

# TE OGH 2009/7/23 130s18/09k

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.07.2009

## Kopf

Der Oberste Gerichtshof hat am 23. Juli 2009 durch den Senatspräsidenten des Obersten Gerichtshofs Hon.-Prof. Dr. Ratz als Vorsitzenden sowie durch die Hofräte des Obersten Gerichtshofs Hon.-Prof. Dr. Kirchbacher und Dr. Lässig, die Hofrätin des Obersten Gerichtshofs Mag. Fuchs und den Hofrat des Obersten Gerichtshofs Dr. Nordmeyer in Gegenwart des Richteramtsanwärters Mag. Schmid als Schriftführer in der Finanzstrafsache gegen Michaela W\*\*\*\*\* und einen weiteren Angeklagten wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG und weiterer strafbarer Handlungen über die Nichtigkeitsbeschwerde und die Berufung der Angeklagten Michaela W\*\*\*\*\* sowie die Berufung der Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen das Urteil des Landesgerichts Leoben als Schöffengericht vom 24. Juli 2008, GZ 11 Hv 152/06s-45, nach Anhörung der Generalprokuratur in nichtöffentlicher Sitzung zu Recht erkannt:

## Spruch

Aus Anlass der Nichtigkeitsbeschwerde wird das angefochtene Urteil das im Übrigen unberührt bleibt - im Schuldpruch und im Strafausspruch aufgehoben und die Sache in diesem Umfang zu neuer Verhandlung und Entscheidung an das Landesgericht Leoben verwiesen.

Mit ihren Rechtsmitteln werden die Angeklagte Michaela W\*\*\*\*\* und die Finanzstrafbehörde erster Instanz auf diese Entscheidung verwiesen.

## Text

Gründe:

Mit dem angefochtenen Urteil wurde Michaela W\*\*\*\*\* (jeweils) mehrerer Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG (I) und nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG (II) schuldig erkannt.

Danach hat sie (zusammengefasst dargestellt) „im Raum Trofaiach und Graz“ (vgl zur Bedeutung der örtlichen und sachlichen Zuständigkeit eines Finanzamts gemäß § 53 Abs 1 lit b zweiter Fall FinStrG: 13 Os 142/08v) vorsätzlich

(I) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichterfassen von Erlösen aus Dienstleistungen, somit durch Mindererklärung von Betriebseinnahmen, in den Jahren 1999 bis 2004 eine - im Urteil nach Veranlagungsjahren und Steuerarten aufgeschlüsselte - Verkürzung von Einkommensteuer und Umsatzsteuer von insgesamt 603.340,57 Euro bewirkt;

(II) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von § 21 Umsatzsteuergesetz 1994 entsprechenden Voranmeldungen für Jänner bis Juni 2005 und Jänner bis April 2006 eine Verkürzung von Umsatzsteuer von insgesamt 49.510,48 Euro bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Dagegen richtet sich die aus § 281 Abs 1 Z 5, 5a, 8 und 9 lit a StPO erhobene Nichtigkeitsbeschwerde der Angeklagten Michaela W\*\*\*\*\*.

## Rechtliche Beurteilung

Aus deren Anlass überzeugte sich der Oberste Gerichtshof, dass das Urteil mit nicht geltend gemachten, die Angeklagte Michaela W\*\*\*\*\* benachteiligenden Nichtigkeiten der Z 9 lit a und 11 erster Fall des § 281 Abs 1 StPO behaftet ist (§ 290 Abs 1 zweiter Satz StPO):

Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG begeht, wer unter (vorsätzlicher) Verletzung einer ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflicht vorsätzlich (im Fall des Abs 1) oder wissentlich (im Fall des Abs 2 lit a) eine Abgabenverkürzung bewirkt. Da der (zumindest bedingte) Vorsatz auch auf die Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtung gerichtet sein muss (RIS-Justiz RS0087051; Fellner, Finanzstrafrecht § 33 Rz 27; Leitner, Finanzstrafrecht3 Rz 897), bedarf es diesbezüglich klärender Feststellungen in den Entscheidungsgründen, die das angefochtene Urteil jedoch nicht enthält. Vielmehr wurde - allerdings überschießend, weil die Abgabenverkürzung zwar dem Grunde, nicht jedoch der Höhe nach ein Element des Tatbestands bildet (RIS-Justiz RS0086282) - Wissentlichkeit lediglich in Bezug auf den exakten Gesamtverkürzungsbetrag konstatiert (US 10). Mit welcher inneren Tatseite die zumindest für die Jahre 2000 bis 2004 in objektiver Hinsicht festgestellte Nichtabgabe von Abgabenerklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgte (US 8 f), ist den Entscheidungsgründen hingegen nicht zu entnehmen; die Verwendung der verba legalia im Referat der entscheidenden Tatsachen (§ 260 Abs 1 Z 1 StPO) kann diese fehlenden Feststellungen nicht ersetzen (Ratz, WK-StPO § 281 Rz 580).

Darüber hinaus lässt das angefochtene Urteil in Ansehung der für das Jahr 1999 angelasteten Abgabenhinterziehung nicht mit hinreichender Deutlichkeit erkennen (vgl Ratz, WK-StPO § 281 Rz 571), wodurch in objektiver Hinsicht die Angeklagte die sie treffende abgabenrechtliche Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht trotz Abgabe von Jahressteuererklärungen (US 8) verletzte. Die konstatierte Manipulation der Tageslosungsaufzeichnungen verbunden mit dem Auftrag an den Steuerberater Mag. U\*\*\*\*\*, damit die (inhaltlich unrichtige) Buchhaltung ab dem Jahr 2000 zu erstellen (US 9 f), steht mit der von der früheren steuerlichen Vertretung für das Jahr 1999 vorgenommenen Fälschung in keinem erkennbaren Zusammenhang (US 7 f).

Die aufgezeigten Mängel hindern eine Entscheidung in der Sache und erfordern die gänzliche Kassation des angefochtenen Urteils samt Verweisung der Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung an das Erstgericht (§ 285e StPO).

Zudem ist das Ausmaß an verkürzter Umsatzsteuer in den Entscheidungsgründen nicht erkennbar festgestellt (US 14), weshalb das angefochtene Urteil auch eine Nichtigkeit gemäß Z 11 erster Fall des § 281 Abs 1 StPO aufweist.

Schließlich hat das Erstgericht die Geldstrafe innerhalb des Strafrahmens des § 38 Abs 1 FinStrG, also des Dreifachen des strafbestimmenden Wertbetrags ausgemessen (US 3 und 22), obwohl der Schuldspruch (§ 260 Abs 1 Z 2 StPO) nur nach § 33 Abs 1 und Abs 2 lit a FinStrG (ohne Gewerbsmäßigequalifikation) erfolgte (US 3; vgl auch US 20), und hat damit gemäß § 281 Abs 1 Z 11 erster Fall StPO seine Strafbefugnis überschritten.

Im zweiten Rechtsgang werden neben den aufgezeigten Mängeln folgende weitere Punkte zu beachten sein:

Das Erstgericht hat zwar festgestellt, dass die Angeklagte „im Zuge“ der ersten Umsatzsteuer Sonderprüfung im Jahr 2001 Selbstanzeige erstattete (US 8); dies erlaubt jedoch keine verlässliche Beurteilung, ob das Kriterium der Rechtzeitigkeit nach § 29 Abs 3 lit c FinStrG eingehalten wurde (vgl die Niederschrift mit der Angeklagten vom 2. Mai 2001 im angeschlossenen finanzbehördlichen Strafakt, Straflisten-Nr 2001/00059-001). Im Fall der Rechtzeitigkeit wird zu klären sein, ob die weiteren - insbesondere in Abs 2 leg cit normierten - Voraussetzungen erfüllt wurden und in welchem Ausmaß dann allenfalls Straffreiheit hinsichtlich der bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Finanzvergehen eingetreten ist.

Welche (finanz-)strafrechtlichen Konsequenzen aus der Nichtabgabe von Jahressteuererklärungen zu ziehen sind, ergibt sich ua aus § 33 Abs 3 lit a FinStrG, der nach ständiger Rechtsprechung (RIS-Justiz RS0087102; VwGH vom 5. 12. 1993, 93/13/0055 und vom 22. 2. 1994, 90/14/0114) „bloß eine Legaldefinition des Bewirkens, dh der möglichen Arten und des Zeitpunkts der technischen Vollendung des Vergehens“, nicht aber Elemente der Tatbestände (hier § 33 Abs 1 und 2 lit a FinStrG) selbst enthält. Dies ergibt sich auch aus den Gesetzesmaterialien zur FinStrG-Novelle 1985, mit welcher die Beseitigung einer „Privilegierung“ gar nicht erklärender Abgabepflichtiger gegenüber falsch Erklärenden in Bezug auf den Zeitpunkt der Deliktvollendung angestrebt wurde, während der Umfang der zu Grunde liegenden Tatbestände unangetastet blieb (vgl RV 668 BlgNR 16. GP 13).

Ob die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen zur Anwendbarkeit des ersten oder des zweiten Falles des § 33 Abs 3 lit a FinStrG führt, hängt ausschließlich davon ab, ob es zur - idR auf Schätzungen basierenden - Festsetzung durch die Abgabenbehörde kommt oder nicht, in welchem Fall deren Unkenntnis sich nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht etwa auf die Existenz des Abgabepflichtigen als solchem (also den Umstand der Vergabe einer Steuernummer an diesen), sondern die Entstehung des Abgabenspruchs beziehen muss. Unter Berücksichtigung des Umstands, wonach jeweils ein Finanzvergehen iSd § 33 Abs 1 FinStrG - unabhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrags - als selbstständige Tat bezogen auf ein Veranlagungsjahr und jeweils eine Steuerart verwirklicht wird (13 Os 142/08v; vgl RIS-Justiz RS0118311), kann die in § 33 Abs 3 lit a zweiter Fall FinStrG angesprochene Unkenntnis der Abgabenbehörde nur (jeweils) eine Abgabenart dem Grunde nach - bezogen auf ein Veranlagungsjahr - betreffen (vgl § 4 BAO zur Entstehung des Abgabenspruchs). Die Vergabe einer Steuernummer bringt hingegen bloß die Kenntnis der Abgabenbehörde von Abgabensprüchen aus früheren Veranlagungszeiträumen zum Ausdruck und ist im gegebenen Zusammenhang ohne Bedeutung (Fellner, FinStrG § 30 Rz 52; aA offenbar Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht<sup>3</sup> Rz 877 ff; differenzierend: Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG<sup>3</sup> § 33 Rz 37 ff).

Im hier gegebenen Fall einer auf Schätzungen basierenden bescheidmäßigen Veranlagung kommt die Verwirklichung des Tatbestands hingegen bloß nach § 33 Abs 3 lit a erster Fall FinStrG in Frage. Da sich der Verkürzungsvorsatz gerade nicht auf eine bestimmte Höhe des Verkürzungsbetrags richten muss, kommt als solcher bei gänzlich unterlassener Forderung grundsätzlich der gesamte von der Abgabenbehörde (oder im gerichtlichen Verfahren) letztlich ermittelte (wahre) Abgabebetrag als strafbestimmend iSd § 33 Abs 5 FinStrG in Frage (vgl 12 Os 182/96). Bezogen auf ein Veranlagungsjahr und eine Abgabenart ist dabei hinsichtlich eines zunächst (aufgrund unrichtiger Schätzung) zu niedrig festgesetzten Betrags von (teils) versuchter, hinsichtlich der Differenz zwischen diesem und dem erst in weiterer Folge richtig ermittelten Betrag von (teils) vollendeter Abgabenhinterziehung auszugehen. Für ein Abstellen auf der Höhe nach unterschiedliche „Dimensionen des Verkürzungsvorsatzes“ als Grenze des in Rede stehenden Verkürzungsbetrags (vgl noch 12 Os 139/98) ist - abgesehen von den faktischen Schwierigkeiten, die exakte Höhe dieses hypothetischen, nach außen eben nicht erklärten Betrags zu ermitteln - schon nach dem Deliktsaufbau (vgl RIS-Justiz RS0086282) kein Raum. Da nach dem Wortlaut des § 33 Abs 3 lit a erster Fall FinStrG eine Verkürzung erst im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung bewirkt werden kann, ist in diesem Zusammenhang die (auf Selbstberechnungsabgaben bezogene) Rechtsprechung, nach welcher Abgabenhinterziehung schon dann vorliegt, wenn eine Abgabe nicht zum gesetzlich vorgesehenen Zeitpunkt entrichtet, maW nur vorübergehend verkürzt wird (RIS-Justiz RS0087128, RS0086553; VwSlg 2690 F/1962), ohne Bedeutung.

Im Anlassfall ist daher - angesichts des auf Basis der konstatierten Manipulation der Buchhaltungsunterlagen (US 9 ff iVm US 19 f) angenommenen Verkürzungsvorsatzes - der auch rechnerisch nicht nachvollziehbare (vgl die Ausführungen zur Nichtigkeit im Sinne der Z 11 erster Fall) Ansatz des Erstgerichts, von den erst im Finanzstrafverfahren aufgrund der Ergebnisse der Hausdurchsuchungen richtig ermittelten Umsatzsteuerbeträgen die zuvor auf Basis der Umsatzsteuersonderprüfungen zu niedrig veranlagten - und teilweise entrichteten (welchem Umstand bloß strafmildernde Bedeutung zukommt) - Beträge bei der Berechnung der Verkürzungsbeträge iSd § 33 Abs 5 FinStrG abzuziehen, verfehlt. Vielmehr wäre in dieser Konstellation von - im Ausmaß der ursprünglich zu niedrig festgesetzten Beträge - teils versuchten, hinsichtlich der diese Beträge übersteigenden Differenz von teils vollendeten Abgabenhinterziehungen auszugehen gewesen.

Abgesehen von einer noch zu klärenden, allfälligen strafbefreienden Wirkung der nach den Feststellungen im Jahr 2001 erstatteten Selbstanzeige für davor begangene Abgabenhinterziehungen, wird daher das Erstgericht im nachfolgenden Rechtsgang - die neuerliche Annahme sämtlicher Tatbestandselemente, einschließlich eines Verkürzungsvorsatzes (dem Grunde nach) vorausgesetzt - von einem strafbestimmenden Wertbetrag in voller Höhe der zuletzt ermittelten Abgabebeträge auszugehen haben.

Bleibt anzumerken, dass aus den vom Erstgericht zitierten (US 21) Bestimmungen der §§ 13 und 14 UStG keineswegs abgeleitet werden kann, dass allgemein das Vorliegen einer den Anforderungen des § 11 UStG entsprechenden Rechnung keine „unabdingbare Voraussetzung“ für den Vorsteuerabzug wäre (vgl § 12 Abs 1 Z 1 UStG). Während § 13 UStG überhaupt nur den - hier nicht in Rede stehenden - Sonderfall des Vorsteuerabzugs bei Reisekosten regelt (vgl Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar § 13 Rz 1), enthält § 14 Abs 1 Z 1 UStG -

Feststellungen für eine Anwendbarkeit der Z 2 leg cit wurden nicht getroffen - Pauschalierungsmöglichkeiten für Unternehmer, welche die Umsatzkriterien des § 17 Abs 2 Z 2 EStG erfüllen, was nach den Annahmen des Erstgerichts (US 13) auf die Angeklagte jedoch gerade nicht zutrifft.

Die Angeklagte mit ihrer Nichtigkeitsbeschwerde und Berufung sowie die Finanzstrafbehörde erster Instanz mit ihrer Berufung waren auf diese Entscheidung zu verweisen.

**Textnummer**

E91464

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:OGH0002:2009:0130OS00018.09K.0723.000

**Im RIS seit**

22.08.2009

**Zuletzt aktualisiert am**

13.07.2021

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

© 2025 JUSLINE

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

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