



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Finanzstrafsenat Graz 1

GZ. FSRV/0002-G/13,
miterledigt FSRV/0003-G/13,
FSRV/0016-G/13

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Graz 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Andrea Ornig sowie die Laienbeisitzer Mag. Petra Kühberger und Alfred Ferstl als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen 1. Dr.X, ehem. Geschäftsführerin, geb. xxxx, whft. XXX, vertreten durch Gaedke & Partner GmbH, 8010 Graz, Elisabethstraße 46, und 2. Y-GmbH, FN yyy, YYY, vertreten durch Dr. Michael Kropiunig, Rechtsanwalt, 8700 Leoben, Max-Tendler-Straße 28, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen des Amtsbeauftragten vom 21. Februar 2013 und über die Berufung des belangten Verbandes vom 11. März 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates IV beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung, vertreten durch HR Dr. Maximilian Rombold, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 19. November 2012, StrNrn. XXX/XXXX/XXXXX-XXX und YYY/YYYY/YYYYY-YYY, nach der am 28. Mai 2013 in Anwesenheit des Prof. Gerhard Gaedke, Wirtschaftstreuhänder, für die Gaedke & Partner GmbH, des Dr. Michael Kropiunig, des Amtsbeauftragten HR Dr. Maximilian Rombold sowie des Schriftführers Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Die Berufung des Amtsbeauftragten betreffend die Beschuldigte wird als unbegründet abgewiesen.

II. Die Berufung des Amtsbeauftragten betreffend den belangten Verband wird als unbegründet abgewiesen.

III. Der Berufung des belangten Verbandes wird teilweise Folge gegeben und der die Y-GmbH betreffende und im Übrigen unverändert bleibende Teil der erstinstanzlichen Entscheidung in seinem Ausspruch betreffend die Verbandsgeldbuße insoweit abgeändert, als die gemäß §§ 33 Abs. 5, 28a Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldbuße auf € 16.000,00** abgemildert wird.

IV. Im Übrigen wird die Berufung des belangten Verbandes als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Den vorgelegten Akten ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Der tangierte Lebenssachverhalt ist eine Wirtschaftsstrafsache, in deren Mittelpunkt Z steht; eine wichtige Figur des Geschehens war auch die verbleibende Beschuldigte des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens, Dr.X .

Mit Urteil des Landesgerichtes Salzburg als Schöffengericht vom 2. August 2007, 31 Hv 136/07v (HV-Protokoll vom 2. August 2007 und Urteilsausfertigung, Kopien im Spruchsenatsakt), ist Z des Verbrechens des gewerbsmäßigen schweren Betruges nach den §§ 146, 147 Abs. 1 Z. 1, 4. Fall und Abs. 3, 148, 2. Fall StGB schuldig gesprochen und mit einer Freiheitsstrafe von drei Jahren (welche durch das Rechtsmittelgericht am 16. Jänner 2008 sogar noch auf 4 Jahre und 6 Monate erhöht wurden) belegt worden, weil er in A mit dem Vorsatz, sich durch das Verhalten des Getäuschten unrechtmäßig zu bereichern, als Leiter des Funktionsbereiches OP-Bereich im Unfallkrankenhaus A , als der er auch für Sachbedarf (Bestellung von Waren und Dienstleistungen) zuständig war, dadurch, dass er bei vorgelegten fingierten Rechnungen über Warenbestellungen und Serviceleistungen nachstehender Firmen bzw. Scheinfirmen die Übernahme des Materials bzw. die Erbringung der Leistung bestätigte und diese Rechnungen an die Finanzabteilung der Versicherungsanstalt (B), Landesstelle A , zur Bezahlung weiterleitete, sohin durch Täuschung über Tatsachen unter Benützung eines falschen Beweismittels [falscher Beweismittel] Angestellte der angeführten Finanzabteilung zur Auszahlung von nachstehenden Beträgen, sohin zu einer Handlung verleitet [hat], wodurch ein Verfügungsberechtigter der B den [die] unten angeführten Schaden [Schäden] in einer € 50.000,00 übersteigenden Höhe erlitt, wobei der Genannte die einzelnen schweren Betrügereien in der Absicht beging, sich durch die

wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahmsquelle zu verschaffen, und zwar:

1. im Jahr 2003 bis 6. August 2003 durch Vorlage von Rechnungen der Scheinfirma S1. mit einem Schaden von insgesamt € 39.070,80,
2. in der Zeit vom 10. Mai 2003 bis 16. Jänner 2004 durch Vorlage fingierter Rechnungen der Scheinfirma S2 mit einem Schaden von € 90.792,00,
3. in der Zeit vom 10. Februar 2003 bis 1. April 2004 durch Vorlage von Rechnungen der Scheinfirma S3 mit einem Schaden von insgesamt € 38.333,71,
4. in der Zeit vom 19. Februar 2003 bis 8. August 2003 durch Weiterleitung von Rechnungen der Scheinfirma S4 mit einem Schaden in Höhe von insgesamt € 125.919,60,
5. in der Zeit vom 12. Jänner 2005 bis 11. Februar 2005 durch Rechnungen der Scheinfirma S5 mit einem Schaden von € 23.067,60,
6. in der Zeit vom 8. August 2006 bis 4. Jänner 2007 im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit Mag.C durch Weiterleitung von [fingierten] Rechnungen der S6 mit einem Schaden in Höhe von insgesamt € 419.269,87, sowie
7. im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit Dr.X , der Geschäftsführerin der Y-GmbH durch Weiterleitung von fingierten Rechnungen der Y-GmbH bzw. der D-GmbH
 - a) in der Zeit vom 24. Oktober 2003 bis 12. Dezember 2003, Schade insgesamt € 58.125,50,
 - b) in der Zeit vom 9. Jänner 2004 bis 29. Dezember 2004, Schade insgesamt € 434.000,61,
 - c) in der Zeit vom 3. Jänner 2005 bis 22. Dezember 2005, Schade insgesamt € 666.515,29,
 - d) in der Zeit vom 2. Jänner 2006 bis 28. November 2006, Schade insgesamt € 224.689,67,Schaden insgesamt € 2,147.450,96.

Dem Urteil wurden u.a. folgende Feststellungen zugrunde gelegt:

Z war seit 1981 bei der B beschäftigt und wurde an der Wirtschaftsuniversität Wien zum Betriebswirt und Krankenhausmanager ausgebildet. 1990 wurde der Genannte zum Leiter des Funktionsbereiches Organisationseinheit OP-Bereich im Unfallkrankenhaus (UKH) der B in A bestellt, wobei er neben administrativen und organisatorischen Aufgaben u.a. zuständig war für die Anforderung von Sachbedarf, Schadensmeldungen und Kontrolle deren Behebungen; außerdem übte er die Dienstaufsicht über rund 50 Mitarbeiter aus. Für die Bestellung von medizinischen Produkten gab es zwar einen sogenannten Investitionsplan, es gab aber auch einen sehr breiten Bereich, wo relative Freiheit herrschte, um Materialien, die seitens der Ärzte benötigt wurden, dementsprechend nachzubestellen. Direkter Ansprechpartner bei diesen Bestellungen war in erster Linie der ärztliche Leiter des UKH A , aber auch die zuständigen Chirurgen, die hier entsprechende freie Entscheidungsmöglichkeiten hatten.

So war Z zuständig für den Wareneinkauf und die Reparaturabwicklung u.a. im OP-Bereich, wobei er in Anbetracht der Komplexität der einzelnen Artikel und der notwendigen erforderlichen einschlägigen Fachkenntnisse das Vertrauen der Geschäftsleitung genoss und so auch über ein entsprechendes Pouvoir verfügte. Aufgrund der oftmaligen Dringlichkeit und der strengen Hygienevorschriften war es üblich, Bestellungen bei Lieferanten oft telefonisch abzuwickeln.

Nach Wareneingang hatte der jeweilige Mitarbeiter die Ware zu übernehmen, dies handschriftlich zu bestätigen und diesen Wareneingang im hauseigenen EDV-Programm (AMI) zu erfassen. Der Bestellmodus sah vor, dass die Waren an das Zentraldepot geliefert werden, wo der Wareneingang sowohl händisch in Büchern als auch in der EDV von den jeweiligen Lagermitarbeitern erfasst wurde. Nach Erfassung wurden die Waren vom Hol- und Bringdienst an die jeweiligen Bereiche weitergeleitet.

Z pflegte eine intensive geschäftliche Beziehung zur Y-GmbH, YYY, namentlich zu den beiden Eigentümern Ing.E und Dr.X; es entstand eine tiefe freundschaftliche, fast familiäre Beziehung, ausgehend aus 1990.

Dr.X hat an der Universität Graz Medizin studiert und war seit 1987 in der Medizinproduktebranche tätig.

Sie war [ab August 2003] die alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin sowie zu 26 % Minderheitsgesellschafterin der Y-GmbH.

Ebenfalls war Dr.X [ab August 2003] die alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin und mit 51 % Beteiligung auch die Mehrheitsgesellschafterin der D-GmbH mit Sitz an der genannten Anschrift in YYY.

Die Geschäftsfelder beider GmbHs waren die Entwicklung und der Vertrieb von Medizinprodukten insbesondere für den unfallchirurgischen Bereich sowie deren Servicierung, Reparatur und Wartung. Bei gleicher Produktpalette widmete sich die Y-GmbH schwerpunktmäßig der Betreuung des Inlandmarktes, die D-GmbH betreute auch ausländische Märkte. Beide Firmen standen in ständiger Geschäftsbeziehung zum UKH der B in A und war für beide Unternehmen auf Seite des Krankenhauses Z der für den Einkauf verantwortliche Mitarbeiter.

Im Jahre 1995 erhielt Z von der Generaldirektion der B die Genehmigung zu einem Nebenerwerb, wobei er als Konsulent und Berater für die Y-GmbH tätig wurde.

Z war an der S6 , FN sss, und an der S5 , FN ssss, beteiligt; mit Notariatsakten vom 5. Februar 2007 wurden die Geschäftsanteile, welche Mag.C gemäß Treuhandvertrag [als Strohfrau] für den Genannten gehalten hatte, an ihn abgetreten.

Im Jahr 2003 verstarb der Hauptgeschäftsführer der Y-GmbH , Ing.E , an einem plötzlichen Herztod, woraufhin Z von Dr.X gebeten wurde, das fachliche Wissen beizustellen. Sie konfrontierte den Genannten in der Folge damit, dass sie den Umsatz im Unternehmen nicht halten könne.

In dieser Situation überredete Z die Beschuldigte bzw. brachte er sie auf die Idee, fingierte Rechnungen auszustellen. Der Grundgedanke, der B fingierte Warenlieferungen oder Reparaturen in Rechnung zu stellen, ging von Z aus. Er hat daher seinem Dienstgeber durch die beschriebenen Handlungen vorgetäuscht, hier Leistungen für das Unternehmen erhalten zu haben, die zu bezahlen seien, was jedoch nicht der Fall gewesen ist und wodurch in der Folge eine massive finanzielle Schädigung des Dienstgebers eingetreten ist. Unter Ausnützung seiner Position [in der B] erteilte und bestätigte er fingierte Aufträge, erfasste sie in der EDV-Buchhaltung und veranlasste die Auszahlung der Rechnungsbeträge auf verschiedene Geschäftskonten.

Von Seite der Y-GmbH wurden sodann Rechnungen gestellt; diese gelangten in die Verwaltungsleitung, wo Z in der Folge damit konfrontiert wurde.

Weiters habe die Beschuldigte dem Z [im nunmehr tatgegenständlichen Zeitraum] noch Honorare überwiesen und bezahlt für Leistungen, die dieser teilweise erbracht, teilweise jedoch nicht erbracht hätte. [Anmerkung: Siehe dazu aber die Darstellung der Beschuldigten, wonach Z tatsächlich überhaupt keinerlei Beratungsleistung erbracht hat mit Ausnahme zweier Vorträge, welche aber nicht gesondert honoriert worden sind.]

Bezüglich der Firmen S5 und S6 wählte Z im Wesentlichen die oben geschilderte Vorgangsweise ebenso.

Die Rechnungen und Honorare flossen über den Steuerberater in die Buchhaltung [der S5 und der S6] ein und wurden auch alle anfallenden Steuern beglichen, das heißt im Besonderen, die Umsatzsteuer korrekt im Folgemonat an das Finanzamt abgeführt.

Über die Scheinfirma S1 ., Wien, hat Z im Zeitraum vom 4. Mai 2000 bis 6. August 2003 fingierte Rechnungen über insgesamt € 48.154,33 zur Bezahlung weitergeleitet und kassiert. Ab 2003 erfolgten die Zahlungen auf ein Konto bei der Bank1, lautend auf die Lebensgefährtin des Genannten.

In der Zeit vom 10. Mai 2003 bis 16. Jänner 2004 leitete Z Rechnungen der fiktiven Firma S2 im Ausmaß von € 90.792,00 zur Bezahlung weiter; die Zahlungen erfolgten auf ein Konto bei der Bank2, welches auf den Genannten lautete, und von welchem er die Beträge bar behob.

Eine weitere Scheinfirma war die S3 . Unter dem Namen dieser Firma hat Z im Zeitraum vom 10. Dezember 2003 bis 1. April 2004 Beträge von insgesamt € 38.333,71 von seinem Arbeitgeber lukriert. Auf dem Konto, auf dem diese Zahlungen des UKH A eingingen, war wiederum seine Lebensgefährtin einzelzeichnungsberechtigt und wurden die überwiesenen Gelder kurz nach Eingang meist bar behoben.

In der Zeit vom 19. Februar 2003 bis 8. August 2003 leitete Z Rechnungen der Scheinfirma S4 im Ausmaß von € 125.919,60 an die Finanzabteilung zur Bezahlung weiter und eignete er sich diesen Betrag auch zu. Auch auf dem diesbezüglichen Konto war seine Lebensgefährtin einzelzeichnungsberechtigt. Es wurden auch hier die Gelder meist bar behoben oder auch an verschiedene Empfänger überwiesen.

In der Zeit vom 12. Jänner 2005 bis zum 11. Februar 2005 hat sich Z über die Scheinfirma S5 , deren Geschäftsführer er war, mittels fingierter Rechnungen einen Betrag von € 23.067,60 unrechtmäßig zugeeignet.

Der Umstand, dass Z als Angestellter der B Geschäftsführer einer Lieferfirma, das heißt eines Geschäftspartners des UKH war, ist aber dort aufgefallen, weshalb er schließlich diese Geschäftsführerfunktion auf Drängen der Direktion der Landesstelle A der B im Rahmen eines Antrages auf Teilzeitbeschäftigung am 23. November 2005 zurückgelegt hat. Neue Geschäftsführerin wurde mit 9. November 2005 eine Bekannte, Mag.C .

Diese gründete am 22. Februar 2006 die S6 und vertrat diese auch seit 15. März 2006 selbstständig. Seit dem 26. März 2006 wurden von Z zahlreiche Bestellungen und Reparaturaufträge über diese neugegründete Firma abgewickelt. Aufgrund von fingierten Bestellungen im Zeitraum von 18. April 2006 bis 8. Jänner 2007 wurden € 419.269,87 zu Unrecht, also ohne Gegenleistung, durch die B ausbezahlt. Im gesamten Lagerbestand des UKH A schienen keine Produkte der S6 auf. Als Lieferanten für diese täuschte Z eine real nicht existierende S7-Arbeitsgemeinschaft vor und scheinen in der Buchhaltung der S6 Eingangsrechnungen dieser S7-Arbeitsgemeinschaft von insgesamt € 96.985,00 auf, wobei Zahlungen in dieser Höhe auf ein Konto flossen, bei dem wiederum die Lebensgefährtin des Genannten Inhaberin bzw. zeichnungsberechtigt war.

Die B hatte seit längerem Geschäftsverbindungen zur Y-GmbH und zur D-GmbH unterhalten. Geschäftsführerin dieser beiden Firmen war – siehe oben – Dr.X .

Ende des Jahres 2003 kamen Dr.X und Z auf die Idee, den realen Geschäftsbeziehungen auch irreale Geschäftsbeziehungen, die Z ja selbst zu diesem Zeitpunkt bereits über verschiedene Scheinfirmen praktizierte, dazu zu führen. Zu diesem Zwecke stellte Dr.X fingierte Rechnungen in Höhe von insgesamt € 1,383.331,07 aus, die von der Finanzabteilung des UKH anstandslos aufgrund der falschen Bestätigungen des Z ausbezahlt wurden. Die Beschuldigte hat dazu eine Selbstanzeige erstattet, woraus sich eine Schadenssumme von insgesamt € 1,383.331,07 zum Nachteil der B , Landesstelle A ergibt.

Z erhielt seinen Anteil aus diesen Betrugshandlungen aufgrund fingierter Honorarnoten der ihm zuzurechnenden bereits erwähnten S5 ; konkret erhielt er einen Betrag von € 581.400,00.

Dr.X hat am 6. Februar 2007 auf das Konto der B Landesstelle A einen Betrag von € 1,415.407,09 überwiesen, sodass ihr im gerichtlichen Strafverfahren vor dem Landesgericht A wegen des Vorwurfes des schweren gewerbsmäßigen Betruges der Strafaufhebungsgrund der tätigen Reue gemäß § 167 StGB zustatten gekommen ist. Sie hat durch ihren Rechtsvertreter auch die gegenständlichen Betrugshandlungen in zwei umfangreichen Schriftsätzen zugestanden und beschrieben.

Mit Schriftsatz vom 6. Februar 2007 an die Staatsanwaltschaft A (Eingangsstempel Landeskriminalamt A vom 7. Februar 2007) wurde im Namen der Dr.X , der D-GmbH und der Y-GmbH Selbstanzeige im Sinne der obigen Darstellung erstattet, wonach Z ab 2004 an Dr.X mit folgendem Vorschlag herangetreten sei: Der Genannte werde für das UKH A fingierte Bestellungen von Waren oder Serviceleistungen tätigen, ohne Leistungserbringung sollte ein Lieferschein und eine Rechnung an das UKH A zu Händen des Z übermittelt werden, der Genannte werde den Lieferschein gegenzeichnen und damit die Übernahme der Ware bzw. die Erbringung der Leistung bestätigen sowie in weiterer Folge die Zahlung der gelegten Rechnungen veranlassen. Im Gegenzug werde er, Z , im Rahmen seiner Nebentätigkeit als Berater von Medizinprodukteunternehmen, ohne reale Erbringung von Beratungsleistungen gegenüber den Einschreibern solche (in rund 50 % der Höhe des Nettovolumens der fingierten, aber bezahlten Rechnungen) verrechnen (Kopie des Schriftsatzes siehe Arbeitsbogen zu ABNr. 108031/07 Bd I).

In einem weiteren Schriftsatz der Einschreiter vom 13. Februar 2007 wurden weitere Betrugereien in den Jahren 2003 und 2006 eingestanden und die diesbezüglichen Honorarnoten der S5 an die Y-GmbH und an die D-GmbH über Scheinleistungen aufgelistet (Kopie, Finanzstrafakt Bl. 16 bis 32).

Demnach ist die am 15. April 2005 fällige Umsatzsteuerzahllast für Februar 2005 betreffend die Y-GmbH durch Dr.X um € 5.000,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin eine fiktive Vorsteuer aus der Scheinrechnung der S5 in Höhe von brutto € 30.000,00 erfasst war (Buchungsdatum 2. Februar 2005, ER5/0092).

Die am 17. Mai 2005 fällige Umsatzsteuerzahllast für März 2005 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 5.000,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin eine fiktive Vorsteuer aus der Scheinrechnung der S5 in Höhe von brutto € 30.000,00 erfasst war (Buchungsdatum 1. März 2005, ER5/0192).

Die am 15. Juni 2005 fällige Umsatzsteuerzahllast für April 2005 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 5.000,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin eine fiktive Vorsteuer aus der Scheinrechnung der S5 in Höhe von brutto € 30.000,00 erfasst war (Buchungsdatum 1. April 2005, ER5/0360).

Die am 15. Juli 2005 fällige Umsatzsteuerzahllast für Mai 2005 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 5.000,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin eine fiktive Vorsteuer aus der Scheinrechnung der S5 in Höhe von brutto € 30.000,00 erfasst war (Buchungsdatum 2. Mai 2005, ER5/0514).

Die am 16. August 2005 fällige Umsatzsteuerzahllast für Juni 2005 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 6.000,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 36.000,00 erfasst waren (Buchungsdatum 2. Juni 2005, ER5/0623, ER5/0624).

Die am 15. September 2005 fällige Umsatzsteuerzahllast für Juli 2005 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 12.000,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 72.000,00 erfasst waren (Buchungsdatum 4. bzw. 5 Juli 2005, ER5/0745, ER5/0746, ER5/0749).

Die am 15. Dezember 2005 fällige Umsatzsteuerzahllast für Oktober 2005 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 6.000,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin eine fiktive Vorsteuer aus der Scheinrechnung der S5 in Höhe von brutto € 30.000,00 erfasst war (Buchungsdatum 4. Oktober 2005, ER5/1006).

Die am 16. Jänner 2006 fällige Umsatzsteuerzahllast für November 2005 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 12.000,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 72.000,00 erfasst waren (Buchungsdatum 2. November 2005, ER5/1108, ER5/1109).

Am 29. September 2006 wurde durch die Steuerberatungskanzlei der Y-GmbH dem Finanzamt Graz-Umgebung auf elektronischem Wege die Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2005 übermittelt (Veranlagungsakt StNr. 123, Veranlagung 2005), in welcher – auf Basis des Rechenwerkes der Dr.X – die oben beschriebenen Vorsteuerbeträge zu Unrecht ebenfalls geltend gemacht wurden. Mit Bescheid vom 4. Oktober 2006 ist die Jahresumsatzsteuer für 2005 antragsgemäß mit € 670.316,71 festgesetzt worden (Buchungsabfrage vom 8. Mai 2013).

Die am 15. März 2006 fällige Umsatzsteuerzahllast für Jänner 2006 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 13.000,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 78.000,00 erfasst waren (Buchungsdatum 2. Jänner 2006, ER6/0006, ER6/0007).

Die am 15. September 2006 fällige Umsatzsteuerzahllast für Juli 2006 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 1.400,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 8.400,00 erfasst waren (Buchungsdatum 1. Juli 2006, ER6/0517).

Die am 16. Oktober 2006 fällige Umsatzsteuerzahllast für August 2006 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 1.400,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 8.400,00 erfasst waren (Buchungsdatum 1. August 2006, ER6/0596).

Die am 15. November 2006 fällige Umsatzsteuerzahllast für September 2006 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 1.400,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 8.400,00 erfasst waren (Buchungsdatum 1. September 2006, ER6/0672).

Die am 15. Dezember 2006 fällige Umsatzsteuerzahllast für Oktober 2006 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 1.400,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 8.400,00 erfasst waren (Buchungsdatum 1. Oktober 2006, ER6/0732).

Die am 16. Jänner 2007 fällige Umsatzsteuerzahllast für November 2006 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 2.800,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 16.800,00 erfasst waren (Buchungsdatum 2. und 30. November 2006, ER6/0834, ER6/0914).

Die am 15. Februar 2007 fällige Umsatzsteuerzahllast für Dezember 2006 betreffend die Y-GmbH ist durch Dr.X um € 1.400,00 zu niedrig bekannt gegeben und entrichtet worden, weil zu Unrecht darin fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 in Höhe von brutto € 8.400,00 erfasst waren (Buchungsdatum 31. Dezember 2006, UB0612050).

Die durch Dr.X ebenfalls veranlassten Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Voranmeldungszeiträume des Jahres 2006 bei der D-GmbH mittels Geltendmachung fiktiver Vorsteuern aus Scheinrechnungen der S5 (Aufstellung siehe Finanzstrafakt Bl. 30) wurden durch die Finanzstraßenbehörden nicht aufgegriffen.

Anlässlich ihrer ergänzenden Einvernahme vor dem Landeskriminalamt A am 8. Februar 2007 hat Dr.X dazu u.a. wie folgt angegeben (Kopie des Protokolls, Finanzstrafakt Bl. 48 ff):

" ...

Das Jahr 2003 war für uns ein gutes Geschäftsjahr. Es dürfte Anfang 2004 gewesen sein, als mir Z anlässlich eines Gespräches den Vorschlag machte, mit fingierten Aufträgen zu arbeiten. Warum ich mich auf diesen Vorschlag eingelassen habe, kann ich konkret nicht angeben. Tatsächlich war es aber so, dass ich damals geschäftlich unter Druck gestanden bin und sollte sich der Umsatz mit dem UKH A nicht verringern. Der Vorschlag von Z war dergestalt, dass er der Y-GmbH fingierte Aufträge des UKH über Materialien für den OP-Bereich zukommen lassen werde. Diesbezüglich sollten keine Warenlieferungen stattfinden. Vielmehr sollte die Y-GmbH die Lieferscheine und Rechnungen dem UKH A z.H. des Z übermitteln. Im Gegenzug hat er der Y-GmbH Honorarnoten über Beratungsleistungen der S5 übermittelt, die tatsächlich nicht stattgefunden haben. Das Volumen der "Beratungsleistungen" sollte in etwa 50 % der Aufträge bezüglich Materialbestellungen erreichen.

...

Bezüglich der Beratungsleistungen von Herrn Z gebe ich an, dass der Genannte im Jahr 2006 anlässlich eines OP-Management-Symposiums für Krankenschwestern und Pfleger tatsächlich zwei Vorträge gehalten hat. Diese wurden nicht gesondert honoriert. Weitere Beratungsleistungen seitens des Herrn Z hat es nicht gegeben.

...

Wenn ich befragt werde, wer sich aus den fingierten Aufträgen des UKH bereichert hat, so waren das die Y-GmbH und Herr Z, der uns im Gegenzug von der S5 ausgestellte Honorarnoten übermittelt hat."

Die Steuerfahndung Team Graz ist über die Medien auf die obgenannten Vorkommnisse aufmerksam geworden (Bericht vom 2. August 2007, Finanzstrafakt Bl. 54 ff); nach Einschreiten von Organen des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstraßenbehörde erster Instanz am 15. Februar 2007, Zurkenntnisnahme eines Erhebungsauftrages um 11.10 Uhr, wurde um 11.48 Uhr einen bereits vorbereiteten Schriftsatz ("Selbstanzeige", Finanzstrafakt Bl. 6 ff) übermittelt, in welchem mit den obigen Darlegungen gleichlautend wird:

"Ab Oktober 2003 hat unsere oben angeführte Mandantin Betrugshandlungen zu Lasten des UKH A begangen. Der Betrug erfolgte dergestalt, dass auf Vorschlag des für den Einkauf des

UKH A verantwortlichen Mitarbeiters, Herr Z , auf durch diesen fingierte Bestellungen hin Warenlieferungen bzw. Leistungserbringungen von unserer Mandantin zwar verrechnet, tatsächlich aber nicht ausgeführt worden sind.

Der Einkäufer hat in der Folge die Übernahme der Ware bzw. die Erbringung der Leistung gegengezeichnet und in weiterer Folge die Zahlung der gelegten Rechnung veranlasst. Im Gegenzug hat der Einkäufer unserer Mandantin "Beratungshonorare" (in ca. 50 % der Höhe des Nettovolumens der fingierten aber bezahlten Rechnungen) verrechnet."

Die verfahrensgegenständlichen Geldflüsse von der Y-GmbH an die S5 in Höhe von € 336.000,00 (2005) und € 136.800,00 (2006) resultieren somit daraus, dass Frau Dr.X , die Beschuldigte im gegenständlichen Verfahren, und Z eine Vorgangsweise ersonnen hatten, mit welcher Z den ihm zustehenden Teil der Beute aus den Betrugshandlungen gegenüber der B bzw. des UKH A auf unverdächtige Weise in seine Verfügungsmacht bekommen konnte. Zwecks Deckung wurden Scheinrechnungen der S5 gelegt, welchen – siehe oben – keine Leistungen zugrunde lagen.

Mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes A vom 21. Jänner 2010, 35 Hv 87/09 w, (Kopie Urteilsausfertigung) wurde Z der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs.1 und 2 lit. a, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig gesprochen und über ihn eine Geldstrafe in Höhe von € 350.000,00, davon bedingt ein Betrag von € 250.000,00, und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünf Monaten verhängt, weil er – so seine geständige Verantwortung – im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Land vorsätzlich gewerbsmäßig

A. unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bescheidmäßig festzusetzende Abgaben verkürzte, und zwar

1. als Einzelunternehmer durch Abgabe unrichtiger Umsatz- [und Einkommen]steuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2004 Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 49.002,69 und Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 173.653,88, indem er fingierte Rechnungen von nicht tätigen Unternehmen (S3 , S4 , S1 ., S2) an die B , Landesstelle A , ausstellte und die Umsätze und Erlöse aus diesen Rechnungen [gegenüber dem Fiskus] nicht bekanntgab,
2. als steuerlich Wahrnehmender der S6 durch [Nichtentrichtung der Selbstbemessungsabgabe unter] Nichtabgabe entsprechender] Erklärungen 2006 Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt € 74.312,83 verkürzte,
3. als steuerlich Wahrnehmender der S5 durch Abgabe einer unrichtiger Umsatz- und

Körperschaftsteuererklärungen für 2005 Umsatzsteuer in Höhe von € 6.441,95 und Körperschaftsteuer in Höhe von € 44.857,16 verkürzte, indem er fingierte Rechnungen eines nicht tätigen Unternehmens an die B, Landesstelle A, ausstellte und die Umsätze aus diesen Rechnungen [gegenüber dem Fiskus] nicht bekanntgab und nicht anzuerkennende Aufwendungen geltend machte, sowie 2005 und 2006 Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt € 102.857,48 verkürzte, und

B. betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2006 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer betreffend die S6 in Höhe von € 21.221,95 und betreffend die S5 in Höhe von € 4.778,23 bewirkte und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates IV beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 19. November 2012 wurde Dr.X für schuldig erkannt, weil sie als Geschäftsführerin der Y-GmbH im Amtsbereich des Finanzamtes Graz-Umgebung [vorsätzlich]

1. [im Oktober 2006] unter Verletzung der abgabenrechtlichen "Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht" [Offenlegungs- und Wahrheitspflicht] betreffend das Veranlagungsjahr 2005 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 56.000,00 bewirkt hat, indem sie [im der Jahressteuererklärung zugrunde liegenden steuerlichen Rechenwerk zu Unrecht] Vorsteuern aus "Honorarnoten" [Scheinrechnungen] der S-5 zum Ansatz brachte, [wodurch die genannte bescheidmäßig festzusetzende Abgabe zu niedrig festgesetzt wurde], sowie

2. [in den Monaten März, September bis Dezember 2006, Jänner, Februar 2007] unter Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 betreffend die Voranmeldungszeiträume "Jänner bis Dezember 2006" [tatsächlich: Jänner, Juli bis Dezember 2006] eine Verkürzung [von Vorauszahlungen] an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 21.400,00 [01/06 € 13.000,00 + 07/06 € 1.400,00 + 08/06 € 1.400,00 + 09/06 € 1.400,00 + 10/06 € 1.400,00 + 11/06 € 2.800,00 + 12/06 € 1.400,00] bewirkt hat, indem sie im steuerlichen Rechenwerk zu Unrecht Vorsteuern aus "Honorarnoten" [Scheinrechnungen] der S-5 zum Ansatz brachte, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) (zu Faktum 1.) und nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) (zu Faktum 2.) begangen hat,

weswegen über sie gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 20.000,00 und [gemäß § 20 FinStrG] für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe im Ausmaß von sechs Wochen verhängt worden ist.

Mit demselben Erkenntnis wurde auch die Y--GmbH als belangter Verband für schuldig befunden, weil sie die Verantwortung gemäß § 3 Abs. 2 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) iVm [§ 28a FinStrG](#) dafür zu tragen habe, dass Dr.X als Entscheidungsträgerin [im Sinne des § 2 Abs. 1 VbVG iVm § 28a FinStrG] zu Gunsten des Verbandes und unter Verletzung der den Verband treffenden Verpflichtungen die genannten Finanzvergehen begangen habe, weshalb über den belangten Verband gemäß [§ 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2] und § 28a Abs. 2 FinStrG eine Verbandsgeldbuße in Höhe von € 20.000,00 verhängt wurde.

Sowohl der Beschuldigten als auch dem belangten Verband wurde der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten nach § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG in Höhe von jeweils € 500,00 auferlegt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Z war insbesondere im Zeitraum von 2003 bis 2006 als Leiter des Funktionsbereiches "Organisationseinheit OP-Bereich" des UKH A bei der B angestellt und insbesondere für die Bestellung von medizinischen Produkten und die Reparaturabwicklung im OP-Bereich zuständig. In dieser Funktion pflegte der Genannte intensive geschäftliche Beziehungen mit der verfahrensgegenständlichen Y-GmbH, deren alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin und 26 %-ige Gesellschafterin die Beschuldigte war.

Ende des Jahres 2003 kamen Dr.X und Z überein, neben der auf realem Leistungsaustausch beruhenden Geschäftsbeziehung der Y-GmbH zur B bzw. zum UKH A auch Geschäfte vorzutäuschen, denen kein Austausch von Waren oder Leistungen zugrunde lag. Zu diesem Zweck legte Dr.X im Namen der Y-GmbH gegenüber der B bzw. dem UKH A Rechnungen in einem Gesamtvolumen von € 1.383.331,07 (im Zeitraum von 24. Oktober 2003 bis zum 12. Dezember 2003 im Ausmaß von € 58.125,50; vom 9. Jänner 2004 bis zum 29. Dezember 2004 im Ausmaß von € 434.000,61; vom 3. Jänner 2005 bis zum 22. Dezember 2005 im Ausmaß von € 666.515,29; vom 2. Jänner 2006 bis 28. November 2006 im Ausmaß von € 224.689,67), das von der Finanzabteilung des UKH auf Grund der falschen Bestätigungen der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit durch Z anstandslos ausbezahlt wurde.

Um den wahren Zweck der finanziellen Beteiligung des Z am Ertrag dieser Malversationen zu verschleiern und diesen zu "legalisieren", wurden von der S5, an der Z (zeitweise mittelbar) beteiligt war, an die Y-GmbH Honorarnoten gelegt, in denen – in Abweichung von den realen Gegebenheiten – die Erbringung von als "Businessconsulting Bearbeiten der Thematik Qualitätssicherung, manuelle Warenein- und Ausgangskontrolle, Reklamationswesen - Prüfabläufe" bezeichneten Leistungen durch die S5 dargestellt wurde. Die in den

Honorarnoten ausgewiesenen Entgelte und gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge wurden von der Y-GmbH der S5 bezahlt. Die in den Honorarnoten gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer betrug im Jahr 2005 insgesamt € 56.000,00 und im Jahr 2006 € 21.400,00. Die S5 legte die in den Honorarnoten ausgewiesenen Umsätze dem Finanzamt offen und führte diesem die dargestellten Umsatzsteuerbeträge ab.

"In Kenntnis der aufgrund unzutreffender Darstellung der Art und des Ausmaßes der Leistungserbringung in den Honorarnoten nicht bestehenden Berechtigung zum Vorsteuerabzug" machte Dr.X als Geschäftsführerin der Y-GmbH die in den Honorarnoten ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge von € 56.000,00 in der Jahressteuererklärung für das Jahr 2005 und von insgesamt € 21.400,00 in den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2006 [Jänner, Juli bis Dezember 2006] in der Gewissheit geltend, durch den Abzug von ungerechtfertigten Vorsteuerabzugsbeträgen Verkürzungen der Umsatzsteuer im Gesamtausmaß von € 77.400,00 zu bewirken. Mit dem Erfolg dieser Abgabenverkürzungen fand sie sich billigend ab.

Durch diese Handlungen habe die Y-GmbH in der Reduktion ihrer Umsatzsteuerzahllast bestehende Vermögensvorteile im Gesamtausmaß von € 77.400,00 erlangt.

Bei der innerhalb des strafbestimmenden Rahmens von € 15.480,00 bis zu € 154.800,00 auszumessenden Geldstrafe sei das Zusammentreffen von 13 Finanzvergehen als erschwerend und die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit der Beschuldigten sowie die vollständige Schadensgutmachung als mildernd zu werten. Die Geldstrafe sei der Leistungsfähigkeit der Beschuldigten angemessen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes Graz-Umgebung sei die Absicht der Beschuldigten, sich aus der wiederkehrenden Begehung von Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, in Anbetracht ihrer unmittelbar lediglich die Y-GmbH begünstigenden Tathandlungen nicht anzunehmen.

Die Geldbuße des belangten Verbandes sei unter den Gesichtspunkten des erheblichen Ausmaßes der vom Verband erlangten Vorteile und der vollständigen Gutmachung der Folgen und unter Bedachtnahme auf seine Leistungsfähigkeit auszumessen.

Feststellungen zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der Beschuldigten bzw. des belangten Verbandes wurden vom Spruchsenat nicht getroffen.

Das Verfahren gegen Z , welcher vor dem Spruchsenat entsprechender Beitragshandlungen zu den Abgabenhinterziehungen der Dr.X beschuldigt worden war (Stellungnahme des

Amtsbeauftragten vom 16. Februar 2012, Finanzstrafakt Bl. 107 ff), war hingegen mit Beschluss des Erstsenaates vom 19. November 2012 in Anbetracht der Erkrankung des Z (dieser leidet an einer multiplen Sklerose, siehe Spruchsenatsakt , Eingabe vom 5. November 2012) aus dem gegenständlichen Verfahren ausgeschieden worden (Verhandlungsprotokoll vom 19. 11. 2012).

Die beschuldigte Dr.X hat gegen das gegenständliche Erkenntnis des Spruchsenates nicht berufen.

Der Amtsbeauftragte hingegen hat sowohl gegen den die Beschuldigte als auch den belangten Verband betreffenden Teil der erstinstanzlichen Entscheidung berufen, wobei inhaltlich von ihm jeweils der Vorwurf einer gewerbsmäßigen Begehungsweise und – unter Bedachtnahme auch auf einen derartigen festzustellenden Aspekt – eine Erhöhung der verhängten Sanktionsübel begehrt wird. Das von der Beschuldigten gesetzte Verhalten, jahrelang Umsatzsteuer zu hinterziehen, könne nicht anders als gewerbsmäßig gesetzt worden sein.

Auch der belangte Verband hat gegen den ihn betreffenden Teil des Spruchsenatserkenntnisses berufen und dabei durch seinen Verteidiger ausgeführt:

a) Die belangte Behörde übersehe, dass der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nicht erst durch die Abgabe der Jahressteuererklärung für 2005 bewirkt worden sei, sondern bereits durch die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen durch Dr.X verwirklicht worden sei.

Aus der Niederschrift des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 26. September 2007 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung der bei der Y-GmbH ergebe sich, dass die Umsatzsteuerverkürzungen im Zusammenhang mit den Beratungshonoraren der S5 im Zeitraum vom 2. Februar 2005 bis zum 2. November 2005 bewirkt worden seien.

Aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung, die Umsatzsteuervoranmeldungen bis längstens zum 15. des zweitfolgenden Monats des zu veranlagenden Monats abzugeben, ergebe sich daher, dass jedenfalls bis einschließlich der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2005, welche bis 15. Dezember 2005 abzugeben war, der Tatbestand der Umsatzsteuerverkürzung bereits im Jahr 2005 verwirklicht worden sei.

Die Vollendung des Tatbestands der Abgabenhinterziehung im Jahr 2005 sei deshalb von rechtlicher Relevanz, da das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft getreten ist, sodass die Berufungswerberin hinsichtlich jener Tatbestände, die im Jahr

2005 bereits verwirklicht worden sind, keine strafrechtliche Verantwortung für ein strafbares Verhalten ihrer Entscheidungsträgerin treffen könne.

Die Berufungswerberin treffe daher mangels Strafbarkeit im Jahr 2005 keine strafrechtliche Haftung wegen Umsatzsteuerverkürzungen im Ausmaß von € 44.000,00.

b) Das angefochtene Erkenntnis sei auch deshalb mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes behaftet, insofern die belangte Behörde in ihrer Bescheidbegründung zur inneren Tatseite ausführe, dass sich das Wissens der Dr.X um die fehlende Übereinstimmung der in den Honorarnoten ausgewiesenen Leistungsbeschreibungen mit den tatsächlich erbrachten Leistungen und um das damit einhergehende Fehlen einer Berechtigung zum Vorsteuerabzug der in diesen Honorarnoten ausgewiesenen Steuern sowie ihrer nach den Denkgesetzen der Logik daraus resultierenden Gewissheit um die durch die Vorsteuerabzüge bewirkten Abgabenverkürzungen und ihr dadurch gerichteter Wille, aus dem objektiven Verlauf der Geschehnisse und ihrer langjährigen Erfahrungen als für die steuerrechtlichen Angelegenheiten einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung verantwortliche Geschäftsführerin erschließen lasse.

Die belangte Behörde hätte entgegen ihren obigen Ausführungen nicht davon ausgehen können, dass die Beschuldigte wusste, dass der Krankenhausangestellte Z die in seinen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer weder offenlegen noch entrichten werde, da nicht Z persönlich die Rechnungen als Krankenhausangestellter an die Y-GmbH gelegt habe, sondern die Rechnungen von einem im Eigentum des Z stehenden Consulting Unternehmens, der S5 , an die Erstbeschuldigte ordnungsgemäß und den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend ausgestellt und von der Beschuldigten auch an die S5 bezahlt wurden.

Dies sei insofern von rechtlicher Relevanz, da § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG besagt, dass sich ein Beschuldigter nur dann der Abgabenunterziehung schuldig mache, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von den § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung der Umsatzsteuer bewirke und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Wissentlichkeit als Vorsatzform setze voraus, dass der Täter weiß, dass der verpönte Erfolg sicher mit seiner Handlung verbunden ist. Der Täter sehe also den Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges als gewiss voraus. Hier stehe der Wissensfaktor im Vordergrund. Vorsätzliches Handeln bedeute hier immer "verwirklichen wollen" eines deliktstypischen Sachverhaltes, somit in diesem Fall Abgabenhinterziehung (vgl. OGH 5. 8.1997, 11 Os 66/97, UFS 13. 6. 2008, FSRV/0019-S).

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeute dies, dass eine Abgabenhinterziehung nur dann bewirkt worden wäre, wenn der Leistungsempfänger, die S5, die verrechnete Umsatzsteuer nicht abführte, da die Aufnahme von Vorsteuern aus fingierten Rechnungen in die Umsatzsteuervoranmeldungen zwar nicht den Bestimmungen des § 21 UStG 1994 entsprechen mag, allein aber bei ordnungsgemäßer Abfuhr der Umsatzsteuer aus den fingierten Rechnungen zu keiner Abgabenhinterziehung führt.

Es könne somit nicht davon ausgegangen werden, dass es der Beschuldigten als Entscheidungsträgerin der Berufungswerberin bei der Aufnahme der Umsatzsteuer aus den Rechnungen der S5 als Vorsteuer in die Umsatzsteuervoranmeldungen der Y-GmbH gerade auf das "verwirklichen wollen" des deliktstypischen Sachverhaltes der Abgabenhinterziehung angekommen wäre.

Dies hätte nämlich vorausgesetzt, dass die Beschuldigte es für gewiss gehalten hätte, dass die Umsatzsteuer von der S5 an die Finanzbehörden nicht abgeführt werde, wofür einerseits keine Beweisergebnisse vorlägen und andererseits auch nicht der Fall war, da die Konstruktion der Verrechnung der Leistungen über die S5 offensichtlich genau aus dem Grund gewählt wurde, um für die sonstigen Malversationen zwischen der Beschuldigten und Z ein möglichst – steuerlich – einwandfreies Gerüst zu wählen, um nicht aufzufallen.

Wissentlichkeit hätte auch vorausgesetzt, dass die Beschuldigte Einblick in die Buchhaltung der S5 gehabt hätte, um die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer feststellen zu können. Auch hierfür lägen keinerlei Beweisergebnisse vor.

Obigen Ausführungen zur Folge sei der Beschuldigten mangels Wissentlichkeit kein strafbares Verhalten vorzuwerfen, sodass auch die Haftung des belangten Verbandes nach dem Verbandverantwortlichkeitsgesetz für die Beschuldigte als deren Entscheidungsträgerin entfalle.

Der Amtsbeauftragte hat sich zur Berufung des belangten Verbandes wie folgt geäußert:

Zum Vorwurf, wonach der Tatbestand der Abgabenverkürzungen hinsichtlich eines Betrages von € 44.000,00 bereits im Jahre 2005 verwirklicht worden sei und daher auf Grund des Inkrafttretens des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes mit 1. 1. 2006 keine strafrechtliche Verantwortung des [Verbandes] vorliege:

Nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte konsumiere der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG die Hinterziehung der Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, wenn in der Folge mit Beziehung auf denselben Betrag und denselben

Steuerzeitraum die Umsatzsteuerverkürzung auch im Stadium ihrer bescheidmäßigen Festsetzung im Sinne des Tatbestandes nach § 33 Abs. 1 FinStrG zumindest versucht wird. Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sei somit jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn der Strafbarkeit zufolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegenstehe, sodass die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine – durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 FinStrG – nachbestrafte Vortat zu betrachten sei (vgl. VwGH 2. 8. 2000, [98/13/0121](#), sowie *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 45b zu § 33 FinStrG, mit weiteren Nachweisen).

Zum Vorwurf der mangelnden Wissentlichkeit:

Es ist sehr wohl davon auszugehen, dass die Beschuldigte wusste, dass der Krankenhausangestellte Z die in seinen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer weder offen legen noch entrichten werde.

Die Geschäftsführerin des belangten Verbandes musste auf Grund des bewussten gemeinsamen Zusammenwirkens mit Z zweifellos wissen, dass ihr mangels eines Leistungsaustauschs kein Vorsteuerabzug zusteht. Insbesondere konnte sie davon ausgehen, dass der Krankenhausangestellte die in seinen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern weder offenlegen, noch entrichten wird, da er die Rechnungen (im Namen des UKH A) ja in betrügerischer Absicht im Zusammenwirken mit ihr ausgestellt hatte und nicht auszuschließen wäre, dass die Betrugshandlungen im Rahmen eines Veranlagungs- bzw. Betriebsprüfungsverfahrens bei ihm entdeckt worden wären. Schon aus diesem Grunde musste der Beschuldigten klar sein, dass Z die USt nicht erklären würde. Auf [§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#) werde ausdrücklich verwiesen.

Weiters werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. 9. 2011, 2008/13/0146, [gemeint wohl: 2010/13/0164] verwiesen. Demnach kann ein Vorsteuerabzug dann vorgenommen werden, wenn die Leistung erbracht worden ist und eine formgerechte Rechnung vorliegt. Dass tatsächlich keine Leistung erbracht wurde, hat die Beschuldigte, die ja im gemeinsamen Zusammenwirken mit Z Scheinrechnungen akzeptierte, zweifellos gewusst, weshalb ihr jedenfalls Wissentlichkeit im Sinn des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorzuwerfen sei.

Auch die Beschuldigte hat sich durch ihre Verteidigerin zu den Berufungen geäußert:

1. Tatbestand Vorsteuerabzug:

Festzuhalten sei, dass durch die Beratungsleistung des Z als Geschäftsführer der S5 Lieferungen fiktiver Art an einen anderen Unternehmer in Rechnung gestellt worden seien und diese Umsatzsteuer ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt wurde. Ohne die Beratungsleistung wäre eine Fakturierung und Bezahlung dieser in Rechnung gestellten Lieferungen nicht möglich gewesen. Ein Verstoß gegen Gesetz bzw. gute Sitten ändere nichts an der Zurechnung der Einkünfte ([§ 23 Abs. 2 BAO](#), *Laudacher* in *Jakom*, EStG, 6. Auflage, § 2 Rz 38).

Für diese und auch andere Beratungsleistungen seien nun von der S5 ordnungsgemäße Rechnungen ausgestellt und auch bezahlt worden. Andere Beratungsleistungen hätten (kurz zusammengefasst) tatsächliche Abläufe im Zusammenhang mit dem Krankenhausmanagement sowie der Produktentwicklung allgemein (zur Erläuterung: von der Y-GmbH bzw. der D-GmbH wurden medizintechnische Produkte entwickelt und produziert).

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH komme es für den Vorsteuerabzug darauf an, ob unter zumutbarer Heranziehung anderer Erkenntnismittel eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung möglich ist (zB BFH 8. 10. 2008 V R 59/07 zur Fakturierung von "technischer Beratung und Kontrolle ...").

Weiters zur Frage der Rechnungsberichtigung der BFH vom 20. 7. 2012, V B 82/11: Es ist ernstlich zweifelhaft, ob der Vorsteuerabzug aus einer zunächst fehlerhaften Rechnung auch dann versagt werden kann, wenn diese Rechnung später berichtigt wird.

Die Bezeichnung der Leistung in der Rechnung könne immer nur ein Indiz (und nicht mehr) dafür sein, ob die Leistung für das Unternehmen ausgeführt wurde. Bestehen daran keine Zweifel, wäre es unsachlich, den Vorsteuerabzug an der Leistungsbezeichnung scheitern zu lassen (*Ruppe/ Achatz*, UStG4, § 11 Rz 68). *Ruppe/ Achatz* begründen auch ihr Bedenken gegen überzogene formale Anforderungen und verweisen dabei auf unionsrechtliche Grundsätze (s.a. § 12 Rz 51 f).

Daraus folge, dass ein strafbarer Tatbestand nicht vorliege. Der erkennende Spruchsenat habe sich mit diesem Umstand nicht auseinandergesetzt. Vielmehr hätte er sich durch Zuziehung einer im Umsatzsteuerrecht kompetenten Fachkraft Aufklärung darüber verschaffen müssen.

Selbst für den Fall, dass ein Formalmangel bei den von der S5 ausgestellten Rechnungen vorgelegen wäre, hätte sich der erkennende Spruchsenat mit der Rz 1831 der Umsatzsteuerrichtlinien beschäftigen müssen. "Wird im Laufe einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt, dass der Vorsteuerabzug auf Grund einer fehlerhaften oder

mangelnden Rechnung vorgenommen wurde, so kann der Mangel innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden angemessenen Frist behoben werden. Wird die Rechnung berichtigt, so ist der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu belassen."

Das hieße für den vorliegenden Fall, dass die Abgabenbehörde einen Verbesserungsauftrag erteilen hätte müssen und sodann der Vorsteuerabzug auch bei einer ursprünglich unvollständigen Rechnung zugestanden wäre. Auch daraus sei abzuleiten, dass [die Aussage, wonach] der Vorsteuerabzug aus einer unvollständigen Rechnung einen Vorsatz bzw. strafbaren Tatbestand darstelle, unhaltbar sei.

2. Zur Strafhöhe:

Als Milderungsgründe wurden die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit der Beschuldigten sowie die vollständige Schadensgutmachung gewertet.

Festzuhalten sei:

Der zur Diskussion stehende Sachverhalt resultiere aus den Jahren 2005 und 2006, das heißt, er liegt 7 bzw. 8 Jahre zurück. Die Einleitung des Strafverfahrens sei fast 5 Jahre nach stattgefundener Außenprüfung kurz vor der Verjährung am 13. Dezember 2011 erfolgt.

Die Beschuldigte sei zufolge des von ihr gesetzten Verhaltens als Geschäftsführerin seit 2/2007 arbeits- und einkommenslos.

Die Beschuldigte sei sich dann ihrer strafrechtlich relevanten Tat bewusst geworden und habe eine persönlich schwerwiegend Konsequenz in Form eines Selbstmordversuches unternommen und sei seither physisch wie psychisch gebrochen.

Im Kalenderjahr 2011 habe sie sich einer Krebsoperation unterziehen müssen.

Beide betagten Elternteile befänden sich in Pflegeanstalten und werden von der Beschuldigten, soweit sie dazu in der Lage ist, betreut.

Die wirtschaftlichen Verhältnisse seien im Zeitpunkt der Bestrafung und nicht diejenigen im Zeitpunkt der Tat heranzuziehen.

Von der Verteidigung seien die persönlichen Umstände der Beschuldigten ausführlich vorgebracht und auch dem Amtsbeauftragten nach Einleitung des Strafverfahrens im Detail geschildert worden. Die Erhebung der Berufung sei allein schon aus diesem Grunde unverständlich.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde von den Verteidigern hinsichtlich der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschuldigten und des belangten Verbandes vorgebracht:

Dr.X übe seit 2007 keine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit aus. Sie habe zwar versucht, wieder beruflich tätig zu werden, sei mit diesem Ansinnen aber gescheitert. Sie ist studierte Medizinerin, habe aber nicht als Ärztin gearbeitet, sondern sei [lediglich] in der Branche der Medizintechnik tätig gewesen.

Sie bekomme keine Pension, beziehe keine Mindestsicherung, es gebe auch keine weiteren Einkunftsquellen. Sie werde von ihrem Ehegatten F unterstützt, welcher beim Bundesheer als Unteroffizier beschäftigt sei.

Es bestünden keine Sorgepflichten.

Die Beschuldigte sei aber Hälfteeigentümerin einer nicht kommerziell genutzten Landwirtschaft in der KG GG. Es gebe weder ein weiteres Aktivvermögen, aber auch keine Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich des Gesundheitszustandes der Beschuldigten wird auf einen Befund des Prof.H vom 16. Mai 2012 verwiesen, wonach [zum damaligen Zeitpunkt] bei Dr.X ein depressiv-ängstliches Zustandsbild bei psychosozialen Belastungsfaktoren, ein vegetatives Überforderungssyndrom und vertebrale Neuralgien vorgelegen sind. Die Beschuldigte habe im Jahre 2007 einen Selbstmordversuch unternommen, habe sich ein Messer in die Brust gestoßen, sei aber von ihrem Gatten noch rechtzeitig aufgefunden worden.

Nach Aufdeckung der Betrugshandlungen haben die Beschuldigte und ihr Ehegatte ihre Gesellschaftsanteile an der Y-GmbH sofort abgetreten, ebenso habe die Beschuldigte ihre Geschäftsführungsfunktion sofort zurückgelegt. Offenkundig erfolgte eine Bereinigung der Vermögenslage insofern, als im Ergebnis jetzt auch keine Verbindlichkeit aus der erfolgten Schadensgutmachung an das UKH A besteht.

Zur Situation beim belangten Verband führte deren Verteidiger aus:

Auf Grund der verfahrensgegenständlichen Vorkommnisse habe der Hauptlieferant, die I-GmbH, den Händlervertrag gekündigt und sei selbst als Konkurrentin mit der österreichischen Tochter, die J-GmbH, in das Geschäft eingestiegen. Das Ergebnis war, dass der Umsatz der Y-GmbH von damals € 2,5 Millionen auf nunmehr aktuell rund € 800.000 im Jahr zurückgegangen ist. Glücklicherweise werde die Y-GmbH durch die D-GmbH subventioniert, sodass trotz negativem Eigenkapital handelsrechtlich keine Überschuldung vorliegt und

bilanziert werden kann. Die Prognose sei "ausgeglichen". Im Ergebnis werde man von einer angespannten finanziellen Situation des belangten Verbandes zu sprechen haben.

Auf die Frage, welche Vorkehrungen in weiterer Folge der belangte Verband getroffen habe, um Manipulationen wie die der damaligen Geschäftsführerin Dr.X in Hinkunft zu vermeiden, wurde vorgebracht:

Einerseits sei bei dem verwendeten EDV-System der externe Betreuer gewechselt worden, weiters gebe es eine profunde Bilanzbuchhalterin, welche die Belege verbuche und kontrolliere.

2012 hätte eine neuerliche Betriebsprüfung stattgefunden, bei welcher keine wesentlichen negativen Feststellungen in Bezug auf die Buchhaltung getroffen worden sind.

Überdies hätten die damaligen Vorkommnisse alle in Frage kommenden, eine Aufsichtsfunktion ausübenden Personen sensibilisiert, sodass bspw. bei einer Kreditvergabe die Hausbank etc. bei abweichenden Ergebnissen mit Sicherheit entsprechende Recherchen durchführen würden. Es fände ein laufendes Reporting von der Steuerberatungskanzlei und der Buchhalterin an die Hausbank statt.

Im Ergebnis seien daher alle Vorkehrungen getroffen worden, damit nach menschlichem Ermessen, soweit man solche Vorkommnisse überhaupt verhindern kann, in Hinkunft derartige Manipulationen nicht mehr stattfinden könnten.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) haben die Finanzstraßbehörden unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden.

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. die Wahrnehmenden deren steuerlicher Interessen (hier: die Geschäftsführerin Dr.X für die Y-GmbH) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen.

Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) hatten im strafrelevanten Zeitraum die Unternehmer bzw. die Wahrnehmenden deren steuerlicher Interessen spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Die Unternehmer bzw. die Wahrnehmenden hatten eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Bei dieser Berechnung der Umsatzsteuervorauszahlung ist der Unternehmer gemäß [§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#) in der damals geltenden Fassung berechtigt gewesen, Vorsteuerbeträge abzuziehen, welche von anderen Unternehmern in Rechnungen ([§ 11 UStG 1994](#)) an ihn als Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen gesondert ausgewiesen sind.

Wie oben ausgeführt, ist nun Gegenstand dieses Verfahrens ein Lebenssachverhalt dergestalt, dass Z und Dr.X, welche sich zu gewerbsmäßigen umfangreichen Betrugereien durch Täuschung der B bzw. des UKH A über nicht oder nicht in dem behaupteten Umfang erbrachte Leistungen der Y-GmbH bzw. der D-GmbH gegenüber dem Krankenhaus verabredet hatten, vor dem technischen Problem gestanden sind, dass Z seinen Hälfteanteil an der Beute aus den kriminellen Handlungen auf unverdächtige Weise in seine wirtschaftliche Verfügungsmacht bekommen wollte. Zur Verdeckung des wahren Sachverhaltes, dass nämlich sein Beuteanteil aus den Zahlungen des Opfers über die Y-GmbH an ihn weitergeleitet wurde – umsatzsteuerrechtlich ein nicht steuerbarer bloßer Durchlaufposten – fabrizierte er Scheinrechnungen der von ihm kontrollierten S5, welche die Beschuldigte überdies zu Unrecht in der Weise verwendete, als ob den Scheinrechnungen tatsächlich Leistungen der S5 an die Y-GmbH zugrunde gelegen wären.

Es ist also in den verfahrensgegenständlichen Rechnungen, deren unzulässige Berücksichtigung zu den vorgeworfenen Verkürzungen an Umsatzsteuer bzw. an Vorauszahlungen von Umsatzsteuer geführt hat, "Art und Ausmaß der Leistungserbringung" insofern "unzutreffend" dargestellt, als eine solche unrichtigerweise behauptet worden ist.

Es stellt sich daher vorerst die abgabenrechtliche Frage, ob ein Vorsteuerabzug aus diesen Scheinrechnungen zulässig gewesen ist: Gemäß dem zitierten [§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#) war aber im strafrelevanten Zeitraum (und auch in weiterer Folge) ein Unternehmer zum Abzug nur derjenigen Vorsteuerbeträge berechtigt, die von anderen Unternehmern in einer

Rechnung (§ 11 UStG 1994) gesondert ausgewiesen ist *für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind*.

Sind keine Leistungen für sein Unternehmen ausgeführt worden und ist der Rechnungsinhalt lediglich eine Fiktion, ist sohin auch ein Vorsteuerabzug nicht zulässig, auch wenn der Aussteller (hier: die S5) die Steuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet oder bezahlt hat (VwGH 28. 10. 2009, [2007/15/0159](#), ÖStZB 2010, 215). Zwar ist die zivilrechtliche Gültigkeit des Titelgeschäftes keine Voraussetzung des Leistungstatbestandes und damit auch nicht des Vorsteuerabzuges (vgl. VwGH 19. 2. 2002, [2000/14/0167](#)); ein Vorsteuerabzug aus einem Scheingeschäft ist jedoch unzulässig (vgl. VwGH 22. 3. 2006, [2002/13/0116](#), ÖStZB 569; VwGH 4. 6. 2008, [2005/13/0129](#), ÖStZB 2009,11; VwGH 8. 7. 2009, [2006/15/0264](#), ÖStZB 2010,64) und zwar auch dann, wenn die in der Rechnung über das Scheingeschäft ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt wurde (VwGH 27. 2. 2002, [98/13/0053](#), ÖStZB 754; VwGH 27. 3. 2002, [96/13/0148](#), ÖStZB 1072; OGH 23. 7. 2008, 13 Os 65/08 W, GeS 2008, 375) (zitiert aus dem von der Verteidigung genannten *Ruppe / Achatz*, UStG⁴, § 12 TZ 36).

Im Übrigen kann gerade auch unter Bedachtnahme auf die geforderte Kostenneutralität der USt (siehe der zitierte *Ruppe / Achatz*, UStG⁴, § 12 TZ 53) von einer solchen bei der von den Straftätern im gegenständlichen Fall gewählten Konstruktion in Anbetracht der nach [§ 6 Abs. 1 Z. 18 UStG 1994](#) unechten Steuerbefreiung der UKH Salzburg (welche die von der SPECTROMED Handels GmbH zu Unrecht in Rechnung gestellte USt allenfalls nur teilweise später als Beihilfe nach dem GSBG rückerstattet erhalten hat) wirtschaftlich gesehen keine Rede sein.

Die Einwendungen der Verteidigerin der Beschuldigten, wonach es unsachlich wäre, den Vorsteuerabzug an der Leistungsbezeichnung scheitern zu lassen (*Ruppe / Achatz*, UStG⁴, § 11 TZ 68), aufgrund unionsrechtlicher Grundsätze keine überzogenen formalen Anforderungen zu stellen sind (*Ruppe / Achatz*, UStG⁴, § 12 TZ 51 f), Rz 1831 der Umsatzsteuer-Richtlinien (welche sich mit einem Vorsteuerabzug aufgrund einer fehlerhaften oder mangelhaften Rechnung beschäftigt) beachtet hätte werden müssen, gehen samt und sonders ins Leere, weil bei der hier von den Betrügern verwendeten Geldwäsche-Konstruktion der Grund des Verneinens eines Vorsteuerabzuges in Wirklichkeit nicht in dem Umstand einer mangelhaften Rechnung, sondern in der Tatsache des Fehlens der materiellrechtlichen Voraussetzung einer erfolgten Leistungserbringung gelegen ist.

Gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab 2003) entsprechende Steuererklärungen elektronisch einzureichen hatte.

Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) macht sich nun derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnende Abgabe (eine Umsatzsteuervorauszahlung) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet wird, weil sie – wie hier – bei ihrer Berechnung um nicht zustehende fiktive leistungslose Vorsteuern unzulässigerweise verringert wurde.

Hingegen machte sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er beispielsweise auch in der Jahressteuererklärung zu Unrecht derartige tatsächlich nicht zustehende Vorsteuern zum Ansatz bringt, sodass etwa die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen wäre zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen eines Unternehmens vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß § 13 Abs. 2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise die Einreichung der unrichtigen Steuererklärung beim Finanzamt veranlasst in der Hoffnung, die Abgabe würde in Entsprechung der falschen Angaben in der Erklärung zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer enthalten ist.

Nicht jedoch ist – wie aus dem oben beschriebenen Tatbestand ersichtlich – Voraussetzung für die Strafbarkeit einer versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer, dass auch eine mit der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer korrespondierende strafbare Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen vorgelegen haben muss, geschweige denn, dass überhaupt der Verwirklichung des § 33 Abs. 1 FinStrG Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen vorhergegangen sein müssten.

Bedingt vorsätzlich handelt nach [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) bereits derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wobei es genügt, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß [§ 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch](#) (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, bei dem das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß [§ 5 Abs. 2 StGB](#) ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Gewerbsmäßig handelt, wer oben beschriebene Abgabenhinterziehungen begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen ([§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) aF bzw. [§ 38 Abs. 1 FinStrG](#) nF): Der Täter muss daher zur Verwirklichung des Tatbildes absichtlich handeln.

Auf Basis der gegebenen Aktenlage besteht nun für den Berufungssenat kein Zweifel, dass in Anbetracht der Gegebenheiten des konkreten Falles die Beschuldigte auch mit dem entsprechenden, teils qualifizierten, für den erstinstanzlichen Schuldspruch erforderlichen Vorsatz gehandelt hat: Wie ihren eigenen Einlassungen unzweifelhaft zu entnehmen ist, haben sie und Z verabredet, dass der dem Genannten zustehende Beuteanteil auf unverdächtige Weise unter Verwendung von Scheinrechnungen an diesen gelangen sollte. Es ist steuerliches Allgemeinwissen und war auch der Beschuldigten als erfahrener Kauffrau bekannt, dass es selbstredend verboten ist, im steuerlichen Rechenwerk fiktive Vorsteuern aus Scheinrechnungen geltend zu machen, denen tatsächlich keine Leistung zugrunde liegen.

Dennoch aber hat sie auf die oben beschriebene Weise gehandelt. In Kenntnis der diesbezüglichen Zusammenhänge war ihr zu den Tatzeitpunkten gewiss, dass solcherart der Abgabenbehörde unrichtige Voranmeldungen übersendet, entsprechend zu niedrige Zahllasten entrichtet bzw. in Bezug auf die Jahresumsatzsteuer 2005 eine unrichtige Steuererklärung übermittelt und auf deren Basis letztendlich eine zu niedrige Jahresumsatzsteuer festgesetzt werden würde.

Dr.X hat daher tatsächlich die ihr zum Vorwurf gemachten Abgabenhinterziehungen in objektiver und subjektiver Hinsicht verwirklicht, weshalb sich der Schuldspruch in Bezug auf die Beschuldigte als insoweit völlig unbedenklich erweist.

Dem Einwand des belangten Verbandes in Bezug auf die zeitliche Komponente der Tathandlungen und der angeblich solcherart noch fehlenden Verantwortlichkeit des belangten Verbandes ist zu entgegnen, dass laut Aktenlage – siehe die obigen Feststellungen – Dr.X als Geschäftsführerin und Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der Y-GmbH, sohin als Entscheidungsträgerin iSd [§ 2 Abs. 1 Z. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz](#) (VbVG) aufgetreten ist und sie sich als solche wegen einer Hinterziehung an Umsatzsteuer betreffend das genannte Unternehmen für das Veranlagungsjahr 2005 nach § 33 Abs. 1 FinStrG strafbar gemacht hat.

Gemäß [§ 28a Abs. 2 FinStrG](#) iVm [§ 3 Abs. 1 und 2 VbVG](#) ist eine juristische Person wie die Y-GmbH (vgl. [§ 1 Abs. 2 VbVG](#)) für Finanzstraftaten (die gegenständlichen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG) eines Entscheidungsträgers (wie Dr.X als Geschäftsführerin bzw. als die steuerlichen Angelegenheiten der GmbH wahrnehmende natürliche Person) verantwortlich, wenn 1. die Taten zu ihren Gunsten begangen worden sind (hier: die zumindest bedingt vorsätzliche Verkürzung der Jahresumsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2005 durch Zustellung des Bescheides über die am 4. Oktober 2006 erfolgte zu niedrige Festsetzung und die ab 15. März 2006 erfolgte zumindest wissentliche Nichtentrichtung der Umsatzsteuerzahllasten im durch die nicht zustehenden Vorsteuern reduzierten Ausmaß zu den Fälligkeiten bei gleichzeitig zumindest bedingt vorsätzlich unterlassener Bekanntgabe dieser Differenzbeträge mittels ordnungsgemäßer Voranmeldungen) oder 2. durch die Taten Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen (hier: die Verpflichtung der Y-GmbH zur Einreichung einer korrekten Jahresumsatzsteuererklärung für 2005 und zur rechtzeitigen Entrichtung und Voranmeldung der Umsatzsteuervorauszahlungen ab Jänner 2006) und der Entscheidungsträger (also der Beschuldigte Dr.X) als solcher die Taten rechtswidrig und schuldhaft begangen hat.

§ 28a FinStrG ist durch Art 11 Z. 3 des AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161, mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2005 (Art 49 Abs. 1 B-VG) in das FinStrG eingefügt worden, wobei der gleichzeitig aufgehobene Haftungstatbestand nach § 28 Abs. 1 FinStrG gemäß [§ 265 Abs. 1h FinStrG](#) auf die zuvor begangenen Finanzvergehen weiterhin anzuwenden ist.

Da – wie oben ausgeführt – Dr.X keine Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend Voranmeldungszeiträume des Jahres 2005 nach § 33 Abs. 2 lit. a

FinStrG, sondern solche des Jahres 2006 zuzüglich einer Hinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Umsatzsteuer für 2005 im Oktober 2006 nach Einreichung einer unrichtigen Steuererklärung am 29. September 2006 zu verantworten hat, wurde vom Ersten Senat zu Recht keine Haftung der Y-GmbH nach [§ 28 Abs. 1 FinStrG](#), sondern eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit des belangten Verbandes nach § 28a FinStrG ausgesprochen.

Soweit wiederum der Amtsbeauftragte eine gewerbsmäßige Begehungsweise festgestellt haben will, ist dagegen einzuwenden, dass zwar eine Qualifizierung des deliktischen Handelns der Beschuldigten insoweit möglich wäre, als rein theoretisch und noch ohne ausreichendes Beweissubstrat die Erzielung eines wirtschaftlichen Vorteiles im Sinne des § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG aF auch durch eine Minderheitsgesellschafterin und Geschäftsführerin möglich ist dergestalt, dass durch ihre Handlungsweise und damit auch durch die mittels eines entsprechenden Tatplanes erfasste Lukrierung nicht zustehender Vorsteuern das in finanziellen Nöten befindliche Unternehmen fortgeführt werden konnte und sie solcherart eine Vermehrung ihres Einkommens- und Vermögensstandes erzielen konnte, diesbezüglich im konkreten Fall aber der Nachweis der subjektiven Tatseite im Zweifel zu Gunsten der Beschuldigten nicht geführt werden kann:

Die fortlaufende Einnahmequelle ist nach der Intention der Täter wohl primär darin gelegen gewesen, dass das getäuschte Unfallkrankenhaus immer wieder Geldmittel ohne Gegenleistung herausgeben sollte, wobei der willensbildende Initiator Z gewesen ist. In dessen Interesse war es auch, dass sein Beuteanteil zu ihm bzw. in seinen wirtschaftlichen Verfügungsbereich weitergeleitet worden ist, wobei eine belegmäßige Deckungskonstruktion verwendet wurde, welche umsatzsteuerlich erfasst wurde. Dabei ist dem stetig wiederholtem Vorteil der Lukrierung nicht zustehender Vorsteuern auch der doppelt so hohe Nachteil der Besteuerung des vom Getäuschten stammenden Geldflusses gegenübergestanden. Es ist daher zumal in Anbetracht des Zeitablaufes auf Basis der gegebenen Aktenlage zwar gesichert, dass Dr.X wissentlich gehandelt hat, nicht jedoch mit der für ein Strafverfahren notwendigen Gewissheit belegt, dass die Genannte mit ihrem Handeln durch die steuerliche Behandlung der Scheinrechnungen einen wirtschaftlichen Vorteil für sich bzw. das eigene Unternehmen auch angestrebt hätte, insoweit also auch absichtlich gehandelt hätte.

Es war daher im Ergebnis der erstinstanzliche Schuldspruch in Bezug auf die Beschuldigte, aber auch in Bezug auf den belangten Verband zu bestätigen.

Zur Bemessung der Geldstrafe ist auszuführen:

Gemäß [§ 23 Abs. 1 FinStrG](#) ist die Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe die Schuld des Täters.

Gemäß [§ 23 Abs. 2 und 3 FinStrG](#) sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Zusätzlich sind die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters berücksichtigen.

Gemäß [§ 23 Abs. 4 FinStrG](#) hat bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, 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.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der vorsätzlich verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen geahndet, wobei nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe auszusprechen ist, die nach der Summe dieser Strafdrohungen zu berechnen ist.

Gleiches gilt gemäß [§ 28a Abs. 2 FinStrG](#) auch für die Ausmessung der Verbandsgeldbuße.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraum beträgt daher bis zu $\text{€ } 56.000,00 + \text{€ } 21.400,00 = \text{€ } 77.400,00 \times 2$, sohin $\text{€ } 154.800,00$, wobei hinsichtlich der Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht lediglich eine vorübergehende Abgabenvermeidung vorgesehen gewesen ist.

Läge daher ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und bestünden bei der Beschuldigten durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich ein Ausgangswert von gerundet $\text{€ } 77.000,00$.

Hinsichtlich des Unwertes des Handelns der Beschuldigten ist darauf zu verweisen, dass im Falle einer gerichtlichen Zuständigkeit nunmehr sogar von der Qualifikation eines Abgabenbetruges auszugehen wäre. Diesem Umstand und der Mehrzahl an deliktischen Angriffen stehen jedoch als mildernd gegenüber die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit der Beschuldigten, ihre geständige bzw. ihre im besonderen Umfang zur Tataufklärung beitragende Verantwortung, der Umstand, dass sie bei ihrem deliktischen Verhalten massiv

durch Z beeinflusst worden ist, der nunmehrige Wegfall der ihre Person betreffenden Spezialprävention durch die geänderten Lebensumstände der Täterin, der eingetretene Zeitablauf, wodurch der Verfolgungsanspruch des Staates entsprechend eine Abschwächung erfahren hat und die erfolgte Schadensgutmachung, sodass unter Bedachtnahme auf die nunmehrige wirtschaftliche Lage der Beschuldigten – wie von der Verteidigung vorgetragen – und die ebenfalls dargestellten ungünstigen Lebensumstände in gesamthafter Abwägung kein Raum für eine vom Amtsbeauftragten geforderte Erhöhung der Geldstrafe verbleibt.

Gleichartiges gilt auch für die ausgesprochene Ersatzfreiheitsstrafe.

Den Berufungen des Amtsbeauftragten bleibt daher der Erfolg versagt.

Der Berufung des belangten Verbandes ist hingegen insoweit ein Erfolg beschieden, als die über ihn verhängte Geldbuße abzumildern war:

In Bezug auf die Höhe der Verbandsgeldbuße ist nämlich anzumerken, dass unter grundsätzlicher Übernahme der oben zur Ausmessung der Geldstrafe dargelegten Argumente zwar kein Wegfall des spezialpräventiven Aspektes, wohl jedoch in Anbetracht der geschilderten Vorkehrungen zur Abwendung zukünftiger gleichartiger Manipulationen und des laut Aktenlage zwischenzeitlichen Wohlverhaltens eine massive Abschwächung eingetreten ist. Dieser Umstand in Verbindung mit der geschilderten angespannten Finanzlage des Unternehmens ermöglicht es, die zwar ohnehin schon sehr maßvoll gehaltene Geldbuße noch weiter auf die spruchgemäße Höhe, das sind lediglich 10,33 % des Strafrahmens, abzumildern.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#), wonach jeweils pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe bzw. Geldbuße, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist, und waren daher unverändert zu belassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 28. Mai 2013

