

Covid-19 Förderungen: Anzeige- und Informationspflichten der Finanzverwaltung

Im Zuge der Covid-19 Krise wurde eine Vielzahl von Bundes- und Landesförderungen etabliert, welche allesamt die negativen finanziellen Auswirkungen der Pandemie – insbesondere für Unternehmen – abmildern sollen.¹ Gemeinsam ist sämtlichen Maßnahmen, dass gewisse tatsächliche oder rechtliche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um diese Förderungen in Anspruch nehmen zu dürfen. Organe der Finanzverwaltung werden in diesem Zusammenhang regelmäßig als Prüf- und Kontrollinstanz tätig.² Der nachfolgende Beitrag beschäftigt sich mit der Frage, welche Informations- und Anzeigepflichten im Fall der ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Förderungen und Auszahlungen seitens der Finanzverwaltung bestehen.

Deskriptoren: Anzeigepflicht, Informationspflicht, Förderungsmaßnahme, Fixkostenzuschuss, steuerliches Wohlverhalten, strafrechtlicher Verdacht, Missbrauch der Amtsgewalt, Förderbetrug, Amtsverschwiegenheit, Covid-19, COFAG.

Normen: § 16 CFPG, § 6 Bundesgesetz, mit dem Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft werden (BGBl I Nr 2021/11), § 78 StPO, §§ 80 f FinStrG, §§ 146 f StGB, § 302 StGB, § 45 BDG, § 53 BDG, § 4b VBG.

Von Franz Althuber und Nikolaos Skiadopoulos

1. Allgemeines

Im Zusammenhang mit Covid-19 Förderungen hat der Gesetzgeber erkannt, dass speziell auf die Gewährung von Förderungen gemünzte Anzeigepflichten sinnvoll sind, um die Rechtmäßigkeit der Antragstellung sicherzustellen und die mißbräuchliche Inanspruchnahme von Förderungen zu vermeiden.³ Durch die verschiedentlich vorgesehene Pflicht, die jeweils förderauszahlenden Stelle zu informieren, soll überdies sichergestellt werden, dass die Grundlage für die Rückforderung zu Unrecht ausbezahlter Covid-19 Förderungen geschaffen wird. Die entsprechenden Covid-19 Sonderbestimmungen treten dabei im Wesentlichen ergänzend und teils erweiternd zu bereits bestehenden „allgemeinen“ Anzeigepflichten hinzu.

2. „Allgemeine“ Anzeigepflichten und strafrechtliche Bestimmungen

2.1. Grundsätzliches

Eine allgemeine Anzeigepflicht, also eine jedermann treffende Pflicht, allenfalls strafrechtlich relevante Handlungen anzuzeigen, ist dem österreichischen Recht fremd.⁴ Es existieren aber insbesondere strafrechtliche Anzeigepflichten, die auch im Zusammenhang mit missbräuchlich in Anspruch genommenen Covid-19 Förderungen relevant sind. Namentlich ist dabei insbesondere die Bestimmung des § 78 StPO von Bedeutung. § 80 FinStrG ist demgegenüber nur in Ausnahmefällen einschlägig.

2.2. Anzeigepflicht nach § 78 StPO

2.2.1. Allgemeines

§ 78 StPO normiert, dass eine Behörde oder öffentliche Dienststelle zur Anzeige an die Kriminalpolizei oder Staatsanwaltschaft verpflichtet ist, sobald dieser der Verdacht einer Straftat bekannt wird, die ihren gesetzmäßigen Wirkungsbereich betrifft.⁵ Diese Bestimmung zielt auf die Kenntniserlangung von Officialdelikten ab,⁶ wobei hinsichtlich ungerechtfertigter Förderungsmaßnahmen insbesondere die Delikte des Betruges

1 Abhängig vom weiteren Verlauf der Covid-19-Pandemie können auch zusätzliche Unterstützungsmaßnahmen eingeführt werden. So führt etwa der Initiativantrag des Bundesrates vom 20.11.2020, 1110/A XXVII. GP, im Rahmen der allgemeinen Erläuterungen explizit aus, dass der Kreis der finanziellen Maßnahmen nach § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz zukünftig auch erweitert werden kann.

2 Vgl dazu etwa BGBl II 2020/225, VO zum Fixkostenzuschuss, Pkt 5.5; § 2 Abs 1 CFPG.

3 Die Tatsache, dass eine Pflicht zur Anzeige (nur) im Hinblick auf einen bestimmten Bereich gesetzlich verankert wird, ist demgegen-

über nichts Neues. So findet sich etwa in § 7 GuKG eine Anzeigepflicht für bestimmte strafbare Handlungen, die durch das Gewaltschutzgesetz 2019, BGBl I 2019/105, nochmals erweitert wurde; vgl dazu auch *Burkowski*, Neue Anzeigepflicht für Gesundheitsberufe, ÖZPR 2020/19.

4 *Nimmervoll*, Das Strafverfahren² (2017) Rz 230 und auch schon OGH 17.7.1955, 5 Os 558/55.

5 OGH 25.9.2017, 17 Os 12/17v.

6 *Köck* in *Köck/Kalcher/Judmaier/Schmitt*, Finanzstrafgesetz⁵ (2021) § 80 Rz 4.

(§ 146 ff StGB) oder des **Förderungsmissbrauches** (§ 153b StGB) in Frage kommen.⁷

Grundgedanke der Anzeigepflicht nach § 78 StPO ist, dass Behörden und öffentliche Dienststellen bei ausreichendem Verdacht einer strafbaren Handlung, die in ihren gesetzmäßigen Wirkungsbereich fällt, **durch die Anzeige Amtshilfe leisten**, wodurch die Strafverfolgung ermöglicht bzw erleichtert und somit eine „Einheit der Vollziehung“ sichergestellt wird.⁸ *Burgstaller*⁹ hält idZ ganz grundlegend (zutreffend) fest, dass eine weitreichende Anzeigepflicht für ein liberales Rechtsverständnis per se problematisch und die Anzeigepflicht schon deshalb tendenziell eher restriktiv zu interpretieren ist. Der Umstand, dass die strafrechtliche Verfolgung von Personen ohne ausreichenden Grund vermieden werden soll, ist gesellschaftlicher Konsens. Aus der Rechtsprechung des OGH ergibt sich überdies, dass es ein wesentliches Prinzip ist, „*Menschen davor zu schützen, ohne Anlass zum Objekt eines Strafverfahrens zu werden*“.¹⁰ Die äußerste **Grenze** bildet hier natürlich die **Verleumdung** nach § 297 StGB, also die wissentlich falsche Verdächtigung, die einen anderen der Gefahr der behördlichen Verfolgung aussetzt, wobei es ausreichend ist, wenn der Verdacht durch die Handlung erweckt oder auch nur verstärkt wird.¹¹

2.2.2. Notwendiger hinreichend konkreter Verdacht und (bloß) private Kenntnisse

§ 1 Abs 2 StPO normiert die grundsätzliche Abgrenzung zwischen einem bloßen **Anfangsverdacht** und einem **konkreten Verdacht**. § 1 Abs 3 StPO erläutert dazu: „*Ein Anfangsverdacht liegt vor, wenn aufgrund bestimmter Anhaltspunkte angenommen werden kann, dass eine Straftat begangen worden ist*“. Allgemeine, unsubstantiierte Vorwürfe gegen eine Person, bloße Gerüchte oder Vermutungen, begründen demgegenüber nicht einmal einen Anfangsverdacht.¹² In der Lehre wird dazu etwa

von *Schwaighofer*¹³ und *Birklbauer*¹⁴ die Rechtsansicht vertreten, dass eine Anzeigepflicht auch erst durch eine **konkrete Verdachtslage** aufgrund bestimmter Tatsachen ausgelöst werden könne. Im Lichte dieser Ausführungen wird man sohin allgemein davon ausgehen müssen, dass ein „anzeigetauglicher“ bzw „pflichtauslösender“ Verdacht erst bestehen kann, wenn sich dieser zumindest grundlegend konkretisiert hat. Die bloße Möglichkeit eines strafrechtlich relevanten Verhaltens kann demnach eine Anzeigepflicht nicht begründen.¹⁵

Tatsächlich ist die Anzeigepflicht nach § 78 StPO nicht allumfassend, so dass etwa **privat zur Kenntnis gelangte Delikte** unter dieser Bestimmung **nicht angezeigt** werden müssen. Es handelt sich also nur um Wahrnehmungen im Rahmen der **hoheitlichen Befugnisse**.¹⁶ Diese Einschränkung soll dabei so verstanden werden, dass die Anzeigepflicht nicht einmal dienstliche Wahrnehmungen schlechthin umfasst, sondern nur solche aus dem Bereich der **Hoheitsverwaltung**.¹⁷ *Birklbauer* führt dazu aus, dass der Grund für dieses reduzierte Verständnis der Anzeigepflicht unter anderem darin liege, dass „Spitzeldienste“ in einem demokratischen Rechtsstaat möglichst vermieden werden sollen.¹⁸

2.2.3. Adressaten der Anzeigepflicht

Vom Begriff „Behörde“ sind Organe des Bundes, der Länder, Bezirke und Gemeinden, die nach außen hin mit „*imperium*“, also mit entscheidender und verfügender Gewalt, ausgestattet und dauernd organisiert sind, umfasst. Eine Behörde im Sinne des Gesetzes hat innerhalb eines sachlich und örtlich festgesetzten Wirkungskreises die **staatlichen Aufgaben der Verwaltung oder Rechtsprechung** zu erfüllen.¹⁹ In der Literatur wird zur Unterscheidung auch auf die Fähigkeit einer Behörde hingewiesen, gemäß Art 18 B-VG Verordnungen und vor VfGH oder VwGH anfechtbare Bescheide erlassen sowie öffentliche Urkunden (§ 292 ZPO) errichten zu können.²⁰ Damit ist

7 Vgl dazu auch den Beitrag von *Schrank/Stücklberger* in diesem Heft sowie schon – mit einem plakativen Beispiel – *Nagy/Auer*, Strafrecht/Finanzstrafrecht und Covid-19: Ein aktueller Praxisfall aus dem Pflingst-Urlaub!. VWT 2020, 192.

8 *Pogatschnigg*, Anzeigepflicht und Anzeigerecht nach der Strafprozessordnung – ein Rechtsvergleich mit Deutschland (Diplomarbeit Rechtswissenschaften, Karl-Franzens-Universität Graz 2012) 4 mwN.

9 *Burgstaller*, Anzeigepflicht der Notariatskammern gem § 84 StPO, JBl 1991, 341, dessen Aussage zwar im Konkreten auf die Pflicht von Behörden bezogen war, andere Behörden im Sinne eines „Zuträgerdienstes“ zu informieren, uE aber auch ganz grundlegend verstanden werden kann.

10 OGH 11.6.2012, 1 Präs 2690-2113/12 i, JBl 2012, 671 m Anm *Venier*.

11 *Leukauf/Steininger*, StGB⁴ (2017), § 297 Rz 4.

12 *Pogatschnigg*, Anzeigepflicht und Anzeigerecht nach der Strafprozessordnung – ein Rechtsvergleich mit Deutschland (Diplomarbeit Rechtswissenschaften, Karl-Franzens-Universität Graz 2012) 23

mwN; vgl auch die Ausführungen von *Markel* in Fuchs/Ratz, WK StPO § 1 Rz 25.

13 *Schwaighofer* in Fuchs/Ratz, WK StPO § 78 Rz 17.

14 *Birklbauer*, Die strafrechtliche Anzeigepflicht im Gemeindebereich, RFG 2019/8.

15 IdS wohl auch *Schwaighofer*, der ausführt, dass bloße Anhaltspunkte, die einen Anfangsverdacht herstellen können, eine Anzeigepflicht nicht auslösen; *Schwaighofer* in Fuchs/Ratz, WK StPO § 78 Rz 17.

16 *Brandstetter/Zeinhofer* in Birklbauer/Haumer/Nimmervoll/Wess, StPO, § 78 Rz 10 mwN.

17 OGH 25.9.2017, 17 Os 12/17v.

18 *Birklbauer*, Die strafrechtliche Anzeigepflicht im Gemeindebereich, RFG 2019/8.

19 *Adamovic/Handler* in Österreichischer Städtebund (Hrsg), Umgang mit Strafverfolgungsbehörden (2016) 19.

20 *Nimmervoll*, Das Strafverfahren² (2017) Rz 234.

eindeutig klar, dass die **Finanzämter** oder das **BMF** selbst von dieser Anzeigepflicht erfasst sind.²¹ Weiters fallen insbesondere auch Landesregierungen und Bezirksverwaltungsbehörden darunter.²² **Öffentliche Dienststellen** wiederum sind alle sonstigen planmäßigen, rechtlich geregelten, von einer physischen Person unabhängigen Stellen, die zur Durchführung bestimmter öffentlicher Aufgaben berufen sind, die aber kein *imperium* besitzen. Hierunter fallen etwa die Polizeiinspektionen, die Sozialversicherungsanstalten und Universitäten.²³ Auch das neu geschaffene **Amt für Betrugsbekämpfung**²⁴ ist als eine dem Bundesminister für Finanzen unmittelbar nachgeordnete Dienststelle mit bundesweiter Zuständigkeit zu qualifizieren.

Die Anzeigepflicht des § 78 StPO richtet sich direkt an die **Behörde bzw öffentliche Dienststelle**. Der Anzeiger ist nicht das Organ oder gar der einzelne Organwahrer, sondern die Behörde bzw öffentliche Dienststelle als solche.²⁵ Diese können aber natürlich nicht selbst tätig werden, sondern werden durch ihre jeweiligen **Leiter** repräsentiert, welche auch die Letztverantwortung für die Erstattung der Anzeige bzw deren Unterbleiben haben.²⁶ Jeder Mitarbeiter hat daher dem Behörden- bzw Dienststellenleiter die ihm amtlich bekannt gewordenen strafbaren Handlungen zu melden,²⁷ damit dieser Anzeige erstattet.²⁸ Zu einer unmittelbaren Anzeigerstattung wäre der jeweilige Mitarbeiter dagegen nur dann verhalten, wenn er selbst Behörden- oder Dienststellenleiter ist.²⁹ Im Zusammenhang mit der Reorganisation der Finanzverwaltung und der Schaffung des Finanzamtes Österreich und des Finanzamtes für Großbetriebe erfolgt die Leitung jeweils durch einen **Vorstand** bzw eine **Vorständin**.³⁰

Unklar ist, ob – neben Behörden und öffentlichen Dienststellen – auch **andere Rechtsträger** als Adressaten der Anzeigepflicht nach § 78 StPO in Frage kommen. Im Zusammenhang mit Covid-19 Förderungen wäre hierbei etwa an die Covid-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) oder an die Austria Wirtschaftsservice

GmbH³¹ zu denken. Die Lösung dieser Rechtsfrage hängt davon ab, ob man im Anwendungsbereich des § 78 StPO einen funktionalen oder organisatorischen Behördenbegriff heranzieht. *Schwaighofer*³² vertritt dazu die Rechtsansicht, dass sowohl eine streng organisatorische als auch eine rein funktionale Sichtweise zu unerwünschten bzw unpraktikablen Ergebnissen führen würde. Deswegen sei es geboten, die organisatorische und funktionale Komponente zu kombinieren.

Auf den Punkt gebracht bedeutet das: Juristische Personen des **öffentlichen Rechts**, die mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet wurden, sind grundsätzlich **anzeigepflichtig** iSd § 78 StPO.³³ Juristische Personen des Privatrechts sind demgegenüber unabhängig von der Ausübung hoheitlicher Befugnisse nicht Adressaten des § 78 StPO. **Private Unternehmen oder Vereine** sind dieser Ansicht zufolge also **nicht zur Anzeige verpflichtet**, selbst wenn ihnen bestimmte öffentliche (behördliche) Aufgaben übertragen wurden („beliehene Unternehmen“).³⁴

2.2.4. Exkurs: Bloßes Anzeigerecht

In § 80 StPO findet sich als Gegenstück zur Anzeigepflicht das (strafrechtliche) **Recht zur Anzeige**. Dieses steht jedermann und -frau zu und bezieht sich auf alle strafbaren Handlungen. Relevant kann dieses Recht zur Anzeige auch im Zusammenhang mit der Gewährung von Covid-19 Förderungen sein.

Adressaten des § 80 StPO sind vorderhand Privatpersonen, die Norm betrifft aber gleichermaßen auch Personen – **insbesondere Beamte** – die zwar grundsätzlich **anzeigepflichtig** sind, bei denen die *Pflicht* zur Anzeige jedoch etwa durch eine der Ausnahmen des § 78 Abs 2 StPO **beschränkt** ist.³⁵ Es handelt sich beim Anzeigerecht nämlich um eine Ermessensentscheidung, die auf der Basis eigener Beobachtungen und Wahrnehmungen wahrgenommen werden kann.³⁶ Selbstverständlich sind auch dem Anzeigerecht Grenzen gesetzt: Anzeigen, die

21 *Leopold*, Anzeigepflichten im Umfeld des Finanzstrafrechts, ZWF 2021, 36.

22 *Brandstetter/Zeinhofer* in Birklbauer/Haumer/Nimmervoll/Wess, StPO, § 78 Rz 14 mwN.

23 *Koller* in Schmölzer/Mühlbacher (Hrsg), StPO Praktikerkommentar (2013) § 78 StPO Rz 6.

24 AB 692 BlgNR 26. GP 2; vgl auch *Leitner/Plückhahn/Brandl* in *Leitner/Plückhahn/Brandl*, Finanzstrafrecht kompakt⁵ (2020) Tz 290b.

25 Vgl nur OGH 11.2.2003, 11 Os 43/02.

26 Vgl § 45 Abs 3 BDG, § 5b Abs 3 VBG.

27 So normiert etwa § 53 Abs 1 BDG: „Wird dem Beamten in Ausübung seines Dienstes der begründete Verdacht einer von Amts wegen zu verfolgenden gerichtlich strafbaren Handlung bekannt [...] so hat er dies unverzüglich dem Leiter der Dienststelle zu melden.“

28 OGH 1.7.1955, 5 Os 558/55.

29 *Koller* in Schmölzer/Mühlbacher (Hrsg), StPO Praktikerkommentar (2013) § 78 StPO Rz 11.

30 BGBl I 2019/104.

31 So erfolgt etwa im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie im Auftrag des Bundesministeriums für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort (BMDW) die Abwicklung der „aws Investitionsprämie“ durch die Austria Wirtschaftsservice GmbH.

32 *Schwaighofer* in Fuchs/Ratz, WK StPO § 78 Rz 6.

33 *Brandstetter/Zeinhofer* in Birklbauer/Haumer/Nimmervoll/Wess, StPO, § 78 Rz 20 mwN.

34 *Koller* in Schmölzer/Mühlbacher (Hrsg), StPO Praktikerkommentar (2013) § 78 StPO Rz 10; *Schwaighofer*, Zur Anzeigepflicht der Ärztekammer bei Verdacht eines straf- oder disziplinarrechtlich relevanten Verhaltens, ZfG 2018, 140.

35 *Hinterhofer/Oshidari*, System des österreichischen Strafverfahrens (2017), Rz 3.20.

36 *Schwaighofer* in Fuchs/Ratz, WK StPO § 80 Rz 2, 6.

in **gutem Glauben** erstattet werden, sind grundsätzlich **rechtmäßig** und können zu keinen straf- oder zivilrechtlichen Folgen führen. Eine **wissentlich falsche** Anzeige, in der einem anderen eine gerichtlich strafbare Handlung oder ein Disziplinarvergehen vorgeworfen wird (und durch welche die Gefahr behördlicher Verfolgung entsteht), würde aber den Tatbestand der **Verleumdung** (§ 297 StGB) erfüllen. Für die Strafbarkeit muss der Verleumder die Unrichtigkeit kennen und daher wissen, dass die angezeigte Person die vorgeworfene Straftat nicht begangen hat, die Anschuldigung sohin falsch ist.³⁷ Hat eine Person „bloß“ bedingten Vorsatz auf die Unrichtigkeit der Behauptung, stellt dies sohin keine Verleumdung dar. Es könnte zwar der Tatbestand der **Üblen Nachrede** (§ 111 StGB) erfüllt, der allerdings wiederum durch das Anzeigerecht nach § 80 StPO **gerechtfertigt sein könnte**. Dies ergibt sich aus § 114 StGB, wonach eine eigentlich als Üble Nachrede strafbare Handlung gerechtfertigt ist, wenn dadurch ein Recht (wie das Recht zur Anzeige nach § 80 StPO) ausgeübt wird. Demnach handelt in Ausübung eines Rechtes nach § 114 StGB, wer nicht bewusst wahrheitswidrig eine Anzeige erstattet.³⁸ Es besteht somit im Ergebnis **keine besondere Sorgfaltspflicht** des Anzeigers, die Verdachtsgründe auf ihre Stichhaltigkeit zu prüfen und somit das Für und Wider sorgfältig abzuwägen.³⁹

2.3. Finanzstrafrechtliche Anzeigepflicht (§§ 80 f FinStrG)

2.3.1. Allgemeines

Covid-19 Förderungen werden regelmäßig durch die Finanzämter freigegeben bzw. überprüft oder es besteht auf andere Art ein prüfungsrelevanter Konnex zur Finanzverwaltung. Es ist daher naheliegend, die in den §§ 80 f FinStrG normierten Anzeigepflichten in diesem Zusammenhang näher zu untersuchen.

Der Wortlaut des § 80 FinStrG benennt ausdrücklich, an wen sich die finanzstrafrechtliche Anzeigepflicht richtet: Es sind dies die „*Behörden und Ämter der Bundesfinanzverwaltung*“. § 81 FinStrG wiederum erweitert den Kreis der Anzeigepflichtigen auf Dienststellen der Gebietskörperschaften mit behördlichem Aufgabenbereich (es sind dies der Bund, die Länder und die Gemeinden), die Österreichische Gesundheitskasse und das Arbeits-

marktservice. Körperschaften des öffentlichen Rechts, die keine Gebietskörperschaften sind, unterliegen daher nicht der Anzeigepflicht nach § 81 FinStrG.⁴⁰ Auch im Anwendungsbereich der §§ 80 f FinStrG wird nur auf den **dienstlichen Wirkungsbereich** abgestellt. Die außerdienstliche Wahrnehmung eines Finanzvergehens durch einen Mitarbeiter der Bundesfinanzverwaltung begründet daher keine Anzeigepflicht.⁴¹

Für die Auslösung der Anzeigepflicht ist nach Ansicht von *Lang/Seilern-Aspang*⁴² grundsätzlich jeder Verdacht eines Finanzvergehens ausreichend. Eine Überprüfung der Stichhaltigkeit der Verdachtsmomente müsse daher nicht vorgenommen werden. Das Faktum, dass sich konkrete Verdachtsmomente im Zusammenhang mit der Erfüllung dienstlicher Pflichten ergeben haben, genüge demnach, um die Anzeigepflicht auszulösen. Der VwGH vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass „*gegen den Verdächtigen genügend Verdachtsgründe vorliegen [müssen], die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt*“.⁴³ Unseres Erachtens ist auch im Anwendungsbereich des § 80 FinStrG ein hinreichend konkreter Tatverdacht jedenfalls Voraussetzung der Anzeigepflicht. Liegt ein solcher vor, so muss gemäß § 80 Abs 1 FinStrG die zuständige **Finanzstrafbehörde** verständigt werden, wobei es aber letztlich wohl auch nicht rechtswidrig ist, wenn Organe der Finanzverwaltung ein Finanzvergehen unmittelbar der **Staatsanwaltschaft** anzeigen.

2.3.2. Beschränkung auf Finanzvergehen

Sachlich eingegrenzt wird die Pflicht zur Anzeige gemäß § 80 FinStrG dergestalt, dass (nur) der **Verdacht auf das Vorliegen eines Finanzvergehens** umfasst ist. § 1 Abs 1 FinStrG normiert, dass unter Finanzvergehen die in den §§ 33 bis 52 FinStrG mit Strafe bedrohten Taten natürlicher Personen⁴⁴ zu verstehen sind. Darüber hinaus sind auch alle anderen ausdrücklich mit Strafe bedrohte Taten umfasst, wenn diese in einem Bundesgesetz **als Finanzvergehen oder als Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet** sind⁴⁵.

Weder die missbräuchliche Beantragung von Förderungen noch die ungerechtfertigte Bestätigung des Vorliegens von Antragsvoraussetzungen sind als Finanzvergehen zu qualifizieren. Die Anzeigepflicht iSd §§ 80 f FinStrG spielt daher de facto bei Covid-19 Förderungen nur eine sehr einge-

37 OGH 31.07.1986, 9 Os 110/86.

38 OGH 21.12.1977, 10 Os 177/77.

39 *Bertel* in Bertel/Venier (Hrsg), StPO Kommentar (2012) § 80 Rz 1.

40 *Köck* in Köck/Kalcher/Judmaier/Schmitt, Finanzstrafgesetz, Band II³ (2021) § 81 Rz 1.

41 *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 2763.

42 *Lang/Seilern-Aspang* in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG § 84 Rz 16 mwN.

43 VwGH 26.5.1993, 90/13/0155.

44 Gemäß § 1 Abs 2 FinStrG zufolge können auch Verbände nach Maßgabe des § 28a iVm dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) für Finanzvergehen verantwortlich sein.

45 Weiterführend etwa *Kotschnigg* in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG § 1 Rz 11 mwN.

schränkte Rolle. Sehr wohl ergeben sich aber – zumindest **mittelbar** – denkmögliche Situationen, die auf die Verwirklichung eines Finanzvergehens hinauslaufen. Zu denken wäre beispielsweise etwa an die Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen, um den eigenen Covid-19 bedingten Umsatzausfall höher darzustellen, als dieser tatsächlich ist. Auch die Geltendmachung von privaten Aufwendungen als Betriebsausgaben zum Zweck der Erhöhung von Fixkosten kann in diesem Zusammenhang genannt werden. Denkbar ist schlussendlich auch die vorsätzlich unrichtige Führung von Lohnkonten (etwa um unrichtige Gegebenheiten iZm mit Kurzarbeit vorzuspiegeln).

3. Spezielle Anzeige- und Informationspflichten iZm Covid-19 Förderungen

3.1. COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz (CFPG)

3.1.1. Allgemeines

Im Zusammenhang mit der Gewährung von Förderungen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie hat der Gesetzgeber am 14. Mai 2020 das COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz (CFPG)⁴⁶ kundgemacht. Dieses soll eine effiziente **nachträgliche Kontrolle** von Förderungsmaßnahmen sicherstellen.⁴⁷

Zu diesem Zweck ist in § 1 Z 1 CFPG eine Überprüfung der durch die COFAG gewährten Förderungsmaßnahmen⁴⁸ – wie Fixkostenzuschuss, Lockdown-Umsatzersatz und Verlustersatz – vorgesehen. In § 1 Z 2 bis 6 CFPG sind weitere Förderungen genannt, die den normierten Kontrollmaßnahmen unterliegen. Es sind dies Zuschüsse aus dem Härtefallfonds gemäß HärtefallfondsG (Z 2), Kurzarbeitsbeihilfen gemäß § 37b Abs 7 des ArbeitsmarktserviceG (Z 3), Förderungen nach dem Bundesgesetz über die Errichtung eines Non-Profit-Organisationen Unterstützungsfonds (Z 4), Förderungen nach dem Bundesgesetz über die Errichtung einer „Überbrückungsfinanzierung für Künstlerinnen und Künstler“ (Z 5) sowie Förderungen nach dem Bundesgesetz über eine COVID-19 Investitionsprämie für Unternehmen (Z 6).

3.1.2. Beauftragte Prüfung durch die Finanzverwaltung und Information der Förderstelle

Das CFPG überträgt die Kontroll- und Prüfungsaufgaben – auch wenn Förderungsmaßnahmen keine Abgaben im Sinne der BAO sind – den **Finanzämtern**, welche dabei als **Gutachter** und nicht als Abgabenbehörden des Bundes tätig werden.⁴⁹ **Zuständig** ist dabei jenes Finanzamt, das für die **Erhebung der Umsatzsteuer**⁵⁰ zuständig ist bzw für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig wäre (außer im Falle von Kurzarbeitshilfen nach §§ 12 ff CFPG; hier trifft dies auf das für die **Lohnsteuerprüfung** zuständige Finanzamt zu).

Je nach Art der Förderung erfolgt die CFPG-Prüfung anlässlich der Durchführung einer Außenprüfung (§ 147 Abs 1 BAO), einer Nachschau (§ 144 BAO), einer begleitenden Kontrolle (§ 153a BAO) oder einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG).⁵¹ Dem Bericht des Budgetausschusses zufolge⁵² bedeutet dies beispielsweise, dass die Prüfung der jeweiligen Förderungsmaßnahme auf dem **Prüfungsauftrag** enthalten sein soll, dass auch hinsichtlich der Prüfung der jeweiligen Förderungsmaßnahme das **Parteiengehör** zu wahren ist und dass eine **Schlussbesprechung** stattzufinden hat. Die für eine Außenprüfung geltenden Regelungen sollen demnach auch hinsichtlich der eigentlichen Prüfungshandlungen sinngemäß angewendet werden.

Ein **Prüfungsbericht**, der an die förderauszahlende Stelle zu übermitteln ist, soll allerdings nur dann zu erstellen sein, wenn die Prüfung Anlass zum Handeln gibt.⁵³ Das zielt dem genannten Ausschussbericht zufolge auf fehlerhafte Angaben oder sonstige Umstände ab, die die Förderstelle zu einer zivil- oder strafrechtlichen Klage veranlassen könnten. Ergibt sich für das Finanzamt nach Abschluss der Prüfungshandlung schließlich der **Verdacht**, dass eine **Straftat** begangen worden sein könnte, muss dieses gemäß § 16 CFPG proaktiv eine **Anzeige an Kriminalpolizei oder Staatsanwaltschaft** erstatten. Es handelt sich dabei um einen Verweis auf die in § 78 StPO normierte allgemeine Anzeigepflicht. § 16 CFPG hat daher inhaltlich bloß klarstellende Wirkung.⁵⁴

46 BGBl I 2020/44; vgl dazu auch schon *Lehner*, Die Förderungsprüfung und Kontrolle durch die Finanzverwaltung, SWK 2020, 764 sowie *Rzeszut/Turpin*, Covid-19-Förderungen werden künftig in Außenprüfungen mitgeprüft, ZSS 2020, 195.

47 Bericht des Budgetausschusses des Nationalrates, 143 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXVII. GP.

48 § 2 Abs 2 Z 7 iVm § 6a Abs 2 ABBAG-Gesetz.

49 Vgl auch *Lang/Bernwieser* in *Ruhm/Kerbl/Bernwieser* (Hrsg), *Der Konzern im Gesellschafts- und Steuerrecht* (2021) 33.

50 Siehe die §§ 6 Abs 1, 9 Abs 1, 14a Abs 1, 14d Abs 1 und 14g Abs 1 des COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz.

51 Vgl auch *Rzeszut/Turpin*, Covid-19-Förderungen werden künftig in Außenprüfungen mitgeprüft, ZSS 2020, 195.

52 Bericht des Budgetausschusses des Nationalrates, 143 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXVII. GP.

53 AB 143 BlgNR 27. GP 5; vgl etwa auch *Turpin*, COVID-19-Bundesförderungen: Nachträgliche Kontrolle im Rahmen von Außenprüfungen, CuRe 2020/77.

54 Vgl dazu *Lehner*, Die Förderungsprüfung und Kontrolle durch die Finanzverwaltung, SWK 2020, 764; *Püzl*, COVID-19: Der Härtefallfonds – Eine praktische Bestandsaufnahme, AFS 2020, 122 (122), Fn 43; *Ritz*, Lohnsteuerprüfung Neu, AFS 2020, 202.

3.2. „Steuerliches Wohlverhalten“, BGBl I Nr 2021/11

3.2.1. Grundsätzliches

Jüngst, nämlich am 7. Jänner 2021, wurde das – etwas sperrig betitelt – „*Bundesgesetz, mit dem Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft werden*“ im BGBl⁵⁵ veröffentlicht. Kern dieses Gesetzes ist die Vorgabe, dass Unternehmen, die sich steuerlich „nicht wohlverhalten“ haben, von der Gewährung von Förderungen des Bundes aufgrund der Covid-19-Pandemie ausgeschlossen sind (§ 1 Abs 2). Unter Förderungen des Bundes sind idZ Zuschüsse, die auf der Grundlage des § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz⁵⁶ geleistet werden, zu verstehen.

Konkret wird darauf abgestellt, ob im Zeitraum von **fünf Jahren** vor der Antragstellung bis zum Abschluss der jeweiligen Förderungsgewährung (Endabrechnung) „steuerliches Wohlverhalten“ vorgelegen hat. § 3 enthält entsprechend eine **taxative Aufzählung von Tatbeständen**, die – jeder für sich – der Annahme „steuerlichen Wohlverhaltens“ entgegenstehen. Die steuerlichen Wohlverhaltensstandards sind daher nicht erfüllt, wenn auch nur einer der genannten Tatbestände durch den Förderwerber verwirklicht wurde.⁵⁷ So ist es dem „steuerlichen Wohlverhalten“ beispielsweise abträglich, wenn in den letzten drei Jahren ein **Missbrauch im Sinne des § 22 BAO** zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage in Höhe von mindestens EUR 100.000 geführt hätte. Ebenso können gewisse Umstände betreffend das **Abzugsverbot** des § 12 Abs 1 Z 10 KStG oder die Bestimmung des § 10a KStG (**Hinzurechnungsbesteuerung, Methodenwechsel**) zum Ausschluss führen. Weiters kann ein Sitz oder eine Niederlassung in einem Staat, der in der EU-Liste der **nicht kooperativen Länder** und Gebiete für Steuerzwecke⁵⁸ genannt ist, schaden (dies hinsichtlich der Generierung von **Passiveinkünften** im ersten nach dem 31. Dezember 2018 beginnenden Wirtschaftsjahr). Auch wenn über den Antragsteller oder dessen geschäftsführende Organe in Ausübung ihrer Organfunktion in den letzten fünf Jahren vor der Beantragung einer Covid-19 Förderung eine rechtskräftige

Finanzstrafe oder entsprechende **Verbandsgeldbuße** aufgrund einer Vorsatztat verhängt worden ist, liegt grundsätzlich kein „steuerliches Wohlverhalten“ idS Gesetzes vor. Anderes gilt nur, sofern es sich um bloße Finanzordnungswidrigkeiten oder eine den Betrag von EUR 10.000 nicht übersteigende Finanzstrafe oder Verbandsgeldbuße gehandelt hat. Gerade die Aufnahme von finanzstrafrechtlichen Verfehlungen in den Katalog jener Tatbestände, die als Verstoß gegen die steuerlichen Wohlverhaltensregeln qualifiziert werden, hat in der Literatur für (teils berechtigte) Kritik gesorgt. So führen etwa *Brandl/Lehner*⁵⁹ aus, dass die Versagung einer Covid-19 Förderung quasi als nachträgliche Nebenfolge des Finanzstrafverfahrens insofern unsachlich sei, als der (verurteilte) Finanzstraftäter ja sowieso bereits bestraft wurde und **im Tatzeitpunkt auch nicht ahnen konnte, dass sein Verhalten in der Zukunft noch nicht vorhersehbare weitere Nachteile haben wird**. Dieses „Anknüpfen“ von Covid-19 Förderungen an bereits verwirklichte Sachverhalte sei deswegen möglicherweise **verfassungsrechtlich problematisch**.

3.2.2. Informationsverpflichtung zwecks Rückforderung

In § 6 ist eine korrespondierende **Informationsverpflichtung des Amtes für Betrugsbekämpfung sowie der Finanzämter** normiert. Bringen die genannten Behörden demnach im Zuge einer CFPG-Prüfung in Erfahrung, dass sich ein Unternehmen im relevanten Zeitraum steuerlich „nicht wohlverhalten“ hat, müssen sie diesen Umstand den die Förderung gewährenden Stellen – wie beispielsweise der COFAG – mitteilen. Im Ergebnis handelt es sich bei der genannten „Informationsverpflichtung“ freilich um nichts anderes als eine **Anzeigepflicht**, die nur nicht explizit als solche bezeichnet wird.⁶⁰

Der Zweck der Informationsverpflichtung erschließt sich mit Blick auf § 4 des Gesetzes. So ist eine Förderung an ein Unternehmen, das sich steuerlich nicht wohlverhalten hat, vollständig **zurückzufordern**, wenn die fördergewährende Stelle innerhalb von fünf Jahren ab dem Abschluss der Förderungsgewährung (Endabrechnung) davon Kenntnis erlangt hat (sofern sich

55 BGBl I 2021/11.

56 BGBl I 2014/51; weiterführend etwa *Lang/Pacher*, Der Inhalt des Wohlverhaltensgesetzes, SWK 2021, 93.

57 Bericht des Finanzausschusses des Bundesrates, 10506 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Bundesrates.

58 Amtsblatt der Europäischen Union, ABl 2020/C 331/03.

59 *Brandl/Lehner*, Folgen einer rechtskräftigen Verurteilung wegen eines Finanzvergehens – COVID-Begünstigungen und finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, taxlex 2021, 14.

60 Diese „terminologische Abweichung“ ist uE auf die Überlegung zurückzuführen, dass Anzeigen grundsätzlich bei öffentlich-rechtlichen Stellen einzubringen sind. Die im Zusammenhang mit dem steuerlichen Wohlverhalten normierte Informationsverpflichtung ist demgegenüber an die fördergewährende Stelle zu richten, die auch ein privatrechtlich organisierter Rechtsträger sein kann.

diese Pflicht nicht bereits aufgrund des Fördervertrages⁶¹ oder aufgrund unmittelbar anwendbaren Rechts der Europäischen Union ergibt). Inhaltlich ist der Anwendungsbereich der verankerten Informationsverpflichtung mehrfach begrenzt: Einerseits sind „nur“ das Betrugsbekämpfungsamt sowie die Finanzämter Adressaten dieser Verpflichtung, andererseits ist die Pflicht zur Information **sachlich auf jene Tatbestände begrenzt, die im Rahmen einer CFPG-Prüfung hervorkommen und für die Beurteilung des „steuerlichen Wohlverhaltens“ relevant sind.**

Sonstige Verfehlungen sind demnach genau so wenig Gegenstand der Meldung an die fördergewährende Stelle wie Verstöße gegen steuerliche Wohlverhaltensregelungen, die den informationspflichtigen Behörden abseits von CFPG-Prüfungen bekannt werden. Aus praktischer Sicht stellt diese mehrfache Begrenzung freilich ein Manko dar, zumal in der Praxis durchaus Sachverhaltskonstellationen denkbar sind, bei denen für eine allfällige Rückforderung notwendige Informationen nicht an die fördergewährende Stelle weiterzuleiten sind.

4. Sonderfragen zur (unterlassenen) Anzeige

4.1. Unterlassung der gebotenen Anzeige und Amtsmissbrauch

Unterlässt es ein anzeigepflichtiges Organ entgegen einer gesetzlichen Pflicht, eine Anzeige zu erstatten, kann dies nach Ansicht des OGH⁶² insbesondere einen **Missbrauch der Amtsgewalt** nach § 302 StGB begründen.⁶³ Es handelt sich dabei um ein „unrechtsgeprägtes Sonderdelikt“. Täter muss daher ein Beamter sein, wobei aber der Beamtenbegriff **funktional** zu verstehen ist. Es kommt also nicht auf die dienstrechtliche Stellung an.⁶⁴ Auch ein **Vertragsbediensteter** kann daher Amtsmissbrauch begehen. Die Judikatur tendiert dazu, jeden anzeigepflichtigen Beamten bei Unterlassung der Anzeige wegen Amtsmissbrauchs zu bestrafen.⁶⁵ Davon abweichend gibt es gewichtige Stimmen in der Literatur, die eine **einschränkende** Strafbarkeit bevorzugen (etwa über eine Art „Garantenstellung“, so dass zB Beamte von Umweltbehör-

den, die den Betrieb umweltgefährdender Fabriken nicht anzeigen, zu bestrafen wären).⁶⁶ Hiervon nicht betroffen sind – natürlich – Situationen, bei denen im Einzelfall eine Anzeigepflicht gar nicht entstanden ist. So normiert etwa § 78 Abs 2 StPO, dass eine Pflicht zur Anzeige nicht besteht, wenn die Anzeige eine amtliche Tätigkeit beeinträchtigen würde, deren Wirksamkeit eines persönlichen Vertrauensverhältnisses bedarf.⁶⁷ Ebenso wenig muss eine Anzeige erfolgen, wenn ausreichende Gründe vorhanden sind, anzunehmen, dass die Strafbarkeit der Tat binnen kurzem durch schadensberichtigende Maßnahmen entfallen werde.

Der OGH⁶⁸ hat zum Zweck der Anzeigepflicht ausgesprochen, dass *„kein Verbrechen ungesühnt bleibe und ein begangenes Delikt an dem wahren Täter geahndet werde“*, weswegen eine Anzeigepflicht dann nicht mehr bestünde, wenn *„ohnedies bereits an die Staatsanwaltschaft des zuständigen Gerichtes Anzeige erstattet worden ist“*. Zwar war diese grundlegende Aussage des Obersten Gerichtshofes auf den heute nicht mehr in Kraft befindlichen (aber mit dem heutigen § 78 StPO fast identischen) § 84 StPO aF⁶⁹ bezogen. UE kann diese Ansicht aber wohl generell als Leitlinie herangezogen werden. Es erscheint daher naheliegend, die Anzeigepflicht dann entfallen zu lassen, wenn (mit Gewissheit) bereits von anderer Seite (in ausreichendem Umfang) Anzeige erstattet wurde.

4.2. Anzeigepflicht vs. Amtsverschwiegenheit

Zum Spannungsverhältnis Anzeigepflicht und **Amtsverschwiegenheit** hat der OGH einen recht eindeutigen Standpunkt eingenommen: *„Was [...] der Anzeigepflicht unterliegt, kann nicht zugleich Gegenstand der Amtsverschwiegenheit gegenüber dem Gericht sein“*.⁷⁰ Wenn also für das Finanzamt als Finanzstrafbehörde eine Anzeigepflicht besteht, kommt eine **Amtsverschwiegenheit** hinsichtlich des der Anzeige „zugrundeliegenden Tatsachensubstrats“ **nicht in Betracht**.⁷¹ Bezogen auf die **Organe der Finanzverwaltung** kann in dieser Hinsicht auch auf § 48a Abs 4 BAO verwiesen werden, welcher die „Offenbarung“ oder die „Verwertung“ von Verhält-

61 So sehen etwa die *Förderbedingungen für Zuschüsse zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH („COFAG“)* in ihrem Punkt 9 eine Verpflichtung zur Rückzahlung (sowie eine Vertragsstrafe) im Falle ungerechtfertigter Zuschüsse vor.

62 Siehe etwa OGH 28.9.2010, 11 OS 87/10v; 28.6.2000, 13 Os 38/00.

63 Koller in Schmölzer/Mühlbacher (Hrsg), StPO Praktikerkommentar (2013) § 78 StPO Rz 16; Oberlauer, „Den Akt an die StA“ – Wie weit geht die Anzeigepflicht des Richters?, RZ 2017, 95.

64 Nordmeyer in Höpfel/Ratz, WK² StGB § 302 Rz 14.

65 Steininger in Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer (Hrsg), SbG Kommentar zum Strafgesetzbuch⁸ (2003), § 2 Rz 60 mwN.

66 Schwaighofer in Fuchs/Ratz, WK StPO § 78 Rz 36.

67 In § 13 Abs 1 SMG finden sich eigens normierte Ausnahmen, die in der Annahme eines Vertrauensverhältnisses wurzeln.

68 OGH 5.10.1989, Ds 10/89, Ds 9/89.

69 § 84 StPO idF BGBl 631/1975.

70 Vgl nur OGH 19.12.1985, 12 Os 154/84; 15.10.2020, 12 Os 37/19 m.

71 OGH 29.10.1998, 12 Os 125/98.

nissen oder Umständen gestattet, wenn dies unter anderem **der Durchführung eines Finanzstrafverfahrens dient oder generell aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung erfolgt.**⁷² Das Offenbaren besteht dabei im Mitteilen der (grundsätzlich) geheim zu haltenden Tatsachen an einen Dritten, Verwerten ist jedes Ausnutzen der Verhältnisse oder Umstände.⁷³

Einschränkend wird in diesem Zusammenhang in der **Literatur** aber der Standpunkt vertreten, dass all jene Behörden und Organe, deren Hauptaufgabe nicht in der Strafverfolgung und -aufklärung liegt, sehr wohl eine Interessensabwägung vorzunehmen haben. Diese soll zwischen der Wahrung der Amtsverschwiegenheit und dem Interesse an der Strafverfolgung erfolgen.⁷⁴

Ergebnis

Das Zusammenspiel zwischen allgemeinen Anzeigepflichten und solchen Bestimmungen, die speziell im Zusammenhang mit Covid-19 Förderungen geschaffen wurden, ist durchaus vielschichtig. Während strafrechtlich relevante Handlungen nach verschiedenen Normen zur Anzeige zu bringen sind, bestehen hinsichtlich der Informationspflichten durchaus Lücken.

Im Rahmen von CFPG-Prüfungen entdeckte Rechtsverstöße sowie Verstöße gegen bestimmte steuerliche Wohlverhaltensbestimmungen sind zwar den förderauszahlenden Stellen zu melden. Für abseits von CFPG-Prüfungen hervorkommende Ungereimtheiten oder andere Rechtsverstöße existiert jedoch

keine gesetzliche Grundlage für eine entsprechende Information an die jeweils förderauszahlende Stelle. Deren Kenntnisstand wird daher in solchen Fällen vielfach vom bloßen Zufall abhängen. Es besteht somit die latente Gefahr, dass zu Unrecht ausbezahlte Covid-19 Förderungen vom Förderwerber schlussendlich gar nicht zurückgefordert werden.

Korrespondenz:

Dr. Franz Althuber, LL.M., ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER,
franz.althuber@asp-law.at;
Mag. Nikolaos Skiadopoulos, ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER,
nikolaos.skiadopoulos@asp-law.at

72 Vgl auch *Leopold*, Anzeigepflichten im Umfeld des Finanzstrafrechts, ZWF 1/2021, 36.

73 *Ritz*, BAO⁶ § 48a Tz 19; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 48a Rz 16 f.

74 *Schwaighofer* in Fuchs/Ratz, WK StPO § 78 Rz 34.