

96. Jahrgang / 20. Februar 2021 / Nr. 6

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Zweifelsfragen zum Verlustrücktrag

Das Kontrollsechstel – wird es gerechter?

Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick

Ökologische Steuerreform und Pendlerfahrtskosten

Ertragsteuern

Garantien und Haftungen im Konzernverband

Übertragung von Geschäftsanteilen

Handel mit Krypto-Assets – Rechtsvergleich

Wohlfühlgesetz

Kritische Analyse der neuen Rechtsvorschriften

Rechtsprechung

VfGH-Judikatur aus dem Jahr 2020

Neue Wege in der Gesetzgebung

Das Wohlverhaltensgesetz aus rechtspolitischer und verfassungsrechtlicher Sicht

Teil II einer kritischen Analyse der neuen Rechtsvorschriften

MICHAEL LANG / NICHOLAS PACHER*)



Mit dem „*Bundesgesetz, mit dem Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft werden*“ (BGBl I 2021/11, in der Folge: WohlverhaltensG), werden Unternehmen, die sich „*steuerlich nicht wohlverhalten haben*“, von der Gewährung des Lockdown-Umsatzersatzes II (BGBl II 2021/71, in der Folge: RL Lockdown-Umsatzersatz II), des Ausfallsbonus (BGBl II 2021/74, in der Folge: RL Ausfallsbonus) und weiterer künftiger Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie ausgeschlossen. Steuerliches Wohlverhalten ist nach § 1 Abs 1 WohlverhaltensG für einen Zeitraum von fünf Jahren vor der Antragstellung bis zum Abschluss der Förderungsgewährung (Endabrechnung) gefordert. Nachdem wir in Teil I des Beitrags den Inhalt der Regelungen analysiert haben,¹⁾ unternehmen wir nun den Versuch einer rechtspolitischen und verfassungsrechtlichen Bewertung.



1. Zielsetzungen des § 3 WohlverhaltensG

Der Gesetzgeber hat sich bei den einzelnen Tatbeständen des § 3 WohlverhaltensG völlig unterschiedlicher Regelungstechniken bedient.²⁾ Dies schließt an sich nicht aus, dass die Vorschriften von **gemeinsamen Zielsetzungen** getragen sind. Die Begründung zum Initiativantrag spricht davon, dass für alle künftigen Förderungen nach § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz³⁾ „*einheitliche steuerliche Wohlverhaltensstandards gelten*“ sollen.⁴⁾ Eindeutig ist jedenfalls, was mit der Vorschrift des § 3 Z 4 WohlverhaltensG beabsichtigt ist: Der Gesetzgeber sieht für bestimmte Fälle steuerlichen Fehlverhaltens, die bereits mit einer Finanzstrafe oder einer entsprechenden Verbandsgeldbuße geahndet wurden, eine weitere Sanktion vor: Diese Unternehmen sollen von der Gewährung von künftigen Förderungen aufgrund der COVID-19-Pandemie ausgeschlossen werden.⁵⁾

Nach den anderen Tatbeständen des § 3 WohlverhaltensG bedarf es hingegen keiner wie immer gearteten Pflichtverletzung: Die Vorschriften des § 3 Z 1 und 2 des Gesetzes knüpfen überwiegend an in Österreich bestehende Steuerpflichten an.⁶⁾ Die Unter-

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht sowie wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doctorate Programs in Business Taxation (DIBT) an der WU. Nicholas Pacher, MSc (WU) BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU.

¹⁾ Lang/Pacher, Der Inhalt des Wohlverhaltensgesetzes, SWK 3/2021, 93 (93 ff).

²⁾ Ausführlich Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (93 ff).

³⁾ ABBAG-Gesetz, BGBl I 2014/51.

⁴⁾ IA WohlverhaltensG, 1110/A 27. GP, 3.

⁵⁾ Vergleichbare strafrechtsakzessorische Ausschlussklauseln finden sich zudem in den VO über die Gewährung eines FKZ 800.000, BGBl II 2020/497 (in der Folge: RL FKZ II), den drei Lockdown-UmsatzersatzVO, BGBl II 2020/467, 2020/503 und 2020/567 (in der Folge: RL Lockdown-Umsatzersatz) sowie VO über die Gewährung eines Verlustersatzes, BGBl II 2020/568 (in der Folge: RL Verlustersatz), vgl Pkt 3.1.6 RL FKZ II; Pkt 3.1.7 RL Lockdown-Umsatzersatz; Pkt 3.1.6 RL Verlustersatz und dazu Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (93). Das WohlverhaltensG hat die Ausschlussklauseln aus diesen Verordnungen übernommen und schreibt sie für alle ab 2021 neu erlassenen Förderrichtlinien – inklusive der RL Lockdown-Umsatzersatz II und Ausfallsbonus – einheitlich fest, vgl Abg Kopf zu TOP 18-22, 69/NRSITZ BigNR 27. GP.

⁶⁾ Näher Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (94 ff).

nehmen können selbst dann die steuerlichen Wohlverhaltensstandards verletzen, wenn sie unter die in § 3 Z 1 und 2 WohlverhaltensG angesprochenen Besteuerungstatbestände fallen und ihre aufgrund dieser und aller anderen Regelungen des österreichischen Rechts anfallenden Steuern ordnungsgemäß bezahlen. Sie haben trotz ihrer Gesetzestreue ihr „steuerliches Wohlverhalten“ nach dem WohlverhaltensG verwirkt, und ihnen wird der Zugang zu den unter das Gesetz fallenden Förderungen verwehrt.⁷⁾ Vor diesem Hintergrund fällt es schwer, eine gemeinsame Zielsetzung hinter § 3 Z 1 und 2 WohlverhaltensG einerseits und Z 4 andererseits zu erkennen.

Eine Vorläufervorschrift des § 3 Z 2 WohlverhaltensG gibt allerdings einen Fingerzeig, dass es dem Gesetzgeber zumindest in dieser Regelung ebenfalls darum gegangen sein könnte, **Fehlverhalten** zu pönalisieren: Nach Pkt 3.1.3. RL Standortsicherungszuschuss⁸⁾ darf „das Unternehmen [...] in den letzten drei veranlagten Jahren nicht vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 [...] betroffen gewesen sein, wobei ein (aggressiver) Steuerplanungswille sowie eine unterlassene Offenlegung in Abgabenerklärungen maßgebend ist“.⁹⁾ Was mit „maßgebend“ gemeint ist, ist zwar alles andere als klar. Die Formulierung der Richtlinie lässt aber immerhin erkennen, dass nur derjenige von der Förderung ausgeschlossen ist, der auch die Offenlegung in Abgabenerklärungen unterlässt, und dass nicht alleine die Anwendung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG für diese Konsequenz ausreicht. Nach § 3 Z 2 WohlverhaltensG genügt es hingegen, von der Vorschrift des § 12 Abs 1 Z 10 KStG „betroffen“ zu sein, um von den Förderungen ausgeschlossen zu werden.¹⁰⁾ Die Offenlegung ist nur mehr Voraussetzung für eine erhöhte Freigrenze. Geht man aber davon aus, dass sich § 3 Z 2 WohlverhaltensG am Konzept des Pkt 3.1.3. RL Standortsicherungszuschuss orientiert und darauf aufbaut, liegt der Bestimmung womöglich die Vorstellung zugrunde, dass § 12 Abs 1 Z 10 KStG zu jenen Vorschriften gehört, die bei Erstellung der Abgabenerklärung in der Praxis nicht relevant sind: Unternehmen sehen nicht oder wollen nicht sehen, dass dieses Abzugsverbot anwendbar ist, oder richten ihre Gestaltungen von vornherein so aus, dass die an sich unter diese Vorschrift fallenden Zinsen und Lizenzgebühren doch nicht davon erfasst sind. Angesichts der gemeinsamen Regelung von § 12 Abs 1 Z 10 KStG und § 10a KStG in § 3 Z 2 WohlverhaltensG könnte dies auch bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 10a KStG der Fall sein: Hinter § 3 Z 2 WohlverhaltensG stünde demnach die Annahme, dass § 12 Abs 1 Z 10 KStG und § 10a KStG im Regelfall erstmals von der Abgabenbehörde ins Spiel gebracht werden.

Versteht man § 22 BAO nach der Außentheorie,¹¹⁾ könnte dies auch für § 3 Z 1 WohlverhaltensG gelten: Manche Unternehmen werden sich bei Erstellung der Abgabenerklärung nicht mit der Frage beschäftigen, ob eine sie begünstigende Besteuerungsvorschrift aufgrund des § 22 BAO doch nicht anwendbar ist, weil die von ihnen gewählte Gestaltung unangemessen und ungewöhnlich ist, und sich dabei zusätzlich der Steuerersparnisabsicht bezichtigen. Vielmehr werden sie entweder die begünstigende Besteuerungsvorschrift selbst anwenden oder davon absehen. Auf dem Boden der Innentheorie stellt sich gar nicht die Frage, ob ein Steuervorteil auf Grundlage des § 22 BAO doch nicht zustehen könnte.¹²⁾ Wenn § 3 Z 1 WohlverhaltensG daher von einem

⁷⁾ Zugleich können solche Unternehmen von der Gewährung des Fixkostenzuschusses 800.000, der Lockdown-Umsatzsätze und des Verlustersatzes ausgeschlossen sein, vgl Pkt 3.1.3 f RL FKZ II; Pkt 3.1.4 f RL Lockdown-Umsatzersatz; Pkt 3.1.3 f RL Verlustersatz.

⁸⁾ Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit für standortrelevante Unternehmen durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl II 2020/326 (in der Folge: RL Standortsicherungszuschuss).

⁹⁾ Grammatikfehler im Original.

¹⁰⁾ Siehe auch Pkt 3.1.4 RL FKZ II; Pkt 3.1.5 RL Lockdown-Umsatzersatz; Pkt 3.1.4 RL Verlustersatz.

¹¹⁾ Dazu Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (95).

¹²⁾ Näher Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (95).

Missbrauch iSd § 22 BAO spricht, der zu einer „Änderung“ der steuerlichen Bemessungsgrundlage geführt hat, steht dahinter offenbar die Vorstellung, dass sich erst die Abgabenbehörde – und nicht schon das Unternehmen bei der Erstellung der Abgabenerklärung – mit der Anwendung dieser Vorschrift beschäftigt.¹³⁾ Wer die eigentlich unter § 12 Abs 1 Z 10 KStG fallenden Aufwendungen zunächst abzieht, die nach § 10a KStG hinzuzurechnenden Einkünfte nicht angibt oder einen Vorteil in Anspruch nehmen will, der ihm nach § 22 BAO nicht zusteht, hat sich demgemäß „steuerlich nicht wohlverhalten“.

Als **Anreiz**, steuerliches Fehlverhalten zu vermeiden, könnte auch der letzte Satzteil von § 3 Z 2 WohlverhaltensG verstanden werden: Dort ist eine deutlich höhere Freigrenze vorgesehen, wenn das Unternehmen „bereits bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung [...] den Anwendungsfall des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 oder des § 10a KStG 1988 offengelegt“ hat. Unternehmen werden durch diese Regelung motiviert, die Anwendung beider Vorschriften und damit auch die davon betroffenen Ausgaben und Einnahmen offenzulegen.¹⁴⁾ Den Abgabenbehörden fällt es dann leichter, den Abzug dieser Ausgaben zu verhindern und die Steuerpflicht dieser Einnahmen sicherzustellen.

Der Gesetzgeber hat die möglicherweise mit § 3 Z 1 und 2 letzter Satzteil WohlverhaltensG verbundene Intention, einen Anreiz zur Offenlegung der Anwendungsfälle von § 22 BAO, § 12 Abs 1 Z 10 KStG und § 10a KStG zu schaffen, jedenfalls nicht konsequent durchgezogen: Er hätte dann nämlich im Falle der Offenlegung auch eine 500.000 Euro übersteigende Hinzurechnung nicht als schädlich erachten dürfen. Umgekehrt sind die in § 3 Z 1 und 2 WohlverhaltensG vorgesehenen „Toleranzgrenze[n]“¹⁵⁾ von jeweils 100.000 Euro zumindest in Hinblick auf dieses Ziel nicht erforderlich.¹⁶⁾

Den Regelungen des § 3 Z 1 und 2 WohlverhaltensG könnten daher auch andere Ziele zugrunde liegen. Einen entsprechenden Hinweis gibt wieder eine vor dem Gesetz erlassene Förderrichtlinie: Nach Pkt 3.1.3 RL FKZ I¹⁷⁾ darf „das Unternehmen [...] in den letzten drei veranlagten Jahren nicht vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 [...] betroffen gewesen sein (keine aggressive Steuerplanung)“. Hinter dieser Vorschrift steht offenbar die Vorstellung, dass Unternehmen, deren Zahlungen unter dieses Abzugsverbot fallen, **aggressive Steuerplanung** betreiben. Tatsächlich zielt § 12 Abs 1 Z 10 KStG nach den Gesetzesmaterialien „auch auf die Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen mittels Zins- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer oder in besondere Steuerregime ab“¹⁸⁾ und wurde weithin als gleichermaßen wirksam zur Verhütung von BEPS wie die Zinsschranke nach Art 4 ATAD¹⁹⁾ qualifiziert.²⁰⁾ Dies passt zu den ebenfalls in § 3 WohlverhaltensG angesprochenen Vor-

¹³⁾ Von derselben Annahme könnte auch der Verordnungsgeber in Hinblick auf Pkt 3.1.3 RL FKZ II, Pkt 3.1.4 RL Lockdown-Umsatzersatz und Pkt 3.1.3 RL Verlustersatz ausgegangen sein.

¹⁴⁾ Denselben Anreiz setzen auch Pkt 3.1.4 RL FKZ II, Pkt 3.1.5 RL Lockdown-Umsatzersatz und Pkt 3.1.4 RL Verlustersatz.

¹⁵⁾ 1110/A 27. GP, 3.

¹⁶⁾ Selbst wenn man diese Freigrenzen als reine Bagatelgrenzen versteht, sind sie wohl großzügig gewählt, vgl auch kritisch Abg Fuchs zu TOP 18-22, 69/NRSITZ BgNR 27. GP.

¹⁷⁾ Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl II 2020/225 (in der Folge: RL FKZ I).

¹⁸⁾ ErlRV 24 BgNR 25. GP, 13.

¹⁹⁾ RL 2016/1164/EU des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABI L vom 193 vom 19. 7. 2016, S 1 (in der Folge: ATAD).

²⁰⁾ Vgl zB Kofler in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler, Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch? (2017) 1 (15 ff); Mayer, Die Zinsschranke – wie geht es weiter? SWI 2019, 115 (118 FN 22 mwN). Die Europäische Kommission vertrat jedoch eine andere Ansicht, weshalb Österreich mit der Umsetzung der Zinsschranke nicht wie ursprünglich geplant bis 31. 12. 2023 zuwartet, sondern den mit 1. 1. 2021 in Kraft getretenen § 12a KStG neu einführt, siehe COVID-19-StMG, BGBl I 2021/3, und zur Neuregelung im Detail Kerbl/Winkelbauer/Albl, Die Zinsschranke iSd § 12a KStG, ÖStZ 2020, 655 (655 ff).

schriften des § 22 BAO und des § 10a KStG, die in den Art 6 und 7 f ATAD ihre unionsrechtliche Grundlage haben²¹⁾ und daher ebenso wichtige Eckpfeiler der Initiative zur Bekämpfung von BEPS sind.²²⁾

Dennoch hat der Gesetzgeber nur einzelne der in der ATAD vorgesehenen Regelungen für Zwecke des § 3 WohlverhaltensG herausgegriffen: Die Arbeiten der OECD zum BEPS-Projekt bieten noch vielfältiges weiteres Anschauungsmaterial, dessen sich der Gesetzgeber hätte bedienen können.²³⁾ Allerdings ist „*aggressive Steuerplanung*“ ein äußerst unscharfer Begriff, hinter dem sich auch völlig unterschiedliche Vorstellungen verbergen können.²⁴⁾ Das Thema gibt es auch nicht erst seit dem BEPS-Projekt: *Loukota* warnte bereits vor mehr als 30 Jahren vor „*dubiose[n] internationale[n] Gestaltungsstrategien*“.²⁵⁾ Aus dem Arsenal der bereits damals von ihm als „*Waffen*“ der österreichischen Finanzverwaltung im Kampf gegen die Steueroasenproblematik bezeichneten Vorschriften der §§ 21 bis 23 BAO bedient sich das WohlverhaltensG nur des § 22 BAO.²⁶⁾ Den Wertungswiderspruch zum Finanzstrafrecht nahm der Gesetzgeber offenbar in Kauf:²⁷⁾ § 39 FinStrG misst gerade nicht den von § 22 BAO, sondern den von § 23 BAO erfassten Sachverhalten besonderen Unrechtsgehalt bei. Die steuerlichen Maßnahmen, an die der Gesetzgeber in § 3 Z 1 und 2 WohlverhaltensG anknüpft, machen insgesamt den Eindruck der Beliebigkeit.

§ 3 Z 3 WohlverhaltensG folgt wiederum einem ganz anderen Konzept: Die Vorschrift sieht gar keine Möglichkeit vor, durch eine wie immer geartete Offenlegung der Anwendbarkeit bestimmter Steuervorschriften den Wohlverhaltensstandard zu erfüllen. Der Wortlaut und die Entstehungsgeschichte des § 3 Z 3 WohlverhaltensG enthalten auch keinen Anhaltspunkt, dass der Gesetzgeber besorgt ist, dass Unternehmen Passiveinkünfte aus einer Niederlassung in Staaten auf der EU-Liste nicht deklarieren. Denn diese Vorschrift setzt gar nicht voraus, dass die Einkünfte in Österreich steuerpflichtig sind.²⁸⁾ Dem Gesetzgeber ist es daher offenkundig nicht um das **steuerliche Wohlverhalten einzelner Unternehmen**, sondern **einzelner Staaten** gegangen: Wenn Drittstaaten nicht von der EU festgelegte Wohlverhaltensstandards erfüllen und aus diesem Grund auf die EU-Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiete für Steuerzwecke gesetzt wurden,²⁹⁾ trifft sie die Sanktion des österreichischen Gesetzgebers: Unternehmen, die dort ihren Sitz oder eine Niederlassung haben, werden – wenn sie vor Ort auch überwiegend Passiveinkünfte beziehen – in Österreich von Förderungen

²¹⁾ Obwohl § 3 Z 1 WohlverhaltensG auf „§ 22 der Bundesabgabenordnung (BAO), *BGBI. Nr. 194/1961*“ (Hervorhebung nicht im Original) abstellt, wird nicht die Stammfassung, sondern die geltende, Art 6 ATAD Rechnung tragende Fassung maßgebend sein, vgl hierzu bereits *Lang*, Fixkostenzuschuss II und Missbrauch im Sinne des § 22 BAO, SWK 30/2020, 1416 (1416).

²²⁾ Ausführlich *Staringer* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017) 1 (14 ff).

²³⁾ Vgl insb zur aggressiven Steuerplanung iZm *hybrid mismatch arrangements* und deren Bekämpfung nach der ATAD und OECD-BEPS-Aktionspunkt 2 *Allram* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Hybrid-Finanzierung in Bilanz- und Steuerrecht (2017) 117 (117 ff); zur diesbezüglich teilweise innerstaatlichen Umsetzung der ATAD in § 14 KStG durch das StRefG 2020, BGBl I 2019/103, siehe *Knesl/Schilcher*, Sondervorschriften für hybride Gestaltungen, RdW 2019, 634 (634 ff).

²⁴⁾ Kritisch *Staringer* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, ATAD, 14; für einen Überblick über die Definitionsmöglichkeiten von „*aggressiver Steuerplanung*“ vgl *Eberhartinger/Weinhandl* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014) 177 (180 ff).

²⁵⁾ *Loukota*, Internationale Steuerfälle (1989) 223.

²⁶⁾ *Loukota*, Steuerfälle, 233.

²⁷⁾ Diese Kritik trifft auch den Verordnungsgeber: vgl Pkt 3.1.3 RL FKZ II, Pkt 3.1.4 RL Lockdown-Umsatzersatz und Pkt 3.1.3 RL Verlustersatz; dazu schon *Lang*, SWK 30/2020, 1416 (1425).

²⁸⁾ Dazu näher *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (107).

²⁹⁾ Siehe für die Kriterien *Rat der Europäischen Union*, Schlussfolgerungen vom 8. 11. 2016: Kriterien und das Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, 14166/16; *Pageis*, Das sogenannte verantwortungsvolle Handeln im Steuerbereich – eine Momentaufnahme, SWI 2017, 464 (470).

aufgrund der COVID-19-Pandemie ausgeschlossen.³⁰⁾ Weder der Bezug aktiver inländischer Einkünfte noch deren Versteuerung können sie vor dieser Konsequenz bewahren. Für Unternehmen ist es dadurch generell weniger attraktiv, Niederlassungen in den besagten Staaten zu gründen oder ihren statutarischen Sitz dorthin zu verlegen.

Die Tatbestände des § 3 Z 1 bis 3 WohlverhaltensG haben somit gemeinsam, dass die Erfüllung der steuerlichen Pflichten Unternehmen nicht davor schützt, dass ihnen das „steuerliche Wohlverhalten“ abgesprochen wird. Das aus § 3 Z 4 WohlverhaltensG hervorleuchtende Ziel, Unternehmen von steuerlichem Fehlverhalten abzuhalten, findet sich in § 3 Z 1 bis 3 des Gesetzes folglich – wenn überhaupt – nur in Ansätzen. Die Zielsetzung des Gesetzgebers kann daher nur darin gesehen werden, die Unternehmen von den – aus völlig unterschiedlichen Gründen – als **verpönt** gebrandmarkten Verhaltensweisen abzuhalten: Die Wohlverhaltensstandards sollen einen zusätzlichen Anreiz geben, keine finanzstrafrechtlichen Vorsatzdelikte zu begehen. Weiters sollen Körperschaften keine Zinsen und Lizenzgebühren an Konzernunternehmen in Niedrigsteuerländern zahlen und dort weder Tochtergesellschaften noch Niederlassungen gründen, über die Passiveinkünfte bezogen werden. Von der Gründung solcher Niederlassungen in „*Steuerose[n]*“³¹⁾ sollen auch natürliche Personen abgehalten werden. Generell sollen Unternehmen Gestaltungen, mit denen sie die Grenzen der steuerlichen Tatbestände ausloten und dadurch Gefahr laufen, von § 22 BAO erfasst zu werden und damit doch unter diese Steuertatbestände zu fallen, gleich von vornherein unterlassen.³²⁾

2. Ausgestaltung der einzelnen Tatbestände des § 3 WohlverhaltensG

Die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele sind eine Sache, die konkrete Ausgestaltung der Regelungen eine andere. Nimmt man nur die scheinbar von einer klaren Zielsetzung getragene Vorschrift des § 3 Z 4 WohlverhaltensG näher in den Blick, zeigt sich, dass der Gesetzgeber hier **kaum differenziert** hat: So wird überhaupt nicht zwischen den einzelnen finanzstrafrechtlichen Tatbeständen unterschieden. Vielmehr kommt bei einer Verhängung einer rechtskräftigen Finanzstrafe aufgrund *jedes* Vorsatzdelikts, wenn es sich nicht um eine „*bloße*“ Finanzordnungswidrigkeit handelt oder die Strafe die Toleranzgrenze von 10.000 Euro nicht übersteigt, immer dieselbe Konsequenz – nämlich der Ausschluss vom Lockdown-Umsatzersatz II, dem Ausfallsbonus und künftigen Förderungen aufgrund der COVID-19-Pandemie³³⁾ – zum Tragen. Viel von dem, was der VfGH anlässlich der Aufhebung einer strafrechtsakzessorischen Ausschlussklausel in § 14 Abs 1 Z 4 BörseG 1989³⁴⁾ zum Straftatbestand der Marktmanipulation gesagt hat, gilt noch viel mehr für die Gesamtheit der finanzstrafrechtlichen Vorsatzdelikte, auf die § 3 Z 4 WohlverhaltensG pauschal verweist: „*Nun ist aber nicht zu übersehen, dass der Tatbestand der Marktmanipulation durchaus nicht homogen ist. § 48a BörseG subsumiert in Abs 1 Z 2 unter diesen Tatbestand eine Vielzahl von Verhaltensweisen, verlangt bei den einzelnen ‚Subtatbeständen‘ die Berücksichtigung verschiedener Umstände, unter denen die Geschäfte abgewickelt wurden, sieht Rechtfertigungsgründe vor und hebt andererseits (in Abs 2) bestimmte Verhaltensweisen als offenbar typische Fälle von Marktmanipulation hervor. Bei einem derart breit und offen*

³⁰⁾ Dies ist auch bei einigen im Vorjahr eingeführten Förderungen wie dem FKZ II, den Lockdown-Umsatzersatz und dem Verlustersatz der Fall: vgl dazu Pkt 3.1.5 RL FKZ II; Pkt 3.1.6 RL Lockdown-Umsatzersatz; Pkt 3.1.5 RL Verlustersatz; näher überdies *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (105 ff).

³¹⁾ So die Terminologie in der Gesetzesbegründung: 1110/A 27. GP, 3.

³²⁾ Dieselben Zielsetzungen werden auch für den Ordnungsgeber in Hinblick auf die Ausschlussklauseln der RL FKZ II, Lockdown-Umsatzersatz und Verlustersatz maßgebend gewesen sein.

³³⁾ Diese Kritik trifft aber auch bereits die Regelungen zum FKZ II, den Lockdown-Umsatzersatz und dem Verlustersatz: vgl dazu Pkt 3.1.6 RL FKZ II, Pkt 3.1.7 RL Lockdown-Umsatzersatz und Pkt 3.1.6 RL Verlustersatz.

³⁴⁾ BörseG, BGBl 1989/555 idF BGBl I 2009/22.

formulierten Straftatbestand ist es von vornherein ausgeschlossen, dass alle Verstöße hinsichtlich ihrer Gravität gleich zu beurteilen sind.“³⁵⁾ § 3 Z 4 WohlverhaltensG unterscheidet sich auch von § 13 Abs 2 GewO, wo der Gesetzgeber nur einzelne finanzstrafrechtliche Tatbestände herausgreift. Immerhin gibt es aber in § 3 Z 4 WohlverhaltensG eine Mindeststrafe von 10.000 Euro. Eine solche Regelung hat der VfGH im Börserecht vermisst, und sie findet sich übrigens auch nicht in Pkt 3.1.3 RL FKZ I und RL Standortsicherungszuschuss.³⁶⁾ Nach § 3 Z 4 WohlverhaltensG kann den konkreten Umständen des Einzelfalls nur durch diese Freigrenze und nicht auch auf andere Weise Rechnung getragen werden. Eine Nachsichtsregelung wie in § 26 Abs 1 GewO und dazu korrespondierend in § 87 Abs 1 Z 1 GewO ist im WohlverhaltensG nämlich nicht vorgesehen.

Gäbe es aber nur § 3 Z 4 WohlverhaltensG, wären die Regelungen des Gesetzes noch in sich schlüssig: § 3 Z 4 WohlverhaltensG bestraft immerhin steuerliches Fehlverhalten. Wie dargelegt pönalisieren aber die anderen Tatbestände des § 3 WohlverhaltensG an sich Verhaltensweisen, die man – zumindest nach dem herkömmlichen Sprachgebrauch – geradezu als steuerliches Wohlverhalten qualifiziert hätte: Der Gesetzgeber schließt in den Tatbeständen des § 3 Z 1 bis 3 WohlverhaltensG Unternehmen von der Gewährung von Förderungen aus, auch wenn sie all ihre steuerlichen Pflichten erfüllt haben und dementsprechend steuerpflichtige Einkünfte versteuert und nicht abzugsfähige Aufwendungen auch nicht abgezogen haben. Antragsteller, gegen die aufgrund steuerlichen Fehlverhaltens Finanzstrafen verhängt wurden, werden in gleicher Weise wie jene behandelt, die ihre steuerlichen Pflichten auf Punkt und Beistrich erfüllt haben, nur eben nach Besteuerungstatbeständen, deren Erfüllung zunächst der Ordnungsgeber und nunmehr auch der Gesetzgeber als verwerflich brandmarken: Beide Gruppen werden von der Gewährung von Förderungen aufgrund der COVID-19-Pandemie ausgeschlossen. Dass hier völlig **unterschiedliche Sachverhalte gleichbehandelt** werden, ohne dass dafür ein sachlicher Grund ersichtlich ist, scheint mit Händen zu greifen zu sein.

Die **Wertungswidersprüche** werden noch offensichtlicher, wenn man sich vor Augen hält, dass keineswegs jedes steuerliche Fehlverhalten zum Förderungs Ausschluss führt: § 3 Z 4 WohlverhaltensG erfasst nur Vorsatzdelikte. Nicht einmal Fälle grober Fahrlässigkeit sind erfasst. Mit den Finanzordnungswidrigkeiten fallen auch Vorsatzdelikte aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift. Die Ausnahme für Finanzstrafen bis zu 10.000 Euro führt dazu, dass Verurteilungen aufgrund weiterer Vorsatzdelikte das „steuerliche Wohlverhalten“ nicht beeinträchtigen. Werden somit Unternehmen in bestimmten Fällen trotz rechtskräftiger Finanzstrafe nicht von der Gewährung von COVID-19-bedingten Zuschüssen ausgeschlossen, ist noch weniger verständlich, dass andere Unternehmen, die ihren steuerlichen Pflichten nachgekommen sind, und die lediglich der Vorwurf trifft, der falschen Steuervorschrift unterlegen zu sein, keine Förderungen bekommen können.³⁷⁾

Einige der in den einzelnen Tatbeständen des § 3 WohlverhaltensG gewählten Regelungstechniken sind aber auch **für sich betrachtet problematisch**. Nach § 3 Z 1 und 2 des Gesetzes hängt das „steuerliche Wohlverhalten“ ausschließlich davon ab, aus welchen Steuervorschriften sich die Steuerpflicht ergibt: Nach § 3 Z 1 WohlverhaltensG macht es einen Unterschied, ob die Steuerpflicht auf § 22 BAO oder die umgangene Vorschrift gestützt wird. § 3 Z 2 WohlverhaltensG differenziert, ob der Abzug derselben Zahlung auf Grundlage des § 12 Abs 1 Z 10 KStG oder etwa der Regelungen über die verdeckte Gewinnausschüttung versagt wird, und ob die Hinzurechnung der

³⁵⁾ VfSlg 19.342/2011.

³⁶⁾ Pkt 3.1.6 RL FKZ II, Pkt 3.1.7 RL Lockdown-Umsatzersatz und Pkt 3.1.6 RL Verlustersatz kennen hingegen eine derartige Freigrenze.

³⁷⁾ Diese Kritik trifft auch die Ausschlussklauseln der RL FKZ I, FKZ II, Lockdown-Umsatzersatz und Verlustersatz.

Passiveinkünfte mit § 10a KStG oder mit den Grundsätzen der Einkünftezurechnung begründet wird.³⁸⁾ Noch fragwürdiger werden die sich aus den einzelnen Tatbeständen des § 3 WohlverhaltensG ergebenden Konsequenzen, wenn man § 3 Z 3 WohlverhaltensG mitberücksichtigt. Dies veranschaulicht das folgende Beispiel:

• **Beispiel**

Eine österreichische Kapitalgesellschaft hält eine 100%ige Beteiligung an einer in einem in der EU-Liste genannten Staat ansässigen Tochtergesellschaft, die ausschließlich niedrig besteuerte Passiveinkünfte gemäß § 10a Abs 2 KStG in der Höhe von jährlich 200.000 Euro erzielt. Die österreichische Kapitalgesellschaft deklariert diese ausländischen Einkünfte im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung vorsichtshalber als ihre eigenen Einkünfte, um sich von vornherein gegen jeden finanzstrafrechtlichen Vorwurf zu immunisieren. Sie hält es aber für rechtlich zutreffend, diese Einkünfte nur bei der ausländischen Tochtergesellschaft und nicht bei sich selbst zu erfassen, zumal sie davon ausgeht, dass die wirtschaftliche Tätigkeit der Tochtergesellschaft ausreicht, um den Substanznachweis nach § 10a Abs 4 Z 3 KStG zu erfüllen. Sie bekämpft daher die antragsgemäß vorgenommene Veranlagung. Die Beschwerde ist nicht erfolgreich. Es bleibt bei der Besteuerung der ausländischen Einkünfte bei der österreichischen Kapitalgesellschaft. Für das steuerliche Wohlverhalten ist nun entscheidend, **worin die rechtliche Begründung dafür liegt**: Wenn die Behörde den Rechtsgrund für die Zurechnung der Einkünfte zur österreichischen Kapitalgesellschaft in § 22 BAO sieht, ist das in Hinblick auf § 3 Z 1 WohlverhaltensG unproblematisch. Denn nach dieser Vorschrift bedarf es einer Änderung der Bemessungsgrundlage, die aber im Vergleich zur Veranlagung gleich bleibt. Wenn die Einkünfte hingegen nach § 10a KStG der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, ist es mit dem steuerlichen Wohlverhalten der österreichischen Kapitalgesellschaft vorbei: Der dem § 10a KStG unterliegende Betrag in der Höhe von 200.000 Euro übersteigt die in § 3 Z 2 WohlverhaltensG vorgesehene Toleranzgrenze von 100.000 Euro. Dass sich die Bemessungsgrundlage nicht erhöht, spielt nach dieser Vorschrift keine Rolle. Die höhere Freigrenze von 500.000 Euro kann die Kapitalgesellschaft nicht in Anspruch nehmen, da dies die Offenlegung der Anwendung des § 10a KStG bereits bei der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung erfordert hätte.³⁹⁾ Es genügt nicht, bloß die Einkünfte zu deklarieren. Wenn die Behörde hingegen die Auffassung vertritt, dass die ausländische Gesellschaft nach den Kriterien des österreichischen Ertragsteuerrechts nicht als Körperschaft einzustufen ist,⁴⁰⁾ und aus diesem Grund durch den ausländischen Rechtsträger durchzugreifen ist, könnte für Zwecke des § 3 Z 3 WohlverhaltensG die ausländische Tochtergesellschaft zur Niederlassung der österreichischen Kapitalgesellschaft werden. Auch bei Wahl dieser Begründung ist das steuerliche Wohlverhalten verwirkt. Eine Toleranzgrenze ist nach dieser Vorschrift nicht vorgesehen. Das steuerliche Wohlverhalten bleibt hingegen weiterhin aufrecht, wenn die von einer ausländischen Tochtergesellschaft erzielten Gewinne deshalb als eigene Einkünfte der österreichischen Kapitalgesellschaft betrachtet werden, weil sich dies aus der Anwendung der von der Rechtsprechung des VwGH geprägten Grundsätze, wonach Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige ist, der die Möglichkeiten besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern,⁴¹⁾ ergibt. Diese Rechtsgrundlage ist nämlich in keinem der Tatbestände des § 3 WohlverhaltensG angesprochen.

Das Beispiel lässt zumindest ansatzweise erkennen, dass die **Toleranzgrenzen** in den einzelnen Tatbeständen des § 3 Z 1 bis 3 WohlverhaltensG völlig unterschiedlich geregelt sind: In § 3 Z 1 und 2 Halbsatz 1 WohlverhaltensG stimmen sie zwar dem Betrag nach überein. Allerdings bezieht sich der Betrag von 100.000 Euro nach § 3 Z 1 WohlverhaltensG auf jeden Veranlagungszeitraum und sogar jede Steuer gesondert, während er nach § 3 Z 2 WohlverhaltensG für alle fünf veranlagten Jahre gemeinsam maßgebend ist.⁴²⁾ § 3 Z 3 WohlverhaltensG wiederum kennt überhaupt keine Toleranzgrenze, sodass bei Fehlen anderer Einkünfte im maßgebenden Wirtschaftsjahr⁴³⁾ ein einzelner Euro an Passiveinkünften einer noch so kleinen Niederlassung in einem in der EU-Liste genannten Staat das Unternehmen zur Gänze vom Zugang zu Fördermitteln abschneiden kann.

³⁸⁾ Ausführlich *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (103 f).

³⁹⁾ Vgl hierzu im Detail *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (103).

⁴⁰⁾ Vgl zur Einordnung ausländischer Rechtsträger nach § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG im Detail *Lang*, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen? ÖStZ 2011, 107 (107 ff); *Lang* in *Kanduth-Kristen/Urnikl/Fritz-Schmied*, Gedächtnisschrift Herbert Kofler (2020) 313 (314 ff).

⁴¹⁾ Vgl zB VwGH 27. 6. 2013, 2009/15/0219.

⁴²⁾ Dazu im Detail *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (102).

⁴³⁾ Vgl hierzu *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (105 f).

Für das Beispiel haben wir die Rechtslage grob vereinfacht dargestellt. So ist in den einzelnen Tatbeständen des § 3 WohlverhaltensG beispielsweise unterschiedlich geregelt, **wer die jeweilige Beurteilung vorzunehmen hat**: Nach § 3 Z 2 und 3 WohlverhaltensG hat die Stelle, die die Förderung gewährt, das letzte Wort. Der Gesetzgeber nimmt dabei in Kauf, dass die Abgabenbehörde zu einem anderen Ergebnis gelangen könnte.⁴⁴⁾ Z 1 und Z 4 stellen hingegen auf die Rechtskraft des Bescheides oder des Urteils ab. Damit ist die Entscheidung in die Hand der Abgaben- oder Finanzstrafbehörde gelegt.

Dazu kommt, dass die für die Beurteilung des steuerlichen Wohlverhaltens maßgebenden **Zeiträume** unterschiedlich lang sind: § 3 Z 3 WohlverhaltensG stellt auf ein einziges Jahr, § 3 Z 1 WohlverhaltensG auf drei Jahre und § 3 Z 2 und 4 WohlverhaltensG auf fünf Jahre ab. Da § 3 Z 1 WohlverhaltensG nicht bloß die Ertragsteuern, sondern zB auch die Umsatzsteuer, die Grundsteuer, die Erdgasabgabe oder die Werbeabgabe betrifft,⁴⁵⁾ können die für die Beurteilung des steuerlichen Wohlverhaltens maßgebenden Zeiträume zudem von Steuer zu Steuer unterschiedlich sein. Welche für jede dieser Steuern zum Zeitpunkt der Beantragung der Förderung die „*letzten drei veranlagten Jahre*“ sind, hängt nicht bloß davon ab, wann das Unternehmen die Steuererklärung einreicht, sondern wie schnell die Abgabenbehörde diese bearbeitet. Dies gilt in Hinblick auf die Körperschaftsteuer auch für § 3 Z 2 WohlverhaltensG und die nach dieser Vorschrift maßgebenden letzten fünf veranlagten Jahre.

Nach § 3 Z 1 und 4 WohlverhaltensG hängt das steuerliche Wohlverhalten nicht nur davon ab, dass überhaupt eine Entscheidung der Abgaben- oder Finanzstrafbehörde ergangen ist, sondern zusätzlich von deren **Rechtskraft**. Ob Rechtskraft besteht, liegt nicht nur am Unternehmen, das ein Rechtsmittel einlegen kann, sondern auch an der Behörde, die die Entscheidung zunächst zu erlassen hat und dann aber gegebenenfalls rechtskraftdurchbrechend abändern kann.⁴⁶⁾ Im Falle des § 3 Z 4 WohlverhaltensG kommt noch dazu, dass der Zugang zum Fördertopf für das Unternehmen davon abhängen kann, ob das geschäftsführende Organ die Finanzstrafe in Rechtskraft erwachsen hat lassen, das Unternehmen aber keinen Einfluss darauf hat, ob diese Person gegen die sie persönlich betreffende Entscheidung ein Rechtsmittel einlegt. Soweit es für die Beurteilung der Rechtskraft auf den Zeitpunkt der Gewährung der Förderung ankommt,⁴⁷⁾ kann es schließlich auf die Bearbeitungsdauer des Förderantrags durch die Förderstelle ankommen. Auch dies liegt außerhalb der Sphäre des Unternehmens. All diese Konsequenzen sind nicht bloß rechtspolitisch problematisch: Hängt „*der Wegfall (und in prinzipiell gleicher Weise auch der Eintritt) einer [...] Begünstigung ganz wesentlich von rein manipulativen Umständen wie der Erlassung eines Bescheides ab*“, so kann dies nach der Rechtsprechung des VfGH zu einer sachlich nicht mehr begründbaren Unterscheidung zwischen Unternehmern in materiell gleicher Lage führen.⁴⁸⁾

⁴⁴⁾ Vgl näher dazu *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (101 ff).

⁴⁵⁾ Näher *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (98 FN 43).

⁴⁶⁾ Zu den inner- und außerhalb der BAO geregelten Verfahrenstiteln zur amtswegigen Durchbrechung der Rechtskraft im Abgabenverfahren vgl im Detail *Ritz in Holoubek/Lang*, Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren (2008) 295 (297 ff); im Finanzstrafverfahren sind insbesondere die §§ 165 f und 170 FinStrG einschlägig, vgl hierzu *Tannert/Dorazil in Tannert*, Finanzstrafrecht (Stand 30. 9. 2011, rdb.at) § 166 Anm 2; *Tannert in Tannert*, FinStrG, § 170 Anm 1.

⁴⁷⁾ Dazu näher *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (96).

⁴⁸⁾ VfSlg 10.620/1985; ähnlich in Hinblick auf den Ausschluss vom Anspruch auf Familienbeihilfe wegen Eheschließung des Kindes nach § 5 Abs 3 FLAG 1967, BGBl 1967/376, VfSlg 8.793/1980. Vgl insb auch VfSlg 5.411/1966, wonach eine verschiedene Behandlung von Steuerpflichtigen alleine anhand des Umstands, ob sie für ein bestimmtes Jahr bereits rechtskräftig veranlagt sind oder nicht, „*von zufälligen Umständen, nämlich vom Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung, von der Raschheit des behördlichen Verfahrens sowie kanzleitechnischer Vorgänge (Ausfertigung und Zustellung der Bescheide) abhinge; daß eine solche Differenzierung nicht sachlich begründet ist, liegt auf der Hand.*“

Problematisch ist auch der in § 3 Z 2 WohlverhaltensG durch eine **höhere Freigrenze geschaffene Anreiz**, die Anwendung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG oder des § 10a KStG in der Steuererklärung offenzulegen: Unternehmen können sich durch diese Regelung gedrängt sehen, Ausgaben oder Einnahmen – allenfalls sogar wider besseres Wissen – nicht abzuziehen oder als steuerpflichtig zu deklarieren. Die Vorschrift verleitet Unternehmen, ihr Einkommen falsch zu erklären und erst im Wege einer Beschwerde gegen die antragsgemäß vorgenommene Veranlagung zu versuchen, der *richtigen* Auffassung zum Durchbruch zu verhelfen. Auf diese Weise können sie das Risiko ausschließen, das „steuerliche Wohlverhalten“ für den Fall zu verirken, dass sie sich mit ihrer Rechtsauffassung nicht durchsetzen. Dies gilt auch in Hinblick auf § 3 Z 1 WohlverhaltensG: Dort ist die Offenlegung zwar nicht explizit angesprochen. Allerdings kann eben nur eine „Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage“ das steuerliche Wohlverhalten gefährden. Unternehmen könnten sich veranlasst sehen, die steuerlichen Vorteile, bei denen ein Risiko besteht, dass sie die Abgabenbehörde unter Berufung auf § 22 BAO versagt, zunächst gar nicht in Anspruch zu nehmen. Ihre Rechtsauffassung versuchen sie stattdessen erst im Rechtsmittelverfahren durchzusetzen. Denn auf diese Weise kann es – selbst bei gänzlich erfolgloser Beschwerde – zu keiner für das steuerliche Wohlverhalten schädlichen Änderung der Bemessungsgrundlage kommen.⁴⁹⁾ Diese Vorschriften führen damit aber zum – vor dem Hintergrund des Gebots eines effektiven Rechtsschutzes⁵⁰⁾ – problematischen Ergebnis, dass sich Unternehmen genötigt sehen könnten, ihre Rechtsposition nicht von Beginn an zu vertreten, sondern erst im Rechtsmittelweg durchzusetzen. Sie müssen dann die Mühen und Kosten eines derartigen Verfahrens auf sich nehmen.

3. Rückwirkung der einzelnen Tatbestände des § 3 WohlverhaltensG

Die bisher aufgezeigten Schwierigkeiten treten auch dann auf, wenn sich die Regelungen des WohlverhaltensG nur auf künftiges Verhalten beziehen. Würde daher ein Antrag auf eine Förderung Anfang 2026 gestellt werden, beginnt der nach § 1 Abs 2 WohlverhaltensG maßgebende Zeitraum von fünf Jahren vor der Antragstellung Anfang 2021. Unternehmen hätten dann zumindest ab sofort die Möglichkeit, ihre Aktivitäten so zu planen, dass sie ihr „steuerliches Wohlverhalten“ nicht gefährden. Tatsächlich kommt es bereits wesentlich früher zu Antragstellungen: Da es sich dabei um Zuschüsse gemäß § 2 handelt, „die auf der Grundlage von § 2 Abs. 2 Z 7 des ABBAG-Gesetzes, BGBl. I Nr. 51/2014, geleistet werden“, fallen sowohl der Lockdown-Umsatzersatz II als auch der Ausfallsbonus unter das WohlverhaltensG. Ersterer kann nach Pkt 5.1 RL Lockdown-Umsatzersatz II vom 16. 2. bis zum 30. 6. 2021, Letzterer laut Pkt 4.2 iVm 5.1 RL Ausfallsbonus bis spätestens 15. 9. 2021 beantragt werden. Deshalb setzt ihre Gewährung „steuerliches Wohlverhalten“ in Zeiträumen voraus, die erheblich vor der Kundmachung des Gesetzes am 7. 1. 2021 liegen.⁵¹⁾

Daher ist es nicht überraschend, dass das WohlverhaltensG in den Medien vor allem wegen seiner Rückwirkungen kritisiert wurde.⁵²⁾ Nach der **Rechtsprechung des VfGH**

⁴⁹⁾ Eine derartige Vorgehensweise wird nicht als Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nach § 119 BAO zu qualifizieren sein, weil von der Offenlegungspflicht nur Tatsachen, nicht aber rechtliche Beurteilungen erfasst sind, vgl. *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 119 Tz 1; BFG 15. 5. 2017, RV/6100951/2015. Letztlich obliegt die rechtliche Beurteilung des offengelegten Sachverhalts der Abgabenbehörde – der Abgabepflichtige darf, muss aber seine eigenen rechtlichen Erwägungen hierzu nicht darlegen, vgl. VfGH 28. 10. 1997, 97/14/0121. Folglich wird es dem Abgabepflichtigen – solange er den Sachverhalt offenlegt – auch nicht zur Last gelegt werden können, wenn er in der Abgabenerklärung eine rechtliche Beurteilung des Sachverhalts vornimmt, von deren Richtigkeit er keineswegs überzeugt ist.

⁵⁰⁾ Vgl. auch VfSlg 11.196/1986; zuletzt VfGH 11. 12. 2020, G 264/2019.

⁵¹⁾ Siehe BGBl. I 2021/11.

⁵²⁾ Vgl. *Hiersche/Holzinger*, Warum nicht alle Steuersünder von Covid-Hilfen ausgeschlossen werden sollten, *derstandard.at* 22. 12. 2020; *Kary*, Zweite Strafe für längst gesühnte Steuersünden, *diepresse.com* 17. 12. 2020.

führen „gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis [...], wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (etwa indem sie sich als notwendig erweisen, um andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden).“⁵³⁾ Die Zulässigkeit eines rückwirkenden Eingriffs ist anhand einer Abwägung zwischen dem Ausmaß des Eingriffs und dem Gewicht der für die Rückwirkung sprechenden Gründe zu beurteilen.⁵⁴⁾

Im konkreten Fall geht es nicht um „steuerliche Folgen“, sondern um die Versagung der Inanspruchnahme von Beihilfen. Dies steht der Anwendung der verfassungsrechtlichen Rückwirkungsjudikatur aber nicht entgegen: Diese Rechtsprechung des VfGH wurde zwar auf dem Gebiet des Steuerrechts begründet,⁵⁵⁾ sie ist aber nicht darauf beschränkt.⁵⁶⁾ Gewichtiger ist der Einwand, dass Beihilfen keine Belastung, sondern eine **Wohltat** sind. Nach den vom Gerichtshof verwendeten Formeln muss sich „die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern“, um den Grundrechtsschutz zu aktivieren. Die verfassungsgerichtliche Vertrauensschutzjudikatur,⁵⁷⁾ die ua die Rechtsprechungslinie zu den Rückwirkungen umfasst,⁵⁸⁾ schützt den mit guten Gründen auf den Bestand von Rechtspositionen vertrauenden Bürger vor schwerwiegenden und plötzlich eintretenden Eingriffen in diese.⁵⁹⁾ Mit der Gewährung einer Förderung wird aber niemandes Rechtsposition verschlechtert: Die Rechtsposition von Unternehmen, die in den Genuss der Beihilfe gelangen können, verbessert sich, die der anderen Unternehmen bleibt gleich. Auch hat der VfGH bereits festgehalten, dass gegen „eine [...] Regelung, die rückwirkend eine Begünstigung ausweitet, [...] aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Bedenken“ bestehen.⁶⁰⁾ Was für die Ausweitung einer Begünstigung gilt, sollte für ihre Einräumung erst recht gelten.⁶¹⁾

Der zitierte Satz aus der VfGH-Judikatur darf allerdings nicht verabsolutiert werden. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Vertrauensschutz und insbesondere auch zur Rückwirkung hat im **Gleichheitsgrundsatz** ihre Grundlage.⁶²⁾ Zu vergleichen sind dann Unternehmen, die ihre Dispositionen unter Geltung der neuen Rechtslage treffen können, mit jenen, die rückwirkend davon betroffen sind.⁶³⁾ Wesentlich Ungleiches darf nicht ohne Rechtfertigung gleich behandelt werden.⁶⁴⁾ Dies gilt auch hier: Unter-

⁵³⁾ VfSlg 12.186/1989; dazu bereits *Lang*, Die Rückwirkung von Abgabengesetzen, RdW 1989, 401 (401 ff).

⁵⁴⁾ Vgl zB VfSlg 15.231/1998, 17.311/2004; *Lang*, RdW 1989, 401 (403); *Bezemek in Heißl*, Handbuch Menschenrechte (2009) 228 (256); *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (188).

⁵⁵⁾ Vgl *Holoubek in Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, Österreichisches Bundesverfassungsgesetz (14. Lfg, 2018) Art 7 Rz 386.

⁵⁶⁾ Dazu *Holoubek in Korinek et al*, B-VG, Art 7 Rz 392 ff.

⁵⁷⁾ Vgl zum Begriff *Holoubek in Korinek et al*, B-VG, Art 7 Rz 366.

⁵⁸⁾ Näher zB *Pöschl in Merten/Papier*, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa VII/1 (2009) 251 (288 f); *Holoubek in Korinek et al*, B-VG, Art 7 Rz 370.

⁵⁹⁾ Vgl VfSlg 16.754/2002; *Kofler*, GES 2014, 182 (184); *Pöschl in Merten/Papier*, Grundrechte VII/1, 288.

⁶⁰⁾ VfSlg 19.637/2012; dazu *Kofler*, AbgÄG 1996: Verfassungskonforme Einschränkung des Zinsenabzugsverbots, GES 2012, 406 (408 ff).

⁶¹⁾ So in Hinblick auf die rückwirkende Gewährung von steuerlichen Begünstigungen auch *Mairinger/Twardosz*, Die maßgebende Rechtslage im Abgabenrecht – Teil II, ÖStZ 2007, 49 (50); allgemein *Holoubek in Korinek et al*, B-VG, Art 7 Rz 377.

⁶²⁾ Dazu *Lang*, RdW 1989, 401 (401); *Pöschl in Merten/Papier*, Grundrechte VII/1, 288 f; *Kofler*, GES 2014, 182 (183).

⁶³⁾ *Ruppe in Funk/Klecatsky/Loebenstein/Mantl/Ringhofer*, Staatsrecht und Staatswissenschaften in Zeiten des Wandels (1992) 567 (577); vgl auch *Kofler*, GES 2014, 182 (187 f).

⁶⁴⁾ Vgl *Kofler*, GES 2014, 182 (188).

nehmen, die sich nunmehr in Kenntnis der Regelungen des WohlverhaltensG und der darin vorgesehenen Rechtsfolgen dafür entscheiden, dennoch ihre Geschäftsbeziehungen und anderen Aktivitäten so einzurichten, dass sie nicht mehr als „steuerlich wohlverhalten[d]“ gelten, und Unternehmen, die in der Vergangenheit und daher naturgemäß in Unkenntnis der künftigen Regelungen Handlungen gesetzt haben, mit denen sie nach den nunmehr geltenden Maßstäben ihr „steuerliches Wohlverhalten“ verwirklicht haben, werden gleich behandelt: Ihnen allen ist der Zugang zum Lockdown-Umsatzersatz II, dem Ausfallsbonus und sämtlichen künftigen Förderungen aufgrund der COVID-19-Pandemie versperrt. Diese Gleichbehandlung ist nur bei entsprechender sachlicher Rechtfertigung verfassungsrechtlich akzeptabel.

Besondere Umstände, die es verlangen, nachträglich an vor der Kundmachung des WohlverhaltensG verwirklichte Tatbestände Rechtsfolgen zu knüpfen, sind nicht ersichtlich.⁶⁵⁾ „Steuerliches Wohlverhalten“ könnte auch ab dem Zeitpunkt der Stellung des Antrags für eine bestimmte Förderung bis zur Endabrechnung oder auch danach eingefordert werden.⁶⁶⁾ Den Unternehmen müsste die Förderung dann zunächst gewährt werden. Bei Verletzung der Wohlverhaltensstandards wäre sie wieder zurückzufordern. Dafür gibt das Gesetz in seinen §§ 4 f die Grundlage. Ob eine Rückwirkung vorliegt, hängt davon ab, ob das Gesetz Rechtsfolgen an vor der Kundmachung verwirklichte Sachverhalte knüpft.⁶⁷⁾ Daher wäre es vor dem Hintergrund der geschilderten Rechtsprechung zulässig gewesen, bereits in Zeiträumen nach der Kundmachung des Gesetzes den antragstellenden Unternehmen steuerliches Wohlverhalten abzuverlangen.

Bei der in Hinblick auf die Rückwirkung gleichheitsrechtlich erforderlichen Abwägung ist auch die Rechtsprechung des VfGH zur grundrechtlichen Zulässigkeit des **Entschädigungsausschlusses bei COVID-19-bedingten Betretungsverboten** für Betriebsstätten zu beachten.⁶⁸⁾ Der Gerichtshof hegte keine Bedenken gegen die angefochtenen Bestimmungen, verwies dabei aber auch auf die vom Gesetzgeber eingeführten Fördermaßnahmen, die die wirtschaftlichen Einbußen der betroffenen Betriebe so gut wie möglich abfedern sollten.⁶⁹⁾ Obwohl dem VfGH bewusst gewesen ist, dass der Erhalt der Förderungen den geschädigten Unternehmern nicht bedingungslos zusteht, sondern von bestimmten Voraussetzungen abhängt,⁷⁰⁾ wird auch aus dem Blickwinkel dieser Rechtsprechung bei der Prüfung der Zulässigkeit einer Rückwirkung, die naturgemäß dazu führt, dass Unternehmen der Zugang zu Förderungen unerwartet versperrt wird, ein noch strengerer Maßstab anzulegen sein.

Besonders gravierend sind die Bedenken gegen die Rückwirkung der Tatbestände des § 3 Z 1 bis 3 WohlverhaltensG: Von diesen Vorschriften können Unternehmen auch dann erfasst sein, wenn sie sich keinen wie immer gearteten Gesetzesverstoß zuschulden kommen lassen und ihre Steuern pünktlich gezahlt haben. Den nunmehrigen Wohlverhaltensstandards ist nicht entsprochen, wenn diese Steuerpflicht in bestimmten steuerlichen Vorschriften ihre Grundlage hat, deren Anwendung vom Gesetzgeber im Nachhinein als verpönt gebrandmarkt wurde. Die Unternehmen konnten

⁶⁵⁾ Die Rückwirkung ist nämlich ua nicht erforderlich, um andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden oder einer besonderen, der Allgemeinheit unmittelbar drohenden Gefahr Rechnung zu tragen, vgl für weitere eine Rückwirkung rechtfertigende und hier nicht gegebene besondere Umstände VfSlg 14.149/1995; *Holoubek in Korinek et al*, B-VG, Art 7 Rz 383.

⁶⁶⁾ Vgl *Kary*, diepresse.com 17. 12. 2020.

⁶⁷⁾ Vgl *Holoubek in Korinek et al*, B-VG, Art 7 Rz 377.

⁶⁸⁾ Vgl VfGH 14. 7. 2020, G 202/2020 ua; dazu im Detail *Eller/Wachter*, Die Rechtsprechung des VfGH zu den „Corona-Regelungen“ der Bundesregierung, ÖJZ 2021, 12 (13 ff).

⁶⁹⁾ Konkret bezog sich der VfGH auf die Beihilfen bei Kurzarbeit nach § 37b AMMSG, BGBl 1994/313, den COVID-19-Krisenbewältigungsfonds, den Härtefallfonds und den FKZ I, vgl auch *Eller/Wachter*, ÖJZ 2021, 12 (14).

⁷⁰⁾ Vgl *Eller/Wachter*, ÖJZ 2021, 12 (14).

zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung nicht voraussehen, dass sie mit der Anwendung dieser Steuervorschriften einen künftigen Förderungsanspruch verwirken würden.

In der medialen Diskussion wurde bisher vor allem die durch **§ 3 Z 4 WohlverhaltensG** bewirkte Rückwirkung kritisiert:⁷¹⁾ Wenn über den Antragsteller oder dessen geschäftsführende Organe in Ausübung ihrer Organfunktion in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung eine rechtskräftige Finanzstrafe oder eine entsprechende Verbandsgeldbuße aufgrund von Vorsatz verhängt worden ist, hat das Unternehmen – von den bereits beschriebenen Ausnahmen abgesehen – das steuerliche Wohlverhalten verwirkt. Diese Regelung erfasst allerdings – im Unterschied zu den in § 3 Z 1 bis 3 WohlverhaltensG enthaltenen Vorschriften – immerhin Konstellationen, in denen Personen ihren steuerlichen Pflichten *nicht* nachgekommen sind.

Außerdem hat der Gesetzgeber mit dieser Norm nicht völliges Neuland beschritten. Denn § 3 Z 4 WohlverhaltensG ähnelt – in unterschiedlichem Ausmaß – **Zuverlässigkeitsregelungen**, die sich zB in vergabe- oder kapitalmarktrechtlichen Vorschriften finden.⁷²⁾ Bei ihrer Einführung ist oft keine oder keine nennenswerte Legisvakanz vorgesehen.⁷³⁾ Zumindest in den seltenen Fällen, in denen es keine vergleichbaren Vorgängerregelungen gibt, können strafrechtliche Verurteilungen, die vor der Kundmachung der neuen Gesetze liegende Sachverhalte betreffen, unerwartet relevant werden.⁷⁴⁾ Besonders in kapitalmarktrechtlichen Vorschriften wird häufig auf die Vorschrift des § 13 Abs 2 GewO verwiesen,⁷⁵⁾ die wie § 3 Z 4 WohlverhaltensG an das Finanzstrafrecht anknüpft: „*Wer wegen der Finanzvergehen des Schmuggels, der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben, der Abgabenhelerei nach § 37 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes [...] der Hinterziehung von Monopoleinnahmen, des vorsätzlichen Eingriffes in ein staatliches Monopolrecht oder der Monopolhelerei nach § 46 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes von einer Finanzstrafbehörde bestraft worden ist, ist von der Ausübung des Gewerbes ausgeschlossen, wenn über ihn wegen eines solchen Finanzvergehens eine Geldstrafe von mehr als 726 Euro oder neben einer Geldstrafe eine Freiheitsstrafe verhängt wurde und wenn seit der Bestrafung noch nicht fünf Jahre vergangen sind.*“ Diese Vorschriften bezwecken typischerweise die Beurteilung der Zuverlässigkeit der Organe, die mit der Geschäftsleitung oder der Aufsicht über diese betraut sind.⁷⁶⁾ Die Nachsichtsregel des § 26 Abs 1 GewO macht deutlich, dass beim Ausschluss von der Gewerbeausübung die Betrachtung der bisher begangenen Delikte der Prognose künftigen Verhaltens dient:⁷⁷⁾ „*Die Behörde hat im Falle*

⁷¹⁾ Vgl Kary, diepresse.com 17. 12. 2020; Hiersche/Holzinger, derstandard.at 22. 12. 2020.

⁷²⁾ Ausschlussgründe als wesentlicher Bestandteil der vergaberechtlichen Zuverlässigkeitsprüfung finden sich in § 78 BVergG 2018, BGBl I 2018/65, vgl hierzu Plotz, Die neuen Ausschlussgründe des BVergG 2018, ZVB 2020, 409 (410).

⁷³⁾ ZB wurde das BörseG 2018, BGBl I 2017/107, am 26. 7. 2017 kundgemacht und trat einschließlich seines § 4 Abs 1 Z 7 BörseG 2018 mit 3. 1. 2018 in Kraft, vgl § 194 Abs 1 BörseG 2018.

⁷⁴⁾ Das ist etwa bei § 28a Abs 3 Z 1 BWG, BGBl 1993/352, iVm § 13 Abs 2 GewO denkbar. Die Kundmachung des diese Bestimmung einführenden Gesetzes erfolgte mit dem BGBl I 2007/108 am 28. 12. 2007; § 28a BWG trat gemäß § 107 Abs 55 BWG bereits mit 1. 1. 2008 in Kraft – wobei allerdings in der Übergangsvorschrift des § 103g Z 3 BWG die Rückwirkung für bestimmte Fälle wieder eingeschränkt wurde. Vgl dazu näher ErlVR 313 BlgNR 23. GP, 11.

⁷⁵⁾ Vgl §§ 5 Abs 1 Z 6, 28a Abs 3 Z 1 und Abs 5 Z 1, 62 Z 14 BWG; § 120 Abs 2 Z 2 VAG 2016, BGBl I 2015/34; § 11f Abs 2 Z 1 PKG, BGBl 1990/281; §§ 4 Abs 1 Z 7, 28 Abs 1 Z 3, 62 Abs 2 Z 1, 70 Abs 1 Z 3 BörseG 2018; §§ 3 Abs 5 Z 6 und 7 Abs 2 WAG 2018, BGBl I 2017/107, iVm § 5 Abs 1 Z 6 BWG; § 7 Abs 2 WAG 2018 iVm § 28a Abs 5 Z 1 BWG.

⁷⁶⁾ So stellt zB § 28a Abs 3 BWG sicher, dass der Aufsichtsratsvorsitzende eines Kreditinstituts persönlich zuverlässig und fachlich geeignet ist („*fit and proper test*“), vgl ErlVR 313 BlgNR 23. GP, 6. Liegt ua kein Ausschließungsgrund nach § 13 Abs 2 GewO vor, so ist gemäß § 11f Abs 2 Z 1 PKG anzunehmen, dass der Vorstand einer Pensionskasse „*fachlich qualifiziert und persönlich zuverlässig*“ ist.

⁷⁷⁾ Zur Berücksichtigung der den Ausschluss bedingenden Verurteilung im Rahmen der Nachsichtsentcheidung auch Hanusch in Hanusch, GewO (16. Lfg, 2010) § 26 Rz 2 f; Kreisli in Ennöckl/Raschauer/Wessely, GewO (Stand 1. 1. 2015, rdb.at) § 26 Rz 8 ff; VwGH 17. 12. 2002, 2002/04/0189.

des Ausschlusses von der Gewerbeausübung gemäß § 13 Abs. 1 oder 2 die Nachsicht von diesem Ausschuß zu erteilen, wenn nach der Eigenart der strafbaren Handlung und nach der Persönlichkeit des Verurteilten die Begehung der gleichen oder einer ähnlichen Straftat bei Ausübung des Gewerbes nicht zu befürchten ist.“ Korrespondierend dazu ist in § 87 Abs 1 Z 1 GewO vorgesehen, dass die Gewerbeberechtigung von der Behörde zu entziehen ist, wenn „auf den Gewerbeinhaber die Ausschlußgründe gemäß § 13 Abs. 1 oder 2 zutreffen und nach der Eigenart der strafbaren Handlung und nach der Persönlichkeit des Verurteilten die Begehung der gleichen oder einer ähnlichen Straftat bei Ausübung des Gewerbes zu befürchten ist.“⁷⁸⁾

Um eine derartige Zuverlässigkeitsprognose geht es in § 3 Z 4 WohlverhaltensG allerdings nicht:

- Bei geschäftsführenden Organen ist die Verhängung der Finanzstrafe nämlich nur dann relevant, wenn sie auf einer „in Ausübung ihrer Organfunktion“ begangenen Tat beruht. Die Gesetzesbegründung macht deutlich, dass für Organe nur jene finanzstrafrechtlichen Verurteilungen von Relevanz sind, „die sich auf das Geschäft des jeweiligen Unternehmens beziehen“.⁷⁹⁾ Strafen, die in Hinblick auf die Ausübung der Organfunktion bei anderen Unternehmen – selbst wenn sie zum selben Konzern gehören – verhängt wurden, bleiben genauso wie jedes andere finanzstrafrechtlich relevante Verhalten außerhalb der Tätigkeit für das antragstellende Unternehmen unberücksichtigt.
- Das Gesetz kennt auch keine § 26 Abs 1 GewO vergleichbare Regelung, die es ermöglicht, das Gesamtbild zu würdigen, und dabei auf die Besonderheiten des jeweiligen Unternehmens – und insbesondere auch auf das Verhalten seit der Tat und die Schadenswiedergutmachung⁸⁰⁾ – einzugehen.⁸¹⁾ Das Fehlen derartiger Nachsichtsregelungen in einigen wirtschaftsrechtlichen Sondergesetzen erfährt zwar auch Kritik,⁸²⁾ lässt sich aber immerhin damit rechtfertigen, dass die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes und des Kreditapparats, an der wegen ihrer immensen wirtschaftlichen Bedeutung ein besonderes öffentliches Interesse besteht, maßgeblich vom Vertrauen der Marktteilnehmer abhängt.⁸³⁾ Solche besonderen Umstände, die allenfalls auch den Ausschluss vom Lockdown-Umsatzersatz II, dem Ausfallsbonus und künftigen Förderungen aufgrund vergangener finanzstrafrechtlicher Verurteilungen rechtfertigen könnten, sind im Anwendungsbereich des WohlverhaltensG nicht erkennbar: Von diesem sind alle Arten von COVID-19-Förderungen beantragenden Unternehmen – und nicht nur solche von immenser wirtschaftlicher Bedeutung – erfasst.

Viel näher liegt aber der Vergleich des § 3 Z 4 WohlverhaltensG mit § 153b Abs 4 Z 2 BAO: Nach dieser Vorschrift ist Voraussetzung für die Stellung eines Antrags auf **begleitende Kontrolle**, dass über „keinen im Antrag angeführten Unternehmer [...] in den fünf Jahren vor der Antragstellung wegen eines in den letzten sieben Jahren vor der Antragstellung vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens rechtskräftig eine

⁷⁸⁾ Zum Verhältnis zwischen §§ 26 und 87 GewO *Kreisli in Ennöckl/Raschauer/Wessely*, GewO, § 87 Rz 2. 1110/A 27. GP, 3.

⁷⁹⁾ Zur Berücksichtigung derartiger Umstände bei der Prognose nach § 26 Abs 1 GewO vgl VwGH 3. 9. 2008, 2008/04/0025.

⁸⁰⁾ Kritisch *Hiersche/Holzinger*, *derstandard.at* 22. 12. 2020; *Kary*, *diepresse.com* 17. 12. 2020.

⁸¹⁾ Vgl zB in Hinblick auf § 5 Abs 1 Z 6 BWG kritisch *Kreisli/Raschauer*, *Strafrechtsakzessorische Ausschlussgründe des österreichischen Kapitalmarktrechts*, ÖJZ 2005, 99 (102); *Kreisli in Ratka/Rauter*, *Handbuch Geschäftsführerhaftung mit Vorstandshaftung*² (2011) 323 (338).

⁸²⁾ Vgl im Detail *Holoubek/Kalss/Kwapill/Raschauer*, *Der „qualifizierte Konkurs“ im Finanzdienstleistungsbereich*, ÖBA 2005, 192 (199 f); zur vom VfGH anerkannten besonderen Schutzbedürftigkeit der Sparer, Anleger und sonstiger Gläubiger in Hinblick auf die Tätigkeit der Finanzinstitute, mwN VfSlg 19.342/2011 (wobei die in dieser Entscheidung untersuchte Ausschlussklausel vom VfGH zwar als gerechtfertigt, aber letztlich nicht verhältnismäßig qualifiziert wurde).

Strafe oder Verbandsgeldbuße verhängt worden“ ist. Die Vorschriften der §§ 153a ff BAO sind am 14. 8. 2018 kundgemacht worden⁸⁴⁾ und mit 1. 1. 2019 in Kraft getreten.⁸⁵⁾ In der Vergangenheit verhängte Strafen schließen die Unternehmen daher von der begleitenden Kontrolle aus. Dies hat allerdings keine Auswirkungen auf den geschuldeten Steuerbetrag: Die Vorteile der begleitenden Kontrolle für Unternehmer und Behörden bestehen in erster Linie darin, dass die Kontrolle der steuerlich relevanten Sachverhalte zeitlich vorverlagert wird, dass die kontinuierliche Begleitung die Konzentration der Ressourcen auf einen relativ kurzen Zeitraum obsolet macht und dass die Selbstkontrolle des Abgabepflichtigen die Überprüfung von Routineabläufen ersetzt.⁸⁶⁾ Eine von § 3 Z 4 WohlverhaltensG erfasste finanzstrafrechtliche Verurteilung versperrt hingegen den Zugang zu Förderungen und kann daher erhebliche materielle Konsequenzen haben. Die in den Fällen des § 3 Z 4 WohlverhaltensG vorgesehene Rückwirkung ist daher weitaus gravierender als jene des § 153b Abs 4 Z 2 BAO. Bei Abwägung all dieser Argumente erweisen sich nicht bloß die Rückwirkungen des § 3 Z 1 bis 3 WohlverhaltensG, sondern auch jene des § 3 Z 4 WohlverhaltensG aus dem Blickwinkel der geschilderten gleichheitsrechtlichen Rechtsprechung des VfGH als bedenklich, wenngleich dies weniger offenkundig ist als in den Fällen des § 3 Z 1 bis 3 WohlverhaltensG.

Zu überlegen ist noch, ob sich die Rückwirkung nicht zumindest in Hinblick auf die in § 3 Z 4 WohlverhaltensG genannten „*geschäftsführende[n] Organe*“ rechtfertigen lässt, wenn man unter ihnen nur jene versteht, die es zum Zeitpunkt der Stellung des Förderungsantrags noch sind. Das Unternehmen hätte nach dieser Auslegung des § 3 Z 4 WohlverhaltensG die Möglichkeit, sich eines finanzstrafrechtlich verurteilten Geschäftsführers rechtzeitig vor der Stellung eines Förderungsantrags zu entledigen. Allerdings wäre es sachlich schwer zu rechtfertigen, wenn das Unternehmen auf die weitere Tätigkeit eines finanzstrafrechtlich verurteilten Geschäftsführers, bei dem möglicherweise die nochmalige Begehung einer solchen Straftat nicht mehr zu befürchten ist und dem aus diesem Grund eine Nachsicht nach § 26 Abs 1 GewO erteilt oder die Gewerbeberechtigung nach § 87 Abs 1 Z 1 GewO nicht entzogen wurde, nur deshalb verzichten muss, um eine Förderung in Anspruch nehmen zu können.⁸⁷⁾ Die Kündigung eines Geschäftsführers kann Kosten verursachen.⁸⁸⁾ Die Erfahrung eines bewährten Geschäftsführers ist gerade in wirtschaftlich schwierigen Situationen von Vorteil. Außerdem muss nicht einmal die Kündigung des Geschäftsführers dem Unternehmen die Verbandsgeldbuße ersparen, die ebenfalls einen Förderungsausschluss bewirken kann.⁸⁹⁾ Selbst wenn es daher dem Unternehmen gelingen sollte, auf diese Weise den Zugang zu den Förderungen zu erhalten, wäre dies mit erheblichen Nachteilen erkauft, die dem Unternehmen nicht ohne Weiteres zugemutet werden können. Daher ist der Versuch, mit dem Hinweis auf die Kündigungsmöglichkeit des geschäftsführenden Organs die mit dessen früherer Verurteilung verbundene Rückwirkung zu rechtfertigen, zum Scheitern verurteilt.

Die in den Tagesmedien primär diskutierte Frage, ob die Rückwirkung des § 3 Z 4 WohlverhaltensG auch **Art 7 EMRK** widerspricht,⁹⁰⁾ ist vor dem Hintergrund der gerade dargelegten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht mehr von solcher Relevanz. Aus Art 7 EMRK ergibt sich – ua –, dass keine höhere als die im Zeitpunkt der Begehung der strafbaren Handlung angedrohte Strafe verhängt werden darf. *Piska* sieht im

⁸⁴⁾ JStG 2018, BGBl I 2018/62.

⁸⁵⁾ § 323 Abs 55 Z 1 BAO.

⁸⁶⁾ So *Vock*, Die begleitende Kontrolle im Überblick, RdW 2018, 384 (386).

⁸⁷⁾ Vgl zu ähnlichen Überlegungen in Hinblick auf die Erwerbsfreiheit VfSlg 19.342/2011: Der Verlust der Börsenmitgliedschaft konnte nur durch Abberufung des Vorstandsmitglieds abgewendet werden, was der VfGH als unverhältnismäßig einstufte; vgl hierzu auch *Brandl/Breuss*, Marktmanipulation und die Zuverlässigkeit als Geschäftsleiter, *ecolex* 2011, 500 (500 ff).

⁸⁸⁾ Vgl *Brandl/Breuss*, *ecolex* 2011, 500 (501).

⁸⁹⁾ Kritisch *Kary*, *diepresse.com* 17. 12. 2020; *Hiersche/Holzinger*, *derstandard.at* 22. 12. 2020.

⁹⁰⁾ Vgl *Kary*, *diepresse.com* 17. 12. 2020; *Hiersche/Holzinger*, *derstandard.at* 22. 12. 2020.

Ausschluss von der Förderungsgewährung eine rückwirkende Nebenstrafe.⁹¹⁾ Angesichts der Unwägbarkeiten des Begriffs der „Strafe“ nach Art 7 EMRK fällt eine eindeutige Beurteilung schwer. Nach der Rechtsprechung ist dieser gleichbedeutend mit dem Strafbegriff des Art 6 EMRK,⁹²⁾ weshalb zu prüfen ist, ob der Förderungs Ausschluss als Sanktion aufgrund einer „strafrechtlichen Anklage“ zu qualifizieren ist. Hierbei greift der EGMR in ständiger Rechtsprechung auf die drei sogenannten *Engel*-Kriterien zurück.⁹³⁾ Ist wie im Fall des § 3 Z 4 WohlverhaltensG der die Zuwiderhandlung umschreibende Gesetzestext systematisch nicht dem Strafrecht zugehörig,⁹⁴⁾ ist nach dem zweiten *Engel*-Kriterium die Natur der Zuwiderhandlung iZm der Natur der vorgesehenen Sanktion zu prüfen.⁹⁵⁾ Letztlich scheint es für die Qualifikation einer Sanktion als Strafe entscheidend darauf anzukommen, dass sie einerseits ein Unrecht ahndet und andererseits eine Präventivwirkung entfaltet.⁹⁶⁾ Wesentlich für die Beurteilung, ob die Anwendung des § 3 Z 4 WohlverhaltensG als „Strafe“ gemäß Art 7 EMRK einzu-stufen ist, wird schließlich sein, ob der Förderungs Ausschluss dazu dient, ein Unrecht – also die verurteilte Straftat – zu ahnden. Dagegen scheint zu sprechen, dass er nicht notwendigerweise denjenigen belastet, der das Unrecht begangen hat. Dies ist zB nicht der Fall, wenn die Finanzstrafe den Geschäftsführer trifft, der Ausschluss von der Förderung aber die Kapitalgesellschaft als Unternehmen. Anstatt ein Unrecht zu ahnden wäre auch denkbar, dass der Förderungs Ausschluss eine im öffentlichen Interesse gelegene administrative Maßnahme ist.⁹⁷⁾ Das öffentliche Interesse könnte etwa in einem sorgsamem Umgang mit durch die Allgemeinheit bereitgestellten öffentlichen Mitteln gesehen werden, der straffällig gewordenen Unternehmern nicht zugetraut wird.⁹⁸⁾ Dagegen ließe sich aber wieder ins Treffen führen, dass nach § 3 Z 4 WohlverhaltensG nur bestimmte finanzstrafrechtliche Delikte relevant sind, und selbst diese nur dann, wenn sie mit dem Unternehmen in Zusammenhang stehen.⁹⁹⁾ Wurde zB ein Geschäftsführer für Handlungen außerhalb des Unternehmens oder als Organ anderer Unternehmen verurteilt, hat das durch ihn aktuell geführte Unternehmen dennoch Zugang zum Lockdown-Umsatzersatz II, dem Ausfallsbonus und allfälligen künftigen COVID-19-Förderungen.¹⁰⁰⁾

4. Die Wohlverhaltensstandards als legitistischer Versuchsballon?

Die Auswirkungen des WohlverhaltensG beschränken sich auf die ab 2021 erstmals gewährten, COVID-19 bedingten Zuschüsse iSd § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz. Wenn man davon ausgeht, dass die Pandemie bald überwunden sein wird, und weil das Gesetz außerdem am 31. 12. 2025 außer Kraft tritt,¹⁰¹⁾ sollten diese Vorschriften nur eine vorübergehende Episode sein. Es ist aber nicht auszuschließen, dass der Gesetzgeber

⁹¹⁾ Vgl *Kary*, diepresse.com 17. 12. 2020; ähnlich zu Pkt 3.1.3 RL FKZ I *Brandner/Traumüller*, Anmerkungen zur COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes, SWK 19/2020, 980 (987).

⁹²⁾ Vgl VfSlg 15.587/1999; *Grabenwarter/Frank*, B-VG (Stand 20. 6. 2020, rdb.at) Art 7 EMRK Rz 2.

⁹³⁾ Vgl EGMR 8. 6. 1976, *Engel ua gg Niederlande*, Bsw-Nr 5100/71; 19. 2. 2013, *Müller-Hartburg gg Österreich*, Bsw-Nr 47195/06; *Grabenwarter/Frank*, B-VG, Art 6 EMRK Rz 5.

⁹⁴⁾ Vgl VfSlg 11.917/1988.

⁹⁵⁾ Vgl VfSlg 11.506/1987.

⁹⁶⁾ Vgl *Muzak*, B-VG⁶ (Stand 1. 10. 2020, rdb.at) Art 6 MRK Rz 10.

⁹⁷⁾ Vgl zB zum Entzug einer Apothekenkonzession VfSlg 11.937/1988.

⁹⁸⁾ Die Sicherstellung eines sorgsamem Umgangs mit Steuermitteln als Ziel des WohlverhaltensG leuchtet aus der Begründung zum IA hervor, vgl 1110/A 27. GP, 3: „Die Mittel für diese Hilfspakete werden zur Gänze aus den Beiträgen der in Österreich tätigen Steuerzahlerinnen und Steuerzahler finanziert. Steuerbeiträge sind ein Solidaritätstopf, der uns die Sicherheit gibt, dass wir gemeinschaftliche Probleme und Aufgaben gut bewältigen können. Im Sinne dieses Solidaritätsgedanken werden durch dieses Bundesgesetz [...] Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft.“

⁹⁹⁾ Vgl bereits *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (108 f).

¹⁰⁰⁾ Siehe auch 1110/A 27. GP, 3: „In Bezug auf die Organe (zB Geschäftsführer) sind nur jene finanzstrafrechtlichen Verurteilungen von Relevanz, die sich auf das Geschäft des jeweiligen Unternehmens beziehen“ (Hervorhebung nicht im Original).

¹⁰¹⁾ § 10 WohlverhaltensG.

an dem einmal kreierten Regelungsmechanismus Gefallen findet: Die Vorschriften zielen darauf ab, bestimmte Verhaltensweisen von Unternehmen zu unterbinden. Der Fiskus ist dabei in einer komfortablen Situation: Von jenen Unternehmen, die sich dennoch nicht abhalten lassen, diese verpönten Handlungen zu setzen, kassiert er einerseits dafür Steuern, schließt sie aber andererseits von Förderungen aus und spart damit bei der Verwendung dieser Steuern.

Der Gesetzgeber könnte daher nicht nur überlegen, den zeitlichen Anwendungsbereich solcher Vorschriften zu verlängern, sondern auch ihren sachlichen Anwendungsbereich zu erweitern und dabei weitere Regelungen einzubeziehen und noch ganz andere Rechtsfolgen vorzusehen. Der neue vom Gesetzgeber insbesondere mit § 3 Z 1 und 2 WohlverhaltensG beschrittene Weg besteht – auf einer abstrakteren Ebene betrachtet – darin, an die Erfüllung bestimmter Besteuerungstatbestände über die steuerrechtlichen Rechtsfolgen hinaus auch außersteuerliche Rechtsfolgen zu knüpfen. Daher sollte der Umstand, dass die derzeit erlassenen Regelungen eine Fülle von kaum zu klärenden Auslegungsfragen aufwerfen und bis in die Verfassungssphäre hineinreichende Wertungswidersprüche auslösen und auch aufgrund ihrer Rückwirkung missglückt sind, nicht davon abhalten, der Frage nachzugehen, welche Auswirkungen handwerklich besser gestaltete Regelungen dieser Art auf die Steuerrechtsordnung und die Rechtsordnung insgesamt haben und welche **Spielräume** der Gesetzgeber dabei hat.

Wir haben bereits darauf hingewiesen, dass die in § 3 Z 1 bis 4 WohlverhaltensG enthaltenen Regelungen kaum als inhaltliche Klammer für die „Wohlverhaltensstandards“ dienen können. Lediglich die in § 3 Z 1 und 2 WohlverhaltensG geregelten Tatbestände weisen Gemeinsamkeiten auf, die sich aber wiederum auf Schlagworte wie die Verhinderung der aggressiven Steuerplanung oder von BEPS beschränken. Der damit gespannte **Rahmen ist extrem weit**. Der Gesetzgeber hätte mit gleicher Berechtigung zB auch die Anwendung der Wegzugsbesteuerung, Gewinnerhöhungen aufgrund der Anwendung des in § 6 Z 6 EStG verankerten Fremdvergleichsgrundsatzes oder die doppelte Ansässigkeit von Gesellschaften ansprechen können. Auch Unternehmen, die Gläubiger oder Empfänger getätigter Zahlungen gegenüber der Abgabenbehörde nicht genau bezeichnen, könnte das steuerliche Wohlverhalten abgesprochen werden. Zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen würde sich die Aufnahme der Anwendung von § 10 Abs 4 KStG und § 14 KStG in den Katalog verpönter Vorschriften anbieten.¹⁰²⁾ Vor diesem Hintergrund scheint die Auswahl der in § 3 Z 1 und 2 WohlverhaltensG konkret festgelegten Anknüpfungspunkte eher zufällig.

Wenn sich der Gesetzgeber der Vermeidung der aggressiven Steuerplanung verschreiben darf, kann er die Regelungschnik des WohlverhaltensG aber auch **für andere Zwecke** einsetzen. Das Portfolio an Besteuerungstatbeständen, die die „Wohlverhaltensstandards“ ausmachen, lässt sich nicht nur nahezu beliebig erweitern, sondern auch austauschen: Wenn der Gesetzgeber Unternehmen davon abhalten will, Aufwendungen zu tätigen, die auch in den Bereich privater Lebensführung fallen, könnte er einzelne Tatbestände des § 20 EStG aufgreifen. Will er verhindern, dass Unternehmen Schmiegelder zahlen, wäre § 20 Abs 1 Z 5 lit a EStG in die Wohlverhaltensstandards aufzunehmen.¹⁰³⁾ Sollen Unternehmen, die gesetz- oder sittenwidrig handeln, generell von Förderungen ausgeschlossen werden, bietet sich ein Verweis auf § 23 Abs 2 BAO an. Eine zusätzliche Pönalisierung von Taten, aufgrund der eine Geldstrafe verhängt

¹⁰²⁾ Denkbar wäre auch eine Erweiterung des § 3 Z 2 WohlverhaltensG um einen Verweis auf § 12a KStG als § 12 Abs 1 Z 10 KStG ergänzende Maßnahme, vgl *Kerbl/Winkelbauer/Aibl*, ÖStZ 2020, 655 (655). Allerdings ist hier nachvollziehbar, wieso der Gesetzgeber diese Norm vorerst nicht im WohlverhaltensG berücksichtigt hat: § 12a KStG hat zum Zeitpunkt der Einbringung des Initiativantrags betreffend das WohlverhaltensG noch nicht dem Rechtsbestand angehört, vielmehr wurden die maßgeblichen Initiativanträge am selben Tag eingebracht, vgl IA COVID-19-StMG, 1109/A 27. GP, 1; 1110/A 27. GP, 1.

¹⁰³⁾ Vgl *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (20. Lfg, 2018) § 20 TZ 127.

wird, könnte durch Anknüpfung an § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG erreicht werden. Die Aufnahme des § 20 Abs 1 Z 9 EStG würde Unternehmen davon abhalten, Entgelte für Bauleistungen bar zu zahlen. Ebenso könnte auch geregelt werden, dass die Anwendung des § 2 Abs 2a EStG steuerliches Wohlverhalten ausschließt. Dadurch könnte die Beteiligung von Unternehmen an Gesellschaften oder Gemeinschaften in den Fällen verhindert werden, in denen das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht.

Lediglich ein kleiner weiterer Schritt wäre es, steuerliches Wohlverhalten nicht nur dann anzunehmen, wenn Besteuerungsvorschriften *unangewendet* bleiben, sondern wenn bestimmte andere **Besteuerungsvorschriften angewendet** werden. Beispielsweise könnte es Bestandteil der Wohlverhaltensstandards werden, dass Unternehmen in jeder Veranlagungsperiode Spenden an gemeinnützige Organisationen leisten und mit diesen Aufwendungen unter § 4a EStG fallen. Will der Gesetzgeber Unternehmen dazu motivieren, Dienstnehmern bestimmte betriebliche Sozialleistungen zu gewähren, könnte er dies erreichen, indem er die Anwendung einzelner Befreiungstatbestände des § 3 EStG beim Lohnsteuerabzug in die Wohlverhaltensstandards aufnimmt.

Diese wenigen Beispiele zeigen nicht nur, dass das Lenkungspotenzial, das mit dieser Regelungstechnik verbunden ist, enorm sein kann, sondern dass solche Maßnahmen nicht nur mit steuerlichem Wohlverhalten, sondern auch sonst **mit Steuerrecht wenig zu tun** haben: Der Gesetzgeber könnte die von ihm gewünschten Verhaltensweisen, die Voraussetzungen für bestimmte staatliche Leistungen sind, auch explizit beschreiben, ohne sich dabei des Verweises auf das Steuerrecht zu bedienen. In § 3 Z 3 WohlverhaltensG hat er dies auch getan: Schädlich ist die überwiegende Erzielung von Passiveinkünften an einem Sitz oder einer Niederlassung in einigen Staaten oder Gebieten. Der Gesetzgeber bedient sich lediglich für die Bestimmung der Staaten und Gebiete eines EU-Rechtsakts sowie bei der Definition von Passiveinkünften eines Verweises auf § 10a Abs 2 KStG. Ob ein Besteuerungstatbestand verwirklicht wird, ist nicht maßgebend.

Schon die nach dem WohlverhaltensG **möglichen Konsequenzen** von Verstößen gegen „Wohlverhaltensstandards“ sind weitreichend. Übernimmt der Gesetzgeber solche Regelungen ins Dauerrecht, ließen sie sich auf andere Förderungen oder generell staatliche Leistungen anwenden. Wenn sich dieser Regelungsmechanismus einmal durchgesetzt hat, ist es kein allzu großer Schritt, nicht nur den Bezug von Förderungen von solchem Wohlverhalten abhängig zu machen, sondern Unternehmen, die die Wohlverhaltensstandards erfüllen, etwa längere Fristen bei Anträgen im Abgabungsverfahren oder auch in anderen Rechtsgebieten einzuräumen oder prioritären Zugang zu anderen staatlichen Leistungen zu eröffnen. Um sich generelle Fast-Track-Systeme für sich wohlverhaltene Unternehmen vorzustellen, braucht es nicht viel Fantasie.

Es ist wichtig, sich die weitreichenden Lenkungswirkungen auszumalen, die mit Regelungen verbunden sein können, wie sie nun im WohlverhaltensG und zuvor in einzelnen Förderrichtlinien erstmals geschaffen wurden. Denn wenn derartige Regelungen vom VfGH einmal als verfassungsrechtlich zulässig angesehen werden, ist **die Büchse der Pandora geöffnet**. Dann könnte den Gesetzgeber auch aus verfassungsrechtlicher Sicht wenig hindern, die von einem solchen Gesetz erfassten Verhaltensweisen erheblich zu erweitern und gleichzeitig die Konsequenzen auf den Zugang zu anderen staatlichen Leistungen auszudehnen: Die derzeit in § 3 WohlverhaltensG geregelten Tatbestände haben – anders als dies etwa beim Förderungsmissbrauch nach § 153b StGB der Fall wäre¹⁰⁴⁾ – keinen inhaltlichen Bezug zur Rechtsfolge dieses Gesetzes, nämlich dem Ausschluss von Förderungen. Von der Ausnahme des § 3 Z 4 WohlverhaltensG abgesehen besteht nicht einmal dahingehend ein Zusammenhang, dass nur Unterneh-

¹⁰⁴⁾ Vgl. Kary, diepresse.com 17. 12. 2020; Hiersche/Holzinger, derstandard.at 22. 12. 2020.

men, die ihre steuerlichen Pflichten erfüllen, in den Genuss staatlicher Leistungen kommen können: Das für sich betrachtet manchmal mehr und manchmal weniger nachvollziehbare Ziel des Gesetzgebers, bestimmte Verhaltensweisen zu unterbinden, soll durch Versagung von COVID-19-Förderungen erreicht werden.

Achtsamkeit ist auch deshalb geboten, weil der VfGH immer wieder den **Spielraum des Gesetzgebers** betont, auch über das Steuerrecht Lenkungsmaßnahmen zu setzen.¹⁰⁵⁾ Die Begründung seiner Entscheidung, die Einschränkungen der Abzugsfähigkeit von Managervergütungen durch das AbgÄG 2014¹⁰⁶⁾ zu akzeptieren,¹⁰⁷⁾ ist zu Recht auf Kritik gestoßen:¹⁰⁸⁾ Die Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern wurde vom Gerichtshof als legitimes „sozial- und gesellschaftspolitisches Ziel“ akzeptiert, das einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip rechtfertigt. In Hinblick auf die Verhältnismäßigkeitsprüfung genügte es für ihn, dass er „nicht erkennen“ kann, dass die Regelungen über das Abzugsverbot „von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen“. Unter welchen Voraussetzungen der VfGH erkennen würde, dass Regelungen „von vornherein“ zur Zielerreichung „ungeeignet“ sind, bleibt offen.¹⁰⁹⁾ Anhand dieses Maßstabs ließen sich das WohlverhaltensG sowie die diesem vorausgegangenen Ausschlussklauseln der bisherigen Förderrichtlinien – aber vermutlich auch noch viel weitreichendere Regelungen – durchwinken.

5. Zusammenfassende Würdigung

Die Regelungen des WohlverhaltensG wurden offenbar mit heißer Nadel gestrickt. Dies überrascht, denn die nun in § 3 WohlverhaltensG enthaltenen Vorschriften fanden sich schon Monate zuvor fast wortgleich in etlichen Richtlinien des BMF und waren auch schon Gegenstand von Kritik im Fachschrifttum.¹¹⁰⁾ Der Gesetzgeber hätte daher genug Zeit gehabt, genau zu überprüfen, ob und welche Regelungen er in Hinblick auf weitere Förderungen übernimmt. Die Tatbestände des § 3 WohlverhaltensG scheinen dennoch – wie zuvor in den RL FKZ II, Lockdown-Umsatzersatz und Verlustersatz – eher **zufällig gewählt** und sind nicht aufeinander abgestimmt. Der Gesetzgeber bedient sich innerhalb des § 3 WohlverhaltensG völlig unterschiedlicher Regelungstechniken. Kaum zu lösende Auslegungsfragen und Wertungswidersprüche, die zumindest partiell die Verfassungssphäre berühren, sind die Folge. Dazu kommt die Anknüpfung an die in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhalte, die für sich betrachtet zusätzliche Bedenken weckt.

Unternehmen sind interessiert, **die verfassungsrechtlichen Fragen möglichst schnell an den VfGH heranzutragen**. Die Ablehnung eines Antrags auf Gewährung des Lockdown-Umsatzersatzes II und des Ausfallsbonus oder deren Rückforderung – jeweils aus den in § 3 WohlverhaltensG genannten Gründen – müsste vor den Zivilgerichten bekämpft werden. Dabei könnte die Aufhebung der jeweils präjudiziellen Bestimmungen durch den VfGH angeregt oder aus Anlass eines Rechtsmittels beantragt werden.¹¹¹⁾

¹⁰⁵⁾ Dazu und zu den verfassungsrechtlichen Schranken der Wirtschaftslenkung durch Abgaben Lang, *Wirtschaftsverfassung und Finanzverfassung*, in *Holoubek/Kahl/Schwarzer*, *Wirtschaftsverfassungsrecht* [in Druck].

¹⁰⁶⁾ AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13.

¹⁰⁷⁾ VfSlg 19.933/2014; dazu im Detail und mwN Lang in *Holoubek/Kahl/Schwarzer*, *Wirtschaftsverfassungsrecht* [in Druck].

¹⁰⁸⁾ Vgl zB *Schaunig/Varro*, VfGH zu „Managergehältern“: Anfang vom Ende des objektiven Nettoprinzip? *GesRZ* 2015, 233 (233 ff); *Staringer*, Der VfGH denkt: Das Abzugsverbot für Managergehälter lenkt. Keine Red' davon! *ÖStZ* 2015, 81 (86 ff); Lang in *Holoubek/Kahl/Schwarzer*, *Wirtschaftsverfassungsrecht* [in Druck].

¹⁰⁹⁾ Lang in *Holoubek/Kahl/Schwarzer*, *Wirtschaftsverfassungsrecht* [in Druck].

¹¹⁰⁾ Vgl zB *Brandner/Traumüller*, SWK 19/2020, 980 (987); *Staringer*, Mehr privat, weniger Rechtsstaat beim Fixkostenzuschuss? SWK 27/2020, 1306 (1313); Lang, SWK 30/2020, 1416 (1424 f).

¹¹¹⁾ Näher *Grabenwarter/Frank*, B-VG, Art 140 Rz 15 ff.

Dieser Weg kommt aber nur für Unternehmen in Betracht, die sich für diese Förderungen dem Grunde nach qualifizieren.¹¹²⁾ Die Wirkungen dieses Gesetzes sind aber auch für andere Unternehmen nicht zu unterschätzen: Wer sich nicht den Zugang zu möglichen weiteren künftigen Fördertöpfen versperren will, ist gezwungen, sich schon jetzt an den Regelungen des Gesetzes zu orientieren. Ob dies für einen Individualantrag auf Normenkontrolle nach Art 140 Abs 1 Z 1 lit c B-VG reicht, wird der VfGH zu beurteilen haben: Entscheidend ist, dass das Gesetz in rechtlich geschützte Interessen des Antragstellers eingreift.¹¹³⁾ Diese Interessen müssen aktuell, nicht bloß potenziell beeinträchtigt sein.¹¹⁴⁾ Eine bloße Reflexwirkung reicht nicht.¹¹⁵⁾ Falls es zumutbar erscheint, auf die Beantragung der Förderung zu warten, würde dies einen Individualantrag auch ausschließen.¹¹⁶⁾ Unternehmen, denen der Zugang zu bereits im Vorjahr eingeführten Förderinstrumenten aufgrund vergleichbarer Vorschriften in den entsprechenden Richtlinien verwehrt wurde oder wird, könnten jedenfalls schon seit Längerem den Rechtsweg beschreiten. Falls der VfGH nicht zum Ergebnis kommt, dass es für die in den Richtlinien enthaltenen Ausschlussklauseln überhaupt an einer gesetzlichen Grundlage fehlt, könnte der Ausgang von verfassungsgerichtlichen Ordnungsprüfungsverfahren zu einzelnen Ausschlussstatbeständen vermutlich auch erkennen lassen, welches Schicksal die Regelungen des § 3 WohlverhaltensG vor dem VfGH ereilen wird.

All diese die Details der Vorschriften betreffenden Überlegungen sollen nicht den Blick auf das Wesentliche verstellen: Dass die Regelungen des WohlverhaltensG missglückt sind und die Mängel allenfalls sogar in die Verfassungssphäre reichen, kann als gesichert angenommen werden. Die rechtspolitisch langfristig relevante Frage ist aber nicht, ob die geltende Fassung des Gesetzes **Bestand haben wird**, sondern ob die dahinterstehende Konzeption – Verhaltenssteuerung im Wege der Anknüpfung an Besteuerungstatbestände und Pönalisierung in Rechtsgebieten außerhalb des Steuerrechts – in der österreichischen Rechtsordnung Platz haben soll. Wenn man sich vor Augen hält, dass sich tatbestandsmäßige Anknüpfungen an Steuervorschriften und auch die möglichen Rechtsfolgen nahezu beliebig erweitern lassen, könnte hier ein Ungeheuer kriert worden sein. Ist der Regelungsmechanismus einmal akzeptiert, gibt es kein Halten mehr. Auch wenn der VfGH später einzelne überschießende Regelungen aufhebt, werden weitere Regelungen folgen. Jedem Haupt, das der Hydra abgeschlagen wird, wachsen zwei weitere nach.

i Auf den Punkt gebracht

Die Regelungen des WohlverhaltensG sind in mehrfacher Weise missglückt: Die einzelnen Tatbestände sind in sich problematisch. Sie weisen kaum gemeinsame Zielsetzungen auf und sind vor allem auch nicht aufeinander abgestimmt. Kaum zu lösende Auslegungsfragen und Wertungswidersprüche sind die Folge. Einige davon werden vermutlich auch den VfGH beschäftigen. Die eigentlich relevante Frage ist aber, ob die im Gesetz enthaltenen Regelungsmechanismen auch sonst in der Rechtsordnung weiter ausgerollt werden sollten. Hier ist große Vorsicht angeraten: Die Lenkungswirkungen sind enorm, und Sachlichkeitsgrenzen für derartige Regelungen lassen sich nicht ohne Weiteres ziehen.

¹¹²⁾ Zur Präjudizialitätsvoraussetzung bei Anträgen nach Art 140 Abs 1 Z 1 lit d B-VG jüngst VfGH 11. 12. 2020, G 264/2019; zur Antragslegitimation allgemein *Muzak*, B-VG⁸, Art 140 Rz 10. Die gesonderte Regelung der Ausschlussgründe in Pkt 3.1.4 RL Lockdown-Umsatzersatz II und Pkt 3.1.4 bis 3.1.7 RL Ausfallsbonus ist überflüssig, weil § 3 WohlverhaltensG ohnehin zwingend anzuwenden ist.

¹¹³⁾ Dazu *Kneihls* in *Baumgartner*, Jahrbuch Öffentliches Recht (2014) 255 (265 f).

¹¹⁴⁾ Vgl *Grabenwarter/Frank*, B-VG, Art 140 Rz 41.

¹¹⁵⁾ Dazu *Grabenwarter/Frank*, B-VG, Art 140 Rz 38.

¹¹⁶⁾ Näher *Grabenwarter/Frank*, B-VG, Art 140 Rz 43.

Auch online
verfügbar:
lindedigital.at



Print? Digital? Kombi?
Ab 2021 in drei Dimensionen!

- Print
- Digital Light: 1 Zugang
- Digital Standard: 3 Zugänge
- Print & Digital: 3 Zugänge

Jetzt Jahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWK-Jahresabo 2021
(96. Jahrgang 2021, Heft 1-36)

Print EUR 397,-
Digital light..... EUR 405,-
Digital EUR 430,-
Print & Digital EUR 435,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen.
Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: lindeverlag.at office@lindeverlag.at 01 24 630 01 24 630-23