

1. Einleitung

Das Übernahmerecht dient der Ordnung des Erwerbs von Beteiligungen an börsennotierten Unternehmen und bildet daher ein wesentliches Element eines funktionierenden Kapitalmarkts.² Es ist in Österreich im Übernahmegesetz (ÜbG)³ geregelt, das im Jahr 2006 in Umsetzung der Übernahme-RL⁴ grundlegend novelliert wurde. Ziel des Übernahmerechts ist es, eine Gleichbehandlung der Aktionäre sicherzustellen und bei der Begründung von kontrollierenden Beteiligungen, das sind Beteiligungen von mehr als 30 %, den übrigen Aktionären die Möglichkeit zu geben, ihre Anteile zu verkaufen. Dementsprechend verpflichtet § 22 ÜbG das übernehmende Unternehmen, den Aktionären ein Angebot für die Beteiligungen zu legen (sog Pflichtangebot).

Für die Überwachung der Angebotspflicht ist die Übernahmekommission als unabhängige und weisungsfreie Behörde zuständig, die bei der Wiener Börse eingerichtet ist. Die Übernahmekommission besteht aus zwölf nebenberuflichen Mitgliedern und einer Geschäftsstelle (§ 28 ÜbG).⁵ Ihr obliegt insbesondere die Kontrolle des gesamten Angebotsvorgangs und die Beurteilung der Frage, ob ein Pflichtangebot zu stellen ist. Die Übernahmekommission erlässt in Wahrnehmung ihrer Zuständigkeiten Bescheide und hat insofern die Verfahrensvorschriften des AVG anzuwenden (vgl § 30 Abs 2 ÜbG).⁶ Bescheide der Übernahmekommission können mit Rekurs an den OGH angefochten werden (§ 30a Abs 1 ÜbG);⁷ gegen Strafbescheide der Übernahmekommission kann der Betroffene Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht (BVwG) erheben (§ 35 Abs 3 ÜbG).⁸

Im September 2021 hatte der EuGH sich in einem durch das BVwG veranlassten Vorabentscheidungsverfahren mit der Ausgestaltung des Rechtsschutzes im Übernahmerecht in Österreich zu befassen.⁹ Schon nach den Schlussanträgen des Generalanwalts *Bobek*¹⁰ wurde im Schrifttum darauf hingewiesen, dass – sollte sich der EuGH den Schlussanträgen anschließen – in diesem Gefüge kein Stein auf dem anderen bleiben dürfte und die Vollziehung des Übernahmerechts in Österreich komplett neu gedacht werden müsste.¹¹

2 *Spitzer*, Die Übernahmekommission und Verfahrensgrundrechte vor dem EuGH, *ecolex* 2021, 689.

3 Übernahmegesetz – ÜbG, BGBl I 1998/127 idF BGBl I 2019/63.

4 RL 2004/25/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v 21.4.2004 betreffend Übernahmeangebote, ABl L 2004/142, 12.

5 Dazu *Gall* in *Huber* (Hrsg), Übernahmegesetz Kommentar² (2016) § 28 Rz 5.

6 Zum Verfahren vor der Übernahmekommission s *Eigner*, Das Verfahren und der neue Instanzenzug im Übernahmerecht nach der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 (Teil 1), wbl 2014, 605 (610 ff).

7 Dazu *Eigner*, Das Verfahren und der neue Instanzenzug im Übernahmerecht nach der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 (Teil 2), wbl 2014, 665 ff; *Gall* in *Huber*, Übernahmegesetz, § 30a Rz 2 f.

8 *Huber/Trenkwalder* in *Huber*, Übernahmegesetz, § 35 Rz 12.

9 EuGH 9.9.2021, Rs C-546/18, FN, GM, *Adler Real Estate AG, HL, Petrus Advisers LLP*. Hingewiesen sei auf die Entscheidung EuGH 9.9.2021, Rs C-605/18, *Adler Real Estate AG, Petrus Advisers LLP, GM*, vom selben Tag. In diesem Verfahren ging es um ein Straferkenntnis der FMA wegen Verletzung einer Mitteilungspflicht nach § 97 Z 7 BörseG 1989. Im Rahmen dieses, ebenfalls vom BVwG veranlassten Verfahrens ging es ua ebenfalls um die Frage der Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden (s dazu unten 4.2.). Allerdings musste der EuGH sich wegen der Beantwortung der weiteren Frage mit jener nach der Bindungswirkung nicht mehr befassen, vgl Rz 46 ff.

10 Schlussantrag Rs C-546/18 vom 18.3.2021.

11 *Spitzer*, *ecolex* 2021, 689; zur Bedeutung der Entscheidungen des EuGH in deren Vorfeld auch *Mock/Fuhrmann*, Europäische Trennlinie zwischen übernahmerechtlichen Aufsichts- und Bußgeldverfahren, ZIP 2021, 1633 ff.

5. Zur Notwendigkeit alternativer, spezialpräventiver Rechtsfolgen im Finanzstrafverfahren

5.1. Ausgangslage

Für das allgemeine Strafrecht ist heute anerkannt, dass die Strafe in ihrer Funktion als Übel und Tadel⁴⁹ das letzte Mittel zur Verhaltenssteuerung sein soll.⁵⁰ Demgemäß soll die Entwicklung des Strafrechts hin zu einem Kriminalrecht die Palette von Reaktionsmöglichkeiten auf strafbares Verhalten durch neue Rechtsfolgen erweitern, mit dem Ziel, den Strafverfolgungsbehörden die zur Erreichung der Strafzwecke jeweils angemessene Reaktion zu ermöglichen.⁵¹ In diesem Zusammenhang stellt auch die Diversion eine positive kriminalpolitische Entwicklung dar:⁵² Die repressive, ausgrenzende Strafe wird durch eine konstruktive Reaktion auf die Straftat ersetzt, die dem Täter ermöglichen soll, unter Anleitung und Begleitung Lehren aus seiner Tat zu ziehen, die er aus anderen Sanktionen nicht ziehen würde. Dem Opfer wird der Ersatz des Schadens verschafft, den es ansonsten nicht oder erst sehr viel später erhalten würde. Sie weist eine höhere spezialpräventive Wirkung als die Strafe auf, zeichnet sich durch geringere Rückfallsquoten aus und verursacht regelmäßig geringere Verfahrenskosten.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, inwieweit der weitgehende Ausschluss solcher konstruktiven Reaktionen und hier im Besonderen der Diversion im Finanzstrafrecht begründet werden kann.

§ 203 FinStrG bestimmt, dass ein Vorgehen nach §§ 198 bis 209 StPO in Finanzstrafsachen vorbehaltlich der Sonderbestimmungen für Jugendstrafsachen nicht zulässig ist. Die Bestimmung wurde mit dem AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163, eingeführt. Davor ergab sich der Ausschluss der in der StPO seit dem Jahr 2000 für das Erwachsenenstrafrecht verankerten Diversion für das gerichtliche Finanzstrafverfahren aus der Schöffengerichtszuständigkeit für Finanzstraftaten (§ 196a StPO), weil die Diversion bis zum StRÄG 2015 generell für Strafen ausgeschlossen war, die in die Zuständigkeit des Schöffengerichtes und Geschworenengerichtes fielen (§ 198 Abs 2 Z 1 StPO idF bis zum StRÄG 2015, BGBl I 2015/112).

Mit dem StRÄG 2015, BGBl I 2015/112, wurde in § 198 StPO die Grenze für die Diversion neu festgelegt und für Straftaten mit einer Strafdrohung bis zu fünf Jahren Freiheitsstrafe ermöglicht. Damit wäre eine diversionelle Erledigung in fast allen gerichtlichen Finanzstrafverfahren offen gestanden. Um dies zu verhindern hat der Gesetzgeber mit dem AbgabenänderungsG 2015, BGBl I 2015/163, in § 203 FinStrG bestimmt, dass ein diversionelles Vorgehen in Finanzstrafsachen vorbehaltlich der Sonderbestimmungen für Jugendstrafsachen nicht zulässig ist. Der Gesetzgeber begründet den Aus-

49 Vgl dazu *Fuchs/Zerbes*, Österreichisches Strafrecht Allgemeiner Teil⁷ 3 Tz 7 ff.

50 *Schroll/Kert* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (Stand 1.8.2019, rdb.at) vor §§ 198–209b Rz 3; *Birkbauer/Schmid* in *Birkbauer/Haumer/Nimmervoll/Wess*, StPO – Linzer Kommentar zur Strafprozessordnung (2020) § 198 StPO Tz 3.

51 Vgl *Fuchs/Zerbes*, Österreichisches Strafrecht Allgemeiner Teil⁷ 7 Tz 24 ff; *Schroll/Kert* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (Stand 1.8.2019, rdb.at) vor §§ 198–209b Rz 1 f.

52 Zum Folgenden vgl *Fuchs/Zerbes*, Österreichisches Strafrecht Allgemeiner Teil⁷ 21 Tz 52.

1. Einleitung

1.1. Themenstellung

Gegenstand des vorliegenden Beitrags sind einzelne Problembereiche der Strafbarkeitsverjährung im Finanzstrafrecht. Dabei werden vor allem solche Themen behandelt, bei denen es in Rsp und Schrifttum **Auslegungsdivergenzen** gibt (4.–7.). Diese werden jeweils zunächst aufgezeigt, bevor eigenständig dazu Stellung genommen wird. Zum Teil greift die Untersuchung aber auch **Grundsatzfragen** auf, nämlich die korrekte Begrifflichkeit (2.) sowie das Verhältnis zwischen Strafbarkeitsverjährung und abgabenrechtlicher Bemessungsverjährung und den daraus zu ziehenden Konsequenzen insb für § 31 Abs 1 letzter Satz FinStrG (3.).¹

1.2. Grundlagen der Strafbarkeitsverjährung

Nach § 31 Abs 1 Satz 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Existenz einer solchen Verjährungsregelung hat **rechtspolitisch** betrachtet sowohl materiellrechtliche als auch prozessuale Ursachen: Der **materiellrechtliche** Grund für die Strafbarkeitsbeseitigung durch Verjährung besteht darin, dass die Strafzwecke der Spezial- und Generalprävention nach Ablauf eines längeren Zeitraums nach der Straftat weitgehend ins Leere gehen.² Dies betrifft sowohl den spezialpräventiven Aspekt der Strafe zur Vermeidung künftiger Rechtsbrüche infolge eines längeren Wohlverhaltens des Täters nach der Tatbegehung als auch den generalpräventiven Zweck der Strafe aufgrund eines zunehmenden Verblassens der Erinnerung an länger zurückliegende Straftaten.³ **Prozessual** betrachtet sind es vor allem die anwachsenden Beweisschwierigkeiten, die dafür sprechen, nach dem Ablauf einer gewissen Zeitspanne nach der Tatbegehung die Strafbarkeit der Tat infolge Verjährung aufzuheben.⁴

Die **Verjährungsfrist** beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 bis 49d FinStrG drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre (§ 31 Abs 2 FinStrG). Sofern nicht auf einen Erfolgseintritt abzustellen ist, **beginnt** die Verjährungsfrist gem § 31 Abs 1 Satz 2 FinStrG zu laufen, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört (dazu näher unten 4. und 5.). Das FinStrG normiert – wie das allgemeine Strafrecht (§ 58 StGB) – ferner Gründe, in denen der **Anlauf** (§ 31 Abs 1 letzter Satz FinStrG; siehe dazu unten 3.2.2.), der **Ablauf** (§ 31 Abs 3 FinStrG; siehe zu dieser unten

-
- 1 Ich widme diesen Beitrag dem Jubilar *Roman Leitner*. Ihn durfte ich anlässlich der Finanzstrafrechtlichen Tagung 2019, zu der er mich freundlicherweise als Referent eingeladen hat, kennen und überaus schätzen lernen. Seine unermüdlichen Initiativen und stets fundierten Beiträge zur praxisbezogenen wissenschaftlichen Durchdringung des österreichischen Finanzstrafrechts kann man nicht genug würdigen. – Für wertvolle Vorarbeiten bedanke ich mich bei Frau Univ. Ass. Mag. Dr. *Ricarda Tomasits* sehr herzlich.
 - 2 Siehe OGH RIS-Justiz RS0086395: „*Vorrangiger Zweck jeder strafrechtlichen Verjährungsvorschrift ist es, dem Entfall des Strafbedürfnisses infolge Zeitablaufs Rechnung zu tragen.*“
 - 3 *Marek* in *Höpfel/Ratz* (Hrsg), WK² StGB (2018) §§ 57–60 Rz 2; *Lang/Seilern-Aspang* in *Tannert/Kotschnigg* (Hrsg), FinStrG (2018) § 31 Rz 11; *Köck* in *Reger* (Hrsg), FinStrG Band 1⁵ (2018) § 31 Rz 1; plastisch *Seiler/Seiler*, FinStrG⁵ (2017) § 31 Rz 2: „*Folgt die Strafe nicht der Tat auf den Fuß, verliert sie zunehmend den resozialisierenden Zweck.*“
 - 4 *Köck* in FinStrG I⁵ § 31 Rz 1; *Lang/Seilern-Aspang* in FinStrG § 31 Rz 12; *Seiler/Seiler*, FinStrG⁵ § 31 Rz 3.

Die Verpflichtung zur Offenlegung beschränkt sich allerdings nur auf solche Umstände, die rechtlich relevant sind. Sihin sind nur jene Tatsachen offenzulegen, die für die Besteuerung maßgeblich sind. Neben den allgemeinen Problemen, die im Gemenge von Amtswegigkeits- und Mitwirkungsanordnungen entstehen, folgt hierdurch allerdings eine weitere Schwierigkeit: Jeder Offenlegung wohnt somit auch ein rechtlicher Bezug inne. Schließlich bestehen zwischen dem abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt und dessen rechtlicher Beurteilung zahlreiche Wechselwirkungen und Abhängigkeiten. Ohne irgendeine Bezugnahme auf einen tatbestandsmäßigen Rahmen wäre die Erfüllung einer Offenlegungspflicht nicht denkbar.¹² Daraus wird von einem Großteil des Schrifttums¹³ geschlossen, dass es gar nicht möglich wäre, Tatfragen getrennt von Rechtsfragen zu lösen und diese jeweils isoliert zu beurteilen. Dieser Auffassung kann allerdings nicht beigetreten werden: Zwar hat der Abgabepflichtige die Abgabenvorschriften in einem vorgelagerten Schritt auszulegen und eine Subsumtion vorwegzunehmen, um überhaupt definieren zu können, welche Tatsachen abgabenrechtlich bedeutsam sind. Jedoch würde dies die umfassende Kenntnis der relevanten abgabenrechtlichen Vorschriften voraussetzen. Da es offenkundig unverhältnismäßig wäre, den typischerweise in steuerlichen Angelegenheiten nur laienhaft bewanderten Abgabepflichtigen mit einer solchen Verpflichtung zu belasten, wird man die in § 119 BAO geregelte Offenlegungsverpflichtung anders deuten müssen. Im Hinblick auf die Bezugsgröße dieser Mitwirkungspflicht – nämlich den für steuerliche Zwecke maßgeblichen Lebenssachverhalt – erscheint es daher angemessener, den Anwendungsbereich des § 119 BAO auf eine *laienhafte Vorbeurteilung* durch den Abgabepflichtigen zu beschränken.¹⁴ Auf diese Weise wäre es nicht nur möglich, eine angemessene Pflichtenverteilung zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen herzustellen. Vielmehr würde es dadurch auch ermöglicht werden, die sich in diesem Zusammenhang auftuenden Tat- und Rechtsfragen losgelöst voneinander beurteilen zu können. Zudem würde dies auch die Gefahr einer Informationsüberflutung der Abgabenbehörde verhindern. Schließlich könnte ein überdurchschnittlich risikoaverser Abgabepflichtiger bei einer zu strengen Auslegung des Anwendungsbereichs des § 119 BAO dazu geneigt sein, überschießend vorzugehen und dabei auch eine Unmenge an abgabenrechtlich irrelevanten Informationen offenzulegen. All dies nur, um seinen Pflichten jedenfalls nachzukommen und sich keinem finanzstrafrechtlichen Risiko auszusetzen. Zudem wird sich aus der vom Abgabepflichtigen getroffenen Vorbeurteilung auch erschließen können, ob es sich um einen gutgläubigen Abgabepflichtigen handelt oder um einen solchen, der mit der Informationsüberflutung auf eine Irreführung der Abgabebehörde abzielt.¹⁵

12 Achatz in Leitner/Zitta (Hrsg), Darlegung der Verfehlung 24.

13 Statt vieler Kahl, Der materielle Tatbegriff im Finanzstrafrecht 34; Stoll, BAO § 119 1356; Brandl/Leitner in Leitner/Brandl/Kert (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 1332.

14 Vgl auch Gunnacker-Slawitsch, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren (2020) 346 ff, die sich jüngst auch für eine rechtliche Vorbeurteilung iZm § 119 BAO im Rahmen ihrer Habilitationsschrift ausgesprochen hat.

15 Achatz, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG 23; Beiser, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, ÖStZ 1991, 102 f; Kahl, Der materielle Tatbegriff im Finanzstrafrecht 33.

Den Parteienvertreter trifft bezüglich der ihm vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben keine Überprüfungsspflicht. Er kann vielmehr darauf vertrauen und seine Selbstberechnung darauf stützen. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Parteienvertreter offenkundig Kenntnis darüber hat, dass die vom Steuerpflichtigen mitgeteilten Grundlagen nicht den Tatsachen entsprechen.⁷

Ist über den Erwerbsvorgang eine Urkunde errichtet worden, die in ein Urkundenarchiv aufgenommen wurde, ist der Parteienvertreter verpflichtet, den Zugriffscode zu dieser Urkunde in den allgemeinen Daten zu erfassen. Das Finanzamt ist berechtigt, auf diese Urkunde lesend zuzugreifen (§ 13 Abs 1 GrEStG). Wurde die Urkunde nicht in ein Urkundenarchiv aufgenommen, dann entfällt die Verpflichtung zur Mitteilung des Zugriffscode. Im Falle der Selbstberechnung muss keine Vertragskopie an das Finanzamt übermittelt werden.⁸ Auf der Urkunde ist der Umstand der Selbstberechnung samt der im Zuge der Erfassung des Erwerbsvorgangs in FinanzOnline vergebenen Erfassungsnummer zu vermerken (§ 13 Abs 2 GrEStG).

Alle Selbstberechnungen eines Kalendermonats hat der Parteienvertreter in einem Vorgang spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats beim Finanzamt Österreich *anzumelden*. Erst mit der Anmeldung scheinen die selbstberechneten Erwerbsvorgänge beim Finanzamt auf.⁹ Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung, sodass die Bestimmungen der §§ 133 ff BAO zur Anwendung kommen.

Bis zum selben Termin, also bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats hat auch die *Entrichtung* der bei dem Anmeldevorgang bekannt gegebenen Gesamtsumme der GrESt auf das Konto des Finanzamtes Österreich zu erfolgen. Der Parteienvertreter haftet für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der selbstberechneten und angemeldeten Grunderwerbsteuer (§ 13 Abs 4 GrEStG). Dabei handelt es sich um eine reine Abfuhrhaftung. Eine Haftung des Parteienvertreter für die GrESt in objektiv richtiger Höhe ist im GrEStG – anders als im EStG für Zwecke der ImmoESt (siehe Punkt 2.2.1.) – nicht vorgesehen (siehe auch Punkt 3.1.1.).¹⁰

2.1.2. GrESt-Abgabenerklärung

Wird vom Steuerpflichtigen kein Auftrag zur Selbstberechnung der GrESt erteilt oder ist eine Selbstberechnung der GrESt unzulässig, hat der Parteienvertreter bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats eine Abgabenerklärung über den erfolgten Erwerbsvorgang nach § 10 GrEStG über FinanzOnline an das Finanzamt Österreich zu übermitteln. Ist der Rechtsvorgang von der Besteuerung ausgenommen, muss die Abgabenerklärung bis zum 15. Tag des

7 BMF vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014, Punkt 1.1.1.; siehe auch *Kronig/Wenzl* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 11 Rz 48.

8 Siehe FinanzOnline-Leitfaden Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, Punkt 4.2.4.

9 FinanzOnline-Leitfaden Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, Punkt 3.1.1.

10 BMF vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014, Punkt 1.1.1.; BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Punkt 9.1.

Die EUSt zählt nicht zu den EU-Eigenmitteln iSd Art 2 Abs 1 lit b EMB 2021.¹⁶ Unter Art 2 Abs 1 lit b EMB 2021 fallen Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines einheitlichen Abrufsatzes für alle Mitgliedstaaten in Höhe von 0,30 % auf den Gesamtbetrag der auf alle steuerpflichtigen Lieferungen erhobenen Mehrwertsteuer (MwSt) ergeben. Die auf die Einfuhr von Gegenständen anfallende EUSt ist von diesem Anwendungsbereich demnach nicht umfasst und fließt ausschließlich dem jeweils erhebenden EU-Mitgliedstaat zu.

2.2. Die Einfuhr von Gegenständen als steuerbarer Umsatz

Nach § 1 Abs 1 Z 3 erster Satz UStG unterliegt der Umsatzsteuer die Einfuhr von Gegenständen. Diese Umsatzsteuer wird als EUSt bezeichnet. Eine Einfuhr liegt nach § 1 Abs 1 Z 3 zweiter Satz UStG vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt. Drittlandsgebiet ist nach § 1 Abs 3 dritter Satz UStG das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist. Drittlandsgebiet iSd § 1 Abs 3 dritter Satz UStG sind beispielsweise die USA, China, Japan oder die Schweiz.¹⁷ In Bezug auf Waren gilt Nordirland als Gemeinschaftsgebiet und Mitgliedstaat (§ 1 Abs 3 letzter Satz UStG idF COVID-19-Steuermaßnahmengesetz).¹⁸ Inland ist gem § 1 Abs 2 UStG das Bundesgebiet. Nach Art 3 Abs 1 B-VG umfasst das Bundesgebiet die Gebiete der Bundesländer.¹⁹

Bei einer Einfuhr von Gegenständen iSd § 1 Abs 1 Z 3 UStG im Inland spielt es für die EUSt-Erhebung nach § 1 Abs 2 dritter Satz UStG keine Rolle, ob der einführende Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder seinen Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt. Zudem erfasst der Einfuhrtatbestand die Einfuhr von Gegenständen durch Privatpersonen und stellt auch nicht auf eine „Entgeltlichkeit“ ab, weil es sich bei einem Verbringen eines Gegenstandes über eine Grenze zunächst um einen Realakt handelt.²⁰

Wenngleich nach dem Wortlaut des UStG in § 1 Abs 1 Z 3 zweiter Satz schon das bloße Gelangen in das Inland steuerbar ist, verlangt der VwGH darüber hinaus die Verwirklichung der Einfuhr durch eine Überlassung zum steuerrechtlich freien Verkehr, wobei eine Einfuhr und eine Lieferung nebeneinander bestehen können.²¹ Es kommt sohin in

16 Beschluss (EU, Euratom) 2020/2053 des Rates vom 14.12.2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union und zur Aufhebung des Beschlusses 2014/335/EU, Euratom, ABl 2021 L 424/1.

17 Aber beispielsweise auch umsatzsteuerliche Drittgebiete, wie zB die Kanarischen Inseln (vgl Art 6 Abs 1 lit b MwStSystRL), die Teile des Zollgebiets der Union sind; UFS 11.1.2008, ZRV/0030-Z 1W/06. Sohin können Gegenstände auch innerhalb der Union geschmuggelt oder EUSt hinterzogen werden; UFS 10.11.2011, FSRV/01110-L/07.

18 Seit dem 1.1.2021 gilt das Vereinigte Königreich entsprechend dem Austrittsabkommen und somit nach dem Unionsrecht grundsätzlich nicht mehr als Gemeinschaftsgebiet und Mitgliedstaat, sondern als Drittland. In Umsetzung von Artikel 8 des Protokolls zu Irland und Nordirland, soll Nordirland allerdings gemäß § 1 Abs 3 letzter Satz UStG 1994 in Bezug auf die Bestimmungen zu Waren auch nach dem 1.1.2021 weiterhin als Gemeinschaftsgebiet und Mitgliedstaat gelten.

19 Vgl dazu näher *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2018) § 1 Rn 460.

20 *Weymüller in Dorsch* (Hrsg), Zollrecht, § 1 UStG Rz 29 (November 2019).

21 VwGH 10.7.2008, 2007/16/0025; *Summersberger*, Doppelbesteuerung durch zweimalige Vorschreibung der Umsatzsteuer? AW-Prax 2009, 272.

1. System der verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Strafbarkeit von Finanzvergehen nach dem Finanzstrafgesetz

1.1. Allgemeines

Das österreichische Finanzstrafrecht sieht je nach Schwere des begangenen Finanzvergehens unterschiedliche Zuständigkeiten für deren Ahndung vor, nämlich einerseits die Finanzstrafbehörden und andererseits das Gericht. Die Abgrenzung hinsichtlich dieser Zuständigkeiten richtet sich grundsätzlich danach, wie hoch der für die Strafdrohung maßgebliche Wertbetrag ist (strafbestimmender Wertbetrag).

Für Verfahren wegen gerichtlich strafbarer Finanzvergehen gelten nach § 195 Abs 1 FinStrG die Bestimmungen der StPO. Die Finanzstrafbehörden werden bei der Aufklärung und Verfolgung dieser Finanzvergehen im Dienste der Strafrechtspflege tätig, sie haben die bei allgemein gerichtlich zu ahndenden Straftaten der Kriminalpolizei zukommenden Aufgaben und Befugnisse wahrzunehmen. Das Ermittlungsverfahren ist von der jeweils zuständigen Staatsanwaltschaft zu führen.

Ob die Ahndung eines Finanzvergehens dem Gericht oder der Finanzstrafbehörde zukommt, ist laut OGH nicht bloß eine Frage der prozessualen Zuständigkeit, sondern eine des materiellen Rechts.¹

1.2. Materiellrechtliche Abgrenzungskriterien

Die Abgrenzung der verwaltungsbehördlichen von der justiziellen Zuständigkeit zur Ahndung von Finanzvergehen wird in § 53 FinStrG vorgenommen. Demnach ist das Gericht zur Ahndung eines Finanzvergehens zuständig, wenn dieses vorsätzlich begangen wurde und der strafbestimmende Wertbetrag 100 000 Euro, bei bestimmten Zollvergehen 50 000 Euro, übersteigt. Dasselbe gilt, wenn die Summe der maßgeblichen strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren zusammentreffenden vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die genannten Beträge übersteigt und alle diese Vergehen in die sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen. Entscheidend ist, ob über alle Finanzvergehen in einem einzigen Urteil abgesprochen werden kann, wobei unerheblich ist, ob darüber tatsächlich in einem Urteil abgesprochen wird.²

Bis 1.1.2021 mussten die zusammentreffenden Finanzvergehen sowohl in die örtliche als auch in die sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fallen, um gerichtliche Zuständigkeit zu begründen. Die örtliche Zuständigkeit der sachlich zuständigen Finanzstrafbehörden umfasst jedoch seit dem Inkrafttreten der Finanz-Organisationsreform mit 1.1.2021³ das gesamte Bundesgebiet und hat daher für diese Zusammenrechnungsbestimmung keine Bedeutung mehr. Die sachliche Zuständigkeit kommt nun dem Zollamt Österreich als Finanzstrafbehörde für die in § 58 Abs 1 lit a FinStrG bestimmten

1 OGH 8.5.1984, 10 Os 20/84; OGH 9.3.2016, 13 Os 82/15f.

2 Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, Finanzstrafgesetz II⁵ (2021) § 53 Rz 11.

3 BGBl I 104/2019 (Finanz-Organisationsgesetz – FORG); BGBl I 23/2020 (3. COVID-19-Gesetz); BGBl I 99/2020 (2. Finanz-Organisationsreformgesetz – 2. FORG).

an den Bedürfnissen der Praxis aus. Die finanzstrafrechtlichen Beschuldigtenrechte waren dem Jubilar¹⁰ immer ein besonderes Anliegen. Den folgenden Beitrag zum Thema „Verbandsverantwortlichkeit und Akteneinsicht im gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren“ darf ich Herrn Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner in aufrichtiger Hochachtung widmen.

3. Das Konzept der Verbandsverantwortlichkeit im Finanzstrafrecht

Das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz ist auf Finanzvergehen nur insoweit anzuwenden, als dies im FinStrG vorgesehen ist (§ 1 Abs 1 VbVG).¹¹

Verbände im Sinne des § 1 Abs 2 VbVG sind juristische Personen des Privatrechts, des öffentlichen Rechts, eingetragene Personengesellschaften und Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen. Zu den juristischen Personen des Privatrechts gehören insbesondere Kapitalgesellschaften (AG, GmbH), Genossenschaften, Sparkassen, Vereine, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sachgesamtheiten und Stiftungen.¹² § 3 VbVG definiert die Voraussetzungen, unter denen ein Verband für eine Straftat zur Verantwortung gezogen werden kann. Um eine Straftat einem Verband zuzurechnen muss die Tat

- zu Gunsten des Verbands begangen worden sein (§ 3 Abs 1 Z 1 VbVG) oder
- es müssen durch die Tat Pflichten verletzt worden sein, die den Verband treffen (§ 3 Abs 1 Z 2 VbVG).

Hierbei handelt es sich um einen alternativen Mischtatbestand. Kommt es durch ein Finanzvergehen zu einer Abgabenverkürzung, sind idR beide Voraussetzungen erfüllt: Die Verminderung der Steuerlast bedeutet einen Vorteil für den Verband. Gleichzeitig werden auch Pflichten des Verbandes verletzt.¹³

Dem VbVG liegt ein Modell zugrunde, das dem Verband individualstrafrechtlich relevantes Handeln bestimmter verbandszugehöriger natürlicher Personen zurechnet.¹⁴ Das VbVG unterscheidet zwischen Entscheidungsträgern und (anderen) Mitarbeitern als relevanter Akteure. Gem § 3 Abs 2 VbVG ist ein Verband für Straftaten eines Entscheidungsträgers verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft verübt hat. Gem § 3 Abs 3 VbVG ist ein Verband für Straftaten von Mitarbeitern verantwortlich, wenn Mitarbeiter die Tat rechtswidrig verwirklicht haben und Entscheidungsträger die gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben – insbesondere durch Unterlassung technischer, organisatorischer, personeller Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten. Der Kern des den Verband treffenden

10 Insbesondere der Grundsatz, sich unter Zwang nicht selbst beschuldigen zu müssen (Nemo tenetur) – ua Leitner, Verbotener Zwang im Abgabenverfahren und im Finanzstrafverfahren, SWK 1/2006, 28 ff.

11 Zu den Gründen für eine eigene Regelung vgl Kert, Verbandsverantwortlichkeit und Finanzstrafrecht, in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 2006 (2007) 9 (13).

12 Vgl ErlRV 994 BlgNR 22. GP 16 ff.

13 Vgl Brandl/Leitner, SWK 20–21/2018, 940 (942).

14 Zum Zurechnungsmodell siehe ua auch Öner, Das Zurechnungsmodell des VbVG, ZWF 2020, 194.

1.1. Definition von Kryptowährungen und Reichweite der Bestimmung

Gem § 27b Abs 4 EStG wird der Begriff „Kryptowährung“ als „eine digitale Darstellung eines Wertes“ definiert, der

von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird und nicht zwangsläufig an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden ist und die nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert wird und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann.

Die Gesetzesmaterialien⁵ verweisen darauf, dass die angeführte Definition an die geldwäscherechtlichen Bestimmungen angelehnt sei. Die „Anlehnung“ an die geldwäscherechtlichen Bestimmungen ist sehr stark ausgeprägt, weil die ertragsteuerliche Definition wortgleich der Definition der „virtuellen Währung“ in Art 3 Z 18 der 5. Geldwäsche-RL⁶ und § 2 Z 21 FM-GwG⁷ entspricht. Die Unterschiede in der Bezeichnung („Kryptowährung“ und „virtuelle Währung“) können Abweichungen der wortgleichen Definitionen rechtfertigen, im Großen und Ganzen ist aber auch für steuerliche Zwecke das angeführte geldwäscherechtliche Verständnis maßgebend.

ErwG 10 der 5. Geldwäsche-RL, RL 2018/843/EU, weist darauf hin, dass auch wenn virtuelle Währungen häufig als Zahlungsmittel eingesetzt werden können, diese auch für andere Zwecke verwendet werden könnten; „*beispielsweise als Tauschmittel, als Investition, als Wertaufbewahrungsprodukte oder zum Einsatz in Online-Kasinos. Diese Richtlinie soll alle potenziellen Verwendungszwecke von virtuellen Währungen abdecken*“. Damit wird – auch für die steuerliche Definition – der Kreis der möglichen Kryptowährungen grundsätzlich weit gezogen. Es kommen nicht nur Currency Token,⁸ sondern auch Investment Token⁹ und Utility Token¹⁰ in Betracht.

Die Definition der Kryptowährung ist – ebenso wie die geldwäscherechtliche Definition – technologieneutral,¹¹ sowohl die Blockchain-Technologie als auch der Bitcoin waren zwar „Role-Model“ der 5. Geldwäsche-RL,¹² die Definition selbst nimmt aber keinen bestimmten Technologiebezug. Eine Kryptowährung muss daher nicht auf einer Blockchain-Technologie basieren; auf die Technologie kommt es in der angeführten Definition nicht an.

5 ErläuRV 1293 BlgNR 27. GP 12.

6 Art 3 Z 18 5. GeldwäscheRL, RL 2018/843/EU.

7 § 2 Z 21 FM-GwG idF EU-Finanz-AnpassungG 2019 ist eine wortgleiche Umsetzung der deutschen Fassung von Art 3 Z 18 5. GeldwäscheRL, RL 2018/843/EU.

8 Der Hauptzweck von Currency Token liegt im Einsatz als Zahlungsmittel, dh als Gegenleistung für Transaktionen (*Fromberger/Haffke/Zimmermann*, Kryptowerte und Geldwäsche, Eine Analyse der 5. Geldwäschereichtlinie sowie des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung, BKR 2019, 377 [377] mwH).

9 Investment Token vermitteln „Beteiligungsrechte“ an den zugrundeliegenden Assets (*Fromberger/Haffke/Zimmermann*, BKR 2019, 377 [377] mwH).

10 Utility Token ähneln Gutscheinen, die zum Bezug von Leistungen berechtigen (*Fromberger/Haffke/Zimmermann*, BKR 2019, 377 [377] mwH).

11 *Fromberger/Haffke/Zimmermann*, BKR 2019, 377 (379); *Völkl*, Zum Begriff „virtuelle Währung“, ZFR 2019, 346 (347).

12 Weiterführend zB *Völkl*, ZFR 2019, 346 (347) mwH.

mehr alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, unabhängig davon, in welcher Organisationsform oder Einrichtung diese verwirklicht werden.

Es liegt auf der Hand, dass sich daraus Widersprüche in der umsatzsteuerlichen Qualifikation einer Tätigkeit nach österreichischem Umsatzsteuergesetz und der MwStSystRL ergeben können. So kann die Qualifikation einer Tätigkeit als unternehmerisch nach österreichischem UStG daran scheitern, dass einzelne Kriterien des BgA-Begriffs gem § 2 KStG nicht erfüllt sind, während es sich nach der MwStSystRL um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt. Ebenso ist der umgekehrte Fall denkbar.³

3. Mischbetriebe

Besonders offensichtlich werden die im vorhergehenden Abschnitt dargestellten Inkompatibilitäten zwischen nationaler und europarechtlicher Rechtslage bei den sog Mischbetrieben. Darunter sind Einrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts zu verstehen, bei denen wirtschaftlich zusammenhängende Tätigkeiten im Rahmen einer funktionellen Einheit ausgeübt werden, wobei einzelne Tätigkeiten bei einer Einzelbetrachtung als privatwirtschaftlich und andere Tätigkeiten als hoheitlich zu qualifizieren wären.

Die Rechtsfolgen und praktischen Herausforderungen von derartigen Mischbetrieben werden in den nachfolgenden Abschnitten näher dargestellt.

3.1. Körperschaftsteuer

Die Definition des Betriebs gewerblicher Art in § 2 KStG impliziert eine Überwiegensbetrachtung. Eine Einrichtung stellt insgesamt einen Betrieb gewerblicher Art dar, wenn die privatwirtschaftlichen Tätigkeiten innerhalb der Einrichtung überwiegen. Eine untergeordnete hoheitliche Tätigkeit ist als Teil des Betriebs gewerblicher Art unbeschränkt steuerpflichtig. Bei Überwiegen der hoheitlichen Leistungen unterliegt hingegen die gesamte Einrichtung nicht der Körperschaftsteuer.

Allerdings ist vor Anwendung einer Überwiegensbetrachtung festzustellen, ob überhaupt eine einheitliche Einrichtung (ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art) vorliegt. Dies ist nur dann der Fall, wenn die betreffenden Tätigkeiten in einem so engen inneren Zusammenhang stehen, dass eine Abgrenzung und Aufspaltung nicht möglich oder nicht zumutbar ist.⁴ Die dazu ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung ist nicht ganz eindeutig, zeigt aber folgende Tendenzen:

- Mischbetriebe liegen offensichtlich dann vor, wenn im Rahmen einer in sich geschlossenen Einrichtung sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Leistungen erbracht werden, bei denen sich die einzelnen Leistungserstellungsprozesse zeitlich nicht eindeutig voneinander abgrenzen lassen (Amtsblatterkenntnis VwGH 28.11.1980, 1709/77; Pressestellenerkenntnis VwGH 23.2.1982, 82/14/0012; Bauhof-

³ Vgl dazu zB bereits im Detail *Achatz in Achatz* (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, 168 ff.

⁴ KStR Rz 75.