

# TE OGH 2011/2/17 130s104/10h

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.02.2011

## Kopf

Der Oberste Gerichtshof hat am 17. Februar 2011 durch den Senatspräsidenten des Obersten Gerichtshofs Hon.-Prof. Dr. Ratz als Vorsitzenden sowie die Hofräte des Obersten Gerichtshofs Hon.-Prof. Dr. Kirchbacher und Dr. Lässig, die Hofrätin des Obersten Gerichtshofs Mag. Marek und den Hofrat des Obersten Gerichtshofs Dr. Nordmeyer in Gegenwart der Richteramtswärterin Mag. Kirnbauer als Schriftführerin in der Finanzstrafsache gegen Dipl.-Ing. Peter S\*\*\*\*\* und einen anderen Angeklagten wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG über die Nichtigkeitsbeschwerden und die Berufungen der Angeklagten Dipl.-Ing. Peter S\*\*\*\*\* und Johann W\*\*\*\*\* gegen das Urteil des Landesgerichts Salzburg als Schöffengericht vom 20. April 2010, GZ 36 Hv 144/09x-100, nach Anhörung der Generalprokuratur in nichtöffentlicher Sitzung den

Beschluss

gefasst:

## Spruch

Die Nichtigkeitsbeschwerden werden zurückgewiesen.

Zur Entscheidung über die Berufungen werden die Akten dem Oberlandesgericht Linz zugeleitet.

Den Angeklagten fallen auch die Kosten des bisherigen Rechtsmittelverfahrens zur Last.

## Text

Gründe:

Mit dem angefochtenen Urteil wurden Dipl.-Ing. Peter S\*\*\*\*\* und Johann W\*\*\*\*\* jeweils mehrerer Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG schuldig erkannt, wobei das Erstgericht die Tathandlungen des Johann W\*\*\*\*\* „teils“ als sonstigen Tatbeitrag iSd § 11 dritter Fall FinStrG qualifizierte.

Danach haben Dipl.-Ing. Peter S\*\*\*\*\* als faktischer und Johann W\*\*\*\*\* als gesellschaftsrechtlicher (§§ 15, 17 GmbHG) Geschäftsführer der H\*\*\*\*\* GmbH vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten durch die Abgabe infolge Verschweigens von Erlösen und Zinseinnahmen unrichtiger Körperschaftsteuererklärungen und durch die Nichtabgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen bezüglich verdeckter Gewinnausschüttungen Verkürzungen für die Jahre 1993 bis 1996, 1997 und 1998 an Körperschaftsteuer sowie für die Jahre 1991 bis 1993, 1996 und 1999 an Kapitalertragsteuer im Gesamtbetrag von 14.159.993 S (ds richtig: 1.029.047 Euro) bewirkt.

## Rechtliche Beurteilung

Die dagegen von Dipl.-Ing. Peter S\*\*\*\*\* aus Z 4, 5 und 9 (richtig:) lit b, von Johann W\*\*\*\*\* aus Z 4, 5, 5a, 9 (richtig:) lit a, 9 (richtig:) lit b und 10 des § 281 Abs 1 StPO erhobenen Nichtigkeitsbeschwerden der Angeklagten gehen fehl.

Zur Nichtigkeitsbeschwerde des Angeklagten Dipl.-Ing. Peter S\*\*\*\*\*:

Entgegen der Verfahrensrüge (Z 4) wurden durch die Abweisung (ON 99 S 16 iVm ON 92 S 62 f) des - im Übrigen nicht durch die gebotene Angabe der Fundstelle (RIS-Justiz RS0124172) bezeichneten - Antrags auf „Einholung eines SV-Gutachtens der für die Vereinigten Arabischen Emirate zuständigen Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer Österreichs, Wiedner Hauptstraße 63, 1045 Wien, zum Beweis dafür, dass bei Geschäften wie dem anklagegegenständlichen in den 90er Jahren im arabischen Raum, speziell in den Vereinigten Emiraten, für die Akquisition eines derartigen Auftrages Provisionszahlungen in der Größenordnung von 30 bis 35 % des Auftragsvolumens nicht nur branchenüblich, sondern geradezu als Voraussetzung für die Auftragserrlangung unabdingbar waren“, woraus folge, „dass die Verantwortung des Beschuldigten, wonach tatsächlich Provisionsvereinbarung rechtsgültig vereinbart und Provisionszahlungen auch geleistet wurden, glaubwürdig ist“ und dazu, „dass in den 90er Jahren derartige Zahlungen steuerlich auch absetzbar waren“ (ON 99 S 16 iVm ON 92 S 59 f) Verteidigungsrechte nicht verletzt:

Der Umstand, dass im arabischen Raum zur Tatzeit Provisionszahlungen in der angesprochenen Höhe branchenüblich bzw zur erfolgreichen Geschäftsanbahnung geradezu unabdingbar waren, wurde vom Erstgericht ohnedies als erwiesen angenommen (ON 92 S 63, US 24), sodass es insoweit keiner Beweisaufnahmen bedurfte (RIS-Justiz RS0099135).

Die angestrebte Schlussfolgerung aus diesem Umstand auf den Grad der Glaubwürdigkeit der Verantwortung des Beschwerdeführers ist gemäß § 258 Abs 2 StPO der freien tatrichterlichen Beweiswürdigung vorbehalten und solcherart schon in abstracto nicht Gegenstand des Sachverständigenbeweises.

Mit der Frage der steuerlichen Absetzbarkeit derartiger Provisionszahlungen spricht der Beweis Antrag keinen schuld- oder subsumtionsrelevanten Umstand an, weil das Erstgericht davon ausging, dass solche Provisionen nicht geflossen sind (US 13).

Das den Antrag ergänzende Beschwerdevorbringen (einschließlich nachträglich vorgelegter Urkunden) hat aufgrund des im Verfahren über die Nichtigkeitsbeschwerde geltenden Neuerungsverbots auf sich zu beruhen.

Die Behauptung der Mängelrüge (Z 5), das Erstgericht übernehme „für 1993 den Hinterziehungsbetrag für KöSt ungeprüft und ohne sich mit den entsprechenden Widersprüchen auseinander zu setzen“, entzieht sich mangels argumentativen Substrats einer sachbezogenen Erwiderung.

Die Rechtsrüge (Z 9 lit b) trachtet danach, aus einem Urteil des Amtsgerichts T\*\*\*\*\* vom 22. März 2005 (ON 92 S 63 iVm ON 8) und dem strafrechtlichen Ermittlungsbericht des Finanzamts R\*\*\*\*\* vom 29. September 2004 (ON 92 S 65 iVm ON 60) das Verfolgungshindernis des Verbots mehrfacher Strafverfolgung (Art 54 SDÜ) abzuleiten.

Nach dem - insoweit aktenkonformen (ON 8 S 73, ON 60 S 49; vgl auch US 16 f) - Beschwerdevorbringen betrafen die damit angesprochenen Verfahren Vorwürfe der Hinterziehung deutscher Einkommen-, Umsatz-, Gewerbe- und Vermögenssteuer für die Jahre 1992 bis 1997, wobei es teils zu Einstellungen durch die Staatsanwaltschaft aus dem Grund der Verfolgungsverjährung, teils zu rechtskräftigen Schuldsprüchen kam.

Die in diesem Zusammenhang zentrale Beschwerdebehauptung, im Verhältnis zwischen dem Vorwurf der Hinterziehung der angeführten (vom - in Deutschland wohnhaften - Beschwerdeführer persönlich geschuldeten) deutschen Steuern und der gegenständlichen Verkürzung der österreichischen Kapitalertragsteuer durch den Beschwerdeführer als Geschäftsführer der H\*\*\*\*\* GmbH bestehe Tatidentität iSd Art 54 SDÜ, lässt aber die zur prozessförmigen Darstellung einer Rechtsrüge erforderliche Ableitung aus dem Gesetz (Ratz, WK-StPO § 281 Rz 588) vermissen.

Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass die behauptete Tatidentität hier gerade nicht vorliegt:

Nach den Urteilsfeststellungen war der Beschwerdeführer im Tatzeitraum einziger Gesellschafter der H\*\*\*\*\* GmbH, wobei sein Geschäftsanteil (§ 75 GmbHG) treuhändig vom Angeklagten Johann W\*\*\*\*\* gehalten wurde (US 4). Die dem Schuldspruch wegen Verkürzung der Kapitalertragsteuer zu Grunde liegenden Beträge flossen dem Beschwerdeführer aus Umsatzerlösen der H\*\*\*\*\* GmbH zu (US 5, 6, 8, 9) und stellten solcherart eine verdeckte Gewinnausschüttung an ihn dar. Gewinnanteile aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterliegen gemäß § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG der Kapitalertragsteuer, die binnen einer Woche nach Zufließen der Kapitalerträge in Verbindung mit einer entsprechenden Anmeldung (§ 96 Abs 3 EStG) unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ abzuführen ist (§ 96 Abs 1

Z 1 EStG). Selbständige Tat ist daher insoweit jeweils das Unterlassen der auf einen bestimmten Ertragszufluss bezogenen Kapitalertragsteuerabfuhr unter Verletzung der korrespondierenden Anmeldungspflicht (vgl. RIS-Justiz RS0124712). Die diesbezüglichen Unterlassungen des Beschwerdeführers als faktischer Geschäftsführer der zum Abzug der österreichischen Kapitalertragsteuer verpflichteten H\*\*\*\*\* GmbH (§ 95 Abs 3 Z 1 EStG) sind aber nicht ident mit allfälligen Verfehlungen, die zur Verkürzung von ihm geschuldeter deutscher Steuern führten.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass - hier teils relevierten - Einstellungserklärungen des Staatsanwalts nach § 170 Abs 2 erster Satz dStPO schon nach deutschem Recht keine Rechtskraftwirkung zukommt, woraus folgt, dass selbst bei (hypothetischer) Annahme von Tatidentität iSd Art 54 SDÜ einer diesbezüglichen Strafverfolgung in Österreich mangels einer in Deutschland getroffenen materieller Rechtskraft zugängigen endgültigen Sachentscheidung der Grundsatz „ne bis in idem“ nicht entgegenstünde (eingehend 12 Os 23/04, SSt 2004/46).

Der Ansatz, nach dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern BGBl 1955/221 idF BGBl 1994/361 (im Folgenden: DBA) sei österreichische Kapitalertragsteuer überhaupt nicht geschuldet (der Sache nach Z 9 lit a), lässt nicht erkennen, aus welchem Grund Art 10a Abs 2 lit b DBA hier nicht anwendbar sein soll und verfehlt solcherart die gebotene Argumentation aus dem Gesetz. Wohl bestimmt Art 10a Abs 1 DBA, dass der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Dividenden hat, die eine Person aus dem anderen Staat bezieht. Soweit in dem anderen Vertragsstaat aber - wie hier - die Steuer von Dividenden im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben wird, wird nach Art 10a Abs 2 DBA das Recht zur Vornahme des Steuerabzugs durch Art 10a Abs 1 DBA nicht berührt (vgl. auch Art 15 Abs 2 DBA), wobei allerdings die Steuer bei der gegenständlichen Konstellation 15 % des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen darf (Art 10a Abs 2 lit b DBA).

Der Vollständigkeit wegen sei festgehalten, dass - zum Vorteil des Beschwerdeführers und solcherart von Amts wegen nicht aufgreifbar (§ 290 Abs 1 erster und zweiter Satz StPO) - der 15%ige Steuersatz zu Unrecht für den gesamten Tatzeitraum herangezogen worden ist (US 9). Art 10a DBA trat nämlich erst mit 1. Juli 1994 in Kraft. Vor diesem Zeitpunkt war das Recht, Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag zu erheben, durch das DBA nicht eingeschränkt (Art 11 Abs 2 erster Satz DBA), womit die in den Jahren 1991 bis 1993 vom Beschwerdeführer bezogenen Kapitalerträge einem 25%igen Steuersatz zu unterziehen waren (§ 95 Abs 1 EStG idF BGBl 1988/400).

Zur Nichtigkeitsbeschwerde des Angeklagten Johann W\*\*\*\*\*:

Die Verfahrensrüge (Z 4) ist inhaltsgleich mit jener des Angeklagten Dipl.-Ing. Peter S\*\*\*\*\*, aus welchem Grund diesbezüglich auf deren Erledigung verwiesen wird.

Die von der Mängelrüge (Z 5) vermisse Begründung (Z 5 vierter Fall) für die Feststellung des Ausmaßes der Verkürzung an Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 findet sich in den US 25 und 26.

Weshalb die Konstatierung, die angesprochene Abgabenverkürzung betrage 8.428.781 S (US 11), „dunkel“ und „unklar“ (gemeint wohl: undeutlich iSd Z 5 erster Fall) sein soll, erklärt die Beschwerde ebensowenig wie die Behauptung, der Rücktritt von der Anklage in Bezug auf den Vorwurf der Gewerbesteuerverkürzung für das Jahr 1993 (ON 99 S 15) stehe den Konstatierungen zur Körperschaftsteuerverkürzung für das Jahr 1993 erörterungsbedürftig entgegen (Z 5 zweiter Fall).

In diesem Zusammenhang sei festgehalten, dass hinsichtlich der vom Rücktritt von der Anklage umfassten Tat mit einem Freispruch nach § 259 Z 2 StPO vorzugehen gewesen wäre.

Indem die Beschwerde aus einzelnen Verfahrensergebnissen anhand eigener Beweiswörterwägungen für den Beschwerdeführer günstige Schlüsse ableitet, wendet sie sich nach Art einer im kollegialgerichtlichen Verfahren nicht vorgesehenen Schuldberufung in unzulässiger Weise gegen die tatrichterliche Beweiswürdigung.

Die Tatsachenrüge (Z 5a) nimmt nicht Bezug auf in der Hauptverhandlung vorgekommene Beweismittel und bringt solcherart den herangezogenen Nichtigkeitsgrund nicht prozessordnungskonform zur Darstellung (Ratz, WK-StPO § 281 Rz 481).

Die Rechtsrüge (Z 9 lit a) verfehlt den vom Gesetz geforderten Bezugspunkt, indem sie fehlende Feststellungen zur subjektiven Tatseite einwendet, ohne sich mit den gerade darauf bezogenen Konstatierungen des Erstgerichts (US 12, 13) auseinanderzusetzen.

Die weitere Rechtsrüge (Z 9 lit b) hält zutreffend fest, dass § 31 Abs 5 FinStrG idFBGBl 1985/571 die absolute Verjährung gerichtlich strafbarer Finanzvergehen binnen fünfzehn Jahren vorsah und diese Bestimmung durch das AbgÄG 1998 BGBl I 1999/28 aufgehoben wurde, leitet aber nicht aus dem Gesetz ab, aus welchem Grund im Hinblick darauf die dem Beschwerdeführer angelasteten Verkürzungen an Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1999 verjährt sein sollen.

Mit Blick auf § 290 Abs 1 zweiter Satz StPO sei festgehalten, dass der Ablauf einer zwar zur Tatzeit, nicht jedoch im Entscheidungszeitpunkt aktuellen Verjährungsfrist nur dann Strafflosigkeit bewirkt, wenn er innerhalb der Geltungsdauer des Tatzeit-Rechts erfolgt ist (RIS-Justiz RS0116876).

Diese Differenzierung ergibt sich aus der Rechtsnatur der Verjährung, die nach hM einen Strafaufhebungsgrund darstellt (E. Fuchs in WK<sup>2</sup> Vorbem zu §§ 57 bis 60 Rz 1 bis 3), was bedeutet, dass die zunächst gegebene Strafbarkeit einer Tat zu einem darauf folgenden Zeitpunkt (durch Fristablauf) beseitigt wird. Verjährungsbestimmungen entfalten somit nicht schon zur Tatzeit, sondern erst mit Ablauf der Verjährungsfrist strafbefreiende Wirkung. Demgemäß sind sie - als potenziell den Entfall der Strafbarkeit bewirkende Normen (vgl 13 Os 25/03) - zwar prinzipiell in den Günstigkeitsvergleich (§ 4 Abs 2 FinStrG) einzubeziehen, vermögen die zu prüfende Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des Täters zu beeinflussen, wenn das die Strafaufhebung (erst) aktualisierende Fristende auf einen Zeitpunkt fällt, zu dem die jeweilige Verjährungsnorm noch gilt (13 Os 14/08w, ÖJZ-LS 2008/56, 608), was hier nicht der Fall ist.

Die Subsumtionsrüge (Z 10) erschöpft sich darin, den Feststellungen zur subjektiven Tatseite (US 12, 13) die Behauptung entgegenzusetzen, der Beschwerdeführer habe (nur) fahrlässig gehandelt, und verfehlt solcherart den gesetzlichen Bezugspunkt.

Das weitere Beschwerdevorbringen, das anhand spekulativer Überlegungen zu Gewinnmargen und möglichen Provisionszahlungen die Feststellungen zum strafbestimmenden Wertbetrag in Zweifel zieht, lässt keinen Bezug zu den Anfechtungskategorien des § 281 Abs 1 StPO erkennen.

Die Nichtigkeitsbeschwerden waren daher gemäß § 285d Abs 1 StPO schon bei nichtöffentlicher Beratung sofort zurückzuweisen.

Die Entscheidung über die Berufungen kommt somit dem Oberlandesgericht zu (§ 285i StPO).

Aus Gründen der Vollständigkeit sei angefügt, dass auf der Basis der Urteilskonstatierungen auch der Angeklagte Johann W\*\*\*\*\* hinsichtlich der Verkürzung an Kapitalertragsteuer (nicht als Beitragstäter iSd § 11 dritter Fall FinStrG, sondern) als unmittelbarer Täter (§ 11 erster Fall FinStrG) gehandelt hat:

Dem Schuldspruch wegen der Kapitalertragsteuer-Verkürzungen liegen verdeckte Gewinnausschüttungen der H\*\*\*\*\* GmbH an den Angeklagten Dipl.-Ing. S\*\*\*\*\* (US 8 f), also Dividenden aus dem Geschäftsanteil an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihren Sitz im Inland hat, und solcherart inländische Kapitalerträge iSd § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG, zu Grunde.

Zum Abzug der diesbezüglichen Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs 3 Z 1 EStG der Schuldner der Kapitalerträge - demnach hier die H\*\*\*\*\* GmbH - verpflichtet. Diesen trifft nach § 96 Abs 3 erster Satz EStG auch die Pflicht der Anmeldung beim Finanzamt.

Die abgabenrechtlichen Pflichten einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, also einer juristischen Person, haben gemäß § 80 Abs 1 BAO die zu deren Vertretung berufenen Personen zu erfüllen.

Da Johann W\*\*\*\*\* nach den tatrichterlichen Feststellungen gesellschaftsrechtlicher Geschäftsführer der H\*\*\*\*\* GmbH war und ihm in dieser Funktion auch die Pflicht zur Erstellung der Steuererklärungen zukam (US 5), war er somit auch verpflichtet, die Abfuhr und Anmeldung der Kapitalertragsteuer vorzunehmen, womit das diesbezügliche (vorsätzliche) Unterlassen als Abgabenverkürzung in der Beteiligungsform der unmittelbaren Täterschaft (§ 11 erster Fall FinStrG) einzuordnen ist.

Die in diesem Zusammenhang dadurch, dass das Erstgericht den „Umstand“, dass der Angeklagte Johann W\*\*\*\*\* „teilweise einen untergeordneten Tatbeitrag zu verantworten hat“, bei der Strafzumessung mildernd herangezogen

hat (US 28), begründete Nichtigkeit aus Z 11 zweiter Fall (RIS-Justiz RS0122137) wirkt aber zum Vorteil des Angeklagten und hat demnach auf sich zu beruhen (§ 290 Abs 1 erster und zweiter Satz StPO).

Der Kostenausspruch beruht auf § 390a Abs 1 StPO.

**Schlagworte**

Strafrecht

**Textnummer**

E96695

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:OGH0002:2011:0130OS00104.10H.0217.000

**Im RIS seit**

07.04.2011

**Zuletzt aktualisiert am**

06.12.2011

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

© 2024 JUSLINE

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

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