

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter[...] in der Finanzstrafsache gegen ***bV***, vertreten durch ***GFin***, wiederum vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde des belangten Verbandes vom 24. Februar 2022 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde zufolge § 264 Abs. 2 lit. a 3. Satz des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) vom ***Erk***, ***GZ***, betreffend die darin erkannten Finanzvergehen (Finanzordnungswidrigkeiten) gemäß § 51 Abs. 1 lit. a i. V. m. § 28a FinStrG nach Durchführung einer öffentlichen mündlichen Verhandlung am ***Datum*** in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten ***AB*** sowie der Schriftführerin ***SF*** zu Recht:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Das angefochtene Erkenntnis wird folgendermaßen abgeändert:

Der beschuldigte Verband ***Bf1***, gegründet am ***GDatum***, Steuernummer ***STNR***; FN ***FN***, Betriebsgegenstand: ***BG***, Sitz in ***Sitz***, ist verantwortlich,

dass ***Name*** als Entscheidungsträgerin im Sinn des § 2 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) i. V. m. § 28a FinStrG unter Verletzung den Verband treffender Verpflichtungen (Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärungen nach § 21 UStG i. V. m. § 119 BAO und Körperschaftsteuererklärungen nach § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 i. V. m. § 42 EStG 1988 und § 119 BAO) Finanzvergehen begangen hat und somit eine Verantwortlichkeit des Verbandes gemäß § 3 Abs. 2 VbVG i. V. m. § 28a FinStrG gegeben ist.

Und zwar hat ***Name*** als Geschäftsführerin des Verbandes (Steuernummer ***STNR***; FN ***FN***) im Amtsbereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich

abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärungen

(§ 21 UStG i. V. m. § 119 BAO) und Körperschaftsteuererklärungen (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 i. V. m. § 42 EStG 1988 und § 119 BAO) für die Jahre 2015 bis 2018 verletzt.

Diese hat hierdurch jeweils Finanzvergehen als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) begangen.

Dem belangten Verband fällt gemäß § 3 Abs. 2 VbVG i. V. m. § 28a Abs. 2 FinStrG die Verbandsverantwortlichkeit für diese durch seine Entscheidungsträgerin ***Name***, ***Grad***, begangenen Taten zu.

Gemäß § 51 Abs. 2 i. V. m. § 28a FinStrG wird über den Verband eine Verbandsgeldbuße in Höhe von 500,00 Euro verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG sind Kosten des Strafverfahrens in Höhe von 50,00 Euro zu ersetzen.

Über die Beschwerden gegen die hinsichtlich der Jahre 2013 und 2014 finanzstrafbehördlich erkannten Finanzvergehen war nicht mehr zu entscheiden und das hierüber geführte Finanzstrafverfahren gemäß den §§ 136 Abs. 1 Satz 1, 157, 56 Abs. 5 FinStrG aus dem Strafaufhebungsgrund zwischenzeitlich eingetretener Verjährung (siehe § 82 Abs. 3 lit. c letzte Alternative FinStrG) einzustellen.

Gegen dieses Erkenntnis ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

1. Mit Erkenntnis des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde vom 9. November 2021, ***GZ***, wurde der beschuldigte Verband ***Bf1***, gegründet am ***GDatum***, Steuernummer ***STNR***, FN ***FN***, Betriebsgegenstand ***BG***, ***e.Sitz***, verantwortlich erkannt,

„dass ***Name*** als Entscheidungsträgerin im Sinne des § 2 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) iVm § 28a FinStrG unter Verletzung den Verband treffender Verpflichtungen (Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärungen nach § 21 UStG iVm. § 119 BAO und Körperschaftsteuererklärungen nach § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 iVm. § 42 EStG 1988 u. § 119 BAO) Finanzvergehen begangen hat und somit eine Verantwortlichkeit des Verbandes gem. § 3 Abs. 2 VbVG iVm § 28a FinStrG gegeben ist.

Und zwar hat ***Name*** als Geschäftsführerin bzw. Vertreterin nach § 81 BAO des Verbandes (St. Nr. ***STNR***, FB.Nr. ***FN***) im Amtsbereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich

abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärungen (§ 21 UStG iVm. § 119 BAO) und Körperschaftsteuererklärungen (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 iVm. § 42 EStG 1988 u. § 119 BAO) für die Jahre 2013 bis 2018 verletzt

und hiemit Finanzvergehen der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 (1) lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) begangen.

Gemäß § 51 (2) iVm. § 28a FinStrG wird über den Verband eine Verbandsgeldbuße in Höhe von € 1.500,00 verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG sind die Kosten des Verfahrens in Höhe von € 150,00 zu ersetzen.

Begründung

Der angeführte Tatbestand ist auf Grund des Untersuchungsverfahrens in objektiver und subjektiver Hinsicht erwiesen.

Zum Verfahren: Die Einleitung des Strafverfahrens vom 20.08.2018 wurde am 28.08.2018 zugestellt. Am 17.09.2018 wurde ein Antrag auf Fristverlängerung bis 08.09.2018 (gemeint war wohl 08.10.2018) eingereicht. Mit weiteren Schreiben wurden weitere Fristverlängerungen beantragt. Diese wurden stillschweigend gewährt, es wurden allerdings keinerlei weitere Stellungnahmen oder Unterlagen eingereicht. Ein mündlich vereinbarter Termin für eine Akteneinsicht durch das Organ des Verbandes am 07.06.2019 wurde nicht eingehalten.

Mit Verfügungen vom 29.11.2019 wurden die Einleitungsverfügungen vom 20.08.2018 ausgedehnt und den (teilweise) geänderten gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten (Verschmelzungen, Namensänderungen) Rechnung getragen. Die Verfügungen mit Datum 29.11.2019 wurden am 21.01.2020 zugestellt. Die Frist für die Einreichung der Stellungnahmen betrug 3 Wochen und ist daher am 11.02.2020 abgelaufen. Der beschuldigte Verband kam der Aufforderung zur Sache Stellung zu nehmen (Aufforderung vom 29.11.2019, Zustellung: 21.01.2020, Frist 3 Wochen) nicht nach.

Gegen die Strafverfügung vom 28.02.2020 wurde innerhalb offener Frist Einspruch erhoben. Mit Schreiben vom 01.10.2020 (vom Zustellbevollmächtigten eigenhändig übernommen am

13.10.2020) wurde der beschuldigte Verband zur mündlichen Verhandlung am 05.11.2020 vorgeladen.

Mit Schreiben vom 04.11.2020 wurde mitgeteilt, dass eine Teilnahme des Organs des Verbandes an der mündlichen Verhandlung aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich sei. Eine weitere Vorladung zur mündlichen Verhandlung (vom 12.08.2021) wurde am 27.08.2021 vom Zustellbevollmächtigten des Verbandes eigenhändig übernommen. Das Organ des Verbandes ist zur mündlichen Verhandlung am 29.09.2021 ohne Angabe von Gründen nicht erschienen.

Daher war gem. § 121 FinStrG das Verfahren fortzusetzen.

Die objektive Tatseite ergibt sich aus der Einsichtnahme in den Veranlagungsakt, den Kontenabfragen sowie den rechtskräftig abgeschlossenen Abgabeverfahren zu St.Nr.

STNR:

Demnach wurden für die Jahre 2013 bis 2018 die Umsatzsteuererklärungen und die Körperschaftsteuererklärungen nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben. Die Frist zur Abgabe von Steuererklärungen ist der 30.04. des folgenden Jahres bzw. der 30.6., wenn die Erklärungen elektronisch eingereicht werden (§ 21 UStG iVm. § 119 BAO und § 43 EStG iVm. § 119 BAO). Aufgrund der Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Bemessungsgrundlagen teilweise im Schätzungsverfahren ermittelt.

Aus dem Steuerakt ergeben sich folgende Fakten:

	Frist:	Datum Erstbescheid	Eingang Erklärung	Weitere Maßnahmen:
2013	K1, U1	30.06.2014	12.01.2015	
2014	K1, U1	30.06.2015	26.02.2016	Nicht abgegeben Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2015	K1, U1	30.06.2016	31.05.2017	Nicht abgegeben Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2016	K1, U1	30.06.2017	25.01.2018	Nicht abgegeben Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2017	K1, U1	30.06.2018	28.02.2019	
2018	K1, U1	30.06.2019	14.01.2020	Nicht abgegeben Schätzungsauftrag

Jede Nichtabgabe bzw. nicht rechtzeitige Abgabe einer Steuererklärung stellt eine eigenständige Tathandlung nach dem Finanzstrafgesetz dar. Somit wurden vom Verband 12 Tathandlungen gesetzt.

Zur subjektiven Tatseite:

Aufgrund des mehrjährigen Bestehens des Verbandes musste dieser, bzw. das Organ des Verbandes, wissen, dass Steuererklärungen rechtzeitig einzureichen sind. Im Zeitraum 2005 bis 2012 wurden durchgehend Steuererklärungen durch den Verband eingereicht.

Dem Verband wurden auch folgende Erinnerungen zur Abgabe der Steuererklärungen zugesandt:

Versand

Erinnerung Erinnerung mit Androhung Zwangsstrafe

2013	K1, U1	18.12.2013	04.09.2014	23.10.2014
2014	K1, U1	18.12.2014	13.10.2015	27.11.2015
2015	K1, U1	18.12.2015	21.10.2016	28.11.2016
2016	K1, U1	19.12.2016	02.11.2017	14.12.2017
2017	K1, U1	21.12.2017	23.11.2018	27.02.2019
2018	K1, U1	20.12.2018	10.10.2019	25.11.2019

Im Antrag vom 17.09.2018 wurde die Nichtabgabe der Erklärungen im Wesentlichen damit begründet, dass durch einen Rechtsstreit mit „***GSTERN***“ eine Einnahmenfeststellung und Verteilung nicht möglich gewesen wäre.

Auszug aus dem Antrag:

*„Im Jahre 2011, anlässlich der ersten strafrechtlich erhobenen Vorwürfe, waren selbst die damals aufgesuchten Rechtsanwälte (welche durchwegs sowohl in Gesellschafts- und Strafrecht als Kenner der Materie angesehen waren) nicht in der Lage, uns aufgrund der weitreichenden und widersprüchlichen Vorwürfe der ***GSTERN*** auch nur im Ansatz einen Leitfaden oder eine Richtung vorzugehen, in welcher wir hinsichtlich Einnahmenfeststellung und*

—Verteilung hätten uns orientieren können. Ein von uns angefordertes Rechtsgutachten zu erstellen, welches zumindest vorerst zu einer Einschätzung der abgabenrechtlichen Lage beitragen hätte können, lehnten diese ab zu verfassen.'

Wie auch im Antrag angeführt ist, betrifft die Beteiligung der „***GSTER***“ nur eine Firma direkt, und zwar die ***U***. Bei dieser Firma ist die ***K GmbH*** Komplementär und die ***FremdU***. Kommanditist. Es wird nicht weiter ausgeführt, inwieweit Streitigkeiten innerhalb dieser Firma Einfluss auf die Bilanzierung und die Erstellung der Abgabenerklärungen der ***K GmbH*** selbst oder der ***U2*** haben könnten. Es ist weiters insbesondere nicht nachvollziehbar inwieweit (abgesehen von der angesprochenen Arbeitsüberlastung) diese Streitigkeiten Einfluss auf die ***Bf1*** und deren Verpflichtung zur Abgabe von Erklärungen haben könnten.

Bezüglich der Unsicherheiten bei der Gewinnermittlung ist zunächst auf das Unternehmensgesetzbuch zu verweisen:

§ 198 UGB Inhalt der Bilanz

(8) Für Rückstellungen gilt folgendes:

1. Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

Im Steuerrecht ist die relevante Bestimmung § 9 EStG 1988 (Rückstellungen):

(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.

4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Für die Bewertung von Rückstellungen gelten grundsätzlich dieselben Bewertungsprinzipien wie für Verbindlichkeiten. Sie sind mit jenem Betrag anzusetzen, der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag voraussichtlich zur Erfüllung notwendig sein wird (voraussichtlicher Erfüllungsbetrag).

Im Antrag wird weiters argumentiert:

*,Erst am 24.04.2018 konnte mit den ***GSTERN*** ein Vergleich erzielt werden, der zu einem Fallenlassen sämtlicher Vorwürfe und Forderungen führte. Dies war der Beginn für die Beschuldigten, sämtliche bisher unmöglichen Arbeiten zu beginnen und nachzuholen, da erst seit diesem Zeitpunkt für unzählige Fragen in der Abgabefeststellung und Verteilung eine*

Beantwortung möglich ist. Seit dem Vergleich vom 24.04.2018 arbeiten die Beschuldigten mit Hochdruck daran, nicht nur den Vergleich zu erfüllen (was nur durch das rechtzeitige Beginnen von zwei Baurägerprojekten und den damit verbundenen Vorarbeiten möglich ist) sondern auch an der Aufarbeitung der steuerlichen Sachverhalte und der Einreichung der Erklärungen aus den Jahren 2013 bis dato. Da es sich bei dem eigentlich zugrundeliegenden Sachverhalt um einen mittlerweile fast zehn Jahre andauernden Prozess handelt, umfasst der Akt bereits mehrere 1000 Seiten, welche von uns für eine Rechtfertigung und Stellungnahme in diesem Strafverfahren für die Strafbehörde aufgearbeitet werden müssen, um eben der Behörde die Unmöglichkeit nach zu weisen.'

Laut dem Antrag begannen die Rechtsstreitigkeiten im Jahr 2011, es erscheint also als Widerspruch, dass die Steuererklärungen für 2011 und 2012 eingereicht werden konnten, nicht aber die folgenden Jahre.

Innerhalb von 22 Monaten nach Erzielung des Vergleichs wurden nur die Steuererklärungen für 2017 (verspätet) eingereicht. Betreffend die Steuererklärungen für 2018 wurde die Frist nicht eingehalten.

Aus dem Antrag ergibt sich auch, dass die verantwortlichen Personen der Verbände offenbar unter einem sehr hohen Arbeitsdruck standen. Dies ändert aber nichts an den Verpflichtungen der Organe des Verbandes bzw. des Verbandes selbst. Wenn ein Organ des Verbandes (aus Arbeitsüberlastung) nicht in der Lage ist, die gesetzlichen Verpflichtungen des Verbandes einzuhalten, dann hat er sich um eine entsprechende Vertretung zu kümmern.

Somit wurden die Taten, unter Verletzung der den Verband treffenden Pflichten, zumindest bedingt vorsätzlich bewirkt.

Bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße wurden berücksichtigt

als mildernd: die bisherige Unbescholtenheit

als erschwerend: die Begehung mehrerer Straftaten derselben Art

Außerdem wurde auf die Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des belangten Verbandes Bedacht genommen (§ 23 Abs. 3 FinStrG).

Laut der Steuererklärung für 2017 wurde durch den Verband ein Verlust von € 2.801,06 erzielt. Bei einem Strafraum nach § 51 (2) FinStrG bis € 5.000,00 erscheint unter Zugrundelegung der Strafzumessungsgründe die ausgesprochene Geldstrafe von € 1.500,00 Schuld- und tatangemessen.

Die gemäß § 185 FinStrG festgesetzten Kosten betreffen: Pauschalkostenbeitrag (10 v.H. der verhängten Geldstrafe, höchstens € 500).“

.....

2. In der dagegen fristgerecht am 24. Februar 2022 eingebrachten Beschwerde des belangten Verbandes wird Folgendes ausgeführt:

„Die von der Behördenseite angeführten Sachverhalte, die ein strafbares Verhalten darlegen sollen, sind überwiegend durch gesetzeswidriges, und auf eine Überlastung des Steuerpflichtigen ausgerichtetes Verhalten des Finanzamtes selbst zurück zu führen. So hat dieses die Steuerpflichtige mit Bescheiden über mehrere Jahre „bombardiert“, aufgrund der darauffolgenden Überlastung Abgaben in einem Ausmaß und ohne Bezug auf die Bundesabgabenordnung oder die Judikatur willkürlich festgesetzt, was wiederum zu einer Bescheidflut mit dem damit verbundenen Aufwand führte und schliesslich die Steuerpflichtige begünstigende Verfahren nachweislich verzögert oder dermaßen schlampig geführt, dass nicht einmal das Bundesfinanzgericht in der Lage war, zu erkennen, welche Intention die Abgabenbehörde überhaupt hatte und auf welchen Sachverhalt sich die Finanzbehörde überhaupt stützt.“

Gestellt wurde der Antrag, das Erkenntnis aufzuheben, in eventu das Strafmaß angesichts des offensichtlichen Zusammenhanges und der Untrennbarkeit des Sachverhaltes als auch des zur Strafe führenden Verhaltens auf das Mindestmaß abzumindern, da durch die mehrmalige Bestrafung derselben behaupteten Straftat es nicht nur zu einer Überschreitung des tatsächlichen Strafmaßes nach § 51 Abs. 2 FinStrG komme, sondern überdies auch angesichts der tatsächlichen Abgabensumme die Strafe unverhältnismäßig sei.

Aufgrund des Umfanges der für den Nachweis erforderlichen Unterlagen werden diese postalisch nachgereicht. Weiters werde ***Name1***, ***Grad***, geb. 20.01.1066, wohnhaft in ***Bf1-Adr*** als Zeuge angeboten.

.....

3. In der mündlichen Verhandlung vom ***Datum*** wurde wie folgt vorgebracht, erhoben und festgestellt:

„Der Verhandlungsleiter begrüßt die anwesenden Parteien und trägt den Sachverhalt und die Ergebnisse des bisherigen Verfahrens vor.

Die Geschäftsführerin erklärt für den belangten Verband, dass sie wegen eines Rechtsstreits mit ***GSTERN*** außer Stande gewesen sei, für die angeführten Gesellschaften rechtzeitig korrekte Abgabenerklärungen abzugeben. Weiter verweist sie auf das Vorbringen im Finanzstrafverfahren gegen sie als natürliche Person und beantragt wie dort.

Der Amtsbeauftragte verweist auf das angefochtene Straferkenntnis und die zur Beschwerde erstattete Stellungnahme.

Zu den aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen gibt die Geschäftsführerin an, die Gesellschaft schreibe nach wie vor Verluste.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge. Der Inhalt der Straf- und Steuerakten steht zur Entscheidungsfindung zur Verfügung.

Schluss des Beweisverfahrens um 12:56 Uhr

Der Amtsbeauftragte beantragt eine tat- und schuldangemessene Bestrafung.

Für den beantragten Verband wird beantragt, der Beschwerde Folge zu geben und demgemäß keine Strafe auszusprechen.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Im vorliegenden Fall waren Rechtstatsachen festzustellen.

1. Am ***Datum*** wurde ***Name E***, ***Grad***, nach der auf 11:00 anberaumten mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht schuldig befunden, als Geschäftsführerin der ***Bf1*** (vormals: ***alte Fa.***, Steuernummer ***STNR***), FN ***FN***, abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärungen (§ 21 UStG i. V. m. § 119 BAO) und Körperschaftsteuererklärungen (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 i. V. m. § 42 EStG 1988 und § 119 BAO) für die Jahre 2015 bis 2018 verletzt und hierdurch jeweils Finanzvergehen als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) begangen zu haben.
2. Hierfür wurde über ***Name E***, ***Grad***, gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG eine Geldstrafe von € 2.300,00 verhängt; gemäß § 20 FinStrG wird die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 5 Tagen festgesetzt.
3. ***Name E***, ***Grad***, war in allen genannten Jahren Geschäftsführerin des - bis einschließlich zum 06.09.2019 noch mit dem historischen Firmenwortlaut „***alte Fa.*** ***FN***, firmierten - Verbandes.

4. Der - für die Parteien des früheren Verfahrens rechtskräftige - Schuldspruch der Entscheidungsträgerin wurde unter dem Gesichtspunkt der Interessen des Verbandes nicht mehr angegriffen.

Würdigung durch das Bundesfinanzgericht

Laut Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom ***Datum*** wurde ***Name E***, ***Grad***, unmittelbar nach Schluss derselben wegen der dort genannten, den belangten Verband betreffenden von ihr begangenen Taten vom erkennenden Richter schuldig gesprochen und bestraft (siehe auch Sachverhalt dieses Erkenntnisses). Die Niederschrift ist aktenkundig.

Damit konnte für dieses Verfahren an die Tatsache der tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhaften Begehung dieser Taten angeknüpft werden.

Insgesamt sind gegenwärtig nach eingetretener absoluter Verjährung von 12 Tathandlungen, für die der belangte Verband im finanzstrafbehördlichen Finanzstrafverfahren des Finanzvergehens verantwortlich erkannt wurde, 8, also knapp 66% der ursprünglich ihm verantwortlich zugerechneten Taten verblieben, bei denen die jeweilige Fristversäumnis eindeutig festgestellt werden konnte und das Bundesfinanzgericht die diesbezügliche verwaltungsbehördliche Würdigung teilt.

Rechtliche Erwägungen

Gemäß § 51 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich

a) eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt,

(...).

Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 5 000 Euro geahndet (2).

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Die Verjährungsfrist beträgt für den Abgabebetrag (§ 39) mit einem 500 000 Euro übersteigenden strafbestimmenden Wertbetrag und für den grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug (§ 40) zehn Jahre, für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 bis 49e und § 51b drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre (2).

Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist (3).

Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs. 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs. 6 EStG 1988 verstrichen ist (5).

Gemäß § 82 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde das Strafverfahren einzuleiten, wenn die Prüfung gemäß Abs. 1 ergibt, daß die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt. Von der Einleitung eines Strafverfahrens hat sie nur dann abzusehen und darüber einen Aktenvermerk mit Begründung aufzunehmen,

(...)

c) wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld des Täters ausschließen, die Strafbarkeit ausschließen oder aufheben (,)

(...)

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG ist im Erkenntnis die Einstellung des Strafverfahrens auszusprechen, wenn einer der im § 82 Abs. 3 lit. b bis e genannten Gründe vorliegt oder wenn

die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden kann. Sonst ist im Erkenntnis über Schuld und Strafe zu entscheiden.

Gemäß § 157 FinStrG sind die für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren geltenden Bestimmungen sinngemäß anzuwenden, soweit für das Beschwerdeverfahren nicht besondere Regelungen getroffen werden. Das Bundesfinanzgericht hat insoweit dieselben Befugnisse wie die Finanzstrafbehörden. Über Ersatzansprüche von Zeugen, Dolmetschern und Sachverständigen entscheidet der Einzelrichter, in Senatsverfahren der Vorsitzende. Für die vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss festzusetzenden Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie deren Einhebung und zwangsweise Einbringung gilt § 287 BAO sinngemäß. Die Bestimmung des § 131 ist mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass die fachkundigen Laienrichter ihre Stimmen in alphabetischer Reihenfolge abgeben.

Gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG ist über Beschwerden nach vorangegangener mündlicher Verhandlung zu entscheiden, es sei denn, die Beschwerde ist zurückzuweisen oder der angefochtene Bescheid bereits aufgrund der Aktenlage aufzuheben, das Verfahren einzustellen oder es ist nach § 161 Abs. 4 vorzugehen.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Eine Änderung des angefochtenen Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten ist nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig (3).

Gemäß § 28a Abs. 2 FinStrG sind für von der Finanzstrafbehörde zu ahndende Finanzvergehen von Verbänden die §§ 2, 3, 4 Abs. 1, 5, 10, 11 und 12 Abs. 2 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes sinngemäß anzuwenden. Die Verbandsgeldbuße ist nach der für das Finanzvergehen, für das der Verband verantwortlich ist, angedrohten Geldstrafe zu bemessen. Im Übrigen gelten die Bestimmungen dieses Abschnittes, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind.

Gemäß § 2 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) ist Entscheidungsträger im Sinne dieses Gesetzes, wer Geschäftsführer, Vorstandsmitglied oder Prokurist ist oder aufgrund organschaftlicher oder rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht in vergleichbarer Weise dazu befugt ist, den Verband nach außen zu vertreten (1 Z 1).

Gemäß § 3 Abs. 2 VbVG ist für Straftaten eines Entscheidungsträgers der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat.

Die Verantwortlichkeit eines Verbandes für eine Tat und die Strafbarkeit von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern wegen derselben Tat schließen einander nicht aus (4).

Gemäß § 80 Abs. 1 Bundesabgabenordnung - BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

a. Die objektiven Tatbestandsmerkmale des in § 51 Abs. 1 lit a FinStrG als Finanzordnungswidrigkeit vorgesehenen Finanzvergehens sind bereits mit dem Ablauf der jeweiligen Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung verwirklicht worden. Zu diesem Zeitpunkt lag auch jeweils Vorsatz der Entscheidungsträgerin vor.

Allgemeines

b. Auch Finanzordnungswidrigkeiten sind, wie sich aus § 1 FinStrG ergibt, Finanzvergehen (VwGH 22.6.1962; OGH 5.9.1996, 15 Os 130/96). Sie sind Zuwiderhandlungen gegen generelle Normen des Abgabenrechtes, durch die keine Abgabenverkürzung bewirkt wird (Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 49 FinStrG Rz 1f, ebenso Althuber in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG , § 49 Rz 1).

c. Der Gesetzgeber lässt zur Erfüllung des Tatbestandes des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG den Eintritt eines Erfolges nicht gehören. Hierfür genügt vielmehr „Ungehorsam“, also im konkreten Fall unterlassen eines durch Abgabenvorschriften gebotenen Tuns, nämlich eine bestimmte Erklärung abzugeben, wobei dieses Unterlassen am Ablauf der für die Vornahme vorgesehenen Frist festgemacht wird. Auch wenn diese Normen selbst keinen Hinweis auf die Strafbarkeit ihrer Nichtbefolgung enthalten, ist ihre Übertretung als Finanzordnungswidrigkeit strafbar.

d. Bereits in Anwendung der Strafnorm ist also die Subsumtion der jeweiligen Nichteinhaltung unter die dort vertyppte „Verletzung einer Anzeigepflicht“ vorzunehmen (streng genommen bei deren Gelingen), auch wenn die durch die Nichteinhaltung der dafür vorgesehenen Frist eigentlich verletzte(n) Vorschrift(en) dem Abgabenrecht angehören.

e. So wie die anderen Finanzvergehen verlangen auch die Tatbestände der Finanzordnungswidrigkeiten nicht nur die Verwirklichung der objektiven, sondern auch der

subjektiven Tatbestandsmerkmale. Seit der FinStrGNov 1975 können Finanzordnungswidrigkeiten grundsätzlich (mit [zunehmenden] Ausnahmen aus der Umsetzung von EU-Richtlinien) nur mehr vorsätzlich, nicht auch fahrlässig begangen werden. Zu einer Bestrafung wegen einer Finanzordnungswidrigkeit genügt daher die bloße Feststellung einer objektiven Normverletzung nicht. Ohne den Nachweis eines Vorsatzes dürfen Beschuldigte nicht bestraft werden (*Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 49 FinStrG Rz 1f*).

Die Beurteilung, ob die Nichtbefolgung dieses Gebotes allerdings auch subjektiv vorwerfbar ist, „folgt“ im Allgemeinen auf die in Anwendung der Strafnorm vorgenommene Subsumtion.

Der Gesetzgeber regelt aus diesem Grund anschließend an § 6 FinStrG die persönliche Vorwerfbarkeit des (tatbildmäßigen) Verhaltens. Im Zuge dessen definiert § 8 zwei Verschuldensformen, die aus einem tatbildmäßigen Verhalten ein persönlich vorwerfbares und somit strafbares Verhalten machen können. § 8 regelt die Verschuldensformen abschließend (*Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 8 [Stand 1.3.2017, rdb.at] Rz 4*). Dass sich die persönliche Vorwerfbarkeit in Gestalt des Vorsatzes als Schuldform bzw. -element in weiteren „subjektiven“ Tatbestandsmerkmalen „äußert“, welchen ganz bestimmte deskriptive Tatsachenfeststellungen gegenüberstehen müssten, ist dabei nicht zwingend (anders die sog. „personale Unrechtslehre“; vgl. zum Verständnis *Kienapfel, AT⁶ Z 15 RN 24*), kennzeichnet doch das Wesen des Tatbestandes als Spiegelbild eines bestimmten Handlungsvorgangs ansonsten grundsätzlich dessen Rechtswidrigkeit, es sei denn, dass ein Rechtfertigungsgrund vorliegt (Näheres dazu bereits in *Schudt, Die subjektiven Unrechtselemente in der neueren Strafrechtsentwicklung, Diss 1951, 128ff*).

f. Allerdings war bei der Entscheidungsträgerin auch das Vorliegen bedingten Vorsatzes i. e. S. „festzustellen“, zumal der Gesetzgeber mit „vorsätzlich“ im Obersatz des § 51 Abs. 1 FinStrG einen subjektiven Tatbestand ausdrücklich nennt (insofern abweichend, als - gemeinhin - eine Person vorsätzlich handelt, die einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht).

Verbandsverantwortlichkeit

a. Juristische Personen handeln in erster Linie durch ihre Organe als gesetzliche Vertreter. Gesetzlicher Vertreter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist der oder sind die Geschäftsführer (§ 15 ff GmbHG).

Vertreter juristischer Personen, und zwar sowohl gesetzliche als auch gewillkürte, sowie gesetzliche Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. D. h. diese Vertreter müssen so handeln, wie die von ihnen Vertretenen auf Grund der Gesetze handeln müssten, wenn sie voll handlungsfähig wären (§ 80 BAO). So sind diese Vertreter z. B.

zur Abgabe der Steuererklärungen für die Vertretenen und zur Führung der Bücher und Aufzeichnungen verpflichtet. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Unter den Voraussetzungen der §§ 9 und 16 BAO kommen sie als Haftungspflichtige in Betracht.

b. Führen diese abgabenrechtlichen Tatsachen nach Maßgabe individueller Schuld zur strafrechtlichen Verantwortung natürlicher Personen als Beschuldigte in Gestalt dieser Schuld, kann im Anschluss daran nach der Verantwortlichkeit von Verbänden für jene gefragt werden, die für sie handelten.

Das VbVG normiert dabei die Verbandsverantwortlichkeit (vordergründig) in Gestalt eines Zurechnungsmodells: Es sind bestimmte, gemäß § 2 dem Verband zugeordnete, natürliche Personen, welche die Straftat in leitender oder untergeordneter Funktion begehen. § 3 legt fest, unter welchen Voraussetzungen einem Verband die Begehung einer Straftat durch diese natürlichen Personen zugerechnet wird, wodurch die Tat im Ergebnis (auch) als Tat des Verbandes als Zurechnungsendpunkt erscheint, mit der Konsequenz der strafrechtlichen Verantwortlichkeit und allfälligen strafrechtlichen Sanktionierung des Verbandes selbst.

Damit der Verband - überhaupt - die ihn aufgrund der Rechtsordnung selbst treffenden Pflichten erfüllen, aber auch missachten und Rechte ausüben (dies im Übrigen unabhängig von der Ausgestaltung als akzessorisches oder originäres Verbandsverantwortlichkeitsmodell; vgl. *Lehmkuhl*, Reform 254 ff) kann, bedarf es zwingend eines Zurechnungs- oder Zuschreibungsvorganges. Gerade weil das Konstrukt des Verbandes aus natürlichen Personen besteht, stellt deren Handeln für den Verband im Namen seiner Handlungsfähigkeit kein für den Verband fremdes Handeln, sondern konsequentermaßen sein Verbandshandeln dar (*Lehmkuhl/Zeder* in Höpfel/Ratz, WK² VbVG § 3 [Stand 21.10.2020, rdb.at] Rz 1ff).

Dementsprechend ist auch wesentliches Charakteristikum der Stellung von Entscheidungsträgern ihre Funktion als Repräsentant des Verbandes (*Köck* in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 28a FinStrG Rz 11 m.w.N.).

c. Aus all dem erhellt, dass der Gedanke einer Verantwortlichkeit von Verbänden in allgemeineren denn rein strafrechtlichen Überlegungen seinen Grund hat. Nunmehr macht der Gesetzgeber allerdings Verbände explizit in eigener Verbandsperson auf Basis des im Namen des Verbandes gesetzten Verhaltens seiner Entscheidungsträger und Mitarbeiter (das damit als Verbandsverhalten zu betrachten ist) strafrechtlich verantwortlich und droht ihnen höchst verbandspersönlich eine Verbandsgeldbusse an, die als (Verbands-)Strafe zu qualifizieren ist (*ebd.* § 3 Rz 1/1).

d. Ein Verband ist gemäß § 3 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 VbVG für eine Straftat eines Entscheidungsträgers verantwortlich, wenn die Tat eines Entscheidungsträgers zugunsten des Verbandes begangen worden ist oder durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen. Es muss somit jedenfalls eine dieser beiden Voraussetzungen gegeben sein.

(Es handelt sich um einen alternativen Mischtatbestand; vgl. Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 (2024) § 28a FinStrG Rz 14 unter Hinweis auf OGH 9.5.2018, 13 Os 25/18b und OGH 14.7.2021, 13 Os 36/21z - wonach es hinsichtlich der rechtsrichtigen Subsumtion gleichgültig ist, welche Tatbestandsvariante verwirklicht wurde). Vorliegend kommt nur die zweite Variante in Frage.

e. Da Entscheidungsträger den Verband in strafrechtlicher Hinsicht in vollem Umfang repräsentieren, werden die strafrechtlich relevanten Handlungen (und Unterlassungen) des Entscheidungsträgers dem Verband unmittelbar zugeschrieben (*Lehmkuhl/Zeder* in WK² VbVG, § 3 Rz 23). Voraussetzung für die strafrechtlicher Verantwortlichkeit des Verbandes nach § 3 Abs. 2 VbVG ist, dass der Entscheidungsträger als solcher sowohl objektiv als auch subjektiv tatbestandsmäßig, rechtswidrig und schuldhaft handelt. Begehen Entscheidungsträger wie hier die Tat vorsätzlich und liegen keine Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe vor, dann haftet (auch) der Verband für das Vorsatzdelikt. Ein „eigenes“ (darüberhinausgehendes) schuldhaftes Verhalten auf Seiten des Verbands ist nicht Voraussetzung der Verantwortlichkeit. Der „innerer Grund“, sprich der *gegen den Verband* gerichtete Vorwurf liegt darin, dass dieser die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen und insbesondere Maßnahmen zur Tatverhinderung unterlassen hat (ErlRV 994 BlgNR 22. GP 22, 23, 25).

Die Materialien zum VbVG sprechen für eine Zurechnung fremder Schuld; auch findet sich darin die Auffassung, der Vorwurf gegenüber dem Verband sei nicht ident mit dem Schuldvorwurf gegenüber der natürlichen Person. Auf Ebene der Strafbarkeit der juristischen Person war allerdings ein - ausschließlich infrage kommendes - Auswahl- und Überwachungsverschulden des Verbandes nicht festzustellen; dieses wird vielmehr durch die Straftat des Entscheidungsträgers unwiderleglich vermutet (s. auch, wenngleich krit. *Herbst/Wess*, Das VbVG und die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der strafrechtlichen Verantwortlichkeit juristischer Personen, ZWF 3/2015 118 [123]. Vielmehr schuf der Gesetzgeber entsprechende Strafmilderungsgründe [§ 5 Abs. 3 Z 1 und 5 VbVG]. Diese sind im Übrigen im Wege des § 28a Abs. 2 FinStrG kraft Nennung des § 5 VbVG darin auch im Finanzstrafverfahren anzuwenden, obgleich das Tagessatzsystem ansonsten für die Bemessung der Verbandsgeldbuße nicht heranzuziehen ist).

Im Ergebnis sieht damit § 3 Abs. 2 VbVG eine objektive Erfolgshaftung der juristischen Person vor (so auch, allerdings krit. *ebd.* 123; aA *Grabenwarter*, Grundrechtliche Schranken des finanzstrafrechtlichen Sanktionensystems, in Leitner [Hrsg], Finanzstrafrecht 2005 - Grundrechtsfragen im Finanzstrafrecht [2009] 9 (29).

Tathandlung, Täter und Verhältnis zum Verband

a. Der Tatbestand der Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht ist im FinStrG neutral formuliert und erfasst damit sowohl ein aktives Tun als auch ein Unterlassen. Eine Anzeige und Offenlegungspflicht kann auch durch eine „Nichtoffenlegung“ bzw. „Nichtanzeige“ verletzt werden. Das bedeutet, dass auch die neutral formulierten Tatbestände in der Form der Unterlassung echte Unterlassungsdelikte darstellen (*Schmoller*, ÖJZ 2011, 397). Reicht der Abgabepflichtige die Abgabenerklärung nicht ein, ist allerdings zu unterscheiden, ob er für deren Einreichung um eine Fristverlängerung angesucht hat oder nicht. Je nachdem ist die Finanzordnungswidrigkeit mit Ablauf der allgemeinen Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung (vgl. z. B. BFG 4.12.2019, RV/6300006/2018; BFG 27.4.2021, RV/5300010/2017) oder mit dem fruchtlosen Ablauf der im Einzelfall verlängerten Frist vollendet.

b. In erster Linie trifft eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht den Abgabepflichtigen. Wer Abgabepflichtiger im Sinn des FinStrG ist, ergibt sich aus § 77 Abs. 1 BAO i. V. m. § 2 FinStrG. Danach ist Abgabepflichtiger, wer nach den Abgabenvorschriften als Schuldner von Abgaben (hier: im Sinn des § 2 FinStrG) in Betracht kommt. Unter einem als Täter in Betracht kommenden Abgabepflichtigen ist somit eine natürliche Person zu verstehen, die nach den Abgabenvorschriften im Sinn des § 2 Abs. 1 und 2 FinStrG als Verpflichteter, nicht nur als Schuldner von Abgaben, in Betracht kommt, wer also nach diesen Abgabenvorschriften zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten jedweder Art herangezogen werden kann (*Köck* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 33 FinStrG Rz 1f m.w.N.).

Unmittelbarer Täter einer Finanzordnungswidrigkeit im Sinn des § 51 kann nur sein, wen die entsprechende Pflicht im Sinn des § 51 Abs. 1 lit. a bis f trifft (zu Pflichten und Pflichtverletzungen von Vertretern juristischer Personen vgl. etwa *Bieber/Brandl* in *Althuber*, Geschäftsführer- und Vorstandshaftung 3 30 ff). Die Tathandlung besteht ausschließlich in der entsprechenden Pflichtverletzung, wobei die abgabenrechtliche Verpflichtung eine Abgabe im Sinn des § 2 betreffen muss (*Althuber* in *Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 51 [Stand 1.12.2021, rdb.at] Anm 6).

c. Nach dem Verständnis dieses Gerichts wird zur Frage der Verantwortlichkeit des belangten Verbandes auf Basis des Gesagten hineinzulesen sein, dass unmittelbarer Täter des *einen* Finanzvergehens die natürliche Person bleibt, werden doch Verbände keineswegs zu „Tätern“ i. S. d. StGB (vgl. *Hilf*, JSt 2006, 115 ff; *E. Steininger*, VbVG Lehrbuch, Kap 1 Rz 36; *Hilf/Urtz/Handstanger*, GA zum 20. ÖJT, Bd III/1, 35): Verbände sind nicht als solche Tatsubjekte der einzelnen Straftatbestände, welche sich nach wie vor lediglich an natürliche Personen richten. Zunächst kann eine strafrechtlich relevante Tathandlung demnach nur von einer natürlichen Person gesetzt werden.

d. Verbände werden erst über die Konstruktion des § 3 für ihr Verhalten strafrechtlich wegen der Verwirklichung eines Straftatbestandes zur Verantwortung gezogen (siehe oben). Faktor

dafür, dass Unrecht (auch) dem Verband vorgeworfen werden kann und wird, ist dabei ein verbandsgerichteter Bezug zur Tatbegehung, der darin besteht, dass die *eine* Entscheidungsträgetat „quasi-unwiderleglich als Ausdruck mangelnder Sorgfalt zur Verhinderung solcher Taten“ (EBRV 994 BlgNR 22. GP 22 m. N.; *Löschnig-Gspandl*, Verantwortlichkeit 423; 11 Os 10/16d Jus-Extra OGH-St 5134) aufgefasst werden kann und wird. Nach Ansicht des Gerichtes treffend schreiben *Lehmkuhl/Zeder* in Höpfel/Ratz, WK² VbVG § 3 [Stand 21.10.2020, rdb.at] Rz 1ff diesbezüglich von „Verbandsrelevanz“.

Ob der Vorwurf, der gegenüber dem Verband erhoben wird, ein (funktionales) Äquivalent zur individualstrafrechtlichen Schuld darstellt oder lediglich den erforderlichen hinreichenden Konnex bildet (so der VfGH 2. 12. 2016, G 497/2015-26, G 679/2015-20), wird in den EBRV (dennoch) explizit offen gelassen (994 BlgNR 22. GP 20). Einzige Voraussetzung für eine Bestrafung des belangten Verbandes ist die Bestrafung der Entscheidungsträgerin.

e. Bei Kompatibilität des (angefochtenen) Verbandsurteils mit dem rechtskräftigen Schuldspruch des präsumtiven Entscheidungsträgers oder Mitarbeiters (natürliche Person) bedeutet die Bindungswirkung dieses Schuldspruchs eine Einschränkung der Anfechtungslegitimation (und amtswegigen Überprüfung) in Bezug auf das Verbandsurteil dahin, dass die Begehung der mit Strafe bedrohten Handlung durch die natürliche Person nicht mehr Anfechtungsgegenstand des Ausspruchs über die Verbandsverantwortlichkeit ist. Dies gilt jedenfalls für das gerichtliche Verfahren (*Köck* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 28a FinStrG Rz 31), wobei auch das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass die Verantwortlichkeitsvoraussetzung gemäß § 3 Abs. 2 VbVG (tatbestandsmäßige, rechtswidrige und schuldhaftige Begehung der betreffenden [Anknüpfungs-]Taten) mit dem rechtskräftigen Schuldspruch der Entscheidungsträgerin bindend festgestellt sei (BFG 27.9.2021, RV/7300044/2019 unter Verweis auf OGH 19.5.2021, 13 Os 128/20b, ZWF 2021/60).

f. Wesentliche Voraussetzung dafür, dass sich die Feststellungswirkung eines Schuldspruchs gegen eine natürliche Person auf einen Verband erstreckt, ist nach der genannten Rechtsprechung, dass dieser im Verfahren gegen die natürliche Person die Möglichkeit hatte, zu den Vorwürfen, für die er verantwortlich erklärt werden könnte, Stellung zu nehmen und die Strafentscheidung über den Entscheidungsträger/Mitarbeiter zu bekämpfen (BFG 27.9.2021, RV/7300044/2019). Nach Ansicht dieses Gerichtes war dies allerdings in der vorliegenden Konstellation nicht der Fall. Deshalb war auch die individuelle Schuld der Entscheidungsträgerin aus Verbandssicht wiederholt zu verhandeln (zu ihrer subjektiven Verantwortung, worin sich zugleich ihr Vorbringen für die Partei erschöpft, siehe die auch im Erkenntnis selbst wiedergegebene Niederschrift; dass dem angesichts dessen, dass die Entscheidungsträgerin als Partei des rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens die Entscheidung über Schuld und Strafe gegen sie gegen sich gelten lassen musste, in Verbindung

mit der quasi-unwiderleglichen Schuldvermutung nahezu notwendigerweise so ist, kann an dieser Stelle dahingestellt bleiben; vgl. zum vice versa zu sehenden Rechtsanspruch auf Beachtung der eingetretenen Rechtskraft u. a. VwGH 24.5.2016, Ra 2016/03/0050, unter Verweis auf die Vorjudikatur). Auch im „erneuten“ Vorbringen der damaligen Entscheidungsträgerin als aktuelle Geschäftsführerin unterblieben jedoch Einwendungen für den Verband, welche über ihre neuerliche persönliche Verantwortung hinausgegangen wären. Angesichts dessen verblieb nur noch, die Verbandsverantwortlichkeit objektiv festzustellen

Verfahrensvorschriften und Garantien

- a. Für das verwaltungsbehördliche Verfahren gegen Verbände gelten gemäß § 56 Abs. 5 FinStrG die Bestimmungen für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind und mit Maßgabe der in Z 1 bis Z 4 genannten Sonderregelungen (s. ausführlich *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinStrG⁵ Band 2, § 56 Rz 118 ff). Verfahren gegen die natürliche Person und den Verband sind grundsätzlich gemeinsam zu führen (§ 15 Abs. 1 VbVG, § 56 Abs. 5 Z 3 FinStrG), wobei dies keine Verfolgungsvoraussetzung darstellt (*Hilf*, VbVG, 94). Die Urteile gegen die natürliche Person und den belangten Verband sind auch bei gemeinsamer Verfahrensführung voneinander getrennt auszufertigen (u. a. OGH 18.5.2016, 13 Os 42/16z).
- b. Für das verwaltungsbehördliche Verfahren bestimmt § 56 Abs. 5 Z 1 Satz 1 FinStrG, dass der Verband in dem gegen ihn und auch in dem gegen den beschuldigten Entscheidungsträger oder Mitarbeiter geführten Verfahren die Rechte eines Beschuldigten (belangter Verband) hat. Auch die der Tat verdächtigen Entscheidungsträger und Mitarbeiter haben in beiden Verfahren die Rechtsstellung eines Beschuldigten (§ 56 Abs 5 Z 1 Satz 2 FinStrG).
- c. Damit ist für den Verband gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 VbVG - selbst bei getrennter Verfahrensführung - auch die Möglichkeit einer Urteilsanfechtung gegen die Verurteilung der natürlichen Person verbunden, soweit daraus eine Voraussetzung seiner Verantwortlichkeit abgeleitet wird (ErlRV 994 BlgNR 22. GP 32; *Hilf* [nunmehr *Lehmkuhl*]/*Zeder* in WK² VbVG, § 15 Rz 5). Da das FinStrG auch den tatverdächtigen Entscheidungsträgern und Mitarbeitern die Rechte von Beschuldigten im Verfahren gegen den Verband einräumt, können auch diese Personen Beschwerde gegen das Erkenntnis hinsichtlich des belangten Verbandes einbringen (im gerichtlichen Verfahren hat der OGH hingegen eine Rechtsmittellegitimation der natürlichen Personen im Verfahren gegen den belangten Verband verneint, da sich eine solche im Gesetz (VbVG) nicht finde (OGH 18.12.2015, 13 Os 140/15k; OGH 28.6.2017, 13 Os 52/17x; ausführlich dazu *Köck*, Verbandsverantwortlichkeit und Akteneinsicht im Finanzstrafverfahren. Die Stellung der natürlichen Person im Verfahren gegen den Verband, ZWF Heft 3 / 2025, 137, 137 [FN 19]): nach Auffassung des OGH komme tatverdächtigen natürlichen Personen die Anfechtungsbefugnis hinsichtlich des [verurteilenden] Erkenntnisses über den Verband nicht zu).

d. Denn während das FinStrG gesetzlich in § 56 Abs. 5 Z 1 dem Verband und *vice versa* den tatverdächtigen Entscheidungsträgern und Mitarbeiter in beiden Verfahren *allgemein* die Rechtsstellung von Beschuldigten zuerkennt, sind nach § 17 Abs. 1 erster Satz VbVG die Entscheidungsträger des Verbandes sowie jene Mitarbeiter, die im Verdacht stehen, die Straftat begangen zu haben, oder wegen der Straftat bereits verurteilt sind, *als Beschuldigte zu laden und zu vernehmen*. Während diese derart umschriebene Position ersichtlich auf die (Haupt-)Verhandlung abstellt, erstreckt sich die umfassender formulierte, soweit aus einer Verurteilung eine Voraussetzung für eine Verantwortlichkeit des Verbandes abgeleitet werden kann, auch auf das Rechtsmittelverfahren (vgl. OGH 28. 6. 2017, 13 Os 52/17x).

Das FinStrG ist damit zugleich strenger als das VbVG insofern, als nach dem VbVG grundsätzlich jeder Entscheidungsträger, egal ob tatverdächtig oder nicht, als Beschuldigter *zu behandeln* sein wird; im FinStrG dagegen wortlautkonform nur tatverdächtige Entscheidungsträger und Mitarbeiter. Folglich steht für das verwaltungsbehördliche Verfahren fest, dass alle nicht selbst tatverdächtigen Entscheidungsträger und Mitarbeiter im Verfahren gegen den Verband als Zeugen zu behandeln sind (ausführlich dazu Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 25 [2021] § 56 FinStrG Rz 119).

Andererseits wird das VbVG als zurückhaltender, was die Beschuldigtenstellung von natürlichen Personen *allgemein* und insbesondere die Anfechtungsbefugnis als ein Recht des Beschuldigten betrifft (nach Auffassung des OGH kommt tatverdächtigen natürlichen Personen die Anfechtungsbefugnis hinsichtlich eines den Verband betreffenden [verurteilenden] Erkenntnisses über den Verband nicht zu; vgl. Köck, Verbandsverantwortlichkeit und Akteneinsicht im Finanzstrafverfahren. Die Stellung der natürlichen Person im Verfahren gegen den Verband, ZWF Heft 3 / 2025, 137, [FN 19] unter Hinweis auf 28. 6. 2017, 13 Os 52/17x), angesehen.

e. In diesem verwaltungsgerichtlichen wie im vorangegangenen verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren wurden die Verfahren zwar nicht „gemeinsam“ im Sinn von „in einem einzigen Verfahren“ geführt; wohl aber wurde die objektive Konnexität in der Weise berücksichtigt, dass die mündlichen Verhandlungen betreffend den belangten Verband und betreffend die Entscheidungsträgerin als beschuldigte natürliche Person unmittelbar nacheinander anberaumt und durchgeführt wurden.

f. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren begegnete einer Verfahrenskonzentration nunmehr das Bedenken, dass die Beschuldigte zwar als nunmehrige wie damalige Geschäftsführerin jedenfalls als Entscheidungsträgerin anzusehen ist, allerdings in die Positionen des Beschuldigten als gesetzlicher Vertreter des Verbandes im Zeitpunkt der Entscheidung wie der Beschwerde nur nachgefolgt war.

Während deren Beschuldigtenrechte als tatverdächtige Entscheidungsträgerin im entsprechenden Recht auf Beachtung rechtskräftiger Entscheidung ihrer Finanzstrafsache

gewahrt wurden, war eine Einvernahme von ***Name2***, ***Grad***, als Zeuge oder Auskunftsperson nicht schon von vornherein, somit aus rechtlichen Gründen, auszuschließen.

g. In einer derartigen Konstellation die Verantwortlichkeit des belangten Verbandes weitergehend eingebettet im Finanzstrafverfahrens (nur) gegen eine der natürlichen Personen zu verhandeln, als sie dies unter dem Gesichtspunkt der Entscheidungsträgetat zweifelsohne schon ist, schien auch dem Gericht nicht sachgerecht (vgl. - mit ähnlichen Argumenten zur Beweisaufnahme - Köck, Verbandsverantwortlichkeit und Akteneinsicht im Finanzstrafverfahren. Die Stellung der natürlichen Person im Verfahren gegen den Verband, ZWF Heft 3 / 2025, 137, 137 [FN 22]).

h. Grundsätzlich darf ein Beschuldigter erst dann in der Angelegenheit des belangten Verbandes als Zeuge vernommen werden, wenn ihm aus der wahrheitsgemäßen Zeugenaussage keine Nachteile mehr entstehen können. Dies ist ab dem Zeitpunkt der rechtskräftigen Beendigung des gegen ***Name2***, ***Grad***, als natürliche Person durchgeführten Strafverfahrens der Fall; vorliegend nach der mündlich wirksam erlassenen Entscheidung dieses Gerichts in der Finanzstrafsache gegen ihn (eine Revision oder Beschwerde an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts tangiert dem Eintritt der Rechtskraft nicht; vgl. u. a. VwGH 24.5.2016, Ra 2016/03/0050 sowie 13.09.2016, Ro 2015/03/0045; die Regelung über die Rechtsmittelanmeldung nach § 150 Abs. 4 FinStrG ist im Verfahren bereits vor dem Verwaltungsgericht nicht mehr anwendbar).

Verjährung

a. Strafaufhebungsgründe vernichten nachträglich die bereits entstandene Strafbarkeit. Verjährung stellt einen Strafaufhebungsgrund dar (§ 82 Abs. 3 lit. c FinStrG in seiner letzten Alternative). Für bereits verjährte Taten der Entscheidungsträgerin kann der belangte Verband nicht mehr verantwortlich gemacht werden.

b. Im vorliegenden Fall scheint nach Ansicht des Gerichtes eine Berufung darauf, dass Strafaufhebungsgründe wie Verjährung (§ 31 FinStrG) oder Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) - anders als der Tod eines Entscheidungsträgers - auch für den Verband wirkten, entbehrlich, zumal das Strafverfahren gegen den belangten Verband zeitgleich zu dem gegen die Entscheidungsträgerin als Beschuldigten eingeleitet wurde. Auch hat der Oberste Gerichtshof mit Blick auf § 31 betont, dass die Fristen für die Verjährung der strafrechtlichen Verbandsverantwortlichkeit und für die Verjährung der Strafbarkeit der Tat des Entscheidungsträgers oder Mitarbeiters gesondert ab- oder fortlaufen, wenn ein die Verjährung hemmender Umstand nur aufseiten des belangten Verbandes, nicht jedoch aufseiten der natürlichen Person besteht oder umgekehrt (*Lässig* in Höpfel/Ratz, WK² § 28a FinStrG [Stand 15.9.2024, rdb.at] Rz 4 unter Hinweis auf OGH-Judikatur).

In der Folge wird die Verjährung eigenständig bezogen auf den Verband beurteilt.

c. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Die mit Strafe bedrohte Tätigkeit ist nach einhelliger Meinung bei einem durch Handeln herbeigeführten Finanzvergehen mit der Verwirklichung sämtlicher Tatbestandsmerkmale abgeschlossen (s. - u. a. - *Köck* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 31 FinStrG Rz 5).

d. Bei schlichten Unterlassungsdelikten besteht hingegen Uneinigkeit. Kernpunkt des Meinungsstreits ist, ob das Weiterbestehen der abgabenrechtlichen Pflicht dazu führt, dass das strafbare Verhalten bis zu deren Erfüllung andauert, was Auswirkungen auf den Beginn der Verjährungszeit hätte. Nach Ansicht mancher Autoren erlaubte (und erforderte) gerade dies, zwischen (Delikts-)Vollendung - welche ersichtlich unverändert mit Fristablauf angenommen wird - und andauerndem strafbarem Verhalten noch weiter zu differenzieren. Dies würde nach Auffassung des erkennenden Gerichtes allerdings voraussetzen, „Vollendung“ deliktsspezifisch (erst) als Beginn eines - wenngleich nicht mehr veränderbaren - Andauerns zu verstehen und dadurch zugleich in gewisser Weise zu relativieren (siehe aber sogleich unten).

So leitet ein Teil der Literatur - gestützt auf die Gesetzesmaterialien (ErläutRV 549 BlgNR 23. GP 10 f) sowie einschlägige Rechtsprechung - aus dem Weiterbestehen der abgabenrechtlichen Handlungspflicht ab, dass der Unterlassung dieser Pflicht die Wirkung eines Dauerdelikts zukommt (vgl. *Köck* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 31 FinStrG Rz 5 m.w.N.). Bei Dauerdelikten sei die mit Strafe bedrohte Handlung erst mit Beendigung des gesetzwidrigen Zustands vollendet, weshalb die Verjährungsfrist erst zu diesem Zeitpunkt zu laufen beginnen könne. Diese Auslegung würde also dazu führen, dass die Verjährungsfrist bei schlichten Unterlassungsdelikten erst beginnen würde, wenn die bestehende Pflicht (z. B. Abgabe einer Erklärung oder Meldung), sei es auch nachträglich, erfüllt oder ihre Erfüllung nach Lage der Sache gegenstandslos geworden ist (so auch *Reger* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 59; *Lang/Seilern-Aspang* beziehen sich in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 31 [Stand 1.1.2018, rdb.at] Rz 30 kritisch eingehend auf diese Rechtsmeinung).

Verjährung sei so lange ausgeschlossen, als die Pflicht zum Handeln erfüllt werden kann (VwGH 15.12.1966, 1476/65) und daher - wenngleich gemessen an der abgabenrechtlichen Frist nachträglich - muss (vgl. *Köck* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 31 FinStrG Rz 8). Der Lauf der Verjährungsfrist setze folglich erst in dem Zeitpunkt ein, in dem die Pflicht zu handeln bzw. tätig zu werden, wegfällt (VfGH 30.11.1979, B 117/77; OGH 3.9.1998, 12 Os 58/98; *Marek* in *WK²*, § 57 Rz 7; *Tipold* in *Leukauf/Steininger*, § 57 Rz 16; *Schallmoser* in *Triffterer u. a.*, SbgK, § 57 Rz 17). Die zitierte Entscheidung des Obersten Gerichtshofes nimmt allerdings insofern eine Mittelposition ein, als der Gerichtshof das strafbare Verhalten des Angeklagten *jedenfalls* nicht vor jenem Zeitpunkt abgeschlossen sah, bis zu dem der Abgabepflichtige zur Einreichung der Erklärung verpflichtet gewesen war.

Gehört zum Tatbestand eines Finanzvergehens allerdings ein Erfolg, so ist (auch) nach dieser Rechtsmeinung in Bezug auf die Verjährungsberechnung nicht auf die erwirkte unrichtige Arbeitnehmerveranlagung, sondern auf die Unterlassung der Einreichung einer Einkommensteuererklärung zum gesetzlich vorgesehenen Termin und die Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruchs zu diesem Termin abzustellen, weil schon zu diesem Zeitpunkt jeweils die Abgabenverkürzung vollendet wurde (Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 31 FinStrG Rz 8).

Und schließlich musste diese Literaturlinie auch annehmen, dass für die Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49a FinStrG die absolute Verjährung abweichend bereits mit dem Ablauf der in den Abgabenvorschriften normierten Anzeige- oder Mitteilungsfrist, also unter Umständen auch vor Beginn der Verfolgungsverjährungsfrist zu laufen beginnt.

e. Nach der im Folgenden dargestellten (und geteilten) Richtung kann hingegen der Fristenlauf für beide Fälle des Erlöschens der Strafbarkeit durch Verjährung zwanglos parallel betrachtet werden (zur absoluten Verjährung s. sogleich).

Diese ist allgemein der Ansicht, das Fortbestehen der abgabenrechtlichen Pflicht habe daher keine Auswirkung auf den Beginn der Verjährungsfrist. *„Bei der Begehung durch Unterlassung des (nach den Abgabenvorschriften) gebotenen Verhaltens hinwieder ist jener Zeitpunkt für die Auslösung der Verjährungsfrist maßgebend, in dem die gebotene abgabenrechtliche Handlung nach dem Gesetz spätestens zu setzen ist“* (Lässig in WK² § 31 FinStrG [Stand 15.9.2024, rdb.at] Rz 3 unter Berufung auf SSt 45/15, RIS-Justiz RS0086599). Daraus folge, dass das Fortbestehen der abgabenrechtlichen Pflicht nicht mehr tatbestandsmäßig ist. Die Strafbarkeit trete mit Fristablauf ein, weshalb auch in diesem Zeitpunkt der verpönte Zustand eingetreten ist und das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Die Verjährungsfrist beginne demnach mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist zu laufen (Beiser, SWK 2008 S 894; so auch Seilern-Aspang, JSt 2017, 131 m.w.N.).

Das Gericht folgt dieser Ansicht. Unter Rückgriff auf die abgabenrechtlichen Vorschriften ist zu untersuchen, welches Verhalten (Handeln oder Unterlassen) unter Strafe steht. Auf dieser Basis kann der korrespondierende Finanzstraftatbestand dogmatisch als Zustands- oder Dauerdelikt eingeordnet werden (siehe dazu Lang/Seilern-Aspang in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 31 [Stand 1.1.2018, rdb.at] Rz 23 f). Für die Unterscheidung zwischen Zustands- und Dauerdelikt ist entscheidend, ob tatbestandsmäßig nur das Herbeiführen eines rechtswidrigen Zustands oder (auch) die Aufrechterhaltung des Zustands unter Strafe steht (Kienapfel/Höpfel/Kert, AT15 Z 9 Rz 27 ff, so auch Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024]§ 31 FinStrG Rz 6 und § 37 Rz 4). Dabei ist der Tatbestand bzw. die darin normierte strafbare Handlung *„vor allem unter Bedacht auf den Sinn des Zeitwortes, mit dem das verpönte Täter-Verhalten umschrieben wird, durch dessen Auslegung zu ermitteln. Dieser Auslegung kommt insoweit nicht nur für den Beginn der Verjährungsfrist,*

sondern insbesondere auch für die Beurteilung eines Vorsatzes [. . .] als tatbestandmäßig oder als strafrechtlich unbeachtlicher bloßer dolus subsequens (der Tat nachfolgender Vorsatz) entscheidende Bedeutung zu“ (zum allgemeinen Strafrecht OGH 16. 10. 1990, 15 Os 71/90; zit. in Lang/Seilern-Aspang in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 31 [Stand 1.1.2018, rdb.at] Rz 23). Die Einordnung ist somit allein anhand des Tatbestands zu treffen.

Um feststellen zu können, ob eine Pflicht verletzt bzw. deren Erfüllung unterlassen wurde, ist also zu prüfen, welches Verhalten abgabenrechtlich geboten ist und worauf der strafrechtliche Tatbestand abstellt. Beinhaltet die abgabenrechtliche Pflicht eine Frist, (bis) zu der diese erfüllt werden muss, kann die Pflicht bis zum Ablauf der Frist noch ordnungsgemäß erfüllt werden. Mit Verstreichen der Frist kann die Pflicht nicht mehr ordnungsgemäß erfüllt werden, weshalb in diesem Zeitpunkt der Tatbestand erfüllt ist (*Beiser*, SWK 2008 S 894 mit Verweis auf *Dorazil/Habich*, FinStrG § 31 Anm 3). Entscheidend ist somit, ob ein Zustands- oder Dauerdelikt vorliegt und nicht, ob dieses durch Unterlassen begangen wurde (*Lang/Seilern-Aspang* in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 31 [Stand 1.1.2018, rdb.at], § 31 Rz 29 - 32).

f. Nach Eintritt der Verfolgungsverjährung konnte ein schon eingeleitetes Finanzstrafverfahren nicht mehr zu einem Schuldspruch führen.

Ergebnis

Wurden also für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018 keine Steuererklärungen eingereicht, so begann die jeweilige einjährige Frist auf Basis des Gesagten mit Ablauf des 30. Juni des folgenden Kalenderjahres und endete mit Ablauf des 30. Juni des jeweils zweitfolgenden Jahres (also für 2015 2017, 2016 2018, 2017 2019 und 2018 2020). Somit war bei Einleitung am 20. August 2018 - die diesbezügliche Verfügung wurde am 28. August 2018 zugestellt - für die Jahre 2013-2017 noch keine Verfolgungsverjährung eingetreten gewesen, da innerhalb der einjährigen Verjährungszeit für das letzte vorsätzliche Finanzvergehen (vorsätzliche Finanzordnungswidrigkeit; OGH 19.2.1976, 13 Os 176/75), sohin vor Ablauf eines Jahres seit dem 30. Juni 2018 das Finanzstrafverfahren für den gesamten genannten Zeitraum eingeleitet worden war (Frist für 2017 war der 30.6.2018, plus 1 Jahr ist 30.6.2019 - aus § 31 Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 FinStrG). Auch mit Bezug auf die von der 2. Einleitungsverfügung vom 29. November 2019, zugestellt am 21. Jänner 2020, umfassten Taten - mithin auf den ausgedehnten Teil des Finanzstrafverfahrens -, war für eine Bestrafung nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG im angefochtenen Straferkenntnis selbst hinsichtlich des zeitlich letzten vorgeworfenen Jahres noch keine Verfolgungsverjährung eingetreten gewesen.

Absolute Verjährung

a. Für verwaltungsbehördlich zu ahndende Finanzvergehen erlischt gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG die Strafbarkeit absolut mit dem Ablauf von 10 Jahren ab Beginn der Verjährungsfrist (s. u. a. BFG 27.4.2021, RV/5300010/2017; BFG 18.2.2020, RV/7300038/2019).

Eine „schuldig“ sprechende Entscheidung ist nur vor Ablauf der absoluten Verjährungsfrist möglich.

Erfolgt die Entscheidung erst nach dem Ablauf der absoluten Verjährungsfrist, fehlt es an der gesetzlichen Zuständigkeit zur Entscheidung in der Verbandsstrafsache, womit das Recht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter verletzt wird (VfGH 28.9.1973, B 136/73; 8.10.1975, B 55/75). Das Straferkenntnis oder das Strafurteil (hineinzulesen ist: *dieses*) müssen (muss) also vor Eintritt der Verjährung wirksam geworden sein.

b. Im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren hat das Bundesfinanzgericht grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden (§ 161 Abs. 1 FinStrG). Es hat bei seiner Entscheidung von Amts wegen den maßgebenden Sachverhalt festzustellen und dem Beschuldigten sowie den Nebenbeteiligten Gelegenheit zu geben, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen (§ 157 FinStrG). Dazu gehört auch die Wahrnehmung der Verjährung der Strafbarkeit, sowohl in amtswegiger Beachtung als auch über Einrede des - hier - beschuldigten Verbandes.

c. Dass der eingetretene Fristablauf bezüglich der Verjährung der Strafbarkeit nach § 31 FinStrG auch durch das Bundesfinanzgericht zu beachten ist, gilt für beide Arten der Strafbarkeitsverjährung gleichermaßen, jedoch in unterschiedlicher Weise (Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 31 FinStrG Rz 1 m.w.N., insbesondere auf BFG 8.5.2015, RV/3300005/2013): Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist eben nicht nur die Rechtmäßigkeit der finanzstrafbehördlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens dahingehend zu prüfen, ob diese noch zu einem Schuldspruch führen konnte, sondern es muss eine eigenständige Beurteilung der Sach- und Rechtslage vorgenommen werden. Eine das angefochtene Erkenntnis bestätigende Rechtsmittelentscheidung darf daher im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nur dann ergehen, wenn die vorliegende Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung im Ergebnis keine anders lautende Entscheidung erfordert. Dies ist aber bei Eintritt der absoluten Verjährung während des anhängigen Rechtsmittelverfahrens nicht der Fall, da sich die rechtlichen Voraussetzungen entscheidend geändert haben.

Die Verjährung ist daher uneingeschränkt in jedem Stadium des Verfahrens wahrzunehmen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0073 und 19.10.1995, 94/16/0123, ebenso BFG 18.11.2020, RV/7300033/2019, BFG 17.11.2021, RV/2300002/2021 und BFG 11.1.2022, RV/2300003/2021).

Ergebnis

Verjährung war im Hinblick auf das dem beschuldigten Verband konkret vorgeworfene Verhalten im Jahr 2013 mit 30. Juni 2024 jedenfalls eingetreten. Die zum 25. Juni 2025 bereits festgelegte Verhandlung musste wegen entschuldigtem Fernbleibens des gewillkürten Vertreters sowie der Entscheidungsträgerin abberaumt werden. Zwischenzeitlich, und zwar am 30. Juni 2025, erlosch aber „die Strafbarkeit“ des Verhaltens in Gestalt eines Unterlassens im Jahr 2014 „jedenfalls“.

Wird im Erkenntnis nicht über den ganzen in der Einleitung bezeichneten Tatbestand abgesprochen, verletzt die Finanzstrafbehörde ihre Entscheidungspflicht. Dies gilt im Wege der Bestimmung des § 157 FinStrG ebenso und in gleicher Weise für dieses Gericht. Das Erkenntnis hat entweder auf Einstellung des Strafverfahrens zu lauten oder es ist über die Verantwortlichkeit des Verbandes abzusprechen (*Kalcher* in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 25 (2021) § 136 FinStrG Rz 1 mit Bezug auf Strafverfahren gegen natürliche Personen).

Gegenwärtig hatte das Erkenntnis hinsichtlich einzelner Tatbestände, soweit sie nicht mehr strafbar sind (vgl. zur Dogmatik der Strafaufhebungsgründe *Köck* in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 25 (2021) § 82 FinStrG Rz 18), auf Einstellung und hinsichtlich der anderen, soweit sie Straftaten sind, auf „Bestrafung“ zu lauten. Damit wurde über alles abgesprochen, was Gegenstand des Verfahrens vor der Finanzstrafbehörde war.

Strafbemessung:

Gem. § 23 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters und sind bei der Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Zudem gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß und sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gem. § 28a Abs. 2 zweiter Satz FinStrG ist die Verbandsgeldbuße nach der für das Finanzvergehen, für das der Verband verantwortlich ist, angedrohten Geldstrafe zu bemessen. Im Übrigen gelten die Bestimmungen der §§ 1 bis 52 FinStrG, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind.

Bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße waren unter Berücksichtigung der in der mündlichen Verhandlung bekanntgegebenen wirtschaftlichen Lage als mildernd die Unbescholtenheit zu berücksichtigen. Weil weiterhin Steuererklärungen nicht abgegeben wurden, wurde ein den Verband rehabilitierendes Wohlverhalten nach den Taten und

insbesondere auch nach dem von der Entscheidungsträgerin ins Treffen geführten Vergleichsschluss - außer im Jahr 2020 - nicht an den Tag gelegt; dieser Umstand war nicht im engen Sinn als erschwerend zu werten, macht es aber auch unmöglich, allfällige widrige Umstände für den Verband als Milderungsgrund im Zeitpunkt der Begehung der Taten durch die Entscheidungsträgerin zu erkennen. Bei Überforderung hätte die Entscheidungsträgerin für „ihren“ Verband für ihre Vertretung und/oder fachliche Unterstützung Sorge zu tragen gehabt.

Schließlich wurde auf die Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des belangten Verbandes Bedacht genommen (§ 23 Abs. 3 FinStrG - § 28a leg. cit. zufolge gelten die Bestimmungen des Abschnittes, in dem sich u. a. auch § 23 Abs. 3 FinStrG findet, auch für die Verantwortlichkeit von Verbänden). Laut der letzten abgegebenen Steuererklärung (2020) erlitt der belangte Verband einen Bilanzverlust in Höhe von (-) 43.293,79 Euro.

Die eingetretene Verjährung war durch Ausscheiden sonst relevanter Tathandlungen im Ergebnis auch im Rahmen der Strafbemessung weder mildernd noch erschwerend, jedoch objektiv durch proportionalen Abzug nach Ausscheiden der betreffenden Jahre zu berücksichtigen.

Bei Gesamtwürdigung der Gründe für die Zumessung der Verbandsgeldbuße für jene Tathandlungen, welche dem Verband verantwortlichkeitshalber zuzurechnen waren, wäre für diesen eine Verbandsgeldbuße in Höhe von 1.000,00 Euro angemessen. Dabei wurde der Milderungsgrund des § 5 Abs. 3 Z 6 VbVG berücksichtigt, wonach die Tat bereits gewichtige rechtliche Nachteile für eine der Anteilsinhaber, hier ***Name E***, ***Grad***, als Gesellschafterin der ***Bf1*** nach sich gezogen hat.

Allerdings ist die nicht vom belangten Verband zu vertretene lange Verfahrensdauer (acht Jahre seit den jüngsten bestraften Tathandlungen) als mildernd zu werten, für die zum Ausgleich des darin gelegenen Konventionsverstoßes (Art. 6 Abs. 1 EMRK) der Rechtsprechung folgend ein Abschlag von 500,00 Euro gewährt wird, sodass sich eine Geldbuße von 500,00 Euro ergibt. In Bezug auf Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, gilt auch für den Verband das Mindeststrafgebot einer Bemessung der - hier: - Verbandsgeldbuße mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe (5.000,00 Euro; § 23 Abs. 4 FinStrG).

Die gemäß § 185 FinStrG festgesetzten Kosten betreffen: Pauschalkostenbeitrag (10 v. H. der verhängten Geldstrafe, höchstens 500 Euro).

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten von € 150,00 gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung hat die Beurteilung der Verwirklichung eines Finanzvergehens nach § 51 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 28a FinStrG im konkreten Einzelfall, die Verantwortlichkeit des Verbandes dafür sowie die Bemessung der Verbandsgeldbuße zum Gegenstand. Sie orientierte sich dabei an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und - soweit zu gerichtlichen Finanzstrafverfahren ergangen -, des Obersten Gerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht zu lösen.

Innsbruck, am 29. September 2025