

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde der Beschuldigten vom 21. Februar 2022 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde zufolge § 264 Abs. 2 lit. a 3. Satz des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) vom ***Straferkenntnis GZ***, betreffend die darin erkannten Finanzvergehen (Finanzordnungswidrigkeiten) gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG nach Durchführung einer öffentlichen mündlichen Verhandlung am ***Verhandlungsdatum*** 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:

Name, geb. ***Datum u Ort***, österr. Staatsangehörige, Beruf: Geschäftsführerin wohnhaft in ***Ort***, ist schuldig, im Bereich des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Innsbruck,

im Rahmen des unter der Steuernummer ***BF1StNr1*** geführten Einzelunternehmens abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Einkommensteuererklärungen (§ 42 EStG i. V. m. § 119 BAO) für die Jahre 2015 bis 2018 und der Umsatzsteuererklärung (§ 21 UStG i. V. m. § 119 BAO) für das Jahr 2018 verletzt zu haben,

als unbeschränkt haftende Gesellschafterin bzw. Vertreterin nach § 81 BAO der ***U0*** (***)STNR***; ***)FN0***) 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 Steuererklärungen zur Feststellung der Einkünfte (§ 43 EStG i. V. m. § 119 BAO) für die Jahre 2015 bis 2018 verletzt zu haben,

als Geschäftsführerin der ***U*** (vormals: ***ehem. U***; ***)STNR***, ***)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 zu haben,

als Geschäftsführerin der ***U3*** (nachfolgend [ehem.] ***späteres U***; ***STNR3***, ***FN3***), 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 zu haben,

als Geschäftsführerin der ***U4*** (***STNR4***; ***FN4***) 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 zu haben,

als Geschäftsführerin der ***U4*** als Rechtsnachfolgerin der ***U5*** (***STNR5***; ***FN5***) abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärung (§ 21 UStG i. V. m. § 119 BAO) und Körperschaftsteuererklärung (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 i. V. m. § 42 EStG 1988 und § 119 BAO) für das Jahr 2018 verletzt zu haben

und als Geschäftsführerin des unbeschränkt haftenden Gesellschafters ***U4*** der ***U6*** (***STNR6***; ***FN6***) bzw. Vertreterin nach § 81 BAO der ***U6*** 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 Steuererklärungen zur Feststellung der Einkünfte (§ 43 EStG i. V. m. § 119 BAO) für die Jahre 2015 bis 2018 verletzt zu haben.

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

Gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG wird über sie 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.

Gemäß § 185 FinStrG sind die Kosten des Strafverfahrens von ***Name***, in Höhe von € 230,00 sowie die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges 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 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

Mit Erkenntnis des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde vom ***Straferkenntnis GZ***, wurde die Beschuldigte ***Bf1***, geb. ***Datum u Ort***, österr. Staatsangehörige, Beruf: Geschäftsführerin, wohnhaft in ***Bf1-Adr***, schuldig erkannt,

„im Bereich des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Innsbruck

im Rahmen des unter der Steuernummer ***BF1StNr1*** geführten Einzelunternehmens

abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Einkommensteuererklärungen (§ 42 EStG i. V. m. § 119 BAO) für die Jahre 2013 bis 2018 und der Umsatzsteuererklärung (§ 21 UStG i. V. m. § 119 BAO) für das Jahr 2018 verletzt zu haben,

als unbeschränkt haftende Gesellschafterin bzw. Vertreterin nach § 81 BAO der ***U0***
(***STN 1***; ***FN 1***)

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 Steuererklärungen zur Feststellung der Einkünfte (§ 43 EStG i. V. m. § 119 BAO) für die Jahre 2013 bis 2018 verletzt zu haben,

als Geschäftsführerin bzw. Vertreterin nach § 81 BAO der ***U*** (vormals: ***ehem. U***, ***STN 2***; ***FN 2***) 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 u. § 119 BAO) für die Jahre 2013 bis 2018 verletzt zu haben,

als Geschäftsführerin bzw. Vertreterin nach § 81 BAO der ***U3*** (nunmehr: ***späteres U***; ***STN 3***; ***FN3***)

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 u. § 119 BAO) für die Jahre 2013 bis 2018 verletzt zu haben,

als Geschäftsführerin bzw. Vertreterin nach § 81 BAO der ***U4*** (**STN 4***; ***FN4***)

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 u. § 119 BAO) für die Jahre 2013 bis 2018 verletzt zu haben,

als Geschäftsführerin bzw. Vertreterin nach § 81 BAO der ***U4*** (**STN 4***; ***FN4***) als Rechtsnachfolgerin der ***U5*** (**STN5***; ***FN 5***)

abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärung (§ 21 UStG i. V. m. § 119 BAO) und Körperschaftsteuererklärung (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 i. V. m. § 42 EStG 1988 u. § 119 BAO) für das Jahr 2018 verletzt zu haben,

und als Geschäftsführerin des unbeschränkt haftenden Gesellschafters bzw. Vertreterin nach § 81 BAO der ***U6*** (**STN6***; ***FN6***)

abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärungen (§ 21 UStG iVm. § 119 BAO) und Steuererklärungen zur Feststellung der Einkünfte (§ 43 EStG i. V. m. § 119 BAO) für die Jahre 2013 bis 2018 verletzt,

und hiemit Finanzvergehen der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) begangen zu haben.

Gemäß § 51 (2) FinStrG wird über sie eine Geldstrafe von € 4.000,00 verhängt; gemäß § 20 FinStrG wird die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 8 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG sind die Kosten des Verfahrens in Höhe von € 400,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen. Die Höhe der Kosten eines solchen allfälligen Strafvollzuges wird durch gesonderten Bescheid festgestellt.

Begründung

Die angeführten Tatbestände sind 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 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.

Die Beschuldigte 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 (eigenhändig übernommen am 13.10.2020) wurde die Beschuldigte zur mündlichen Verhandlung am 05.11.2020 vorgeladen. Mit Schreiben vom 04.11.2020 wurde mitgeteilt, dass eine Teilnahme 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 von der Beschuldigten eigenhändig übernommen. Die Beschuldigte ist zur mündlichen Verhandlung am 29.09.2021 ohne Angabe von Gründen nicht erschienen.

Daher war gern. § 121 FinStrG das Verfahren fortzusetzen.

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

Demnach wurden für die Jahre 2013 bis 2018 Abgabenerklärungen 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 i. V. m. § 119

BAO und § 43 EStG i. V. m. § 119 BAO). Aufgrund der Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Bemessungsgrundlagen teilweise im Schätzungsverfahren ermittelt.

Aus dem Steuerakt ergeben sich folgende Fakten:

Frist:		Datum	Eingang Erklärung	
		Erstbesch.		
BF1StNr2		***Name1***		
2013	E1	30.06.2014	30.10.2015	
2014	E1	30.06.2015	19.04.2016	
2015	E1	30.06.2016	11.04.2017	
2016	E1	30.06.2017	09.08.2018	
2017	E1	30.06.2018	06.03.2019	
2018	U1	30.06.2019	15.01.2020	Schätzungsauftrag
2018	E1	30.06.2019	15.01.2020	Schätzungsauftrag
Nr.2		***U0***		
2013	E6, U1	30.06.2014	14.01.2015	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO
2014	E6, U1	30.06.2015	13.04.2016	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO
2015	E6, U1	30.06.2016	27.02.2017	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO
2016	E6, U1	30.06.2017	28.02.2018	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO
2017	E6, U1	30.06.2018	01.03.2019	
2018	E6, U1	30.06.2019	14.01.2020	Schätzungsauftrag
Nr. 3		***ehem.U***		***U***

2013	K1, U1 30.06.2014	12.01.2015	
2014	K1, U1 30.06.2015	26.02.2016	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2015	K1, U1 30.06.2016	31.05.2017	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2016	K1, U1 30.06.2017	25.01.2018	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2017	K1, U1 30.06.2018	28.02.2019	
2018	K1, U1 30.06.2019	14.01.2020	Schätzungsauftrag

Nr.4 ***U3*** ***späteres U***

2013	K1, U1 30.06.2014	01.02.2018	Antrag auf Wiederaufn.
2014	K1, U1 30.06.2015	02.02.2018	Antrag auf Wiederaufn.
2015	K1, U1 30.06.2016	05.02.2018	Antrag auf Wiederaufn.
2016	K1, U1 30.06.2017	05.07.2018	Antrag auf Wiederaufn.
2017	K1, U1 30.06.2018	01.03.2019	
2018	K1, U1 30.06.2019	13.01.2020	Schätzungsauftrag

U4

2013	K1, U1 30.06.2014	27.01.2015	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2014	K1, U1 30.06.2015	16.03.2016	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2015	K1, U1 30.06.2016	13.03.2018	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2016	K1, U1 30.06.2017	14.03.2018	Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K
2017	K1, U1 30.06.2018	01.03.2019	
2018	K1, U1 30.06.2019	14.01.2020	Schätzungsauftrag

Nr.5 ***U5***

2018 K1, U1 30.06.2019 15.01.2020 Schätzungsauftrag

Nr. 6 ***U6***

2013 E6, U1 30.06.2014 27.01.2015 Wiederaufnahme § 303 (4) BAO

2014 E6, U1 30.06.2015 24.02.2016 Wiederaufnahme § 303 (4) BAO

2015 E6, U1 30.06.2016 02.03.2017 Wiederaufnahme § 303 (4) BAO

2016 E6, U1 30.06.2017 24.04.2018 Wiederaufnahme § 303 (4) BAO

2017 E6, U1 30.06.2018 11.07.2019-F-Erkl. 01.03.2019 U-Erkl.

2018 E6, U1 30.06.2019 14.01.2020 Schätzungsauftrag

Jede Nichtabgabe bzw. nicht rechtzeitige Abgabe einer Steuererklärung stellt eine eigenständige Tathandlung nach dem Finanzstrafgesetz dar. Somit wurden von der Beschuldigten hinsichtlich der Einzelfirma 6 Tathandlungen gesetzt.

Insgesamt hat die Beschuldigte (für die Einzelfirma und die Verbände) 69 Tathandlungen gesetzt.

Zur subjektiven Tatseite:

Die Beschuldigte ist seit dem Jahr 2000 steuerlich geführt. Im Zeitraum 2000 bis 2012 wurden durchgehend (mit der Ausnahme des Jahres 2009) Steuererklärungen für die Einzelfirma eingereicht. Die Verbände, bei denen sie als Organ tätig war bestanden ebenfalls über einen längeren Zeitraum vor dem Tatzeitraum. Auch für die Verbände wurden in den Jahren vor dem Tatzeitraum (fast durchgehend) Steuererklärungen eingereicht. Daher musste die Beschuldigte wissen, dass sowohl für die Einzelfirma, als auch für die Verbände, Steuererklärungen rechtzeitig einzureichen sind.

Der Beschuldigten (Einzelfirma) und den Verbänden wurden auch folgende Erinnerungen zur Abgabe der Steuererklärungen zugesandt:

Jahr	Erklärungen	Versand	Erinn-auto	Erinn-ZO
------	-------------	---------	------------	----------

Name1 ***BF1StNr2***

2013	E1	18.12.2013	04.09.2014	23.10.2014
2014	E1	18.12.2014	13.10.2015	02.12.2015
2015	E1	18.12.2015	21.10.2016	28.11.2016
2016	E1	19.12.2016	02.11.2017	
2017	E1	21.12.2017	09.08.2018	06.12.2018
2018	E1	20.12.2018	10.10.2019	22.11.2019

U0 ***Nr.2***

2013	E6, U1	18.12.2013	04.09.2014	23.10.2014
2014	E6, U1	18.12.2014	13.10.2015	27.11.2015
2015	E6, U1	18.12.2015	21.10.2016	29.11.2016
2016	E6, U1	19.12.2016	02.11.2017	14.12.2017
2017	E6, U1	21.12.2017	23.11.2018	27.02.2019
2018	E6, U1	20.12.2018	10.10.2019	25.11.2019

ehem.U ***Nr. 3***

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

U3 ***Nr.4***

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	12.12.2017
2017	K1, U1	21.12.2017	23.11.2018	06.02.2019
2018	K1, U1	20.12.2018	10.10.2019	20.11.2019

U4 ***Nr.5***

2013	K1, U1	18.12.2013	04.09.2014	24.10.2014
2014	K1, U1	18.12.2014	13.10.2015	27.11.2015
2015	K1, U1	18.12.2015	21.10.2016	29.11.2016
2016	K1, U1	19.12.2016	02.11.2017	12.12.2017
2017	K1, U1	21.12.2017	23.11.2018	27.02.2019
2018	K1, U1	20.12.2018	10.10.2019	25.11.2019

U6 ***Nr. 6***

2013	E6, U1	18.12.2013	04.09.2014	24.10.2014
2014	E6, U1	18.12.2014	13.10.2015	27.11.2015
2015	E6, U1	18.12.2015	21.10.2016	28.11.2016
2016	E6, U1	19.12.2016	02.11.2017	14.12.2017
2017	E6, U1	21.12.2017	23.11.2018	27.02.2019
2018	E6, U1	20.12.2018	10.10.2019	26.11.2019

U4 a.RNF ***U5***

2018 K1, U1 20.12.2018 10.10.2019 22.11.2019

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 „***GSTERN***“ nur eine Firma direkt, und zwar die ***U5*** & CoKG. Bei dieser Firma ist die ***U5*** 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 ***U5*** selbst oder der ***U6*** haben könnten. Es ist weiters insbesondere nicht nachvollziehbar inwieweit (abgesehen von der angesprochenen Arbeitsüberlastung) diese Streitigkeiten Einfluss auf die verschiedenen Firmen, die keine direkte wirtschaftliche Verflechtung mit der ***U5*** und der Einzelfirma ***Name1*** 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, weiche 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 für die Einzelfirma nur die Einkommensteuererklärung für 2017 eingereicht. Steuererklärungen (U und E) für 2018, 2019 oder 2020 wurden bisher nicht eingereicht. Auch hinsichtlich der betroffenen Verbände wurden nur Steuererklärungen für 2017 eingereicht, die Erklärungen für 2018 und folgende Jahre fehlen ebenfalls.

Aus dem Antrag ergibt sich auch, dass die Beschuldigte offenbar unter einem sehr hohen Arbeitsdruck stand. Dies ändert aber nichts an den Verpflichtungen eines Abgabepflichtigen bzw. des Organs eines Verbandes. Wenn ein Abgabepflichtiger oder ein Organ eines 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 zumindest bedingt vorsätzlich bewirkt.

Bei der Bemessung der Strafe 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 der Beschuldigten Bedacht genommen (§ 23 Abs. 3 FinStrG). Laut der (letzten eingereichten) Steuererklärung für 2017 wurde ein Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. € 13.232,54 erzielt.

Bei einem Strafraum nach § 51 (2) FinStrG bis € 5.000,00 erscheint unter Zugrundelegung der Strafzumessungsgründe die ausgesprochene Geldstrafe von € 4.000,00 Schuld- und tatangemessen.

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

.....

In der dagegen fristgerecht am 21. Februar 2022 eingebrachten Beschwerde der Beschuldigten 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 ***Name3***, geb. tt.mm.jjjj, wohnhaft ***Zeuge-Adr***, als Zeuge angeboten.

.....

In der mündlichen Verhandlung vom ***Verhandlungsdatum*** wurde wie folgt vorgebracht, erhoben und festgestellt:

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

Der Richter führt einleitend aus, dass das Finanzstrafverfahren bezüglich der Jahre 2013 und 2014 einzustellen sein wird, und zwar aus dem Grund der absoluten Verjährung. Diese Jahre sind nur insoweit Gegenstand dieses Finanzstrafverfahrens, als die Einstellung des Verfahrens verkündet werden wird.

Auf Befragen des Richters führt die Beschuldigte aus, dass sie beide, also die Beschuldigte und ***Name3***, damals sehr jung gewesen seien, als sie eine gesellschaftsrechtliche Beziehung im Hinblick auf die ***U5*** & CoKG eingegangen waren. In diesem Zusammenhang sei allerdings das gesamte gesellschaftsrechtliche Konstrukt von den ***GSTERN*** vorgegeben worden, sodass sich auch Auswirkungen auf die anderen Gesellschaften ergeben hätten. Für dieses Verfahren möchte sie sagen, dass dadurch eine erhebliche Belastung eingetreten sei, sodass sie nicht mehr dazugekommen sei, die Steuererklärungen einzureichen.

Der Amtsbeauftragte verweist diesbezüglich auf die Begründung des Erkenntnisses und auf die Stellungnahme zur Beschwerde.

Über Vorhalt des Richters, dass auch immer Erinnerungen an die Pflicht zur Erklärungsabgabe zugesandt worden seien, führt die Beschuldigte aus, dass sie dem immer nachkommen und sich korrekt verhalten habe wollen, dies aber auf Grund der Involvierung in den Rechtsstreit mit den ***GSTERN*** einfach nicht mehr möglich gewesen sei. Die Belastung sei einfach zu groß gewesen.

Über weiteren Vorhalt des Richters, dass es unbeschadet des konkreten Rechtsstreites zur Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers gehöre, Abgabenerklärungen fristgerecht einzureichen, gibt die Beschuldigte an, dass sie dies immer tun habe wollen und angestrebt habe.

Die Beschuldigte verweist auf das schriftliche Vorbringen in der Beschwerde und auf die eingebrachten Schriftsätze und beantragt wie dort.

Zu den aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen gibt die Beschuldigte an, dass sie keine Schulden habe, wohl aber ein Bankdarlehen. Sie habe keine Sorgepflichten.

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

Schluss des Beweisverfahrens um 12:16 Uhr.

Der Amtsbeauftragte beantragt eine tat- und schuldangemessene Bestrafung.

Die Beschuldigte beantragt, der Beschwerde Folge zu geben, und daher keine Bestrafung.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Der Fokus bei der Feststellung lag auf jenem physischen Verhalten, das nach Ansicht des Anklägers juristisch eine "strafbare Handlung" begründet und dergestalt als historischer Sachverhalt vom Tatvorwurf erfasst wird.

Dabei waren Tatsachen allerdings nur insoweit festzustellen, als sie nach Anwendung des sog. „Fallprüfungsschemas“ nicht ausgeschieden sind, demnach nach Anschauung des Bundesfinanzgerichtes tatbestandsmäßig, rechtswidrig und schuldhaft - also Straftaten - sind.

Objektive Tatbestandsmerkmale

1. Die Frist zur Abgabe von Steuererklärungen ist der 30.06. des folgenden Jahres. Vorliegend wurden die folgenden Abgabenerklärungen nicht am jeweils relevanten 30.06. eingereicht:

- Betreffend ***Name1*** *selbst* Erklärungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2015, 2016 2017 und 2018 sowie die (Jahres-)Erklärung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2018.

(Die Erklärung für das Jahr 2017 wurde nachgereicht).

- Betreffend die ***U0*** Steuererklärungen zur Feststellung von Einkünften sowie (Jahres-)Erklärungen zur Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018.

(Die Erklärungen für das Jahr 2017 wurden nachgereicht).

Name, war während aller genannten Jahre und am 30.06.2019 unbeschränkt haftende Gesellschafterin der ***U0***, ***FN0***.

- Betreffend die ***ehem.U*** - ***U*** Erklärungen zur Körperschaftsteuer sowie (Jahres-)Erklärungen zur Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018.

(Die Erklärungen für das Jahr 2017 wurden nachgereicht).

Name, war während aller genannten Jahre und am 30.06.2019 Geschäftsführerin der - bis einschließlich zum 06.09.2019 noch mit dem historischen Firmenwortlaut „***ehem.U***“ firmierten - aktuellen „***U***“, ***FN***.

- Betreffend die ***U3*** - ***späteres U*** Erklärungen zur Körperschaftsteuer sowie (Jahres-)Erklärungen zur Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018.

(Die Erklärungen für das Jahr 2017 wurden nachgereicht).

Name, war während aller genannten Jahre und am 30.06.2019 Geschäftsführerin der ***U3***, ***FN3***.

- Betreffend die ***U4*** Erklärungen zur Körperschaftsteuer sowie (Jahres-)Erklärungen zur Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018.

(Die Erklärungen für das Jahr 2017 wurden nachgereicht).

- Betreffend die ***U4*** als Rechtsnachfolgerin der ***U5*** die Erklärung zur Einkommensteuer sowie die (Jahres-)Erklärung zur Umsatzsteuer, jeweils für das Jahr 2018.

*Zu beiden Punkten: ***Name***, war ab 31.12.2014 durchgehend bis zum 06.11.2018 selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der ***U4***, ***FN4***, und als solche für die Einreichung das genannte Jahr betreffend jedenfalls verantwortlich. (Die ***U5***, ***FN5***, mit ***Name3***, als Geschäftsführer wurde mit Generalversammlungsbeschlüssen jeweils vom 27.09.2018 als übertragende Gesellschaft mit der ***U4***, ***FN4***, als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Seit 07.11.2018 - und auch am 30.06.2019 - war nur noch ***Name3***, als (Allein-)Geschäftsführer der ***U4*** eingetragen; die Beschuldigte verblieb als Gesellschafterin mit halbem Geschäftsanteil. Später erfolgte die Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf die Gesellschafterin).*

- Betreffend die ***U6*** Steuererklärungen zur Feststellung von Einkünften sowie (Jahres-)Erklärungen zur Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018.

(Die (Jahres-)Erklärung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2017 wurde nachgereicht).

Name, war als Geschäftsführerin des unbeschränkt haftenden Gesellschafters ***U4*** (siehe oben) der ***U6***, ***FN6***, diese betreffend für alle genannten Jahre jedenfalls zur Einreichung verpflichtet.

2. Aufgrund der Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Bemessungsgrundlagen teilweise im Schätzungsverfahren ermittelt.

Subjektives Tatbestandsmerkmal

3. Die Beschuldigte konnte infolge Arbeitsüberlastung sogar „gewöhnlichen“ Verwaltungstätigkeiten nicht mehr rechtzeitig nachkommen. Aus diesem Grund ist ihr die Unterlassung der - rechtzeitigen - Abgabe von Steuererklärungen jeweils unterlaufen. Die Beschuldigte hielt es dabei jeweils ernsthaft für möglich, dass im Fall des Verstreichens der konkreten von ihr nicht genutzten, ihr jedoch bewussten Frist eine bestimmte abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht durch sie verletzt und in der Folge dadurch das Finanzvergehen in den Tatbestandsvarianten Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeigepflicht sowie Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht verwirklicht wird. Die Beschuldigte hat sich allerdings damit abgefunden, indem sie angesichts laufender Frist nichts unternommen hat, um deren jeweiligen Ablauf vor Abgabe der Erklärung und damit eine Nichteinreichung zu verhindern.

Würdigung durch das Bundesfinanzgericht

Nach sorgfältiger Überprüfung des von der Finanzstrafbehörde geführten Verfahrens und insbesondere einer genauen Analyse des bekämpften Straferkenntnisses samt eines Abgleiches mit den zur Verfügung stehenden Finanz(straf)datenbanken durch das Gericht ergibt sich für das Bundesfinanzgericht das folgende Bild:

Die von der Finanzstrafbehörde getroffenen und in ihren Erledigungen detailliert grafisch dargestellten Feststellungen konnten in allen entscheidungswesentlichen Punkten nachvollzogen und in Worten zum Sachverhalt erhoben werden; dies sowohl hinsichtlich der Feststellung der objektiven Tatbestandsmerkmale (Feststellungen i. e. S.) als auch hinsichtlich der vorhergehenden Geltendmachung der entsprechenden Pflicht durch die Abgabenbehörde in Gestalt von Aufforderungen („Erinnerungen“).

Insgesamt sind gegenwärtig nach eingetretener absoluter Verjährung von 69 Tathandlungen, für die die Beschuldigte im finanzstrafbehördlichen Finanzstrafverfahren wegen Finanzvergehen bestraft worden war, 47, also knapp 70% der ursprünglich bestraften Taten

verblieben, bei denen die jeweilige Fristversäumnis eindeutig festgestellt werden konnte und das Bundesfinanzgericht die diesbezügliche verwaltungsbehördliche Würdigung teilt.

Im Hinblick auf die „subjektive Tatseite“ hat die Beschuldigte in ihren Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom ***Verhandlungsdatum*** die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen als notwendig bekannt und betont, dass sie dem immer nachkommen und sich korrekt verhalten habe wollen, dies aber auf Grund der Involvierung in den Rechtsstreit mit den ***GSTERN*** einfach nicht mehr möglich gewesen sei. Die Belastung sei einfach zu groß gewesen.

Sie hat damit die im Zeitpunkt des Fristablaufes fehlende Offenlegung steuerlicher Sachverhalte eingestanden, wobei nach Ansicht des Gerichtes Absicht fehlte. Zugleich lassen die Äußerungen allerdings auf die Erfüllung der bedingten Vorsatzstufe schließen, zumal der Beschuldigten auch im Zeitpunkt der jeweiligen Tatbegehung bekannt war, dass sie sich nicht korrekt verhalten hat. Auch die Ausführungen im Antrag u. a. der Beschuldigten vom 17. September 2018 werden als Entschuldigung aufgefasst, welche aber nicht ausreicht, um im konkreten Fall das im Zusammenhang mit dem begangenen Unterlassungsdelikt gegebene Unrecht verneinen zu können (siehe sogleich auch unter „Rechtliche Beurteilung“).

In diesem Zusammenhang ist auch die Wertungsentscheidung der Finanzstrafbehörde die ***U6*** betreffend, die Jahre, *für die* Abgabenerklärungen vorschriftswidrig nicht eingereicht worden waren, der Beschuldigten in ihrer Eigenschaft als Vertreterin der Personengesellschaft gemäß § 81 BAO zuzurechnen und dementsprechend ein Finanzstrafverfahren gegen sie zu führen, nicht zu beanstanden.

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 Umsatzsteuerbetrag (§ 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 § 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.

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht

kommen mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen (2).

Gemäß § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Gemäß § 81 Abs. 6 BAO sind in den Fällen des § 19 Abs. 2 die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

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 vor.

Allgemeines

a. 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).

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.

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 verletzten Vorschrift(en) dem Abgabenrecht angehören.

b. 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 darf der 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“ auf die in Anwendung der Strafnorm vorzunehmende 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*).

c. Allerdings war im zu beurteilenden Fall auch das Vorliegen bedingten Vorsatzes i. e. S. „festzustellen“ (siehe oben zum *Sachverhalt*), 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. Das Wesen des Tatbestandes als Spiegelbild eines bestimmten Handlungsvorgangs kennzeichnet ansonsten grundsätzlich dessen Rechtswidrigkeit, es sei denn, dass ein Rechtfertigungsgrund vorliegt. Als Element des Handlungsstockes beinhaltet er auch den Willen des Handelnden, nimmt ihn aber nur dort ausdrücklich oder konkludent in den Satzbau auf, wo nicht allein die verursachten Wirkungen, sondern auch innere Vorgänge dem *Unrechtsurteil* unterliegen sollen (Hervorhebung durch das Gericht). Wenn also ein Verhalten dem objektiven und gegebenenfalls subjektiven Tatbestand entspricht, dann ist es strafrechtswidrig; Näheres dazu bereits in *Schudt, Die subjektiven Unrechtselemente in der neueren Strafrechtsentwicklung, Diss 1951, 128ff*).

Abgabenvorschriften

a. Die Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten müssen in generellen Normen enthalten sein, wenn deren Übertretung gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG strafbar sein soll. Strafbar ist daher nicht nur die Verletzung bundesgesetzlicher Vorschriften, sondern auch die Übertretung hierzu ergangener Verordnungen (*Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 [2024] § 51 FinStrG Rz 5*).

„Nach Maßgabe der Abgabenvorschriften“ besteht die Offenlegungspflicht in den Fällen entsprechender gesetzlicher Anordnungen, wie etwa bei der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen (z. B. gemäß § 42 EStG 1988), oder wenn in der Begründung auf die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen abzielender Anbringen die Behauptung und Schilderung entscheidungsrelevanter Umstände erforderlich ist (z. B. in Ansuchen um Zahlungserleichterungen gemäß § 212 BAO, in Anträgen auf Nachsicht gemäß § 236 BAO oder in Anträgen auf Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 237 BAO; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 119 [Stand 1.8.2011, rdb.at] Anm 8*; s. in diesem Zusammenhang auch § 33 Abs 1 i. V. m. Abs. 3 lit. f und § 50 Abs. 1 FinStrG).

b. „Offenlegen“ bedeutet offenbaren der abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen, deren Kenntnis für eine der Wahrheit entsprechende Abgabenerhebung erforderlich ist. (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 119 [Stand 1.8.2011, rdb.at] E 1*; VwGH 28. 10. 1997, 97/14/0121, ÖStZB 1998, 547).

Der Abgabepflichtige hat in Erfüllung seiner Pflicht, die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen, die entsprechenden Grundlagen der Abgabenbehörde beizubringen; dieser Pflicht darf er sich nicht durch Anträge auf Vernehmung von Zeugen und Sachverständigen entledigen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 119 [Stand 1.8.2011, rdb.at] E 9*; VwGH 2. 3. 1993, 92/14/0182, ÖStZB 1993, 533).

Was zu einer *vollständigen* Offenlegung gehört (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 119 [Stand 1.8.2011, rdb.at] E 8*; VwGH 11. 4. 1991, 90/16/0231, ÖStZB 1991, 450 = Slg 6596/F.), braucht hier nicht abschließend geklärt zu werden. Allerdings ist stets zu veranschlagen, was „offenlegen“ bedeutet, *sobald* eine (vollständige) Offenlegung - und damit auch die Abgabe der Steuererklärung selbst - vermisst wird, nämlich (ein) umfassendes Aufklären, rückhaltloses Offenbaren der abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen, deren Kenntnis für eine der Wahrheit entsprechenden Abgabenerhebung bedeutsam und erforderlich ist.

Die wichtigste abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ist die zur Abgabe wahrheitsgemäßer Abgabenerklärungen. Wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist, bestimmen die Abgabenvorschriften (§ 133 Abs. 1 erster Satz BAO). Zur Einreichung einer Abgabenerklärung ist ferner verpflichtet, wer hierzu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird (§ 133 Abs. 1 zweiter Satz BAO). Entscheidend ist, dass

eine Person z. B. zur Einreichung der Erklärung tatsächlich aufgefordert wurde, und nicht, ob ausschließlich oder auch eine andere Person hätte aufgefordert werden können oder müssen.

Ob eine gesetzliche Verpflichtung besteht, ergibt sich aus den einzelnen Abgabengesetzen (z. B. - hier einschlägig - §§ 42 und 43 EStG 1988, § 24 KStG 1988, § 21 UStG 1994).

Finanzstrafrechtlich ist zwischen der allgemeinen Abgabenerklärungspflicht und der Aufforderung im Einzelfall kein Unterschied zu machen. In jedem Falle müssen in der eingereichten Abgabenerklärung die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsame Umstände von der Abgabepflichtigen wahrheitsgemäß offengelegt werden (*ebd.*, Rz 5; § 119 Abs 1 BAO).

Zusammenfassend muss also die Einreichung der (vollständigen und wahrheitsgemäßen) Abgabenerklärung innerhalb der (allgemeinen oder im Einzelfall erstreckten) Frist erfolgen und müssen die vom Abgabepflichtigen einmal eingereichten Abgabenerklärungen eine Prüfung der Abgabepflicht bzw. des Umfanges der Abgabepflicht ermöglichen (VwGH 15.6.1962, 280/62).

c. Aus diesem sehr speziellen Zusammenhang zwischen (fristgerechter) Abgabe und Offenlegung ergibt sich schließlich, dass sogar der Umstand, dass die Beschuldigte offenbar (und glaubhaft) unter einem sehr hohen Arbeitsdruck gestanden hat, nichts am Charakter des Gebotes zur Abgabe von Steuererklärungen durch eine Abgabepflichtige und an den dahinterstehenden Verpflichtungen einer Abgabepflichtigen ihre Person betreffend sowie als Organ eines Verbandes (zum Minderungsgrund des § 5 Abs. 3 Z 6 VbVG beim jeweiligen Verband) zu ändern vermag.

Täter, Tathandlung und „Tatobjekt“

a. 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. Eine strafrechtlich relevante Tathandlung kann daher zwar nur von einer natürlichen Person gesetzt werden, was aber die strafrechtliche Verantwortlichkeit von abgabepflichtigen Rechtsgebilden im Sinn des VbVG nicht ausschließt.

b. Unter als Täter in Betracht kommenden Abgabepflichtigen sind somit natürliche Personen 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 kommen; 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.).

c. 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).

d. 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).

Demnach können neben den oben genannten ausdrücklich normierten Unterlassungsdelikten beispielsweise auch Verkürzungsdelikte (wie § 33 Abs. 1 oder Abs. 2 FinStrG) oder die Verletzung von Verpflichtungen im Bargeldverkehr gemäß § 48b FinStrG sowie die Verletzung von Anzeigepflichten ohne Bewirken einer Abgabenverkürzung (zum Beispiel ein nicht angezeigter Wohnsitzwechsel) bei Unterlassung des Gebotenen echte Unterlassungsdelikte darstellen.

e. Juristische Personen handeln in erster Linie durch ihre Organe als gesetzliche Vertreter. Bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung sind dies in der Regel ihre Geschäftsführer. Anders als im Rahmen der in einer ganz bestimmten Weise hinzutretenden Verantwortlichkeit von Verbänden lässt die Betrachtung individueller Schuld nach Ansicht des Gerichtes eine derartig verselbständigte, „subjektivierende“ Betrachtung der jeweiligen Unternehmen noch nicht zu, wobei schon rein begrifflich eher ein Handeln *hinsichtlich* oder *betreffend* das jeweilige Unternehmen anzunehmen sein wird (ein Handeln *für* scheint wiederum im Hinblick auf den Handlungsmodus des Unterlassens missverständlich).

Betreffend die genannten Gesellschaften mit beschränkter Haftung bedeutet dies: Die Beschuldigte hatte als deren Geschäftsführerin alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihr Vertretenen obliegen, und war befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. D. h. sie musste so handeln, wie die von ihr Vertretenen auf Grund der Gesetze handeln müssten, wenn sie voll handlungsfähig wären (§ 80 BAO). So war die Beschuldigte z. B. zur Abgabe der Steuererklärungen für die Vertretenen und zur Führung der Bücher und Aufzeichnungen verpflichtet und hatte insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwaltet, entrichtet werden.

f. *Bei den Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als solche abgabepflichtig sind, und bei Personengemeinschaften, denen gemeinschaftliche Einkünfte*

zufließen, hatte sie die Pflichten zu erfüllen, die der Personenvereinigung (Personengesellschaft) wegen der Erhebung der Abgaben auferlegt sind (§ 81 BAO).

g. Reicht der Abgabepflichtige die Abgabenerklärung nicht ein, ist 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.

Verjährung

a. Strafaufhebungsgründe vernichten nachträglich die bereits entstandene Strafbarkeit. Verjährung stellt einen Strafaufhebungsgrund dar (§ 82 Abs. 3 lit. c FinStrG).

b. 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).

c. 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 strafbaren 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).

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 *WK*², § 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.

d. 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 *WK*² § 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.).

e. 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 tatbestandsmäßig 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.

f. 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).

g. 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 bis Ablauf eines Jahres seit dem 30. Juni 2018 das Finanzstrafverfahren für den ganzen 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 Strafsache, 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 Beschuldigten.

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 konkret vorgeworfene Verhalten im Jahr 2013 mit 30. Juni 2024 jedenfalls eingetreten. Die zum 25. Juni 2025 bereits festgelegte Verhandlung wegen entschuldigter Fernbleibens der Beschuldigten 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 bzw. Beschuldigtenladung 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 Schuld und Strafe abzusprechen (*Kalcher* in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 25 [2021] § 136 FinStrG Rz 1).

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, das Gegenstand des Verfahrens vor der Finanzstrafbehörde war.

Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob es dem Täter darauf angekommen ist, sich oder einem Verband, als dessen Entscheidungsträger er gehandelt hat, durch die wiederkehrende Begehung der Tat eine nicht nur geringfügige fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Eine wiederkehrende Begehung liegt vor, wenn der Täter bereits zwei solche Taten begangen hat oder einmal wegen einer solchen Tat bestraft worden ist. Ebenso ist bei der

Bemessung der Strafe darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

§ 33 Abs. 5 FinStrG: Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.

a. Bei der Bemessung der Strafe war unter Berücksichtigung der in der mündlichen Verhandlung bekanntgegebenen persönlichen Verhältnisse der Beschuldigten die Unbescholtenheit als strafmindernd zu berücksichtigen.

Weil weiterhin Steuererklärungen nicht abgegeben wurden, wurde ein Wohlverhalten nach der letzten hiermit bestraften Tat selbst mit Blick auf den von der Beschuldigten ins Treffen geführten Vergleichsschluss nicht an den Tag gelegt; dieser Umstand war an dieser Stelle nicht als erschwerend zu werten, macht es aber auch unmöglich, gerade die genannten „widrigen Umstände“ für die Beschuldigte als Milderungsgrund bei Begehung der Taten zu erkennen. Vielmehr hätte die Beschuldigte bei Erkennen der eigenen Überforderung aus unternehmerischer Sorgfalt ihre Vertretung und/oder fachliche Unterstützung zu veranlassen gehabt.

b. Schließlich wurde auf die Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschuldigten Bedacht genommen (§ 23 Abs. 3 FinStrG). Laut der letzten abgegebenen Steuererklärung (für 2017) wurde ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 13.232,54 Euro erzielt.

c. 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.

d. Die Ausführungen zu den Erschwerungs- und Milderungsgründen gelten auch für die Ersatzfreiheitsstrafen. Für deren Bemessung kommt laut Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters keine Bedeutung zu.

e. Bei Gesamtwürdigung der nunmehr festgestellten Strafbemessungsgründe wäre eine Geldstrafe von 2.800,00 Euro tat- und schuldangemessen und zu den persönlichen Verhältnissen des Täters proportional. Zu den 2.800,00 Euro in Relation bewegt sich auch die demgemäß mit 5 (fünf) Tagen nach § 20 Abs. 1 FinStrG festgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe.

f. Als weiterer Milderungsgrund ist nunmehr allerdings zu veranschlagen, dass ausgehend von der Tatsache, dass sich die Taten schon vor verhältnismäßig langer Zeit ereignet haben, eine Verfahrensdauer von sieben Jahren seit der 1. Einleitungsverfügung und knapp sechs Jahren seit der 2. Einleitungsverfügung per se (§ 34 Abs. 2 StGB) unverhältnismäßig lange erscheint. Der VfGH hat dazu ausgesprochen, dass auch die Verwaltungsgerichte eine überlange Verfahrensdauer als Milderungsgrund unter sinngemäßer Anwendung des § 34 Abs. 2 StGB bei neuerlicher Strafbemessung zu berücksichtigen haben (vgl. VfGH 24.11.2017, E 2792/2017; 11.6.2018, E 2735/2017). Die in Rede stehende Verpflichtung nach Art. 6 MRK entspricht inhaltlich der nach Art. 47 GRC (vgl. nur etwa EuGH 16.5.2017, C-682/15, *Berlio*, VfGH 14.3.2012, U 466/11ua (VfSlg. 19632), VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0019; VwGH 13.12.2018, Ra 2018/11/0057), für welche zum Ausgleich des darin gelegenen Konventionsverstoßes (Art 6 Abs. 1 EMRK) der Rechtsprechung des EuGH folgend ein Abschlag bei der Geldstrafe von € 500,00 (= 10% der deliktischen Strafdrohung) gewährt wird, sodass sich eine Geldstrafe für die Beschuldigte von 2.300,00 Euro ergibt.

Auf deren Wohlverhalten kam es unter dieser Rücksicht nicht an.

g. Im Übrigen wird ausgeführt, dass hinsichtlich jenes Verbandes, dessen Unternehmen - nach den Tatzeiträumen und auch nach den jeweiligen Einleitungszeitpunkten - im Wege einer gesellschaftsrechtlichen und im letzten eigentumsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge - auf die Beschuldigte als (ehem.) Gesellschafterin übertragen wurde, kein Verfahren zur Geltendmachung von Verbandsverantwortlichkeit durch die Finanzstrafbehörde eingeleitet worden war.

Selbst wenn im vorliegenden Fall die beschuldigte Beschwerdeführerin mit ihrem Rechtsmittel nicht durchgedrungen ist, stellen die in der auf Grund Rechtsmittels der Beschuldigten getroffenen Entscheidung vorgenommenen Änderungen die Bescheidadressatin (materiell) nicht schlechter, zumal Proportionalität angesichts Zeitablaufes und eingetretener Verjährung gewahrt wurde (Die Einlegung eines Rechtsmittels stellte für einen Rechtsmittelwerber ein Risiko dar, wenn die Rechtsmittelbehörde den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, also auch verbösern könnte (vgl. zum sog. Verböserungsverbot zugunsten des Rechtsmittelwerbers im Allgemeinen Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt,

Finanzstrafgesetz Band 25 (2021) § 161 FinStrG Rz 16 unter Hinweis auf *Bertel/Venier/Tipold*, Strafprozessrecht¹³, Rz 63 ff) und im monokratischen Verfahren BFG vom 06.09.2021, RV/5300005/2020).

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten von € 230,00 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

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht 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 im konkreten Einzelfall sowie die Strafe dafür 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