jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE OGH 2019/7/10 13Os128/18z

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.07.2019

Kopf

Der Oberste Gerichtshof hat am 10. Juli 2019 durch den Senatspräsidenten des Obersten Gerichtshofs Prof. Dr. Lässig als Vorsitzenden sowie die Hofräte und die Hofrätinnen des Obersten Gerichtshofs Dr. Nordmeyer, Mag. Michel, Dr. Oberressl und Dr. Brenner in Gegenwart der Schriftführerin Mag. Leitner in der Finanzstrafsache gegen Mag. Johann M***** und andere Angeklagte wegen Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 1, 38 Abs 1 FinStrG und weiterer strafbarer Handlungen über die Nichtigkeitsbeschwerden und die Berufungen der Angeklagten Mag. Johann M***** und Dkfm. Gerhard N***** sowie die Berufung der Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien als Schöffengericht vom 23. Juni 2016, GZ 12 Hv 89/14i-372, nach Anhörung der Generalprokuratur in nichtöffentlicher Sitzung zu Recht erkannt:

Spruch

In teilweiser Stattgebung der Nichtigkeitsbeschwerden wird das angefochtene Urteil, das im Übrigen unberührt bleibt, in den Schuldsprüchen wegen Verbrechen der Untreue nach § 153 Abs 1 und 3 zweiter Fall StGB (III/A, IV/A und IV/C), demgemäß auch in den Strafaussprüchen nach dem StGB, weiters in der Subsumtion der vom Schuldspruch I/A erfassten Taten nach § 38 Abs 1 FinStrG, demgemäß im Mag. Johann M***** betreffenden Strafausspruch nach dem FinStrG, aufgehoben und die Sache im Umfang der Aufhebung zu neuer Verhandlung und Entscheidung an das Landesgericht für Strafsachen Wien verwiesen.

Im Übrigen werden die Nichtigkeitsbeschwerden zurückgewiesen.

Mit ihren Berufungen werden Mag. Johann M***** zur Gänze sowie Dkfm. Gerhard N***** und die Staatsanwaltschaft, soweit sie den diesen Angeklagten betreffenden Strafausspruch nach dem StGB bekämpfen, auf diese Entscheidung verwiesen.

Zur Entscheidung über die Berufungen des Angeklagten Dkfm. Gerhard N***** und der Staatsanwaltschaft gegen den Strafausspruch nach dem FinStrG hinsichtlich dieses Angeklagten werden die Akten vorerst dem Oberlandesgericht Wien zugeleitet.

Den Angeklagten Mag. Johann M***** und Dkfm. Gerhard N***** fallen auch die Kosten des bisherigen Rechtsmittelverfahrens zur Last.

Text

Gründe:

Mit dem angefochtenen Urteil wurden – soweit hier von Bedeutung – Mag. Johann M***** mehrerer Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 1, 38 Abs 1 FinStrG (I/A/1 und I/A/2) und der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG (II/A), Dkfm. Gerhard N***** mehrerer Finanzvergehen der

Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG (II/A und B) sowie Mag. M***** (zu III/A und IV/A) und Dkfm. N***** (zu IV/C) jeweils eines Verbrechens der Untreue nach § 153 Abs 1 und 3 zweiter Fall StGB schuldig erkannt.

Danach haben in W*****

(I)A) Mag. M***** als Geschäftsführer der P***** GmbH (kurz: P*****) vom 17. Oktober 2005 bis zum 21. Februar 2008 im Bereich des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten durch die Aufnahme von Zahlungen an die Z***** Familienstiftung (kurz Z***** FL) aus einer fremdunüblichen Genussrechtsvereinbarung als gewinnmindernde betriebliche Aufwendungen in die Jahressteuererklärungen der P***** eine Verkürzung an Körperschaftsteuer

1) bewirkt, nämlich um 367.273,18 Euro für das Jahr 2004 (a) und um 693.938,19 Euro für das Jahr 2005 (b) sowie

2) zu bewirken versucht (§ 13 FinStrG), nämlich um 889.478,76 Euro für das Jahr 2006 (a) und um 186.447,69 Euro für das Jahr 2007 (b),

wobei es ihm darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung „eine fortlaufende Einnahme über zahlreiche Monate und monatlich EUR 400,-- übersteigend" zu verschaffen,

(II) zu Finanzvergehen beigetragen (§ 11 dritter Fall FinStrG), konkret

A) Mag. M***** und Dkfm. N***** im Mai 2005 dazu, dass der abgesondert verfolgte Francis L***** im Bereich des Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf als Geschäftsführer der F***** GmbH (kurz: F*****) durch Aufnahme von Zahlungen an die C***** Familienstiftung (kurz: C***** FL) aus einer fremdunüblichen Genussrechtsvereinbarung als gewinnmindernde betriebliche Aufwendungen in die Jahressteuererklärungen der F***** eine Verkürzung an Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 um insgesamt 1.221.026,66 Euro bewirkte, indem sie als Vorstandsmitglieder der C***** Privatstiftung (kurz: C***** PSt) dem Abschluss dieser Genussrechtsvereinbarung zustimmten, sowie

B) Dkfm. N***** und der abgesondert verfolgte L***** zu den von I/A erfassten Handlungen, indem sie im Mai und Juni 2004 als Vorstandsmitglieder der Z***** Privatstiftung (kurz: Z***** PSt) dem Abschluss der dort genannten Genussrechtsvereinbarungen zustimmten,

(III)A) Mag. M***** vom 21. November 2005 bis zum 25. Jänner 2008 als Geschäftsführer der P***** seine Befugnis, über deren Vermögen zu verfügen, durch die Veranlassung von Zahlungen an die Z***** FL aus einer Genussrechtsvereinbarung ohne adäquate Gegenleistung wissentlich missbraucht und dadurch den 300.000 Euro übersteigenden Vermögensschaden der P***** von insgesamt 11.247.488,52 Euro herbeigeführt, weiters

(IV) zu strafbaren Handlungen beigetragen (§ 12 dritter Fall StGB), konkret

A) Mag. M***** dazu, dass der abgesondert verfolgte L***** vom 12. Juni 2007 bis zum Jahr 2008 als Geschäftsführer der F***** seine Befugnis, über deren Vermögen zu verfügen, durch Veranlassung von Zahlungen an die C***** FL aus einer Genussrechtsvereinbarung ohne adäquate Gegenleistung missbrauchte und den 300.000 Euro übersteigenden Vermögensschaden der F***** von insgesamt 5.565.982,69 Euro herbeiführte, indem er das zu II/A genannte Verhalten setzte und es in weiterer Folge unterließ, für einen Zuschuss von Eigenkapital an die F***** zu sorgen, und

B) Dkfm. N***** zu den zu III/A beschriebenen Handlungen des Mag. M***** durch das zu II/B genannte und zu den zu IV/A beschriebenen Handlungen des L***** durch das zu II/A genannte Verhalten sowie dadurch, dass er es als Vorstandsmitglied der Z***** PSt und der C***** PSt unterließ, für einen Zuschuss von Eigenkapital an die P***** und an die F***** zu sorgen.

Dagegen richten sich die von Mag. M***** aus Z 5, 9 lit a und b sowie 10 und von Dkfm. N***** aus Z 3, 5, 5a, 9 lit a und b sowie 11, jeweils des § 281 Abs 1 StPO, ergriffenen Nichtigkeitsbeschwerden. Sie sind teilweise im Recht.

Den Schuldsprüchen liegt im Wesentlichen folgender Urteilssachverhalt zugrunde:

Mag. M***** und L***** waren seit 2002 Mitglieder des Aufsichtsrats der Me***** AG, die Wertpapiere und sonstige Investmentprodukte für die Mei***** AG vertrieb. Durch diese Tätigkeit war ihnen bekannt, dass sich die Umsätze der Me***** AG ab 2003 sehr positiv entwickelten und auch die Prognosen äußerst günstig waren. Mag. M***** und L***** vermittelten zunächst im Rahmen eines Vertragsverhältnisses der FL***** GmbH (kurz: Fl*****) mit der

Mei***** AG den Verkauf von Wertpapieren und sonstigen Finanzprodukten. Ab 1. April 2004 trat die P***** diesem Vertragsverhältnis bei. Mit 27. Juni 2005 wurde dieses Vertragsverhältnis beendet und eine inhaltsgleiche Vereinbarung mit den Gesellschaften P***** und F***** (gleichteilig in Bezug auf Leistungspflichten und Entgeltansprüche) getroffen.

Mag. M***** und L***** planten, die steigenden Provisionen aus der Vermittlung des Wertpapierverkaufs möglichst unter Umgehung einer Besteuerung im Inland (persönlich) zu vereinnahmen. Sie wandten sich an Dkfm. N*****, der sie schon lange in steuerlichen Angelegenheiten beraten hatte. Gemeinsam plante man die Ausgabe von Gewinnscheinen durch die P***** und die F***** an liechtensteinische Stiftungen.

Mag. M***** war Begünstigter in der Z***** FL; Stiftungsräte waren dort unter anderem L***** und Dkfm. N*****. Die Z***** FL und Mag. M***** stifteten gemeinsam die Z***** PSt und waren (seit 2003) auch deren Begünstigte. Zweck dieser Privatstiftung war die Förderung und Versorgung der Begünstigten. Den Vorstand bildeten neben L***** und Dkfm. N***** zwei weitere Personen, die (bis 2005) zugleich auch Stiftungsräte der Z***** FL waren.

L***** war Begünstigter in der C***** FL. Deren Stiftungsrat war grundsätzlich ident mit jenem der Z***** FL; anstelle von L***** war aber Mag. M***** dort Mitglied. Die C***** FL und L***** stifteten gemeinsam die C***** PSt und waren in dieser (seit 2003) Begünstigte. Zweck auch dieser Stiftung war die Förderung und Versorgung der Begünstigten. Den Vorstand bildeten neben Mag. M***** und Dkfm. N***** zunächst ebenfalls zwei weitere Personen, die auch Stiftungsräte der C***** FL waren.

Bei der P***** war einzige Gesellschafterin die Z***** PSt, bei der F***** die C***** PSt.

Im Juni 2004 wurde der Gesellschaftsvertrag der P***** geändert, damit diese ihr Stammkapital beliebig erhöhen und Gewinnscheine „nach Maßgabe des Kapitalbedarfs" ausgeben konnte. Nach den Gewinnscheinbedingungen erwarb der Inhaber der Gewinnscheine einen schuldrechtlichen Anspruch auf Beteiligung am Bilanzgewinn der P***** (nicht aber am Vermögen oder Liquidationsgewinn dieser Gesellschaft). Wie zuvor mit den Stiftungsräten der Z***** FL abgesprochen, zeichnete diese Gewinnscheine im Betrag von 185.000 Euro, was dazu führte, dass die Z***** FL Anspruch auf 85 % des Gewinns der P***** hatte, deren (alleinige) Gesellschafterin Z***** PSt hingegen nur auf 15 %. Eine schriftliche Vereinbarung zwischen der P***** und der Z***** FL über die Zeichnung der Gewinnscheine existiert nicht. Diese wurden nicht in physischer Form ausgegeben und auch keinen (anderen) potentiellen Kapitalgebern angeboten. „Finanzierungsalternativen" für die P***** wurden nicht geprüft. Aufgrund der Gewinnscheinbedingungen hatte die Z***** FL Anspruch auf Zahlungen, die ex ante betrachtet einer Verzinsung des eingesetzten Kapitals von 332 % pro Jahr entsprachen. Ex post ergab sich eine Verzinsung von 901 % pro Jahr und von 6.080 % über den Tatzeitraum. Die Zahlungen der P***** an die Z***** FL als Inhaberin der Gewinnscheine wurden in den Jahresabschlüssen und den Abgabenerklärungen der P***** als Zinsaufwand für Fremdkapital ausgewiesen. Dkfm. N***** und L***** unterließen es in weiterer Folge als Stiftungsvorstände der Z***** PSt, die Gewinnverteilung zu deren Gunsten zu korrigieren, was ihnen durch Zuschuss von Eigenkapital an die P***** leicht möglich gewesen wäre.

Die Ausgabe von Gewinnscheinen durch die F***** erfolgte nach der gleichen – mit den Stiftungsräten der C***** FL abgesprochenen – Vorgangsweise und mit (soweit hier wesentlich) den gleichen Bedingungen wie bei der P*****. Die C***** FL zeichnete Gewinnscheine im Betrag von 70.000 Euro, was ihr einen Anspruch auf zwei Drittel des Bilanzgewinns der F***** verschaffte; der Gewinnanspruch der C***** PSt reduzierte sich dadurch auf ein Drittel. Dies entsprach ex ante betrachtet einer Verzinsung des von der C***** FL eingesetzten Kapitals von 677 % pro Jahr. Ex post ergab sich eine Verzinsung von 1.634 % pro Jahr und von 7.951 % über den gesamten Tatzeitraum. Auch hier unterblieben Maßnahmen, die eine Fremdüblichkeit der Kapitalaufnahme durch die F***** hätten bewirken können. In den Jahresabschlüssen und den Abgabenerklärungen der F***** wurden die Zahlungen an die C***** FL ebenfalls als Zinsaufwand für Fremdkapital ausgewiesen.

Rechtliche Beurteilung

Zum berechtigten Teil der Nichtigkeitsbeschwerden:

Im Ergebnis zutreffend kritisieren die Rechtsrügen (Z 9 lit a) die Schuldsprüche wegen Untreue (III/A, IV/A und IV/C) betreffende Rechtsfehler mangels Feststellungen zum Tatbestandselement des Befugnismissbrauchs:

Untreue setzt unter anderem einen Missbrauch (also vorsätzlichen Fehlgebrauch) der dem Machthaber zukommenden

Befugnis, über das Vermögen des Machtgebers zu verfügen, voraus (vgl 13 Os 110/18b). Befugnisfehlgebrauch liegt vor, wenn der Machthaber zwar nach außen wirksame Vertretungshandlungen setzt, dabei aber gegen das interne (rechtliche) Dürfen, also die bindenden Vorgaben des Machtgebers, verstößt (RIS-Justiz RS0094545 [insbes T12 und T14]; Kirchbacher/Presslauer in WK2 StGB § 153 Rz 1; Kienapfel/Schmoller BT II2 § 153 Rz 57). Daraus folgt, dass das (mängelfreie, spätestens im Tatzeitpunkt gegebene [vgl RIS-Justiz RS0131818]) Einverständnis des Machtgebers zu einer Vertretungshandlung Befugnisfehlgebrauch und damit die Tatbestandsverwirklichung grundsätzlich ausschließt (17 Os 15/17k mwN). In einer GmbH (hier: P***** und F*****) sind die Gesellschafter gegenüber den Geschäftsführern weisungsberechtigt (vgl § 20 Abs 1 und § 25 Abs 5 GmbHG), demnach auch zur Abgabe eines (tatbestandsausschließenden) Einverständnisses befugt. Handelt es sich beim einzigen Gesellschafter um eine juristische Person (hier: jeweils eine Privatstiftung, nämlich die Z***** PSt und die C***** PSt [vgl § 1 Abs 1 PSG; Arnold, Privatstiftungsgesetz3 § 1 Rz 5]), wird deren Befugnis (zur Erteilung von Weisung oder Einwilligung) durch ihr (nach außen) vertretungsbefugtes Organ (hier: den Stiftungsvorstand [§ 17 Abs 1 PSG]) wahrgenommen. Handelt dieses Organ durch das Einverständnis seinerseits pflichtwidrig, kommt diesem hingegen keine tatbestandsausschließende Wirkung zu (11 Os 52/15d, SSt 2015/51; 17 Os 15/17k; 17 Os 23/17m; RIS-Justiz RS0094782); ebenso wenig, wenn das Einverständnis mit Willensmängeln behaftet ist (vgl RIS-Justiz RS0094764; Kienapfel/Höpfel/Kert, AT15 E1 Rz 66).

Nach den Feststellungen erfolgte die Änderung des Gesellschaftsvertrags der P*****, mit dem diese ermächtigt wurde, Gewinnscheine zu näher festgelegten Bedingungen im Gesamtnennbetrag von bis zu 350.000 Euro auszugeben, im Auftrag von drei (der vier) Mitgliedern des Stiftungsvorstands der Z***** PSt (US 26). Der Ausgabe von Gewinnscheinen zu den bereits festgelegten Bedingungen durch die F***** stimmten ebenfalls drei (der vier) Mitglieder des Stiftungsvorstands der C***** PSt zu (US 29). Dies allein wäre für die Annahme tatbestandsausschließenden Einverständnisses nicht ausreichend, weil nach § 17 Abs 3 PSG sämtliche Mitglieder des Stiftungsvorstands nur gemeinschaftlich zur Abgabe von Willenserklärungen befugt sind, sofern die Stiftungserklärung – wozu das Erstgericht keine Aussage trifft – nichts anderes bestimmt. In diesen Erklärungen ist daher nach dem Urteilssachverhalt noch kein wirksames Einverständnis der Vorstände der beiden Privatstiftungen zu erblicken (vgl 11 Os 126/16p, 127/16k; RIS-Justiz RS0130392 [T2]). Allerdings konstatierten die Tatrichter weiters, dass die Zeichnung der Gewinnscheine im konkreten Ausmaß jeweils durch die Z***** FL und die C***** FL mit deren Stiftungsräten „abgesprochen" war (US 26 f und 29), woraus sich zufolge der Gewinnscheinbedingungen ein Anspruch dieser Stiftungen gegenüber der P***** und der F***** auf Auszahlung der jeweiligen Anteile an deren Bilanzgewinn ergab. Da sämtliche Vorstände der Z***** PSt zugleich Stiftungsräte der Z***** FL und die nicht bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnscheinausgabe befassten Vorstände der C***** PSt auch Stiftungsräte der C***** FL waren, ergibt sich aus dem Sachverhalt hinreichend deutlich, dass sich die nach außen vertretungsbefugten Organe der beiden Privatstiftungen vorweg mit den inkriminierten Vertretungshandlungen (Auszahlung der Gewinne auf Grundlage der zuvor festgelegten Bedingungen) einverstanden erklärt hatten. Dieses Einverständnis wäre (nur) dann nicht tatbestandsausschließend, wenn sie mit einem Willensmangel behaftet gewesen wäre oder die Stiftungsvorstände dabei pflichtwidrig gehandelt hätten.

Mit Blick auf die Legaldefinition des § 153 Abs 2 StGB und den Schutzzweck des Tatbestands (vgl dazu ausführlich 17 Os 8/18g) ist eine allfällige Pflichtwidrigkeit des Einverständnisses am Maßstab der Vermögensinteressen zu messen, die das nach außen vertretungsbefugte Organ der juristischen Person als Alleingesellschafterin in dieser Funktion zu wahren hat (vgl erneut 11 Os 52/15d, SSt 2015/51; 17 Os 15/17k; 17 Os 23/17m).

Zunächst bietet der Urteilssachverhalt entgegen der in den Rechtsrügen unter anderem vertretenen Ansicht keine ausreichende Grundlage für die (rechtliche) Annahme, es habe sich bei der Z***** FL und der C***** FL, die von den Gewinnscheinkonstruktionen profitierten, um wirtschaftlich Berechtigte der gleichnamigen Privatstiftungen im Sinn des § 153 Abs 2 StGB gehandelt. Die Gesetzesmaterialien nennen unter Berufung auf oberstgerichtliche Rechtsprechung (10 Os 170/80, SSt 53/45; vgl RIS-Justiz RS0094723 [T4]) „Anteilseigner" bei „Kapitalgesellschaften" als Beispiel wirtschaftlich Berechtigter (JAB 728 BlgNR 25. GP 6). In der Literatur werden etwa Personen genannt, denen gegenüber „die juristische Person kein durchsetzbares Bestandsrecht hat" und die „das Recht" haben, „die juristische Person (im Wege der Liquidation) aufzulösen und sich deren (Netto-)Vermögen nach den einschlägigen Regeln

zuzueignen“ (Lewisch, Grundsatzfragen der Untreue [neu], in Kodek [Hrsg], Untreue NEU, 105 [112]; vgl auch Fuchs, Die Reform der Untreue durch das StRÄG 2015, in JB Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2015, 345 [355]; Kienapfel/Schmoller BT II2 § 153 Rz 63 f; Höcher/Kahl, Von der Untreue und Bildern im Kopf, ecolex 2017, 661 [665 f]).

Wesensmerkmal einer Privatstiftung ist grundsätzlich, dass diese selbst als juristische Person Eigentümerin des gewidmeten, solcherart verselbständigten Vermögens ist. Sie hat weder Mitglieder noch Eigentümer oder Gesellschafter (RIS-Justiz RS0052195; Arnold, PSG3 § 1 Rz 8 mwN; Kalss/Nicolussi, Die wirtschaftlich Berechtigten einer Privatstiftung und eines Trusts – Ein Vergleich der Rechtsformen, GesRZ 2015, 221 [225]). Weder dem Begünstigten (vgl zur möglichen Ausgestaltung dessen Rechtsstellung Kalss in Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht2 Rz 7/110 ff; Arnold, PSG3 § 5 Rz 47 ff) noch dem Stifter kommt daher nach der gesetzlichen Grundkonzeption die Stellung eines wirtschaftlich Berechtigten an der Privatstiftung zu (Kodek, Zivilrechtliche Grundlagen, in Kodek [Hrsg], Untreue NEU, 21 [36]; Kienapfel/Schmoller BT II2 § 153 Rz 64; aA [dabei jedoch bloß auf ein wirtschaftliches Interesse, nicht auf Berechtigung abstellend] Schima, Dividendenausschüttung, Einlagenrückgewähr und Untreue, in FS Reich-Rohrwig [2014] 161 [175]). Zu einer besonderen Ausgestaltung der Rechte des Stifters (vgl § 33 Abs 2, § 34 iVm § 36 Abs 4 PSG; Fida/Wrann/Zollner, Privatstiftungsgesetz § 34 E 5 ff) trifft der Urteilssachverhalt keine Aussage. Ebenso wenig machen die Beschwerdeführer insoweit einen Feststellungsmangel geltend, sodass sich die Frage, ob den Stiftern allenfalls die Stellung eines wirtschaftlich Berechtigten zukam (vgl Lewisch, Grundsatzfragen der Untreue [neu], in Kodek [Hrsg], Untreue NEU, 105 [113]), hier nicht stellt.

Mangels – nach den Feststellungen – fassbaren wirtschaftlich Berechtigten am Vermögen der beiden Privatstiftungen ist eine Pflichtwidrigkeit des durch ihre Vorstände erklärten Einverständnisses hier (nur) am Maßstab der Vorgaben (Stiftungserklärung, Zusatzurkunde) für die Vorstände der Z***** PSt und der C***** PSt bei der Verwendung von Vermögen und Erträgnissen dieser Stiftungen für die Erreichung des Stiftungszwecks zu messen (vgl Kienapfel/Schmoller BT II2 § 153 Rz 64; Fuchs, Die Reform der Untreue durch das StRÄG 2015, in JB Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2015, 345 [358 f]).

Nach dem Urteilssachverhalt bestand der Zweck dieser Stiftungen jeweils in der „Förderung und Versorgung der Begünstigten“, also der Z***** FL und des Mag. M***** bei der Z***** PSt sowie der C***** FL und des L***** bei der C***** PSt. Zu weiteren Vorgaben für die Stiftungsvorstände – etwa einem von diesen einzuhaltenden Verhältnis bei Ausschüttungen an die Begünstigten oder einer Erhaltungspflicht hinsichtlich des Stiftungsvermögens – haben die Tatrichter keine Feststellungen getroffen. Nach den Urteilskonstatierungen stellten die inkriminierten Vermögensverfügungen wirtschaftlich betrachtet nichts anderes als „(verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Allein-Gesellschafterin und – uno actu – verdeckte Zuwendungen der Österreichischen Privatstiftungen an die Liechtensteinischen Familienstiftungen“ (also an einzelne Begünstigte der Privatstiftungen) dar (US 27, 29 und 87). Das Urteil enthält demnach keine Konstatierungen, aus denen Pflichtwidrigkeit des Einverständnisses der Stiftungsvorstände ableitbar wäre und die solcherart die Beseitigung des – auf Basis des festgestellten Sachverhalts (rechtlich) anzunehmenden – Ausnahmesatzes tragen könnten (vgl RIS-Justiz RS0122332). Denn entgegen der Ansicht des Erstgerichts (US 90 f) ist das – offenbar nachträglich von den Angeklagten konsentierte – Unterbleiben einer „förmlichen“ Beschlussfassung über die Zahlungen aus dem Titel der Gewinnscheine sowie einer ordnungsgemäßen Verbuchung und abgabenrechtlichen Erklärung (US 27 und 29) ohne Einfluss auf die Frage einer Pflichtwidrigkeit des von den Vorständen der Privatstiftungen (davor) gegebenen Einverständnisses, zumal die im Urteil ins Treffen geführten Interessen künftiger Vorstandsmitglieder oder der Stiftungsprüfer an der Erfüllung von nicht näher bezeichneten Buchführungspflichten nicht vom Schutzzweck des § 153 StGB erfasst sind.

Die Schuldsprüche wegen des Verbrechens der Untreue sind daher mit einem Rechtsfehler (Z 9 lit a) belastet.

Im Ergebnis ist auch der Einwand der Subsumtionsrüge (Z 10) des Angeklagten Mag. M*****, das Urteil enthalte zu den Schuldsprüchen I/A/1 und 2 keine ausreichende Sachverhaltsgrundlage für die Annahme der Gewerbsmäßigkeit, berechtigt. Nach § 38 Abs 2 FinStrG idF BGBl I 2015/163 muss die Absicht des Täters darauf gerichtet sein, sich durch die wiederkehrende Begehung des in Rede stehenden Finanzvergehens einen nicht bloß geringfügigen abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen. Ein solcher kann nur dem Steuersubjekt (hier im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Verkürzung an Körperschaftsteuer der P*****) selbst zukommen. Ein – als Bezugspunkt gewerbsmäßiger Begehungsweise (§ 38 FinStrG) infrage kommender – Sachverhalt, der Mag. M***** (selbst) zum Schuldner der von diesen Schuldsprüchen erfassten Abgaben hätte werden lassen, wurde nicht konstatiert. Anders als nach der früheren

Rechtslage reicht – entgegen der Ansicht des Erstgerichts (vgl US 85 f) – die Absicht, sich mittelbar über die Beteiligung an dem von der Abgabenverkürzung profitierenden Unternehmen (hier: über Begünstigtenstellung in einer an diesem Unternehmen indirekt beteiligten Stiftung) einen Vermögensvorteil zu verschaffen, nicht als qualifikationsbegründend im Sinn des § 38 FinStrG aus (RIS-Justiz RS0131593).

Die aufgezeigten Rechtsfehler erfordern – in Übereinstimmung mit der Stellungnahme der Generalprokuratur – die Aufhebung der Schuldsprüche III/A, IV/A und IV/C sowie der Subsumtion der vom Schuldspruch I/A erfassten Taten nach § 38 Abs 1 FinStrG, demgemäß auch der darauf beruhenden Strafaussprüche wie im Spruch ersichtlich, samt Rückverweisung der Sache in diesem Umfang an das Erstgericht (§ 285e StPO).

Eine Erörterung der weiteren, darauf bezogenen Argumentation der Nichtigkeitsbeschwerden erübrigt sich daher.

Mit ihren die bezeichneten Strafaussprüche betreffenden Berufungen waren die Staatsanwaltschaft sowie die Angeklagten Mag. M***** und Dkfm. N***** auf die Aufhebung zu verweisen.

Zur Nichtigkeitsbeschwerde des Mag. M***** im Übrigen:

Soweit die Mängelrüge auf die Schuldsprüche I/A und II/A bezogene Passagen der Begründung im Zusammenhang mit den Bedingungen der von der Fl***** in den 1990er Jahren ausgegebenen Gewinnscheine kritisiert (nominell Z 5 zweiter, dritter und fünfter Fall), spricht sie keine entscheidende Tatsache an (RIS-Justiz RS0117499). Bei diesen Erwägungen handelt es sich bloß um die sachverhaltsmäßige Bejahung einzelner von mehreren erheblichen Umständen, welche erst in der Gesamtschau (ohne für sich eine notwendige Bedingung darzustellen) den Konstatierungen zur subjektiven Tatseite zugrunde liegen und die solcherart einer Anfechtung mit Mängelrüge entzogen sind (RIS-Justiz RS0116737).

Der Vorwurf, das Erstgericht hätte die in der Hauptverhandlung geäußerte Einschätzung des Sachverständigen a. Univ.-Prof. Dr. A*****, „die Missbrauchsbeurteilung" im Sinn des § 22 BAO sei „jedenfalls zweifelhaft" (ON 336 S 6 f), unerörtert gelassen, scheitert schon daran, dass diese Aussage des Sachverständigen – wie die Rüge selbst einräumt – eine Rechtsfrage betrifft, die nicht Gegenstand der Beweisaufnahme (durch Beiziehung eines Sachverständigen) und damit auch nicht Bezugspunkt der Mängelrüge ist (RIS-Justiz RS0130194; Ratz, WK-StPO § 281 Rz 391). Zudem setzen sich die Entscheidungsgründe mit dem Gutachten dieses Sachverständigen ohnehin auseinander (US 70, 77, 84) und ist eine Erörterung sämtlicher Details (auch) dieses Verfahrensergebnisses schon mit Blick auf das Gebot zu gedrängter Darstellung der Entscheidungsgründe (§ 270 Abs 2 Z 5 StPO) nicht geboten (RIS-Justiz RS0106642).

Davon abgesehen spielt das Vorliegen der Voraussetzungen des § 22 BAO für die Lösung der abgabenrechtlichen Vorfrage hier keine Rolle:

Nach § 8 Abs 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft (unter anderem) ohne Bedeutung, ob dieses im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Verdeckte Ausschüttungen sind außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene vermögenswerte Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Ob die Gewährung des Vermögensvorteils aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung (causa societatis) erfolgt, ist – neben formalen Kriterien – anhand eines Fremdvergleichs zu prüfen. Hätte die Körperschaft den Vorteil einem nicht an ihr beteiligten Dritten nicht oder nicht unter den gegebenen Bedingungen gewährt, ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen. Diese kann auch dann vorliegen, wenn der Vorteil nicht einem Anteilseigner, sondern einer diesem nahestehenden Person zugewendet wird, wobei sich das Naheverhältnis auch aus einer gesellschaftsrechtlichen Verflechtung ergeben kann (etwa im Fall einer Zuwendung an den Anteilsinhaber einer Kapitalgesellschaft, die ihrerseits an der zuwendenden Körperschaft beteiligt ist). Die Anordnung des § 8 Abs 2 KStG entspricht dem allgemeinen Grundsatz, dass sich bloß betrieblich veranlasste Aufwendungen (mindernd) auf die Einkommensermittlung (zu Besteuerungszwecken) auswirken, ohne dass es für die Nichtberücksichtigung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vermögensflüsse eines Rückgriffs auf den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO (oder einer auf § 21 BAO gestützten wirtschaftlichen Betrachtungsweise) bedürfte. Ebenso wenig entspricht die Wertung einer Zuwendung als verdeckter Ausschüttung der Nichtanerkennung von Aufwendungen nach § 162 Abs 2 BAO. Die auf Basis des Urteilssachverhalts zutreffende Annahme verdeckter Ausschüttungen im Sinn des § 8 Abs 2 KStG führt im Ergebnis zu einer entsprechenden Korrektur der Einkünfte der P***** und der F***** (zum Ganzen [jeweils mit ausführlichen Verweisen zur seit langem in diesem Sinn bestehenden ständigen Rechtsprechung des VwGH] Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KörperschaftsteuerG § 8 Rz 141 f, 161 f, 164, 243, 251, 254, 256 f, 275 bis 277,

291, 331, 334 f, 346 f, 361, 363; Doralt/Ruppe/Mayr, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I11 Rz 975 ff; Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer § 8 Rz 107, 108/2, 109 f, 111, 111/5, 117, 118/1, 119, 144 f, 207, 227, 243, 251 f; vgl im Besonderen zur [vergleichbare Sachverhalte betreffenden] Rechtsprechung des VwGH 2009/13/0257, 1257/75 sowie [zum vorliegenden Sachverhalt in Bezug auf die P*****] 2012/13/0061).

Wann die Fl***** die Vereinbarung mit der Mei***** AG über den Verkauf von Wertpapieren und sonstigen Finanzprodukten schloss (vgl US 14), ist ebenso wenig entscheidend wie der genaue Zeitpunkt der Entwicklung des „Tatplans" durch die Angeklagten, weshalb darauf gestützte Einwände der Mängelrüge ebenfalls den gesetzlichen Bezugspunkt verfehlen (RIS-Justiz RS0117499).

Da die Tatrichter die Verantwortung des Beschwerdeführers mit mängelfreier Begründung (großteils) als nicht glaubhaft verwarfen (US 81 und 84), waren sie nicht verhalten, Einzelheiten seiner Aussage – etwa zur von ihm behaupteten physischen Ausgabe der Gewinnscheine (ON 278 S 37) – im Urteil zu erörtern (RIS-Justiz RS0098642 [T1]).

Der Einwand der Rechtsrüge (Z 9 lit a), zum Schuldspruch II/A fehlten Feststellungen zu einem die Handlungen des unmittelbaren Täters L***** fördernden Beitrag des Beschwerdeführers, erklärt nicht, weshalb die Konstatierungen zum gemeinsamen Entwickeln des Plans, die erwarteten Einnahmen aus der Finanzdienstleistung „unter möglicher Umgehung einer Besteuerung im Inland" zu lukrieren (US 15), zur vom Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Vorstand der C***** PSt gegebenen Zustimmung zur Ausgabe von Gewinnscheinen der F***** an die C***** FL (US 29) und zur als deren Vorstand vorgenommenen Zeichnung der Gewinnscheine (US 10 f und 29) im Zusammenhalt mit dem Umstand, dass die F***** die Zahlungen aus dem Titel der Gewinnscheine vereinbarungsgemäß unzulässig als (betrieblichen) Zinsaufwand für Fremdkapital deklarierte (US 29, 54 und 66), die Annahme eines kausalen psychischen und physischen Beitrags nicht tragen sollten (RIS-Justiz RS0099620).

Die weitere Rechtsrüge (Z 9 lit b) macht mit dem Verweis auf Verfahrensergebnisse, nach denen der Beschwerdeführer auf die Richtigkeit der von ihm selbst abgegebenen (I/A) und von ihm geförderten (II/A) Abgabenerklärungen vertraut habe, nominell einen Feststellungsmangel zu den Voraussetzungen eines Rechtsirrtums nach § 9 FinStrG geltend. Sie übersieht dabei, dass sie damit einen Tatbildirrtum in Form eines Irrtums über das normative Tatbestandsmerkmal der Verletzung abgabenrechtlicher Erklärungspflichten anspricht, der nicht von § 9 FinStrG, sondern als Kehrseite des Tatbildvorsatzes von § 8 Abs 1 FinStrG erfasst ist (13 Os 112/15t, Lässig in WK2 FinStrG § 9 Rz 1). Solcherart bekämpft sie aber der Sache nach die zum Vorsatz auf Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) getroffenen Feststellungen (US 53 f) nach Art einer im kollegialgerichtlichen Verfahren unzulässigen (§ 283 Abs 1 StPO) Schuldberufung (vgl RIS-Justiz RS0118580 [T24]). Ein Begründungsmangel wird in diesem Zusammenhang übrigens nicht deutlich und bestimmt geltend gemacht.

Weshalb es zur Erfüllung der Pflicht, alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig offenzulegen (vgl § 119 Abs 1 BAO), ausreiche, zwar die Ausgabe von Gewinnscheinen, nicht aber die Inhaberin derselben bekanntzugeben (vgl US 46 ff iVm US 71 ff), wenn gerade das zur Beurteilung einer verdeckten Ausschüttung mit den entsprechenden abgabenrechtlichen Konsequenzen erforderlich gewesen wäre, erklärt der Beschwerdeführer, der rechtskonformes Verhalten bloß behauptet, nicht. Auf § 162 Abs 2 BAO hat das Erstgericht die Annahme einer Verkürzung von Körperschaftsteuer nicht gestützt, weshalb das dazu erstattete Vorbringen unverständlich ist.

Zum Schuldspruch I/A/2 macht die weitere Rechtsrüge (Z 9 lit b) Rücktritt vom Versuch (§ 14 FinStrG) geltend, weil „nach Erteilung eines Prüfungs- und Nachschauauftrags" die Z***** FL „als Gewinnscheinzeichnerin" bekannt gegeben worden sei (US 49). Eine Offenlegung der Begünstigtenstellung der Z***** FL bei der Z***** PSt, also das Naheverhältnis der Empfängerin der Zuwendungen zur Anteilseignerin, die Voraussetzung der (vollständigen) Ermittlung der Abgabenpflicht gewesen wäre, hat das Erstgericht gerade nicht festgestellt. Die Forderung nach der Annahme dieses Strafaufhebungsgrundes verfehlt daher die Bezugnahme auf den Urteilssachverhalt (RIS-Justiz RS0099810). Zudem übersieht der Beschwerdeführer, dass er einen persönlichen Strafaufhebungsgrund anspricht. Strafbefreiung tritt (bei mehreren Beteiligten) nur für den ein, der selbst zurücktritt (Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Bd 15 § 14 Rz 3; vgl Fuchs/Zerbes, AT I10 31/8). Nach dem Urteilssachverhalt wurde die Identität der Gewinnscheinzeichnerin „von der steuerlichen Vertreterin" bekannt gegeben (US 49). Dass der Beschwerdeführer selbst den Eintritt des Erfolgs (durch entsprechenden Auftrag an die steuerliche Vertretung) verhinderte, ist dem Urteil somit insgesamt nicht zu entnehmen. Ein dahingehender Feststellungsmangel wird nicht geltend gemacht.

Zur Nichtigkeitsbeschwerde des Dkfm. N***** im Übrigen:

Die Verfahrensrüge (Z 3) macht Abweichungen des schriftlich ausgefertigten vom mündlich verkündeten Urteil geltend. Dazu genügt der Hinweis auf den rechtskräftigen Beschluss des Vorsitzenden des Schöffensenats vom 12. November 2018 (ON 456), mit welchem das Protokoll über die Hauptverhandlung im Sinn einer Ergänzung der als fehlend bezeichneten Passagen im Referat der entscheidenden Tatsachen des Urteilstenors (§ 260 Abs 1 Z 1 StPO) berichtigt wurde (vgl Ratz, WK-StPO § 281 Rz 312 [zur Bindungswirkung eines rechtskräftigen Beschlusses über die Berichtigung des Hauptverhandlungsprotokolls]).

Das auf diese Defizite Bezug nehmende weitere Rechtsmittelvorbringen (nominell Z 3, 5 dritter Fall, 9 lit a und b sowie 11 erster Fall) bedarf keiner Erwiderung, weil es nicht auf die schriftliche Urteilsausfertigung, sondern auf das (ursprüngliche, mittlerweile berichtigte) Protokoll über die Hauptverhandlung abstellt, das insoweit nicht den Bezugspunkt der Entscheidung des Rechtsmittelgerichts bildet (RIS-Justiz RS0125533).

Die von der Mängelrüge kritisierte Feststellung, der Beschwerdeführer habe im jeweiligen Zeitpunkt der Gewinnscheinausgaben angenommen, dass die Tätigkeit der P***** und der F***** „zu nicht unerheblichen Provisionseinnahmen führen" werde (US 31), blieb nicht unbegründet (Z 5 vierter Fall). Die Tatrichter führten vielmehr aus, Mag. M***** und L***** hätten von den günstigen Umsatzprognosen der Me***** AG aufgrund ihrer Tätigkeit in deren Aufsichtsrat Kenntnis gehabt. Weiters habe die Fl***** aus dem Vertrag über die Vermittlung von Wertpapieren, dem die P***** mit 1. April 2004 beigetreten sei, im ersten Halbjahr 2004 beträchtliche (im Urteil bezifferte) Provisionserträge erzielt. Mag. M***** und L***** hätten sich an den Beschwerdeführer, der sie seit langem in steuerlichen Angelegenheiten beraten habe, gewandt und ihn über die erwarteten hohen Provisionserträge informiert, um mit ihm ein Konzept zur „Umgehung der Besteuerung im Inland" zu entwickeln. Die Konstatierungen zur Höhe der von der Fl***** erzielten Provisionserträge stützte das Erstgericht auf das als nachvollziehbar bezeichnete Gutachten des Sachverständigen Mag. S***** samt Beilagen (US 15 und 31 f iVm US 61 f und 66). Dass diese Überlegungen den Denkgesetzen oder grundlegenden Erfahrungssätzen widersprächen (RIS-Justiz RS0118317), vermag die Mängelrüge, die im Übrigen bloß eine Begründungspassage (US 63 zweiter Absatz) isoliert herausgreift und solcherart die gebotene Gesamtbetrachtung unterlässt (RIS-Justiz RS0119370), nicht aufzuzeigen.

Gleiches gilt, soweit die Mängelrüge die Feststellungen zur subjektiven Tatseite unter Bezugnahme auf einzelne Begründungsteile als „teilweise überhaupt nicht begründet" kritisiert (zur vom Beschwerdeführer übergangenen Begründung vgl im Übrigen US 61 f, 63, 66, 76 f und 78).

Indem der Beschwerdeführer der Ableitung dieser Feststellungen (unter anderem) „aus dem äußeren Geschehensablauf" (vgl US 76 f) eigene Beweiswerterwägungen entgegenstellt (nominell Z 5 vierter Fall), argumentiert er bloß nach Art einer im kollegialgerichtlichen Verfahren unzulässigen (§ 283 Abs 1 StPO) Schuldberufung.

Dies trifft auch auf das weitere Vorbringen zu, mit dem die Mängelrüge ausdrücklich die Feststellungen zum – per se nicht, sondern nur im Zusammenhang mit der subjektiven Tatseite erheblichen – „Tatplan" (US 15) bekämpft.

Die Tatrichter haben die (insbesondere zur subjektiven Tatseite) leugnende Verantwortung des Beschwerdeführers keineswegs bloß mit einer „Scheinbegründung" wie von der Mängelrüge behauptet, sondern mit Verweis auf entgegenstehende Beweisergebnisse mängelfrei als nicht glaubhaft verworfen (US 81 f und 84). Davon ausgehend waren sie nicht verhalten, auf Einzelheiten seiner Angaben im Urteil einzugehen (erneut RIS-Justiz RS0098642 [T1]).

Die Urteilsaussage, der Beschwerdeführer habe Mag. M***** und L***** „schon seit langem in steuerlichen Angelegenheiten" beraten (US 15), betrifft keine entscheidende Tatsache, sondern stellt die sachverhaltsmäßige Bejahung eines von mehreren als erheblich für die Feststellungen zur subjektiven Tatseite beurteilter Umstände dar (ohne für sich eine notwendige Bedingung zu sein) und ist solcherart einer Anfechtung mit Mängelrüge entzogen (RIS-Justiz RS0116737).

Das Erstgericht ist ohnehin davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer nur bis Juni 2004 geschäftsführender Gesellschafter der T***** GmbH war und innerhalb dieser nicht er, sondern jemand anders (insbesondere die Mitangeklagte Mag. B*****) mit der steuerlichen Vertretung der P***** und der F***** in den hier gegenständlichen Abgabenverfahren befasst war (vgl US 45 ff und 58).

(Genaue) Kenntnis des Beschwerdeführers von den Bedingungen der von der Fl***** in den 1990er Jahren ausgegebenen Gewinnscheine (vgl US 16) war mit Blick auf die Feststellungen zur subjektiven Tatseite (insbesondere

im Zusammenhang mit den vom Beschwerdeführer bedachten abgabenrechtlichen Konsequenzen der Fremdunüblichkeit aus dem Titel ihrer Gewinnscheine geleisteter Zahlungen der P***** und der F*****) nicht entscheidend (siehe aber RIS-Justiz RS0117499). Die dazu ausgeführte Mängelrüge (Z 5 zweiter und vierter Fall) geht daher von vornherein ins Leere.

Ebenso wenig entscheidend für die (hier relevanten) Schuldsprüche II/A und B sind die Urteilspassagen

- nach denen sich der Vorsatz des Beschwerdeführers (auch) auf die Höhe der von ihm (für möglich gehaltenen und gebilligten) Abgabenverkürzungen bezogen habe (US 51 f; RIS-Justiz RS0086282),

- denen zufolge der Beschwerdeführer „die Jahresabschlüsse der liechtensteinischen Stiftungen Z***** und C***** zur Kenntnis genommen" habe (US 52),

- zu einer (ökonomischen) Restnutzungsdauer der mit „grundsätzlich unbestimmter Dauer" ausgegebenen (US 88) Gewinnscheine der F***** von zwei Jahren (US 84 iVm ON 366 S 125),

- zu den näheren Umständen der Gewinnscheinausgaben (ohne öffentliches Angebot oder Erstellung „in physischer Form"),

- dazu, dass die Vorstände der Z***** PSt und der F***** PSt über die Zuwendungen „keinen förmlichen Beschluss" gefasst hätten und diese weder „in den Büchern" dieser Stiftungen noch in jenen der P***** und der F***** (als solche) ausgewiesen worden seien (US 27 und 29),

- zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Fl***** mit der Mei***** AG über den Verkauf von Wertpapieren und sonstigen Finanzprodukten und der Kenntnisnahme der Angeklagten des „zu platzierenden Kapitals" (US 12 f und 14; zur in diesem Zusammenhang ausgeführten Tatsachenrüge [Z 5a] vgl RIS-Justiz RS0118780),

- zur Geschäftsführereigenschaft von Mag. M***** und L***** bei der P***** und der F***** (US 11 und 58) sowie

- (im Zusammenhang mit dem verbleibenden Vorwurf der Abgabenhinterziehung) zu den „im Vorfeld" von Mag. M*****, L***** und dem Beschwerdeführer mit den Stiftungsräten der Z***** FL und der C***** FL getroffenen Absprachen über die Zeichnung der Gewinnscheine durch diese (US 26 f und 29).

Entgegen der weiteren Mängelrüge (Z 5 zweiter Fall)haben die Tatrichter im Zusammenhang mit der Annahme der (ex ante) von Mag. M***** und L***** erwarteten Höhe der von der P***** und der F***** zu lukrierenden Provisionszahlungen die ins Treffen geführte Aussage des Zeugen MMag. W***** ebenso erörtert (US 61 und 83) wie das Gutachten des Sachverständigen a. Univ.-Prof. Dr. A***** (US 70, 77, 84).

Die Kritik (Z 5 vierter Fall) an den Feststellungen, die (wenn auch nicht physisch ausgegebenen) Gewinnscheine der P***** und der F***** seien von der Z***** FL und der C***** FL gezeichnet worden, geht mangels Beschwer ins Leere (Ratz, WK-StPO § 281 Rz 78 und 424 sowie § 282 Rz 14) weil aus dem Wegfall der Gewinnscheine als (Rechts-)Grund für die gegenständlichen Zahlungen dieser Gesellschaften an die Stiftungen, für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen ist.

Dass im angefochtenen Urteil die Genussrechtsvereinbarung zwischen der F***** und der C***** FL auch als „fremdüblich" bezeichnet wird (US 5 und 55), erweist sich bei gebotener Berücksichtigung der Gesamtheit der Entscheidungsgründe (RIS-Justiz RS0119370) als offensichtlicher Schreibfehler (vgl insbesondere US 29, 31 und 89 iVm ON 223 [wo jeweils unmissverständlich Fremdunüblichkeit zum Ausdruck gebracht wird]), sodass der darauf bezogene Einwand (nominell Z 5 dritter Fall) schon aus diesem Grund versagt (RIS-Justiz RS0107358; Ratz, WK-StPO § 281 Rz 440).

Welche Bedeutung die Aussagen von Mag. M***** und L***** über deren Kenntnisstand hinsichtlich der sie treffenden abgabenrechtlichen Erklärungspflicht im Zusammenhang mit den Feststellungen zum Vorsatz des Beschwerdeführers haben sollen, legt die insoweit Unvollständigkeit (Z 5 zweiter Fall) reklamierende Mängelrüge nicht dar (vgl im Übrigen RIS-Justiz RS0097540).

Bezugspunkt einer Rechtsrüge (hier: Z 9 lit a und b) in tatsächlicher Hinsicht ist – soweit kein Feststellungsmangel geltend gemacht wird – die Gesamtheit des Urteilssachverhalts, auf dessen Basis der Beschwerdeführer methodengerecht darzulegen hat, dass dem Erstgericht bei der Anwendung des materiellen Rechts ein Fehler unterlaufen ist (RIS-Justiz RS0099810, RS0116565).

Diese Vorgaben verfehlt die Rechtsrüge, soweit sie sich mit der Behauptung eines Rechtsfehlers nicht am Urteilssachverhalt, sondern am Referat der entscheidenden Tatsachen im Urteilstenor (§ 260 Abs 1 Z 1 StPO) orientiert.

Gleiches gilt für den pauschalen Einwand, das Erstgericht hätte keine eindeutige Aussage dahingehend getroffen, dass der Beschwerdeführer vorsätzlich abgabenrechtliche Erklärungspflichten verletzt habe (vgl hingegen US 46 ff und US 51 f). Die rechtliche Schlussfolgerung (einer Verletzung dieser Erklärungspflichten) ist nicht Gegenstand von Feststellungen (RIS-Justiz RS0130194).

Ebenso wenig ist die Kritik, die (unter anderem) vom Beschwerdeführer erteilte Ermächtigung zur Ausgabe der Gewinnscheine sei keine sozial-inadäquate, kausale Beitragshandlung zu den Abgabenhinterziehungen gewesen, am Urteilssachverhalt orientiert (vgl US 15, 26 f und 52 [wonach die unter Mitwirkung des Beschwerdeführers erfolgte Ausgabe und Zeichnung der Gewinnscheine mit seinem Wissen gerade den Zweck hatte, die Einkünfte der P***** und der F***** „unter möglicher Umgehung einer Besteuerung im Inland in die liechtensteinischen Stiftungen fließen" zu lassen]).

Eine Rechtsrüge, die sich in der Behauptung erschöpft, die Feststellungen reichten als Grundlage des Schuldspruchs nicht aus, ohne im Einzelnen darzulegen, weshalb dies so sei, entspricht nicht den Anforderungen gesetzmäßiger Ausführung (RIS-Justiz RS0099620). In diesem Sinn macht der Beschwerdeführer nicht deutlich, weshalb es notwendig gewesen wäre, über die Feststellungen zur subjektiven Tatseite, insbesondere auch zu seiner Kenntnis von den erwarteten Provisionserträgen und der die Fremdunüblichkeit bedingenden Umstände der Gewinnscheinausgaben, hinaus (vgl US 51 ff iVm US 15, 29 und 31) weitere Konstatierungen dahingehend zu treffen, dass er spätestens bis zu seinen Beitragshandlungen im Detail von der Übertragung des Vertragsverhältnisses der Fl***** mit der Mei***** AG auf die P***** und (später) auf die F***** und die „Nachhaltigkeit der Geschäftsbeziehung" informiert gewesen sei.

Ein Feststellungsmangel wiederum wird geltend gemacht, indem unter Hinweis auf einen nicht durch Feststellungen geklärten, jedoch (durch in der Hauptverhandlung vorgekommene Beweisergebnisse) indizierten Sachverhalt eine vom Erstgericht nicht gezogene rechtliche Konsequenz (in Bezug auf die Schuld- oder die Subsumtionsfrage) angestrebt wird (RIS-Justiz RS0118580). Weshalb es in diesem Sinn entscheidend sei, dass der Beschwerdeführer bei der Generalversammlung der P*****, „in welcher die Ermächtigung zur Ausgabe der Gewinnscheine erteilt wurde, gar nicht anwesend war", erklärt die Forderung nach dahingehenden Konstatierungen nicht.

Die auf Rechtsprechung des VwGH und Ausführungen des Sachverständigen a. Univ.-Prof. Dr. A***** gestützte Kritik an den rechtlichen Ausführungen des Erstgerichts zu den Voraussetzungen des § 22 BAO (US 88 f) kann schon deshalb dahinstehen, weil es auf deren Vorliegen
– wie oben bereits ausgeführt – hier nicht ankommt. Derartige Erwägungen sind im Übrigen auch nicht Gegenstand einer Rechtsrüge (RIS-Justiz RS0122721).

Mit der Argumentation zum Umfang der in § 162 BAO normierten Mitwirkungsobliegenheiten des Abgabepflichtigen und der Behauptung einer vollständigen Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht kann der Beschwerdeführer auf das im Wesentlichen inhaltsgleiche Vorbringen des Mitangeklagten verwiesen werden.

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