelnden Beamten nicht wahrgenommen worden sei. Wäre dies nämlich der Fall gewesen, hätte Frau A. E. nicht von sich aus angeboten, die schriftliche Vereinbarung zwischen ihr und dem Exmann aus freien Stücken in ihren Unterlagen zu suchen und der Finanzpolizei im Nachhinein, am Abend des Tages der Einvernahme (27.08.2020), mittels e-mail zu übermitteln (Finanzstrafakt, Bl. 41 ff.).

In der schriftlichen Stellungnahme vom 11.12.2020 widerruft die Beschuldigte A. E., ihre am 27.08.2020 getätigte Aussage und führte aus, dass sie für die GmbH sehr wohl tätig geworden sei. Sie sei von den Beamten der Finanzpolizei eingeschüchtert und falsch informiert worden, sodass sie falsch ausgesagt hat. Im Scheidungsvergleich sei nichts zwischen einem Austausch von Anstellung und Unterhalt vereinbart worden. Die von ihr getätigten Aussagen wären ihr „*in den Mund gelegt*“ worden.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung gelangte die Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass aufgrund der Scheinanstellung der Frau A. E. in den Jahren 2014 bis 2018 von der GmbH Betriebsausgaben (Lohnaufwendungen) zu Unrecht geltend gemacht worden sind. Frau FN habe keine Arbeitsleistungen erbracht und wären die Lohnzahlungen tatsächlich ein Ersatz für Unterhaltszahlungen des \*\*\*Bf1\*\*\* gewesen. Hinsichtlich des Einwandes, etwa 4 Monate später, sie sei von den Finanzpolizisten „*überrumpelt*“ und unter Druck gesetzt worden, führte der Prüfer aus, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung die jeweils erste Aussage einer Partei der Wahrheit am nächsten komme.

Der Prüfer hielt der Erklärung und Rechtfertigung der Beschuldigten A. E., sie habe sehr wohl eine Arbeitsleistung (Boten-, Lotsengänge; Ausgabe v. Arbeitskleidung Schuhe, Winterjacken, Beschriftung v. Aufgabezettel) erbracht, entgegen, dass es sich bei solcherart erbrachten Arbeitsleistungen lediglich um Hilfstätigkeiten im geringen Ausmaß gehandelt habe.

Rechtlich hielt er in seinem Bericht fest, dass es durch die zu Unrecht geltend gemachten Betriebsausgaben zu einer Verkürzung an Körperschaftsteuern gekommen sei. Gleichzeitig wären die Lohnzahlungen aufgrund der Nahebeziehung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner geschiedenen Gattin als verdeckte Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer zu beurteilen.

Der Prüfer anerkannte die geltend gemachten Lohnaufwendungen

|               |            |
|---------------|------------|
| 2011 iHv Euro | 19.102,42, |
| 2012 iHv Euro | 19.626,42, |
| 2013 iHv Euro | 19.626,42, |
| 2014 iHv Euro | 19.618,98, |
| 2015 iHv Euro | 19.596,58, |
| 2016 iHv Euro | 19.814,98, |

2017 iHv Euro 20.054,50,  
 2018 iHv Euro 10.676,93

nicht und errechnete die strafbestimmenden Wertbeträge, wie folgt:

|                 |                             |
|-----------------|-----------------------------|
| KÖSt 2012       | in Höhe von Euro 1.632,00;  |
| KÖSt 2013       | in Höhe von Euro 13.029,00; |
| KÖSt 2014       | in Höhe von Euro 5.742,90;  |
| KÖSt 2016       | in Höhe von Euro 1.239,00;  |
| KÖSt 2018       | in Höhe von Euro 667,30;    |
| KESt 01-12/2012 | in Höhe von Euro 4.088,80;  |
| KESt 01-12/2015 | in Höhe von Euro 4.906,60;  |
| KESt 01-12/2015 | in Höhe von Euro 4.899,10;  |
| KESt 01-12/2016 | in Höhe von Euro 5.449,10;  |
| KESt 01-12/2017 | in Höhe von Euro 5.514,90;  |
| KESt 01-12/2018 | in Höhe von Euro 2.936,10;  |
| sohin insgesamt | in Höhe von Euro 55.009,51. |

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung und der Aussage der Frau A. E. hat das Amt für Betrugsbekämpfung am 28.05.2021 gegen die beiden verantwortlichen Geschäftsführer, dem belangten Verband F. und Frau A. E. ein Finanzstrafverfahren eingeleitet.

Dazu teilte der Verteidiger Dr. M.K am 21.06.2021 und 29.06.2021 schriftlich mit, dass sich seine Mandanten A. H und F. vorerst nicht zu den erhobenen Vorwürfen äußern werden.

Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten \*\*\*Bf1\*\*\* am 26.08.2021 in Anwesenheit der Verteidigern Mag.<sup>a</sup> K.P.:

\*\*\*Bf1\*\*\* gab am 26.08.2021 zum Tatvorwurf an, dass beide Geschäftsführer gemeinsam für die Einstellung von Personal zuständig gewesen sind. Es treffe zu, dass er und seine Ehegattin diese Vereinbarung getroffen haben. Es habe ein „Absicherungsgedanke“ im Zuge der Scheidung bestanden. Beide wären vom Rechtsanwalt und der Steuerberaterin dahingehend beraten worden, dass dies „steuerlich so passt“. Anfänglich sei dies auch tatsächlich so gewesen. Die Tätigkeit der GmbH habe darin bestanden, ausländisches Personal zu rekrutieren. Dazu sei es notwendig gewesen, für die Mitarbeiter Unterkünfte zu organisieren und alles

Organisatorische abzuwickeln. Solche Arbeiten wären auch an Wochenenden angefallen (Zimmerreservierung, Austausch von Mitarbeitern, etc.). Dies habe seine Ex-Gattin an den Wochenenden erledigt. Wie oft und wann könne er jedoch nicht mehr sagen. Man habe niemanden gefunden, der bereit war diese Tätigkeiten an Wochenenden zu erledigen. Man werde versuchen Zeugen beizuschaffen, die diese Aussage bestätigen können. Wörtlich gab der Beschuldigte zur Tätigkeit an:

*„...Unsere Aufgabe war es, dann Unterkünfte zu buchen und das Organisatorische abzuwickeln. Oft haben Arbeiter auch nicht gepasst dann mussten sie ausgetauscht werden. Diese Tätigkeit hat auch wochenends Arbeit erfordert. Frau FN hat z.Bsp.. die Zimmersuche telefonisch und elektronisch mit Computer abgewickelt. Das war ihre Tätigkeit.“*

Seine Ex-Gattin hatte ein Firmenhandy, jedoch keinen Laptop oder Computer, weil dies für jeden Benutzer zu teuer gewesen wäre.

Befragt, warum seine Ex-Gattin vor den Beamten der Finanzpolizei angegeben habe, nicht für das Unternehmen gearbeitet zu haben, führte er aus, dass dies von den Beamten wohl falsch verstanden und protokolliert worden sei.

Einvernahme ehemaliger Angestellten als Zeuginnen:

Einvernahme der Zeugin A.L P, geboren am \*\*\*5\*\*\* in U, im Ermittlungsverfahren beim Amt für Betrugsbekämpfung am 03.09.2021 durch Mag. A.W:

Die Zeugin A.L P wurde am 03.09.2021 als Zeugin einvernommen. Dabei gab sie an, sie sei ab 2013 als Selbständige, ab 2017 bis Mitte 2021 als Angestellte, für das Unternehmen tätig gewesen. Sie habe hauptsächlich Mitarbeiter aus U vermittelt. Es sei im Büro allgemein bekannt gewesen, dass Frau FN angemeldet gewesen sei, jedoch keine Arbeitsleistung erbringe. Sie habe keinen Kontakt zur ihr gehabt. Sie sei auch an Wochenenden für organisatorische Belange der externen Mitarbeiter zuständig gewesen. Sie habe mit den aufgenommenen Mitarbeitern kommunizieren können, weil sie die ungarische Sprache beherrscht. Hätte Frau FN im Home-Office Arbeiten erledigt, hätte sie dies mitbekommen. Mit dem externen Personal habe die Beschuldigte jedenfalls nichts zu tun gehabt.

Einvernahme der Zeugin E.A, geboren am \*\*\*6\*\*\*, in B, im Ermittlungsverfahren beim Amt für Betrugsbekämpfung am 03.09.2021 durch Mag. A.W:

Zur Frage des Angestelltenverhältnisses der Frau FN gab die Zeugin an, dass im Unternehmen klar kommuniziert worden sei, dass diese nicht arbeite. Darüber habe jeder Bescheid gewusst. Es müsse auch die Steuerberaterin darüber Bescheid gewusst haben, weil ja dort die Lohnbuchhaltung gemacht wurde. Zu ihr habe es keine Arbeitsaufzeichnungen gegeben. Schließlich sei für die Wochenendbetreuung Frau P zuständig gewesen.

Einvernahme der Zeugin R.P, geboren am \*\*\*7\*\*\*, in Österreich, im Ermittlungsverfahren beim Amt für Betrugsbekämpfung am 03.09.2021 durch Mag. A.W:

Sie habe von Mai 2011 bis 2021 in der Firma gearbeitet. Zuerst habe sie im Büro, später im Verkauf gearbeitet. Sie habe ein einziges Mal bei der Weihnachtsfeier 2017 Kontakt mit Frau A. FN gehabt. Da Frau FN keinen Zugang zum IT-System der Firma gehabt habe, könne sie für die Firma auch nicht im Home-Office tätig gewesen sein. In der Firma sei nie mitgeteilt worden, für welche Aufgaben sie zuständig war.

Wenn es an Wochenenden Probleme mit Unterkünften oder Arbeitsausfällen gegeben hat, sei regelmäßig Kollegin P für deren Lösung zuständig gewesen. Auch sie sei teilweise an Wochenenden ins Büro gefahren, um Probleme zu lösen. Es sei allgemein bekannt gewesen, dass Frau FN angemeldet sei, jedoch keine Arbeitsleistung erbringt. Auch im internen Bereich gab es Arbeitsaufzeichnungen für jeden Mitarbeiter. Für Frau FN seien ihr solche Arbeitsaufzeichnungen jedoch nicht bekannt gewesen. Der Geschäftsführer A. H hätte im Falle einer Mitarbeit den Kolleginnen mitgeteilt, welche Arbeiten Frau FN erledige.

Stellungnahme der geschiedenen Eheleute FN vom 30.09.2021, eingebracht durch deren Verteidiger Rechtsanwalt Dr. T.N:

In der schriftlichen Stellungnahme führte der Verteidiger Dr. T.N für die geschiedenen Eheleute aus, objektiv möge wohl eine Abgabenverkürzung bewirkt worden sein. Diese sei jedoch subjektiv nicht vorwerfbar. Die Beratung durch einen Rechtsanwalt und die Weiterleitung sämtlicher Informationen an die Steuerberaterin der GmbH habe den Beschuldigten \*\*\*Bf1\*\*\* darauf schließen lassen, dass es sich hierbei um eine legale Vorgehensweise handelt. Diese Vertragskonstruktion sei der Vorschlag des Geschäftspartners A. H gewesen. Es fehle an der für einen Vorsatz erforderlichen Wollenskomponente. \*\*\*Bf1\*\*\* wollte eine gute Möglichkeit zur Absicherung seiner Exgattin nach der Scheidung finden, jedoch ohne dass daraus eine steuerliche Belastung resultieren würde. Eine Abgabenverkürzung hielt er aufgrund der Beratung durch einen Rechtsanwalt und eine Steuerberaterin weder ernstlich für möglich noch hat er sich damit abgefunden.

Selbstverständlich sind an einen Geschäftsführer erhöhte Anforderungen im Hinblick auf die anzuwendende Sorgfalt und damit einhergehende Kontrollpflicht zu stellen. Andererseits ist gerade in der Form der Beiziehung zweier berufsmäßigen Parteienvertreter davon auszugehen gewesen, dass eine allfällige Unzulässigkeit des Vertrages durch den Rechtsanwalt aufgezeigt bzw. die Anmeldung der Frau A. FN durch die Steuerberaterin verweigert worden wäre. Beides ist nicht geschehen. Es liege ein Irrtum im Hinblick auf das normative Tatbestandsmerkmal „Abgabenverkürzung“ vor, sodass der Tatbestand ausgeschlossen sei.

Er durfte sich angesichts des anerkannten Vertrauensgrundsatzes darauf verlassen, dass bei Offenlegung aller relevanten Sachverhaltselemente, was *in casu* der Fall war, berufsmäßigen

Parteienvertreter sich objektiv rechtstreu verhalten und ihn demgemäß beraten. Nachdem der Beschuldigte mehrfach beruhigt wurde, dass die Einkünfte seiner Frau korrekt versteuert und der Sozialversicherung unterworfen werden, war es für einen Laien nicht mehr ohne weiteres feststellbar, dass dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe, welche eine Steuerbelastung auslöst, die geeignet sei, objektiv eine Abgabenverkürzung zu bewirken.

Zur Beschuldigten A. FN führte der Verteidiger aus, dass bereits die Annahme einer Beitragshandlung fraglich erscheine. Frau FN habe keine vertragliche oder gesetzliche Verpflichtung getroffen, die Herkunft der Gelder mit Unterhaltscharakter zu überprüfen. Zudem vertraute auch Frau FN auf die erfolgte Rechtsberatung, nämlich durch einen Rechtsanwalt und eine Steuerberaterin. Es liege kein Vorsatz vor. Ein weiteres Indiz dafür sei, dass Frau FN am Tag ihrer Erstbefragung das gegenständliche Vertragsdokument freiwillig der Finanzpolizei übermittelt hat. Ein vorsätzlich handelnder Täter hätte hier versucht, sich seiner Verantwortung zu entziehen. Ein fahrlässiger Tatbeitrag der Beschuldigten sei nicht erweisbar, weil sie die abgabenrechtliche Tragweite dieses Konstruktes gar nicht habe erkennen können.

#### Aktenvorlage an den Spruchsenat am 24.02.2022:

In der Aktenvorlage an den Spruchsenat vom 24.02.2022 führte der Amtsbeauftragte aus, es stehe fest, dass es in den Jahren 2011 bis 2018 durch die Abgabe falscher Körperschaftsteuererklärungen und die Nichtmeldung von Kapitalertragsteuer zu einer Hinterziehung von Abgaben (KÖSt und KESt, siehe strafbestimmender Wertbetrag oben) gekommen ist.

Im Zuge der Betriebsprüfung und der durchgeführten finanzstrafrechtlichen Ermittlungen sei festgestellt worden, dass die Beschuldigte A. E. lediglich zum Schein bei der F. \*\*\*8\*\*\* GmbH angestellt gewesen sei. Tatsächlich wären die Zahlungen an Sie Unterhaltsleistungen gewesen. Dazu wurde am Tag der Scheidung eine Vereinbarung bei einem Rechtsanwalt unterschrieben (06.10.2008).

Die Betriebsprüfung stellte rechtsrichtig fest, dass durch die fingierte Anstellung der A. E. Lohnaufwendungen zu Unrecht geltend gemacht worden wären, und dass die Zahlungen, welche verpflichtend Unterhaltszahlungen des H. FN gewesen wären, der privaten Sphäre des Beschuldigten zuzuordnen sind und daher eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Dadurch wurde eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer bewirkt.

Der Geschäftsführer A. H goutierte diese Vorgangsweise und unternahm als abgabenrechtlich Verantwortlicher der GmbH nichts dagegen.

Folgende Beweismittel wurden angeführt:

- Schriftliche Vereinbarung über Scheinanstellung vom 06.10.2008 zwischen den Ex-Eheleuten;
- Aussage der A. E. als Auskunftsperson vom 27.08.2020;

-Einvernahme des Beschuldigten \*\*\*Bf1\*\*\* am 26.08.2021 bei der Finanzstrafbehörde;  
-durchgeführte Zeugeneinvernahmen von drei Mitarbeiterinnen am 03.09.2021 zur Frage der Anstellung der A. E..

Gegenäußerung der „H - Seite“ vom 19.04.2022:

Mit Schriftsatz vom 19.04.2022 erstattete die „H - Seite“ zum Vorlagebericht des Amtsbeauftragten eine Gegenäußerung und bekannte sich nicht schuldig.

Eingangs teilte der Einschreiter Dr. M.K mit, dass er die drei Mandanten A. H, Magistra A. N,1, und die GmbH steuerstrafrechtlich vertrete.

Man bekenne sich nicht schuldig, weil an dieser Sache steuerstrafrechtlich rein gar nichts dran sei.

Eingewendet werden die Haltlosigkeit der Vorwürfe. So sei es für die Steuerberaterin und dem Geschäftsführer nie ein Thema gewesen, dass Frau A. E. eine Arbeitsleistung erbringe. Der Strafvorwurf sei so oder so ungerechtfertigt. Entweder Frau FN sei für die GmbH tätig gewesen, dann war dieses Dienstverhältnis real, und kein Fake. Oder sie war – wider Erwarten – untätig, dann hätte ihre Anstellung bloß am Papier bestanden. Dann wären die daraus gezogen rechtlichen Folgen unrichtig. Dann hätte anstelle der Streichung des Lohnaufwandes eine Regressforderung gegen Sie treten müssen. Deren Wert liegt infolge Verjährung bei „0“.

Dazu sei vom Beschuldigten \*\*\*Bf1\*\*\* wiederholt betont worden:

*„Natürlich habe ich vom Anstellungsverhältnis meiner ehemaligen Ehefrau gewusst, dieses auch begrüßt und war der Meinung, dass diese ordnungsgemäß in ihrem Anstellungsverhältnis von ihr verschiedensten Tätigkeiten erledigte und Home-Office gearbeitet hat.“*

Zum selben Ergebnis gelange man, wenn der Beschuldigte H erkannt hätte, dass dieses Dienstverhältnis ein Fake gewesen wäre. Es wäre von einem Tag auf den anderen beendet worden. Dazu genüge ein kurzer Blick auf das Wesentliche:

-Die GmbH stand unter dem beherrschenden Einfluss von Herrn H;  
-es gebe keinen vernünftigen Grund, die Ex-Gattin seines Geschäftspartners auf Kosten seiner GmbH (und damit indirekt mit seiner Brieftasche) zu unterstützen;  
-der Strafvorwurf werde unter Mitberücksichtigung seiner Ehegattin wirklichkeitsfremd:  
Warum hätte sie sich die jaherlange Benachteiligung gefallen lassen sollen: *“Während Frau FN ein arbeitsfreies Einkommen bezogen hat, musste sie für ihren Arbeitslohn tagtäglich Leistung erbringen.“*

Schließlich sei der Erstbeschuldigte unter der Woche primär mit Autofahren, Telefonieren und vor allem damit beschäftigt, *„einfach nur wichtig zu sein. Notgedrungen musste er das Versäumte am Wochenende nachholen.“* Seine Ex-Gattin hat ihn dabei tatkräftig unterstützt.

Unter Punkt II. („Grundlegendes Verkennen der Rechtslage durch Prüfer, Finanzamt und Amtsbeauftragten“) wurde ausgeführt, dass für den Fall, dass solche Malversationen hinter dem Rücken des Geschäftsführers H geschehen wären ein Fall von Mitarbeiter-Diebstahl

„Zunächst ist grundsätzlich festzustellen, dass als Betriebsausgaben auch finanzielle Einbußen und sonstige Schäden in Betracht kommen, die dem Betriebsinhaber dadurch erwachsen, dass sich seine Angestellten oder seine **Gesellschaftsorgane widerrechtlich bereichern**, z.B. durch Diebstahl, Untreue oder Betrug (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 28.6.1988, Zl. 87/14/0118). Ein derartiges, die Bf [Anmerkung: wie hier eine GmbH] schädigendes Verhalten ihres Geschäftsführers hat die belangte Behörde festgestellt.“

Dass diese rechtliche Fehleinschätzung des Finanzamtes auch dem Strafvorwurf anhaftet, spricht ein weiteres Mal nicht unbedingt für ihn.

**1.3. Der Teilwert (§ 6 Z 1 EStG 1988) dieser Regressforderung beträgt verjährungsbedingt 0 (null).** Zur Verjährung nach Zivilrecht bestimmt § 1486 Z 1 ABGB:

#### „Besondere Verjährungszeit

§ 1486. In drei Jahren sind verjährt: die Forderungen

1. für Lieferung von Sachen oder Ausführung von Arbeiten oder sonstige Leistungen in einem gewerblichen, kaufmännischen oder sonstigen geschäftlichen Betriebe;“

Die "sonstigen Leistungen" müssen im Geschäftsbetrieb erbracht worden sein, deswegen aber nicht zwingend den Geschäftsgegenstand des Unternehmens unmittelbar betreffen, es genügt vielmehr ein organischer Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb (RIS-Justiz RS0034163). Dazu zählen bspw

- Werklöhne (RIS-Justiz RS0034206),
- Architektenhonorare (RIS-Justiz RS0021887),
- das Honorar des Hausverwalters (RIS-Justiz RS0034282),

Dies würde dazu führen, dass der Lohnaufwand bei der GmbH als voll abzugsfähiger Lohnaufwand zu behandeln gewesen wäre. Zum selben Ergebnis gelange man, wenn man das Erkenntnis des VwGH vom 20.2.1991, 86/13/0195 (ähnlich 5.7.1994, 91/14/0174) anwende:

Da Frau FN bereits 2018 aus dem Unternehmen ausgeschieden sei, ist die Dreijahresfrist gemäß § 1486 ABGB abgelaufen, sodass eine Regressforderung gegen Sie praktisch wertlos sei.

Daraus folge in steuerrechtlicher Hinsicht:

Die Körperschaftsteuer falle bei einer Leistungserbringung aus tatsächlichen Gründen wieder weg bzw. bleibt im Falle der operativen Untätigkeit der Lohnaufwand als Betriebsausgabe

erhalten. Die KÖSt Basis bleibe dieselbe wie vor der BP. Gleich verhalte es sich mit der Kapitalertragsteuer.

In subjektiver Hinsicht könne ein vorsätzliches Handeln nicht angelastet werden. Dies setze Wissen und Wollen voraus. Wenn die behaupteten Malversationen bestanden haben, dann hinter dem Rücken des Geschäftsführers H, sodass Vorsatz schon aus diesem Grund auszuschließen sei. Der Geschäftsführer H habe laufend die Leistungsbestätigung durch den Beschuldigten FN erhalten, sodass nicht nur ein vorsätzliches, sondern auch ein fahrlässiges Handeln ausgeschlossen sei.

Unter der Rubrik „*Ergänzende sachverhaltsbezogene Einzelheiten*“ führte der Beschuldigte H aus, dass die Beschuldigte Frau FN nicht als einzige Mitarbeiterin im Home-Office gearbeitet habe. Dies habe auch für die Mitarbeiterin A. P gegolten.

Die geschiedene Frau FN habe nach der Scheidung noch über Jahre hinweg mit dem Beschuldigten FN unter einem Dach gewohnt und ihm bei der Bewältigung der EDV technischen administrativen Agenden unterstützt, zumal er nicht in der Lage gewesen sei, dies zu erledigen. Sie habe für ihren geschiedenen Mann den „*Verwaltungskram*“ erledigt.

Beschwerdeschriftsatz des A. H, FV-\*\*\*13\*\*\*, und der F. \*\*\*8\*\*\* GmbH, FV-\*\*\*14\*\*\*, vom 23.06.2023 gegen das Erkenntnis vom 12.04.2023:

Der Zweitbeschuldigte und der belangte Verband führten in der fristgerecht eingebrachten Beschwerde aus, dass das angefochtene Erkenntnis, wegen Verfahrensmängel und inhaltlicher Rechtswidrigkeit in vollem Umfang bestritten werde (§ 153 Abs. 1 lit b FinStrG). Beantragt werde die vollinhaltliche Aufhebung des Erkenntnisses (§ 153 Abs 1 lit. c FinStrG).

Angekündigt wird, dass sich der Beschwerdeschriftsatz auf das Nötigste beschränke; die Recherchen wären noch nicht abgeschlossen, sodass noch weitere Ermittlungen notwendig wären (Urkundenvorlage, Zeugenbenennung). Man erwarte sich Rückenwind durch das BFG in Form einer vollinhaltlich stattgebenden Erledigung.

Punkt 2-tens:

*„2. Rechtsanwendung ist die Verknüpfung von Sachverhalts-und Tatbestandsermittlung (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II 8 Tz 96). Es geht darum herauszufinden, ob der Sachverhalt zum Gesetz passt oder umgekehrt (Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 18). Ist Ersterer zu kurz geraten oder fehlt er überhaupt, so hängt das Gesetz – gemeint ist dessen rechtliche Bewertung*

– wegen des Fehlens des Bezugsobjektes völlig in der Luft. Damit ist das Dilemma des angefochtenen Erkenntnisses bereits umschrieben:

2.1. Die Bescheidbegründung ist nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen „effizienten Rechtsschutz“ von grundlegender Bedeutung. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Bürger nachvollziehbar und kontrollierbar“, der nicht „rätseln“ sollen muss, „warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird“ (Beiser, Steuern<sup>20</sup> Rz 761). Zu diesem Zweck hat sie den Bürger aufzuklären,

-welcher Sachverhalt, dh welche Sachverhaltsannahmen der Abgabensatzung zugrunde liegen,

-welche Ermittlungen gesetzt worden sind,

-welche Beweise erhoben (aufgenommen) und wie sie gewürdigt worden sind,

-wie der rechtliche Sachverhalt rechtlich beurteilt worden ist.“

Der VwGH hat diesen Gedanken erstmals in der Leitentscheidung zu den Anforderungen an die Begründung einer steuerlichen Erledigung vom 28.5.1997, 94/13/0200, kodifiziert. Die Kernaussage zum Sachverhalt hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

„Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinn ihrer Eignung, dem VwGH die ihm aufgetragene gesetzmäßige Kontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebenso wenig ist damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen, Urkunden oder ggf Sachverständigengutachten gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis Ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt [...].“

Im Erkenntnis vom 28.02.2014, 2013/16/0053, führte der VwGH ergänzend aus:

„[...] Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächliche Abwicklung geschildert hat, kann ein Urteil über die Abgabepflicht, insbesondere zur Frage der Person des Steuerschuldners gebildet werden. So ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, [...].“

Das angefochtene Erkenntnis verfehle bereits diesen Maßstab der BAO. So enden die wenigen Tatsachenkonstatierungen regelmäßig dort, wo sie richtigerweise erst beginnen hätten müssen. Dazu ein konkretes Beispiel obwohl A. FN für den belangten Verband im Home-Office - also in \*\*\*9\*\*\*, nicht im Büro St.V. - tätig gewesen ist, sind die damaligen Gegebenheiten und Verhältnisse im Hause FN ermittlungs- und jedenfalls beweisfrei geblieben. So musste jede einzelne vom Spruchsenat am 12. April befragte Zeugin auf konkretes Befragen und unter Wahrheitspflicht offen eingestehen, weder jemals vor Ort gewesen zu sein, noch eigene Wahrnehmungen darüber zu haben, was sich seinerzeit in \*\*\*9\*\*\* zugetragen hat.

Die Aussage der Belastungszeugin E.A dazu lautet:

*„Weiter Befragung durch den Verteidiger:  
Ich war nie im Hause FN in \*\*\*9\*\*\*.“*

Diese Uninformiertheit des Amtes für Betrugsbekämpfung einschließlich des Spruchsenates als dessen Organ macht das angefochtene Erkenntnis ein erstes Mal aufhebungsreif, die beharrliche Nichtbeschäftigung mit dem in der Verhandlung vom 12.4.2023 vorgelegten Entlastungsmaterial ein weiteres Mal.

*„2.2. Weitaus Ernüchternder ist folgendes Detail: Frau E. war seit 1.9.2004 und auch im Scheidungsmonat Oktober 2008 Angestellte des belangten Verbandes. Um das zu erkennen hätte die Beschaffung eines SVA-Auszuges genügt. Sie ist unterblieben, obwohl der Schlusssatz des § 57 Abs. 2 FinStrG dazu verpflichtet hätte. Solcherart nimmt sich das angefochtene Erkenntnis bereits an dieser frühen Stelle für Zwecke des Finanzstrafgesetzes endgültig aus dem Spiel. Die beiden Argumentationsschritte sind: Erstens, dasselbe Dienstverhältnis kann logischerweise nicht seit Jahren real und fake zugleich sein. Doch genau das ist hier der Fall. Zweitens, vor diesem Hintergrund ist für jeglichen Gedanken an die - ohnedies nur ermittlungs- und beweisfrei behauptete - Scheingeschäftsabsprache zwischen dem Erst- und Zweitbeschuldigten schlichtweg kein Platz.“*

Das ABB hat in dieser Frage – nicht alltäglich - sogar das Finanzamt gegen sich. So heißt es im Anhang zu Tz. 4 des BP Berichtes vom 2.2.2021 auszugsweise wortwörtlich:

*„Das Frau FN nunmehr in ihrer Stellungnahme angibt, [...] ändert nichts an der Tatsache, dass es sich hierbei lediglich um Aushilfsarbeiten handelt, die unter die eheliche Beistandspflicht zu subsumieren sind. Solcherart Tätigkeiten, die vom Ausmaß her wohl nur im geringen Fall Ausmaß angefallen sein können (für die rekrutierten Mitarbeiter aus dem Wohnbereich der Familie FN) und durch keinerlei Aufzeichnungen belegt werden können, vermögen die vorgenommene Beurteilung, dass kein fremdübliches Dienstverhältnis vorlag bzw. keine entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde nicht zu revidieren.“*

Das Finanzamt gehe im Gegensatz zum Amt für Betrugsbekämpfung richtigerweise von einer Leistungserbringung durch Frau E. aus.

Eine durch den Strafrichter erstattete Anzeige wegen Vorliegens eines Untreueverdachts wurde durch die STA nach nicht einmal sechs Wochen eingestellt. Dies stellt eine weitere Entwertung des angefochtenen Erkenntnisses dar.

Schriftlich wurde unter Punkt Drittens eingewendet, dass das Beschäftigungsverhältnis in ein Scheingeschäft umgewandelt wurde, ohne zum Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen schlüssige Beweise vorzulegen. Dasselbe Dienstverhältnis kann nicht gleichzeitig real und fake sein. Schließlich habe sich am Dienstverhältnis zwischen dem Jahren 2004 bis 2010 rein gar nichts geändert.

Unter Punkt II. wird hinsichtlich der KESt 1 bis 3/2013 absolute Verjährung eingewendet.

\*\*\*Bf1\*\*\* war niemals abgabenrechtlich Wahrnehmender des belangten Verbandes. Dies war seit immer der Zweitbeschuldigte A. H.

Der Erstbeschuldigte war kein Freund des Computers und des damit verbundenen Verwaltungskrams. Diese Tätigkeiten wurden von seiner Exgattin wahrgenommen. Sie war dafür verantwortlich die Arbeitsaufzeichnungen der FN aus dem Raum \*\*\*3\*\*\* nach Personen und Projekten fein säuberlich getrennt zu erfassen, sodass diese in der Firmenzentrale in St.V. übermittelt werden und weiterverarbeitet werden haben können.

Anerkenne man dieses Tun als Teil ihrer Arbeitsleistung, nehme sich der Strafvorwurf aus diesem Grunde aus dem Spiel.

Das behauptete „bewusste und gewollte Zusammenwirken“ beruhe auf einer fatalen Fehleinschätzung des Spruchsenates.

Der belangte Verband habe über kein Sekretariat verfügt. Da jedoch auch derartige Arbeiten angefallen sind, müssen diese von jemanden erledigt worden sein. Dies erhelle sich aus der Aussage der Frau E. vor dem Spruchsenat. Dazu heiße es im Protokoll, Seite 5:

*„Ich habe die Anweisungen immer von meinem Exmann bekommen.  
Es war immer irgendetwas zu tun.“*

Zur angeführten Beweiswürdigung und den Beweismitteln auf Seiten 5 und 6 des Erkenntnisses führten die Beschwerdeführer aus, dass die damals tätig gewordene Finanzpolizei für das Finanzamt eingeschritten ist. Die Beschuldigte Frau E. wurde als „zur Auskunft verpflichtete Person“ befragt. Gegenstand der Amtshandlung waren „Fragen hinsichtlich der Sozialversicherungspflicht“. Demzufolge war die Finanzpolizei unter dem materiellen Aspekt für die damalige Gebietskrankenkasse tätig. Dabei schließe das eine das andere aus. Die Finanzpolizei sei als Organ des Finanzamtes nicht für Fragen rund um das ASVG jemals zuständig gewesen. In ASVG Fragen ist das AVG die maßgebliche Verfahrensnorm. Dieses kennt im Gegensatz zur BAO und StPO weder die „Auskunft“ noch die „Auskunfts person“ so. Dieses Durcheinander hätte bei bloßem Durchlesen besagter Niederschrift auffallen müssen. Beim Amt für Betrugsbekämpfung ist dies jedoch offenbar niemand aufgefallen.

Die Einvernahme der Frau E. habe lediglich 15 Minuten gedauert.

Es sei völlig ausgeschlossen das in dieser kurzen Zeit, Frau E.

- über den Sinn und Zweck dieser Amtshandlung in Kenntnis gesetzt;
- in der gebotenen Weise belehrt und befragt wird;
- um ihre Angaben zu Papier zu bringen;
- den Entwurf der Niederschrift auszudrucken, um ihn von ihr durchlesen zu lassen;
- allfällige Fehler ausbessern;

und die Amtshandlung beendet wird.

Daraus sei zu schließen, dass entweder die Rechtsbelehrung lediglich protokolliert wurde und ein nicht unerheblicher Teil der Angaben der Frau E. bereits vorformuliert gewesen sei. Ein Bild sagt mehr als 1000 Worte; der folgende Vergleich ebenfalls: Die Niederschrift vom 27.8.2020 ist nur rund eine Seite kürzer als der verfahrensspezifische Teil des Verhandlungsprotokolls vom 12.4.2013. Die Befragung hat 15 Minuten gedauert, die Verhandlung vor dem Spruchsenat hingegen 95 Minuten (von 14:10 Uhr bis 15:45).

Der Umstand dass Frau E. die Niederschrift nicht unterfertigt hat, spricht eher für Ablehnung ihrer Befragung als für Zustimmung. Dies könnte mit einer gewissen Überrumpelung zu tun haben, die der Finanzpolizei nicht gänzlich fremd ist. Dass der Spruchsenat auch für dieses Detail keine Verwendung gehabt habe verwundere nicht.

Die Belastungszeugin E.A hat ausgeschlossen, die Verhältnisse im Hause FN gekannt zu haben haben. Da Sie erst seit 2016 im Unternehmen tätig gewesen ist, fehlen ihr Wahrnehmungen für die Zeit 2008-2015.

Als Fazit zur Beweiswürdigung stehe fest, dass die Belastungsbeweise entkräftet sind. Das Entlastende komme nicht vor. Dieser Umstand spreche nicht gerade für die Ausgewogenheit des Verfahrens (Beschwerde, Seite 13).

Daraus schließen die Beschwerdeführer, dass es keinen Sachverhalt gebe.

Zur rechtlichen Schlussfolgerung, es liege ein Vorteil für die F. vor wurde ausgeführt, dass die GmbH einen Aufwand von 100 habe betreiben müssen, um einen Steuervorteil iHv 25% zu generieren. Damit liege in Wahrheit ein Verlustgeschäft für die GmbH vor.

Damit nehme sich die Scheingeschäftsabrede ein weiteres Mal als beweisfrei bzw. lebensfremd von selbst aus dem Spiel.

Mindestens genauso schwer würden die fehlenden Tatsachenkonstatierungen wiegen (Seite 14):

Grundvoraussetzung (conditio sine qua non) für das behauptete Scheingeschäft ist, dass der Erstbeschuldigte zur Unterhaltsleistung seiner geschiedenen Gattin gegenüber überhaupt verpflichtet gewesen ist. Auch dazu sucht man im angefochtenen Erkenntnis schlüssige Beweise samt konkreten und nachprüfbaren Tatsachenkonstatierungen vergeblich. Diese Frage hätte schon deshalb nicht offen bleiben dürfen, weil die Ehegatten auch nach ihrer Scheidung im Oktober 2008 über Jahre hinweg weiterhin unter demselben „gemeinsamen Dach“ gelebt und solcher Art nach außen hin - auch gegenüber der GmbH und dessen Personal - den falschen Eindruck einer aufrechten Ehe erweckt haben. Dieser Umstand ist weitaus bedeutsamer als es auf den ersten Blick erscheinen mag: Dass trotz Scheidung weiterhin

fortgesetzte Zusammenleben samt der Versorgung der Frau E. kann - ja muss - als spezielle Form der Unterhaltsleistung angesehen werden.

In diesem Fall hat es die einfach nur schnell herbeigeredeten Absprachen zwischen den Herren FN und H aus diesem weiteren Grund gar nicht gegeben.

Es bleibt bei der Leistungserbringung der Frau E., die bereits seit 1.9.2004 Angestellte der GmbH gewesen ist.

Durch die abgeschlossene Vereinbarung vom 6.10.2008 wurden gerade keine neuen Fakten geschaffen. Die Vereinbarung war gerade nicht darauf ausgerichtet, der nicht gegebenen Unterhaltspflicht des Erstbeschuldigten durch vorgetäuschten Lohnaufwand nachzukommen. Damit ist dem Erkenntnis eine weitere tragende Säule weggebrochen.

Ausgehend davon, dass die GmbH über kein Sekretariat verfügt hat, wurde ein Teil dieser Agenden von Frau E. wahrgenommen. Folgende Tätigkeiten wurden von ihr ausgeübt:

- Führung der Stundenaufzeichnungen des Personals im Raum \*\*\*3\*\*\*;
- Anlaufstelle für Wünsche, Bitten, Beschwerden, Anregungen von der Mitarbeiterseite;
- Erledigung des Verwaltungskrams ihres Ex-Gatten;
- Lagerung, Verwaltung und Ausgabe der Berufsbekleidung;
- Bindung der Firmenmappen für die Besuche auf Messen in Deutschland.

Die Zeugin A. P gab am 3.9.2021 zur Frage.

*„Wer war sonst noch für die Mitarbeiterbetreuung zuständig“ an:*

*„Direkt für Personalbetreuung P eigentlich keiner.“ ...*

Ergänzungsschriftsatz vom 17.08.2023 der Verteidigerin Mag.a P. vom 17.08.2023

Die Strafverteidigerin Magistra K.P. brachte im Ergänzungsschriftsatz vom 17.08.2023 vor, dass der Grund für die getroffene Vereinbarung darin bestand, zu gewährleisten, dass Frau FN weiterhin im Home-Office tätig sein habe können. Es sollten die bisherigen geltenden Konditionen aufrecht erhalten bleiben.

Auf die bereits vom Kollegen Dr. M.K aufgeworfene Fragen der Zulässigkeit dieses Beweismittels in Anbetracht der Einvernahme der Frau E. als „Auskunftsperson“ werde nochmals ausdrücklich hingewiesen. Aufgrund des Umstandes, dass bei dieser Einvernahme durch die fehlende Rechtsbelehrung eine effektive Verteidigung verunmöglicht worden sei, hat die Finanzpolizei das Recht auf ein faires Verfahren verletzt. Die allein auf dieses Beweismittel gegründete Verurteilung, stelle eine Rechtswidrigkeit des Erkenntnisses dar.

Die weitere Beweisführung basiere auf Zeugen auf Zeuginnen, die gar keine eigenen Wahrnehmungen von der Tätigkeit der Frau E. haben konnten. Es gab auch keine

Überschneidungen deren Tätigkeit mit jener der Beschuldigten E.. Während Frau E. vornehmlich Leiharbeitskräfte aus dem Großraum \*\*\*9\*\*\* betreute, betreuten die Zeuginnen nach Maßgabe ihrer Sprachkenntnisse andere Gruppen von Leiharbeitern.

Während das Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung davon ausgeht, dass die Beschuldigte E. tatsächlich tätig geworden ist, geht das Amt für Betrugsbekämpfung davon aus dass ein Scheindienstverhältnis vorgelegen habe. Dabei ist zu den subjektiven Tatbestandsmerkmalen hinzuweisen, dass selbst ein bedingter Vorsatz eine zielgerechte subjektive Einstellung des Täters erfordere. Bloßer Leichtsinns oder bloße Unbedachtheit reichen für die Annahme eines bedingten Vorsatzes nicht aus. Die Strafbehörde hätte für die Annahme der hinterzogenen Abgaben, den erforderlichen Vorsatz ausreichend begründet feststellen müssen. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung zwar auf eine nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber von der Behörde aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei die diesbezüglichen Schlussfolgerungen der freien Beweiswürdigung unterliegen.

Hinsichtlich der widersprüchlichen Aussagen der Zeuginnen, wird darauf hingewiesen, dass die Zeugin VnE. NnA zwar einen großen Aufwand betreibt, um ihren ehemaligen Arbeitgeber zu belasten. So gibt sie vorab bekannt, große Angst vor Herrn H zu haben. In der mündlichen Verhandlung vor den Spruchsenat gibt sie an, den Beschuldigten seit dem Ende ihres Dienstverhältnisses nicht mehr gesehen zu haben, eventuell einmal auf einem Parkplatz. Wörtlich wurde schriftlich ausgeführt: *„So gibt sie zunächst zu Protokoll, dass sie nicht genau wisse, woher Frau Magistra N,1, Kenntnis von der behaupteten fehlenden Leistungserbringung durch Frau FN erfahren habe, vermutlich dürften Ihr diese jedoch aufgrund ihrer freundschaftlichen Nahebeziehung zu Herrn H bekannt sein.“*

Als sie im weiteren Verlauf der Verhandlung schwere Anschuldigungen erhebt, wurde sie seitens der Verteidigung mit der Frage konfrontiert, ob sie - als Lohnverrechnerin – Frau Magistra N,1, denn auf die Problematik hingewiesen habe. Dies bestätigt sie ganz klar. Wenn denn aber ein solcher Hinweis tatsächlich erfolgt wäre, müsste Frau NnA sehr genau wissen, ob und woher Frau Magistra N,1, von den Bedenken Kenntnis gehabt hat. Auch hier zeigen sich also klare Indizien, dass Frau NnA weder in ihrer Einvernahme noch vor den Spruchsenat wahrheitsgemäß ausgesagt hat.

Schriftlich wurde ausgeführt:

*„Die vorliegenden Beweismittel erreichen keinesfalls die Anforderungen an die Bestimmtheit, welche für die Verurteilung Finanzstrafverfahren erforderlich wäre. Selbst die Glaubhaftmachung des angenommenen Sachverhalts steht - allein in Anbetracht der dargestellten Widersprüche im zeitlichen Ablauf - das Dienstverhältnis bestand bereits vier Jahre vor der Scheidung - auf wackeligen Beinen, was Gegenstand eines Beschwerdeverfahrens ist....“*

Entgegen der Annahme des Amts ist der Sachverhalt auch diesbezüglich alles andere als „klar.“

Eine - im Finanzstrafrecht für eine Verurteilung erforderliche - nahezu 100 %ige Wahrscheinlichkeit, dass die Ehegatten FN bereits vier Jahre vor der Scheidung ein Scheindienstverhältnis zur Deckung der Unterhaltszahlungen begründen, ist schlicht nicht gegeben. Die zugrundeliegenden Annahmen sind lebensfremd, konstruiert und widersprechen der allgemeinen Lebenserfahrung.

Erkenntnisbeschwerde gemäß § 150 FinStrG vom 24.05.2023:

Zum Sachverhalt wurde ausgeführt, dass im Zuge einer Überprüfung der Kurzarbeitsbestimmungen am 11.05.2020 durch die Finanzpolizei eine Mitarbeiterin des Unternehmens als Auskunftsperson ausgesagt hat, dass Frau FN bis 2019 im Unternehmen angestellt gewesen sei und einen Lohn erhalten habe, obwohl sie keine Arbeitsleistung erbracht hat.

*„Zur Verifizierung dieser Aussage befragte die Finanzpolizei am 27.08.2020 Frau A. FN (nunmehr: A. E.) persönlich. Diese gab als Auskunftsperson niederschriftlich zu Protokoll, es sei richtig, dass sie von 2009-2018 bei der F. \*\*\*8\*\*\* GmbH angemeldet gewesen sei und einen Lohn erhalten habe. Es sei jedoch mit ihrem Ex-mann \*\*\*Bf1\*\*\* und Herrn A. H vereinbart worden, dass sie für ihr Gehalt keine Arbeitsleistung erbringen muss. Diese Vereinbarung sei im Zuge des Scheidungsverfahrens getroffen worden, da dies laut ihrem Ex-Mann die beste Lösung für Unterhaltszahlungen gewesen sei. Der Anwalt habe damals gemeint es handle sich um eine Gesetzeslücke. 2019 habe ihr Angestelltenverhältnis schließlich geendet, warum könne sie nicht genau sagen. Herr H habe über ihren Ex-Mann mehrmals mit ihrer Kündigung gedroht. Abschließend teilte Frau FN mit, dass die gegenständliche Vereinbarung schriftlich festgehalten wurde. Sie wisse nicht mehr ob sie dieses Schriftstück noch besitze. Sollte sie es finden, werde sie es aber der Finanzpolizei per Mail übermitteln.“*

Die Vereinbarung wurde am Abend des 27.08.2020 der Finanzpolizei übermittelt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung im Jahr 2020-2021 stellte der Prüfer fest, dass infolge der Scheinanstellung der Frau FN in den Jahren 2009 bis 2018 zu Unrecht Lohnaufwendungen bei der GmbH geltend gemacht worden sind. Die geleisteten Zahlungen stellten einen Ersatz für Unterhaltsleistungen dar (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 02.02.2021).

Aufgrund der vorliegenden Feststellungen der Betriebsprüfung leitete das Amt für Betrugsbekämpfung am 28.05.2021 ein Finanzstrafverfahren gegen die verantwortlichen Geschäftsführer und die GmbH als belangten Verband ein. Zudem wurde auch gegen A. FN (nunmehr: A. E.) das Finanzstrafverfahren als Beitragstäterin gemäß § 11 FinStrG eingeleitet. Sämtliche Beschuldigten wurden zur Einvernahme geladen.

Im finanzstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren teilte der Verteidiger Dr. M.K am 21.06.2021 mit, dass weder die beiden Geschäftsführer noch Frau FN zu einer persönlichen Einvernahme erscheinen werden. Man werde sich nur schriftlich äußern.

Am 29.06.2021 gab er schriftlich bekannt, dass man sich auch nicht schriftlich zum Sachverhalt äußern werde. Am 06.09.2021 teilte Dr. M.K telefonisch dem Amtsbeauftragten mit, dass sich seine Mandanten A. H und die belangte GmbH überhaupt nicht zum gegenständlichen Tatvorwurf äußern werden.

Die Beschuldigten H. und A. FN wurden seit 06.07.2021 von Rechtsanwalt Dr. T.N vertreten. Am 26.08.2021 wurde \*\*\*Bf1\*\*\* zum Tatvorwurf erstmals einvernommen. Er gab an, dass für die Anstellung des internen Personals beide Geschäftsführer zuständig gewesen wären. Es treffe zu, dass mit seiner Ex Gattin schriftlich vereinbart worden ist, dass diese für ihr Gehalt keine Arbeitsleistungen erbringen muss. Dies sei ein Absicherungsgedanke im Zuge der Scheidung gewesen. Hierbei sei er von einem Anwalt und von der Steuerberaterin Mag.<sup>a</sup> N,1, beraten worden. Frau Mag.<sup>a</sup> N,1, habe auch über die Anstellung Bescheid gewusst. Sie habe auch bestätigt, dass dies steuerlich „so passt.“ Der Zweck der GmbH habe darin bestanden, überwiegend ausländisches Personal zu rekrutieren, für die Arbeiter Unterkünfte zu besorgen, und das Organisatorische abzuwickeln. Diese Arbeit habe auch am Wochenende Ressourcen benötigt, z.B. Telefonate, um Unterkünfte zu bekommen. Diese Telefonate habe z.B. Frau FN geführt. Man habe einfach am Wochenende jemanden für das Organisatorische gebraucht. Diese unregelmäßigen Arbeiten habe Sie gemacht.

Das Amt für Betrugsbekämpfung hat in der Folge am 03.09.2021 drei weitere interne Mitarbeiterinnen der GmbH einvernommen. Zusammengefasst gaben die drei Zeuginnen vor der Strafbehörde an, dass Frau A. FN nicht für die GmbH tätig und dieser Umstand dem Geschäftsführer A. H sehr wohl bekannt gewesen sei. Die Zeuginnen P und N.P gaben darüber hinaus an, dass ihnen keine Arbeit einfällt, die Frau FN im Home-Office erledigen hätte können. Schließlich gaben die Zeuginnen an, dass sie – wenn nötig - an den Wochenenden tätig wurden, um organisatorische Belange für angeworbene ausländische Arbeitskräfte zu erledigen.

Der Verteidiger Dr. T.N brachte am 30.09.2021 eine schriftliche Stellungnahme für die ehemaligen Eheleute ein. Darin führt er aus, dass objektiv eine Abgabenverkürzung bewirkt worden sei. Diese sei dem Beschuldigten \*\*\*Bf1\*\*\* subjektiv jedoch nicht vorzuwerfen. Aufgrund der Beratung durch den Rechtsvertreter und die Weiterleitung sämtlicher Informationen an die Steuerberaterin der GmbH hätte er sich darauf verlassen können, dass es sich hierbei um eine rechtmäßige Vorgangsweise handelt. Zudem sei diese Vertragskonstruktion auch der Vorschlag des Geschäftspartners A. H gewesen. Es werde eingestanden, dass \*\*\*Bf1\*\*\* im Zuge der Scheidung eine gute Möglichkeit zur Absicherung seiner Exfrau ohne eine zusätzlich hohe Steuerbelastung haben wollte, jedoch hielt er eine

Abgabenverkürzung bei der von einer Steuerberaterin begleiteten Gestaltung weder ernstlich für möglich, noch fand er sich damit ab. Er räumte ein, dass ihm als Geschäftsführer eine erhöhte Sorgfalts- und Kontrollpflicht getroffen habe. Aufgrund der Beratung zweier Fachleute, eines Rechtsanwaltes und einer Steuerberaterin, sei er davon ausgegangen, dass diese Vorgehensweise rechtens sei. Er habe die Abgabenverkürzung so nicht erkennen können. Es sei ihm daher allenfalls ein grob fahrlässiges Abgabenverkürzung vorzuwerfen.

Zur Beschuldigten A. E. führte der Verteidiger aus, sie habe keine gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung getroffen, die Herkunft der Lohnzahlungen mit Unterhaltscharakter von der GmbH zu überprüfen. Sie habe ebenfalls auf die Rechtsberatung des Rechtsanwaltes und der Steuerberaterin vertraut; auch sie treffe kein Vorsatz. Ein Indiz dafür ist insbesondere, dass Frau FN aus freien Stücken sogar das gegenständliche Vertragsdokument der Finanzpolizei angeboten und übermittelt hat. Ein vorsätzlicher Täter hätte versucht, sich seiner Verantwortung zu entziehen. Ein grobfahrlässiger Tatbeitrag könne ihr nicht angelastet werden, weil sie den Eintritt einer Hinterziehung schlichtweg nicht vorhergesehen hatte. Ein Tatbeitrag zu Abgabenhinterziehungen könne ihr daher nicht angelastet werden.

Schriftsatz des Verteidiger Dr. Vn.K vom 09.09.2024 für Mag.<sup>a</sup> N,1,:

Zum Anstellungsverhältnis der Frau FN wurde ausgeführt, dass sie zum Zeitpunkt der Begründung des Anstellungsverhältnisses im Jahr 2004 weder Steuerberaterin der GmbH noch Gesellschafterin der GmbH gewesen ist.

Die Scheidung der Ehegatten im Jahr 2008 sei ihr nicht bekannt gewesen, da beide an derselben Wohnadresse gewohnt hätten und das Wohnhaus beiden, je zur Hälfte eigentümlich gehört hat. Mit besagter Vereinbarung aus dem Jahr 2008 habe sie nichts zu tun gehabt. Sie habe von deren Existenz keine Kenntnis gehabt.

Anlässlich einer Bilanzbesprechung am 17. Mai 2018, sei sie von E.A darauf aufmerksam gemacht worden, dass A. FN als Angestellte nicht arbeite.

Zu den Aussagen der Ehegatten ist zu berücksichtigen, dass VnE. NnA als Zeugin unter Wahrheitspflicht ausgesagt hat, während die Beschuldigten im gegenständlichen Finanzstrafverfahren nicht verpflichtet gewesen wären, wahrheitsgemäß auszusagen. Hinzu komme, dass die Behauptung, sie habe von der Situation Kenntnis gehabt, nur am Rande und überdies bloß in einem anwaltlichen Verteidigungsschriftsatz und niemals in einer Einvernahme erfolgt ist. Präzise Angaben, wann und wo die belastete Steuerberaterin mit gegenständlichem Thema konfrontiert worden wäre, wurden von der Zeugin nicht gemacht. Aus diesem Grunde hat der Spruchsenat festgestellt, dass der Vorwurf gegenüber der Steuerberaterin mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Gewissheit nicht nachzuweisen ist.

Im Beschwerdeschriftsatz des Amtes, gelingt es nicht einmal im Ansatz diese lebensnahe und nachvollziehbare Beweiswürdigung des Spruchsenates zu erschüttern. Aus diesem Gesichtspunkt erfolgte der Freispruch völlig zu Recht.

Zur Tätigkeit der A. FN wird ausgeführt, dass jede etwaige finanzstrafrechtliche Verantwortung jedes der Beschuldigten im gegenständlichen Zusammenhang dann wegfällt, wenn nicht mit dem für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Beweismaß festgestellt werden kann, dass sie tatsächlich ein arbeitsloses Einkommen bei der GmbH erzielt hat. Eine allfällige Unangemessenheit der Entlohnung könnte zwar steuerliche, nicht aber finanzstrafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.

Schriftsatz des Verteidigers Dr. M.K vom 09.09.2024:

Mit Schriftsatz vom 09.09.2024 übermittelte der Verteidiger den Versicherungsdatenauszug der Drittbeschuldigten A. FN. Daraus ergebe sich, dass das Arbeitsverhältnis bereits ab 01.09.2004 bestanden habe.

Es habe zwischen den geschiedenen Eheleuten keine Unterhaltsvereinbarung gegeben, sodass die Ehegattin keinen Anspruch gegenüber ihren Exgatten gehabt hat.

Es könne nicht ein und dasselbe Beschäftigungsverhältnis real und fake zugleich sein. Aufgrund unzureichender Ermittlungstätigkeit gehen die Behörden jedoch davon aus. Schließlich habe sich durch die Scheidung das wahre Leben des Paares gar nicht geändert. Es sei „alles beim Alten“ geblieben: Man habe weiter unter einem Dach gelebt. Man habe die Ehe gegen eine eheähnliche Lebensgemeinschaft eingetauscht. Der Erstbeschuldigte habe weiterhin die Miet- bzw. später Hauskosten getragen. Die Frage des Unterhalts hat solcherart gar keine Rolle gespielt.

Auf Seite 4 des angefochtenen Erkenntnisses werde wortwörtlich ausgeführt:

*„Ziel war es durch diese malversive Vorgehensweise, dass HS die Unterhaltsleistungen nicht aus seinem Privatvermögen entrichten musste und konnte demgegenüber - das war auch der Vorteil des A. H als erster Geschäftsführer und das Unternehmen Dominierende - die GmbH überdies ungerechtfertigten Lohnaufwand geltend machen. Entsprechend hat belangter Verband auch zu Unrecht Aufwände für die fingierte Anstellung der A. FN geltend gemacht und sei es in weiterer Folge zu den im Spruch genannten Verkürzungen an Körperschaftsteuer in den im Spruch genannten Zeiträumen gekommen. Die als Lohn vorgetäuschten Unterhaltsleistungen waren ausschließlich der privaten Sphäre des \*\*\*Bf1\*\*\* zuzurechnen, sodass es sich in Bezug auf den belangte Verband um verdeckte Ausschüttungen handelte, wodurch es in weiterer Folge zur Verkürzung der im Spruch genannten Kapitalertragsteuer kam.“*

Die Drittbeschuldigte war bereits seit 01.09.2004 beim belangten Verband beschäftigt gewesen. Daher sei dieses Dienstverhältnis real gewesen. Daher erweise sich die gegenteilige Annahme des Spruchsenates, dass dieses Dienstverhältnis erst seit 2008 besteht als völlig realitätsfremd.

Es gebe keine Beweise:

- für die Scheinanstellung beim belangten Verband;
- für das Vorhandensein einer schädigungsbedingten Unterhaltsverpflichtung infolge der Scheidung;
- für das Wissen müssen des Zweitbeschuldigten A. H von der Scheidung 2008;
- für die schlichtweg frei erfundene Scheinabsprache der Eheleute.

Schließlich wäre diese Vorgehensweise für die GmbH auf Basis der finanziellen Auswirkungen ein Verlustgeschäft gewesen:

*„Der Ersparnis an KÖSt und KEST von zusammen 43,75 % bzw. 45,63 % steht zunächst die Auszahlung des Arbeitslohns von 100 % gegenüber. Das versteht sich bei einer Steuerquote von weniger als der Hälfte des Auszahlungsbetrages von selbst. Solcherart geht sich die behauptete steuerliche Vorteilhaftigkeit dieses Faktums unter keinen nur denkbaren Umstand jemals aus. Dazu kommen noch die Anteile des belangten Verbandes als Dienstgeber zu den Lohn- und Sozialabgaben der CSO, sie erhöhen den schon jetzt evidenten Verlust nochmals beträchtlich.“*

Es stelle sich die Frage, warum sich der Beschuldigte an so einem Verlustgeschäft beteiligen sollte. Eine schlüssige Erklärung sei dafür weit und breit nicht zu sehen.

Seitens der Behörde ist der Umstand, dass bei den Eheleuten „alles beim Alten“ geblieben ist völlig ermittlungs- und beweisfrei geblieben.

Unter Punkt II. (Seite 8) führte der Verteidiger aus, dass im Jahr 2009 wegen eines „Sommerlochs“ die Exgatten - wie übrigens auch die Ehegattin des Zweitbeschuldigten - mit 15.4.2009 gekündigt und mit 1.9.2009 wieder eingestellt wurden. Aufgrund des Wachstums der GmbH habe ein permanenter Personalbedarf bestanden; die Drittbeschuldigte war in der Außenstelle \*\*\*9\*\*\* sozusagen „Mädchen für alles.“

Der belangte Verband habe zwei Märkte gehabt: Den Großraum St.V. und den Raum \*\*\*3\*\*\*. H. FN habe in seinem Heimatbereich großartige Arbeit geleistet und für lukrative Aufträge gesorgt. Dass es in dieser Situation einer „Sprechstelle“ vor Ort bedurfte, verstehe sich von selbst. Die Drittbeschuldigte habe diese Aufgaben erledigt.

Die rekrutierten Arbeiter waren von Beginn an vom Montag früh bis Freitag abends tätig. Ihre Arbeitskleidung konnten sie nur am Wochenende ausfassen und auch ihre Lohnzettel nur am Wochenende abgeben. Die Drittbeschuldigte sei insoweit ein „Schnäppchen“ gewesen. Hinzu kommen noch ihre sonstigen Leistungen:

- Lagern von Arbeitskleidung aller Art;
- Rufbereitschaft;
- Nacharbeiten hinter ihrem Exmann;
- Vorsortieren der ihr von den Mitarbeitern übergebenen Arbeitsaufzeichnungen;
- Anlaufstelle für neue Arbeitskräfte.

Die GmbH habe Jahresumsätze jenseits von Euro 5 Millionen erwirtschaftet, sodass zu berücksichtigen sei, dass auch ein hoher Verwaltungsaufwand bestanden hat.

Die besagte nichtige Vereinbarung vom 6.10.2008 ist somit als „Scheingeschäft mit Ansage“ und Vertrag zu Lasten Dritter bereits aus diesem Grunde unwirksam. Als absolutes Scheingeschäft wäre sie gemäß § 23 BAO „für die Erhebung der Abgaben“ ohne Bedeutung.

Schließlich mangle es angesichts der fehlenden Unterhaltsvereinbarung überhaupt an einer Unterhaltspflicht.

Das Beschäftigungsverhältnis habe bereits im Jahr 2004 also vier Jahre vor der Scheidung begonnen. Der Erstbeschuldigte ist erst im Oktober 2006 in das Unternehmen eingetreten. Auf das VwGH Erkenntnis vom 11.08.1993, ZI. 91/13/0005, werde verwiesen:

*„Die § 21 Abs. 1 BAO Beweiswürdigung Regel ist nicht als einseitig fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, sondern verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, gleichgültig, ob dieser zwingend gebotene Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist, und gleichgültig, ob durch die gewählte, den Tatsachen nicht entsprechende formale Gestaltung Abgabenersparnisse beabsichtigt waren oder nicht.“*

Das angefochtene Erkenntnis hätte richtigerweise dort beginnen sollen, wo es geendet hat. Die Existenz dieses Papiers sei wertlos, der Inhalt wurde zu keiner Zeit umgesetzt. Es handle sich um eine sinnfreie Vereinbarung.

Als ergänzende Argumente werden die Gehalts- und Lohnverrechnung des belangten Verbandes vorgelegt. Die geschiedenen Partner wurden dauerhaft unter derselben Anschrift geführt. So als hätte es die Scheidung vom 6.10.2008 nie gegeben. Sie haben im Jahr 2012 gemeinsam ein Grundstück erworben und darauf ein Eigenheim errichtet. In der Vermögensaufstellung für die Bank vom 01.09.2016 scheinen beide weiterhin so auf, als hätte es die Scheidung nie gegeben.

Es wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt in der Betriebsprüfung von einem Tun für das Unternehmen ausgegangen ist, während das Amt für Betrugsbekämpfung davon ausgehe, dass die Drittbeschuldigte keine Arbeitsleistung erbracht hätte.

Die Argumentation des Finanzamtes stelle sich bei Bejahung einer Leistungserbringung gegenüber der GmbH schlichtweg als falsch heraus. Die Erbringung einer Arbeitsleistung gegenüber der GmbH im Rahmen einer ehelichen Beistandspflicht ist schlichtweg ausgeschlossen und undenkbar. Schließlich endete die eheliche Beistandspflicht mit der Scheidung. Vorgelegt wurden der,

- Firmenbuchauszug der GmbH (Beilage ./a);
- Versicherungsdatenauszug (Beilage ./b);
- Lohn- und Gehaltsabrechnungen Jänner 2012, 2013 und 2015 an die gemeinsame Wohnadresse;
- Umsatzsteuerbescheid 2007 der GmbH;
- Prüfberichte betreffend die GmbH;
- Informations- und Werbebroschüre zur GmbH für Messen;
- Grundbuchsauszug – Liegenschafts Kauf im Jahr 2012, je zur Hälfte;
- Vermögensaufstellung für Bank 2016 (Hausbau).

Mündliche Verhandlung am 19.09.2024:

In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 19.09.2024 gaben die Beschuldigten zu ihren persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen an:

\*\*\*Bf1\*\*\* ist an Krebs erkrankt. Er bezieht eine Mindestpension iHv Euro 1.600,00. Er ist sorgepflichtig für einen studierenden Sohn und besitzt kein Vermögen.

A. E. führt einen Malereibetrieb als Kleinunternehmerin und stehen ihr monatlich etwa Euro 1.000,00 zur Verfügung. Sie ist unterhaltspflichtig gegenüber ihren studierenden Sohn.

A. H ist angehender Pensionist und verfügt über etwa Euro 2.000,00 monatlich. Er besitzt eine Eigentumswohnung. Mag.<sup>a</sup> N,1, machte keine Angaben.

Nachdem der Vorsitzende das bisherige Verfahren und den Sachverhalt vorgetragen hat, ergänzte der Verteidiger, dass das Arbeitsverhältnis der Beschuldigten im Jahr 2009 vom 15. April 2009 bis 01. September 2009 infolge des geringen Arbeitsanfalles unterbrochen worden ist. Dies betraf auch die Ehefrau des Geschäftsführers H.

Der Erstbeschuldigte gab über Befragen des Vorsitzenden zur Vereinbarung vom 06.10.2008 und zu seiner schriftlichen Stellungnahme vom 30.09.2021 (eingebracht durch seinen Verteidiger Dr. T.N), wonach ihm vom beratenden Rechtsanwalt und der Steuerberaterin 2008 versichert worden sei, dass es sich bei dieser Vereinbarung um eine legale Gestaltungsmöglichkeit im Rahmen des Vertragsrechtes handelt, an, dass er sich der Aussage entschlage.

Die Drittbeschuldigte A. FN gab zu den Fragen des Vorsitzenden zu ihrer dauernden Bereitschaft (auch an Wochenenden), und zum Inhalt ihrer Tätigkeiten für das Unternehmen (Anlaufstelle für Anregungen und Beschwerden der Mitarbeiter, Einsammeln von

Stundenzetteln, Austeilen von Arbeitsschutzkleidung) zu Protokoll, dass sie von ihrem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch mache. Sie wolle keine Erklärung abgeben.

A. H gab zur Vereinbarung vom 6.10.2008, wonach Frau E. keine persönlichen Arbeitsleistungen zu erbringen hatte, an, dass diese ihm erstmals durch seinen Verteidiger zur Kenntnis gebracht worden ist. Er habe vorher keine Kenntnis von dieser Vereinbarung gehabt. Er ging von der Arbeitsleistung aus. Ihr Exgatte sei für die Rekrutierung des Personals im Raum \*\*\*3\*\*\* zuständig gewesen. Im Unternehmen sei sehr viel Bewegung gewesen, weil die Leiharbeiter oft nach kurzer Zeit ihre Tätigkeit wieder beendet haben. Seine Ehefrau sei für die An- und Abmeldung bei der GKK zuständig gewesen. Die Vergabe der Arbeitskleidung für Arbeiter aus den Raum \*\*\*3\*\*\* erfolgte durch Herrn FN. Seine Exgattin habe ihn bei der Ausgabe der Arbeitsschutzbekleidung, wie Jacken, Stahlkappenschuhe, Absturzsicherungen, T-Shirts, etc. unterstützt. Er selbst habe von der Trennung der Ehegatten erst eineinhalb Jahre vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfahren.

Frau Magistra A. N,1, gab, konfrontiert mit dem Sachverhalt des angefochtenen Erkenntnisses, an, sie sei seit 14 Jahren Steuerberaterin und hätte so einen Rat (gemeint: die Verantwortung der Ex-Eheleute) niemals gegeben. Sie sei im Mai 2018 von der Lohnverrechnerin der GmbH darauf aufmerksam gemacht worden, dass die Drittbeschuldigte angemeldet ist ohne eine Arbeitsleistung zu erbringen. Daraufhin habe sie erklärt, dass dies umgehend abzustellen sei.

Die Amtsvertreterin erklärte, ihr erscheine es glaubwürdig, dass die Steuerberaterin erst im Jahr 2018 Kenntnis von dem Sachverhalt erlangt hat. Hinsichtlich des Schuldvorwurfes gegenüber dem Erst- und Zweitbeschuldigten sei den Ausführungen der Frau E. anlässlich ihrer ersten Einvernahme durch die Finanzpolizei zu glauben.

In subjektiver Hinsicht könne der Nachweis eines schuldhaft, vorwerfbaren Handelns gegenüber der Steuerberaterin nicht erbracht werden. Die Drittbeschuldigte habe die steuerrechtlichen Folgen, nicht erkennen können, sodass im Zweifel das Finanzstrafverfahren gegen beide Beschuldigten einzustellen sein wird.

Ausdrücklich verweist sie auf die Vereinbarung von 6.10.2018.

Die Zeugin E.A führte über Befragen aus, sie sei seit 2016 im Unternehmen tätig gewesen und habe von Montag bis Freitag vor Ort gearbeitet. Man habe im Unternehmen darüber gesprochen, dass Frau FN keine Arbeitsleistung erbringen muss. Auch A. H habe darüber gesprochen. Sie habe lediglich einmal anlässlich ihres Unfalls im Jahr 2008 mit ihr Kontakt gehabt. Sie habe ständig darauf aufmerksam gemacht, dass man Frau FN abmelden sollte. Sie war jedoch von beiden Geschäftsführern abhängig.

Über Befragen des Verteidigers, woher Sie wisse, was Frau E. im Home-Office getan habe, gab Sie an: „Sämtliche Zimmerreservierungen sind über mich gelaufen, alle Bestätigungen für Reservierungen sind bei mir eingelangt, ....“ Über Befragen des Verteidigers, welche

Wahrnehmungen sie von Frau E. gehabt hätte, gab die Zeugin an: „*Es war kein Geheimnis, dass Frau E. nicht gearbeitet hat.*“

Über Befragen der Verteidigerin Magistra P., zur Angabe der Zeugin, sie habe darüber Bescheid gewusst, führte die Zeugin aus: „*Ich hatte die Wahrnehmung, dass aufgrund des guten Einvernehmens unseres Geschäftsführers und Magister N,1, diese über dieses Angestelltenverhältnis informiert gewesen sei. Ich selbst habe im Jahr 2018 wiederholt darauf aufmerksam gemacht und wurde sie dann abgemeldet.*“

Sie habe von Anfang an gewusst, dass Frau E. nichts arbeitet; das war ein offenes Geheimnis. An Stunden-, Arbeitsaufzeichnungen, wie an sich üblich, könne sie sich nicht erinnern.

Die Zeugin P gab an, dass sie mit der Drittbeschuldigten nicht zusammengearbeitet habe. Sie hatte mit den Leiharbeitern zu tun, die zu den Firmen weitervermittelt wurden. Sie sei seit ca. 2013 im Unternehmen gewesen. Sie arbeitete von zu Hause und war zuständig für das Personal, das in U rekrutiert worden ist, weil sie die Sprache beherrscht.

Die Zeugin N.P gab an, in den Jahren 2011-2021 im Unternehmen tätig gewesen zu sein. In dieser Zeit habe sie Frau FN nicht angetroffen und mit ihr auch keinen Kontakt gehabt. Sie habe Frau FN lediglich einmal anlässlich der Weihnachtsfeier 2017 kennengelernt.

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

Dem Verfahren vor dem Spruchsenat liegen u.a. folgende Urkunden und Protokolle zugrunde:

- die Niederschrift über die Einvernahme der Drittbeschuldigten als Auskunftsperson durch die Finanzpolizei vom 26.08.2020;
- die Vereinbarung der Eheleute vom 06.10.2008 (Tag d. Scheidung);
- die Aussage einer Mitarbeiterin als Auskunftsperson iZ mit einer Kontrolle der FinPol nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz (AuslBG) 11.08.2020 (ABl.5);
- Stellungnahme (Widerruf) der Drittbeschuldigten vom 11.12.2020;
- Verständigungen über die Einleitung des Finanzstrafverfahren vom 28.05.2021;
- Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.01.2021, ABNr. Aktenzahl;
- der Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 02.02.2021, ABNr. \*\*\*1\*\*\* mitsamt Abgabenbescheiden;
- Beschwerdevorentscheidung im Abgabenverfahren mitsamt Begründung vom 08.04.2021;
- der Mitteilung des Verteidigers v. 06.06.2021, wonach d. Beschuldigten nicht zu Einvernahme beim ABB erscheinen werden,
- die Aussagen der ehemaligen Mitarbeiterinnen als Zeuginnen E.A, A.L P und H N.P vom 03.09.2021;
- der schriftlichen Stellungnahme der geschiedenen Eheleute vom 30.09.2021, eingebracht durch den Verteidiger Dr. T.N;
- Einleitungsverfügungen des Amtes f. Betrugsbekämpfung vom 05.11.2021;
- der Stellungnahme der Steuerberaterin Magistra A. P vom 15.11.2021;
- die Vertretungsanzeige Dr. M.K v. 21.06.2021 (Mitteilung: man werde sich schriftlich äußern);

- Firmenbuchauszüge, verschiedene Meldezettel;
- Aktenvorlage an den Spruchsenat vom 24.02.2022;
- Stellungnahme der H-Seite durch den Verteidiger 19.04.2022;
- Replik des Amtsbeauftragten z. Stellungnahme des Verteidigers v. 22.04.2022;
- Vertretungsanzeige des Dr. M.K (Spezialvollmacht ohne Zustellvollmacht) v. 22.03.2023 für den Erstbeschuldigten;
- Niederschriften über die mdl. Verhandlung beim Spruchsenat am 29.09.2022 und 12.04.2023;
- Erkenntnis vom 12.04.2023, FV-\*\*\*17\*\*\*;
- Beilagen Vermerke ü. Einstellungszusagen für Arbeiter bei diversen Firmen (ca. 100 Seiten);
- Erkenntnisbeschwerde des Amtsbeauftragten vom 24.05.2023;
- Beschwerdeschrift vom 23.06.2023 des Verteidigers;
- Ergänzung zur Beschwerde der Verteidigerin Mag.<sup>a</sup> P. vom 17.08.2023;
- Nachtrag zur Beschwerdeschrift vom 09.09.2024 mitsamt Beilagen (Sozialversicherungsauszug, Auszug Firmenbuch, Lohn- Gehaltsabrechnungen, Umsatzsteuerbescheid 2007, Vermögensaufstellung 2016);
- weitere Schriftsätze der Verteidiger;
- Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 21.12.2005, 2 Niederschriften über die Schlussbesprechungen,
- Informationsbroschüre und Werbefolder f. Berufsmessen,
- Vermögensaufstellung des geschiedenen Ehepaares aus 2016 (gemeinsamer Hausbau).

### **Festgestellter Sachverhalt:**

Die F. \*\*\*8\*\*\* GmbH (im Folgenden: GmbH) wurde mit Gesellschaftsvertrag im Jahr 2004 errichtet. Gegenstand des Unternehmens war die Vermittlung von Arbeitskräften aus dem In- und Ausland. A. H vertrat die GmbH seit 17.03.2004 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. \*\*\*Bf1\*\*\* trat im Jahr 2006 in das Unternehmen ein und fungierte seit 24.10.2006 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Personalentscheidungen wurden von beiden Geschäftsführern gemeinsam getroffen (Aussage des \*\*\*Bf1\*\*\*). Die GmbH wurde im Oktober 2024 im Firmenbuch gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

A. FN war von 01.09.2004 bis 15.04.2009 im Unternehmen beschäftigt. Nach einer Zeit der Arbeitslosigkeit („Sommerloch“-4 Monate) war sie wiederum vom 01.09.2009 bis 29.06.2018 im Unternehmen angestellt (Sozialversicherungsauszug). Der Erstbeschuldigte trat im Oktober 2006 ins Unternehmen ein. \*\*\*Bf1\*\*\* war mit A. FN verheiratet. Der Ehe entstammen zwei Kinder. Im Jahr 2008 wurde die Ehe geschieden. Am Tag der Scheidung, dem 6.10.2008, vereinbarten \*\*\*Bf1\*\*\* als Geschäftsführer der GmbH und seine geschiedene Gattin, wörtlich schriftlich Folgendes:

*„Vereinbarung*

*Herr \*\*\*Bf1\*\*\* als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der F. \*\*\*8\*\*\* GmbH (FN \*\*\*4\*\*\*) und Frau A. FN kommen hiermit überein, dass Letztere in Ausübung ihres Angestelltenverhältnisses keine Anwesenheitspflicht in der Firma hat und darüber hinaus keine persönlichen Arbeitsleistungen zu erbringen hat.“*

Die geschiedenen Eheleute hatten für zwei minderjährige, unterhaltsberechtigten Kinder zu sorgen. Daher vereinbarten beide am Tag der Scheidung, dem 6.10.2008, dass die Exgattin im Unternehmen des belangten Verbandes, ohne Anwesenheitsverpflichtung und ohne zur Erbringung einer Arbeitsleistung verpflichtet zu sein, angestellt bleibt (Aussage des \*\*\*Bf1\*\*\* am 26.08.2021, Vereinbarung vom 6.10.2008). Das Paar lebte nach der Scheidung weiterhin zusammen in der gemeinsamen Mietwohnung und erwarb gemeinsam im Jahr 2012 einen Baugrund, auf dem sie ein Wohnhaus errichteten.

Frau FN verfügte über ein Firmenhandy. Ein Computer (Laptop), Lizenzen, etc. wurden ihr nicht zur Verfügung gestellt. Sie verfügte über keinen Email-account. Wenn fallweise Arbeiten angefallen sind (z.Bsp.: Ausgabe von Arbeitskleidung, „Verwaltungskram“ für den geschiedenen Gatten [siehe Beschwerdeschriftsätze]), dann habe sie diese auf dem Laptop des geschiedenen Gatten erledigt. Sie sei auf Abruf des geschiedenen Gatten tätig geworden.

Sie führte keine Arbeitsaufzeichnungen. Zur Sache gab der Erstbeschuldigte an, er sei immer davon ausgegangen, dass seine Exgattin im Home-Office arbeiten würde. Wenn fallweise Arbeiten angefallen sind, habe sie diese auf seinem Laptop durchgeführt. Der Erstbeschuldigte war primär für das Rekrutieren von Leihpersonal zuständig.

Der Unterhalt zwischen den geschiedenen Eheleuten wurde vom Jugendamt festgesetzt. Der geschiedene Gatte leistete keinen Unterhalt (Aussage des \*\*\*Bf1\*\*\* anlässlich der Einvernahme am 26.08.2021 beim Amt für Betrugsbekämpfung). Die Familie lebte weiterhin zusammen.

Frau FN gab hierzu an, dass laut ihrem Exmann diese „Vorgangsweise“ im Hinblick auf Unterhaltsleistungen für sie die beste Lösung gewesen sei. Mit diesem Model sei sie abgesichert gewesen und habe bei den Kindern zu Hause bleiben können. Sie habe wohl „hin und wieder“ etwas getan (Niederschrift ü.mdl. Verhandlung v. 29.09.2022).

Dafür wurden ihr durch die GmbH monatlich etwa Euro 920 gezahlt, ohne dass sie dafür zu Erbringung einer persönlichen Arbeit verpflichtet gewesen ist („Zahlungen mit Unterhaltscharakter“, Schriftsatz vom 30.09.2021).

Diese Feststellung findet auch in der schriftlichen Rechtfertigung der beiden geschiedenen Partner vom 30.09.2021 (Rechtfertigung/Schriftsatz RA Dr. T.N v. 30.09.2021) ihre Bestätigung. Darin rechtfertigte die Beschuldigte ihr Handeln damit, dass sie nicht verpflichtet gewesen sei, die Herkunft der „Zahlungen mit Unterhaltscharakter“ zu überprüfen. Es sei überhaupt zu hinterfragen, inwieweit die Annahme von Leistungen mit Unterhaltscharakter aus Mitteln der GmbH eine Förderung von Finanzvergehen darstelle. Von der Steuerberaterin und dem

Rechtsanwalt sei erklärt worden, dass dies so in Ordnung gehe. Ein Tatbeitrag zu einer Abgabenverkürzung sei für die Beschuldigte daher nicht erweisbar. \*\*\*Bf1\*\*\* weist darauf hin, dass zwar objektiv der Tatbestand bewirkt worden sein mag; er habe jedoch aufgrund der Beratung durch den Rechtsanwalt und die Steuerberaterin Magistra N,1, darauf vertraut, dass es sich bei dieser vertraglichen Ausgestaltung um eine legale Gestaltungsmöglichkeit gehandelt hat.

Bei der ursprünglichen Aussage der Frau E. als Auskunftsperson im August 2020 handelt es sich inhaltlich um ein Eingeständnis der Tatsache, dass sie keine Arbeitsleistung erbringen habe müssen. So wusste sie auch nicht, wieviele Stunden (20 oder 30) sie angemeldet gewesen ist. Dies lässt darauf schließen, dass die Anzahl der zu leistenden Wochenarbeitsstunden für sie auch nicht von Bedeutung gewesen ist.

Soweit diese Aussage von ihr ca. 4 Monate später im Dezember 2020 widerrufen und im Widerruf betont wird, die einschreitenden Finanzpolizisten hätten sie „*überrumpelt*“ und ihr die Antworten zu vorgefertigten Fragen „*in den Mund gelegt*“ bzw. sei sie unter Druck gesetzt worden, ist festzuhalten, dass sie noch am selben Tag, von sich aus, die Vereinbarung aus freien Stücken den Beamten via email übermittelt hat.

Die Beschuldigten dachten, dies gehe so in Ordnung, weil sie dahingehend beraten worden sind. Beide belasteten den Rechtsanwalt und die Steuerberaterin der GmbH schwer.

Erst nachdem die Lohnverrechnerin im Mai 2018 die Steuerberaterin auf diese Sache aufmerksam gemacht hat, entschied diese, dass dieser Zustand umgehend abzustellen sei und die Drittbeschuldigte abgemeldet werden müsse.

Der Beschuldigte A. H akzeptierte im Innenverhältnis beider Geschäftsführer diese Vorgangsweise. Die Rechtfertigung des Geschäftsführers A. H, er habe davon keine Kenntnis gehabt, steht im Widerspruch zum Bekenntnis des Erstbeschuldigten, wonach sämtliche Personalentscheidungen im Innendienst immer gemeinsam getroffen worden sind.

Schließlich gab auch die Belastungszeugin E.A im Zuge ihrer Einvernahme vor dem Spruchsenat an, es sei ein offenes Geheimnis gewesen, dass Frau FN nicht arbeite und habe auch der Beschuldigte A. H selbst im Unternehmen darüber gesprochen.

Der erkennende Senat geht aufgrund dieser als erwiesen angenommenen Tatsachen davon aus, dass der Geschäftsführer von Beginn an in dieses Konstrukt eingeweiht gewesen ist.

Die Einstellungen erfolgen im Zweifel zugunsten der beiden Beschuldigten, zumal Frau E. zwar wusste, dass dies zu Lasten der GmbH gehe, sie sich aber keine weiteren Gedanken hinsichtlich allfälliger verdeckter Gewinnausschüttungen machen konnte.

Die Steuerberaterin hat, nachdem sie von der Lohnverrechnerin darauf aufmerksam gemacht worden ist, die Abmeldung der A. FN nahegelegt und betrieben. Insoweit kann im Zweifel zu ihren Gunsten nicht mehr der Nachweis erbracht werden, dass sie von Beginn an in diese Vorgehensweise eingeweiht war und dies empfohlen hat (Aussagen \*\*\*Bf1\*\*\*).

Schließlich ergibt sich schlüssig aus dem Umstand, dass Frau E. über keine Computerausstattung verfügt und keine Lizenz bzw. auch keinen email-account mit ihrem Namen bestanden hat, dass sie gar nicht in den organisatorischen Ablauf des Unternehmens eingegliedert gewesen ist.

### **Rechtslage:**

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

*Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.*

*Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.*

*Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht. § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.*

*Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.*

*Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.*

*Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.*

*§ 161 Abs. 3 FinStrG: Eine Änderung des angefochtenen Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten ist nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig.*

### Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 914 ABGB steht die Wortinterpretation am Beginn des Auslegungsvorganges eines jeden Vertrages. Die Feststellung des Willens der Vertragsparteien ist dabei maßgebliches Ziel jeder Interpretation. Maßgebend ist dabei eine Vereinbarung so zu interpretieren, wie sie objektiverweise zu verstehen ist.

Die vorliegende, verfahrensgegenständliche Vereinbarung weist in Worten einen klaren, deutlichen Vertragstext auf, in welchem der übereinstimmende Wille der Vertragsparteien zum Ausdruck kommt. Daher stützt der erkennende Senat seine Erkenntnis und seine Entscheidung auf den objektiven Inhalt dieser Vereinbarung. Aus Sicht des Senates ist diese Vereinbarung objektiv so zu verstehen, wie sie sich aus ihrem Wortsinn ergibt.

Der Spruchsenat geht aufgrund der Aussage des \*\*\*Bf1\*\*\* beim Amt für Betrugsbekämpfung am 26.08.2021, wonach er keinen Unterhalt habe zahlen müssen, davon aus, dass die weitere Anstellung ab dem Zeitpunkt der Ehescheidung der geschiedenen Ex-Gattin zu dem Zweck erfolgte, der geschiedenen Ehegattin eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen. Es handelte sich bei den Lohnzahlungen der GmbH um „Zahlungen mit Unterhaltscharakter“ (Schriftsatz d. Verteidigers RA Dr. T.N v. 30.09.2021). Dazu gab Frau FN in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat an, ihr Exmann habe für sie die beste Lösung erreichen wollen.

Diese Feststellung (Sachverhalt) findet auch in der Erklärung gegenüber der Finanzpolizei (Finanzpolizisten Ed. und F) anlässlich ihrer Befragung als Auskunftsperson am 27. August 2020 Deckung. Die geschiedene Ehegattin gab gegenüber den Beamten an, dass sie glaublich mit 20 oder 30 Wochenstunden angemeldet gewesen ist. Sie habe mit beiden Geschäftsführern vereinbart, dass sie für die Stunden ihrer Anmeldung keine Arbeitsleistung erbringen müsse. Ihr Exgatte habe gemeint, dies sei in Bezug auf Unterhaltszahlungen die beste Lösung.

Daran ändert auch der schriftliche Widerruf am 11.12.2020 nichts. Die Aussage als Auskunftsperson deckt sich inhaltlich mit der Vereinbarung und trägt zur Klärung des maßgeblichen Sachverhalts bei.

Beide Geschäftsführer trafen zu dieser Zeit die Entscheidungen über das interne Personal gemeinsam (Aussage \*\*\*Bf1\*\*\*). Der Erstbeschuldigte wurde am 6.10.2008 von den berufsmäßigen Parteienvertretern (Rechtsanwalt, Steuerberaterin) dahingehend beraten, dass diesbezüglich eine Rechtslücke vorliege und diese Vertragskonstruktion legal sei. Die geschiedene Gattin hatte keine Anwesenheitspflichten und musste für die Stunden ihre Anmeldung keine Arbeitsleistung erbringen (Aussage als Auskunftsperson am 27.08.2020).

Der Beschuldigte A. H wusste darüber Bescheid und hat dies auch im Büro gegenüber der Lohnverrechnerin (Zeugenaussage) kommuniziert.

Ähnlich verhält es sich in der Aussage des \*\*\*Bf1\*\*\* am 26.08.2021 beim Amt für Betrugsbekämpfung, wenn er meint, der Rechtsanwalt und die Steuerberaterin hätten diese Vorgehensweise für legal beurteilt.

Schließlich wurde die Vereinbarung auf dem Briefpapier des Rechtsanwaltes geschrieben.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Gesellschaft ihren Gesellschaftern (oder dessen nahen Angehörigen) Vermögensvorteile gewährt, die die Körperschaft einer fremden dritten Person nicht zuwenden würde.

Der Vorteil des Gesellschafters kann dabei darin bestehen, dass die Gesellschaft überhöhte Aufwendungen an ihn tätigt, indem die Gesellschaft beispielsweise zu hohe Mieten, Gehälter oder Zinsen an den Gesellschafter zahlt. Eine Bereicherung des Gesellschafters wird auch dann erreicht, wenn die Gesellschaft zu Gunsten des Gesellschafters auf Erträge verzichtet.

Im vorliegenden Sachverhalt hat die GmbH Lohnzahlungen „mit Unterhaltscharakter“ (Schriftsatz des Verteidigers vom 30.09.2021) an die Exgattin des Gesellschafters-Geschäftsführers geleistet. Soweit im Beschwerdeschriftsatz darauf hingewiesen wird, dass es keine Unterhaltsvereinbarung gegeben hat, die geschiedenen Eheleute weiterhin als Paar zusammengelebt haben und gemeinsam ein Grundstück zwecks Hausbau erworben haben, ist festzuhalten, dass wohl eine gesetzliche Unterhaltverpflichtung bestanden hat. Durch die fortlaufenden Lohnzahlungen kam der Erstbeschuldigte seinen gesetzlichen Pflichten zur Leistung von Unterhalt nach. Die Höhe des Unterhalts wurde laut dem Erstbeschuldigten vom Jugendamt festgesetzt. Er selbst zahlte keinen Unterhalt.

Durch die Gewährung eines arbeitsfreien Einkommens an die Exgattin hat die GmbH dem Gesellschafter einen geldwerten Vermögensvorteil gewährt, den sie ansonsten einer dritten fremden Person nicht gewährt hätte.

In der Stellungnahme des Erstverteidigers Dr. T.N vom 30.09.2021 wird erklärt, dass es sich bei den Zahlungen durch die GmbH um Zahlungen anstatt Unterhaltszahlungen des \*\*\*Bf1\*\*\* gehandelt hat. Sie habe die Zahlungen nicht überprüfen müssen. Wörtlich wurde schriftlich ausgeführt:

*„...Vielmehr stellt sich aber auch die Frage, inwieweit die Annahme von Leistungen mit Unterhaltscharakter aus Mitteln der GmbH eine – sozial inadäquate – Förderung des Finanzvergehens darstellen soll, Frau FN traf keine vertragliche oder gesetzliche Verpflichtung, die Herkunft der Gelder zu prüfen. Es wurde mitgeteilt, dass die Zahlung – in Absprache mit einer Steuerberaterin – über die GmbH erfolgen solle. Ein Rechtsanwalt soll ihr den entsprechenden Vertragsentwurf präsentiert haben. ...“*

Der Erstbeschuldigte \*\*\*Bf1\*\*\* selbst gibt an, sich auf die Rechtsberatung des Rechtsanwaltes – auf dessen Firmenpapier die Vereinbarung geschrieben wurde - und der Steuerberaterin

verlassen zu haben, wonach diese Gestaltung steuerlich kein Problem darstelle. Die Idee dieser Konstruktion sei von A. H mitgetragen worden.

Aus der anfänglichen Aussage des Erstbeschuldigten anlässlich seiner Einvernahme am 26.08.2021, er habe als Geschäftsführer gemeinsam mit dem zweiten Geschäftsführer Personalentscheidungen getroffen, steht für den erkennenden Senat fest, dass die gewählte Vorgangsweise gemeinsam mit Wissen und Wollen des weiteren Geschäftsführers erfolgt ist. Diese Feststellung gründet sich zusätzlich darauf, dass der Geschäftsführer dies im Unternehmen offen kommuniziert hat (Zeugenaussage).

Soweit der einschreitende Verteidiger rügt, die Strafbehörde habe den Sachverhalt nicht ermittelt, ist auf die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zu verweisen, die die mit der Aktenlage objektiv im Einklang stehen (Wortlaut der Vereinbarung, Aussagen der beschuldigten Ex-Eheleute).

Am 21.06.2021 teilte der Verteidiger dem Amt für Betrugsbekämpfung schriftlich mit, dass die für den 23.06.2021 anberaumte Einvernahme der beiden Geschäftsführer nicht stattfinden werde („... *zumindest wird keiner von beiden erscheinen...*“). Daraus leitet sich denklogisch ab, dass die beiden Geschäftsführer als Beschuldigte zu diesem Zeitpunkt einer Zusammenarbeit mit der Strafbehörde zwecks Aufklärung des Sachverhaltes nicht nachkommen wollten.

Zur kritisierten Befragung der Ehegattin als Auskunftsperson im August 2020 erklärte der Verteidiger, dass diese nur wenige Minuten gedauert habe und die darüber verfasste „*nichtssagende Niederschrift*“ zu Unrecht für die Behörde zentrales Beweismittel ist.

Dem ist zu entgegnen, dass ihre Aussage als Auskunftsperson im August 2020 sich schlüssig mit der am Abend nach der Befragung als Auskunftsperson übermittelten schriftlichen Vereinbarung vom 06.10.2020 ergänzt. Soweit die Bf. mit Schriftsatz von Dezember 2020 ihre getätigte Aussage widerruft und meint, sie habe anders ausgesagt und hätten die Finanzpolizisten ihr die Antworten „*in den Mund*“ gelegt, ist auf die aus freien Stücken am Abend desselben Tages übermittelte Vereinbarung zu verweisen. Die Übermittlung der Vereinbarung an die Finanzpolizei als ermittelndes Organ deutete zu diesem Zeitpunkt auf die Bereitschaft konstruktiv zu kooperieren hin.

Soweit der Bf. und deren Verteidiger in ihren Beschwerden meinen, es handle sich um eine „*nichtssagende Vereinbarung*“ und dass Protokoll der Erstbefragung sei „*null und nichtig*“, ist auf den objektive klaren Inhalt der Vereinbarung und deren erste Aussagen bzw. schriftliche Rechtfertigung zu verweisen.

Sie gab ohne jeden Zweifel an, nicht mehr genau zu wissen, wie viele Stunden sie angemeldet gewesen ist. Zu den Zahlungen in Höher von monatlich Euro 920,00 führte sie aus:

Mein Exmann sagte: „.... es wäre die beste Lösung in Bezug auf Unterhaltszahlungen (wir hatten zu damaligen Zeitpunkt) zwei versorgungspflichtige Kinder.“

Ihr Scheidungsanwalt habe gemeint, dass es sich bei dieser Vereinbarung um eine Gesetzeslücke handle und erklärt, dass diese Vorgangsweise „in Ordnung“ gehe.

Das wiederholte Vorbringen, die Zeugen hätten nicht gewusst, was sich im Hause FN zugetragen hat, trifft zu. Es trifft jedoch auch zu, dass diese Zeugen übereinstimmend angaben, nicht zu wissen, was Frau FN gearbeitet hätte und dass sie in den Jahren ihrer Beschäftigung schlichtweg keinen Kontakt mit ihr gehabt haben. Weiters trifft zu, dass die Drittbeschuldigte über keine entsprechende technische Ausstattung (Computer, email - account, Lizenzen, etc.) verfügt hat.

Es erscheint dem Senat nicht nachvollziehbar, dass es angesichts der Aufgaben im Unternehmen keinen Kontakt zwischen der Drittbeschuldigten und den Mitarbeiterinnen im Innendienstes gegeben hat. Dies umso mehr, als der Verteidiger vorbringt, es habe Personalnot im Sekretariat geherrscht und sei die Drittbeschuldigte im Unternehmen sozusagen „Mädchen für Alles“ gewesen. Gerade solche Tätigkeiten werden im Allgemeinen von der Mehrzahl der Mitarbeiterinnen wahrgenommen.

Der Umstand, dass die Drittbeschuldigte im „Home-Office“ über keine in diesen Jahren gängige Büroausstattung verfügt hat, weil dies zu teuer gewesen ist, stellt ein Indiz dafür dar, dass die Drittbeschuldigte ab dem Zeitpunkt ihrer Scheidung keinerlei Arbeitsleistungen erbringen habe müssen.

Soweit in den Beschwerden

- der Verteidigerin Steuerberaterin Magistra K.P. vom 22.06.2023 und vom 17.08.2023;
- des Verteidigers Steuerberater Dr. M.K vom 22.06.2023 und 09.09.2024, sowie
- des Verteidigers Rechtsanwalt Dr. Vn.K vom 09.09.2024, wiederholt auf die Tätigkeiten bzw. Aushilfstätigkeiten der Beschuldigten hingewiesen wird, steht diesen Vorbringen entgegen, dass die Anstellungspraxis bezüglich der Drittbeschuldigten offen kommuniziert worden ist.

Demnach sei laut den wiederholten Zeugenaussagen unter den Mitarbeiterinnen bekannt gewesen, dass die Beschuldigte keine Arbeitsleistung erbringt. Dies sei offen kommuniziert geworden. Insoweit tragen die übereinstimmenden Aussagen der Mitarbeiterinnen als Zeuginnen, die im Übrigen am Beginn der Ermittlungen auch mit der Erstverantwortung der beiden geschiedenen Eheleute im Einklang stehen, durchaus zur Aufklärung dieser Vorgangsweise bei.

Im Gegensatz zum Vorbringen der Verteidiger, die Vereinbarung sei sinnfrei und nichtig, handelt es sich aus Sicht des erkennenden Senates durchaus um eine zu berücksichtigende,

wörtlich gewollte, Vereinbarung. Ab dem Zeitpunkt dieser Vereinbarung hat Frau FN aus Sicht des Senates ein arbeitsfreies Einkommen erzielt.

Daran ändert auch das Vorbringen nichts, die geschiedene Ehegattin habe den „Verwaltungskram“ ihres Exgatten erledigt, den er nicht erledigen habe wollen, und Arbeitsschutzkleidung für ihn ausgegeben. Sie habe auf Zuruf fallweise etwas getan. Diese Hilfstätigkeiten für ihren Mann rechtfertigen aus Sicht des Senates nicht, dass die Drittbeschuldigte ein defacto arbeitsfreies Einkommen bezogen hat.

Die Tatsache, dass die beschuldigte Ehegattin über keinen Computer, Laptop, Lizenzen und email account verfügt hat, stellt ein weiteres Indiz für den Bezug eines arbeitsfreien Einkommens dar. Gerade im Sekretariat - wie in der Beschwerde ausgeführt – wäre eine entsprechende Ausstattung wohl unabdingbar gewesen.

Dem wiederholten Vorbringen der Beschwerdeführer, die Vereinbarung sei sinnleer und habe tatsächlich keinerlei Bedeutung gehabt, vermag sich der Spruchsenat aus eben diesen Erwägungen nicht anzuschließen.

Zur objektiven Tatseite steht für den erkennenden Senat fest, dass durch die Abgabe falscher Körperschaftsteuererklärungen und die Nichtmeldung von Kapitalertragsteuer eine Verkürzung der bezug habenden Abgaben eingetreten ist. Diese Abgabenverkürzungen sind von beiden Geschäftsführern und dem belangten Verband zu verantworten.

In subjektiver Hinsicht hat der Erstbeschuldigte für seine Exgattin nur das Beste wollen und ihr solcherart durch die GmbH „Zahlungen mit Unterhaltscharakter“ zukommen lassen. Das Vorbringen, er habe sich auf einen Rechtsanwalt und die Steuerberaterin verlassen wird in subjektiver Hinsicht als Schutzbehauptung dafür gewertet, man könne ihm kein subjektives vorwerfbares Handeln anlasten. Für den erkennenden Senat besteht kein Zweifel, dass der Erstbeschuldigte bewusst, wissentlich die Abgabenverkürzungen in Kauf genommen hat. Er tat dies, um seiner geschiedenen Ehegattin auf dies Art und Weise monatlichen Unterhalt zukommen zu lassen. Die Tatsache, dass er keine Unterhaltzahlungen geleistet hat, rundet dieses Gesamtbild ab. Schließlich wurde es ihr ermöglicht bei den Kindern zu Hause zu bleiben. Zu den beiden Eheleuten fällt auf, dass sich diese vorerst kooperativ verantwortet haben, um schließlich im Laufe des Verfahrens ihre Verantwortung zu ändern. Dazu hält der Senat fest, dass man der Vereinbarung und den Erstaussagen einen höheren Wahrheitsgehalt zumisst, als deren weiterer Verantwortung.

Hinsichtlich des Beschuldigten A. H ist in subjektiver Hinsicht davon auszugehen, dass dieser durchaus von der gewählten Methode Kenntnis gehabt hatte. Er wird wiederholt vom Erstbeschuldigten belastet. Schließlich leitet sich dies auch aus den Zeugenaussagen der Mitarbeiterinnen ab. Demnach habe er diesen Sachverhalt im Unternehmen offen

kommuniziert. Es sei ein offenes Geheimnis gewesen, dass die Lohnempfängerin keine Arbeitsleistung zu erbringen habe.

### **Strafbemessung:**

*Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.*

*§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob es dem Täter darauf angekommen ist, sich oder einem Verband, als dessen Entscheidungsträger er gehandelt hat, durch die wiederkehrende Begehung der Tat eine nicht nur geringfügige fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Eine wiederkehrende Begehung liegt vor, wenn der Täter bereits zwei solche Taten begangen hat oder einmal wegen einer solchen Tat bestraft worden ist. Ebenso ist bei der Bemessung der Strafe darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.*

*§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.*

*§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.*

*§ 33 Abs. 5 FinStrG: Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. [...]*

*§ 20 Abs. 1 FinStrG: Wird auf eine Geldstrafe oder auf Wertersatz erkannt, so ist zugleich die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen.*

*§ 20 Abs. 2 FinStrG: [...] Bei Finanzvergehen, deren Ahndung in den Fällen des § 58 Abs. 2 lit. a dem Spruchsenat vorbehalten ist, dürfen die Ersatzfreiheitsstrafen das Höchstmaß von je drei Monaten und bei den übrigen Finanzvergehen das Höchstmaß von je sechs Wochen nicht übersteigen.*

Im vorliegenden Sachverhalt ist aufgrund der absoluten Verjährung von Abgaben im Verfahren vor dem Spruchsenat von einem strafbestimmenden Wertbetrag iHv Euro 26.448,40 auszugehen. Der zur Anwendung gelangende Strafraumen beträgt daher Euro 52.896,80.

Bestünde ein durchschnittliches Verschulden, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und lägen bei den Beschuldigten durchschnittlich persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse vor, ergäbe sich ein Durchschnittswert in Höhe von etwa 18.000,00 Euro an Geldstrafe.

Vom Unrechtsgehalt der Verfehlungen der Finanzstraftäter ist, bezogen auf das Tatbild, bei den gegenständlichen Abgabenhinterziehungen von beachtenswerten Verfehlungen auszugehen.

Der Erstbeschuldigte befindet sich infolge einer schweren Erkrankung in vorzeitiger Rente, welche mit einer Höhe von etwa Euro 1.600,00 niedrig ausfällt. Der Zweitbeschuldigte steht ebenfalls am Beginn seines Ruhestandes und erwartet eine monatliche Rente iHv Euro 2.000,00. Damit hat sich in Anbetracht der nunmehrigen Lebensumstände der Beschuldigten, der spezialpräventive Aspekt entscheidend geändert. Beide Beschuldigten stehen nicht mehr im Erwerbsleben. Der spezialpräventive Aspekt ist daher vernachlässigbar.

Gebietet die Spezialprävention im gegenständlichen Fall eine deutliche Abschwächung des Sanktionsübels, ist dabei aber auch wiederum die erforderliche Generalprävention nicht zu vernachlässigen, weil keineswegs gegenüber anderen potenziellen Finanzstraftätern im Milieu der Beschuldigten bei Bekanntwerden der Entscheidung der fälschliche Eindruck erweckt werden soll, dass das Fehlverhalten, wie das der Täter, für die Republik Österreich gleichsam ein vernachlässigbares Ereignis darstellen.

Den mildernden Umständen wie der bisherigen finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit der Finanzstraftäter, treten aus Sicht des erkennenden Senates der Wegfall der Spezialprävention infolge (krankheitsbedingter) Pensionierungen und der lange zurückliegende Tatzeitraum, hinzu.

Als erschwerend wertet der erkennende Senat den langen Deliktszeitraum und die Vielzahl der deliktischen Angriffe.

In gesamthafter Abwägung all dieser Umstände kann doch, trotz der schwerwiegenden, für eine Erhöhung der Geldstrafe über den Durchschnittswert hinaus sprechenden Argumente, der Ausgangswert auf € 8.000,00 abgemildert werden.

Strafmindernd mit einem Abschlag um € 5.000,00 zu bedenken ist die Sorgepflicht des Erstbeschuldigten für seinen studierenden Sohn.

Als von besonderer Bedeutung zugunsten beider Beschuldigten erweisen sich ihre schwierigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse, sodass letztendlich eine weitere Reduktion auf 4.000,00 Euro, vorgenommen wird.

Entscheidend für das Unterschreiten der Mindeststrafe im Sinne des § 23 Abs. 4 FinStrG waren für den Senat, der Gesundheitszustand des Erstbeschuldigten und der spezialpräventiver Aspekte. Es wird davon auszugehen, dass beide unternehmerisch nicht mehr tätig sein werden und derartige Handlungen nicht mehr begehen würden.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber die Umstände der schweren Erkrankung und der schlechten Finanzlage bei der Täterin außer Ansatz zu lassen ist. In gesamthafter Erwägung ist eine Ersatzfreiheitsstrafe von 13 Tagen zu verhängen.

Beim Verband waren die bisherigen Unbescholtenheit und der lange zurückliegende Tatzeitraum als mildernd zu berücksichtigen, sodass die Reduktion In Berücksichtigung dieser Aspekte rechtens erscheint.

### **Kostenentscheidung**

Die Verfahrenskosten von € 400,00 gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

### **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. September 2024