

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter \*\*\*Ri\*\*\* in der Finanzstrafsache gegen \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 24. Februar 2022 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes \*\*\*1\*\*\* als Finanzstrafbehörde zu Folge § 264 Abs. 2 lit. a 3. Satz des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) vom \*\*\*Datum\*\*\*, Geschäftszahl \*\*\*GZ\*\*\*, betreffend die darin erkannten Finanzvergehen (Finanzordnungswidrigkeiten) gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG nach Durchführung einer öffentlichen mündlichen Verhandlung am \*\*\*Datum m. V.\*\*\* 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:

\*\*\*Grad\*\*\*. \*\*\*Name B\*\*\*, \*\*\*Grad\*\*\*., geb. \*\*\*geb.\*\*\* in \*\*\*1\*\*\*, österr. Staatsangehöriger, Beruf: Geschäftsführer wohnhaft in \*\*\*Adr.\*\*\*, ist schuldig, im Bereich des Finanzamtes Österreich, Dienststelle \*\*\*1\*\*\*,

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 verletzt zu haben,

als unbeschränkt haftender Gesellschafter bzw. Vertreter nach § 81 BAO der \*\*\*U1\*\*\* (Steuernummer \*\*\*STNR 2\*\*\*; FN \*\*\*FN1\*\*\*) 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 Geschäftsführer bzw. Vertreter nach § 81 BAO der \*\*\*U2\*\*\* (Steuernummer \*\*\*STNR3\*\*\*; FN \*\*\*FN2\*\*\*) 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 2015 bis 2017 verletzt zu haben,

als unbeschränkt haftender Gesellschafter bzw. Vertreter nach § 81 BAO der \*\*\*U3\*\*\* (Steuernummer \*\*\*STNR 4\*\*\*; FN \*\*\*FN3\*\*\*) abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärungen zur Feststellung der Einkünfte (§ 43 EStG i. V. m. § 119 BAO) für die Jahre 2015 bis 2018 verletzt zu haben,

als Gesellschafter bzw. Vertreter nach § 81 BAO der \*\*\*U4\*\*\* (Steuernummer \*\*\*STNR 5\*\*\*) 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) für das Jahr 2016 und Steuererklärungen zur Feststellung der Einkünfte (§ 43 EStG i. V. m. § 119 BAO) für die Jahre 2015 bis 2017 verletzt zu haben,

als Geschäftsführer des unbeschränkt haftenden Gesellschafters \*\*\*U2\*\*\* der \*\*\*U2\*\*\* & Co bzw. Vertreter nach § 81 BAO der \*\*\*U2\*\*\* & Co (Steuernummer \*\*\*STNR 6\*\*\*; FN \*\*\*FN 6\*\*\*) 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.

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

Gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG wird über ihn eine Geldstrafe von 1.300,00 Euro verhängt; gemäß § 20 FinStrG wird die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 5 Tagen festgesetzt.

Vom Vorwurf, er habe

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 verletzt,

wird der Beschuldigte hingegen

freigesprochen.

Gemäß § 185 FinStrG sind die Kosten des Strafverfahrens von \*\*\*Grad\*\*\*. \*\*\*Name B\*\*\*, \*\*\*Grad\*\*\*, in Höhe von 130,00 Euro 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

### Verfahrensgang:

Mit Erkenntnis des Finanzamtes \*\*\*1\*\*\* als Finanzstrafbehörde vom \*\*\*Datum\*\*\*, Geschäftszahl \*\*\*GZ\*\*\*, wurde der Beschuldigte \*\*\*Grad\*\*\*. \*\*\*Name B\*\*\*, geb. \*\*\*geb.\*\*\* in \*\*\*1\*\*\*, österr. Staatsangehöriger, Beruf: Geschäftsführer, wohnhaft in \*\*\*Adr.\*\*\*, schuldig erkannt,

„im Bereich des Finanzamtes Österreich, Dienststelle \*\*\*1\*\*\*,

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

als unbeschränkt haftender Gesellschafter bzw. Vertreter nach § 81 BAO der Fa. \*\*\*U1\*\*\* (Steuernummer \*\*\*STNR 1\*\*\*; Firmenbuch-Nr. \*\*\*FN 1\*\*\*)

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

als Geschäftsführer bzw. Vertreter nach § 81 BAO der Fa. \*\*\*U2\*\*\* (Steuernummer \*\*\*STNR 2\*\*\*; Firmenbuch-Nr. \*\*\*FN 2\*\*\*)

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 2017 verletzt zu haben,

als unbeschränkt haftender Gesellschafter bzw. Vertreter nach § 81 BAO der Fa. \*\*\*U3\*\*\* (Steuernummer \*\*\*STNR 3\*\*\*; Firmenbuch-Nr. \*\*\*FN 3\*\*\*)

abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärungen zur Feststellung der Einkünfte (§ 43 EStG iVm. § 119 BAO) für die Jahre 2015 bis 2018 verletzt zu haben,

als Gesellschafter bzw. Vertreter nach § 81 BAO der Fa. \*\*\*U4\*\*\*. (Steuernummer \*\*\*STNR 4\*\*\*)

abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten und zwar durch Nichteinreichung die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärungen (§ 21 UStG iVm. § 119 BAO) für das Jahr 2016 und Steuererklärungen zur Feststellung der Einkünfte (§ 43 EStG iVm. § 119 BAO) für die Jahre 2013 bis 2017 verletzt zu haben,

als Geschäftsführer des unbeschränkt haftenden Gesellschafters \*\*\*U2\*\*\* bzw. Vertreter nach § 81 BAO der Fa. \*\*\*U2\*\*\* & CoKG (Steuernummer \*\*\*STNR 6\*\*\*; Firmenbuch-Nr. \*\*\*FN 6\*\*\*)

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 iVm. § 119 BAO) für die Jahre 2013 bis 2018 verletzt,

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

Gemäß § 51 (2) FinStrG wird über ihn eine Geldstrafe von € 3.100,00 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 € 310,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen. Die Höhe der Kosten eines solchen allfälligen Strafvollzuges wird durch gesonderten Bescheid festgestellt.

## 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.

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 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 der 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 vom Beschuldigten eigenhändig übernommen.

Der Beschuldigte ist zur mündlichen Verhandlung am 30.09.2021 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 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 iVm. § 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 Feststellungen:

\*\*\*STNR 4\*\*\*\*\*U4\*\*\*

|      |    |            |            |
|------|----|------------|------------|
| 2013 | E6 | 30.06.2014 | 06.02.2018 |
| 2014 | E6 | 30.06.2015 | 06.02.2018 |
| 2015 | E6 | 30.06.2016 | 06.02.2018 |
| 2016 | E6 | 30.06.2017 | 25.07.2018 |
| 2016 | U1 |            | 26.02.2019 |
| 2017 | E6 | 30.06.2018 | 26.02.2019 |

\*\*\*STNR 6\*\*\*\*\*U2\*\*\* & CoKG

|      |        |            |            |                                      |
|------|--------|------------|------------|--------------------------------------|
| 2013 | E6, U1 | 30.06.2014 | 27.01.2015 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO         |
| 2014 | E6, U1 | 30.06.2015 | 07.06.2016 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO         |
| 2015 | E6, U1 | 30.06.2016 | 27.01.2017 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K |
| 2016 | E6, U1 | 30.06.2017 | 29.06.2018 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO betr. K |
| 2017 | E6, U1 | 30.06.2018 | 01.03.2019 |                                      |
| 2018 | E6, U1 | 30.06.2019 | 15.01.2020 | Schätzungsauftrag                    |

\*\*\*STNR 3\*\*\*\*\*U3\*\*\*

|      |    |            |            |
|------|----|------------|------------|
| 2015 | E6 | 30.06.2016 | 05.07.2018 |
| 2016 | E6 | 30.06.2017 | 05.07.2018 |

|      |    |            |              |            |
|------|----|------------|--------------|------------|
| 2017 | E6 | 30.06.2018 | Erkl.Versand | 21.12.2017 |
| 2018 | E6 | 30.06.2019 | Erkl.Versand | 20.12.2018 |

\*\*\*STNR 1\*\*\*\*\*U1\*\*\*

|      |        |            |            |                              |
|------|--------|------------|------------|------------------------------|
| 2013 | E6, U1 | 30.06.2014 | 16.04.2015 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO |
| 2014 | E6, U1 | 30.06.2015 | 13.04.2016 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO |
| 2015 | E6, U1 | 30.06.2016 | 22.03.2017 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO |
| 2016 | E6, U1 | 30.06.2017 | 26.07.2018 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO |
| 2017 | E6, U1 | 30.06.2018 | 01.03.2019 |                              |
| 2018 | E6, U1 | 30.06.2019 | 15.01.2020 | Schätzungsauftrag            |

\*\*\*STNR 2\*\*\*\*\*U2\*\*\*

|      |        |            |            |                              |
|------|--------|------------|------------|------------------------------|
| 2013 | K1, U1 | 30.06.2014 | 27.01.2015 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO |
| 2014 | K1, U1 | 30.06.2015 | 17.02.2016 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO |
| 2015 | K1, U1 | 30.06.2016 | 07.04.2017 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO |
| 2016 | K1, U1 | 30.06.2017 | 29.06.2018 | Wiederaufnahme § 303 (4) BAO |
| 2017 | K1, U1 | 30.06.2018 |            | 28.02.2019                   |

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

Insgesamt hat der Beschuldigte (für die Einzelfirma und die Verbände) 50 Tathandlungen gesetzt.

Zur subjektiven Tatseite:

Der 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 er 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 der Beschuldigte wissen, dass sowohl für die Einzelfirma, als auch für die Verbände, Steuererklärungen rechtzeitig einzureichen sind.

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

|                              | Jahr | Erklärungen | Versand    | Erinn-auto | Erinn-ZO   |
|------------------------------|------|-------------|------------|------------|------------|
| ***Name*** ***STNR***        |      |             |            |            |            |
|                              | 2013 | E1          | 18.12.2013 | 04.09.2014 | 23.10.2014 |
|                              | 2014 | E1          | 18.12.2014 | 13.10.2015 | 27.11.2015 |
|                              | 2015 | E1          | 18.12.2015 | 21.10.2016 | 28.11.2016 |
|                              | 2016 | E1          | 19.12.2016 | 02.11.2017 | 12.12.2017 |
|                              | 2017 | E1          | 21.12.2017 | 23.11.2018 | 27.02.2019 |
|                              | 2018 | E1          | 20.12.2018 | 10.10.2019 | 21.11.2019 |
| ***U4*** ***STNR 4***        |      |             |            |            |            |
|                              | 2013 | E6          | 18.12.2013 | 04.09.2014 | 24.10.2014 |
|                              | 2014 | E6          | 18.12.2014 | 13.10.2015 | 27.11.2015 |
|                              | 2015 | E6          | 18.12.2015 | 21.10.2016 | 28.11.2016 |
|                              | 2016 | E6          | 19.12.2016 | 02.11.2017 | 14.12.2017 |
|                              | 2016 | U1          | 14.12.2017 | 23.11.2018 | 14.12.2017 |
|                              | 2017 | E6          | 21.12.2017 | 23.11.2018 |            |
| ***U2*** & CoKG ***STNR 6*** |      |             |            |            |            |
|                              |      | E6, U1      | 18.12.2013 | 04.09.2014 | 24.10.2014 |

|      |        |            |            |            |
|------|--------|------------|------------|------------|
| 2013 | E6, U1 | 18.12.2014 | 13.10.2015 | 02.12.2015 |
| 2014 | E6, U1 | 18.12.2015 | 21.10.2016 | 28.11.2016 |
| 2015 | E6, U1 | 19.12.2016 | 02.11.2017 | 28.12.2017 |
| 2016 | E6, U1 | 21.12.2017 | 23.11.2018 | 27.02.2019 |
| 2017 | E6, U1 | 20.12.2018 | 10.10.2019 | 22.11.2019 |

\*\*\*U3\*\*\*      \*\*\*STNR 3\*\*\*

|      |    |            |            |            |
|------|----|------------|------------|------------|
| 2015 | E6 | 18.12.2015 | 21.10.2016 | 28.11.2016 |
| 2016 | E6 | 19.12.2016 | 02.11.2017 | 27.12.2017 |
| 2017 | E6 | 21.12.2017 | 23.11.2018 | 06.02.2019 |
| 2018 | E6 | 20.12.2018 |            |            |

\*\*\*U1\*\*\*      \*\*\*STNR 1\*\*\*

|      |        |            |            |            |
|------|--------|------------|------------|------------|
| 2013 | E6, U1 | 18.12.2013 | 04.09.2014 | 24.10.2014 |
| 2014 | E6, U1 | 18.12.2014 | 13.10.2015 | 02.12.2015 |
| 2015 | E6, U1 | 18.12.2015 | 21.10.2016 | 28.11.2016 |
| 2016 | E6, U1 | 19.12.2016 | 02.11.2017 | 28.12.2017 |
| 2017 | E6, U1 | 21.12.2017 | 23.11.2018 | 27.02.2019 |
| 2018 | E6, U1 | 20.12.2018 | 10.10.2019 | 22.11.2019 |

\*\*\*U2\*\*\*      \*\*\*STNR 2\*\*\*

|      |        |            |            |            |
|------|--------|------------|------------|------------|
| 2013 | K1, U1 | 18.12.2013 | 04.09.2014 | 23.10.2014 |
| 2014 | K1, U1 | 18.12.2014 | 13.10.2015 |            |
| 2015 | K1, U1 | 18.12.2015 | 21.10.2016 | 28.11.2016 |

2016 K1, U1 19.12.2016 02.11.2017 28.12.2017

2017 K1, U1 21.12.2017 23.11.2018 27.02.2019

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 \*\*\*GSTN\*\*\* 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 \*\*\*U2\*\*\* & CoKG. Bei dieser Firma ist die \*\*\*U2\*\*\* 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 \*\*\*U2\*\*\* selbst oder der \*\*\*UN\*\*\* 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 \*\*\*U2\*\*\* und der Einzelfirma \*\*\*Name B\*\*\* 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 nachzuweisen.“*

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. Die Einkommensteuererklärung für 2018 wurde bisher nicht eingereicht. Auch hinsichtlich der betroffenen Verbände wurden nur Steuererklärungen für 2017 eingereicht, die Erklärungen für 2018 fehlen ebenfalls.

Aus dem Antrag ergibt sich auch, dass der 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 des Beschuldigten Bedacht genommen (§ 23 Abs. 3 FinStrG).

Laut der Steuererklärung für 2017 wurde ein Gesamtbetrag der Einkünfte iHv. € \*\*\*Betrag\*\*\* erzielt.

Bei einem Strafraum nach § 51 (2) FinStrG bis € 5.000,00 erscheint unter Zugrundelegung der Strafzumessungsgründe die ausgesprochene Geldstrafe von € 3.100,00 Schuld- und tatangemessen.

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

.....

In der dagegen fristgerecht am 24. Februar 2022 eingebrachten Beschwerde des 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 eventuelle 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 Umfangs der für den Nachweis erforderlichen Unterlagen werden diese postalisch nachgereicht. Weiters werde \*\*\*Name\*\*\* \*\*\*Grad\*\*\*, geb. \*\*\*geb2\*\*\*, wohnhaft in \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* als Zeugin angeboten.

.....

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

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

Er stellt klar, dass bezüglich der Zeiträume 2013 und 2014 mittlerweile absolute Verjährung eingetreten und daher das Strafverfahren einzustellen ist. Diese Jahre sind nur insofern Gegenstand dieser Verhandlung, als die Einstellung des Finanzstrafverfahrens verkündet werden wird.

Nachdem der Richter den Tatvorwurf referiert hat, erteilt er dem Beschuldigten das Wort. Dieser macht davon insbesondere für einzelne Unternehmen Gebrauch, welchen seine Tathandlungen zugeordnet worden waren. So nimmt er eingangs auf die „\*\*\*U4\*\*\*“ Bezug und führt dazu aus, dass die beteiligten Personen ursprünglich nicht davon ausgegangen sind, dass es sich um ein Steuersubjekt handle. Vielmehr sei eine Liegenschaft im schlichten Miteigentum des Beschuldigten und seiner Gattin gestanden. Anlässlich einer Steuerprüfung 2008 oder 2009 sei seitens der Abgabenbehörde „festgestellt worden“, dass es sich hierbei um ein Steuersubjekt handle. Vom Beschuldigten sei dies nicht so wahrgenommen worden, nicht einmal, dass es sich überhaupt um eine Gesellschaft handle; dementsprechend seien auch die Steuererklärungen dieser Jahre lautend auf die natürlichen Personen eingereicht worden.

Über Befragen des Amtsbeauftragten, präzisiert der Beschuldigte, dass die „\*\*\*U4\*\*\*“ vom Finanzamt zwar als Steuersubjekt geführt worden, diesem Umstand aber keine unternehmerische Tätigkeit gegenübergestanden sei. Dementsprechend seien Nullerklärungen abgegeben und auch die Betriebsaufgabe mehrfach angezeigt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt habe das Unternehmen Verluste geschrieben; diese seien von der Abgabenbehörde nicht als Ausgaben anerkannt worden. Unbestritten sei allerdings gewesen, dass die Ausgaben im Zusammenhang mit der Liegenschaft gestanden seien. In einem letzten Schritt sei festgestellt worden, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, mutmaßlich im Jahr 2013. Im Jahr 2012 sei eine Steuererklärung abgegeben worden. Im Jahr 2017 sei der Aufforderung der Behörde nachgekommen worden.

Der Amtsbeauftragte wirft ein, dass ein Fehler in der Aufstellung vorliege. So sei nur 2017 eine Erklärung nachgereicht worden.

Über ergänzende Befragung des Richters führt der Beschuldigte weiter aus, dass sich der Bescheid auch auf die Jahr 2008 und 2009 bezogen haben könnte und er nicht mehr sagen könne, wann dieser Bescheid erlassen worden wäre.

Bezüglich der „\*\*\*U3\*\*\*“ führt der Beschuldigte aus, dass es sich bei der Gründung dieser Personengesellschaft um eine reine Mantelgründung gehandelt habe und diese niemals eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt habe. Die Gesellschaft habe keinen auf Einkünfte Erzielung gerichteten Zweck gehabt. Über Aufforderung seien auch dazu Erklärungen eingereicht worden. Der Amtsbeauftragte weist ergänzend darauf hin, dass bereits 2014, welches Jahr vor den Zeiträumen der in Bezug auf die genannte Gesellschaft dem Beschuldigten vorgeworfenen Tathandlungen liegt, Erklärungen eingereicht worden seien.

Der Richter führt aus, dass vor den verhandlungsgegenständlichen Jahren sehr wohl „Wohlverhalten“ im Hinblick auf die Erfüllung der formalen Voraussetzungen über Aufforderung der Behörde an den Tag gelegt worden sei.

Über Befragen des Richters wird vom Beschuldigten die Steuersubjektivität der anderen im angefochtenen Straferkenntnis des Einzelbeamten genannten Unternehmen nicht in Abrede gestellt.

Der Richter referiert weiter zum Tatvorwurf der Finanzstrafbehörde und ergänzt in diesem Zusammenhang zu deren Ausführungen zur subjektiven Tatseite, dass der Beschuldigte \*\*\*Name B\*\*\* im angefochtenen Erkenntnis zwar als Empfänger von Erinnerungen angeführt ist, nicht jedoch bei der objektiven Feststellung von Tathandlungen als Subjekt angeführt ist, dem entsprechende Tathandlungen zugeordnet worden wären. Über Einwenden des Amtsbeauftragten: Dass der Beschuldigte auch als natürliche Person im Spruch als solcher angeführt sei, ersetzt noch nicht die einwandfreie Feststellung seine Person selbst betreffende Tathandlungen.

Über Befragen des Richters zu den Ausführungen unter anderem des Beschuldigten vom 17.09.2018 wonach - zusammengefasst - Streitigkeiten mit \*\*\*GSTern\*\*\* der \*\*\*U2\*\*\* & CoKG, präzisiert dieser die Auswirkungen im Sinne der vorgeworfenen Nichterfüllung dahingehend, dass diese Auseinandersetzungen allerdings das gesamte Gesellschaftengeflecht betroffen hätten und er deshalb nicht in der Lage gewesen sei, auch bezüglich der anderen Gesellschaften (korrekte) Steuererklärungen einzureichen. Da zentrale Elemente der Bilanzierung vom Gesellschafter der \*\*\*U2\*\*\* & CoKG (Kommanditist) in Frage gestellt worden seien, haben letztlich auch keine zahlenmäßig korrekten Abgabenerklärungen abgegeben werden können. Der Beschuldigte habe nicht sagen können, was richtig ist.

Über Befragen des Amtsbeauftragten, wonach der Beschuldigte doch gewusst haben müsse, dass mit der Gründung von zwölf Firmen ein hoher Verwaltungsaufwand verbunden sei, führt dieser aus, dass dies für sich allein nicht das Problem gewesen wäre, aber durch die Angriffe des Gesellschafters die Arbeitsbelastung dermaßen gestiegen sei, dass selbst gewöhnliche Verwaltungstätigkeiten nicht mehr rechtzeitig haben ausgeführt werden können.

Über Vorhalt des Richters, dass im Schreiben vom 17.09.2018 das Jahr 2011 als Beginn der Streitigkeiten angeführt worden sei, aber für das Jahr 2012 Steuererklärungen eingereicht wurden, gibt der Beschuldigte an, dass diese im Wesentlichen schon fertig gewesen sei. Über weiteren Vorhalt des Richters, dass wiederum nach Abschluss des Vergleiches die Einkommensteuer 2017 für \*\*\*Name B\*\*\* erklärt worden sei (dies, obgleich in den Feststellungen der Finanzstrafbehörde nicht angeführt, erfolgte im Jahr 2018), gibt der Beschuldigte an, dass dies deshalb möglich gewesen wäre, weil nach dem Vergleich Rechtsicherheit geherrscht habe. Die Erklärungen für 2018 wiederum konnten deshalb nicht eingereicht werden, weil die Bank die Kreditlinien zu sperren begonnen haben.

2017 und 2018 haben definitiv keine Wiederaufnahmen stattgefunden.

Der Amtsbeauftragte verweist auf das Erkenntnis und beantragt tat- und schuldangemessene Bestrafung.

Der Beschuldigte betont abschließend, dass die Einhaltung der Abgabenerklärungsfristen eine notwendige Sache sei und man definitiv nicht „aktiv“ den Vorsatz gehabt habe, diese nicht abzugeben; vielmehr sei dies „einfach passiert“. Bisher seien auch nie Finanzstrafen und dergleichen verhängt worden. Er verweist dazu auf die Steuerakten der betroffenen Firmen.

Zu den aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen gibt der Beschuldigte über Erklärung des Richters, dass dies insbesondere für die Strafbemessung von Bedeutung sei, an, momentan kein Einkommen zu haben.

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

Schluss des Beweisverfahrens um 10:58 Uhr.

Der Amtsbeauftragte beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Der Beschuldigte beantragt, der Beschwerde Folge zu geben, und das Finanzstrafverfahren einzustellen, hilfsweise eine milde 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 die \*\*\*U1\*\*\* 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).*

\*\*\*Grad\*\*\*. \*\*\*Name B\*\*\*, \*\*\*Grad\*\*\*., war während aller genannten Jahre und am 30.06.2019 unbeschränkt haftender Gesellschafter der \*\*\*U1\*\*\*, FN \*\*\*FN1\*\*\*.

- Betreffend die \*\*\*U2\*\*\* Erklärungen zur Körperschaftsteuer sowie (Jahres-)Erklärungen zur Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2015, 2016 und 2017.

\*\*\*Grad\*\*\*. \*\*\*Name B\*\*\*, \*\*\*Grad\*\*\*., war während aller genannten Jahre Geschäftsführer der \*\*\*U2\*\*\*, FN \*\*\*FN2\*\*\*.

- Betreffend die \*\*\*U3\*\*\* Steuererklärungen zur Feststellung von Einkünften für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018.

\*\*\*Grad\*\*\*. \*\*\*Name B\*\*\*, \*\*\*Grad\*\*\*., war als unbeschränkt haftender Gesellschafter der \*\*\*U3\*\*\*, FN \*\*\*FN3\*\*\*, diese betreffend für alle genannten Jahre zur Einreichung verpflichtet.

- Betreffend die \*\*\*U4\*\*\* Steuererklärungen zur Feststellung von Einkünften für die Jahre 2015, 2016 und 2017 sowie die (Jahres-)Erklärung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2016.

*(Die Erklärung für das Jahr 2017 wurde nachgereicht).*

- Betreffend die \*\*\*U2\*\*\* & Co 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).*

\*\*\*Grad\*\*\*. \*\*\*Name B\*\*\*, \*\*\*Grad\*\*\*., war als Geschäftsführer des unbeschränkt haftenden Gesellschafters \*\*\*U2\*\*\* (siehe oben) der \*\*\*U2\*\*\* & Co, FN \*\*\*FN 6\*\*\*, diese betreffend für alle genannten Jahre zur Einreichung verpflichtet.

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

### *Subjektives Tatbestandsmerkmal*

3. Der Beschuldigte konnte infolge Arbeitsüberlastung sogar „gewöhnlichen“ Verwaltungstätigkeiten nicht mehr rechtzeitig nachkommen. Aus diesem Grund ist ihm die Unterlassung der - rechtzeitigen - Abgabe von Steuererklärungen jeweils unterlaufen. Der Beschuldigte hielt es dabei jeweils ernsthaft für möglich, dass im Fall des Verstreichens der konkreten von ihm nicht genutzten, ihm jedoch bewussten Frist eine bestimmte abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht durch ihn verletzt und in der Folge dadurch das Finanzvergehen in den Tatbestandsvarianten Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeigepflicht sowie Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht verwirklicht wird. Der Beschuldigte hat sich allerdings damit abgefunden, indem er 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 - weshalb die vom Amtsbeauftragten als irrtümlich eingeräumte Annahme einer *nachträglichen* Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2016 bei Feststellung der objektiven Tatbestandsmerkmale hinsichtlich der \*\*\*U4\*\*\* auch keine Rolle mehr spielte - 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“).

Allerdings fanden sich gegenüber den durch die Finanzstraßbehörde dem Täter bei Einleitung des Finanzstraßverfahrens vorgeworfenen Tathandlungen zu 6 (sechs) ausschließlich die natürliche Person betreffenden Tathandlungen keine (einwandfreien) Feststellungen mehr im Straßerkenntnis.

Insgesamt sind gegenwärtig nach eingetretener absoluter Verjährung von 50 Tathandlungen, für die der Beschuldigte im finanzstraßbehördlichen Finanzstraßverfahren wegen Finanzvergehen bestraft worden war, 30, also 60% 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 der Beschuldigte in seinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom \*\*\*Datum m. V.\*\*\* die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen als notwendig bekannt und eingeräumt, dass er „nicht aktiv“ den Vorsatz zur Verletzung dieses Gebotes gehabt habe.

Er 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 dem Beschuldigten auch im Zeitpunkt der jeweiligen Tatbegehung bekannt war, dass er ein Gebot verletzt. Auch die Ausführungen im Antrag u. a. des Beschuldigten vom 17. September 2018 werden als Entschuldigung aufgefasst, welche allerdings nicht ausreicht, im konkreten Fall das Unrecht im Zusammenhang mit dem begangenen Unterlassungsdelikt zu verneinen (siehe sogleich auch unter „Rechtliche Beurteilung“).

## **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 Abgabenbetrug (§ 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 § 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.*

*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 verletzte(n) 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, AT<sup>6</sup> 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*, BAO<sup>3</sup> § 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*, BAO<sup>3</sup> § 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*, BAO<sup>3</sup> § 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*, BAO<sup>3</sup> § 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). 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 vom Abgabepflichtigen wahrheitsgemäß offengelegt werden (*ebd.*, Rz 5; § 119 Abs 1 BAO).

c. Das Argument, es sei auf Grund widriger Umstände nicht innerhalb der gesetzlichen Frist möglich gewesen, wahrheitsgemäße Abgabeerklärungen abzugeben - *und, wie hineinzulesen sein wird, was er allerdings gewollt habe* -, verfängt aus folgendem Grund bereits auf Grund der Konstellation von Offenlegungs- und Abgabepflicht nicht: Der Fall einer Abgabe korrekter Erklärungen um den Preis (nicht) fristgerechter Erklärungsabgabe ist von § 119 BAO nicht abgedeckt. Nach dieser Verfahrensvorschrift muss die Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (§ 119 Abs. 1 zweiter Satz), während die Ausgestaltung der Offenlegungspflicht den Abgabenvorschriften vorbehalten ist (aus § 119 Abs. 1 erster Satz).

Daraus ergibt sich allerdings auch, „dass die Verletzung jener Formvorschriften, die für eine Offenlegung spezifisch vorgesehen sind“, „nur zur Folge haben“ kann, „dass jene, ebenso spezifische, Rechtstatsache, die erst aus einer ordnungsgemäßen Einbringung erwächst, (noch) nicht gegeben ist (Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 119, 346).“ Danach kann eine Erklärung als nicht eingebracht zu werten und damit nicht zu bearbeiten sein, obzwar - die sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit vorausgesetzt - die Offenlegung als solche anstandslos erfolgt wäre; dem entsprechend erlaubt (und erfordert) auch das Finanzvergehen nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG keine weitergehende Wertung von Beweggründen - auch nicht, dass der Beschuldigte aus dem Grund, er habe korrekte Angaben machen wollen, die (rechtzeitige) Erklärungsabgabe unterlassen.

Es ist damit in der beschriebenen Weise zu verstehen, dass die Einreichung der (vollständigen und wahrheitsgemäßen) Abgabenerklärung innerhalb der (allgemeinen oder im Einzelfall erstreckten) Frist erfolgen muss und die vom Abgabepflichtigen einmal eingereichten Abgabenerklärungen eine Prüfung der Abgabepflicht bzw. des Umfangs der Abgabepflicht ermöglichen müssen (VwGH 15.6.1962, 280/62).

#### *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; siehe allerdings sogleich).

*Betreffend die genannten Gesellschaften mit beschränkter Haftung bedeutet dies:* Der Beschuldigte hatte als deren Geschäftsführer alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihm Vertretenen obliegen, und war befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. D. h. er musste so handeln, wie die von ihm Vertretenen auf Grund der Gesetze handeln müssten, wenn sie voll handlungsfähig wären (§ 80 BAO). So war der 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 er verwaltet, entrichtet werden.

f. *Bei den Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als solche abgabepflichtig sind, und bei Personengemeinschaften, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen*, hatte er die Pflichten zu erfüllen, die der Personenvereinigung (Personengesellschaft) wegen der Erhebung der Abgaben auferlegt sind (§ 81 BAO) oder waren (§ 81 Abs. 6. i. V. m. § 19 Abs. 2 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.

h. *Im Besonderen zur Verantwortung des Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung, er sei mit Blick auf die „\*\*\*U4\*\*\*“ nicht von einem Steuersubjekt und mit Blick auf die „\*\*\*U3\*\*\*“ von keiner unternehmerischen Tätigkeit der genannten Personengesellschaft ausgegangen*,

ist zu bemerken, dass es sich bei § 51 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Abs. 2 FinStrG um ein (formales) Ungehorsamsdelikt oder - nachdem das FinStrG, anders als das VStG den Begriff „Ungehorsamsdelikt“ nicht kennt - um ein formales Unterlassungsdelikt handelt und Abgabenerklärungen jedenfalls über Aufforderung des Finanzamtes abzugeben sind (§ 133 Abs. 1 zweiter Satz BAO; mit diesem danach erweiterten Kreis von Pflichtigen korreliert, dass „Abgabenschuldner“ im formellen Sinn etwa auch ist, wer allenfalls zu Unrecht bescheidmäßig in Anspruch genommen wird [vgl. Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO HB, 218 f unter Hinweis auf VwGH 13.12.2007, 2006/14/0061]). Entscheidend ist somit, 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 gar müssen. Damit korrespondiert, dass jedenfalls auf Schuld- bzw. Vorsatzebene der Frage, ob Umstände vorlagen, welche es dem Beschuldigten schon von seiner Ingerenz her zumindest erschwerten, sich entsprechend zu verhalten, wenngleich nicht keine, so aber doch gegenüber der Tatsache der Aufforderung eine nur untergeordnete Bedeutung beizumessen sein wird.

Die vorsätzliche Nichtabgabe einer Steuererklärung betreffend zu veranlagender Abgaben durch einen *erfassten* Steuerpflichtigen ist als Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs 1 lit a FinStrG strafbar. Auch eine verspätete Abgabenerklärung stellt eine Verletzung der Anzeige- und Offenlegungspflicht dar.

Vor und nach den jeweils gegenständlichen Tatzeiträumen, gemessen am Willen, Abgabenerklärungen einreichen zu wollen, absolut bzw. relativ gezeigtes „Wohlverhalten“ erhärteten vor diesem Hintergrund nur noch das Vorliegen der subjektive Tatseite beim Beschuldigten in jenen Zeiträumen, in denen die Tathandlungen „unternommen“ worden

waren; wurden doch die Formulare für die Steuererklärungen von der Abgabenbehörde jeweils aktiv zugesandt; das gleiche gilt im Übrigen für die Erinnerungen.

*i. Zum Freispruch des Beschuldigten vom Vorwurf, er habe 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 verletzt*

Der Beschuldigte \*\*\*Name B\*\*\* wurde im angefochtenen Straferkenntnis zwar als Empfänger von Erinnerungen an sechs Steuererklärungen angeführt, welche ihn als natürliche Person betrafen, demgegenüber wurden ihm selbst im angefochtenen Straferkenntnis allerdings keine entsprechenden Tathandlungen zugeordnet. Dass der Beschuldigte auch als natürliche Person im Spruch als solcher angeführt sei, ersetzt noch nicht die einwandfreie Feststellung seine Person selbst objektiv betreffende Tathandlungen (s. aber Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 16 (2024) § 51 FinStrG Rz 7 unter Hinweis auf BFG 03.01.2023, RV/6300006/2021). Die zur Last gelegten Taten müssen so eindeutig umschrieben werden, dass vernünftigerweise kein Zweifel darüber bestehen kann, wofür der Beschuldigte zu bestrafen ist, und dass damit die Möglichkeit einer neuerlichen Bestrafung für dieselben Taten ausgeschlossen ist (VwGH vom 24.9.2007, 2006/15/0308). Auf gleiche Weise sollten auch aus der Verhandlungsniederschrift selbst der Spruch der verkündeten Entscheidung und dabei auch die als erwiesen angenommenen Taten eindeutig erkennbar sein (vgl. § 138 Abs. 2 lit a FinStrG).

Wenngleich sogar der Gegenstand eines Einleitungsbescheides nicht in der Feststellung der Tat, sondern in der Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Verdächtige könnte ein Finanzvergehen begangen haben (vgl. VwGH 29.11.2000, ZI 2000/13/0196 zur früheren Rechtslage), bestand, darf der jedenfalls auch in der Verständigung von der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gelegene Vorhalt von Taten nicht dadurch preisgegeben werden, dass dieser auf Ebene der Finanzstrafbehörde nicht in die entsprechenden Feststellungen einging, soll dem Bundesfinanzgericht die theoretische (abstrakte) Möglichkeit belassen werden, anders als mit Freispruch über den Tatvorwurf aus der Einleitungsverfügung zu entscheiden. Konnte sich das Gericht doch diesfalls eben nicht auf früher ergangene Feststellungen beziehen (und diese in den durch § 161 Abs. 3 erster Satz FinStrG gezogenen Grenzen nach eigener Anschauung etwa auch anders beurteilen oder würdigen).

Im Tatvorhalt liegt anders als in der Tatsachenfeststellung außerhalb eines Strafverfahrens immer auch der Vorhalt einer Verwirklichung des gesetzlichen Tatbildes durch die Handlung oder eines Verhaltens *als* einer strafbaren Handlung. Ein gewisser „Vorwurf“ liegt daher im Gedanken der Entsprechung (vor Gericht ist diesbezüglich wesentlich, dass die Teilnahme der

Finanzstrafbehörde *als* „Anklagebehörde“ sichergestellt ist und dadurch eine Funktionsvermischung vermieden werden kann; siehe EGMR, Karelin v. Russia (Application no. 926/08).

Da dieses Erkenntnis vollkommen an die Stelle des Straferkenntnisses der Finanzstrafbehörde tritt und der Vorwurf zu 6 (sechs) Tathandlungen während des auf Grund der Beschwerde wiederum als offen anzusehenden Verfahrens seit der Einleitungsverfügung weiterhin aufrecht blieb, war der hierzu Beschuldigte hiervon förmlich freizusprechen (auch wenn die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war; dies zeigt im Übrigen deutlich, dass im Erkenntnis ein „Urteilsteil“ und eine „Erledigung / Entscheidung der Beschwerde“ gedanklich getrennt werden können).

Primär aus dem Anklageprinzip, aber auch aus der Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes, über Rechtsmittel zu entscheiden, folgt, dass das Gericht ausschließlich Taten verhandeln kann, welche dem Beschuldigten im Wege der - Ausdehnung der - Anklage zur Kenntnis gebracht werden; vgl. Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz Band 25 [2021] § 61 FinStrG Rz 2).

### *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 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).

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<sup>2</sup>, § 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<sup>2</sup> § 31 FinStrG [Stand 15.9.2024, rdb.at] Rz 3 unter Berufung auf SSSt 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 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 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 1<sup>6</sup> (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 musste wegen entschuldigtem Fernbleibens des 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.*

*§ 20 Abs. 1 FinStrG: Wird auf eine Geldstrafe oder auf Wertersatz erkannt, so ist zugleich die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen.*

a. Bei der Bemessung der Strafe war unter Berücksichtigung der in der mündlichen Verhandlung bekanntgegebenen persönlichen Verhältnisse des 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 umgekehrt auch unmöglich, gerade die genannten „widrigen Umstände“ für den Beschuldigten als Milderungsgrund bei Begehung der Taten zu erkennen.

b. Schließlich wurde auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten Bedacht genommen (§ 23 Abs. 3 FinStrG). Laut der letzten abgegebenen Steuererklärung (für 2017) wurde ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von \*\*\*Betrag\*\*\* 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 allerdings 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 1.800,00 Euro schuld- und tatangemessen und zu den persönlichen Verhältnissen des Täters proportional. Zu den 1.800,00 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, Berlioz, 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 den Beschuldigten von 1.300,00 Euro ergibt.

Auf dessen Wohlverhalten kam es unter dieser Rücksicht nicht an.

Selbst wenn im vorliegenden Fall der beschuldigte Beschwerdeführer mit seinem Rechtsmittel nicht durchgedrungen ist, stellen die in der auf Grund Rechtsmittels des Beschuldigten getroffene Entscheidung vorgenommenen Änderungen den Bescheidadressaten (materiell) nicht schlechter, zumal Proportionalität insbesondere angesichts Freispruches vom Vorwurf einzelner Taten, 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*, Strafprozessrecht<sup>13</sup>, Rz 63 ff) und im monokratischen Verfahren BFG vom 06.09.2021, RV/5300005/2020).

### **Kostenentscheidung**

Die Verfahrenskosten von 130,00 Euro 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 die Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukäme, 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 im konkreten Einzelfall, die Verbandsverantwortlichkeit dafür 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