



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0089-W/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 2, HR Mag. Gerhard Groschedl, in der Finanzstrafsache gegen D. H., vertreten durch Dr. Friedrich Trappel, Rechtsanwalt, 1020 Wien, Taborstraße 24a, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. c des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 27. Juni 2005 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 24. Mai 2005, SN 004,

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 24. Mai 2005, SN 004, hat das Finanzamt Wien 4/5/10 als Finanzstrafbehörde erster Instanz die Berufungswerberin (in weiterer Folge Bw.) für schuldig erkannt, sie habe vorsätzlich durch die Nichtführung eines Lohnkontos für Frau A.B., geb. 1982, im Zeitraum 9/2004 den Bestimmungen des § 76 EStG zuwidergehandelt und dadurch das Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG begangen. Über die Bw. wurde gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 1.400,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 7 Tagen

ausgesprochen. Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG mit € 140,00 bestimmt.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass anlässlich einer Kontrolle der illegalen Ausländerbeschäftigung am 28. September 2004 im Massagesalon der Firma M-KEG Frau A.B. hockend in einem Schrank versteckt gefunden worden sei. Sie sei nur mit einem kurzen weißen Massagemantel bekleidet gewesen. Da für Frau A.B. kein Lohnkonto geführt worden war, sei das Strafverfahren gegen die Beschuldigte eingeleitet worden.

Die Bw. habe sich damit rechtfertigen versucht, dass Frau A.B. einen Vorstellungstermin gehabt hätte, nach dem Ersuchen um Benützung des Bades – als die Kontrollorgane in das Massageinstitut gekommen seien – sich einen weißen Mantel genommen und sich im Wandschrank versteckt hätte, da sie keinen Reisepass mitgehabt hätte.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe diese Aussagen als Schutzbehauptung gewertet und eine Strafverfügung erlassen. Aufgrund des eingebrachten Einspruches sei eine Angestellte, Frau B. als Zeugin einvernommen worden, die angegeben habe, dass während Frau A.B. auf die Bw. gewartet habe, sie ersucht habe, eine Dusche nehmen zu dürfen. Dies sei ihr gestattet worden. Warum Frau A.B. in einem Massagemantel bekleidet sich im Kasten versteckt hätte, habe die Zeugin nicht angeben können.

Auch die die Kontrolle durchführende Beamtin sei als Zeugin vernommen worden. Sie habe angegeben, dass anlässlich der Befragung bei der Kontrolle ein Zettel bei Frau A.B., die der deutschen Sprache nicht mächtig war, gefunden worden sei, in der phonetisch folgende "Anweisungen" in der Handschrift von Frau A.B. notiert gewesen seien: "Bitte ausziehen! Bitte gehen Sie sich duschen! Bitte umdrehen! Wollen Sie mit Hand Massage oder mit Mund!"

Eine Vernehmung von Frau A.B. sei – da eine Zustelladresse nicht bekannt war – nicht möglich gewesen.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe daraus abgeleitet, dass Frau A.B. im Unternehmen der Bw. beschäftigt gewesen war und daher ein Lohnkonto zu führen gewesen wäre, wobei das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Beschäftigungsbewilligung hierfür ohne jede Bedeutung sei. Auch der etwaige Anfall von lohnabhängigen Abgaben sei für die Führung der geforderten Aufzeichnungen ohne jede Bedeutung. Die Verantwortung der Bw. habe sich im Hinblick auf die Tatsache, dass Frau A.B. in einem Massagemantel bekleidet in einem Kasten versteckt bei der Kontrolle gefunden worden sei, als bloße Ausflucht gezeigt, um den Sanktionen zu entgehen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Beschuldigten vom 27. Juni 2005, worin unrichtige Sachverhaltsfeststellung, unrichtige rechtliche Beurteilung und unzutreffende Strafzumessung geltend gemacht werden.

Zunächst werde festgehalten, dass die angefochtenen Entscheidung nicht klar erkennen lasse, inwieweit Sachverhaltsfeststellungen getroffen worden und welcher Teil der Entscheidung bereits als rechtliche Beurteilung des festgestellten Sachverhalts anzusehen sei.

Die Bw. gehe davon aus, dass die Wiedergabe der Zeugenaussagen einen Teil der Beweiswürdigung darstelle, wohingegen nach dem Satz „dazu hat die erkennende Behörde erwogen“ die rechtliche Beurteilung vorgenommen werde.

Als Sachverhalt habe die Finanzstrafbehörde erster Instanz lediglich festgestellt, dass anlässlich einer Kontrolle der illegalen Ausländerbeschäftigung am 28. September 2004 im Massagesalon der Bw. Frau A.B. hockend in einem Schrank versteckt aufgefunden worden sei, sie sei mit einem kurzen weißen Massagemantel bekleidet gewesen. Weiters werde festgestellt, dass das Strafverfahren gegen die Bw. eingeleitet worden sei, da für Frau A.B. kein Lohnkonto geführt worden wäre.

Der Sachverhalt sei von der Finanzstrafbehörde erster Instanz unzureichend ermittelt worden. Es seien zwar die im Erkenntnis angeführten Zeugen vernommen worden, nicht jedoch die angebliche Dienstnehmerin Frau A.B.. Aus der Feststellung, dass Frau A.B. mit einem Massagemantel bekleidet hockend in einem Schrank aufgefunden worden sei, lasse sich nicht ableiten, dass sie die Dienstnehmerin der Bw. gewesen sei bzw. ein Dienstverhältnis bestanden habe. Es sei nicht festgestellt worden, dass Frau A.B. tatsächlich gearbeitet habe, es habe auch nicht festgestellt werden können, dass sie für die Bw. gearbeitet hätte.

Nach dem Personenblatt, das die Zollverwaltung um 13.15 Uhr aufgenommen habe, soll eine Beschäftigung an diesem Tag seit 11.00 Uhr bestanden haben. Tatsache sei, dass die Bw. bei der Kontrolle nicht anwesend gewesen sei, es haben sich auch keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Bw. zwischen 11.00 und 13.00 Uhr in der Firma M-KEG in Wien, anwesend gewesen wäre. Daraus ergebe sich zwangsläufig, dass es noch zu keinem Dienstverhältnis gekommen sei, da Voraussetzung für ein Dienstverhältnis auch ein Dienstvertrag sei, der zwischen der Bw. bzw. der Firma M-KEG und Frau A.B. nicht abgeschlossen sein habe können.

Feststellungen zur Frage, seit wann das Dienstverhältnis bestanden habe, fehlen gänzlich im angefochtenen Bescheid, weshalb er rechtswidrig sei.

Selbst wenn man davon ausgehe, dass tatsächlich am 28. September 2004 von 11.00 bis 13.15 Uhr (Beginn der Kontrolle) Frau A.B. im Massagesalon der Bw. gearbeitet hätte, so

wäre kein Finanzstrafatbestand verwirklicht worden. Es sei zwar richtig, dass nach § 76 EStG der Arbeitgeber am Ort der Betriebsstätte für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen habe, das bestimmte Merkmale aufzuweisen habe, diese Bestimmung könne allerdings nicht soweit überspannt werden, dass ein solches Lohnkonto bereits vor Abschluss des Dienstvertrages und vor Beginn des Arbeitsverhältnisses eingerichtet sein müsse bzw. 2 Stunden und 15 Minuten nach dem Beginn des Dienstverhältnisses bereits vorzuliegen habe. Es sei üblich und auch zulässig, die Lohnkonten von der Steuerberatungskanzlei (Lohnverrechnung) anlegen zu lassen, da nur Lohnverrechner bzw. Personalabteilung oder die mit der Lohnverrechnung betrauten Steuerberater die nötigen Informationen für die richtige Berechnung der Abgaben erfassen könnten. Dass dies mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung nach dem Beginn eines Dienstverhältnisses geschehe, sei systemimmanent und auch subjektiv nicht vorwerfbar.

Selbst wenn man daher (unrichtigerweise!) davon ausgehen würde, dass ein Dienstverhältnis bestanden habe, so wäre der Umstand, dass 2 Stunden und 15 Minuten nach Beginn des Dienstverhältnisses noch kein Lohnkonto existiere, noch nicht strafbar. Im Übrigen sei auch die über die Bw. verhängte Geldstrafe weit überhöht, ausgehend von ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen, zu denen jegliche Feststellungen im angefochtenen Straferkenntnis fehlten. Die verhängte Geldstrafe erscheine unangemessen hoch.

Es werde daher der Antrag gestellt, die angefochtene Straferkenntnis aufzuheben, in eventu die verhängte Strafe angemessen herabzusetzen. Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde nicht beantragt.

Die für 9. Juni 2006 anberaumte mündliche Berufungsverhandlung wurde aufgrund der am 7. Juni 2006 eingelangten Vertagungsbitte des Verteidigers zwar kurzfristig vertagt. Aufgrund der kurzen Zeit war es jedoch nicht mehr möglich, die für diesen Termin geladene Zeugin A.B. fristgerecht von der Vertagung zu informieren. Nachdem sowohl die Organe der Finanzstrafbehörde als auch die Dolmetscherin zum ursprünglich festgesetzten Verhandlungstermin fünfzehn Minuten auf die Zeugin gewartet hatten, war nicht mehr damit zu rechnen, dass die Zeugin erscheinen würde. Eine halbe Stunde nach dem angesetzten Termin ist die Zeugin beim Verhandlungsleiter erschienen und hat – in gebrochenem Deutsch, wobei eine Verständigung ohne Dolmetscher nur schwer möglich war – folgende Angaben zu dem Vorfall gemacht:

*Am 28. September 2004 ging Frau A.B. in das M-KEG den ersten Tag arbeiten. Den Job habe sie über eine Freundin in einer Diskothek erhalten. Laut der Bw. waren die Papiere kein Problem, das sollte später erledigt werden. „Kein Problem mit Papieren, später machen“.*

*Wie die Dame im Geschäft geheißen habe, mit der sie dort gesprochen habe, wisse Frau A.B. nicht mehr, „keine Ahnung mehr“.*

*Als die Polizeikontrolle war, habe sie D. am Handy angerufen. „Wenn Polizei kommt, mich mit Handy angerufen und mit mir besprochen“.*

*D. hat Frau A.B. angerufen, „warum Du da sitzen, D. alles mich fragen. Alles nur Du sprechen, nicht ich.“*

*Frau A.B. gab an, schon vorher ein- oder zweimal in der Firma (Kaffee trinken und vorstellen) gewesen zu sein und habe mit D. alles besprochen.*

*Auch ihre Freundin und eine andere Freundin waren schon immer das „zweite Mädchen bei D., eine offiziell angemeldet, die zweite keine Papiere, nicht gemeldet“.*

*Der 28. September 2004 hätte ihr erster Arbeitstag sein sollen.*

Dieser Vorfall war auch Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat Wien, GZ. UVS. Den vom Verteidiger mit der Vertagungsbitte vorgelegten Verhandlungsprotokollen dieses Verfahrens ist zu entnehmen, dass die Zollbedienstete S. anlässlich der Vernehmung am 22. Februar 2006 vor dem UVS über die Amtshandlung auszugsweise Folgendes aussagte:

„Ich blickte in das kleinere Zimmer zwischen den Massagezimmern und bemerkte dort bei einem Kasten eine offene Tür, die nur einige Zentimeter offen war. Drin sah ich etwas Weißes und kam mir das eigenartig vor. Gemeinsam mit meinem Kollegen A. öffnete ich dann diese Türe und hockte darin eine Frau in einem weißen Mantel. Wir forderten diese Frau auf, heraus zu kommen. Die Frau trug ebenso wie jene, die uns die Tür geöffnet hatte, unter dem weißen Mantel nur Unterwäsche. Mir fiel auf, dass beide Damen hochhackige Schuhe trugen.“

„Während meiner Anwesenheit wurde das Personenblatt ausgefüllt. Die Eintragungen stammen von der Dame selbst.“ „Das Gewand der Dame aus dem Kasten lag im selben Raum. Ich kann mich erinnern, dass beide Damen auf Deutsch aussagten, die Frau aus dem Kasten wäre heute den ersten Tag als Masseurin tätig.“ „Ich kann mich noch erinnern, dass in der Küche ein Zettel lag, auf dem handschriftlich in gebrochenem deutsch sinngemäß Folgendes stand: ‚Bitte ausziehen, bitte hinlegen, wollen sie es mit Hand oder mit Mund‘. Ich habe die Dame, die im Kasten von mir angetroffen wurde, gefragt, was es mit diesem Zettel auf sich habe und sagte sie, da sie nicht so gut deutsch könne, habe sie sich das als Hilfe aufgeschrieben. Dieser Zettel wurde von uns mitgenommen. Ich bin mir sicher, dass ich mich hier nicht irre und keine Verwechslung mit einer anderen Kontrolle vorliegt.“

Frau B. gab anlässlich der Vernehmung am 22. Februar 2006 vor dem UVS über die Amtshandlung auszugsweise Folgendes zu Protokoll:

„Am Kontrolltag dachte ich mir schon, wo das Mädchen geblieben sei. Diese fragte mich vor der Kontrolle, ob sie die Toilette und Dusche benützen könne. Als ich aus dem Zimmer gehen wollte, bemerkte ich durch eine ein wenig offen stehende Kastentüre, dass darin dieses Mädchen saß. Ich war richtig erschrocken und gleichzeitig mit mir bemerkten auch die Kontrollorgane das Mädchen im Kasten. Die Frau hatte einen weißen Mantel an; davon hingen drei Stück in diesem Kasten. Unter diesem Mantel trug die Frau glaublich keine Straßenkleidung, das weiß ich aber nicht so genau, weil sie von den Kontrollorganen gleich aus dem Zimmer geholt wurde. Ich sagte zu den Kontrollorganen, die Frau sei heute den ersten Tag da.“ „Die Frau aus dem Kasten kam an diesem Tag um ca. 11.00 Uhr und sagte, sie wäre mit der Chefin verabredet. Ob ich damals darauf hin die Chefin angerufen habe, oder ob sie sich gemeldet hat, weiß ich nicht mehr. Jedenfalls sagte die Chefin, die Frau möge sich ihren Ausweis holen. Mich fragte sie dann, ob sie hier warten könne, sie habe ihren Ausweis vergessen.“ „Die Frau fragte mich dann, ob sie die Toilette und die Dusche benutzen dürfe, was ich ihr erlaubte. Sie hat dann auch tatsächlich geduscht. Zwischenzeitlich habe ich einen Kunden massiert und kam dann die Kontrolle. Bis dahin hatte die Frau während meiner Anwesenheit keinen weißen Mantel angehabt hat. Die Dusche befindet sich gegenüber dem Umkleideraum auf der anderen Seite des Vorzimmers. Die Dusche befindet sich in einem Badezimmer. Der erwähnte Umkleideraum, in dem die Frau im Kasten gefunden wurde, dient nur zum Umkleiden der Angestellten. Kunden benutzen diesen Raum nicht zum Umkleiden.“

Vom Verteidiger wurde zwar anlässlich eines Telefonates am 8. Juni 2006 wegen der Vertagungsbitte vom 7. Juni 2006 zugesagt, eine Kopie des Berufungsbescheides des Unabhängigen Verwaltungssenates Wien, sobald eine Entscheidung ergangen ist, zu übermitteln. Erst aufgrund einer Anfrage des Verhandlungsleiters vom 20. Februar 2007 beim Unabhängigen Verwaltungssenat Wien wurde der Berufungsbescheid vom 26. Juli 2006, GZ. UVS, der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz übermittelt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiедurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen verletzt.*

*Gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe bis zu 3 625 Euro geahndet*

Aufgrund der Aussagen der an der Amtshandlung beteiligten Organe, Frau A.B., des Berufungsbescheids des Unabhängigen Verwaltungssenat Wien, GZ. UVS, vom 26. Juli 2006 sowie von Frau B. steht außer Streit, dass anlässlich einer Kontrolle der illegalen Ausländerbeschäftigung durch Organe der KIAB am 28. September 2004 im Massagesalon der Firma M-KEG Frau A.B. hockend in einem Schrank versteckt gefunden wurde, wobei sie nur mit einem kurzen weißen Massagemantel bekleidet war. Als die Zollverwaltung an diesem Tag um 13.15 Uhr eine Kontrolle durchgeführt hat, ist für Frau A.B. ein Lohnkonto nicht geführt worden.

Dem Strafakt ist weiters zu entnehmen, dass die Bw. – wie aus Kopien ersichtlich – im Wege von Zeitungsannoncen eine Mitarbeiterin ihres Massagesalons gesucht hat.

Die Bw. hat sich damit zu rechtfertigen versucht, dass Frau A.B. einen Vorstellungstermin gehabt hat, nach dem Ersuchen um Benützung des Bades – als die Kontrollorgane in das Massageinstitut gekommen waren – sich einen weißen Mantel genommen und sich im Wandschrank versteckt hat, da sie keinen Reisepass mitgehabt hat.

Frau B. gab als Zeugin befragt an, dass während Frau A.B. auf die Bw. gewartet habe, diese ersucht habe, eine Dusche nehmen zu dürfen. Dies habe sie ihr gestattet. Warum Frau A.B. in einem Massagemantel bekleidet sich im Kasten versteckt hätte, habe die Zeugin nicht angeben können.

Tatsache ist, dass die Bw. bei der Kontrolle nicht anwesend gewesen sei, es haben sich auch keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Bw. zwischen 11.00 und 13.15 Uhr in der Firma M-KEG in Wien, anwesend gewesen wäre. Daraus ergibt sich jedoch entgegen den Berufungsausführungen noch nicht zwangsläufig, dass es noch zu keinem Dienstverhältnis gekommen ist.

Einerseits gaben die die Kontrolle durchführende Beamtinnen I. und S. als Zeuginnen befragt an, dass anlässlich der Befragung bei der Kontrolle ein Zettel bei Frau A.B., die der deutschen Sprache nicht mächtig war, gefunden worden sei, in der phonetisch folgende „Anweisungen“ in der Handschrift von Frau A.B. notiert waren: „Bitte ausziehen! Bitte gehen Sie sich duschen! Bitte umdrehen! Wollen Sie mit Hand Massage oder mit Mund!“

Aus dieser „Anweisung“ ist zu ersehen, dass sich Frau A.B. auf ihren Arbeitsbeginn am Tag der Kontrolle durch die KIAB vorbereitet hat.

Die Zeugin S. sagte aus, dass die Zeugin B. ihr gegenüber angegeben hat, dass die Frau aus dem Kasten Frau A.B., am Tag der Kontrolle den ersten Tag als Masseurin tätig gewesen sei.

Der mit Frau A.B. am 9. Juni 2006 aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen, dass sie „am 28. September 2004 in das M-KEG den ersten Tag arbeiten gegangen ist. Sie war schon vorher ein- oder zweimal in der Firma (Kaffee trinken und sich vorstellen) und habe mit der Bw. alles besprochen. Der 28. September 2004 hätte ihr erster Arbeitstag sein sollen.“ Zwar wurde in diesem Fall das Parteiengehör nicht gewahrt; es war jedoch obsolet, wie noch zu sehen sein wird.

Auch wenn die Bw. behauptet, dass aus der Feststellung, dass Frau A.B. mit einem Massagemantel bekleidet hockend in einem Schrank aufgefunden worden sei, sich nicht ableiten lasse, dass sie die Dienstnehmerin der Bw. gewesen sei bzw. ein Dienstverhältnis bestanden habe und nicht festgestellt worden sei, dass Frau A.B. tatsächlich gearbeitet habe bzw. nicht festgestellt werden habe können, dass sie für die Bw. gearbeitet hätte, ist zu erwidern, dass für die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz bewiesen ist, dass Frau A.B. am 28. September 2004 im M-KEG zu arbeiten beginnen sollte. Diesbezüglich darf auch auf den Berufungsbescheid des Unabhängigen Verwaltungssenates Wien vom 26. Juli 2006, GZ. UVS , verwiesen und festgehalten werden, dass in diesem Verfahren die Bw. ebenfalls von ihrem Verteidiger vertreten worden ist und ein entsprechendes Parteiengehör somit gewahrt wurde.

Der Unabhängige Verwaltungssenat hat auszugsweise folgende Feststellungen getroffen:  
„Frau A.B. wurde von Kontrollorganen des Zollamtes in den von der Firma M-KEG betriebenen Betriebsräumen, in einem Kasten versteckt, in einem Umkleideraum für das Personal angetroffen. Frau A.B. trug einen weißen Arbeitsmantel der Firma M-KEG. Dieser Arbeitsmantel entspricht der üblichen Arbeitskleidung der dort beschäftigten Frauen. Diese äußeren Umstände sprechen für eine illegale Beschäftigung, da keine Gründe diese Situation anders schlüssig erklären können, als dass sich Frau A.B. im Bewusstsein ihrer unzulässigen Beschäftigung für die Firma M-KEG der Kontrolle durch das Verstecken entziehen wollte. Einen anderen nachvollziehbaren Grund konnte weder die Beschuldigte glaubhaft machen, noch konnten Indizien für ein abweichendes Ergebnis ermittelt werden.“

Da Frau A.B. ihre Arbeit (dass sie zum Zeitpunkt der Kontrolle nicht unmittelbar tätig war, ergibt sich schon daraus, dass sie sich im Kasten versteckt hielt, ändert aber an der grundsätzlichen Beschäftigung nichts) in den Betriebsräumen jener Firma ausübte, deren persönlich haftende Gesellschafterin die Bw. zum Tatzeitpunkt war, besteht kein Zweifel daran, dass die Beschäftigung für die Firma M-KEG erfolgte.

Bei einer Beschäftigung als Masseurin liegt eine Verwendung in einem Abhängigkeitsverhältnis vor, das typischerweise den Inhalt eines Arbeitsverhältnisses bildet. Dass ausdrücklich Unentgeltlichkeit vereinbart wurde, konnte nicht glaubhaft gemacht und auch nicht

festgestellt werden. Atypische Merkmale, die gegen eine unselbständige Erwerbstätigkeit sprechen, konnten keine erhoben werden und wurden auch keine behauptet.

Eine Gesamtbetrachtung dieser Umstände bewirkt, dass beim erkennenden Verwaltungssenat kein Zweifel bestehen bleibt, dass die Bw. Frau A.B. als Masseurin beschäftigt hat.“

Auch wenn der Unabhängige Verwaltungssenat Wien davon ausgeht, dass „*aufgrund der dargestellten äußereren Umstände, Kenntnis über Versteckmöglichkeiten, Tragen der üblichen Arbeitskleidung etc. Frau A.B. am Tag der Kontrolle nicht erstmals dort als Masseurin gearbeitet hat*“, ist darauf hinzuweisen, dass eine Vernehmung der Zeugin A.B. vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat Wien nicht erfolgt ist und daher die der erkennenden Finanzstrafbehörde vorliegenden Informationen nicht verwerten konnte. Eindeutige für das Finanzstrafverfahren relevante Beweise, dass ein Beschäftigungsverhältnis schon vor dem 28. September 2004 bestanden hat, liegen nicht vor.

Ob schon ein schriftlicher Dienstvertrag unterfertigt war oder nur eine mündliche Vereinbarung mit der Bw. getroffen worden ist, ist nicht nachvollziehbar. Ebenso ist nicht bewiesen und für die Begehung des Finanzvergehens unerheblich, ob Frau A.B. am Tag der Kontrolle schon einen Kunden gehabt hat.

In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass Voraussetzung für einen Schuldspruch die Erfüllung sowohl der objektiven als auch der subjektiven Tatseite der angeschuldeten Finanzordnungswidrigkeit ist.

Zur objektiven Tatseite ist zu bemerken, dass der Bw. vorgeworfen wird, sie habe vorsätzlich durch die Nichtführung eines Lohnkontos für Frau A.B. im Zeitraum September 2004 den Bestimmungen des § 76 EStG zuwidergehandelt.

*Gemäß § 76 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen. Im Lohnkonto hat der Arbeitgeber Folgendes anzugeben: Name, Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG, Wohnsitz, Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag und Kinderzuschläge zum Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag laut Antrag des Arbeitnehmers, Name und Versicherungsnummer des (Ehe)Partners, wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde, Name und Versicherungsnummer des (jüngsten) Kindes, wenn der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, Name und Versicherungsnummer des Kindes (der Kinder), wenn der Kinderzuschlag (die Kinderzuschläge) berücksichtigt wurde, Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 und Kosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Satz, Freibetrag laut Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 63).*

*Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum anstelle der Versicherungsnummer anzuführen.*

*Gemäß § 76 Abs. 2 EStG wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, mit Verordnung weitere Daten, die für Zwecke der Berechnung, Einbehaltung, Abfuhr und Prüfung lohnabhängiger Abgaben von Bedeutung und in das Lohnkonto einzutragen sind, und*

*Erleichterungen für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen bei der Führung des Lohnkontos festzulegen.*

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges jederzeit aus den nach § 76 EStG 1988 vorgeschriebenen Aufzeichnungen, aus den Lohnkonten, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen (§ 87 EStG 1988) ersichtlich sein (vgl. VwGH 8.1.1963, 0947/61). Jene Daten, die in das Lohnkonto einzutragen sind, sind in § 76 Abs. 1 EStG 1988 enthalten

Die Auslegung dieser Gesetzesbestimmung hat in erster Linie vom Wortlaut des Gesetzes auszugehen. Der Wille des Gesetzgebers, ein Lohnkonto schon zu Beginn oder vor Antritt der Arbeitsstelle einrichten zu müssen, ist aus den Gesetzesbestimmungen selbst nicht zu erkennen. Zieht man als Interpretationshilfe die Lohnsteuerrichtlinien zu Rate, ist daraus zu erkennen, dass für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen ist, also auch bei kurzfristig beschäftigten Aushilfskräften. Weder dem Gesetz noch den für diesen Fall nicht relevanten Lohnkontenverordnungen 2005 und 2006 sind Hinweise zu entnehmen, ab wann ein Lohnkonto zu führen ist bzw. ab wann somit das Nichtführen eines Lohnkontos unter Strafe gestellt wird.

Sinn und Zweck eines Lohnkontos soll sein, daraus einerseits die ausbezahlten Löhne und Gehälter, andererseits die Grundlagen für die Berechnung der lohnabhängigen Abgaben zu erkennen sind. Die Relevanz eines Lohnkontos wird somit im Zusammenhang mit Lohnzahlungen und daraus resultierenden abgabenrechtlichen Lohnsteuerzahlungsverpflichtungen zu sehen sein.

Der Arbeitgeber hat gemäß § 79 Abs. 1 EStG die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war. Somit wäre eine Verpflichtung zur Berechnung und Abfuhr von Lohnsteuer, sofern eine solche Abgabe angefallen wäre, erst zum 15. Oktober 2004 schlagend geworden.

Frau B. hat als Zeugin ausgesagt, dass sie bei der Bw. 470 Euro netto für 20 Stunden pro Woche bekommen habe und nicht pro Massage bezahlt wurde. Die Bw. hat angegeben, dass Frau B. anfänglich 570 Euro brutto für 78 Stunden pro Monat bekommen hat. Zwar hat die Bw. die Löhne nicht täglich ausbezahlt, doch ist gemäß § 77 Abs. 1 2. Satz EStG der

Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag, wenn die Beschäftigung während eines Kalendermonats beginnt oder endet.

In Lichte dieser Ausführungen ist den Berufungsdarstellungen, dass § 76 EStG nicht soweit überspannt werden darf, dass ein solches Lohnkonto bereits vor Abschluss des Dienstvertrages und vor Beginn des Arbeitsverhältnisses eingerichtet sein müsse bzw. 2 Stunden und 15 Minuten nach dem Beginn des Dienstverhältnisses bereits vorzuliegen habe, es üblich und auch zulässig sei, die Lohnkonten von der Steuerberatungskanzlei (Lohnverrechnung) anlegen zu lassen, da nur Lohnverrechner bzw. Personalabteilung oder die mit der Lohnverrechnung betrauten Steuerberater die nötigen Informationen für die richtige Berechnung der Abgaben erfassen könnten und dass dies mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung nach dem Beginn eines Dienstverhältnisses geschehe, was systemimmanent und auch subjektiv nicht vorwerfbar sei, zuzustimmen. Unter Bedachtnahme auf § 77 EStG ist frühestens eine abgabenrechtliche Verpflichtung zur Führung eines Lohnkontos mit Ablauf des Kalendertages als Lohnzahlungszeitraum ableitbar.

Zusammengefasst geht die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz daher davon aus, dass, da aus den abgabenrechtlichen Bestimmungen nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Bestimmtheit ableitbar ist, dass am Tag des Antretens einer Arbeitsstelle schon bei Dienstantritt bzw. zwei Stunden und fünfzehn Minuten danach ein Lohnkonto geführt werden muss bzw. gesetzlich nicht genau determiniert ist, ab wann ein Lohnkonto zu führen ist, das objektive Tatbild der angeschuldeten Finanzordnungswidrigkeit zum Zeitpunkt der Kontrolle (zwei Stunden und fünfzehn Minuten nach Dienstbeginn) nicht erfüllt ist.

Angesichts der Tatsache, dass die Bw. die Meinung vertritt, zu Dienstbeginn sei noch kein Lohnkonto zu führen, bestehen jedenfalls auch Zweifel am Vorliegen der subjektiven Tatseite. Da somit die für die Verwirklichung der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG geforderten Voraussetzungen nicht vorliegen, war der Berufung stattzugeben und das Finanzstrafverfahren einzustellen.

Da gemäß §§ 125 Abs. 3, 2. Satz, 157 FinStrG von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden kann, wenn das Verfahren einzustellen ist, konnte ohne Anberaumung einer weiteren mündlichen Verhandlung entschieden werden.

Wien, am 27. Februar 2007