



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0130-W/09

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen K.K., unbekannten Aufenthaltes, vertreten durch Mag. Dr. Thomas Keppert, 1060 Wien, Theobaldgasse 17/11, als Verfahrenshelfer gem. § 77 Abs. 4 FinStrG, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 i. V. m. 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 20. Juli 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt für den ersten Bezirk in Wien als Organ des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk in Wien, Schwechat und Gerasdorf, vertreten durch HR Mag. Josef Selbitschka, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. Mai 2003, SpS x, StrNr. 1, in nichtöffentlicher Sitzung am 10. November 2009 in Anwesenheit der Schriftführerin Diana Engelmaier zu Recht erkannt:

Der Berufung der Beschuldigten wird stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates vom 21. Mai 2003 zu SpS x mit Ausnahme des unbekämpften einstellenden Teiles aufgehoben, womit das mit diesem Erkenntnis anhängig gemachte Finanzstrafverfahren mit der Anschuldigung der versuchten Hinterziehung der Jahresumsatzsteuern für die Veranlagungsjahre 1993 bis 1996 (§ 33 Abs.1 i. V. m. § 13 FinStrG) – unbeschadet des anhängig verbleibenden Finanzstrafverfahrens ebenfalls zu StrNr. 1 wegen des Verdachtens von der Beschuldigten begangener Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 1993 bis Dezember 1996 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG – nach §§ 136 und 157 FinStrG eingestellt ist.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 21. Mai 2003, StrNr. 1, hat der Spruchsenat als Finanzstrafbehörde erster Instanz die Bw. nach § 33 Abs. 1 i. V. m. 13 FinStrG für schuldig erkannt, weil sie vorsätzlich durch die nicht termingerechte Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 1993 bis 1996 Umsatzsteuer in der Gesamthöhe von S 802.983,00 zu verkürzen versucht habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über sie eine Geldstrafe in der Höhe von € 20.000,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 50 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 363,00 bestimmt.

Im Umfang der gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorliegenden Anschuldigungen betreffend Umsatzsteuer 1-12/1991 und 1-12/1992 mit einem Teilbetrag in der Höhe von S 104.977,00 wurde das Verfahren nach § 136 i. V. m. § 31 Abs. 5 FinStrG eingestellt.

Gegen den Schulterspruch dieses Erkenntnisses richtet sich die fristgerechte Berufung der Beschuldigten vom 20. Juli 2003, beinhaltend u. a. den Antrag auf Einstellung des diesem zu Grunde liegenden Verfahrens.

Über die Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 9. März 2004 (FSRV/0134-W/03) abgesprochen und die Bw. für schuldig erkannt, vorsätzlich

- 1) unter Verletzung der Verpflichtung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Unterlassung der Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Kalenderjahr 1993 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von S 53.431,00 zu bewirken versucht,
- 2) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer 1-12/1994 in der Höhe von S 147.493,00, 1-12/1995 S 83.942,00 und 1-12/1996 S 257.964,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich sondern für gewiss gehalten zu haben.

Dafür wurde zu Punkt 1) wegen der versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a i. V. m. 13 FinStrG und zu Punkt 2) wegen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe von € 12.000,00 ausgesprochen. Für den Nichteinbringungsfall wurde eine Ersatzfreiheitsstrafe von 30 Tagen festgesetzt. Die Kosten

des erst- und zweitinstanzlichen Verfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG mit € 363,00 bemessen.

Auf die ausgesprochene Strafe wurde gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG die im vorangegangenen gerichtlichen Finanzstrafverfahren wegen Fluchtgefahr verhängte Untersuchungshaft vom 26. Juli 2000, 16.07 Uhr bis 27. Juli 2000, 13.00 Uhr angerechnet und dazu festgehalten, dass ein Tag Ersatzfreiheitsstrafe einem anteiligen Geldstrafbetrag in der Höhe von € 400,00 entspreche, demnach ein Betrag in der Höhe von € 348,06 anzurechnen sei.

Dem Antrag der Bw. vom 20. April 2004 auf Bewilligung von Verfahrenshilfe für Beschwerdeverfahren wurde durch den zunächst angerufenen Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 15. Juli 2004 stattgegeben und nach Bestellung einer Verfahrenshelferin durch die Rechtsanwaltskammer Oberösterreich am 22. September 2004 (Tag des Einlangens 27. September 2004) Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben.

Der Verfassungsgerichtshof hat am 30. November 2004 die Behandlung der Beschwerde abgelehnt.

Im anschließenden Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof wurde am 21. September 2009 ein Erkenntnis gefällt und die Berufungsentscheidung vom 9. März 2004 aufgehoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu erwogen:

„Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Nach § 33 Abs. 21it. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung weiters schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1972 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 375/1989 ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat nach § 82 Abs. 1 FinStrG die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgebenden Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.

Wenn diese Prüfung ergab, dass für die Durchführung des Strafverfahrens das Gericht zuständig war, hatte die Finanzstrafbehörde nach § 82 Abs. 2 FinStrG in der im Beschwerdefall (vor der Änderung durch die Finanzstrafgesetznovelle 2007, BGBl. I Nr. 44) noch maßgebenden Stammfassung das Finanzvergehen ungesäumt der Staatsanwaltschaft anzuzeigen und eine weitere Tätigkeit nur soweit zu entfalten, als dies § 197FinStrG vorsah.

Ergab diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fiel, hatte die Finanzstrafbehörde erster Instanz nach § 82 Abs. 3 FinStrG das Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß § 156 leg. cit. zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn eine Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. II leg. cit. wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für den selben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a als eine – durch die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 - nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 4. Februar 2009, 2007/15/0142, vom 3. September 2008, 2008/13/0076, und vom 30. Jänner 2001, 2000/14/0109, VwSlg 7.580/F).

Unbeschadet des Umstandes, dass es sich bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer bestimmter Voranmeldungszeiträume um eine mit der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer eines dieser

Voranmeldungszeiträume (mit)umfassenden Veranlagungszeitraumes nachbestrafte Vortat handelt, werden die beiden Taten durch zu unterschiedlichen Zeitpunkten verwirklichte unterschiedliche Sachverhalte begangen, wodurch die in § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG umschriebenen Tatbestände erfüllt werden. Dabei entsprechen nicht nur zu verschiedenen Zeitpunkten verwirklichte Sachverhalte den verschiedenen Tatbildern, sondern auch in der Qualifikation unterschiedlichen subjektiven Tatbeständen, weil für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG der qualifizierte Vorsatz der Wissentlichkeit (dolus principalis) erforderlich ist, während zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG der bedingte Vorsatz (dolus eventualis) ausreicht.

Solcherart kommt der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz in Ansehung dieser beiden Finanzvergehen keine Befugnis zur Auswechslung der „Sache“ iSd § 161 Abs. 1 FinStrG zu (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2005, 2003/14/0086). Dadurch, dass die belangte Behörde die Beschwerdeführerin der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume der Jahre 1994 bis 1996 schuldig erkannte, während die Beschwerdeführerin mit dem vor der belangten Behörde bekämpften erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Verlangungszeiträume der Jahre 1994 bis 1996 schuldig erkannt worden war, hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid somit insoweit mit Rechtswidrigkeit belastet.

Von im Beschwerdefall nicht bedeutsamen Ausnahmen (etwa § 143 Abs. 1 letzter Satz oder § 146 FinStrG) abgesehen, erfordert der Schuldspruch eines Finanzvergehens ein gegen einen Beschwerdeführer eingeleitetes Finanzstrafverfahren (Vgl. zum Erfordernis der Einleitung des Strafverfahrens für die Erlassung einer Strafverfügung nach § 143 Abs. 1 FinStrG das erwähnte hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009).

Das diesem Erfordernis entsprechende Finanzstrafverfahren muss wegen der selben Sache im Sinn des § 161 Abs. 1 FinStrG eingeleitet gewesen sein, die Gegenstand des Schuldspruches ist.

Ist ein Finanzstrafverfahren lediglich wegen § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eingeleitet worden, ohne dass das Strafverfahren auf den Verdacht nach § 33 Abs. 1 FinStrG ausgedehnt wurde oder wegen des letztgenannten Finanzvergehens ein eigenes Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde (vgl. abermals das erwähnte hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009), ist ein Schuldspruch nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht rechtens.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, im Einleitungsbescheid sei ihr lediglich die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen und die Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer angelastet worden. Im angefochtenen Bescheid werde ihr jedoch eine Abgabenhinterziehung wegen der nicht termingerechten Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen zur Last gelegt. Dabei handle es sich um ein völlig anderes Delikt.

Den vorgelegten Akten ist zwar das erwähnte Unzuständigkeitsurteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 11. Oktober 2000, aber weder ein Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegen die Beschwerdeführerin noch eine Anzeige an die Staatsanwaltschaft enthalten.

Der Verwaltungsgerichtshof geht daher davon aus, dass gegen die Beschwerdeführerin entsprechend ihrer Behauptung lediglich ein Finanzstrafverfahren wegen § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eingeleitet wurde und dass das gerichtliche Finanzstrafverfahren lediglich wegen § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geführt wurde. Das nach dem erwähnten Unzuständigkeitsurteil (§ 214 FinStrG) des Landesgerichtes für Strafsachen Wien von der Finanzstrafbehörde geführte Finanzstrafverfahren wurde hinsichtlich des Jahres 1993 durch das einen Schulterspruch nach § 33 Abs. 1 FinStrG enthaltende Erkenntnis des Spruchsenates und nach Berufung gegen dieses Erkenntnis durch den ebenfalls einen Schulterspruch nach § 33 Abs. 1 FinStrG enthaltenden angefochtenen Bescheid beendet. Lag aber hinsichtlich des Streitjahres 1993 eine Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen § 33 Abs. 1 FinStrG nicht vor, hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid auch insoweit mit Rechtswidrigkeit belastet.“

Es war daher im fortzusetzenden Verfahren vor dem zuständigen Finanzstrafsenat Wien 3 neuerlich über die eingebrochene Berufung der Beschuldigten abzusprechen, wobei gemäß §§ 125 Abs. 3, 157 FinStrG die Entscheidung in nichtöffentlicher Sitzung zu treffen war.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Vorweg ist festzustellen, dass hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Jahre 1993-1996 seit Zustellung der am 29. April 1999 erlassenen Anklageschrift ein anhängiges Verfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der wissentlichen Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen vorliegt.

Dieses Verfahren war nach dem Freispruch gemäß § 214 FinStrG vom 11. Oktober 2000 gemäß § 54 Abs. 5 FinStrG formlos fortzuführen, weshalb der am 2. November 2000 erlassene Einleitungsbescheid mit einer neuerlichen Anschuldigung der wissentlichen

Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen durch Beschwerdeentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld aufgehoben wurde.

Ein Einleitungsbescheid betreffend einer Anschuldigung, die Bw. habe versucht, vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bescheidmäßig festzusetzende Umsatzsteuer für 1993, 1994, 1995 und 1996 zu verkürzen (§ 33 Abs.1, 3 lit. a i. V. m. 13 FinStrG) ist nicht ergangen.

Im Lichte des Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes ist nunmehr im zweiten Rechtsgang festzustellen, dass – so das Verhandlungsprotokoll - der Bw. erstmals vom Spruchsenat in der mündlichen Verhandlung vom 21. Mai 2003 der Tatverdacht hinsichtlich einer versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuern 1993 bis 1996 mit Verkündung der Entscheidung des Spruchsenates kundgetan wurde.

Dazu ist im fortgesetzten Verfahren amtswegig vorweg die Frage der Verjährung der Strafbarkeit der angelasteten Vergehen nach § 33 Abs.1 i. V. m. 13 FinStrG zu prüfen.

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.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 und 49a drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

(3) 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.

(4) In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet: a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann; b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei der Staatsanwaltschaft, bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde geführt wird; c) die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist; d) die Probezeit nach § 203 Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 200 Abs. 2 und 3, 201 Abs. 1 und 3 StPO).

(5) 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.

Die Verjährung der Strafbarkeit hinsichtlich eines Versuches der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer für 1996 begann nach § 134 Abs.1 BAO (in der im Zeitpunkt der Deliktsverwirklichung geltenden Fassung) mit dem Ende der Erklärungsfrist am 31. März 1997

zu laufen, wobei nach § 31 Abs. 3 FinStrG für die für Vorzeiträume angelastete Vergehen die Verjährung nicht eintritt, bevor auch für 1996 die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Somit war in dem Zeitpunkt, in dem ein Verfahren wegen der Verkürzung der Jahresumsatzsteuern anhängig gemacht wurde (Verkündung des Erkenntnis des Spruchsenates am 21. Mai 2003), für alle verfahrensgegenständlichen Jahre bereits die fünfjährige Verfolgungsverjährungsfrist abgelaufen. Auch eine allfällige Einrechnung der Verjährungsfristen hinsichtlich der vorgeworfenen Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen führt diesbezüglich zu keinem anderen Ergebnis.

Das Erkenntnis war somit hinsichtlich des Schulterspruches nach § 33 Abs.1 i. V. m. 13 FinStrG aufzuheben und das Verfahren einzustellen.

Zu dem nach der Rechtsansicht des VwGH noch offenen Verfahren betreffend Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen werden im erstinstanzlich fortzusetzenden Verfahren folgende Überlegungen zur absoluten Verjährung zu berücksichtigen sein.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis Oktober 2003 waren am 10. des zweitfolgenden Monats fällig.

Die Umsatzsteuervorauszahlungen ab November 1993 jeweils am 15. des ihnen zweitfolgenden Monats, wobei nach § 31 Abs.1 letzter Satz FinStrG die Verjährungsfrist nicht früher zu laufen beginnt als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Seit der Novelle des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl I 2004/57 wirksam mit 5. Juni 2004 sind die nach § 31 Abs. 4 lit. c FinStrG angefallenen Zeiten bei der Berechnung der Frist zum Eintritt der absoluten Verjährung hinzuzurechnen.

Die Frage, ob hinsichtlich der Strafbarkeit eines Finanzvergehens Verjährung eingetreten ist, beantwortet sich auf Basis des im Entscheidungszeitpunkt geltenden Gesetzes, nach einer früheren Rechtslage nur dann, wenn unter deren Geltung die Verjährung bereits eingetreten

war (vgl. OGH 11 Os 36/04, 13 Os 99/05s, 11 Os 130/07p), weil die Verjährung als Strafaufhebungsgrund (eingehend Fuchs im Wiener Kommentar², Vorbemerkungen zu §§ 57 bis 60 [2007] Rz 1 ff, sowie § 57 [2007] Rz 9) die zunächst gegebene Strafbarkeit der Tat zu einem darauf folgenden Zeitpunkt durch Fristablauf beseitigt. Verjährungsbestimmungen entfalten somit eine strafbefreiende Wirkung nicht schon zur Tatzeit, sondern wesensmäßig erst mit Fristablauf. Demgemäß sind sie als potentiell den Entfall der Strafbarkeit bewirkende Normen zwar in den Günstigkeitsvergleich des § 4 Abs. 2 FinStrG einzubeziehen, vermögen die zu prüfende Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des Täters zu beeinflussen, wenn das die Strafaufhebung aktualisierende Fristende auf einen Zeitpunkt fällt, zu dem die jeweilige Verjährungsnorm noch in Geltung ist (siehe FSRV/0071-L/05 vom 28.11.2008, VwGH vom 3. 9. 2008, 2008/13/0076).

Die 10 jährige Frist des § 31 Abs. 5 FinStrG hat hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Dezember 1993 (Jänner bis Oktober 1993 Beginn der Verjährung mit Ablauf des Jahres 1993, November mit 15. Jänner 1994, Dezember mit 15. Februar 1994) vor Wirksamkeit des Steuerreformgesetzes 2005 geendet. Daher gilt hinsichtlich dieser Monate der Günstigkeitsvergleich, d.h. die absolute Verjährung ist bereits nach 10 Jahren eingetreten.

Das Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof wurde mit Antrag vom 20. April 2004 anhängig und das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21. September 2009 abgeschlossen.

Demnach ist zur Berechnung der absoluten Verjährung für die verbleibenden Zeiträume Jänner 1994 bis Dezember 1996 eine nach § 31 Abs. 4 lit. c FinStrG hinzuzurechnende Zeitspanne von rund 5 Jahren und 5 Monaten angefallen.

Im Zeitpunkt der Aufhebung des mit Berufung bekämpften Erkenntnisses des Spruchsenates ist somit die Strafbarkeit der Finanzvergehen der wissentlichen Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Zeiträume 1/1994 bis 12/1996 noch nicht absolut verjährt.

Hinsichtlich einer allfälligen Strafbarkeit der der Bw. zum Vorwurf gemachten Hinterziehungen von Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist auf die auch vom Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung geäußerte Rechtsansicht zu verweisen, wonach die Strafbarkeit derartiger Vergehen im Voranmeldungszeitraum lediglich im Fall einer Strafbarkeit hinsichtlich versuchter Verkürzung der diesbezüglichen Jahresumsatzsteuer tatsächlich konsumiert wird. Ein Anhängigwerden eines – wie im gegenständlichen Fall – weiteren Finanzstrafverfahrens wegen des Verdachtes begangener Hinterziehungen nach § 33

Abs. 1 i. V. m. 13 FinStrG mit nachfolgender Einstellung reicht nicht aus. Wien, am 10.
November 2009