

# TE OGH 1988/11/30 14Os42/88

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.11.1988

## Kopf

Der Oberste Gerichtshof hat am 30.November 1988 durch den Präsidenten des Obersten Gerichtshofes Dr. Melnizky als Vorsitzenden und durch die Hofräte des Obersten Gerichtshofes Hon.Prof. Dr. Steininger, Dr. Horak, Dr. Lachner und Dr. Massauer als weitere Richter in Gegenwart der Richteramtsanwärterin Dr. Knob als Schriftführerin in der Strafsache gegen Gustav K\*\*\* und andere Angeklagte wegen des Vergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG über die Nichtigkeitsbeschwerden und die Berufungen der Angeklagten Gustav K\*\*\* und Robert G\*\*\* und die Nichtigkeitsbeschwerde des Angeklagten Wilhelm S\*\*\* gegen das Urteil des Landesgerichtes Linz als Schöffengericht vom 5. Februar 1987, GZ 29 Vr 1.867/84-54, nach öffentlicher Verhandlung in Anwesenheit des Vertreters des Generalprokuraors, Generalanwalt Dr. Bassler, und der Verteidiger Dr. Haslinger für den Erst- und Zweitangeklagten sowie Dr. Weixelbaum für den Drittangeklagten, jedoch in Abwesenheit der Angeklagten, zu Recht erkannt:

## Spruch

- I. Die Nichtigkeitsbeschwerden der Angeklagten Gustav K\*\*\*, Robert G\*\*\* und Wilhelm S\*\*\* werden verworfen.
- II. Aus deren Anlaß wird jedoch gemäß § 290 Abs. 1 StPO das angefochtene Urteil das im übrigen unberührt bleibt, in dem den Angeklagten Gustav K\*\*\* betreffenden Strafausspruch aufgehoben und gemäß § 288 Abs. 2 Z 3 StPO im Umfang dieser Aufhebung in der Sache selbst erkannt:

Gustav K\*\*\* wird gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von 800.000 (achtundhunderttausend) S verurteilt; die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe wird mit 6 (sechs) Monaten festgesetzt.

- III. Mit seiner Berufung wird der Angeklagte Gustav K\*\*\* auf die zu II. getroffene Entscheidung verwiesen.

- IV. Der Berufung des Angeklagten Robert G\*\*\* wird nicht Folge gegeben.

- V. Gemäß § 390 a StPO fallen den genannten drei Angeklagten auch die Kosten des Rechtsmittelverfahrens zur Last.

## Text

Gründe:

Mit dem angefochtenen Urteil wurden Gustav K\*\*\*, Robert G\*\*\* und Wilhelm S\*\*\* des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, Wilhelm S\*\*\* als Beteiligter gemäß § 11 (dritter Fall) FinStrG, schuldig erkannt. Nach dem Inhalt des Schulterspruchs haben in Hörsching

1. Gustav K\*\*\* und Robert G\*\*\* als Geschäftsführer der Firma D\*\*\* GmbH vorsätzlich eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dadurch eine Abgabenverkürzung in nachangeführter Höhe bewirkt, und zwar

- 1.1. Gustav K\*\*\* durch Vorlage einer unrichtigen Inventur zum 31. Dezember 1976 an das Finanzamt Linz sowie durch

eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Schwesterfirma D\*\*\* GmbH in Schriesheim (Bundesrepublik Deutschland), wodurch er per 10. Juli 1987 für den Veranlagungszeitraum 1976 eine Verkürzung von 211.518 S an Gewerbesteuer, von 686.211 S an Körperschaftsteuer und von 12.341 S an Kapitalertragsteuer (insgesamt 910.060 S) bewirkte;

1.2. Gustav K\*\*\* durch Vorlage einer unrichtigen Inventur zum 31. Dezember 1977 sowie durch Unterfakturierung von Lieferungen an die Schwesterfirma S\*\*\*-Ltd in Kanada und durch verdeckte Gewinnausschüttungen an die Schwesterfirma D\*\*\* GmbH in Schriesheim, wodurch er per 13. Februar 1979 für den Veranlagungszeitraum 1977 eine Verkürzung von 266.587 S an Gewerbesteuer, von 664.686 S an Körperschaftsteuer und von 258.731 S an Kapitalertragsteuer (insgesamt 1.190.004 S) bewirkte;

1.3. Gustav K\*\*\* und Robert G\*\*\* durch Vorlage einer unrichtigen Inventur zum 31. Dezember 1978, wodurch sie per 5. Februar 1980 für den Veranlagungszeitraum 1978 eine Verkürzung von 166.720 S an Gewerbesteuer und von 340.739 S an Körperschaftsteuer (insgesamt 507.459 S) bewirkten;

2. Wilhelm S\*\*\* zu der unter Punkt 1.3. angeführten Tat des Gustav K\*\*\* und des Robert G\*\*\* dadurch beigetragen, daß er an der Errichtung der unrichtigen Inventur für den Veranlagungszeitraum 1978 als leitender Angestellter der Firma D\*\*\* GmbH mitwirkte.

Die genannten Angeklagten wurden hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu Geldstrafen verurteilt, und zwar Gustav K\*\*\* zu 1 Mio S, im Uneinbringlichkeitsfall 8 Monate Ersatzfreiheitsstrafe, Robert G\*\*\* zu 200.000 S, im Uneinbringlichkeitsfall 6 Wochen Ersatzfreiheitsstrafe, und Wilhelm S\*\*\* zu 150.000 S, im Uneinbringlichkeitsfall 1 Monat Ersatzfreiheitsstrafe, wobei die über den Letztgenannten verhängte Strafe gemäß § 26 Abs. 1 FinStrG unter Bestimmung einer Probezeit von 3 Jahren bedingt nachgesehen wurde (vgl. den Beschuß des Landesgerichtes Linz vom 26. April 1988, ON 64, mit welchem die Urteilsausfertigung ON 54 insoweit an das mündlich verkündete Urteil angeglichen worden ist). Weiters wurde ausgesprochen, daß die Firma D\*\*\* GmbH Hörsching gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG zur ungeteilten Hand mit den Angeklagten für die über sie verhängten Geldstrafen haftet.

Von der gegen Gustav K\*\*\* und Robert G\*\*\* weiters

erhobenen Anklage, durch Geltendmachung eines vorgezogenen Aufwandes per 22. Dezember 1980 im Veranlagungszeitraum 1979 eine Verkürzung von 68.773 S an Gewerbesteuer und von 223.146 S an Körperschaftsteuer bewirkt zu haben, wurden die Genannten gemäß § 259 Z 3 StPO freigesprochen.

Während dieser Freispruch unangefochten geblieben ist, bekämpfen die drei Angeklagten den Schulterspruch mit (von K\*\*\* und G\*\*\* gemeinsam ausgeführten) Nichtigkeitsbeschwerden, in welchen sie die Gründe der Z 5 und 9 lit. a des § 281 Abs. 1 StPO, K\*\*\* und G\*\*\* überdies auch die der Z 3, 4 und 9 lit. b der zitierten Gesetzesstelle geltend machen.

## **Rechtliche Beurteilung**

### **1. Zu den Nichtigkeitsbeschwerden der Angeklagten K\*\*\* und G\*\*\***

Soweit die Beschwerdeführer eine Nichtigkeit gemäß der Z 3 des § 281 Abs. 1 StPO bewirkende Verletzung der Vorschriften über die Protokollführung (§ 271 Abs. 1 StPO) mit der Begründung reklamieren, die Hauptverhandlungsprotokolle vom 20. Jänner 1987 und vom 5. Februar 1987 gäben den tatsächlichen Verhandlungsverlauf in wesentlichen Teilen unvollständig und lückenhaft wieder und das Protokoll vom 20. Jänner 1987 sei überdies nicht vom Schriftführer unterschrieben, übersehen sie, daß nur die gänzliche Unterlassung der Aufnahme eines vom Vorsitzenden und vom Schriftführer zu unterzeichnenden Protokolls mit Nichtigkeit bedroht ist, nicht aber eine mangelhafte Protokollierung (vgl. Mayerhofer-Rieder StPO2 ENr. 51 zu § 281 Z 3 und ENr. 22 zu § 271). Unklarheiten, Ungenauigkeiten und Unvollständigkeit des Protokolls können daher nicht mit Nichtigkeitsbeschwerde gerügt, sondern nur im Wege eines Protokollberichtigungsantrages - den die Angeklagten ohnehin gestellt haben und über den das Gericht entschieden hat (ON 60) - beseitigt werden. Richtig ist, daß das Protokoll vom 20. Jänner 1987 (ON 52) nicht vom Schriftführer unterschrieben ist (S 54/Bd. II). Diesbezüglich ist aber unzweifelhaft erkennbar (und wird auch von den Beschwerdeführern Gegenteiliges gar nicht behauptet), daß die Formverletzung auf die Entscheidung keinen den Angeklagten nachteiligen Einfluß üben konnte (§ 281 Abs. 3 StPO). In ihren Verfahrens-, Mängel- und Rechtsrügen, soweit sie gegen die tatsächliche und rechtliche Annahme von Abgabenverkürzungen in Ansehung der sich aus dem Urteilsspruch ergebenden veranlagten Angaben für die Veranlagungszeiträume 1976, 1977 und 1978 mit den dort angeführten strafbestimmenden Wertbeträgen gerichtet sind, wenden sich die Beschwerdeführer primär - unter Ablehnung der in der Entscheidung eines verstärkten Senates des Obersten Gerichtshofes vom 21. April 1977, 13

Os 28/76 (= SSt. 48/36) vertretenen Rechtsmeinung - gegen die Bindung der Strafgerichte im allgemeinen und des Erstgerichts nach Lage des Falles im besonderen an das Ergebnis der rechtskräftigen endgültigen Abgabenfestsetzung durch die Finanzbehörden.

Der Argumentation der Beschwerdeführer kann nicht gefolgt werden. Wie in der zitierten Entscheidung ausführlich dargelegt wurde, hat das Gericht im Finanzstrafverfahren vom Bestehen der sich aus dem Spruch eines gegen den der Straftat Verdächtigen ergangenen rechtskräftigen Bescheides über die endgültige Abgabenfestsetzung von Abgaben der im § 55 FinStrG angeführten Art dem Grund und der Höhe nach ergebenden Abgabenschuld als einer Tatsache auszugehen. Im übrigen ist jedoch das Strafgericht in der Beurteilung der Strafbarkeit des Beschuldigten völlig frei, es hat selbständig und unabhängig die objektiven Tatbestandsmerkmale - wie etwa die als Mittel der Tatbegehung anzusehende, nach § 33 Abs. 1 FinStrG tatbildliche Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht - zu prüfen und in gleicher Weise auch - uneingeschränkt - die erforderlichen Feststellungen zum subjektiven Tatbestand sowie zur Schuld, im besonderen zum Unrechtsbewußtsein, zu treffen. Die Frage der Rechtmäßigkeit der Abgabenschuld kann allerdings nur für den Bereich der subjektiven Tatseite Gegenstand einer selbständigen strafgerichtlichen Beurteilung sein.

An diesen Grundsätzen, von welchen im übrigen nur ein verstärkter Senat abgehen könnte, ist festzuhalten. Wird doch dadurch, daß das Gericht im Finanzstrafverfahren vom Bestehen einer bescheidmäßig rechtskräftig festgestellten Abgabenschuld dem Grund und der Höhe nach als Tatsache auszugehen hat, dem Beschwerdevorbringen zuwider weder ein Ausspruch über die strafrechtliche Schuld vorweggenommen oder auch nur indirekt unterstellt, noch ein in der Rechtsordnung vorgesehenes Verteidigungsmittel eines Angeklagten gegen den Vorwurf gerichtlich strafbaren Verhaltens vorenthalten. Von einer mit der sogenannten Unschuldsvermutung (Art. 6 Abs. 2 MRK) unvereinbaren Gesetzesauslegung kann demnach keine Rede sein; vielmehr steht Art. 6 Abs. 2 MRK der Annahme einer gerichtlichen Bindung an Bescheide von Verwaltungsbehörden nicht entgegen (13 Os 124/87; 15 Os 88/88; siehe auch EvBl. 1983/76).

Im vorliegenden Fall ist daher - von der Frage, ob eine Bindung nicht auch über den Bereich des § 55 FinStrG hinaus anzunehmen wäre (vgl. hiezu Dorazil-Harbich-Reichel-Kropfitsch, Kommentar zum FinStrG, § 55 ENr. 2), ganz abgesehen - für die strafrechtliche Beurteilung (allein) entscheidend,

- ob die vom Schulterspruch erfaßten Steuern (Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer) zu den im § 55 FinStrG taxativ aufgezählten Abgaben gehören und

- ob sich die grundsätzliche Bindung des Strafgerichtes an die rechtskräftige endgültige Abgabenfestsetzung durch die zuständige Abgabenbehörde auch auf die beiden Beschwerdeführer bezieht, die - ohne selbst Abgabenschuldner zu sein - als Geschäftsführer der D\*\*\* GmbH, sohin als Organ einer juristischen Person, handelten. Ersteres wird von den Beschwerdeführern (zu Recht) gar nicht bestritten. Die Zugehörigkeit zu den im § 55 FinStrG angeführten Abgaben ergibt sich hinsichtlich der Gewerbesteuer aus dem Gesetzestext; die Körperschaftsteuer (als Einkommensteuer juristischer Personen: §§ 1, 7 KStG) und die (gegenständlich veranlagte) Kapitalertragsteuer (als bloße Einhebungsart der Einkommensteuer: § 93 EStG) hinwieder stellen Abgaben vom Einkommen dar und gehören demnach in gleicher Weise zu den Abgaben, auf welche § 55 FinStrG abstellt.

Aber auch letzteres trifft zu. Denn gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben ua die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen; sie sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Zur Vertretung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung sind die Geschäftsführer berufen (§ 18 GmbHG). Sie trifft insbesondere auch die Buchführungspflicht und die Pflicht zur Erstellung der Jahresabschlüsse (§ 22 Abs. 1 und 2 GmbHG). Soweit die Beschwerdeführer sinngemäß - und der Sache nach nicht eine Rechts-, sondern eine Mängelrüge (Z 5) ausführend (vgl. abermals 13 Os 124/87) - einwenden, ein Bescheid könne unbeschadet der Vorschrift des § 80 BAO nicht für jemanden präjudiziel sein, der in dem seiner Erlassung vorangegangenen (Abgaben-)Verfahren und mangels Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß § 224 Abs. 1 BAO (noch) keine Parteistellung gehabt habe, erkennen sie die Tragweite der Bestimmungen der §§ 80 und 115 BAO, denen zufolge sie - ausgestattet mit den Rechten und Pflichten der von ihnen vertretenen juristischen Person (§ 80 Abs. 1 BAO) - sehr wohl in der Lage waren, sich an dem den erlassenen Abgabenbescheiden zugrundeliegenden Verfahren zu beteiligen und auf das Verfahren gleich einer Partei - wenn auch nicht im eigenen Namen, sondern als Geschäftsführer der D\*\*\* GmbH in

Wahrnehmung deren Angelegenheiten - Einfluß zu nehmen, wobei ihr Vorbringen (§ 115 Abs. 2 BAO) in dem Verfahren jedenfalls zu berücksichtigen war (vgl. auch SSt. 43/6). Des weiteren setzen sie sich über jene Urteilsfeststellungen hinweg, wonach sie von dieser Möglichkeit der Beteiligung am Abgabenverfahren auch Gebrauch gemacht und die Gelegenheit zur Äußerung genutzt haben (S 66 f; 69 f, 74/Bd. II). Aus dem Gesagten folgt, daß ein Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn er - wie im gegenständlichen Fall - in Wahrnehmung der Angelegenheiten der Gesellschaft und zu deren oder Dritter Vorteil unter Verletzung einer ihn unmittelbar treffenden abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, als unmittelbarer Täter (§ 11 erster Fall FinStrG) zu beurteilen ist. Die Bindung des Strafgerichtes an die rechtskräftige endgültige Abgabenfestsetzung durch die zuständige Abgabenbehörde betreffend Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und veranlagter Kapitalertragsteuer wirkt daher - wie das Erstgericht zutreffend erkannt hat - auch auf die beiden Beschwerdeführer. Hievon ausgehend erweisen sich die von ihnen in der Hauptverhandlung vom 20.Jänner 1987 gestellten Anträge auf Vernehmung des Wirtschaftsjuristen Dr. Erich N\*\*\* als sachverständigen Zeugen und eines Sachverständigen aus dem Gebiete des Buchhaltungs- und Rechnungswesens, soweit damit der Nachweis erbracht werden sollte, daß "die im Anklagetenor angegebenen Ziffern (gemeint wohl: Zahlen) und Werte grob geschätzt und sachlich unrichtig sind" (S 50/Bd. II) und daß bei Zugrundelegung "der richtigen Ziffern (Zahlen) die Wertdifferenz für 1976 nur 81.482 S, für 1977 nur 75.671 S und für 1978 ebenfalls unter 100.000 S betragen hätten" (S 51/Bd. II), als nicht zielführend. Denn die begehrten Beweisaufnahmen waren im Hinblick auf die Bindung des Strafgerichtes an die rechtskräftige endgültige finanzbehördliche Abgabenfestsetzung unzulässig; im übrigen aber ist es für die Bindungsfrage irrelevant, ob die Finanzbehörde zu dem verkürzten Abgabenbetrag auf Grund eines weitwendigen Feststellungsverfahrens oder einer (letztlich einvernehmlich festgelegten) Schätzung (S 91/Bd. I) gelangt ist (Dorazil-Harbich-Reichel-Kropfitsch aaO § 55 ENr. 11; zuletzt 14 Os 82/88). Durch die Abweisung dieser Beweisanträge (S 53/Bd. II) wurden somit Verteidigungsrechte der Beschwerdeführer nicht beeinträchtigt.

Soweit der Angeklagte K\*\*\* durch die begehrten Beweisaufnahmen auch den Nachweis erbringen wollte, daß durch die Unterfakturierungen von Lieferungen an die Schwesterfirma S\*\*\*-Ltd keine Abgabenverkürzung bewirkt werden sollte, sondern die gewählte Vorgangsweise den wirtschaftlich gerechtfertigten Zweck hatte, einen neuen Markt zu erschließen, läßt der Beweisantrag offen, inwiefern durch die Vernehmung des Zeugen Dr. N\*\*\*, dessen dem Gericht vorgelegtes Privatgutachten im übrigen insoweit nur verantwortungskonforme Spekulationen enthält, oder durch die Anhörung eines Buchsachverständigen das angestrebte Ergebnis überhaupt erzielt werden könnte, zumal inneres Vorhaben nur aus äußeren Umständen erschlossen werden kann, diese äußeren Umstände aber, über welche der Zeuge oder der Sachverständige allenfalls aus den Geschäftsbüchern Auskunft geben hätte können, ohnedies klar auf der Hand lagen. Das Beweisbegehren erweist sich somit auch in dieser Richtung als nicht zielführend, weshalb es zutreffend abgelehnt wurde.

Ein Antrag auf Vernehmung eines Sachverständigen aus dem Fachgebiet "Erzeugung und Vertrieb von Sanitärtartikel" (S 91/Bd. II) wurde von den Beschwerdeführern - ihrem Vorbringen in der Verfahrensrüge zuwider - nicht gestellt (S 129/Bd. II). In dieser Beziehung fehlt es damit schon an den formellen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Z 4 des § 281 Abs. 1 StPO).

Im Hinblick auf die Bindung des Gerichtes an die rechtskräftigen endgültigen Abgabenbescheide geht die Mängelrüge (Z 5), soweit sie gegen die tatsächliche und rechtliche Annahme von Abgabenverkürzungen infolge unrichtiger Inventuren, Unterfakturierungen von Lieferungen und verdeckter Gewinnausschüttungen durch Anerkennung von Wareneingangsrechnungen, denen keine Warenlieferungen gegenüberstanden, gerichtet ist, von vornherein fehl. Was das weitere Beschwerdevorbringen betrifft, so kommt ihm keine Berechtigung zu.

Entgegen dem eine Undeutlichkeit reklamierenden Einwand ergibt sich aus dem Urteilsspruch in Verbindung mit den Urteilsgründen, daß der Angeklagte Gustav K\*\*\* als verantwortlicher Geschäftsführer der D\*\*\* GmbH die der Veranlagung zugrundeglegten Jahresabschlüsse zum 31.Dezember 1976 und zum 31.Dezember 1977 durch angeordnete Manipulationen in den Inventuren (S 62, 67/Bd. II), im Jahre 1977 auch durch Fakturierung von 14 Lieferungen an die kanadische Schwesterfirma S\*\*\*-Ltd weit unter dem Selbstkostenpreis der gelieferten Waren (S 67, 68/Bd. II) und in den Jahren 1976 und 1977 durch Verbuchen von zumindest 2 Wareneingangsrechnungen der Schwesterfirma D\*\*\* GmbH in Schriesheim in der Höhe von zusammen 155.000 S, denen in Wahrheit keine Warenlieferungen gegenüberstanden (S 68/Bd. II), verfälschen ließ. Die Mithaftung des (seit 21.September 1978) zum zweiten Geschäftsführer bestellten Angeklagten Robert G\*\*\* (S 66/Bd. II) für die der Veranlagung zugrundegelegte

unrichtige Inventur zum 31.Dezember 1978 (S 67/Bd. II) ergibt sich aus der Vorlage der auch von G\*\*\* unterschriebenen (unrichtigen) Inventur (S 62, 70/Bd. II; vgl. auch die Unterlagen im Finanzamt-Ordner). Daß das Erstgericht bei diesen Feststellungen die Verantwortung des Angeklagten K\*\*\* mit Stillschweigen übergangen habe, trifft nicht zu (S 71 f/Bd. II). Dies gilt gleichermaßen für den Vorwurf der verdeckten Gewinnausschüttung durch Unterfakturierung von Warenlieferungen an die Firma S\*\*\*-Ltd (S 73/Bd. II). Auf die vorgelegten Privatgutachten des Dkfm. Albrecht M\*\*\* und des Dr. Erich N\*\*\* einzugehen, war das Schöffengericht nicht verpflichtet (Mayerhofer-Rieder aaO ENr. 106 ff zu § 118; ENr. 109 ff zu § 252). Den Bericht des Steuerausschusses der O\*\*\* 1979 hat es hingegen, was die Beschwerde übergeht, ohnedies in seine beweiswürdigenden Erwägungen einbezogen (S 73/Bd. II). Mit der Wiederholung der diesbezüglichen Einlassung des Angeklagten K\*\*\* in erster Instanz und spekulativen Erwägungen über andere - im Fahrlässigkeitsbereich gelegene - Denkvarianten unternimmt die Beschwerde lediglich den Versuch, nach Art einer im schöffengerichtlichen Verfahren unzulässigen Schuldberufung die Beweiswürdigung der Tatrichter anzufechten, sodaß darauf nicht weiter einzugehen ist. Die Konstatierung, wonach beide Beschwerdeführer in Wahrnehmung der Angelegenheiten der Firma D\*\*\* GmbH unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die oben beschriebenen Tathandlungen vorsätzlich eine Abgabenverkürzung bewirkt haben, konnten die Tatrichter formal mängelfrei unter ausdrücklicher Ablehnung der "Theorie" des Steuerberaters Dr. G\*\*\* (S 70, 71/Bd. II) auf die Angaben des Mitangeklagten S\*\*\* (S 72/Bd. II) in Verbindung mit den Ergebnissen der finanzbehördlichen Erhebungen (Vergleich

der - unrichtigen - Inventuren per jeweils Jahresende 1976, 1977 und 1978 mit den dem Finanzamt zugespielten Ablichtungen der Originalinventuren im Zusammenhang mit der Produktionsstatistik für 1977 und dem EDV-Lagerwertrapport für 1.Jänner 1979 sowie der auf Geheimhaltung abzielenden Internnotiz vom 10.Mai 1979 - S 21/Bd. I; S 70/Bd. II) stützen; eine offenbar unzureichende Begründung haftet dem bezüglichen Ausspruch nicht an. Das gilt in gleicher Weise für die Feststellung, wonach durch die Unterfakturierung von Lieferungen an die Schwesterfirma S\*\*\*-Ltd keineswegs ein neuer Markt erschlossen, sondern vorsätzlich eine Abgabenverkürzung bewirkt werden sollte (S 73 ff/Bd. II).

Die Rechtsrüge (Z 9 lit. a) stellt zum Großteil nicht auf den Urteilsinhalt ab. Sie übergeht vor allem jene Urteilsfeststellungen, wonach die beiden Beschwerdeführer vorsätzlich (S 68, 75/Bd. II) und unter Ausschluß jedes Irrtums (S 70/Bd. II) als Geschäftsführer der D\*\*\* GmbH (S 62, 65, 66/Bd. II), sohin unter Verletzung einer sie selbst treffenden (§ 80 Abs. 1 BAO - siehe oben) abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht jene Abgabenverkürzungen an Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und (mangels Abzug durch den Steuerpflichtigen) veranlagter Kapitalertragsteuer bewirkten, die - für das Strafgericht dem Grund und der Höhe nach bindend - den (unter ihrer Billigung zustandegekommenen; vgl. S 69/Bd. II) rechtskräftigen endgültigen Abgabenbescheiden des Finanzamtes Linz für die Veranlagungszeiträume 1. Jänner 1976 bis 31.Dezember 1978 zu entnehmen sind. Demnach entbehren die weitwendigen Beschwerdeausführungen, mit denen zum Teil Feststellungsmängel behauptet, zum Teil andere, für die Beschwerdeführer günstigere Konstatierungen begehrt werden, der prozeßordnungsgemäßen Darstellung des geltendgemachten materiellrechtlichen Nichtigkeitsgrundes.

Auch die weitere Rechtsrüge (Z 9 lit. b), mit welcher Feststellungsmängel hinsichtlich der Voraussetzungen für eine allfällige (Verfolgungs-)Verjährung behauptet werden, erweist sich als nicht zielführend. Denn dem Beschwerdevorbringen zuwider ist dem Urteilsspruch der jeweilige Zeitpunkt, an dem die Abgabenverkürzung bewirkt wurde (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG), sehr wohl zu entnehmen. Darnach wurden die urteilsgegenständlichen bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben für den Veranlagungszeitraum 1976 am 10. Juli 1978, für den Veranlagungszeitraum 1977 am 13.Feber 1979 und für den Veranlagungszeitraum 1978 am 5.Feber 1980 erklärungskonform zu niedrig festgesetzt. Mit Rechtskraft dieses letzten sachlich falschen Steuerbescheides (vgl. Dorazil-Harbich-Reichel-Kropfitsch aaO § 31 Anm. 3; St. 48/1) hat für beide Beschwerdeführer die Verjährungsfrist, die beim Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG fünf Jahre beträgt (§ 31 Abs. 2 FinStrG), zu laufen begonnen. Hinsichtlich des Angeklagten K\*\*\* gilt dies auch für die Veranlagungszeiträume 1976 und 1977, weil er während des Laufes der Verjährungsfrist wegen dieser Abgabenhinterziehungen neuerlich ein (gleichartiges) Finanzvergehen begangen hat und Verjährung nicht eintritt, bevor auch für die letzte Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist (§ 31 Abs. 3 FinStrG). Der erste, Fortlaufshemmung bewirkende Verfolgungsschritt des Gerichtes ergibt sich aus den Akten: Auf Antrag des Staatsanwaltes erließ das Landesgericht Linz in der Strafsache gegen Ing. Reinhard F\*\*\* und die "Verantwortlichen der Firma D\*\*\* GmbH" wegen § 33 FinStrG, AZ 21 Vr 1944/81 (S 1 des Antrags- und

Verfügungsbogens) am 19. August 1981 einen auch die D\*\*\* GmbH betreffenden Hausdurchsuchungs- und Beschlagnahmebefehl, der von der Steuerfahndungsstelle des Finanzamtes Linz vollzogen wurde (S 1 des Antrags- und Verfügungsbogens). Der fortlaufshemmenden Wirkung dieses richterlichen Beschlusses in Ansehung der beiden Beschwerdeführer steht nicht entgegen, daß sie darin (noch nicht) namentlich genannt wurden; genug daran, daß sie zufolge ihrer Funktion als verantwortliche Geschäftsführer der bestimmt bezeichneten Gesellschaft mit beschränkter Haftung bekannt waren (RZ 1986/51). Davon abgesehen erfolgte aber auch der erste Verfolgungsschritt gegen die namentlich bezeichneten Angeklagten Gustav K\*\*\* und Robert G\*\*\* (sowie den Angeklagten Wilhelm S\*\*\*) innerhalb der (zumindest bis 5.Feber 1985 reichenden) Verfolgungsverjährungsfrist: Am 3.August 1984 verfügte das Landesgericht Linz unter AZ 20 Vr 1867/84 die Beisichtigung von Strafregisterauskünften betreffend die Genannten als Verdächtige nach § 33 FinStrG (S 3 e des Antrags- und Verfügungsbogens), was (gleichfalls) die Anhängigkeit des Strafverfahrens bei Gericht (§ 31 Abs. 4 lit. b FinStrG) bewirkte (RZ 1981/29; EvBl. 1986/83). Den Nichtigkeitsbeschwerden der Angeklagten K\*\*\* und G\*\*\* kommt somit zur Gänze keine Berechtigung zu, weshalb sie zu verwerfen waren.

## II. Zur Nichtigkeitsbeschwerde des Angeklagten S\*\*\*

Dieser Beschwerdeführer verkennt ersichtlich den gegen ihn erhobenen Schuldvorwurf, der ausschließlich darin besteht, daß er als Prokurist der D\*\*\* GmbH (S 72/Bd. II) an der Errichtung einer unrichtigen Inventur zum 31.Dezember 1978 mitgewirkt hat, wobei er wußte und wollte, daß mit dieser im Wertansatz um rund 2,5 Mio S zu niedrigen Inventur unter Verletzung einer zwar nicht ihn, so doch die unmittelbaren Täter treffenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenhinterziehung bewirkt werden sollte (S 68, 69, 72/Bd. II), sodaß er als Beitragstäter gemäß § 11 dritter Fall FinStrG zum Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG haftet. Daß der Beschwerdeführer im Einvernehmen mit dem Vertreter der D\*\*\* GmbH in Schriesheim namens G\*\*\* gehandelt hat, stellte das Schöffengericht - entgegen der Mängelrüge (Z 5) - ohnedies beschwerdekonform fest (S 69, 72/Bd. II). Ob bei der deutschen D\*\*\*-Gruppe eine eigene Steuerabteilung eingerichtet war, ist für die Schuld des Beschwerdeführers unerheblich, was gleichermaßen auch für die Beschwerdebehauptung gilt, die "Bewertung von Lagerbeständen" sei in der Bundesrepublik Deutschland vorgenommen worden; liegt doch dem Angeklagten S\*\*\* vorliegend zur Last, die Inventur zum 31.Dezember 1978 durch Veränderung des Lagerbestandes, sohin mengenmäßig (und nicht wertmäßig), manipuliert zu haben (S 71/Bd. II). Daß der Beschwerdeführer weder mit steuerrechtlichen Fragen noch mit der Buchhaltung der D\*\*\* GmbH Hörsching befaßt war, liegt ohnedies dem Urteil zugrunde, ohne daß es insoweit ausdrücklicher (negativer) Feststellungen bedurfte. Für die Entscheidung über die Schuld oder den anzuwendenden Strafsatz ohne Belang ist es aber auch, daß der Entschluß zur Abgabenhinterziehung in einer "Steuerbesprechung der Fachleute" (an welcher er nicht teilgenommen habe) gefaßt worden und der Beschwerdeführer erst nachträglich und nur "ausnahmsweise" und außerhalb seines eigentlichen Kompetenzbereiches tätig geworden sei, sowie daß an den Besprechungen zur Erstellung der Jahresabschlüsse zwar ein Linzer Steuerberater, nicht aber er selbst teilgenommen habe. Soweit die Beschwerde weitwendig ein vorsätzliches Handeln des Angeklagten S\*\*\* in Abrede zu stellen sucht, bekämpft sie der Sache nach lediglich die schöffengerichtliche Beweiswürdigung, worauf der Nichtigkeitsgrund der Z 5 des § 281 Abs. 1 StPO nicht gestützt werden kann.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist dem Urteil sehr wohl zu entnehmen, daß der im Mai 1979 vom Beschwerdeführer geleistete sonstige Tatbeitrag erst am 5.Feber 1980 eine Abgabenverkürzung bewirkte (S 63/Bd. II). Dem Zeitpunkt der Abgabe der Jahreserklärungen für 1978 kommt dabei keine Bedeutung zu. Im übrigen steht - entgegen dem Rechtsstandpunkt der Beschwerde - der Umstand, daß der Tatbeitrag erst rund 8 Monate später wirksam geworden ist, dessen Strafbarkeit keineswegs entgegen, kommt es doch hiefür allein auf den ursächlichen Zusammenhang zwischen der Förderung und der Tat des unmittelbaren Täters, so wie sie sich abgespielt hat, an (Leukauf-Steininger Komm.2 § 12 RN 39). Dieser ursächliche und bis zur Deliktvollendung wirksame Zusammenhang zwischen Inventur, Steuererklärung und darauf basierender Veranlagung wird aber von der Beschwerde gar nicht bestritten (S 118/Bd. II).

Die Rechtsrüge (Z 9 lit. a) stellt nicht auf den Urteilssachverhalt ab. Das "Ausmaß der bedenklichen Umbewertungen" ("Herabsetzung des Inventurwertes von 5.071.864 S auf 2.535.842 S"; S 69/Bd. II) hat das Schöffengericht ohnehin festgestellt. Daß dem rechtskräftigen Bescheid über die endgültige Abgabenfestsetzung der in Rede stehenden veranlagten Steuern für das Jahr 1978 ein Berufungsverfahren mit zum Teil einvernehmlicher Festsetzung

vorangegangen ist, ist für den Beschwerdeführer ohne Bedeutung, zumal sich sein Tatbeitrag aus der von ihm verfaßten Internnotiz vom 9. Mai 1979 und dem Vergleich der von ihm selbst dem Finanzamt zugespielten Originalinventuren mit den den Steuererklärungen zugrundeliegenden Inventuren und dem Vergleich der Inventurliste per 31. Dezember 1978 mit dem EDV-Lagerwertrapport der Firma D\*\*\* GmbH per 1.Jänner 1979 ergibt und er einen Fehler des Finanzamtes bei der Festsetzung der verkürzten Abgaben (unter Berücksichtigung seiner Inventurmanipulationen) gar nicht behauptet. Die vom Steuerberater Dr. G\*\*\* in der Hauptverhandlung aufgestellte, eine Abgabenverkürzung im Ergebnis ausschließende "Theorie" hat der Schöffensenat aber - worauf bereits bei Erledigung der Mängelrügen der Angeklagten K\*\*\* und G\*\*\* verwiesen wurde - mit denkrichtiger und lebensnaher Begründung unter Würdigung des gesamten Beweisergebnisses als unzutreffend abgelehnt (S 71/Bd. II). Die dagegen gerichteten Beschwerdeeinwände stellen sich (einmal mehr) als unzulässiger Angriff auf die tatrichterliche Beweiswürdigung (§ 258 Abs. 2 StPO) dar.

Mit der Behauptung schließlich, das Schöffengericht habe ein vorsätzliches Handeln nur den unmittelbaren Tätern unterstellt, negiert die Beschwerde die gegenteiligen Urteilsfeststellungen, denenzu folge auch der Beschwerdeführer vorsätzlich gehandelt hat (S 70, 72/Bd. II).

Auch die Nichtigkeitsbeschwerde des Angeklagten S\*\*\* war demnach zu verwerfen.

### III. Zur Maßnahme gemäß § 290 Abs. 1 StPO

Das Schöffengericht wertete beim Angeklagten Gustav K\*\*\*, den es gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von 1 Mio S (im Uneinbringlichkeitsfall 8 Monate Ersatzfreiheitsstrafe) verurteilte, neben "der Tatbegehung über mehrere Jahre" ausdrücklich auch "die große Schadenshöhe" als besonderen Erschwerungsgrund (S 76/Bd. II). Damit hat es, da die Höhe des Verkürzungsbetrages die Obergrenze der wegen der Abgabenhinterziehung verwirkten Strafe (§ 33 Abs. 5 FinStrG) und demnach die gesetzliche Strafdrohung bestimmt, weshalb sie auch dann, wenn sie die Grenze des § 53 Abs. 1 lit. b FinStrG erheblich übersteigt, nicht zusätzlich als erschwerend gewertet werden darf, gegen das Doppelverwertungsverbot verstoßen (Dorazil-Harbich-Reichel-Kropfitsch aaO § 23 ENr. 11 a). Dieser - vom Angeklagten K\*\*\* entsprechend der Rechtslage im Zeitpunkt der Ausführung seiner Rechtsmittel als Berufungsgrund relevierte - Verstoß bewirkt nunmehr nach der Neufassung der Z 11 des § 281 Abs. 1 StPO durch das (am 1.März 1988 in Kraft getretene) Strafrechtsänderungsgesetz 1987 (Art. II Z 36 lit. d) Nichtigkeit im Sinne des zweiten Anwendungsfalles der zitierten Gesetzesstelle (Pallin in ÖJZ 1988, 386; Tschulik in RZ 1988, 51), zumal eine Strafzumessungstatsache nicht nur dann entscheidend ist, wenn sie bei der Strafbemessung zu berücksichtigen war, sondern auch dann, wenn sie vom Gericht gesetzwidrig berücksichtigt wurde (Pallin aaO) und es sich nicht bloß um die irrite Einordnung eines zwar keinen besonderen Strafzumessungsgrund darstellenden, aber immerhin nach den allgemeinen Grundsätzen für die Strafbemessung (§§ 32 Abs. 2 und 3 StGB; 23 Abs. 2 FinStrG) für die Gewichtung der Strafzumessungsschuld bedeutsamen Umstandes handelt (14 Os 89/88 = NRsp. 1988/297). Gerade letzteres trifft vorliegend nicht zu, durfte doch die Höhe "des Schadens" (gemeint: des Verkürzungsbetrages), weil (schon) die gesetzliche Strafdrohung bestimmend, in keinem Fall (überdies noch) bei der Ausmessung der Strafe innerhalb des Strafrahmens (zusätzlich) als erschwerend gewertet werden. Daß aber der unterlaufene Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot keinerlei Einfluß auf die in erster Instanz ausgemessene Geldstrafe gehabt und sich demnach nicht zum Nachteil (§ 290 Abs. 1 StPO; vgl. hiezu EvBl. 1981/108) ausgewirkt habe, kann nach Lage des Falles nicht gesagt werden, abgesehen davon, daß sich der Angeklagte K\*\*\* - wenn auch unter einem anderen Anfechtungsgrund - hiedurch auch beschwert erachtet.

Es war daher der den genannten Angeklagten betreffende Strafausspruch als (nunmehr) nichtig von Amts wegen zu kassieren und die Strafe sogleich neu zu bemessen.

Dabei wertete der Oberste Gerichtshof als erschwerend die mehrmalige Tatwiederholung, als mildernd hingegen den bisherigen ordentlichen Lebenswandel des Angeklagten K\*\*\* in Verbindung damit, daß die Tat mit seinem sonstigen Verhalten in auffallendem Widerspruch steht, weiters die inzwischen erfolgte Bezahlung der Abgabenschulden und das längere Zurückliegen der Verfehlungen. Hingegen kann - entgegen dem bezüglichen Vorbringen in der Berufungsschrift - von einer Tatbegehung unter Umständen, die einem Schuldausschließungsgrund nahekommen, nach dem Urteilssachverhalt keine Rede sein.

In entsprechender Abwägung der angeführten Strafzumessungsgründe ist eine Geldstrafe in der Höhe von 800.000 S tatschuldangemessen und tätergerecht, wobei auch auf die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche

Leistungsfähigkeit des Angeklagten Bedacht genommen wurde. Die Ersatzfreiheitsstrafe wurde mit 6 Monaten festgesetzt.

Eine bedingte Strafnachsicht kam aus generalpräventiven Erwägungen nicht in Betracht; ist es doch gerade bei einer Straftat der Art und des Umfangs, wie sie dem Angeklagten K\*\*\* zur Last liegt, im Interesse der Erhaltung der allgemeinen Rechtstreue erforderlich, die verwirkte (Geld-)Strafe auch tatsächlich zu vollziehen.

Mit seiner Berufung war der Angeklagte K\*\*\* auf die getroffene Sachentscheidung zu verweisen.

#### IV. Zur Berufung des Angeklagten G\*\*\*

Das Schöffengericht hat die diesen Angeklagten betreffenden Strafzumessungsgründe im wesentlichen richtig erfaßt. Auch wenn ihm - so wie dem Angeklagten K\*\*\* - zugute gehalten wird, daß die Verfehlung längere Zeit zurückliegt, so rechtfertigt dies nicht eine Reduzierung der über ihn verhängten Geld-(und Ersatzfreiheits-)strafe; deren Ausmaß ist vielmehr auch unter Berücksichtigung dieses Umstands schuldangemessen.

Was das Begehr um Gewährung bedingter Strafnachsicht betrifft, so genügt es, auf die diesbezüglichen Ausführungen in Ansehung des Angeklagten K\*\*\* zu verweisen, die gleichermaßen auch für den Berufungswerber G\*\*\* gelten: Auch bei ihm sprechen generalpräventive Erwägungen dagegen, den Vollzug der verwirkten Strafe bloß anzudrohen.

Der Berufung war sohin ein Erfolg zu versagen.

Die Kostenentscheidung beruht auf der bezogenen Gesetzesstelle.

#### Anmerkung

E16135

#### European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:OGH0002:1988:0140OS00042.88.1130.000

#### Dokumentnummer

JJT\_19881130\_OGH0002\_0140OS00042\_8800000\_000

**Quelle:** Oberster Gerichtshof (und OLG, LG, BG) OGH, <http://www.ogh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)