

96. Jahrgang / 1. März 2021 / Nr. 7

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Die neue Homeoffice-Regelung

Steuerliche Eckpunkte beschlossen

Arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Aspekte

Einkommensteuer

Abzugsfähigkeit von Pauschalwertberichtigungen

Zweifelsfragen zur Gebäudeabschreibung

Elektroautos

Sind die steuerlichen Anreize gerechtfertigt?

Abgabenverfahren

Der neue § 295 Abs 4 BAO

Glücksspielabgaben

Haftung des Vermieters?

Fixkostenzuschuss

Sind die Ausschlussgründe verfassungskonform?

Rechtsprechung

Ertragsteuerliche VwGH-Judikatur bis Ende Dezember

COVID-19

Fixkostenzuschuss I – Ausschluss bei Abzugsverbot und noch nicht getilgten vorsätzlichen Finanzvergehen verfassungskonform?

Kann man sich dagegen wehren?

ROMAN THUNSHIRN*)



Die Abwicklung des Fixkostenzuschusses I gründet sich auf die gemäß § 3b Abs 3 ABBAG-Gesetz¹⁾ bzw dem COVID-19 Gesetz²⁾ ergangene Verordnung („Richtlinie“).³⁾ Demnach hat der BMF im Einvernehmen mit dem Vizekanzler Richtlinien zur Gewährung von finanziellen Maßnahmen gemäß § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen iZm der Ausbreitung von COVID-19 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind, zu erlassen. Gemäß § 3 Z 3.1.3. der Richtlinie erfüllen – neben anderen Kriterien – Unternehmen, welche bestimmte steuerliche Negativkriterien erfüllen, die Förderungsvoraussetzungen nicht. So darf das Unternehmen „in den letzten drei veranlagten Jahren nicht vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG betroffen gewesen sein (keine aggressive Steuerplanung)“. Ebenso ist ein Unternehmen ausgeschlossen, wenn über dieses in den letzten fünf Jahren vor Antragstellung eine rechtskräftige Finanzstrafe (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten) oder eine entsprechende Verbandsgeldbuße aufgrund von Vorsatz verhängt wurde.

1. Vorbemerkung

Zu beachten ist, dass für den Fixkostenzuschuss II 800.000 eine andere Rechtsgrundlage, nämlich die Verordnung über die Gewährung eines FKZ 800.000,⁴⁾ Anwendung findet. Die Anspruchsvoraussetzungen sind in dieser Verordnung anders geregelt als in jener zum Fixkostenzuschuss I. Die Ausführungen in diesem Beitrag beziehen sich nur auf den Fixkostenzuschuss I; im Einzelfall sind die Überlegungen aber auf die Verordnung zum Fixkostenzuschuss II 800.000 analog anzuwenden.

2. Gesetz über steuerliches Wohlverhalten

Am 10. 12. 2020 wurde das Bundesgesetz, mit dem Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft werden, im Nationalrat beschlossen.⁵⁾ Es tritt mit 1. 1. 2021 in Kraft und mit Ablauf des 31. 12. 2025 außer Kraft. Gemäß § 1 müssen Unternehmen, denen ein Förderzuschuss des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie gewährt wird, sich für einen Zeitraum von fünf Jahren vor der Antragstellung bis zum Abschluss der Förderungsgewährung (Endabrechnung) steuerlich „wohlverhalten“ haben. Andernfalls sind sie von der Gewährung der oa Zuschüsse ausgeschlossen bzw kommt es zur Rückforderung.

*) Mag. Dr. Roman Thunshirn ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Wien.

¹⁾ BGBl I 2014/51.

²⁾ BGBl I 2020/44.

³⁾ VO 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), StF: BGBl II 2020/225.

⁴⁾ BGBl II 2020/497.

⁵⁾ 165/BNR 27. GP; BGBl I 2021/11.

Die vom steuerlichen Wohlverhalten umfassten Förderungen sind jene Zuschüsse, die auf der Grundlage von § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz, BGBl I 2014/51, geleistet werden. Andere Förderungen sind nicht betroffen, da § 2 leg cit ausdrücklich von „Zuschüssen“ spricht. Das Gesetz ist auf Förderungen anzuwenden, „deren Rechtsgrundlage erstmals nach dem 31. 12. 2020 in Kraft getreten ist“. Der Begriff „Rechtsgrundlage“ bezieht sich nach den Erläuterungen auf die Rechtsgrundlage „Verordnung“. Erlangt die Förderstelle innerhalb von fünf Jahren ab dem Abschluss der Förderungsgewährung (Endabrechnung) davon Kenntnis, dass steuerliches Wohlverhalten nicht vorlag, ist vollständig und verzinst zurückzufordern. Diese Kenntnis kann auch durch eine nach Förderung erfolgte Betriebsprüfung eingetreten sein. Im Unterschied zu den bisherigen Förderungen ist eine eindeutige Frist von fünf Jahren für die Rückforderung vorgesehen; die bisherigen Richtlinien sehen keine bestimmten Fristen vor, wodurch in diesen Fällen die Verjährungsfristen des ABGB zum Tragen kommen. Auch die Bedingungen für eine spätere Rückforderung unterscheiden sich in den bisherigen Richtlinien im Detail. Zu begrüßen ist jedenfalls aber, dass nunmehr eine einheitliche Rechtsgrundlage geschaffen wurde.

Das steuerliche Wohlverhalten wird in § 3 leg cit definiert und knüpft strukturell an die VO zum Fixkostenzuschuss II 800.000 an. Rechtspolitisch ist es interessant, dass der Gesetzgeber die COVID-19-Förderungen an ein steuerliches spezifisch definiertes sogenanntes „Wohlverhalten“ knüpft. Der Begriff ist kein Moralbegriff, sondern eine exakte Regelung von Voraussetzungen für die Förderungen. Die Bestimmungen sind nicht durch Analogie erweiterbar. Andere steuerliche „Unrechtshandlungen“ und andere Rechtsverletzungen etwa nach dem LSD-BG, dem AuslBG, dem StGB oder der GewO führen nicht zum Ausschluss der Förderungen. Kritisch ist mE anzumerken, dass die Voraussetzung eines „Wohlverhaltens“ nicht aus dem ABBAG-Gesetz ableitbar ist. Nach § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz haben die Förderungen ein klar umschriebenes Ziel und sind an keine bestimmten steuerlichen, straf- oder sozialrechtlichen Ausschlusskriterien geknüpft.

Der Katalog der Ausschlussgründe ist im Gesetz zum steuerlichen Wohlverhalten anders umschrieben als in der VO zum Fixkostenzuschuss I. Aufgrund der sprachlich völlig klaren Formulierung und der Inkrafttretensbestimmung bewirkt der Gesetzeswortlaut nicht ein *overriding* der Verordnung. Allerdings gibt die gesetzliche Regelung dazu Anlass, die Verfassungskonformität der Verordnung zu hinterfragen, denn weder im ABBAG-Gesetz noch in einer anderen Bestimmung vor Inkrafttreten des zitierten Gesetzes findet sich eine gesetzliche Grundlage für die steuerlichen Negativkriterien, welche die Richtlinie zum Fixkostenzuschuss I (und auch Fixkostenzuschuss II sowie Lock-down-Umsatzersatz) enthalten.

3. Gesetzliche Grundlage des Fixkostenzuschusses I

Gesetzliche Grundlage des Fixkostenzuschusses sind § 3b ABBAG-Gesetz und die darauf basierende Verordnung. Die „gesellschaftspolitischen“ Ziele sind im COVID-19-Krisenbewältigungsfondsgesetz (COVID-19-FondsG)⁶⁾ ersichtlich und umfassen folgende Bereiche:

- Stabilisierung der Gesundheitsversorgung,
- Belebung des Arbeitsmarkts,
- Abfederung von Einnahmenschwächen infolge der Krise,
- Maßnahmen iZm dem Epidemiegesetz 1950,
- Konjunkturbelebung,
- Liquiditätsstabilisierung von Unternehmen.

⁶⁾ BGBl I 2020/12; IA 396/A BlgNR 27. GP; NR: AB 102 BlgNR 27. GP, 16; BR: AB 10287, 903.

Am Rande (ohne darauf detailliert einzugehen) stellt sich generell die Frage, ob die Zuständigkeit des BMF gemeinsam mit dem *Vizekanzler* verfassungskonform ist, denn der verfassungsrechtliche Wirkungsbereich des Vizekanzlers ist ein gänzlich anderer.

4. Ausschlussgründe des § 3 Z 3.1.3. der Richtlinien

4.1. Aggressive Steuerplanung

Nicht abzugsfähig sind gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren iSd § 99a Abs 1 Satz 2 und 3 EStG unter folgenden Voraussetzungen:

- **§ 12 Abs 1 Z 10 KStG**

- „a) Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren ist eine Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 oder eine vergleichbare ausländische Körperschaft.
- b) Die empfangende Körperschaft ist unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder steht unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters.
- c) Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft
 - aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder
 - einem Steuersatz von weniger als 10 % oder
 - aufgrund einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % oder
 - aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10 %, wobei auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilshaber zu berücksichtigen ist.

[...]“

Der Umfang der Ausschlussklausel in den Richtlinien ist nicht eindeutig. Zwar findet sich der klare Verweis auf das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG, andererseits wird aber im folgenden Klammersausdruck auf „*aggressive Steuerplanung*“ verwiesen. Die normative Absicht ist nicht ganz klar, denn will man beide Umstände kumulativ verwirklicht sehen, wäre es wohl sprachlich richtiger, anstatt des Klammersausdrucks den Begriff „*und*“ oder Ähnliches zu verwenden.

Die FAQs der COFAG⁷⁾ halten unter B.I.11. zur Frage „*Kann ein Fixkostenzuschuss beantragt werden, wenn der Antragsteller von einem Abzugsverbot iSd § 12 Abs 1 Z 10 KStG betroffen ist, obwohl dieses Abzugsverbot nicht durch eine aggressive Steuerplanung des Antragstellers begründet wurde?*“ Folgendes fest: Neben der Erfüllung der objektiven Tatbestandsvoraussetzungen ist das Vorliegen eines (subjektiven) Willens betreffend die aggressive Steuerplanung maßgeblich. So ist eine Antragsberechtigung nicht ausgeschlossen, wenn ein zur Anwendbarkeit des Abzugsverbots führendes Verhalten in der Steuererklärung bei gleichzeitiger Hinzurechnung der gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen offengelegt wird. Das Unternehmen ist hingegen von der Beantragung des Fixkostenzuschusses ausgeschlossen, wenn erst im Zuge der Außenprüfung ein Anwendungsfall des § 12 Abs 1 Z 10 KStG in einem der letzten drei veranlagten Jahre festgestellt wird.

ME soll durch die Formulierung „*betroffen war*“ zum Ausdruck gebracht werden, dass es nicht (alleine) um das Vorliegen des Abzugsverbots geht, sondern um das zusätzliche Erfordernis, dieses Abzugsverbot zu umgehen zu versuchen, was mit dem Begriff „*aggressive Steuerplanung*“ gemeint sein dürfte. Denn Abzugsverbote sind *per se* nichts Ungewöhnliches und knüpfen nicht zwingend an ein unerwünschtes Verhalten an. Wie aus den FAQs ableitbar, scheint die COFAG darunter ein rechtswidriges Verhalten zu verstehen. Das ist verständlich, denn es wäre unsachlich, Unternehmer, die derartige Situationen haben und den Aufwand in der Steuererklärung entsprechend § 12 Abs 1 Z 10 KStG hinzurechnen, auszuschließen, denn sie verhalten sich geset-

⁷⁾ Fragen und Antworten zum Fixkostenzuschuss (Fassung vom 1. 10. 2020), abrufbar unter https://www.fixkostenzuschuss.at/wp-content/uploads/2020/10/FAQ-FKZ_I-01-10-2020_FINAL.pdf (Zugriff am 4. 12. 2020); im Folgenden: FAQs.

zeskonform. Die FAQs lassen im Dunkeln, wie der Sachverhalt zu beurteilen ist, wenn nicht erst im Zuge einer Betriebsprüfung, sondern bereits vorher, sei es durch Selbstanzeige (vor oder nach Ankündigung einer Betriebsprüfung) oder auch durch Bilanzberichtigung (§ 139 BAO) derartige Abzugsverbote korrigiert werden.

Der Begriff „aggressive Steuerplanung“ selbst ist unklar. Die FAQs verstehen offenbar eine Art „rechtswidriges“ Verhalten darunter, denn sonst würden sie nicht das plakative Beispiel einer betriebsprüfungsbedingten nachträglichen Korrektur anführen. Im Rahmen des EU-Aktionsplans „für ein effektiveres Vorgehen der EU gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung“ gab die Kommission am 6. 12. 2012 eine Empfehlung an die EU-Mitgliedstaaten, gestützt auf Art 292 AEUV, die aggressive Steuerplanung betreffend ab.⁸⁾ Wie *Orzechowski/Spanblöchl*⁹⁾ festhalten, definiert das *Impact Assessment* zur DAC 6 aggressive Steuerplanung als „Ausnutzen der Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen zur Senkung der Steuerschuld“. Diese Gestaltungen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie die Steuerschuld legal senken, aber zur Absicht des Gesetzes in Widerspruch stehen. Es bedarf daher keines Verbots, weil die Gestaltung eben legal ist, sondern anderer Mechanismen, wie das EU-MPFG oder § 10a KStG zeigen. Daher ist die Antwort in den FAQs dogmatisch falsch, denn dieses Beispiel fällt allenfalls unter den zweiten Tatbestand, nämlich eines finanzstrafrechtlichen Verhaltens.

Greift man dennoch den Gedanken der FAQs auf, so stellt sich die Frage, wie der Fall zu beurteilen ist, wenn zwar im Antragszeitpunkt keine derartige festgestellte aggressive Steuerplanung objektivierbar ist, aber der Antragsteller dies subjektiv weiß oder wissen musste. Eine spätere Betriebsprüfung würde – diesen Gedanken folgend – diesfalls mE zu Recht zur Rückforderung (siehe Pkt 8.3. der Richtlinie) führen. Diese Folge ist nunmehr ausdrücklich im Gesetz über steuerliches Wohlverhalten vorgesehen.

Letztlich stellt sich die Frage, ob auch verjährte Umstände einer Antragstellung entgegenstehen. Jedenfalls muss sich nach dem Wortlaut der Verordnung das pönalisierte Abzugsverbot auf die drei letzten veranlagten Jahre beziehen, gleich welche Jahre dies sind. Veranlagt ist ein Jahr, wenn der entsprechende Steuerbescheid erlassen wurde, gleich, ob er rechtskräftig ist oder nicht.

Generell – und dies kommt beim nächsten diskutierten Ausschlussgrund ebenso zum Ausdruck – stellt sich die Frage, ob eine derartig punktuelle Einschränkung auf einen einzigen Fall (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG),¹⁰⁾ wo es ja zahlreiche andere Regelungen zur Vermeidung von aggressiver Steuerplanung gibt, in Anbetracht der gesetzlich klar umschriebenen Ziele des Fixkostenzuschusses nicht zu einer Diskriminierung führt und unsachlich ist. Ergänzend sei erwähnt, dass die VO FKZ II 800.000 einen abweichenden steuerlichen Ausschlusskatalog normiert.

4.2. Verhängung einer Vorsatz-Finanzstrafe

Dieser Ausschlussgrund in den Richtlinien ist sprachlich klar:

„[...] über das Unternehmen darf in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung keine rechtskräftige Finanzstrafe (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten) oder entsprechende Verbandsgeldbuße aufgrund von Vorsatz verhängt worden sein [...]“

Der Begriff „Finanzstrafe“ soll augenscheinlich auf eine Strafe nach dem FinStrG oder nach ähnlichen Gesetzen hinweisen. Offenbar sind nur inländische Finanzstrafen rele-

⁸⁾ Vgl 2012/772/EU, Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, ABI L 338 vom 12. 12. 2012, S 41; *Karpa*, Aggressive Steuerplanung (2018) 6; *Jann/Jerabek/Reither/Spanblöchl*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle, SWI-Spezial (2020).

⁹⁾ *Orzechowski/Spanblöchl* in *Jann/Jerabek/Reither/Spanblöchl*, Meldepflicht, Pkt 3.1.

¹⁰⁾ Ausgedehnt und weitere Gründe im Gesetz über steuerliches Wohlverhalten.

vant, da andere nicht in den Kreis der zu tilgenden Finanzstrafen (§ 186 FinStrG) fallen. Strafen nach anderen Regelungen – etwa LSD-BG, AuslBG oder Sozialversicherungsrecht – sind nicht einschlägig, da es sich nicht um Finanzstrafen handelt. Es ist unerheblich, ob die Strafe von der Finanzstrafbehörde oder einem Strafgericht verhängt wurde. Als relevante Finanzstrafen gelten sowohl Geld- und Freiheitsstrafen als auch Verfall und Wertersatz. Nicht als Finanzstrafe gelten Verkürzungszuschläge iSd § 30a FinStrG,¹¹⁾ ebenso ein Absehen von der Strafe (Verwarnung, § 25 FinStrG). Es kommen somit sämtliche Strafen für vorsätzlich begangene Delikte nach dem FinStrG, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, in Betracht. Finanzordnungswidrigkeiten sind in §§ 49 bis 51a FinStrG aufgezählt. Ob der Tatbestand des § 52 FinStrG einschlägig sein könnte, ist unklar. ME wird dies aber wohl nicht der Fall sein, da er vom Unrechtsgehalt her nach den Finanzordnungswidrigkeiten gereiht ist. Keinen Ausschlussgrund stellen Fahrlässigkeitsdelikte dar.

Anders als nach der ersten hier besprochenen Fallgruppe der Abzugsverbote kommt es neben der Verhängung der Strafe auf das Vorliegen einer rechtskräftigen Verurteilung an. Wird man verurteilt, ist aber das Rechtsmittel offen, so hat man Anspruch auf den Fixkostenzuschuss I. Da es auf eine Verurteilung ankommt, sind verjährte Taten irrelevant. Es kommt aber nicht darauf an, ob die verhängte Strafe ein „ewig lange“ zurückliegendes Delikt betrifft. Es kann daher sein, dass ein Delikt aus dem Jahr 2005, das aber erst im Jahr 2016 bestraft wurde, zum Ausschluss der Fixkostenberechtigung führt.

Was den Adressaten betrifft, geht es um eine Verurteilung, die gegenüber dem Antragsteller ergangen ist. Eine Verurteilung gegenüber dem Geschäftsführer, nicht aber gegenüber dem Antragsteller, ist (anders als nach der FKZ II-Richtlinie, der VO-Lockdown-Umsatzersatz und dem Gesetz über steuerliches Wohlverhalten) unschädlich.¹²⁾ Die Verurteilung „hängt“ bei (Kapital-)Gesellschaften am formalen „Rechtskleid“ und ist unabhängig von der Geschäftsführung oder den Gesellschaftern. Ob die Verurteilung im Fall der Gesamtrechtsnachfolge (bei Verschmelzung, Spaltung, § 142 UGB uä) auf die Rechtsnachfolger übergeht, ist unklar. Dagegen spricht, dass (Finanz-)Strafen höchstpersönlichen Charakter haben.¹³⁾

Die Fünfjahresfrist knüpft an die Regelung des § 186 FinStrG (Tilgung) an. Das ist aber schon alles. Nach § 186 Abs 3 FinStrG beginnt die Tilgungsfrist, sobald die Strafe vollzogen oder nachgesehen worden oder die Vollstreckbarkeit verjährt ist. Sie beträgt drei Jahre bei Bestrafungen wegen Finanzordnungswidrigkeiten und fünf Jahre bei Bestrafungen wegen aller übrigen Finanzvergehen.

Nach dem Wortlaut der VO zum Fixkostenzuschuss I beginnt die Fünfjahresfrist mit Verhängung der Strafe. Der Begriff „Verhängung“ stellt mE auf die Erlassung des entsprechenden Rechtsakts und nicht auf dessen Wirksamkeit ab. Zusätzlich muss Rechtskraft eingetreten sein. Wenn also eine Finanzstrafe im Jahr 2013 verhängt wurde, diese aufgrund eines Rechtsmittels aber erst in 2016 rechtskräftig wurde, ist diese nicht mehr als Ausschlussgrund anzusehen, denn die Verhängung liegt mehr als fünf Jahre zurück.

Die VO zum Fixkostenzuschuss II 800.000 und das Gesetz über steuerliches Wohlverhalten sehen davon abweichend vor, dass die vorsätzlich verhängte Finanzstrafe über

¹¹⁾ B.I.14a der FAQs; es handelt sich übrigens um einen Strafaufhebungsgrund, der folglich zu keiner strafrechtlichen Verfolgung führt, diese FAQ wäre daher entbehrlich; vgl Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG I⁵ (2018) § 30a Rz 1.

¹²⁾ Nach diesen Regelungen kommt es auch zum Ausschluss, wenn das geschäftsführende Organ in Ausübung ihrer Organfunktion rechtskräftig verurteilt wurde.

¹³⁾ Vgl Schrank, Übernahme von Geldstrafen und Verfahrenskosten durch die Gesellschaft, Compliance Praxis 4/2017, 34; vgl auch BFG 19. 9. 2017, RV/7300039/2017.

10.000 Euro betragen muss. Schon daraus zeigt sich, dass die Ausschlussgründe der Richtlinien nicht verfassungskonform sind, weil eine unsachliche Differenzierung immanent ist.

4.3. Verfassungskonformität der Richtlinien

Letztlich stellt sich die Frage, ob die Verordnung – abgesehen von der zuvor geäußerten Skepsis an der (Mit-)Zuständigkeit des Vizekanzlers in der Verordnungsermächtigung sowie den Differenzierungen innerhalb der einzelnen Verordnungen (Fixkostenzuschuss I und II) – verfassungskonform ist. Im Vorgriff auf die in Pkt 5. diskutierte Frage der Wirkung der Grundgesetze in der Privatwirtschaftsverwaltung gehe ich zunächst aber auf die Verfassungskonformität der besprochenen Bestimmungen ein.

Was den Ausschlussgrund „*Finanzstrafe*“ betrifft, ist dieser zwar nicht unbestimmt, möglicherweise aber unsachlich, denn es wird weder auf den Zeitpunkt der verwirklichten Straftat noch auf die Qualität der verletzten Norm in Bezug auf den Förderzweck des Fixkostenzuschusses abgestellt.¹⁴⁾ Auch ein Konnex zwischen Förderzweck und Ausschlussgrund ist nicht ersichtlich. Versucht man den Zweck des Ausschlussgrundes mit dem Ziel des Gesetzgebers, den er mit dem Fixkostenzuschuss I verfolgt, abzugleichen, kommt man zum Ergebnis, dass die Regelung in keiner Relation zum Förderzweck steht. Die dem COVID-19-FondsG zu entnehmenden Ziele sind ua (siehe bereits oben) Sicherung der Arbeitsplätze, Abfederung krisenbedingter Einnahmenausfällen, Konjunkturbelebung und Liquiditätsstabilisierung. Was es nunmehr rechtfertigt, Förderwerber, welche in den letzten fünf Jahren vor dem Förderantrag zu einer Vorsatztat (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeit) iSd FinStrG verurteilt wurden, undifferenziert vom Fixkostenzuschuss I auszuschließen, ist nicht ersichtlich und widerspricht der Zielsetzung der Förderung.

Auch wird ein Ausschlussgrund vorgesehen, den es in anderen Förderbereichen (zB bei der Kurzarbeit) nicht gibt. Der Gesetzgeber will – wohl völlig unstrittig – die Förderziele erreichen und hat hierfür verschiedene Maßnahmen vorgesehen. Mit keinem Satz knüpft er dies an ein steuerspezifisches Verhalten gleich welcher Art. Erst das Gesetz über steuerliches Wohlverhalten (anwendbar auf Verordnungen, die nach dem 31. 12. 2020 erlassen wurden) schafft eine derartige gesetzliche Grundlage.

Es ist weiters darauf hinzuweisen, dass das Gesetz zwar eine Verordnungsermächtigung enthält, jedoch mit keinem Satz den Hinweis auf eine derart einschneidende Restriktion. ME sind schon aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit Ausschlussgründe im Licht des Gesetzeszwecks festzulegen. Der Gesetzeszweck besteht in der Aufrechterhaltung der Wirtschaft und des Arbeitsmarkts.

Nicht zuletzt stellen sich auch folgende Fragen:

- Warum sollen auch geringfügige Fälle ausgeschlossen werden?
- Warum soll nicht der Zeitpunkt des inkriminierten Verhaltens anstatt jener der Verurteilung relevant sein?

Eine ähnliche Überlegung gilt für den Ausschlussgrund des Abzugsverbots. Dem Steuerrecht ist eine Vielzahl von vereinfacht gesagt unerwünschten Verhaltensweisen immanent. Man betrachte dazu exemplarisch nur etwa § 10a KStG (Hinzurechnungsbesteuerung),¹⁵⁾ § 12 Abs 2 Z 4 KStG (Annahme von Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist), § 14 KStG (hybride Gestaltungen) und § 12 Abs 2 UStG. Warum gerade ein Sachverhalt nach § 12

¹⁴⁾ Vgl auch B.I.14 der FAQs.

¹⁵⁾ Nunmehr durch das Gesetz über steuerliches Wohlverhalten ebenso wie beim FKZ II 800.000 als Ausschlussgrund definiert.

Abs 1 Z 10 KStG und nur dann, wenn er im Zuge einer „aggressiven Steuerplanung“ erfolgt ist, den Fixkostenzuschuss I verunmöglicht, alle anderen Umstände (soweit nicht eine Vorsatz-Finanzstrafe verhängt wurde) unberücksichtigt bleiben sollen, ist nicht verständlich und mE unsachlich.

Das Sachlichkeitsgebot im Bereich der Privatwirtschaftsverwaltung wird aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleitet. Es ist verletzt, wenn der Gesetzgeber zur Zielerreichung völlig ungeeignete Mittel vorsieht oder wenn die vorgesehenen, an sich geeigneten Mittel zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung führen.¹⁶⁾ Bei der Sachlichkeitsprüfung darf von einer Durchschnittsbetrachtung ausgegangen und auf den Regelfall abgestellt werden, wobei auch vergrößernde Regelungen pauschalierenden Charakters zulässig sind, sofern sie nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen. Werden daher Subventionen bei Vorliegen bestimmter typischer Voraussetzungen gewährt, darf davon nur aus besonderen, sachlichen, am Förderungszweck orientierten Gründen abgegangen werden.¹⁷⁾

5. Zu Rechtsanspruch (Kontrahierungszwang), Rechtsweg und Rückforderung

§ 3b Abs 2 ABBAG-Gesetz sieht vor, dass auf die Gewährung einer Förderung kein Rechtsanspruch besteht. Damit wird der Fixkostenzuschuss I in die sogenannte Privatwirtschaftsverwaltung transferiert. Nach herrschender Ansicht ist dies grundsätzlich zulässig; allerdings ist nichthoheitliches Verwaltungshandeln durch sogenannte Selbstbindungs- oder Statutargesetze zu regeln. Auf Art 17 B-VG beruhende Gesetze dürfen in diesem Bereich jedoch ausschließlich an Verwaltungsorgane gerichtet sein und keine Außenwirkung entfalten (andernfalls ist die verfassungsrechtlich gebotene Kompetenzverteilung verletzt.¹⁸⁾ Selbstbindungsgesetze dürfen also keine subjektiven Rechte (an Dritte) einräumen und mangels Kompetenz nicht zu hoheitlichem Vollzug ermächtigen.¹⁹⁾ Insofern ist die in § 3b Abs 2 ABBAG-Gesetz enthaltene Bestimmung geradezu typisch für in die Privatwirtschaftsverwaltung ausgelagerte Staatsaufgaben. Derartige Gesetze entfalten bloße Innenwirkung und statuieren keine Rechte und Pflichten der Rechtsunterworfenen. Diese Rechtsqualität führt aber nicht dazu, dass man sich im rechtsschutzfreien Raum befindet. Die Höchstgerichte haben in diesem Zusammenhang den Grundsatz der „Fiskalgeltung der Grundrechte“ entwickelt. Der Staat kann sich, soweit er sich nicht der hoheitlichen Handlungsformen bedient, grundsätzlich nicht der für den hoheitlich handelnden Staat charakteristischen Grundrechtsbindung entziehen. Diese Grundrechtsbindung besteht dort, wo der Staat in Ausübung einer faktischen oder rechtlichen Monopolstellung handelt, wozu auch die Förderungsverwaltung zählt. Es gilt demnach im Bereich der Selbstbindung der Grundsatz, dass allen Leistungserbringern ein (zivilrechtlich) klagbarer Anspruch auf Gewährung einer Förderung zusteht.²⁰⁾

Die zitierte Bestimmung, dass „kein Rechtsanspruch“ auf den Fixkostenzuschuss besteht, ist daher so zu interpretieren, dass zwar kein öffentlich-rechtlicher Anspruch gegenüber einem Staatsorgan, sehr wohl aber ein Rechtsgrundsatz, nämlich jener zum Kontrahierungszwang²¹⁾ gegenüber der COFAG und damit ein indirekter Förderungsanspruch besteht. Dieser Kontrahierungszwang trifft nicht nur private Rechtsträger, sondern typischerweise die Privatwirtschaftsverwaltung. Kontrahierungszwang besteht überall dort, wo faktische Übermacht eines Beteiligten bei bloß formaler Parität

¹⁶⁾ OGH 27. 8. 2003, 9 Ob 71/03m; 24. 2. 2003, 1 Ob 272/02k; 10. 7. 2001, 10 Ob 96/01t.

¹⁷⁾ OGH 12. 2. 2002 4 Ob 31/02s: „Der Gleichheitsgrundsatz verbietet unsachliche Differenzierungen, also die Anwendung sachlich nicht gerechtfertigter Auswahlkriterien.“

¹⁸⁾ Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996) 225 ff.

¹⁹⁾ Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (2009) Rz 565 mwN.

²⁰⁾ OGH 24. 2. 2003, 1 Ob 272/02k.

²¹⁾ OGH 20. 2. 2018, 4 Ob 13/18t.

ihm die Möglichkeit der „Fremdbestimmung“ über andere gibt, also insbesondere bei Innehabung einer Monopolstellung. Der Straßenverwaltung kommt etwa eine solche Monopolstellung zu.²²⁾ Der Inhaber einer Monopolstellung muss, wenn ihm ein Vertragsabschluss zumutbar ist, einen guten (sachlichen) Grund für die Verweigerung eines Vertragsabschlusses haben.²³⁾

Als Rechtsweg steht in der Privatwirtschaftsverwaltung der Gang zum Zivilgericht zur Verfügung. Dieser ist mit allen Vor- und Nachteilen des Zivilrechts verbunden (Kostenrisiko, Beweispflicht, Säumnisfolgen, Schadenersatz etc). Dasselbe gilt für allfällige Rückforderungen. Rückforderungsansprüche sind von der COFAG im Zivilrechtswege einzufordern.²⁴⁾



Auf den Punkt gebracht

Die Ausschlussgründe für den Fixkostenzuschuss I „Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG – aggressive Steuerplanung“ und „Verurteilung zu einer vorsätzlichen Finanzstrafe“ scheinen aus mehreren Gründen – Unsachlichkeit, Verletzung des Diskriminierungsverbots und mangelnde Bestimmtheit – verfassungsrechtlich kritisch. Ebenso ist fraglich, ob die Richtlinie (als Verordnung) von einem zuständigen Staatsorgan erlassen wurde. Es empfiehlt sich bei Vorliegen eines Ausschlussgrundes möglicherweise, den Gang zum Zivilgericht zu prüfen. Aus praktischer Sicht wird es daher auch sinnvoll sein, den Antrag trotz Vorliegens solcher Ausschlussgründe zu stellen, um keine Frist zu versäumen. Durch das mit 1. 1. 2021 in Kraft getretene Gesetz über steuerliches Wohlverhalten ergeben sich weitere Änderungen in Bezug auf künftige COVID-19-Förderprogramme.

²²⁾ Vgl zum Kontrahierungszwang die Lehre *Nipperdeys*.

²³⁾ OGH 14. 7. 1986, 1 Ob 554/86; 30. 11. 1993, 4 Ob 146/93.

²⁴⁾ Ausführlich *Rzeszut/Predota*, Lockdown light: Rechtsschutz bei COVID-19-Förderungen, SWK 31/2020, 1463 f; kritisch *Staringer*, Mehr privat, weniger Rechtssaat beim Fixkostenzuschuss? SWK 27/2020, 1306.

Judikaturüberblick

Aktuelle VwGH-Rechtsprechung

Entscheidungen aus dem Monat Dezember 2020

ANDREI BODIS*)

Ertragsteuern

Abzugsverbot für Sozialplanzahlungen

Entscheidung: VwGH 7. 12. 2020, Ro 2020/13/0013 (Parteirevision, Aufhebung wg inhaltlicher Rechtswidrigkeit).

Normen: § 20 Abs 1 Z 8 EStG; § 67 Abs 6 EStG; § 12 Abs 1 Z 8 KStG.

Rechtssatz: Das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 8 KStG wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 eingeführt und soll freiwillige Abfertigungen iSd § 67 Abs 6 EStG nur mehr in bestimmter Höhe zum Abzug zulassen. Es steht nicht in Streit, dass die revisionsgegenständlichen Zahlungen freiwillige

*) Dr. Andrei Bodis ist Hofrat des Verwaltungsgerichtshofes.

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