

# TE OGH 1998/12/16 130s30/98

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 16.12.1998

## Kopf

Der Oberste Gerichtshof hat am 16. Dezember 1998 durch den Senatspräsidenten des Obersten Gerichtshofes Hon. Prof. Dr. Brustbauer als Vorsitzenden und durch die Hofräte des Obersten Gerichtshofes Dr. Markel, Dr. Rouschal, Dr. Habl und Dr. Ratz als weitere Richter, in Gegenwart des Richteramtsanwärters Mag. Schmidt als Schriftführer, in der Strafsache gegen Nikolaus Ma\*\*\*\*\* und andere Angeklagte wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG, teilweise begangen in der Täterform nach § 11 zweiter Fall FinStrG, über die Nichtigkeitsbeschwerden und die Berufungen der Angeklagten Nikolaus Ma\*\*\*\*\*, Johann K\*\*\*\*\*, Dr. Skender F\*\*\*\*\*, Peter S\*\*\*\*\* und Ing. Walter Me\*\*\*\*\* und die Berufung der Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landesgerichtes Innsbruck als Schöffengericht vom 5. August 1997, GZ 27 Vr 3269/94-123, nach öffentlicher Verhandlung in Anwesenheit des Vertreters des Generalprokurators, Generalanwalt Dr. Kirchbacher, des Angeklagten Nikolaus Ma\*\*\*\*\* und der Verteidiger Dr. Roilo, Mag. Althaller, Dr. Santer, Dr. Wieser und Dr. Hintermayr, jedoch in Abwesenheit der Angeklagten Johann K\*\*\*\*\*, Dr. Skender F\*\*\*\*\*, Peter S\*\*\*\*\* und Ing. Walter Me\*\*\*\*\* zu Recht erkannt: Der Oberste Gerichtshof hat am 16. Dezember 1998 durch den Senatspräsidenten des Obersten Gerichtshofes Hon. Prof. Dr. Brustbauer als Vorsitzenden und durch die Hofräte des Obersten Gerichtshofes Dr. Markel, Dr. Rouschal, Dr. Habl und Dr. Ratz als weitere Richter, in Gegenwart des Richteramtsanwärters Mag. Schmidt als Schriftführer, in der Strafsache gegen Nikolaus Ma\*\*\*\*\* und andere Angeklagte wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach Paragraph 33, Absatz 2, Litera b, FinStrG, teilweise begangen in der Täterform nach Paragraph 11, zweiter Fall FinStrG, über die Nichtigkeitsbeschwerden und die Berufungen der Angeklagten Nikolaus Ma\*\*\*\*\*, Johann K\*\*\*\*\*, Dr. Skender F\*\*\*\*\*, Peter S\*\*\*\*\* und Ing. Walter Me\*\*\*\*\* und die Berufung der Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landesgerichtes Innsbruck als Schöffengericht vom 5. August 1997, GZ 27 römisch fünf r 3269/94-123, nach öffentlicher Verhandlung in Anwesenheit des Vertreters des Generalprokurators, Generalanwalt Dr. Kirchbacher, des Angeklagten Nikolaus Ma\*\*\*\*\* und der Verteidiger Dr. Roilo, Mag. Althaller, Dr. Santer, Dr. Wieser und Dr. Hintermayr, jedoch in Abwesenheit der Angeklagten Johann K\*\*\*\*\*, Dr. Skender F\*\*\*\*\*, Peter S\*\*\*\*\* und Ing. Walter Me\*\*\*\*\* zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Nichtigkeitsbeschwerden werden verworfen.

Den Berufungen wird nicht Folge gegeben.

Gemäß § 390a StPO fallen den Angeklagten auch die Kosten des Rechtsmittelverfahrens zur Last. Gemäß Paragraph 390 a, StPO fallen den Angeklagten auch die Kosten des Rechtsmittelverfahrens zur Last.

## Text

Gründe:

Nikolaus Ma\*\*\*\*\*, Johann K\*\*\*\*\*, Dr. Skender F\*\*\*\*\*, Peter S\*\*\*\*\* und Ing. Walter Me\*\*\*\*\* wurden (nachdem

bereits am 28. Oktober 1994 von der Staatsanwaltschaft Vorerhebungen in diese Richtung auch gegen die Zweit- bis Fünftangeklagten beantragt worden waren, S 3a) mit dem angefochtenen Urteil des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG, der Erstangeklagte als unmittelbarer Täter, die anderen als Bestimmungstäter nach § 11 zweiter Fall FinStrG, schuldig erkannt, weil Nikolaus Ma\*\*\*\*\*, Johann K\*\*\*\*\*, Dr. Skender F\*\*\*\*\*, Peter S\*\*\*\*\* und Ing. Walter Me\*\*\*\*\* wurden (nachdem bereits am 28. Oktober 1994 von der Staatsanwaltschaft Vorerhebungen in diese Richtung auch gegen die Zweit- bis Fünftangeklagten beantragt worden waren, S 3a) mit dem angefochtenen Urteil des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach Paragraph 33, Absatz 2, Litera b, FinStrG, der Erstangeklagte als unmittelbarer Täter, die anderen als Bestimmungstäter nach Paragraph 11, zweiter Fall FinStrG, schuldig erkannt, weil

1. Nikolaus Ma\*\*\*\*\* am 15. Juli und 15. August 1994 als Finanzreferent und Vorstandssprecher des FC I\*\*\*\*\* vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung an Lohnsteuer von insgesamt 3.330.355,50 S und an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von 315.000 S bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß gehalten hat, indem er an Johann K\*\*\*\*\* 3,6 Mio S, an Peter S\*\*\*\*\* 3 Mio S sowie an Roland Ki\*\*\*\*\* und Michael B\*\*\*\*\* je 200.000 S netto ohne Verrechnung über die jeweiligen Lohnkonten zusätzlich zu den offiziell gewährten Geldern ausbezahlte; 1. Nikolaus Ma\*\*\*\*\* am 15. Juli und 15. August 1994 als Finanzreferent und Vorstandssprecher des FC I\*\*\*\*\* vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem Paragraph 76, des Einkommensteuergesetzes entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung an Lohnsteuer von insgesamt 3.330.355,50 S und an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von 315.000 S bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß gehalten hat, indem er an Johann K\*\*\*\*\* 3,6 Mio S, an Peter S\*\*\*\*\* 3 Mio S sowie an Roland Ki\*\*\*\*\* und Michael B\*\*\*\*\* je 200.000 S netto ohne Verrechnung über die jeweiligen Lohnkonten zusätzlich zu den offiziell gewährten Geldern ausbezahlte;

2. Johann K\*\*\*\*\* und Dr. Skender F\*\*\*\*\* im Juni 1994 Nikolaus Ma\*\*\*\*\* durch die Forderung, für Johann K\*\*\*\*\* vor Unterzeichnung des Vertrages mit dem FC I\*\*\*\*\* einen Betrag von 3,6 Mio S in bar "schwarz" auszubezahlen, zu der unter Punkt 1. angeführten Tat (Verkürzung von Lohnsteuer von 1,8 Mio S und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von 162.000 S) bestimmten;

3. Peter S\*\*\*\*\* und Ing. Walter Me\*\*\*\*\* im Juni 1994 Nikolaus Ma\*\*\*\*\* durch die Forderung, für Peter S\*\*\*\*\* vor Unterzeichnung des Vertrages mit dem FC I\*\*\*\*\* einen Betrag von 3 Mio S in bar "schwarz" auszubezahlen, zu der unter Punkt 1. angeführten Tat (Verkürzung von Lohnsteuer von 1.442.255 S und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von 135.000 S) bestimmten.

Nach den für die rechtliche Beurteilung relevanten Sachverhaltsfeststellungen des Tatgerichtes wurde der zuvor als Sponsor des Fußballvereins FC T\*\*\*\*\* aufgetretene Erstangeklagte am 19. April 1994 zum Vorstandssprecher und Finanzreferenten gewählt. In der Vorstandssitzung vom 9. Mai 1994 wurde er nach Rücktritt des Vereinspräsidenten einvernehmlich zum Vorstandssprecher bzw Clubchef bestellt. Kurz darauf legte er dem Vorstand sein Konzept zur Vereinsführung vor. Als Wunschtrainer bezeichnete er den Zweitangeklagten, er werde auch eine neue Mannschaft zusammenstellen und selbst für sämtliche Finanzierungskosten sorgen. Der Verein werde deshalb nicht mit Investitionen für "Spielerkäufe" belastet. Demgegenüber schlossen die weiteren Angeklagten in Unkenntnis dieser Erklärung alle nachfolgenden Verträge und Vereinbarungen mit dem bezeichneten Fußballverein ab, der dabei vom Erstangeklagten vertreten wurde.

Der als Trainer kontaktierte Zweitangeklagte forderte für diese Tätigkeit monatlich 250.000 S, davon 3,6 Mio S als Einmalzahlung für zwei Jahre Vertragszeit, und zwar jeweils netto ohne weitere steuerliche Abzüge. Der Erstangeklagte bezifferte dessen finanziellen Forderungen in einer Vereinsvorstandssitzung demgegenüber mit nur 100.000 S monatlich zwölfmal jährlich "für den Club". Der Vorstand stimmte zu, beauftragte den Erstangeklagten unter dieser Voraussetzung mit dem Abschluß des Trainervertrages und lehnte weitere Belastungen des Clubs aus diesem Engagement sowie eine Haftung des Vereins und der Vorstandsmitglieder ab.

Bei den Verhandlungen über einen Zweijahresvertrag forderten der Zweit- und der Drittangeklagte (für diesen als sein Berater) vom Erstangeklagten, als monatliche Trainergage müßten 250.000 S verdient werden. Es solle jedoch monatlich nur ein Teil von 100.000 S offiziell als Gehalt aufscheinen, die Differenz von monatlich 150.000 S, für zwei Jahre insgesamt 3,6 Mio S, müßte hingegen bar vor Vertragsunterzeichnung "schwarz" bezahlt werden.

In weiterer Folge kontaktierten der Zweit- und der Drittangeklagte den Steuerberater des Zweitangeklagten und erklärten diesem, der Trainer erhalte "zusätzlich zu einem etwaigen Dienstvertrag" eine Prämie von 3,6 Mio S durch den Präsidenten des FC T\*\*\*\*\*. Der Steuerberater erklärte in einer mit 1. Juni 1994 datierten schriftlichen Auskunft, nach der ihm erteilten Information löse eine solche Prämienzahlung, sofern sie nicht aus den Mitteln des Dienstgebers stammt, weder Umsatz- noch Lohnsteuerpflicht aus, sondern sei im Rahmen der Einkommensteuererklärung zu behandeln.

Nachdem der Zweitangeklagte der Verpflichtung durch den FC T\*\*\*\*\* zugestimmt hatte, behob der Erstangeklagte, der Bankangestellter war, von einem Kundenkonto pflichtwidrig 3,6 Mio S und folgte das Geld in einem Hotel dem Drittangeklagten aus, wo kurz darauf der Zweitangeklagte eintraf, das Bargeld übernahm und einen "Trainervertrag" unterschrieb, den der Erstangeklagte mit Beisetzen der Vereinsstampiglie für den Fußballclub fertigte.

Die Barzahlung von 3,6 Mio S wurde weder in der vom Drittangeklagten aufgesetzten Vereinbarung noch sonst in einem Beleg oder im Lohnkonto des Fußballvereins aufgenommen. Dieser behielt vielmehr keine Lohnsteuer ein und führte eine solche auch nicht ab.

Die Zahlung von 3,6 Mio S wurde durch ein Geständnis des Erstangeklagten in einem gegen ihn eingeleiteten Strafverfahren (am 21. und 22. September 1994) bekannt, vom Zweitangeklagten in der am 3. Mai 1996 eingereichten Einkommensteuererklärung für 1994 als Sondervergütung des FC T\*\*\*\*\* unter der Rubrik "sonstige Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit" ausgewiesen und im Einkommensteuerbescheid 1994 erfaßt. Davor hatte der Zweitangeklagte in einem Schreiben an sein Wiener Wohnsitzfinanzamt vom 12. Oktober 1994, indem er sich ausdrücklich auf die bereits bekannt gewordene Steuerproblematik berief, die Versteuerung einer neben seinem regelmäßigen monatlichen Gehalt gewährten Prämie angekündigt (US 8 bis 18, 28 ff).

Auch an die für das Spieljahr 1994/95 verpflichteten Fußballer Roland Ki\*\*\*\*\* und Michael B\*\*\*\*\* zahlte der Erstangeklagte ohne schriftliche Aufzeichnung oder Aufnahme in das Lohnkonto und ohne Steuerabzug je 200.000 S in bar (US 18 f).

Da der neu bestellte Trainer den Viertangeklagten als Spieler wünschte, wurden zunächst durch den Clubmanager der Viert- und der Fünftangeklagte kontaktiert. Dieser begehrte als dessen Bevollmächtigter unter anderem netto 3 Mio S in bar. Teilzahlungen lehnte er ab, weil er schriftlich nichts festgehalten haben wollte. Er erklärte dem Erstangeklagten gegenüber dezidiert, der Viertangeklagte komme nur bei einer "Schwarzgeldzahlung" von 3 Mio S zum FC T\*\*\*\*\*. Daneben war an den früheren Verein für die Freigabe des Spielers eine Fixablöse von 4 Mio S zu leisten.

Nachdem auch in diesem Fall Einigkeit erzielt wurde, behob der Erstangeklagte ebenso pflichtwidrig 3 Mio S von einem Kundenkonto und übergab sie am 14. Juni 1994 dem Fünftangeklagten, der daraufhin namens des Viertangeklagten eine von ihm formulierte Vereinbarung mit dem FC T\*\*\*\*\* unterfertigte, für den der Erstangeklagte und der Clubmanager als "Geschäftsführer" zeichneten. Auch diese Zahlung blieb zunächst ohne schriftlichen Niederschlag, Lohnsteuer wurde nicht entrichtet.

Nach der Geldübernahme beauftragte der Fünftangeklagte einen Steuerberater mit der Prüfung der abgabenrechtlichen Aspekte. Er informierte diesen über eine Zahlung nicht vom Arbeitgeber, sondern auf Grund einer Freigabeverpflichtung von dritter Seite. Der Steuerberater und ein später ebenso befragter Diplomvolkswirt rieten zur Einkommensteuerveranlagung.

Im November 1994 übergab der Fünftangeklagte nach Abzug von 700.000 S als Honorar für zehn Jahre Beratertätigkeit die verbleibende Summe an den Viertangeklagten. In der am 20. März 1996 eingebrachten Einkommensteuererklärung für 1994 wies dieser eine Zahlung von 2,3 Mio S als "Handgeld FC T\*\*\*\*\*" unter der Rubrik "sonstige Einkünfte" aus, worauf ein entsprechender vorläufiger Einkommensteuerbescheid gemäß § 200 Abs 1 BAO erlassen wurde (US 9 bis 30, 44). Im November 1994 übergab der Fünftangeklagte nach Abzug von 700.000 S als Honorar für zehn Jahre Beratertätigkeit die verbleibende Summe an den Viertangeklagten. In der am 20. März 1996 eingebrachten Einkommensteuererklärung für 1994 wies dieser eine Zahlung von 2,3 Mio S als "Handgeld FC T\*\*\*\*\*" unter der Rubrik "sonstige Einkünfte" aus, worauf ein entsprechender vorläufiger Einkommensteuerbescheid gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO erlassen wurde (US 9 bis 30, 44).

Das Erstgericht traf darüber hinaus auch alle mit seiner Schuldentscheidung korrespondierenden Feststellungen zur subjektiven Tatseite (US 18 und 25 f).

Die Angeklagten stützen ihre dagegen erhobenen, getrennt ausgeführten Nichtigkeitsbeschwerden auf § 281 Abs 1 StPO, Nikolaus Ma\*\*\*\*\* auf Z 5, 9 lit a und b, Johann K\*\*\*\*\* auf Z 5, 5a, 9 lit a und b sowie 11, Dr. Skender F\*\*\*\*\* auf Z 5a, 9 lit a und b, Peter S\*\*\*\*\* auf Z 5 und 9 lit a und Ing. Walter Me\*\*\*\*\* auf Z 5, 5a und 9 lit a. Die Beschwerden sind nicht im Recht. Die Angeklagten stützen ihre dagegen erhobenen, getrennt ausgeführten Nichtigkeitsbeschwerden auf Paragraph 281, Absatz eins, StPO, Nikolaus Ma\*\*\*\*\* auf Ziffer 5,, 9 Litera a und b, Johann K\*\*\*\*\* auf Ziffer 5,, 5a, 9 Litera a und b sowie 11, Dr. Skender F\*\*\*\*\* auf Ziffer 5 a,, 9 Litera a und b, Peter S\*\*\*\*\* auf Ziffer 5 und 9 Litera a und Ing. Walter Me\*\*\*\*\* auf Ziffer 5,, 5a und 9 Litera a, Die Beschwerden sind nicht im Recht.

### **Rechtliche Beurteilung**

Vorweg ist dem in der Beschwerde des Viertangeklagten (zur Rechtsrüge Z 9 lit a) erhobenen Einwand, der bei Zutreffen auch die Schuldsprüche aller anderen Angeklagten berühren würde, zu begegnen, § 33 Abs 2 lit b FinStrG wäre mit Inkrafttreten des EStG 1988 unanwendbar geworden, weil diese Norm auf das EStG 1972 verweise (vgl Dorazil/Harbach, FinStrG § 33 Anm 10). Vorweg ist dem in der Beschwerde des Viertangeklagten (zur Rechtsrüge Ziffer 9, Litera a,) erhobenen Einwand, der bei Zutreffen auch die Schuldsprüche aller anderen Angeklagten berühren würde, zu begegnen, Paragraph 33, Absatz 2, Litera b, FinStrG wäre mit Inkrafttreten des EStG 1988 unanwendbar geworden, weil diese Norm auf das EStG 1972 verweise vergleiche Dorazil/Harbach, FinStrG Paragraph 33, Anmerkung 10).

Zur Vermeidung von Regelungslücken bedient sich der Gesetzgeber bei Bezugnahme auf andere Normen nicht nur der statischen (dh jener auf einen, zu einem bestimmten Zeitpunkt feststehenden und leicht feststellbaren Normeninhalt) sondern auch der dynamischen Verweisung. Diese besteht darin, daß eine Vorschrift eine andere in ihrer jeweils geltenden Fassung zu ihrem Inhalt erklärt. Dynamische Verweisungen auf Normen derselben Rechtsetzungsautorität sind zulässig (und verfassungsrechtlich unbedenklich), sofern die verweisende Norm das Objekt der Verweisung ausreichend bestimmt festlegt (Mayer B-VG2 Art 18 Anm A,II 3.; Walter/Mayer Bundesverfassungsrecht8 Rz 253; VfSlg 12947, 13740 uva). Zur Vermeidung von Regelungslücken bedient sich der Gesetzgeber bei Bezugnahme auf andere Normen nicht nur der statischen (dh jener auf einen, zu einem bestimmten Zeitpunkt feststehenden und leicht feststellbaren Normeninhalt) sondern auch der dynamischen Verweisung. Diese besteht darin, daß eine Vorschrift eine andere in ihrer jeweils geltenden Fassung zu ihrem Inhalt erklärt. Dynamische Verweisungen auf Normen derselben Rechtsetzungsautorität sind zulässig (und verfassungsrechtlich unbedenklich), sofern die verweisende Norm das Objekt der Verweisung ausreichend bestimmt festlegt (Mayer B-VG2 Artikel 18, Anmerkung A,II 3.; Walter/Mayer Bundesverfassungsrecht8 Rz 253; VfSlg 12947, 13740 uva).

Die im FinStrG enthaltenen Verweisungen sind stets dynamisch gemeint, es wurde daher auch mit § 256 leg. cit. eine entsprechende ausdrückliche Regelung geschaffen (vgl EBRV BG v. 27.6.1989, BGBl 375; 945 BlgNR XVII. GP; Sommergruber-Reger, FinStrG, Anm zu § 256). Die im FinStrG enthaltenen Verweisungen sind stets dynamisch gemeint, es wurde daher auch mit Paragraph 256, leg. cit. eine entsprechende ausdrückliche Regelung geschaffen vergleiche EBRV BG v. 27.6.1989, Bundesgesetzblatt 375; 945 BlgNR römisch XVII. GP; Sommergruber-Reger, FinStrG, Anmerkung zu Paragraph 256,).

Diese Verweisungsbestimmung ist im vorliegenden Fall - bezieht sich § 33 Abs 2 lit b FinStrG doch auf § 76 EStG 1972 als Bestimmung eines anderen Bundesgesetzes in ihrer jeweils geltenden Fassung - in Verknüpfung mit der für dieses Gesetz geschaffenen Verweisungsbestimmung des § 111 EStG 1988 zu sehen, die (nunmehr gegenüber dem EStG 1972 zwar einschränkend aber unmißverständlich) an die Stelle von Bestimmungen des EStG 1972 in bundesgesetzlichen Vorschriften über öffentliche Abgaben oder Beiträge, und damit auch im Finanzstrafgesetz (vgl Art I ..." bundesgesetzlich geregelte Abgaben und Monopole ...") die entsprechende Bestimmung des EStG 1988 treten läßt (Hofstätter-Reichel, EStG 1988 III C § 111 Erl). Diese Verweisungsbestimmung ist im vorliegenden Fall - bezieht sich Paragraph 33, Absatz 2, Litera b, FinStrG doch auf Paragraph 76, EStG 1972 als Bestimmung eines anderen Bundesgesetzes in ihrer jeweils geltenden Fassung - in Verknüpfung mit der für dieses Gesetz geschaffenen Verweisungsbestimmung des Paragraph 111, EStG 1988 zu sehen, die (nunmehr gegenüber dem EStG 1972 zwar einschränkend aber unmißverständlich) an die Stelle von Bestimmungen des EStG 1972 in bundesgesetzlichen Vorschriften über öffentliche Abgaben oder Beiträge, und damit auch im Finanzstrafgesetz vergleiche Art römisch eins ..." bundesgesetzlich geregelte Abgaben und Monopole ...) die entsprechende Bestimmung des EStG 1988 treten läßt (Hofstätter-Reichel, EStG 1988 römisch III C Paragraph 111, Erl).

Die Verweisung des § 33 Abs 2 lit b FinStrG bezieht sich somit kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung

ausreichend bestimmt auf die vom Bundesgesetzgeber erlassene Norm des § 76 EStG 1988 (vgl. Harbich, FinStrG5 MTA zu § 33 Abs 2 lit b). Die Verweisung des Paragraph 33, Absatz 2, Litera b, FinStrG bezieht sich somit kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung ausreichend bestimmt auf die vom Bundesgesetzgeber erlassene Norm des Paragraph 76, EStG 1988 (vergleiche Harbich, FinStrG5 MTA zu Paragraph 33, Absatz 2, Litera b.).

Unter dem Aspekt der (von den Beschwerden im Rahmen der Rechtsrüge Z 9 lit a relevierten) Pflicht zum Abzug von Lohnsteuer sind zunächst zu den Argumenten dieser Rechtsrügen folgende Überlegungen anzustellen: Unter dem Aspekt der (von den Beschwerden im Rahmen der Rechtsrüge Ziffer 9, Litera a, relevierten) Pflicht zum Abzug von Lohnsteuer sind zunächst zu den Argumenten dieser Rechtsrügen folgende Überlegungen anzustellen:

Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988) sowie andere Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (§§ 25, 26 EStG 1988) sind gemäß § 47 Abs 1 EStG 1988 grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn zu unterziehen (Lohnsteuer). Unter § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 (Arbeitslohn aus einem bestehenden Dienstverhältnis) fallen alle Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis. Gemäß § 25 Abs 2 EStG 1988 ist es irrelevant, ob dies einmalige oder laufende Einnahmen betrifft und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht oder nicht. Für die Einordnung von Einkünften unter § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 ist von Bedeutung, daß der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist (zB belohnende Schenkung), dem Empfänger deshalb zugute kommt, weil er in einem Dienstverhältnis steht oder stand. § 25 Abs 1 Z 1 EStG 1988 umfaßt auch Leistungen, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar im Wege dritter Personen zukommen, wenn sie nur ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben. Arbeitslohn sind auch Vorschuß und Abschlagszahlungen auf diesen (Hofstätter/Reichel, aaO, § 25 2 f mwN). Nur unmittelbar und direkt von dritter Seite zugewendete Vorteile (wie etwa das Trinkgeld eines Gastes an einen Kellner) fallen nicht darunter. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, EStG 1988) sowie andere Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (Paragraphen 25, 26 EStG 1988) sind gemäß Paragraph 47, Absatz eins, EStG 1988 grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn zu unterziehen (Lohnsteuer). Unter Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, EStG 1988 (Arbeitslohn aus einem bestehenden Dienstverhältnis) fallen alle Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis. Gemäß Paragraph 25, Absatz 2, EStG 1988 ist es irrelevant, ob dies einmalige oder laufende Einnahmen betrifft und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht oder nicht. Für die Einordnung von Einkünften unter Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, EStG 1988 ist von Bedeutung, daß der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist (zB belohnende Schenkung), dem Empfänger deshalb zugute kommt, weil er in einem Dienstverhältnis steht oder stand. Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1988 umfaßt auch Leistungen, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar im Wege dritter Personen zukommen, wenn sie nur ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben. Arbeitslohn sind auch Vorschuß und Abschlagszahlungen auf diesen (Hofstätter/Reichel, aaO, Paragraph 25, 2 f mwN). Nur unmittelbar und direkt von dritter Seite zugewendete Vorteile (wie etwa das Trinkgeld eines Gastes an einen Kellner) fallen nicht darunter.

Nach der Legaldefinition des § 48 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die ihre Arbeitskraft einsetzende Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 47 Abs 2 EStG 1988). Mit dieser eigenständigen Definition des Steuerrechtes wollte der Gesetzgeber einen tatsächlichen Umstand umschreiben, weshalb es unter diesem Aspekt völlig bedeutungslos ist, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts vorliegt, es schriftlich, mündlich oder konkludent begründet wurde, ob der Vertrag nichtig oder anfechtbar ist und ob die Dienste freiwillig oder unfreiwillig geleistet werden (Hofstätter/Reichel, aaO § 47 4.2 f). Nach der Legaldefinition des Paragraph 48, Absatz 2, EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die ihre Arbeitskraft einsetzende Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988). Mit dieser eigenständigen Definition des Steuerrechtes wollte der Gesetzgeber einen tatsächlichen Umstand umschreiben, weshalb es unter diesem Aspekt völlig bedeutungslos ist, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts vorliegt, es schriftlich, mündlich oder konkludent begründet wurde, ob der Vertrag nichtig oder anfechtbar ist und ob die Dienste freiwillig oder unfreiwillig geleistet werden (Hofstätter/Reichel, aaO Paragraph 47, 4.2 f).

Unter den genannten Voraussetzungen stehen auch Berufssportler und Trainer, die ihre Leistung nicht im Rahmen

eines Gewerbebetriebes erbringen, in einem Dienstverhältnis (Hofstätter/Reichel aaO 23 f und 44 mN, SZ 65/124; 8 Ob A 42/98d; Abschn 26 Abs 9 Erlaß des Bundesministers für Finanzen über die Richtlinien für die Besteuerung von Vereinen AÖFV 211/1982 idV 269/1991; Breindl, Handbuch der Vereine, Tz 38, 403 und 408). Unter den genannten Voraussetzungen stehen auch Berufssportler und Trainer, die ihre Leistung nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes erbringen, in einem Dienstverhältnis (Hofstätter/Reichel aaO 23 f und 44 mN, SZ 65/124; 8 Ob A 42/98d; Abschn 26 Absatz 9, Erlaß des Bundesministers für Finanzen über die Richtlinien für die Besteuerung von Vereinen AÖFV 211/1982 idV 269/1991; Breindl, Handbuch der Vereine, Tz 38, 403 und 408).

Vorteile aus dem Dienstverhältnis, die dem Dienstnehmer mit Willen des Arbeitgebers zukommen, unterliegen dem Lohnsteuerabzug. Nur solche Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, die dem Arbeitnehmer unmittelbar von Dritten zufließen, wären im Veranlagungsweg zu erfassen (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I6, 245; Hofstätter/Reichel, § 25 3; VwGH 22. Oktober 1997, 95/13/0037). Vorteile aus dem Dienstverhältnis, die dem Dienstnehmer mit Willen des Arbeitgebers zukommen, unterliegen dem Lohnsteuerabzug. Nur solche Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, die dem Arbeitnehmer unmittelbar von Dritten zufließen, wären im Veranlagungsweg zu erfassen (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I6, 245; Hofstätter/Reichel, Paragraph 25, 3; VwGH 22. Oktober 1997, 95/13/0037).

Nach § 76 EStG 1988 hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen, in dem unter anderem der gezahlte Arbeitslohn ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes festzuhalten ist. Die Lohnsteuer des Arbeitnehmers ist von ihm bei jeder Lohnzahlung, wozu auch Vorschuß- oder Abschlagszahlungen und sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn zählen, einzubehalten (§ 78 Abs 1 EStG 1988). Nach Paragraph 76, EStG 1988 hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen, in dem unter anderem der gezahlte Arbeitslohn ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes festzuhalten ist. Die Lohnsteuer des Arbeitnehmers ist von ihm bei jeder Lohnzahlung, wozu auch Vorschuß- oder Abschlagszahlungen und sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn zählen, einzubehalten (Paragraph 78, Absatz eins, EStG 1988).

Dieser Steuerabzug hat zu erfolgen, wenn der Arbeitslohn dem Arbeitgeber zufließt, also bei Barzahlung im Zeitpunkt der Zahlung, auch wenn an einem Bevollmächtigten gezahlt wird (VwGH vom 12. 11. 1980, ZI 1300/80; Hofstätter/Reichel, §§ 78, 79 mN). Nach § 79 EStG 1988 ist die Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, vom Arbeitgeber spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Dieser Steuerabzug hat zu erfolgen, wenn der Arbeitslohn dem Arbeitgeber zufließt, also bei Barzahlung im Zeitpunkt der Zahlung, auch wenn an einem Bevollmächtigten gezahlt wird (VwGH vom 12. 11. 1980, ZI 1300/80; Hofstätter/Reichel, Paragraphen 78,, 79 mN). Nach Paragraph 79, EStG 1988 ist die Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, vom Arbeitgeber spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Werden die selbst zu berechnende Lohnsteuer oder die ebenso zu ermittelnden Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nicht fristgerecht an das örtlich zuständige Finanzamt abgeführt, ist die Abgabenverkürzung bewirkt und das Finanzvergehen nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG vollendet (§ 33 Abs 3 lit b FinStrG; 11 Os 30/93), wenn der Täter die Abgabenverkürzung dem Grunde nach für gewiß gehalten hat (SSSt 59/63). Werden die selbst zu berechnende Lohnsteuer oder die ebenso zu ermittelnden Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nicht fristgerecht an das örtlich zuständige Finanzamt abgeführt, ist die Abgabenverkürzung bewirkt und das Finanzvergehen nach Paragraph 33, Absatz 2, Litera b, FinStrG vollendet (Paragraph 33, Absatz 3, Litera b, FinStrG; 11 Os 30/93), wenn der Täter die Abgabenverkürzung dem Grunde nach für gewiß gehalten hat (SSSt 59/63).

Für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitnehmer geschuldeten Lohnsteuer haftet der Arbeitgeber (§§ 82, 83 Abs 1 EStG 1988), der grundsätzlich auch zur Bedeckung nicht oder zu wenig abgeführter Lohnsteuer mittels Haftungsbescheid herangezogen wird (§ 224 Abs 1 BAO). Nur unter bestimmten Voraussetzungen wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen (§ 83 Abs 1 EStG 1988; Hofstätter/Reichel §§ 82, 83 2). Für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitnehmer geschuldeten Lohnsteuer haftet der Arbeitgeber (Paragraphen 82,, 83 Absatz eins, EStG 1988), der grundsätzlich auch zur Bedeckung nicht oder zu wenig abgeführter Lohnsteuer mittels Haftungsbescheid herangezogen wird (Paragraph 224, Absatz eins, BAO). Nur unter bestimmten Voraussetzungen wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen (Paragraph 83, Absatz eins, EStG 1988; Hofstätter/Reichel Paragraphen 82,, 83 2).

Die im Hinblick auf ein Vorgehen nach § 290 Abs 1 StPO relevierte Unterscheidung beider Wege zur Lohnsteuereinhebung (Hofstätter/Reichel, §§ 82, 83, 2 f, Zorn, SWK 1997, 563 f) wird erst mit einer Verletzung der Abfuhrpflicht, somit dann aktuell, wenn das Finanzvergehen nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG bereits vollendet ist und hat daher finanzstrafrechtlich keine weitere Bedeutung. Die im Hinblick auf ein Vorgehen nach Paragraph 290, Absatz eins, StPO relevierte Unterscheidung beider Wege zur Lohnsteuereinhebung (Hofstätter/Reichel, Paragraphen 82,, 83, 2 f, Zorn, SWK 1997, 563 f) wird erst mit einer Verletzung der Abfuhrpflicht, somit dann aktuell, wenn das Finanzvergehen nach Paragraph 33, Absatz 2, Litera b, FinStrG bereits vollendet ist und hat daher finanzstrafrechtlich keine weitere Bedeutung.

Den Urteilsfeststellungen zufolge sind die durch den Erstangeklagten teils nur mündlich getroffenen und nur teilweise schriftlich festgehaltenen Vereinbarungen sowie die daraus resultierenden Zahlungen dem Fußballverein FC T\*\*\*\*\* zuzurechnen. Auch wenn die Bestellung zum Vorstandssprecher und Finanzreferent sowie nach dem Rücktritt des Vereinspräsidenten am 9. Mai 1994 zum "Clubchef" für sich allein keine organschaftliche Einzelvertretungsmacht bedeutet, wurde er doch zur Zusammenstellung einer Mannschaft von Berufsfußballern und zum Engagement eines geeigneten Trainers mit der Macht ausgestattet, nach außen für den Verein aufzutreten und diesen zu verpflichten (US 9 ff, 14, 18 f, 21 f, 25, 31, 33 f, 46 ff; Vereinsstatuten im Veranlagungsakt; F.Bydlinski, Gesamtvertretung und Verkehrsschutz, JBl 1983, 627, hier 629 ff, 636 ff, als Bevollmächtigungs- und Genehmigungslösung bezeichnet; Krejci in Korinek/Krejci, Der Verein als Unternehmer, 94, zur rechtsgeschäftlichen Vertretung des Vereins; Koppensteiner, GmbHG § 18 Rz 15 zum rechtstechnisch in verschiedener Weise organisierten Gesamtvertretungsakt, auch als organschaftliche Einzelvertretungsmacht). Den Urteilsfeststellungen zufolge sind die durch den Erstangeklagten teils nur mündlich getroffenen und nur teilweise schriftlich festgehaltenen Vereinbarungen sowie die daraus resultierenden Zahlungen dem Fußballverein FC T\*\*\*\*\* zuzurechnen. Auch wenn die Bestellung zum Vorstandssprecher und Finanzreferent sowie nach dem Rücktritt des Vereinspräsidenten am 9. Mai 1994 zum "Clubchef" für sich allein keine organschaftliche Einzelvertretungsmacht bedeutet, wurde er doch zur Zusammenstellung einer Mannschaft von Berufsfußballern und zum Engagement eines geeigneten Trainers mit der Macht ausgestattet, nach außen für den Verein aufzutreten und diesen zu verpflichten (US 9 ff, 14, 18 f, 21 f, 25, 31, 33 f, 46 ff; Vereinsstatuten im Veranlagungsakt; F.Bydlinski, Gesamtvertretung und Verkehrsschutz, JBl 1983, 627, hier 629 ff, 636 ff, als Bevollmächtigungs- und Genehmigungslösung bezeichnet; Krejci in Korinek/Krejci, Der Verein als Unternehmer, 94, zur rechtsgeschäftlichen Vertretung des Vereins; Koppensteiner, GmbHG Paragraph 18, Rz 15 zum rechtstechnisch in verschiedener Weise organisierten Gesamtvertretungsakt, auch als organschaftliche Einzelvertretungsmacht).

Den für den Club vordergründig steuerschonend und risikovermeidend auf der Basis aus dem Jahr 1993 bekannter Gehaltswünsche des Zweitangeklagten von 250.000 S netto monatlich (US 10, S 199, 235 f, 241/III) gefaßten, extern aber unbekannten Vorstandsbeschluß vom 17. Mai 1994, mit dem Trainer unter der Voraussetzung von nur "100.000 S netto monatlich für den Club" abzuschließen, verbunden mit dem Hinweis, daß "keine weiteren Belastungen aus diesem Engagement für den Club" erwachsen dürfen (US 10, S 96 f/I), als singuläre formale Vertretungsbeschränkung zu behandeln, ändert an der steuerrechtlichen Beurteilung nichts. Dies bringt lediglich die mit der Erteilung von Auftrag und Alleinvertretungsmacht zur Begründung des Arbeitsverhältnisses verknüpfte Erwartung des Vorstandes zum Ausdruck, der nach Sponsoring des FC T\*\*\*\*\* im Hinblick auf Verbindungen zu potenten Geldquellen in das Leitungsorgan aufgenommene Erstangeklagte (US 8 f) werde ankündigungsgemäß für den Verein zur Gewinnung des Trainers notwendige weitere Mittel beizubringen in der Lage sein.

Der Erstangeklagte trat als Vereinsvertreter auf und leistete allein auf Grund der Arbeitsverhältnisse Zahlungen an Trainer und Spieler, somit in einer dem Verein zurechenbaren Weise mit Willen der Vorstandsmitglieder. Vorteile solcher Art aus einem Dienstverhältnis unterliegen der Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug. Die im Zeitpunkt der Vollendung des Finanzvergehens noch unentdeckte Beschaffung der an die Arbeitnehmer ausgezahlten Mittel durch strafbare Handlungen des Vereinsvertreters hat darauf keinen Einfluß (VwGH 22. 10. 1997, 95/13/0037; 24. 10. 1995, 95/14/0058; 20. 6. 1995, 92/13/0061).

Sämtliche Beschwerdeargumente gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu den Zahlungszeitpunkten gehen an der (mängelfrei festgestellten siehe unten) Erzielung der Einigkeit vor Geldübergabe vorbei. Unabhängig von der Form seines Zustandekommens liegt ein Dienstverhältnis stets vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine

Arbeitskraft schuldet. Den Urteilsfeststellungen zufolge haben sowohl der Zweit- als auch der Viertangeklagte bei Verhandlungen mit dem Erstangeklagten als Vereinsvertreter vor den Auszahlungen jeweils Konsens über ihre Beschäftigung erreicht (US 14, 21).

Da der Steuerabzug zu erfolgen hat, wenn der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt (siehe oben), kann die im Zuflußzeitpunkt bestehende Lohnsteuerabzugspflicht durch Erbringen ausschließlich im Dienstverhältnis wurzelnder Geldleistungen an Arbeitnehmer nach Erzielung der Willensübereinstimmung vor dem faktischen Beginn der geschuldeten Tätigkeit nicht umgangen werden.

Den Nichtigkeitsbeschwerden sind im einzelnen ferner folgende Erwägungen entgegenzusetzen:

Nichtigkeitsbeschwerde des Angeklagten Ma\*\*\*\*\*:

Die Mängelrüge (Z 5) behauptet zu Unrecht Unvollständigkeit der Urteilsbegründung. Die Mängelrüge (Ziffer 5,) behauptet zu Unrecht Unvollständigkeit der Urteilsbegründung.

Der Beschwerdeführer gab zwar in der Hauptverhandlung an, die Zahlung an Peter S\*\*\*\*\* sei für den Vereinswechsel und nicht für eine Leistungserbringung geflossen. Er hielt aber das Eingeständnis steuerunredlicher Vorgangsweise wegen des Verlangens nach Geldübergabe ohne schriftlichen Vermerk uneingeschränkt aufrecht (S 191 f, 197/III). Eine spezielle Erörterung dieser Verantwortung konnte bei Konstatierung der inneren Tatseite deswegen unterbleiben.

Die Beschreibung eines allgemein bei Fußballspielern üblichen Verhaltens durch den Drittangeklagten (S 209/III) war mangels Entscheidungsrelevanz für den konkret festgestellten, besonders gestalteten Sachverhalt nicht geboten.

Soweit die Beschwerde die festgestellte Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen des Verhaltens des Beschwerdeführers in Abrede stellt, entbehrt die Rechtsrüge (Z 9 lit a) einer prozeßordnungsgemäßen Darstellung (US 26; Mayerhofer StPO4 § 281 E 26, 30). Soweit die Beschwerde die festgestellte Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen des Verhaltens des Beschwerdeführers in Abrede stellt, entbehrt die Rechtsrüge (Ziffer 9, Litera a,) einer prozeßordnungsgemäßen Darstellung (US 26; Mayerhofer StPO4 Paragraph 281, E 26, 30).

Die unsubstantiierte Bestreitung einer Europarechtskonformität ansonsten nicht näher bezeichneter Bestimmungen im Einkommensteuergesetz über die Lohnsteuer, nach denen nicht der Dienstnehmer, sondern der Arbeitgeber Steuerpflichtiger sei und bei Verschiedenheit der zur Einhebung von Lohn- und Einkommensteuer zuständigen Finanzämter eine Doppelbesteuerung stattfinden könne, ist der argumentationsbezogenen Erwiderung nicht zugänglich. Mit der Behauptung der Verfassungswidrigkeit der Abgabenvorschriften macht der Beschwerdeführer unter offensichtlicher Fehlinterpretation von §§ 46 Abs 1 Z 2, 82 und 83 EStG 1988, keinen Nichtigkeitsgrund geltend (JBl 1997,542). Die unsubstantiierte Bestreitung einer Europarechtskonformität ansonsten nicht näher bezeichneter Bestimmungen im Einkommensteuergesetz über die Lohnsteuer, nach denen nicht der Dienstnehmer, sondern der Arbeitgeber Steuerpflichtiger sei und bei Verschiedenheit der zur Einhebung von Lohn- und Einkommensteuer zuständigen Finanzämter eine Doppelbesteuerung stattfinden könne, ist der argumentationsbezogenen Erwiderung nicht zugänglich. Mit der Behauptung der Verfassungswidrigkeit der Abgabenvorschriften macht der Beschwerdeführer unter offensichtlicher Fehlinterpretation von Paragraphen 46, Absatz eins, Ziffer 2,, 82 und 83 EStG 1988, keinen Nichtigkeitsgrund geltend (JBl 1997,542).

Auch das Beschwerdevorbringen zu den Zahlungen an die Berufsfußballer Ki\*\*\*\*\* und B\*\*\*\*\* vor Vertragsunterzeichnung geht nicht vom Urteils Sachverhalt aus (US 18 f), an dem allein es zu orientieren wäre.

Bei Prüfung der Strafbarkeit einer Lohnsteuerverkürzung nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG ist eine spätere Erfassung der Lohnbezüge bei der Einkommensteuerveranlagung entgegen der Beschwerdemeinung schon deshalb ohne Bedeutung, weil im Rahmen der Veranlagung ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug korrigiert werden kann. Bezüge, von denen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wurde, sind ohne Bindung an Feststellungen im Lohnsteuerverfahren in die Veranlagung einzubeziehen (Nachholwirkung der Veranlagung; VwGH 31. 3. 1992, 92/14/0040; 20. 2. 1992, 93/13/0154; 26. 6. 1990, 89/14/0172 uva; Hofstätter/Reichel, § 41 2 ff, §§ 82, 83, 12, je mwN). Bei Prüfung der Strafbarkeit einer Lohnsteuerverkürzung nach Paragraph 33, Absatz 2, Litera b, FinStrG ist eine spätere Erfassung der Lohnbezüge bei der Einkommensteuerveranlagung entgegen der Beschwerdemeinung schon deshalb ohne Bedeutung, weil im Rahmen der Veranlagung ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug korrigiert werden kann. Bezüge, von denen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wurde, sind ohne Bindung an



Feststellungen im Lohnsteuerverfahren in die Veranlagung einzubeziehen (Nachholwirkung der Veranlagung; VwGH 31. 3. 1992, 92/14/0040; 20. 2. 1992, 93/13/0154; 26. 6. 1990, 89/14/0172 uva; Hofstätter/Reichel, Paragraph 41, 2 ff, Paragraphen 82,, 83, 12, je mWN).

Der die betroffenen Bezüge erfassende Einkommensteuerbescheid berührt somit bereits aus im Steuerrecht wurzelnden Erwägungen (unabhängig von grundsätzlichen Überlegungen über die fehlende Präjudizialität von Abgabebescheiden für das Strafverfahren, vgl 14 Os 127/90 verst. Senat = EvBl 1992/26 = JBl 1992,656 = RZ 1993/97 = AnwBl 1992/148; vgl auch Leitner, VwGH: Keine "Minimalbindung" des Finanzstrafverfahrens an das Abgabeverfahren, RdW 1988,306 zu VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0083, 0084) die finanzrechtliche Annahme einer Lohnsteuerverkürzung nicht (§ 33 Abs 2 lit b FinStrG). Demnach können gegen den Schuldspruch weder die auf Abgabenerklärungen aus dem Jahr 1996 basierenden Bescheide der Wohnsitzfinanzämter (US 29 f) noch eine im Erhebungsstadium des Strafverfahrens geäußerte vorläufige Ansicht eines Finanzbeamten über die Besteuerung (S 1 I des Antrags- und Verfügungsbogens) erfolgreich ins Treffen geführt werden. Der die betroffenen Bezüge erfassende Einkommensteuerbescheid berührt somit bereits aus im Steuerrecht wurzelnden Erwägungen (unabhängig von grundsätzlichen Überlegungen über die fehlende Präjudizialität von Abgabebescheiden für das Strafverfahren, vergleiche 14 Os 127/90 verst. Senat = EvBl 1992/26 = JBl 1992,656 = RZ 1993/97 = AnwBl 1992/148; vergleiche auch Leitner, VwGH: Keine "Minimalbindung" des Finanzstrafverfahrens an das Abgabeverfahren, RdW 1988,306 zu VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0083, 0084) die finanzrechtliche Annahme einer Lohnsteuerverkürzung nicht (Paragraph 33, Absatz 2, Litera b, FinStrG). Demnach können gegen den Schuldspruch weder die auf Abgabenerklärungen aus dem Jahr 1996 basierenden Bescheide der Wohnsitzfinanzämter (US 29 f) noch eine im Erhebungsstadium des Strafverfahrens geäußerte vorläufige Ansicht eines Finanzbeamten über die Besteuerung (S 1 I des Antrags- und Verfügungsbogens) erfolgreich ins Treffen geführt werden.

Auch die Berufung auf einen "Schuldausschließungsgrund des Verbotsirrtums" (Z 9 lit b) unter Hinweis auf Auskünfte an Mitangeklagte, nach denen nicht Lohn-, sondern Einkommensteuer zu entrichten gewesen wäre, verfehlt die gesetzmäßige Beschwerdeausführung. Auch die Berufung auf einen "Schuldausschließungsgrund des Verbotsirrtums" (Ziffer 9, Litera b,) unter Hinweis auf Auskünfte an Mitangeklagte, nach denen nicht Lohn-, sondern Einkommensteuer zu entrichten gewesen wäre, verfehlt die gesetzmäßige Beschwerdeausführung.

Das Urteil stellt weder Auswirkungen solcher Meinungen auf die steuerliche Bewertung der Geldflüsse durch den Erstangeklagten noch auch nur seine Kenntnis der Ratschläge zur Tatzeit fest. Es konstatiert vielmehr (mängelfrei), daß der Beschwerdeführer eine Lohnsteuerverkürzung für gewiß hielt und mit Unrechtsbewußtsein handelte (US 26; neuerlich S 191 f, 197/III).

Der Einwand, aus damaliger Sicht hätten sich alle Angeklagten auf die Auskünfte der Steuerberater verlassen können, entspricht nicht den zum Verhalten des Beschwerdeführers festgestellten Urteilsatsachen. Zum Vorbringen eines Verbotsirrtums Mitangeklagter wiederum ist er nicht legitimiert (§ 282 Abs 1 StPO). Der Einwand, aus damaliger Sicht hätten sich alle Angeklagten auf die Auskünfte der Steuerberater verlassen können, entspricht nicht den zum Verhalten des Beschwerdeführers festgestellten Urteilsatsachen. Zum Vorbringen eines Verbotsirrtums Mitangeklagter wiederum ist er nicht legitimiert (Paragraph 282, Absatz eins, StPO).

Auch der Hinweis auf unterschiedliche Rechtsansichten der Abgabenbehörden (am Ort der Betriebsstätte in I\*\*\*\*\* und am Wohnort der Zahlungsempfänger in W\*\*\*\*\*) vermag Straflosigkeit der Angeklagten nicht zu begründen. Erst nach Tatvollendung, allenfalls aus fiskalischen Interessen, entstandene Auffassungsunterschiede zwischen den je nach Abgabenspielart zuständigen Finanzämtern über die Erfassung von Geldflüssen nach den Regeln der Lohnbesteuerung oder im Veranlagungsweg in Art eines positiven Kompetenzkonfliktes sind, abgesehen von dem beschriebenen Verhältnis zwischen Steuerabzug und Veranlagung, nicht geeignet, eine strafrechtlich relevante Rechtsunsicherheit zu belegen.

Nichtigkeitsbeschwerde des Angeklagten K\*\*\*\*\*:

Die Mängelrüge (Z 5) moniert die Urteilsannahme, daß die Zweit- bis Fünftangeklagten sämtliche Vereinbarungen ausschließlich mit dem durch den Erstangeklagten vertretenen FC T\*\*\*\*\* trafen (US 10). Die Mängelrüge (Ziffer 5,) moniert die Urteilsannahme, daß die Zweit- bis Fünftangeklagten sämtliche Vereinbarungen ausschließlich mit dem durch den Erstangeklagten vertretenen FC T\*\*\*\*\* trafen (US 10).

Zum Verhalten des Beschwerdeführers wurde aktenkonform seine Aussage über das Auftreten des Erstangeklagten als

Vereinsvertreter herangezogen, der die eine Einheit darstellende Forderung nach Vorausleistung und monatlichen Zahlungen für eine Trainertätigkeit billigte (US 11 f; S 409 f/I, 5 f/II, 185 f/III) und nach Unterzeichnung des schriftlichen Vertrages den darin nicht aufgenommenen Geldbetrag als Cluborgan aushändigte. Damit korrespondieren die Verfahrensergebnisse zu den Umständen der Erteilung von Abschlufauftrag und Alleinvertretungsmacht an den Erstangeklagten durch den Vereinsvorstand (US 31 f, S 199 ff, 203/III).

Diese Beweisergebnisse werden von der Beschwerde, die vom Erstangeklagten bekundeten, vom Tatgericht als Feststellungsgrundlage herangezogenen Gespräche über die bloß an äußerer Glaubwürdigkeit orientierte willkürliche Aufspaltung in vertraglich dokumentierte und "inoffizielle" Geldflüssen (US 12; S 185/III, 409 f/I) übergehend, mit Annahmen des Beschwerdeführers zur ursprünglichen Herkunft der auch aus seiner Sicht für den Club ausgezahlten Mittel von einem Sponsor vermengt, welche von ihm selbst jedoch noch in der zur Sanierung seines Verhaltens nachfolgenden Steuererklärung 1994 vom 3. Mai 1996 - somit also fast zwei Jahre nach dem Aufdecken des Sachverhaltes durch den Erstangeklagten in dem gegen ihn geführten Strafverfahren - an sein Wohnsitzfinanzamt als Sondervergütung des FC T\*\*\*\*\* für sonstige Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit bezeichnet wurden (StNr 880/7714 dieses Finanzamtes; US 29). So gesehen vermag das Beschwerdevorbringen über die entscheidenden Komponenten der steuerlichen Zurechnung ebensowenig Aufschluß zu geben wie zusätzliche Hinweise auf den schriftlich fixierten Vertragsinhalt (S 201 f/III).

Die Kritik der Beweiserwägungen zur Forderung an den Erstangeklagten, die 3,6 Mio S "schwarz" zu bezahlen (US 38) sowie weitere Einwände (Nichtigkeitsbeschwerde Nr. 1b, d und f) gegen die Urteilsannahmen zur inneren Tatseite übersehen die unzweifelhaften und aktenkonform an den Beweisergebnissen orientierten Feststellungen seiner eigenen diesbezüglichen Forderung (US 11 f; S 185/III, S 409 f/I = 27 f in ON 12 und ON 27 iVm S 247/III). Die Kritik der Beweiserwägungen zur Forderung an den Erstangeklagten, die 3,6 Mio S "schwarz" zu bezahlen (US 38) sowie weitere Einwände (Nichtigkeitsbeschwerde Nr. 1b, d und f) gegen die Urteilsannahmen zur inneren Tatseite übersehen die unzweifelhaften und aktenkonform an den Beweisergebnissen orientierten Feststellungen seiner eigenen diesbezüglichen Forderung (US 11 f; S 185/III, S 409 f/I = 27 f in ON 12 und ON 27 in Verbindung mit S 247/III).

Zur Konstatierung steuerunredlichen Verhaltens hat das Urteilsgesicht auch die nachfolgende Anfrage an einen des Steuerrechts Kundigen unter Hervorhebung des Umstandes in den Kreis seiner Erwägungen einbezogen, daß den glaubwürdig erachteten Aussagen entsprechend die inkriminierte (Lohn-)Vorauszahlung auf dem Begehren eines monatlichen Nettobetrag von 250.000 S beruhte, von dem jedoch nur ein Gehaltsteil von 100.000 S, ebenso netto, Eingang in den schriftlichen Vertrag fand, während der verbleibende Betrag von 3,6 Mio S für zwei Jahre ohne jede Aufzeichnung für die Dienstleistung vorweg und in barem Geld übergeben wurde (US 33 f, 367 f).

Den diesbezüglichen Feststellungen über das Bewußtsein des Beschwerdeführers und seines Beraters, daß es sich beim Betrag von 3,6 Mio S, wie aus einem Schreiben des Drittangeklagten vom 7. November 1994 an die G\*\*\*\*\* hervorgeht (US 37, ON 20/I), um einen Teil der im Rahmen des Dienstgebervertrages mit dem FC T\*\*\*\*\* vereinbarten Entgelts und keinesfalls um eine Prämie des Vereinspräsidenten persönlich handelte (US 38 iVm 11 f), stehen Aussagen über eine (den Urteilssachverhalt inhaltlich entsprechende) Vertragsanbahnung durch den Clubmanager (US 31 f; S 183, 191 iVm 235 f/III) und Erwägungen zum Sponsorbedarf des Vereins (US 9; S 195 f, 201, 241/III) nicht entgegen. Der Beschwerdeführer hat sich im übrigen nie auf eine Kenntnis vereinsinterner Informationsflüsse und Wünsche der Vorstandsmitglieder nach Haftungsbegrenzung (US 10, 26 f) berufen (siehe vielmehr S 33/II iVm 247/III), weshalb insoweit eine diesbezügliche Erörterung im Urteil unterbleiben konnte. Den diesbezüglichen Feststellungen über das Bewußtsein des Beschwerdeführers und seines Beraters, daß es sich beim Betrag von 3,6 Mio S, wie aus einem Schreiben des Drittangeklagten vom 7. November 1994 an die G\*\*\*\*\* hervorgeht (US 37, ON 20/I), um einen Teil der im Rahmen des Dienstgebervertrages mit dem FC T\*\*\*\*\* vereinbarten Entgelts und keinesfalls um eine Prämie des Vereinspräsidenten persönlich handelte (US 38 in Verbindung mit 11 f), stehen Aussagen über eine (den Urteilssachverhalt inhaltlich entsprechende) Vertragsanbahnung durch den Clubmanager (US 31 f; S 183, 191 in Verbindung mit 235 f/III) und Erwägungen zum Sponsorbedarf des Vereins (US 9; S 195 f, 201, 241/III) nicht entgegen. Der Beschwerdeführer hat sich im übrigen nie auf eine Kenntnis vereinsinterner Informationsflüsse und Wünsche der Vorstandsmitglieder nach Haftungsbegrenzung (US 10, 26 f) berufen (siehe vielmehr S 33/II in Verbindung mit 247/III), weshalb insoweit eine diesbezügliche Erörterung im Urteil unterbleiben konnte.

Die Annahme, daß dem Beschwerdeführer die unterlaufene Verletzung der Lohnkontoführungspflicht bewußt war, setzt bei ihm keineswegs besondere Kenntnisse über Buchhaltung oder Steuerrecht voraus. Sie bedurfte angesichts

des Bemühens um eine Nettoauszahlung, deren Sanierung erst nachträglich versucht wurde, sowie der gezielten Vermeidung jeglicher Schriftlichkeit durch alle Beteiligten bei Auszahlung eines Teils des Lohns über die vom Tatgericht in diesem Zusammenhang angestellten Erwägungen (US 18, 33 f, 38) hinaus, keiner weiteren Begründung.

Die Tatsachenrüge (Z 5a), welche die zitierten Urteilerwägungen zur Anfrage an den Steuerberater vernachlässigend den unzutreffenden Vorwurf einer aktenwidrigen Aussageverwertung erhebt (siehe US 36), vermag erhebliche Bedenken gegen die Richtigkeit der den Ausspruch über die Schuld zugrunde gelegten entscheidenden Tatsachen nicht aufzuzeigen. Die Tatsachenrüge (Ziffer 5 a.), welche die zitierten Urteilerwägungen zur Anfrage an den Steuerberater vernachlässigend den unzutreffenden Vorwurf einer aktenwidrigen Aussageverwertung erhebt (siehe US 36), vermag erhebliche Bedenken gegen die Richtigkeit der den Ausspruch über die Schuld zugrunde gelegten entscheidenden Tatsachen nicht aufzuzeigen.

Die Rechtsrüge (Z 9 lit a) orientiert sich mit ihrer Kritik subjektiver Elemente des Tatgeschehens nicht am gesamten Urteilssachverhalt. Die reklamierten Feststellungen zum Erkennen der wahren Sachlage bei Befassung des Steuerberaters und zur Einflußnahme auf den Erstangeklagten (3a bis c der Beschwerde) ergeben sich nämlich aus den das Abweichen der Anfragestellung von der Auffassung des Beschwerdeführers über die Vorauszahlung als Gehaltsteil und das wissentliche Bewirken des Unterlassens von Abzug und Entrichtung lohngebundener Abgaben betreffenden Feststellungen (US 12 f, 18, 38). Ein solcher Mangel im Hinblick auf die Zuwendungsabsicht des Erstangeklagten (3 d) ist bei dessen ausdrücklich konstatiertem Auftreten für den Fußballverein bei den Vertragsverhandlungen (vgl vor allem die Unterfertigung des Trainer-Vertrages mit der Stampiglie des Fußballvereins) und der Auszahlung des Barbetrages nicht gegeben (US 11 f, 14, 31, 33, 46, 48). Die Rechtsrüge (Ziffer 9, Litera a,) orientiert sich mit ihrer Kritik subjektiver Elemente des Tatgeschehens nicht am gesamten Urteilssachverhalt. Die reklamierten Feststellungen zum Erkennen der wahren Sachlage bei Befassung des Steuerberaters und zur Einflußnahme auf den Erstangeklagten (3a bis c der Beschwerde) ergeben sich nämlich aus den das Abweichen der Anfragestellung von der Auffassung des Beschwerdeführers über die Vorauszahlung als Gehaltsteil und das wissentliche Bewirken des Unterlassens von Abzug und Entrichtung lohngebundener Abgaben betreffenden Feststellungen (US 12 f, 18, 38). Ein solcher Mangel im Hinblick auf die Zuwendungsabsicht des Erstangeklagten (3 d) ist bei dessen ausdrücklich konstatiertem Auftreten für den Fußballverein bei den Vertragsverhandlungen vergleiche vor allem die Unterfertigung des Trainer-Vertrages mit der Stampiglie des Fußballvereins) und der Auszahlung des Barbetrages nicht gegeben (US 11 f, 14, 31, 33, 46, 48).

Eine Bestreitung der Lohnsteuerabzugspflicht (3d) versagt aus den bereits angestellten Erwägungen. Das in der Beschwerde gegen die festgestellte Zurechnung der Zahlung an den Dienstgeber in den Vordergrund gestellte Satzungserfordernis einer gemeinsamen Urkundenunterfertigung durch den Vorstandssprecher des Vereins und einen Stellvertreter ist für den aktuellen Geldfluß irrelevant, weil es bei einer späteren Generalversammlung statuiert wurde (S 101 ff/I, sh US 27)). Die Statutenbestimmung ist zudem für das Außenverhältnis bedeutungslos, wie noch zum entsprechenden Vorbringen des Fünftangeklagten dargelegt wird.

Rechts- und Strafumessungsrüge (Z 9 lit a und 11) übersehen des weiteren die bereits mit dem Unterbleiben der fristgerechten Abführung an das örtlich zuständige Finanzamt bewirkte Verkürzung der Lohnsteuer (§ 33 Abs 3 lit b FinStrG, § 79 EStG 1988; 11 Os 30/93). Der Verkürzungsbetrag ist diesem Zeitpunkt entsprechend festzustellen (§ 33 Abs 5 FinStrG). Eine allenfalls nachfolgende Erfassung des Betrages im Veranlagungsweg vermag nur eine den Strafraumen nicht berührende schadensmindernde Wirkung zu entfalten. Rechts- und Strafumessungsrüge (Ziffer 9, Litera a und 11) übersehen des weiteren die bereits mit dem Unterbleiben der fristgerechten Abführung an das örtlich zuständige Finanzamt bewirkte Verkürzung der Lohnsteuer (Paragraph 33, Absatz 3, Litera b, FinStrG, Paragraph 79, EStG 1988; 11 Os 30/93). Der Verkürzungsbetrag ist diesem Zeitpunkt entsprechend festzustellen (Paragraph 33, Absatz 5, FinStrG). Eine allenfalls nachfolgende Erfassung des Betrages im Veranlagungsweg vermag nur eine den Strafraumen nicht berührende schadensmindernde Wirkung zu entfalten.

Die mit der unzutreffenden Beschwerdeansicht verknüpfte Umdeutung des konstatierten Verkürzungsvorsatzes in ein Vorhaben zur Zahlung von Einkommensteuer (3e) wird dem prozeßrechtlichen Gebot strikter Beachtung der Urteilstatsachen bei Ausführung eines materiellen Nichtigkeitsgrundes nicht gerecht (Mayerhofer aaO § 281 E 26, 30). Die mit der unzutreffenden Beschwerdeansicht verkn

**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)