

weitere GZ.: RV/5300031/2012

RV/5300035/2012

RV/5300036/2012

RV/5300007/2014

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Linz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Peter Binder und die fachkundigen Laienrichter Mag. Helmut Schindler und Dipl.Ing. Christoph Bauer in der Finanzstrafsache gegen 1. A, geb. xxxa, ehem. Geschäftsführer, whft. XXA, vertreten durch Dr. Jürgen Nowotny, Rechtsanwalt, Obere Donaustraße 4, 4040 Linz, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs. 1 und 2 lit. a, 38 Abs. 1 lit. a aF FinStrG und 2. B, geb. xxxb, ehem. Geschäftsführer, whft. XXB, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a aF FinStrG über die Beschwerden beider Beschuldigten vom 19. Oktober 2012 (jeweils hinsichtlich der ihre Person betreffenden Entscheidungsteile) und der Amtsbeauftragten AD Monika Pusch vom 3. Oktober 2012 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde vom 25. Mai 2012, StrNrn. 052/2008/00711-001 und 002, sowie über die Beschwerde der Amtsbeauftragten AD Monika Pusch vom 21. März 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde vom 20. September 2013, StrNr. 052/2012/00642-001, in der Sitzung am 2. September 2014 nach in Anwesenheit beider Beschuldigten, des Verteidigers des Erstbeschuldigten, der Amtsbeauftragten und der Schriftführerin Sara Märzendorfer, jedoch in Abwesenheit eines Vertreters der belangten Behörde, durchgeföhrter mündlichen Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

- I. Die als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG nF zu wertende Berufung des A gegen den ihn betreffenden Entscheidungsteil des Spruchsenatserkenntnisses vom 25. Mai 2012 wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Der als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG zu wertenden Berufung des B gegen den ihn betreffenden Entscheidungsteil des Spruchsenatserkenntnisses vom 25. Mai 2012

wird teilweise Folge gegeben und der diesbezügliche Spruch dahingehend abgeändert, dass er zu lauten hat:

1. B ist schuldig, er hat 2005 im Amtsreich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Geschäftsführer der C-GmbH fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2004 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 17.688,50 bewirkt, indem er unter Außerachtlassung der ihm möglichen, zumutbaren und gebotenen Sorgfalt im steuerlichen Rechenwerk bzw. in der Abgabenerklärung der Gesellschaft eine Versteuerung der an die Partnerärzte weiterverrechneten Fremdleistungen und Personalkosten unterlassen hat, weshalb die genannte bescheidmäßige festzusetzende Abgabe zu niedrig festgesetzt wurde, und hiernach eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wird daher über ihn eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 1.500,00

(in Worten: Euro eintausendfünfhundert)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

einer Woche

verhängt.

B hat gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 150,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mittels gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden, zu tragen.

2. Das gegen B unter der StrNr. 052/2008/00711-002 überdies wegen des Verdachtes, er habe als Geschäftsführer der C-GmbH mittels Nichtversteuerung der an die Ärzte weiterverrechneten Fremdleistungen und Personalkosten auch betreffend das Veranlagungsjahr 2005 eine fahrlässige Verkürzung an Umsatzsteuer nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren wird gemäß §§ 82 Abs. 3 lit. c 1. Alt., 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

III. Im Übrigen wird die obgenannte Beschwerde des B als unbegründet abgewiesen.

IV. Der als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG zu wertenden Berufung der Amtsbeauftragten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates vom 25. Mai 2012 betreffend A und der Beschwerde der Amtsbeauftragten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates vom 20. September 2013 wird teilweise Folge gegeben und werden die bekämpften Entscheidungen dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten haben:

A ist schuldig, er hat im Amtsreich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Geschäftsführer der C-GmbH

a. 2005 fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2004 eine Verkürzung an

Umsatzsteuer in Höhe von € 17.688,50 bewirkt, indem er unter Außerachtlassung der ihm möglichen, zumutbaren und gebotenen Sorgfalt im steuerlichen Rechenwerk bzw. in der Abgabenerklärung der Gesellschaft eine Versteuerung der an die Partnerärzte weiterverrechneten Fremdleistungen und Personalkosten unterlassen hat, weshalb die genannte bescheidmäßig festzusetzende Abgabe zu niedrig festgesetzt wurde,

b. 2007 vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2005 und 2006 Verkürzungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 30.328,24 (2005) und € 19.540,96 (2006) bewirkt (2005) bzw. zu bewirken versucht (2006), indem er im steuerlichen Rechenwerk bzw. in den Abgabenerklärungen der Gesellschaft eine Versteuerung der an die Partnerärzte weiterverrechneten Fremdleistungen und Personalkosten unterlassen hat, obwohl er diese Verpflichtung ernstlich für möglich hielt und sich aber damit abgefunden hat, weshalb die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden bzw. worden wären, sowie

c. 2007 und 2008 vorsätzlich betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis November 2007 hinsichtlich eines Gesamtbetrages von € 23.298,72 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht spätestens jeweils bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (01/07: € 2.118,07 + 02/07: € 757,82 + 03/07: € 2.118,07 + 04/07: € 1.303,06 + 05/07: € 1.332,09 + 06/07: € 1.602,73 + 07/07: € 2.118,07 + 08/07: € 2.118,07 + 09/07: € 2.118,07 + 10/07: € 2.118,07 + 11/07: € 1.857,83) bzw. mittels unrichtiger Voranmeldungen ungerechtfertigte Umsatzsteuergutschriften geltend gemacht (02/07: € 1.360,25 + 04/07: € 815,01 + 05/07: € 785,98 + 06/07: € 515,34 + 11/07: € 260,24)

und hiedurch begangen zu Faktum a eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG, zu den Fakten b Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und zu den Fakten c Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a und b FinStrG,

weswegen über ihn unter Bedachtnahme auf die Strafverfügung des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 8. Mai 2009, StrNr. 52/2009/00247-001, gemäß §§ 34 Abs. 4, 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG eine **zusätzliche Geldstrafe** von

€ 16.500,00

(in Worten: Euro sechzehntausendfünfhundert)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

acht Wochen

verhängt werden.

A hat gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 500,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mittels gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden, zu tragen.

V. Im Übrigen werden die obgenannten Beschwerden der Amtsbeauftragten betreffend A als unbegründet abgewiesen.

VI. Als unbegründet abgewiesen wird auch die als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG zu wertende Berufung der Amtsbeauftragten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates vom 25. Mai 2012 betreffend B.

VII. Gegen diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde (damals: erster Instanz) vom 25. Mai 2012, StrNrn. 052/2008/00711-001 und 002, waren A und B schuldig gesprochen worden, sie hätten jeweils im Amtsbereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Geschäftsführer der C-GmbH, sohin als Wahrnehmende deren steuerlichen Interessen, fahrlässig unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2004 und 2005 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 48.016,74 (2004: € 17.688,50 + 2005: € 30.328,24) bewirkt, indem sie in den eingereichten Abgabenerklärungen die an die Vertragsärzte der GmbH, hinsichtlich welcher sie eine Ärztegemeinschaft vorgegeben hätten, weiterverrechneten Personalkosten und Fremdleistungen [in der Entscheidung irrtümlich: Personalkosten, Fremdleistungen, Miete und Dienstleistungen] nicht der Umsatzsteuer unterworfen hätten, und hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) begangen, weswegen über beide Beschuldigte gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG [iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG] jeweils Geldstrafen in Höhe von € 4.500,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit jeweils Ersatzfreiheitsstrafen von fünf Tagen verhängt worden sind.

Beiden Beschuldigten wurde gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG auch der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten in Höhe von € 450,00 auferlegt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde [Ergänzungen des Finanzstrafsenates in eckiger Klammer]:

[A. Beginnend mit Juli 2007 bis Oktober 2008 fand betreffend den Zeitraum 11/2006 bis 04/2007 eine USO-Prüfung (ABNr. 226097/07) durch das Finanzamt Linz statt. Von August bis] Oktober 2008 hat [bei der C-GmbH] eine Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum 05/2007 bis 06/2008 und eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt Linz [zu ABNr. 126082/08 für den Zeitraum 2003 bis 2006] stattgefunden. Prüfungsgegenstand waren Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage und Zusammenfassende Meldung. [Weiters fand beginnend mit November 2007 eine GPLA-

Prüfung zu ABNr. 400196/08 betreffend den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2007 statt.

Dabei wurde wie folgt erhoben:]

Die C-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Oktober 2003 und Eintragung ins Firmenbuch am 5. November 2003 gegründet.

Die Geschäftsführung übten A (vom 5. November 2003 bis 1. Juni 2006 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer, ab 2. Juni 2006 alleinige Vertretung) und B (vom 5. November 2003 bis 1. Juni 2006 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer, ab 2. Juni 2006 war die Geschäftsführung beendet) aus.

[Als Gesellschafter der GmbH fungierten durchgehend A (48 %), B (26 %) und D (26 %). Keiner der beteiligten Gesellschafter übte einen (zahn)ärztlichen Beruf im Sinne des Ärzte- bzw. Zahnärztegesetzes aus.]

Die Tätigkeit der Gesellschaft bestand in der "Vermietung von vollständig ausgestatteten Arztpraxen an Zahnärzte und Durchführung aller für den Betrieb einer Arztpraxis organisatorischen Arbeiten gegen Entgelt".

Die Gesellschaft hat ihre gesellschaftliche Tätigkeit bis November 2007 entfaltet. Ihre Tätigkeit war die Anmietung von Ordinationsräumlichkeiten und in der Folge die Ausstattung derselben mit Einrichtungsgegenständen zum Betrieb einer Zahnarztpraxis.

Sämtliche Verbrauchsmaterialien wurden von der C-GmbH mit Vorsteuerabzug erworben und dem Zahnarzt zur Verfügung gestellt.

Bei den im Prüfungszeitraum in diesen Praxen eingemieteten und tätigen Ärzten handelte es sich überwiegend um Zahnärzte, die ihren Wohnsitz in Deutschland hatten und für die Behandlungszeiten nach Österreich gekommen waren.

[Insgesamt gab es drei verschiedene Standorte: E1, E2 (nur kurzzeitig) und E3.]

Das Konzept war, dass die vollständig ausgestatteten Ordinationen dann an mehrere Zahnärzte vermietet werden und diesen als gemeinsame Gruppenpraxis dienten.

Die Ärzte müssen sich nur mehr um ihre zahnärztliche Tätigkeit kümmern, alle organisatorischen Aufgaben übernimmt die C-GmbH (Anmietung der Räumlichkeiten, Ausstattung der Ordination, laufende Bestellung von Verbrauchsmaterialien und Bestellung von speziell für den einzelnen Patienten gefertigtes Labormaterial {=Zahnersatz wie Kronen, Brücken etc.}, Werbung und Kundenakquirierung, Terminkoordination, Personalverrechnung, Buchhaltungsarbeiten, Zahlungsüberwachung bezüglich der Patienten, Banküberweisungen - für sämtliche Bankkonten ist nur die Geschäftsführung der C-GmbH sowie die Buchhalterin der GmbH zeichnungsberechtigt, etc.).

Neben diesen Leistungen wurde auch das Personal (Zahnarzthelferinnen) von der C-GmbH den Ärzten für ihre jeweiligen Arbeitszeiten zur Verfügung gestellt. Das Personal wurde von A und B ausgewählt, sämtliche Dienstverträge wurden von den beiden Beschuldigten unterzeichnet, auch die Diensteinteilung ist durch die C-GmbH erfolgt.

Im Falle von Kündigungen durch die Mitarbeiter wurden diese ebenfalls an A und B (C-GmbH) gerichtet, was zeigt, dass die Mitarbeiterinnen die C-GmbH (die beiden Beschuldigten) als ihren Dienstgeber anerkannt hatten. Bei Kündigungen von Mitarbeitern erfolgte die Entlassung aus dem Dienst ebenfalls durch A und B. Die Entgeltfortzahlung wurde von der C-GmbH geleistet. Die Arbeitszeiten des Personals wurden von der C-GmbH koordiniert, auch die Urlaubseinteilung des Personals wurde durch die GmbH vorgenommen. Diese Personalkosten wurden an die Ärzte anteilig (auf Basis der von ihnen gearbeiteten Stunden) ohne Umsatzsteuer weiterverrechnet.

Außerdem wurden die Fremdleistungen für die speziell für die Patienten gefertigten Zahnersätze, Kronen, Brücken etc. von den Zahntechnikern an die C-GmbH ohne Umsatzsteuer fakturiert. Die GmbH hat dann die Kosten an die Ärzte ohne Umsatzsteuer weiterverrechnet.

Bis zur Betriebsprüfung wurde von der C-GmbH nur jener Betrag als Einnahme erklärt, der auf die Position "Dienstleistung und Miete Primamed" entfallen ist. Nur dieser Betrag wurde auch der Umsatzsteuer unterzogen.

Die Honorareinnahmen des Arztes sowie die Aufwendungen für die Fremdleistungen bzw. Zahntechnikerleistungen wurden auf die in der Buchhaltung geführten Verrechnungskonten der jeweiligen Ärzte verbucht, auch die Gehaltsaufwendungen für die Arzthelferinnen wurden anteilig auf diesen Konten erfasst.

Eine gesonderte Buchhaltung für die Praxisgemeinschaft existierte nicht, damit auch kein separater Verrechnungskreis. Alle Einnahmen, Zahlungen und Verrechnungen wurden in der Buchhaltung der C-GmbH verbucht.

[Für sämtliche Bankkonten war nur die Geschäftsführung der C-GmbH sowie die Buchhalterin der GmbH, F, die Schwester des A, zeichnungsberechtigt.

Die Abrechnung für die einzelnen Ärzte erfolgte monatlich von der C-GmbH wie folgt: Honorareinnahmen Arzt abzüglich Bankspesen abzüglich Eingangrechnungen Fremdarbeit (Zahntechnikerleistungen wie Zahnersatz, Kronen, etc.) = Deckungsbeitrag; Verrechnungsbasis ist ein bestimmter Prozentsatz (z.B. 66,67 %) vom Deckungsbeitrag, der bei der GmbH verbleibt.

Davon werden bestritten: Personalaufwand (anteilig für die Stunden, die der Arzt gearbeitet hat) sowie Dienstleistung und Mietaufwand der GmbH.

Der verbleibende Deckungsbeitrag (z.B. 33,33 %) wurde dem Arzt gutgeschrieben.

Nur die auf die Positionen Dienstleitung und Miete entfallenden Beträge wurden bei der GmbH als Einnahmen erklärt und der Umsatzsteuer unterzogen.]

Der steuerliche Vertreter der Beschuldigten, G war zumindest 2004 und 2005 in die Personalabrechnung nicht eingebunden.

Mit Schreiben vom 25. Oktober 2004 fragte der steuerliche Vertreter der Beschuldigten in deren Auftrag beim Finanzamt Linz unter Darlegung des relevanten Sachverhalts, nämlich insbesondere, dass eine Ärztegemeinschaft, das ist die Gesamtheit aller Ärzte, die die

Ordination nutzt, das Fachpersonal anstellt und als Dienstgeber auftritt, an, mit dem Ersuchen um Bestätigung, dass in dieser Konstellation keine Umsatzsteuer anfalle.

Mit Schreiben vom 24. Jänner 2005 bestätigte das Finanzamt Linz diese Rechtsansicht gegenüber G, wobei auf die Unverbindlichkeit der Auskunft hingewiesen wurde.

Dieses Antwortschreiben des Finanzamtes Linz leitete G an die C-GmbH zu Handen A weiter.

Die Zuständigkeit der Geschäftsführung war intern zwischen den Beschuldigten so aufgeteilt, dass A für die Finanzgebarung, die organisatorische Leitung und das Rechnungswesen und B für die technische Abwicklung und Abrechnung für die Ärzte zuständig war.

[B.] Die Beschuldigten hätten im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Geschäftsführer der C-GmbH durch Einreichung von unrichtigen Abgabenerklärungen für die Jahre 2004 und 2005, nämlich durch die Nicht-Umsatzversteuerung von weiterverrechneten Personalkosten, Fremdleistungen, Mieten und Dienstleistungen [gemeint in Anbetracht der vorangehenden Feststellungen: von weiterverrechneten Personalkosten und Fremdleistungen] an die Ärzte, nämlich durch das Vorgeben einer Ärztegemeinschaft zur Erreichung einer umsatzsteuerlichen Behandlung im Sinne einer Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 [Abs. 1] Z 19 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht fahrlässig eine Verkürzung von Umsatzsteuer in Summe von € 48.016,74 (2004: € 17.688,50 + 2005: € 30.328,24) bewirkt.

[C.] Bei seiner Beweiswürdigung verwies der Spruchsenat u.a. hinsichtlich der Dienstgebereigenschaft der C-GmbH auf das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung zu ABNr. 400196/08. Auch aus der vom Beschuldigten eigenhändig unterfertigten Niederschrift mit A vor der OÖ GKK ergebe sich eindeutig die Dienstgebereigenschaft der GmbH.

[Der Inhalt der anlässlich einer etwa Ende Dezember 2007 erfolgten Einvernahme von A bei der OÖ. Gebietskrankenkasse gemachten Angaben lautet wie folgt (Protokoll siehe Arbeitsbogen):

Er, A, betreibt in X eine zahnärztliche Gemeinschaftspraxis (E-1) und stellte über die C-GmbH Helferinnen zur Verfügung. Die dort tätigen freiberuflichen Zahnärzte waren gegen prozentualer Beteiligung am Honorarumsatz beschäftigt. Sie verfügten nie über eine Dienstgebereigenschaft nach § 35 Abs. 1 ASVG. Die Dienstgebereigenschaft habe die GmbH übernommen, die sämtliche Kosten der Praxisgemeinschaft übernommen habe. ... Die eröffneten Kontonummern bei der OÖ. GKK hinsichtlich dort namentlich genannter Ärzte gehörten daher über die C-GmbH abgerechnet.]

Dies stehe weiters im Einklang mit dem E-Mail des Dr.H vom 7. Februar 2008 an die OÖ. GKK [Finanzstrafakt betreffend A, StrNr. 052/00642-001, Bl. 179]. Dr.H führt in diesem E-Mail explizit an, dass immer die C-GmbH die Dienstgebereigenschaft hatte. Die vorliegenden Dienstverträge bestätigten dieses Bild.

[D.] In seinen rechtlichen Erwägungen hat der Spruchsenat die diesbezüglichen Ausführungen der Betriebsprüfung bzw. der Abgabenbehörden übernommen (vgl. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Oktober 2008, ABNr. 126082/08, Pkt. 2 Umsatzsteuerpflicht von weiterverrechneten Kosten, genannter Finanzstrafakt Bl. 81 ff):

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG 1994 sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt unecht steuerbefreit. Diese Befreiung gilt auch für Praxisgemeinschaften, wenn diese als Innen- oder Außengesellschaft geführt werden.

Unter ärztlichen Praxisgemeinschaften sind vertragliche Zusammenschlüsse nach Art einer Mitunternehmerschaft zum Zwecke gemeinschaftlicher ärztlicher Betätigung zu verstehen, an denen ausschließlich Ärzte beteiligt sind. Die beteiligten Ärzte müssen insbesondere am Gewinn und Verlust, an den stillen Reserven der in der Gemeinschaft genutzten Wirtschaftsgüter sowie am gemeinsamen Firmenwert (Praxiswert) beteiligt sein. Eine weitere Voraussetzung für die Annahme einer Praxisgemeinschaft ist die gemeinschaftliche Anstellung allfälliger für die Ärzte tätiger Arbeitnehmer.

Tritt eine derartige Ärztegemeinschaft nicht nach außen in Erscheinung, handelt es sich daher um eine sogenannte Innengesellschaft. Mangels eines nach außen gerichteten Auftretens der Gemeinschaft kann diese nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 eingestuft werden, Unternehmer sind die an der Gemeinschaft beteiligten Ärzte, die jeweils die auf sie entfallenden Umsätze zu versteuern haben.

Auf ertragsteuerlichem Gebiet sind reine Innengesellschaften in der Regel keine Mitunternehmerschaften (VwGH 20.3.1959, 1593, 2333/58). Mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft findet keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften im Sinne des § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) statt. Im Hinblick auf die enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen den an der Praxisgemeinschaft beteiligten Ärzten sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Ausgaben kann eine vereinfachte Form der Umsatz- und Vorsteueraufteilung vorgenommen werden.

Eine Innengemeinschaft (Praxisgemeinschaft) ist [im gegenständlichen Fall] nicht vorgelegen, da sämtliche Verrechnungen durch die C-GmbH durchgeführt worden sind. Es gibt [gab] keine eigene Buchhaltung für eine Praxisgemeinschaft, die nur der Weiterverrechnung der Kosten sowie Verteilung der Einnahmen dient und daher ohne Gewinnauswirkung bleibt. Der einzelne Arzt erhält nur jenen Betrag ausbezahlt, der von seinen Honoraren nach Abzug der von der C-GmbH in Rechnung gestellten anteiligen Personalkosten sowie der anteiligen Ordinationsmiete und Entschädigung für die Dienstleistungen der GmbH übrig bleibt. Die C-GmbH ist eine von den einzelnen Ärzten unabhängige Firma. Die einzelnen Ärzte sind weder am Firmenwert noch an den stillen Reserven der C-GmbH beteiligt. Eine Innengemeinschaft (Praxisgemeinschaft), an der nur Ärzte beteiligt sind und die nur zur Kostenverteilung dient, liegt [lag] daher nicht vor.

Tritt eine Gemeinschaft als Unternehmer auf (Außengemeinschaft), fallen die sonstigen Leistungen der ärztlichen Praxisgemeinschaften, deren Mitglieder ausschließlich

Angehörige der in § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG 1994 bezeichneten Berufe sind, unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z. 19 (zweiter Satzteil) UStG 1994.

Die Anmietung der Ordinationen, die Ausstattung der Praxen sowie sämtliche organisatorischen Leistungen werden [wurden] von der C-GmbH durchgeführt. Auch die Abrechnung und Weiterverrechnung der anteiligen Honorare sowie der Kosten erledigt die GmbH. An der C-GmbH ist weder ein Arzt beteiligt, noch ist einer der Geschäftsführer als Arzt tätig. Keiner der Dienstnehmer übt eine ärztliche Tätigkeit aus. Aus diesem Grund fallen die Leistungen, die vom genannten Unternehmen an die Ärzte erbracht worden sind, nicht unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG 1994.

Daher sind die weiterverrechneten Personalkosten sowie die Fremdleistungen (Laborkosten) an die Ärzte mit Umsatzsteuer zu fakturieren.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat jeweils als mildernd eine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit der Beschuldigten (aktenwidrig in Bezug auf den Erstbeschuldigten, siehe unten), ein Tatsachengeständnis in objektiver Hinsicht, ein längeres Zurückliegen der Taten und die schwierige finanzielle Lage des Unternehmens, als erschwerend keinen Umstand.

Tatsächlich war A bereits mit Strafverfügung des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde zu StrNr. 052/2009/00247-001 vom 8. Mai 2009, zugestellt am 13. Mai 2009, rechtskräftig am 15. Juni 2009, schuldig gesprochen worden, weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes als verantwortlicher Geschäftsführer der I-GmbH vorsätzlich 1. unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2007 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 3.034,18 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat sowie 2. - ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen - betreffend das Veranlagungsjahr 2007 trotz Andrängen des Fiskus keine Umsatz- und Körperschaftssteuererklärung bei der Abgabenbehörde eingereicht hat und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (zu Pkt.1.) und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (zu Pkt.2.) begangen hat, weswegen über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 51 Abs. 2 [tatsächlich: gemäß § 33 Abs. 5] FinStrG iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 1.500,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Tagen verhängt wurden (Finanzstrafakt des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr betreffend A, StrNr. 052/2009/00247-001).

Gegen das oben dargestellte Straferkenntnis vom 25. Mai 2012 hat die Amtsbeauftragte mit Schriftsätze vom 3. Oktober 2012 berufen, wobei hinsichtlich beider Beschuldigter von ihr die Bestrafung wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung beantragt wird.

Aus der Formulierung der Anfrage vom 25. Oktober 2004 durch den steuerlichen Vertreter der C-GmbH in dessen Auftrag gehe hervor, dass den Beschuldigten die Bedingungen für das Vorliegen der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG 1994, nämlich u.a. auch, dass die Ärztegemeinschaft, das ist die gesamtheit aller Ärzte, die eine Ordination nutzt, das Fachpersonal anstellt und als Dienstgeber auftritt, völlig klar gewesen sei.

Im Zuge des Beweisverfahrens habe sich herausgestellt, dass die Dienstgebereigenschaft jedoch die C-GmbH gehabt hätte. Von der OÖ GKK wurde dies in einer Niederschrift festgehalten, diese wurde sodann auch von A eigenhändig unterzeichnet.

Dr.H habe in einem E-Mail vom 7. Februar 2008 an die OÖ GKK angegeben, dass er und Dr.J, welche auch die Praxisräumlichkeiten der GmbH nutzte, mit der Dienstgebereigenschaft überhaupt nichts zu tun gehabt hätten. Er wisse nicht einmal, wann er und Dr.J zum Dienstgeber erklärt worden wären.

Nachdem in der Realität die Voraussetzungen für das Vorliegen der Steuerbefreiung nicht gegeben gewesen wären, in der Anfrage an das Finanzamt jedoch ein Sachverhalt vorgetäuscht wurde, aufgrund dessen das Vorliegen der Steuerbefreiung durch das Finanzamt bestätigt wurde, sei von einer vorsätzlichen Begehungsweise auszugehen.

Durch die unrichtige Darstellung [des tatsächlichen Sachverhaltes] gegenüber der Finanzbehörde bzw. infolgedessen auch durch die unrichtige steuerliche Behandlung [im Abgabenverfahren] wurde die Umsatzsteuer verkürzt, wobei es den Beschuldigten darauf angekommen sei, sich durch diese Gestaltung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2012 haben beide Beschuldigte ebenfalls Berufung erhoben, wobei ausgeführt wurde wie folgt:

I. Unrichtiger Sachverhalt:

1. Die Finanzstrafbehörde habe festgestellt, dass neben der Übernahme der organisatorischen Aufgaben durch die C-GmbH das Personal von der GmbH den Ärzten für ihre jeweiligen Arbeitszeiten zur Verfügung gestellt wurde.

Es treffe zwar zu, dass die Stellenausschreibung und Vorauswahl für die Zahnärzthelferinnen durch die Geschäftsführung der GmbH erfolgte. Wie der Zweitbeschuldigte darlegte, hätten letztlich die Ärzte die tatsächliche Auswahl getroffen.

Sämtliche Ärzte hätten eine Praxisgemeinschaft und gleichzeitig auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes gebildet, die die Dienstgeberfunktion wahrnahm. Diese Gesellschaft bürgerlichen Rechtes bevollmächtigte ihrerseits wiederum die Geschäftsführer der C-GmbH, in ihrem Namen die Dienstverträge sowie die Diensteinteilung durchzuführen. Dienstverhältnisse seien stets auch im Namen der Gesellschaft bürgerlichen Rechtes beendet worden. Es liege nicht im Einflussbereich der Beschuldigten, wenn die Dienstnehmer unrichtig Beendigungsschreiben an die GmbH richteten, anstelle an die Praxisgemeinschaft bzw. die Gesellschaft bürgerlichen Rechtes. Da jedoch eine

umfassende Vollmacht diesbezüglich bestand, sei diesen Umständen nicht die formale Bedeutung beigemessen worden, was jedoch an der materiellen Situation nichts ändere.

Das Konzept der C-GmbH sei gewesen, dass die Kosten der Dienstnehmer auf die behandelnden Ärzte aufgeteilt werden sollten, dies im Verhältnis der von den Ärzten in Anspruch genommenen Zeiten. Die Auslagerung all dieser organisatorischen Aspekte in Bezug auf Dienstnehmer begründe noch keine Dienstgebereigenschaft.

Der von den Beschuldigten zugestandene Fehler wäre gewesen, nicht für die Praxisgemeinschaft bzw. Gesellschaft bürgerlichen Rechts der Zahnärzte ein eigenes Bankkonto eingerichtet zu haben, von welchem die Gehälter bezahlt wurden. Dieser zugestandene Fehler stelle ebenfalls nur einen formalen Aspekt dar. Zivilrechtlich sei es grundsätzlich möglich, dass sämtliche Agenden diesbezüglich an Bevollmächtigte weitergegeben werden. Es sei unwidersprochen, dass die Bezahlung der Dienstnehmer ausschließlich aus Einkünften der Zahnärzte erfolgte.

2. Auch die Feststellung, wonach außerdem die Fremdleistungen für die speziell für die Patienten gefertigten Zahnersätze, Kronen, Brücken etc. von den Zahntechnikern an die C-GmbH ohne Umsatzsteuer fakturiert worden seien, und die GmbH dann diese Kosten an die Ärzte ohne Umsatzsteuer weiterverrechnet habe, sei unzutreffend.

Auch diesbezüglich hätten die Beschuldigten, insbesondere der Zweitbeschuldigte, der organisatorisch hiefür zuständig gewesen wäre, unwiderlegt angegeben, dass die Bestellungen der Zahnmaterialien im Namen der Praxisgemeinschaft erfolgt seien.

Es sei nachvollziehbar, dass diese Leistungen der Zahnärzte in weiterer Folge auch an die Patienten korrekt weiterverrechnet wurden und aus diesen Einnahmen die Zahntechniker bezahlt wurden. Eine direkte Weiterverrechnung dieser Zahnersätze und sonstigen spezifischen Zahntechnikerleistungen seitens der C-GmbH gegenüber den Ärzten sei nie erfolgt. In den Unterlagen fänden sich hierüber keine Buchungen oder Rechnungen. Es fänden sich im Erkenntnis keine Angaben darüber, wie der Spruchsenat zu dieser Feststellung gelangt sei.

3. Beide derartigen Feststellungen hätten daher ersatzlos zu entfallen.

II. Unrichtige Beweiswürdigung:

Der Schulterspruch werde im Wesentlichen darauf gegründet, das aus Unterlagen, die wesentlich nach dem strafrechtlich relevanten Zeitraum entstanden sind, sich eine Dienstgebereigenschaft der C-GmbH ableiten ließe.

Hiezu sei ergänzend auszuführen, dass das Konzept der C-GmbH leider nicht in jenem gewünschten Umfang erfolgreich war, wie dies zu Beginn geplant gewesen wäre. Dies hätte insbesondere damit zu tun, dass die behandelnden Zahnärzte nicht über entsprechend lange Zeit der Praxisgemeinschaft angehörten bzw. auch vor allem ab dem Jahr 2006 Zeiten bestanden, in welchen überhaupt zeitweise keine Ärzte vorhanden waren.

Um jedoch stets einen Zahnarzt aufnehmen zu können, wurde ein Betrieb aufrecht erhalten. Naturgemäß musste für diesen Zeitraum das Personal von der C-GmbH bezahlt werden. Daraus habe sich auch letztlich die Aussage von A ergeben, dass für diese Zeiten die Dienstgebereigenschaft der C-GmbH anerkannt wurde.

Die vorliegenden Dienstverträge könnten im Gegensatz zur der Darstellung der Finanzstrafbehörde den Eindruck nicht verdeutlichen, zumal Dienstverträge nicht vorlägen. Der einzige vorliegende Schulungsvertrag sei insoweit nicht relevant, zumal es sich nicht um einen konkreten Dienstvertrag handle. Hingegen verdeutliche das Schreiben von Frau K vom 27. März 2006, dass die diesbezügliche Kündigung eben an die zahnärztliche Praxisgemeinschaft gerichtet war. Auch das Entlassungsschreiben gegenüber Frau L vom 28. September 2005 sei namens der Praxisgemeinschaft verfasst und von A ausdrücklich nur im Auftrag gezeichnet.

Wenn aufgrund der umfassenden Bevollmächtigung der C-GmbH durch die zahnärztliche Praxisgemeinschaft zur Abwicklung der Personalagenden gegenüber den Dienstnehmern der Eindruck entstand, dass die beiden Beschuldigten hiefür zu ständig wären, könne dies nicht zu deren Lasten gehen.

Es wäre jedenfalls zu Beginn der Tätigkeit und damit vor allem in dem strafrechtlich relevanten Zeitraum die Absicht und das Bemühen der Beschuldigten gewesen, genau im Sinne des Konzeptes und der auch vom Finanzamt über Anfrage von Herrn Steuerberater G bestätigten Abwicklung vorzugehen. Einzelne Abwicklungsfehler, insbesondere mangelnde gesonderte Bankkonten, könnten ein Verschulden, vor allem in subjektiver Hinsicht, nicht begründen.

III. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Entgegen der Beurteilung durch den Spruchsenat sei die Praxisgemeinschaft sowohl in Bezug auf die Dienstnehmer als auch bei Bestellungen für zahntechnische Leistungen nach außen aufgetreten. Dass der bloße Zahlungsvorgang über Konten, die der C-GmbH zuzuordnen sind, erfolgt ist, sei grundsätzlich ein formaler Fehler, der jedoch materiellrechtlich keine tatsächliche Auswirkung haben könne.

Wäre nicht eine eigene Buchhaltung für die Praxisgemeinschaft existent gewesen, hätten insbesondere die Monatsabrechnungen, wie sie auch im Akt für das Jahr 2004 vorliegen, nicht erstellt werden können.

Es wäre widersinnig, wenn seitens der C-GmbH bzw. der Beschuldigten umfangreiche Vertragswerke erstellt wurden, die auch von den jeweils tätigen Zahnärzten akzeptiert und unterschrieben wurden, wenn das darin angeführte System nicht auch tatsächlich praktiziert hätte werden sollen. Der von den Beschuldigten zugestandene Fehler, in der Abwicklung formale Details, insbesondere eigene Bankkonten für die Praxisgemeinschaft zu eröffnen, übersehen zu haben, begründe noch kein vorwerfbares Verschulden, jedenfalls nicht die seitens der Finanzverwaltung vorgeworfene vorsätzliche Begehungsweise. In diesem Zusammenhang sei auch darauf hinzuweisen, dass den Beschuldigten in den Sachverhaltsdarstellungen vom 5. Juli 2011 ausdrücklich nur die

fahrlässige Abgabenhinterziehung [fahrlässige Abgabenverkürzung] vorgeworfen wurde. Bereits aus diesem Grund sei die nunmehrige Berufung seitens des Amtsbeauftragten nicht gerechtfertigt.

Es könne nicht für die Bestrafung der Beschuldigten ausreichen, wenn die Finanzstrafbehörde sich auf die lapidare Aussage zurückziehe, dass der subjektive Tatbestand durch die Verwirklichung des objektiven Tatbestands indiziert sei. Dies sei für die Begründung jedenfalls unzureichend.

IV. Zur Strafe:

Selbst wenn der Vorwurf der fahrlässigen Begehung aufgrund des von den Beschuldigten zugestandenen Fehlers der nicht bis ins Detail durchgeföhrten Umsetzung des Konzeptes durch mangelnde Eröffnung eigener Bankkonten für die Praxisgemeinschaft berechtigt sein sollte, erscheint insbesondere in Hinblick auf die Aufgabenverteilung zwischen den beiden Beschuldigten die Verhängung gleicher Strafen nicht gerechtfertigt.

B war, wie unbestritten festgestellt wurde, für die technische Abwicklung und die Abrechnung der Ärzte zuständig. In dem Zeitraum seiner Tätigkeit wurden auch die im Akt erliegenden internen Abrechnungen erstellt, so dass entsprechend dem Konzept eine Umsetzung erfolgt war. Dass die nach außen in Erscheinung tretende mangelnde Einrichtung eines gesonderten Bankkontos nicht erfolgt war, habe ausschließlich im Aufgabenbereich von A gelegen, dem die gesamte Finanzgebarung oblag. Die nach außen hin durchzuföhrende Umsetzung des Konzeptes wäre überwiegend Aufgabe von A gewesen, weshalb an den dabei entstandenen Fehlern der Zweitbeschuldigte ein geringeres Verschulden trage, auch wenn die geschäftsführerische Gesamtverantwortlichkeit nicht bestritten wird.

Sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht ist jedoch diesbezüglich eine Differenzierung vorzunehmen, so dass die gegenüber B verhängte Strafe als zu hoch angesehen werde.

Generell sei der sehr lange zurückliegende Zeitraum und die schwierige finanzielle Situation bei beiden Beschuldigten zu wenig gewürdigt worden, was hinsichtlich beider Beschuldigter jedenfalls eine weitere Reduktion der Strafe rechtfertige.

Es werde daher ein Freispruch von den gegen die Beschuldigten erhobenen Vorwürfe [erkennbar: eine Einstellung der Verfahren], in eventu einer Verringerung der Strafen entsprechend dem jeweiligen Verschulden begeht.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20. September 2013, StrNr. 052/2012/00642-001, wurde A nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung, in welcher er hinsichtlich des vom späteren Schulterspruch umfassten Sachverhaltes ein Geständnis abgelegt hat, schuldig gesprochen (I.), weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes als Geschäftsführer der C-GmbH vorsätzlich

1. unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2006 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 6.186,87 bewirkt habe sowie

2. [unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen] betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember [November] 2007 eine Verkürzung [von Vorauszahlungen] an Umsatzsteuer in Höhe von € 5.986,24 bewirkt [und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten] habe,

indem in den Abgabenerklärungen die an die Zahnärzte weiterverrechneten Fremdleistungen nicht der Umsatzsteuer unterworfen habe, und hiedurch Finanzvergehen [Abgabenhinterziehungen] nach § 33 Abs. 1 FinStrG (Pkt.1.) und nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Pkt.2.) begangen, weshalb über ihn unter Bedachtnahme auf die oben erwähnte Strafverfügung vom 8. Mai 2009 gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. [1 bis] 3 FinStrG eine Zusatzstrafe in Höhe von € 2.500,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitstrafe von fünf Tagen verhängt wurden.

Auch wurde A gemäß § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG ein Kostenersatz von € 250,00 auferlegt.

Hingegen wurde mit demselben Erkenntnis das gegen A unter der StrNr. 052/2012/00642-001 überdies anhängige Verfahren wegen des Verdachtes, er habe als Geschäftsführer der C-GmbH in Bezug auf das Veranlagungsjahr 2006 Umsatzsteuer in Höhe von € 13.353,99 nach § 33 Abs. 1 FinStrG und betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember [gemeint: November] 2007 [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 17.312,49 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinterzogen, indem er in den Abgabenerklärungen die an die Zahnärzte weiterverrechneten Personalkosten nicht der Umsatzsteuer unterworfen habe, gemäß § 136 iVm § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

In den seine Entscheidung stützenden Sachverhaltsfeststellungen wiederholte der Spruchsenat vorerst die Feststellungen des Erkenntnisses vom 25. Mai 2012, Abschnitt A., und führte ergänzend aus:

A habe im Amtsbereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Geschäftsführer der C-GmbH durch die Nicht-Umsatzversteuerung von an die Zahnärzte weiterverrechneten Fremdleistungen in der Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2006 und in den Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2007 vorsätzlich eine Verkürzung von Umsatzsteuer für 2006 in Höhe von € 6.186,87 und von [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer für Jänner bis Dezember 2007 in Höhe von € 5.986,24 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Dass es ihm [dabei] darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, könne nicht festgestellt werden.

Hinsichtlich der Nicht-Umsatzversteuerung der von der C-GmbH an die Zahnärzte weiterverrechneten Personalkosten habe A lediglich fahrlässig gehandelt und solcherart

eine fahrlässige Verkürzung an Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr in Höhe von € 13.353,99 und "an Umsatzsteuer 1-12/2007" in Höhe von € 17.312,49 bewirkt.

Die in der ersten Entscheidung formulierte Beweiswürdigung (C.) und die rechtlichen Erwägungen (D.) wiederholend, führte er ergänzend aus:

Hinsichtlich der Fremdlesitungen habe der Beschuldigte [nunmehr] ein umfassendes Geständnis auch in subjektiver Hinsicht abgegeben.

Hinsichtlich der Qualifikation der Gewerbsmäßigkeit lägen keine konkreten Anhaltspunkte vor.

Hinsichtlich der Personalkosten könne A nur Fahrlässigkeit vorgeworfen werden. Da die Tatbestände der versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinstrG in einer fahrlässigen Begehungsvariante nicht strafbar wären, sei diesbezüglich das Verfahren einzustellen gewesen.

Bei der Strafbemessung wurden als mildernd gewertet eine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des A, sein Geständnis, das längere Zurückliegen seiner Taten und die schwierige finanzielle Lage des Unternehmens.

Gegen diese weitere Entscheidung des Spruchsenates hat die Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben, wobei sie unter gleichlautender Begründung wie in ihren Berufungsschriften gegen die vorangehende Entscheidung des Spruchsenates einen Schulterspruch gegen A wegen (versuchter) gewerbsmäßiger Hinterziehung von Umsatzsteuer und Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach §§ 33 Abs. 1, 13 bzw. § 33 Abs. 2 lit. a iVm § 38 FinStrG beantragt hat. Bei der Strafbemessung sei überdies zu berücksichtigen, dass "die Tat über einen längeren Zeitraum begangen worden sei".

Eine Beschwerde des Beschuldigten A gegen das Spruchsenatserkenntnis vom 20. September 2013 liegt nicht vor.

Vor dem Bundesfinanzgericht wurden die verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel ob ihrer subjektiven und objektiven Konnexität in einem Verfahren zusammengefasst.

In der abgehaltenen mündlichen Verhandlung haben die Beschuldigten zu ihren nunmehrigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen wie folgt angegeben:

A:

Er sei [weiterhin] Geschäftsführer bei der I-GmbH und erhalte dort einen Bruttogehalt von monatlich € 2.000,00 (14 mal). Neben seinem Gehalt habe er keine weiteren

Einkunftsquellen, er bekomme auch keine Boni und habe auch keine Sachbezüge, zB in Form eines Dienstfahrzeuges.

Er sei an dieser Gesellschaft nicht beteiligt, die Anteile würden treuhändig von meinem Verteidiger gehalten (welcher bestätigt, dass der Beschuldigte nicht wirtschaftlicher Eigentümer der genannten GmbH sei). Die genannte GmbH betreibe Unternehmensberatung im medizinisch-technischen Bereich.

Hinsichtlich seines Vermögens ist am 20. September 2011 im Privatkonkurs ein Zahlungsplan abgeschlossen worden, wonach er binnen sieben Jahren von seinen Verbindlichkeiten in Höhe von derzeit € 330.000,00 eine Quote von 10,01 % zu zahlen habe (übereinstimmend mit einer Abfrage aus der Insolvenzdatei).

Er besitze keine Liegenschaften und wohne an der Ladungssadresse in einem Einfamilienhaus, welches seiner Gattin gehöre.

Er sei sorgepflichtig für zwei Kindern im Alter von 25 und 27 Jahren, die beiden weiteren Kindern im Alter von 28 und 33 Jahren sind berufstätig. Seine Gattin sei ebenfalls berufstätig als Lehrerin.

Gesundheitlich geht es ihm gut; im strafrelevanten Zeitraum habe er sich überlastet gefühlt.

B:

Er sei seit Mitte 2010 selbständig als Energetiker tätig, dabei berate er Menschen, ihr energetisches Gleichgewicht wieder herzustellen. Er habe also seinen ursprünglichen beruflichen Tätigkeitsbereich, wie bei der C-GmbH, völlig verlassen.

Bei seiner neuen Tätigkeit sei das Unternehmen noch im Aufbau befindlich, für private Zwecke stünden ihm monatlich einige hundert Euro zur Verfügung. Fallweise werde er auch noch von seinen Eltern unterstützt.

Er wohne wie bisher an der Ladungssadresse in einem Einfamilienhaus gemeinsam mit seinem fünfjährigen Sohn und seiner Ehegattin. Die Liegenschaft gehöre seiner Gattin, welche als Angestellte berufstätig sei.

Auf der Liegenschaft bei der Ladungssadresse lasten Hypotheken, für welche auch der Beschuldigte teilweise hafte. Zusätzlich zu seinen betrieblichen Schulden habe er auch noch private Verbindlichkeiten in Höhe von etwas unter € 100.000,00; nennenswertes Aktivvermögen habe er keines.

Gesundheitlich geht es ihm ebenfalls gut.

Der Beschuldigte A in der mündlichen Verhandlung auf Befragen zur Sache:

Auf Vorhalt seiner Einlassungen anlässlich seiner Befragung im Jahre 2008 vor der OÖ GKK durch M, bei welcher er ausführte, dass die in der Gemeinschaftspraxis, E-1, tätigen freiberuflichen Zahnärzte nie über eine Dienstgebereigenschaft nach §

35 Abs 1 ASVG verfügt hätten und die Dienstgebereigenschaft durch die C-GmbH übernommen worden ist, Meldungen und sämtliche Abrechnungen über den Betreiber der Praxisgemeinschaft, über die C-GmbH abgewickelt wurden (Arbeitsbogen ABNr. 126082/08, Abschnitt Kopien und Lohnsteuerprüfung): Diese Aussage habe er zum damaligen Zeitpunkt in dem Bestreben gemacht, dass von ihm entwickelte Modell aufrecht zu erhalten. Die Frage sei aus dem Zusammenhang gerissen, denn tatsächlich müsse man den Werdegang des Unternehmens bedenken, sodass er seine Verantwortung im gegenständlichen Finanzstrafverfahren nicht abzuändern habe.

Wenn er gefragt werde, wie er die damalige Frage nun zu beantworten hätte: Es sei die Ärztegemeinschaft gewesen, die die Arbeitgebereigenschaft hatte. Seine damalige Aussage habe nicht der Wahrheit entsprochen.

Ich habe seine Ansicht, dass die weiterverrechneten Personalkosten nicht USt-pflichtig gewesen wären, bis Anfang 2008 nicht geändert. Eine diesbezügliche Auseinandersetzung mit dem Rechtsproblem hat sich im Tagesgeschäft nicht ergeben. Er verweise auf eine Umsatzsteuernachschaub im Jahre 2006, wo nichts aufgefallen sei.

Ihm sei nicht aufgefallen, dass etwa der Sachverhalt, auf welchen in der Anfrage des Steuerberaters am 25. Oktober 2004 Bezug genommen worden ist, mit dem tatsächlichen Geschehen in Unternehmen nicht übereingestimmt hätte, so dass etwa USt-Pflicht eingetreten wäre.

Auf Vorhalt der E-Mail des G an die Buchhalterin F am 25. März 2007, Finanzstrafakt, StrNr. 052/2008/00711-001, Bl. 94: Ich habe diese E-Mail bis Anfang 2008 nie gesehen.

Auf weiteres Befragen: Er könne sich an keine Gespräche oder Telefonate mit G erinnern, in welchen er ihn gewarnt hätte in Bezug auf eine anfallende USt bei der Weiterverrechnung von Fremdleistungen und Personalkosten. G habe er einmal im Jahr zur Besprechung des Jahresabschlusses gesehen. Dabei wäre die Versteuerung der Fremdleistungen und Personalkosten mit Umsatzsteuer kein Thema gewesen.

Die Erstellung der UVAs sei durch F erfolgt, eine selbstständige Buchhalterin, welche von der C-GmbH beauftragt gewesen wäre. Die Belege, welche F verarbeitet habe, habe er gesammelt. Die Entrichtung der Zahllasten an das Finanzamt habe er veranlasst.

Auf Befragen, warum denn bei der vorgehaltenen E-Mail eine E-Mail-Adresse der I-GmbH aufscheine: Frau F war Gesellschafterin bei dieser GmbH, er wäre dort Geschäftsführer gewesen. Es wäre ein Zusammenschluss von Selbstständigen aus verschiedenen Bereichen zur Beratung von Unternehmen gewesen.

Er habe letztendlich bei der C-GmbH kein Einkommen erzielt, wenngleich ihm Aufwandsentschädigungen zur Verfügung gestanden seien. Diese hätten aber für seine Lebenshaltungskosten nicht ausgereicht, weshalb ihn seine Ehegattin finanziell unterstützen hätte müssen.

Auf Nachfrage: Es sei richtig, dass es sich bei F um seine Schwester handle.

Der Verteidiger des A ergänzend:

Nur wenn die C-GmbH tatsächlich Arbeitgeber der Mitarbeiter in den Ordinationen gewesen wäre, konnte sie Personalleistungen weiterverrechnen. Wenn die Ärztegemeinschaft selbst Dienstgeber war, entfalle diese Weiterverrechnung.

Die Stellungnahme des Beschuldigten bei der Gebietskrankenkasse entlaste A, weil darin ausdrücklich auf Dienstgeberkonten der jeweiligen Ärzte verwiesen werde. Die Tat kann nicht angelastet werden, wenn entsprechende Meldungen an die Kasse gemacht worden waren. Das bedeute, dass das Organisationskonzept der C-GmbH bis zum Schluss aufrecht erhalten worden ist.

Es sei lediglich übersehen worden, in vollendeter Konsequenz des Konzeptes, für die Ärztegemeinschaft ein eigenes Bankkonto einzurichten. Ob damit aber tatsächlich der Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt ist, sei zweifelhaft.

Das Konzept zur perfekten Auslastung einer teuren Zahnarztpraxis sei nicht ganz in der Form aufgegangen. Nun habe man natürlich den einfachen weg gesucht bzw. habe man hin und wieder auch zahlungen geleistet, die durch Personalverrechnungen nicht gedeckt waren bzw. die Verantwortung dafür übernommen, obwohl die C-GmbH ohnedies auch finanziell sehr schlecht dagestanden sei und es genügend Problematiken gegeben habe.

Zusammengefasst sei hier jedenfalls in den ersten Jahren kein vorwerfbarer Tatbestand gegeben.

Keinesfalls habe A gewerbsmäßig gehandelt, weil der Beschuldigte aus seinen Tätigkeiten bei der GmbH keinen finanziellen Vorteil erzielt hat; ebenso habe die GmbH selbst keine wirklich relevanten Gewinne erwirtschaftet.

Der Beschuldigte B in der mündlichen Verhandlung auf Befragen zur Sache:

Seine Aufgabe bei der C-GmbH wäre die technische Abwicklung und die Abrechnung der Erlöse und Aufwendungen für die Ärzte gewesen, er habe die Umsätze den Ärzten zugeordnet. Er hätte keinen Kontakt mit dem Steuerberater gehabt.

Er sei Ingenieur für Betriebstechnik, als solcher habe er schon vormals selbstständig als Unternehmer gearbeitet. Er habe zwei Patente angemeldet und einen xxxxxxxxxxxxxxx erfunden. Seine USt-rechtliche Aufgabe wäre aber einfach gewesen, er habe nur Honorarnoten zu schreiben gehabt, außerdem hätte er damals einen Steuerberater. Seine abgabenrechtlichen Kenntnisse seien daher über einfache Angelegenheiten nicht hinausgegangen, diese habe er sich gleichsam mit learning-by-doing erworben.

Konkret hat seine Tätigkeit unter anderem in der Praxis so ausgeschaut, dass er Umsatzlisten erstellt habe für die Abrechnungen mit den Ärzten. Er habe die technische Abwicklung in den Ordinationen selber gemacht. Das Unternehmenskonzept sei im Prinzip von Herrn A gekommen, er hat jemanden für die technische Abwicklung gebraucht. Das Konzept wäre ja sehr kompliziert. Sie hätten vorher überlegt, ob dies überhaupt rechtlich machbar wäre, hätten das beim Steuerberater und bei der Finanz prüfen lassen und hätten die Information bekommen, dass es möglich ist.

Der Vorwurf, dass er fahrlässig gehandelt hätte, sei unzutreffend. Sein damaliges Wissen war so, dass die Fremdleistungen und Personalkosten nicht verlustet werden müssten.

Wieviel Umsatz das Unternehmen 2004 gemacht hat, wisse er nicht. Seine Tätigkeit wäre aber tagesfüllend gewesen, das Unternehmen war im Aufbau begriffen, die erste Ordination war in X, er wäre daher sehr viel auswärts gewesen und habe auch samstags gearbeitet.

Er hatte auch mit nicht-ärztlichem Personal zu tun. Er habe die Damen geschult in EDV und sonstigen technischen Belangen. Diese hätten auch bei ihm ihren Urlaub angemeldet, weil er die Listen zur Verfügung gestellt und diese verwaltet habe. Der Urlaub wäre vom Personal mit den Ärzten ausgemacht worden.

Er habe an die Richtigkeit des Konzeptes geglaubt, weil eine Anfrage des Steuerberaters an das Finanzamt zustimmend beantwortet worden sei.

2004 waren zwei Ärzte gleichzeitig tätig, es waren aber mehr, weil sie sich abgewechselt haben. 2004 gab es nur eine Ordination in X.

Damals habe er genau gewusst, wie viele Ärzte tätig waren und welche es gewesen sind. Er habe aus der EDV Listen erstellt, welche dann für die Verbuchung der Geschäftsfälle durch die Buchhaltung erforderlich waren. Irgendwann dann später hat diese Aufgabe eine Dame übernommen, die vorher im Empfang tätig gewesen ist.

Der Beschuldigte B beantragte - in Aufrechterhaltung des diesbezüglichen Antrages seines vormaligen Verteidigers - die Einstellung des gegen ihn anhängigen Verfahrens.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde 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.

Für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens haben die Finanzstrafbehörden nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch der subjektiven Tatseite den Nachweis zu führen; bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (hier: die C-GmbH) bzw. die Wahrnehmenden deren steuerlichen Interessen (hier: A und B als Geschäftsführer der genannten GmbH) für den Abgabepflichtigen 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. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum der Unternehmer bzw. deren Wahrnehmende für diesen 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) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer (die C-GmbH) bzw. die Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen hatten eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat.

Die Verletzung der o.a. Verpflichtung zur Einreichung einer ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung kann beispielsweise derart erfolgen, dass sie verspätet oder gar nicht beim Finanzamt eingereicht wird. Diese abgabenrechtliche Pflicht ist auch verletzt, wenn zwar eine Voranmeldung rechtzeitig, aber mit falschem oder unvollständigem Inhalt übermittelt wird, indem beispielsweise der Umsatz - und damit in weiterer Folge die geschuldete Zahllast - zu niedrig erklärt wird oder zu Unrecht Steuerbefreiungen oder Steuerbefreiungen in überhöhtem Ausmaß geltend gemacht werden.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden. Der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG fordert zu seiner Erfüllung also bedingten Vorsatz hinsichtlich der Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer ordnungsgemäßen Voranmeldung und Wissentlichkeit hinsichtlich der Nichtentrichtung einer geschuldeten Umsatzsteuervorauszahlung bis zum Ablauf der Fälligkeit.

Eine Strafbarkeit nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG konsumiert eine mögliche Bestrafung wegen § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (hinsichtlich der zumindest bedingt vorsätzlich Unterlassung der zeitgerechten Einreichung einer ordnungsgemäßen Voranmeldung) und - siehe nachstehend - wegen § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (hinsichtlich einer zumindest bedingt vorsätzlich nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit erfolgten Entrichtung der diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlung) bzw. § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG (hinsichtlich

einer zumindest bedingt vorsätzlichen Geltendmachung einer nicht zustehenden Abgabengutschrift mittels eingereichter Umsatzsteuervoranmeldung).

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, beispielsweise Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG begeht ebenfalls eine Finanzordnungswidrigkeit, wer vorsätzlich durch die Abgabe einer unrichtigen Voranmeldung eine ungerechtfertigte Umsatzsteuergutschrift geltend macht.

Diese Tatbestände des § 49 Abs. 1 lit. a und b FinStrG kommen also dann zum Tragen, wenn weder eine (versuchte) vorsätzliche Verkürzung von Jahresumsatzsteuer im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG (siehe sogleich) noch eine Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a leg.cit. in Frage kommt (letzteres beispielsweise, weil lediglich eine bedingt vorsätzliche Nichtentrichtung spätestens am Fälligkeitstag bzw. bis zum fünften Tag nach Fälligkeit bzw. die Geltendmachung eines nicht zustehenden Guthabens lediglich bedingt vorsätzlich, nicht aber eine wissentliche Nichtentrichtung bzw. eine wissentliche Geltendmachung im Zweifel erweislich sind).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich Wahrnehmende der steuerlichen Interessen einer GmbH einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der sie infolge ihrer ausgeübten Funktion treffenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen eine Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirken, indem sie beispielsweise die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem zu niedrigen Betrag anstreben und zu diesem Zwecke in der Jahressteuererklärung den Ansatz bestimmter durchgeföhrter steuerpflichtiger Umsätze unterlassen in der Hoffnung, das Finanzamt würde ihren Angaben Glauben schenken, was auch geschieht (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Wird das Tatbild des § 33 Abs. 1 FinStrG lediglich fahrlässig verwirklicht, liegt eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG vor.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. die Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen vorsätzlich solcherart unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr lediglich zu bewirken versuchen, 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 bspw. eine falsche Steuererklärung mit zu niedrigen Bemessungsgrundlagen einreicht).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen zumindest versuchten derartigen Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und wegen begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter bzw. nicht zeitgerecht entrichteter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Gewerbsmäßig begeht jemand Abgabenhinterziehungen, wenn 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).

Fahrlässig handelt gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

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

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den 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.

Den vorgelegten Akten ist nun wie folgt zu entnehmen:

Die [abgaben]rechtliche Beurteilung, um deren Überprüfung G in seiner Anfrage an das Finanzamt Linz vom 25. Oktober 2004 ersucht hatte (Arbeitsbogen ABNr. 126082/08), enthielt folgende umsatzsteuerrechtliche Thesen [Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes in eckiger Klammer]:

"Die Umsätze der Zahnärzte sind gemäß § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG 1994 unecht von der Umsatzsteuer befreit. Aus den [ihnen erbrachten] Vorleistungen steht [ihnen] daher kein Vorsteuerabzug zu. [- Verfahrensgegenständlich nicht relevant.]

Jene Lieferungen und Leistungen, die die C-GmbH für die beteiligten Ärzte 'besorgt' [Anmerkung: gemeint wohl: vermittelt, weil "Besorgen" bedeutet, im eigenem Namen, aber auf fremde Rechnung aufzutreten, siehe für viele: *Reinbacher* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 3a Rz 59] (z.B. Bestellung von Ordinationsbedarf im Namen und auf Rechnung der behandelnden Ärzte [Anmerkung: Wer im fremden Namen und auf

fremde Rechnung handelt, ist kein Besorger, sondern ein Vermittler und nicht in den Leistungsaustausch zwischen den Auftraggeber und den Dritten eingeschaltet, siehe wiederum für viele: *Reinbacher* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 3a Rz 61], werden ... umsatzsteuerlich unmittelbar den Ärzten zugerechnet. Das bedeutet demnach, dass eine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen Arzt und Lieferanten zustande kommt.

[Anmerkung: Mit anderen Worten, werden Fremdleistungen im Namen und auf Rechnung der Ärzte beschafft, besteht ein Leistungsaustausch zwischen dem Erbringer der Fremdleistungen und den Ärzten. - Tatsächlich aber war die C-GmbH bei den Fremdleistungen jeweils im eigenen Namen aufgetreten, siehe die umfangreichen Kopien der diesbezüglichen Lieferscheine und Rechnungen im Arbeitsbogen ABNr. 126082/08, Abschnitte "Einkauf Laborleistungen" und "Provisionsnoten Labor"]

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG 1994 sind steuerfrei 'auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern'.

[Anmerkung: Die Rede ist von der Leistungsbeziehung zwischen einer - buchhalterisch tatsächlich nicht existenten - Ärztegemeinschaft und den Ärzten, nicht aber von den Leistungsbeziehungen der C-GmbH mit einer (tatsächlich buchhalterisch auch im Innenverhältnis nicht existenten) Ärztegemeinschaft bzw. den Ärzten. Dem Einwand, dass ohne eigene Buchhaltung der Ärztegemeinschaft keine Monatsabrechnungen an die Ärzte erstellt hätten werden können, steht entgegen, dass ja - wie oben ausgeführt - die GmbH eine Buchhaltung unterhalten hat und in dieser der an die einzelnen Ärzte weiterverrechnete Kostenanteil ermittelt worden ist.]

Aufgrund des oben geschilderten Sachverhaltes (Verrechnung von Personalkosten ohne Aufschlag an die beteiligten Ärzte) ist im vorliegenden Fall die Personalkosten-Weiterbelastung (Verrechnung von der Kostengemeinschaft [Wohlgemerkt: nicht von der C-GmbH!] an die beteiligten Ärzte) unecht von der Umsatzsteuer befreit. Von der Umsatzsteuerbefreiung umfasst ist auch die Weiterbelastung der Kosten für Reinigungspersonal (vgl auch Rz 962 UStR, wo für den Fall von Außengemeinschaften ausdrücklich vorgesehen ist, dass es - beim die Leistung empfangenden - Arzt nicht erforderlich ist, dass die Leistung unmittelbar gegenüber dem Patienten eingesetzt wird; die UStR führen als Beispiel die Buchführung an). [Anmerkung: Die Rede ist von der Leistungsbeziehung zwischen einer - buchhalterisch tatsächlich nicht existenten - Ärztegemeinschaft und den Ärzten, nicht aber von den Leistungsbeziehungen der C-GmbH mit einer (tatsächlich buchhalterisch auch im Innenverhältnis nicht existenten) Ärztegemeinschaft bzw. den Ärzten.]

In ihrer Funktion als Arbeitgeberin ist die Kostengemeinschaft verpflichtet, Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag (DB) abzuführen. Da Sitz der Gemeinschaft der Ordinationsstandort X

ist, ist für die Abfuhr der Lohnsteuer ... das Finanzamt X örtlich zuständig. Demnach ist die Praxusgemeinschaft auch beim Finanzamt X ... unter der Steuer-Nummer ... erfasst.

[Tatsächlich haben laut Aktenlage weder eine Kostengemeinschaft noch die einzelnen Ärzte in steuerlich relevanter wirtschaftlicher betrachtungsweise als Arbeitgeber fungiert, weil weder die Ärzte noch die Arbeitnehmerinnen eine Ärztegemeinschaft als willensbildende Gesellschaft der Ärzte, noch derartige Rechtsbeziehungen zwischen einer - nicht existenten - Ärztegemeinschaft und von dieser Beschäftigten wahrgenommen bzw. gelebt haben:

Siehe die Niederschrift vom 16. Oktober 2008 zur Außenprüfung des Finanzamtes Linz, ABNr. 126082/08, Pkt. 2 Sachverhalt, wonach die C-GmbH auch die Arzthelferinnen den Ärzten für ihre jeweiligen Arbeitszeiten zur Verfügung gestellt hat. Das Personal wurde von den Beschuldigten ausgewählt, sämtliche Dienstverträge wurden von den Beschuldigten unterzeichnet, auch die Dienst- und Urlaubseinteilung ist durch die C-GmbH erfolgt. Kündigungen durch Mitarbeiter wurden an die Beschuldigten gerichtet. Die Entlassung aus dem Dienst erfolgte durch die Beschuldigten. Die Personalkosten wurden an die Ärzte anteilig weiterverrechnet, ohne dass eine gesonderte Buchhaltung für eine Ärztegemeinschaft bestanden hätte: Es hatte also eine Ärztegemeinschaft weder als (nach außen auftretende) Außengemeinschaft noch mangels einer gelebten Willensbildung (siehe die Äußerungen Dr.H) und einer Buchhaltung als Innengesellschaft bestanden.

Im diesem Sinne auch die damit übereinstimmenden Einlassungen des A vor der OÖ GKK (Protokoll siehe genannter Arbeitsbogen), welcher einräumen musste, dass in Wirklichkeit die in der zahnärztlichen Gemeinschaftspraxis in der E-1, die dort tätigen freiberuflichen Zahnärzte gegen eine prozentuale Beteiligung am Honorarumsatz beschäftigt gewesen sind und nie über eine Dienstgebereigenschaft nach § 35 Abs. 1 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) verfügt haben. Die Dienstgebereigenschaft hatte die C-GmbH übernommen, weshalb die Arbeitgeberkonten von Dr.N und Dr.O sowie Dr.H und Dr.J über die C-GmbH abgerechnet gehörten.

Soweit nunmehr A diese seine Aussage zu erschüttern versucht hat, indem er sie als bloße situationsbedingte Lüge zum dem Zweck, das von ihm entwickelte und bei der C-GmbH zur Anwendung gebrachte Geschäftsmodell aufrecht zu halten, abqualifiziert, ist dem entgegenzuhalten, dass der Beschuldigte ja gerade, wollte er sein Geschäftsmodell bzw. die C-GmbH vor dem finanziellen Ruin infolge der solcherart nachfolgenden Abgabenforderungen des Fiskus retten (am Abgabenkonto der GmbH ist aufgrund der sich solcherart ergebenden nachträglichen Vorschreibungen ein - uneinbringlicher - Rückstand von rund € 100.000,00 entstanden, siehe Kontoabfrage), dieses Modell nicht als in einem wesentlichen Punkt tatsächlich niemals umgesetzt beschreiben hätte dürfen.

Vielmehr hat der Beschuldigte offensichtlich, nachdem nun von Seite der OÖ GKK Kontakt mit den Vertragsärzten aufgenommen worden war (siehe das E-Mail des Dr.H vom 7. Februar 2008, Finanzstrafakt StrNr. 052/2011/00711-001, Bl. 179, in welchem auf ein noch offenes Verfahren verwiesen wird), nach Überdenken der Sachlage die Aussichtslosigkeit

der Beibehaltung der bisherigen Darstellung, wonach die Zahnärzte selbst die Arbeitgeber des verwendeten Personals gewesen wären, eingesehen und erstmals wahrheitsgemäße Angaben gemacht.]

Bei der C-GmbH sind die an die beteiligten Ärzte erbrachten Dienstleistungen umsatzsteuerpflichtig (20 %). Aus den Vorleistungen steht der Vorsteuerabzug nach allgemeinen Grundsätzen zu.

Für die Überlassung der Geschäftsräumlichkeiten kann die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 in Anspruch genommen werden, wobei aus einem verrechneten Gesamtentgelt die Grundstückskomponente allenfalls herauszurechnen wäre.

Die Überlassung der Betriebsvorrichtungen (z.B. Behandlungsstühle) ist jedenfalls umsatzsteuerpflichtig (20 %)."

Die (unverbindliche) Anfragebeantwortung des Finanzamtes vom 24. Jänner 2005, in welcher den Thesen unter der Annahme des Zustreffens der dargestellten Sachlage mit einer Ausnahme, dass nämlich die zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten umsatzsteuerfrei vermietet werden könnten, zugestimmt worden war, wurde der C-GmbH zu Handen des A mit Schreiben vom 26. Jänner 2005 übermittelt (genannter Arbeitsbogen).

Dieser Schriftwechsel ist beiden Geschäftsführern der C-GmbH zur Kenntnis gelangt, wurde von ihnen aber insofern missverstanden, als er als ein Freibrief für die Beibehaltung der zwischenzeitlichen Ausgestaltung der betrieblichen Struktur gehalten wurde.

Tatsächlich hatte sich nämlich die in Wirklichkeit eingerichtete betriebliche Organisation in folgenden Punkten von dem in der Anfrage ans Finanzamt dargestellten Sachverhalt unterschieden:

1. Ein direkter Leistungsaustausch zwischen den Lieferanten und den Ärzten ist nicht zustande gekommen, weil die C-GmbH immer im eigenen Namen gegenüber den Lieferanten aufgetreten war (siehe obige Anmerkungen).
2. Eine Ärztegemeinschaft hatte sich nicht etabliert und ist in der Wahrnehmung der Geschäftspartner der GmbH und der Arbeitnehmer auch nicht ihnen gegenüber in Erscheinung getreten (es sei den, auf von den Beschuldigten beeinflussten Schriftstücken und internen Formularen); als wahrer Machthaber wurde die C-GmbH verstanden. Es gab eine derartige Ärztegemeinschaft nicht einmal als Innengesellschaft, zumal einer solchen gar keine Buchhaltung zugeordnet war.
3. Eine derartige Ärztegesellschaft ist auch nicht als Arbeitgeber aufgetreten. Arbeitgeber war tatsächlich die C-GmbH.

Hätten A und B die ihnen als Geschäftsführer der C-GmbH gebotene, mögliche und auch zumutbare Sorgfalt aufgewendet, hätten sie diese Diskrepanzen entdeckt und den Steuerberater der GmbH oder direkt die Abgabenbehörden zu Rate gezogen, was nicht geschehen ist.

Im Verhältnis zwischen den beiden Beschuldigten hat A als Unternehmensberater ein größeres steuerliches Fachwissen aufgewiesen, welches es ihm leichter gemacht hätte, den tatsächlichen abgabenrechtlichen Sachverhalt zu analysieren.

Im Gegenzug war aber auch B in Anbetracht der ihm in der GmbH übertragenen Aufgaben (siehe seine eigene Darstellung) intensiv mit dem tatsächlichen Geschehen konfrontiert, was es wiederum möglich gemacht hätte, zu erkennen, dass dieses in eklatanter Weise nicht stimmige Erscheinungsbild (von ihm als "kompliziert" empfunden) logische und solcherart auch abgabenrechtliche Mängel aufgewiesen hat.

Solcherart wurde auch die Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2004 aufgrund einer unrichtigen Bemessungsgrundlage erstellt, indem die von der C-GmbH ohne Einbindung einer ja abgabenrechtlich nicht existierenden Ärztegemeinschaft weiterverrechneten Fremdleistungen und Personalkosten umsatzsteuerfrei belassen wurden. Diese falsche Umsatzsteuererklärung wurde dem Finanzamt Linz am 10. August 2005 übermittelt und am 6. September 2005 antragsgemäß verbucht, weshalb eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 17.688,50 eingetreten ist (Veranlagungsakt StNr., Veranlagung 2004).

Entgegen dem Ansinnen der Amtsbeauftragten kann eine vorsätzliche Begehungsweise der Beschuldigten (noch) nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nachgewiesen werden: Das Unternehmen war noch in einer Aufbauphase begriffen. Beide Beschuldigte haben mit großem Enthusiasmus und großem Einsatz versucht, ein von ihnen angestrebtes Geschäftsmodell in der Praxis umzusetzen.

Es entspricht durchaus der allgemeinen Lebenserfahrung, dass in einer solchen Lage eine gewisse Realitätsverweigerung zumindest für die Erprobungszeit praktiziert wird, bis schließlich in Anbetracht der täglichen Konfrontation mit dem tatsächlichen Geschehen Einsicht bringt und konkret bei abgabenredlichen Verhalten eine nachträgliche Offenlegung an den Fiskus erzwingt.

Beide Beschuldigte haben daher betreffend die verkürzte Umsatzsteuer für 2004 im Zweifel lediglich eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

In weiterer Folge hat B auch seine Geschäftsführertätigkeit am 2. Juni 2006 beendet, sodass er auch nicht mehr für die rund ein Jahr später übersendete falsche Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2005 verantwortlich sein kann. Insoweit war somit das anhängige Finanzstrafverfahren gegen den Genannten einzustellen.

Anlässlich einer knapp gehaltenen USO-Prüfung bei der C-GmbH (Arbeitszeitaufwand laut Verzeichnis Arbeitsbogen: ein Tag; Gesprächspartnerin war die Schwester des verbleibenden Geschäftsführers A, F, welche als Buchhalterin bei der GmbH fungierte) zu ABNr. 226052/06 betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juli 2006 sind die oben dargestellten Unregelmäßigkeiten der Prüferin nicht aufgefallen.

Die Übermittlung des Jahresabschlusses für 2005 bzw. die Übersendung der Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2005 hat sich jedoch verzögert (Veranlagungsakt).

Im Zuge einer Anfrage bei F per E-Mail vom 25. März 2007 hat der Steuerberater der C-GmbH, G, unter anderem geschrieben:

"2. Bei [C-GmbH] ist mir noch ein Gedanke gekommen: die ZPG [wohl: Zahnärztepraxisgemeinschaft] hatte ja auch den Zweck, die USt-Belastung aus der Weiterverrechnung der Personalkosten zu vermeiden. - Ich bin mir jetzt zwar nicht ganz sicher, wie die Abrechnung im einzelnen erfolgt, aber jedenfalls wäre zu beachten: Wird das Personal von der [C-GmbH] angestellt und an die Ärzte weiterbelastet, fällt für die Personalkosten USt an, und zwar auch dann, wenn die Personalkosten auf kurzem Wege gegenverrechnet werden. Ich würde Sie bitten, diesen Aspekt bei der Abrechnung zu beachten." (Arbeitsbogen ABNr. 126082/08).

Steuerberater schreiben solche Mitteilungen nicht zum Spaß. Sie schreiben sie, einerseits um Ihre Information an ihre Mandantschaft zu dokumentieren und andererseits auch, um sich selbst allenfalls zu entlasten: Weder soll der Kunde im Nachhinein behaupten können, er wäre über die richtige Vorgangsweise nicht informiert gewesen, noch soll die Finanzstrafbehörde bei einer allfälligen Tatentdeckung ihm einen Tatbeitrag unterstellen können.

Geht man davon aus, dass F eine sehr gute Buchhalterin ist und die Interessen ihres Bruders mit großem Engagement vertreten hat (siehe oben) - Gegenteiliges ist der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurde auch nicht behauptet, ist davon auszugehen, dass sie den Inhalt dieses Warnschreibens des Steuerberaters A zur Kenntnis gebracht hat, auch wenn der Beschuldigte dies nunmehr bestreitet.

Auch hat laut den eigenen Angaben des Beschuldigten vor Abgabe der Steuererklärungen bzw. der Steuerbilanzen eine Besprechung des Jahresabschlusses mit dem Steuerberater stattgefunden. Es widerspräche jeglicher Lebenserfahrung, wenn G dabei nicht seine Bedenken bzw. seine Warnung wiederholt hätte. Gegenteiliges wäre eine schwere Pflichtverletzung des Wirtschaftstreuhänders, für welche der Aktenlage jedoch keine Anhaltspunkte zu entnehmen sind.

Dennoch hat der Erstbeschuldigte das Rechenwerk der C-GmbH nicht mehr verändert und veranlasst, dass die Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2005 in unrichtiger Form dem Fiskus Ende Mai 2007 übersendet worden ist. Diese falsche Abgabenerklärung wurde noch am 30. Mai 2007 antragsgemäß veranlagt, wodurch eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 30.328,24 eingetreten ist (Abgabenkonto).

Gleiches gilt auch für das Rechenwerk des Veranlagungsjahres 2006: Hier wurde eine falsche Umsatzsteuererklärung dem Finanzamt Linz am 21. Dezember 2007 per FinanzOnline übersendet (Arbeitsbogen ABNr. 126082/08, fünftletztes Blatt), ohne dass es noch vor Beginn der Betriebsprüfungen zu einer bescheidmäßigen Festsetzung gekommen wäre (Abgabenkonto). Wäre die Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr

2006 erklärungsgemäß - falsch - festgesetzt worden, hätte sich eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 19.540,96 ergäben.

Ebenso waren aus diesem Grund auch in den gemeldeten Zahllasten und Gutschriften für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis November 2007 Umsatzsteuern in Höhe von insgesamt € 23.298,72 nicht enthalten (Übersicht, Finanzstrafakt StrNr. 052/2012/00642-001, Bl. 216).

Im Detail ergibt sich dazu folgendes Bild: Am 16. März 2007 wurde von der C-GmbH für Jänner 2007 eine Zahllast in Höhe von € 244,57 bekannt gegeben und entrichtet; am 27. März 2007 wurde mittels Voranmeldung für Februar 2007 ein Guthaben von -€ 1.360,25 bekanntgegeben; am 16. Mai 2007 wurde für März 2007 eine Zahllast in Höhe von € 704,77 bekanntgegeben und entrichtet; am 18. Mai 2007 wurde mittels Voranmeldung für April 2007 ein Guthaben von -€ 815,01 bekanntgegeben; am 26. Juli 2007 wurde mittels Voranmeldung für Mai 2007 ein Guthaben von -€ 785,98 bekanntgegeben; am 18. August 2007 wurde mittels Voranmeldung für Juni 2007 ein Guthaben von -€ 515,34 bekanntgegeben; am 21. September 2007 wurde für Juli 2007 eine Zahllast in Höhe von € 577,55 bekanntgegeben und entrichtet; am 29. Oktober 2007 wurde mittels Voranmeldung für August 2007 eine Zahllast in Höhe von € 578,69 bekanntgegeben; am 20. November 2007 wurde für September 2007 eine Zahllast in Höhe von € 165,18 bekanntgegeben und entrichtet; am 17. Jänner 2008 wurde für Oktober 2007 mittels Voranmeldung eine Zahllast in Höhe von € 229,32 bekanntgegeben; weiters wurde noch am 17. Jänner 2008 für November 2007 mittels Voranmeldung ein Guthaben in Höhe von -€ 260,24 bekanntgegeben (Buchungsabfrage Abgabenkonto der C-GmbH). Für Dezember 2008 ist keine Zahllast mehr angefallen, da - so der Vortrag der Amtsbeauftragten - die betriebliche Tätigkeit der GmbH eingestellt worden war (Finanzstrafakt StrNr. 052/2012/00642-001, Bl. 237).

Mangels weiterer Anhaltspunkte ist die Summe der Verkürzungsbeträge in Höhe von € 23.298,72 zu gleichen Teilen auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume zu verteilen, weshalb für jedes Monat jeweils eine Umsatzsteuerschuld in Höhe von € 2.118,07 hinzurechnen ist. Demnach haben sich tatsächlich folgende Zahllasten ergeben: € 2.362,64 (01/07), € 758,82 (02/07), € 2.822,84 (03/07), € 1.303,06 (04/07), € 1.332,09 (05/07), € 1.602,73 (06/07), € 2.695,62 (07/07), € 2.696,76 (08/07), € 2.283,25 (09/07), € 2.347,39 (10/07) und € 1.857,83 (11/07).

Einer der Gründe für das Verhalten des Erstbeschuldigten ist wohl das finanzielle Scheitern der C-GmbH, welche ansteigende Verluste produzierte: 2003: -€ 50.764,87, 2004: -€ 66.972,12, 2005: -€ 127.732,92 und 2006: -€ 135.438,18 (Jahresabschlüsse Bilanzakt, Datenabfrage Arbeitsbogen, genanntes fünftletztes Blatt), bis schließlich gegen Ende 2007 die Betriebseinstellung erfolgte. Ein Konkursantrag ist mit Beschluss des Gerichtes vom 12. März 2009 mangels kostendeckendem Vermögen abgewiesen worden (Veranlagungsakt, Dauerakt). Wollte A noch das Rechenwerk umstellen, hätte dies sicherlich enorme Kosten versacht; hätte er die Einreichung korrigierter

Umsatzsteuererklärungen veranlasst, wäre entsprechende Umsatzsteuer vorgeschrieben worden - Geldmittel, welche wohl nicht mehr vorhanden waren.

Die Amtsbeauftragte fordert im Ergebnis einen Schulterspruch betreffend den Erstbeschuldigten wegen teils vollendeter, teils versuchter absichtlicher Verkürzung der Umsatzsteuern bzw. der Vorauszahlungen an Umsatzsteuern, bei welchen die solcherart bei der GmbH verbleibenden Geldmittel laut Tatplan für Zwecke der Vermögensvermehrung des A verwendet werden sollten.

Wenn sie dabei zum Beweis aber auf den Inhalt des oben beschriebenen E-Mails des Steuerberaters G verweist, wonach wohl solcherart nach ihrer Lesart mittels einer Vorgabe einer Praxisgemeinschaft rechtswidrigerweise die Umsatzsteuervorschreibung hinsichtlich der weiterverrechneten Personalkosten vermieden werden sollte, scheint dies mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nicht die einzige mögliche Interpretation dieses Schreibens zu sein:

Denkbar ist auch, dass zwar in der Theorie bzw. im Planungsstadium die tatsächliche Etablierung einer Ärztegemeinschaft als Außengesellschaft geplant gewesen ist, dieses theoretische Konstrukt sich aber in der Praxis nicht durchsetzen hat lassen, worüber A, je mehr Zeit verstrichen war, umso größere Gewissheit erlangt hat.

Andererseits wiederum ist es auch lebensnah, dass bestimmte Umstände, mögen sie objektiv für einen Dritten auch noch so auffällig sein, dem täglich damit Befassten ums weniger ins Bewusstsein gerufen werden, je länger er sich mit der Angelegenheit zu beschäftigen hat. Auch ist das hinter dem Konstrukt der C-GmbH stehende Konzept vom Erstbeschuldigten entwickelt worden, was eine gewisse gedankliche Fixierung auf deren Umsetzbarkeit begreifbar macht.

Es erscheint daher im Zweifel zu Gunsten des Erstbeschuldigten nicht mit Sicherheit ausgeschlossen, dass er auch trotz des Andrängens des Steuerberaters und trotz der offenkundigen Unterschiede zwischen dem in der Anfrage an die Abgabenbehörde dargestellten Sachverhalt und der tatsächlichen Verhältnisse im Jahre 2007 bzw. Anfang 2008 (die Vorladung zur OÖ GKK hat später stattgefunden) es lediglich ernsthaft für möglich gehalten hat, dass hinsichtlich der von der C-GmbH an die Vertragsärzte weiterverrechneten Fremdleistungen und Personalkosten tatsächlich Umsatzsteuer angefallen ist und er durch die Nichtberücksichtigung dieses Umstandes in den Jahressteuererklärungen der GmbH Verkürzungen an diesbezüglicher Jahresumsatzsteuer für 2005 und 2006 bewirken würde und für 2007 zu geringe Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichten bzw. unrichtige Umsatzsteuerguthaben geltend machen würde, er sich aber - zumal in Anbetracht der finanziellen Zwangslage des Unternehmens - damit abgefunden und eine entsprechende Richtigstellung der Berechnungen der Bemessungsgrundlage unterlassen hat.

Wenn gleich A selbst hinsichtlich hinsichtlich der Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Jänner bis Dezember 2007 betreffend die ohne Besteuerung weiterverrechneten Fremdleistungen in Bezug auf Bezug auf die ihm vorgeworfenen

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 20. September 2013 ein Geständnis abgelegt hat (Finanzstrafakt StrNr. 052/2012/00642-001, Bl. 262 verso f), ist diesbezüglich die vorgeworfene Wissentlichkeit des dazu eingeräumten Tatbildes in der Stellungnahme der Amtsbeauftragten undeutlich geblieben (genannter Finanzstrafakt, Bl. 236). So kann sich dieses Geständnis auch lediglich auf einen bedingten Vorsatz bezogen haben.

A hat daher im Ergebnis betreffend das Veranlagungsjahr 2005 - statt einer bloßen fahrlässigen Abgabenverkürzung - eine bedingt vorsätzliche Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 30.328,24 nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Bezüglich des Veranlagungsjahres 2006 hat der Genannte hinsichtlich der Umsatzsteuer in Höhe von € 19.540,96 sowohl aus weiterverrechneten Fremdleistungen als auch aus weiterverrechneten Personalleistungen im Zweifel lediglich eine bedingt vorsätzliche Hinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten, wobei es aber bei einem bloßen Versuch geblieben ist.

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Jänner bis November 2007 ist der Tatbestand der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mangels dafür erforderlicher Wissentlichkeit im Zweifel nicht erfüllt; statt dessen verbleiben Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit a und b FinStrG hinsichtlich eines Gesamtbetrages von € 23.298,72.

In Bezug auf eine dem Erstbeschuldigten vorgeworfene gewerbsmäßige Begehungsweise wäre zwar in Anbetracht der Sachverhaltskonstellation in Anbetracht der Vermögensvermehrung des Mitgesellschafters grundsätzlich die Verschaffung einer fortlaufenden Einnahme in Form der unterbleibenden Ansätze der Abgabenverbindlichkeiten denkbar, doch fehlt es bei bloß bedingt vorsätzlicher Vorgangsweise ebenfalls an der Erfüllung des Tatbestandes.

Hinsichtlich der Strafbemessung ist auszuführen:

Fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Höhe des Verkürzungsbetrages geahndet; Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG werden gemäß Abs. 5 leg.cit. mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet; Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a oder b FinStrG werden gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der nicht zeitgerecht entrichteten Selbstbemessungsabgaben oder der geltend gemachten Abgabengutschriften bestraft.

Dabei sind - im Falle mehrerer Finanzstrafaten - zur Bemessung der Geldstrafe gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG die Summen der Strafdrohungen zu einer einheitlichen Geldstrafe zusammenzurechnen.

Wird jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist (hier: A mit der obgenannten Strafverfügung vom 8. Mai 2009), wegen anderer Finanzvergehen

bestraft, für welche er nach der Zeit der Begehung (hier: am 6. Mai 2005 {USt 2004}, 30. Mai 2007 {USt 2005}, 21. Dezember 2007 {USt 2006}, 15. März 2007 {UVZ 01/07}, 27. März 2007 {Guthaben 02/07}, 16. April 2007 {UVZ 02/07}, 15. Mai 2007 {UVZ 03/07}, 18. Mai 2007 {Guthaben 04/07}, 15. Juni 2007 {UVZ 04/07}, 26. Juli 2007 {Guthaben 05/07}, 15. Juli 2007 {UVZ 05/07}, 18. August 2007 {Guthaben 06/07}, 16. August 2007 {UVZ 06/07}, 17. September 2007 {UVZ 07/07}, 15. Oktober 2007 {UVZ 08/07}, 15. November 2007 {UVZ 09/07}, 17. Dezember 2007 {UVZ 10/07}, 15. Jänner 2008 {UVZ 11/07} und 17. Jänner 2008 {Gutschrift 11/07}) schon in dem früheren Verfahren hätte bestraft werden können, ist gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG eine Zusatzstrafe zu verhängen. Eine solche darf das Höchstmaß der Strafe nicht übersteigen, die für die nun zu bestrafenden Taten angedroht ist. Die Summe der Strafen darf auch jeweils die Strafen nicht übersteigen, die nach Abs. 1 und 2 zulässig und bei gemeinsamer Bestrafung zu verhängen wären.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst 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 und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 leg.cit. in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, in Geltung ab dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Dies bedeutet somit, dass betreffend A - wie oben ausgeführt - mit einer Zusatzstrafe vorzugehen ist.

Dabei beträgt der Strafrahmen für die Geldstrafe insgesamt € 17.688,50 zuzüglich € 30.328,24 + € 19.540,96 X 2 = € 49.869,20 zuzüglich € 23.298,72 : 2 = € 11.649,36 zuzüglich € 3.034,18 (Hinterziehung laut Strafverfügung) X 2 = € 6.068,36, ergibt € 135.144,62.

Läge ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und bestünden weiters beim Finanzstrafüter durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergibt sich solcherart ein Ausgangswert von gerundet € 67.000,00.

Auch wenn das Projekt "C-GmbH" nunmehr - mit einem entsprechenden dauerhaften Schaden für die Republik - beendet ist, ist der Erstbeschuldigte weiterhin in der medizinisch-technischen Branche beratend tätig, weshalb - neben der erforderlichen generalprävention - der spezialpräventive Aspekt nicht außer Acht zu lassen ist. Zu Gunsten des Beschuldigten spricht dabei, dass es laut Aktenlage zwischenzeitlich zu keinen weiteren Verfehlungen gekommen ist.

Die Abgabenverkürzungen bei der C-GmbH haben von der Tatgestaltung her einen nicht nur vorübergehenden Charakter, die Abgabenverkürzungen bei der I-GmbH sind - im Zweifel - als nur vorübergehende Abgabenvermeidungen zu qualifizieren (§ 23 Abs. 2 Satz 2 FinStrG).

Den Milderungsgründen einer finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit, eines teilweisen Geständnisses, der Abschwächung der Spezialprävention infolge Zeitablaufes und späteren Wohlverhaltens des Erstbeschuldigten, des finanziellen Engpasses der Unternehmen, wodurch der Geschäftsführer zu seinen Verfehlungen bzw. - in Bezug auf die C-GmbH - wesentlich zur Beibehaltung seines Konzeptes verleitet worden ist, sowie des Umstandes, dass es betreffend der Hinterziehung an Umsatzsteuer für 2006 beim bloßen Versuch geblieben ist, stehen die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über Jahre hinweg und die Faktenmehrheit (in Bezug auf mittels Strafverfügung bestrafte Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG) entgegen, weshalb in gesamthafter Erwägung die Geldstrafe mit € 40.000,00 auszumessen ist.

Zusätzlich sind aber die Sorgepflichten des Beschuldigten und seine derzeitige schlechte wirtschaftliche Lage - wie von ihm dargestellt - zu bedenken, sodass die Geldstrafe letztendlich noch wesentlich auf € 22.000,00, das sind 16,28 % des Strafrahmens, abzumildern ist.

Ein Abschlag wegen überlanger Verfahrensdauer führt zu einer Gesamtgeldstrafe von € 18.000,00, wovon noch überdies die bereits in der Strafverfügung ausgesprochene Geldstrafe im Ausmaß von € 1.500,00 abzuziehen ist.

Die über A zu verhängende zusätzliche Geldstrafe beträgt daher € 16.500,00.

Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber die derzeitige schlechte finanzielle Situation des Erstbeschuldigten außer Ansatz zu lassen ist. Unter Bedachtnahme auf die bereits mit Strafverfügung verhängten vier Tage ist für den verbleibenden Rest eine solche von acht Wochen vorzuschreiben.

Bezüglich B hat sich der Strafrahmen für die Geldstrafe auf € 17.688,50 verringert.

Läge ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und bestünden weiters durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich ein Ausgangswert von gerundet € 9.000,00.

Sein Fehlverhalten ist in Anbetracht der damaligen internen Aufgabenverteilung der Geschäftsführer und der erkennbaren Dominanz des Erstbeschuldigten bei der Umsetzung des Unternehmenskonzeptes im Vergleich zu dem des Erstbeschuldigten mit geringerem Unwert unterlegt.

Den Milderungsgründen der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit und der massiven Abschwächung des Strafverfolgungsanspruches der Republik Österreich infolge Zeitablauf bzw. der Verringerung der spezialpräventiven Aspekte aufgrund des seitherigen

Wohlverhalten des Täters stehen keine Erschwerungsgründe entgegen, sodass in Bedachtnahme auf diese Umstände der Ausgangswert zu verringern ist auf € 5.000,00.

Aufgrund der dargestellten Sorgepflichten verringert sich dieser Wert auf € 4.000,00, infolge der derzeitigen schlechten finanziellen Situation des Zweitbeschuldigten ist die Geldstrafe letztendlich in gesamthafter Erwägung mit € 2.000,00, das sind 11,31 % des Strafrahmens, auszumessen.

Davon ist noch ein Abschlag wegen überlanger Verfahrensdauer vorzunehmen, sodass eine Geldstrafe von € 1.500,00 verbleibt.

Entsprechend dem Obgesagten ist die Ersatzfreiheitsstrafe spruchgemäß mit einer Woche festzusetzen.

Hinsichtlich der Verfahrenskosten ist auf die zitierte Gesetzesstelle zu verweisen; demnach sind diese pauschal mit 10 % der jeweils verhängten Geldstrafe, maximal aber mit € 500,00 zu bemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision

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

Linz, am 2. September 2014

Der Senatsvorsitzende:

Dr. Richard Tannert