

96. Jahrgang / 20. Jänner 2021 / Nr. 3

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Steuerliche Neuerungen ab 2021

VfGH zur Abzinsung von Sozialkapitalrückstellungen

Inhalt des Wohlverhaltensgesetzes

Unechtes Factoring

Wirtschaftliches Eigentum an Forderungen

Veruntreuung und Diebstahl

Arbeitslohn und Steuerhinterziehung?

Luxusimmobilien

Vermietung an Gesellschafter und Stifter

Kapitalvermögen

Wann ist ein Verlust realisiert?

Umsatzsteuer

Highlights des UStR-Wartungserlasses 2020

Rechtsprechung

VwGH-Judikatur bis Ende Oktober 2020

Neue Wege in der Gesetzgebung**Der Inhalt des Wohlverhaltensgesetzes****Teil I 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), und das – mangels offizieller Abkürzung – in der Folge WohlverhaltensG genannt wird, sollen Unternehmen, die sich „*steuerlich nicht wohlverhalten haben*“, künftig von der Gewährung von neuen Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie ausgeschlossen werden. Zu Unrecht ausbezahlte Förderungen sind verzinst zurückzuzahlen. Steuerliches Wohlverhalten ist nach § 1 Abs 1 WohlverhaltensG für einen Zeitraum von fünf Jahren vor der Antragstellung bis zum Abschluss der Förderungsgewährung (Endabrechnung) gefordert. In diesem Beitrag wollen wir den Inhalt der Regelungen analysieren, in einem Folgebeitrag dann eine Bewertung vornehmen.

**1. Rechtsentwicklung**

Die Schaffung des WohlverhaltensG ist der bisherige Höhepunkt einer Entwicklung, die sich bereits seit einigen Monaten abzeichnet. Einzelne dieser nun in einem Bundesgesetz enthaltenen Regelungen befinden sich auch in während des Jahres 2020 erlassenen Vorschriften. Diese Richtlinien sind in den Anhängen von auf § 3b Abs 3 ABBAG-Gesetz gestützten Verordnungen des BMF enthalten und haben daher selbst Verordnungscharakter:

- Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), Pkt 3.1.3, BGBl II 2020/225; in der Folge: RL FKZ I.
- Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit für standortrelevante Unternehmen durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), Pkt 3.1.3., BGBl II 2020/326; in der Folge: RL Standortsicherungszuschuss.
- Richtlinien über die Gewährung eines begrenzten Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), Pkt 3.1.3 bis 3.1.6, BGBl II 2020/497;¹⁾ in der Folge: RL FKZ II.
- Richtlinien über die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), Pkt 3.1.4 bis 3.1.7, BGBl II 2020/467, 2020/503²⁾ und 2020/567³⁾; in der Folge: RL Lockdown-Umsatzersatz.
- Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), Pkt 3.1.3 bis 3.1.6, BGBl II 2020/568; in der Folge: RL Verlustersatz.

*) 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⁾ IdF BGBl II 2020/610.

²⁾ IdF BGBl II 2020/565.

³⁾ IdF BGBl II 2020/608; es handelt sich um drei Verordnungen mit unterschiedlichen zeitlichen Anwendungsbereichen, die aber in den hier maßgebenden Passagen identisch sind und gemeinsam behandelt werden sollen.

Das WohlverhaltensG wurde als Initiativantrag von Abgeordneten der beiden Regierungsparteien in den Nationalrat eingebracht.⁴⁾ Ein Begutachtungsverfahren gab es daher nicht.⁵⁾ Der Bericht aus dem Finanzausschuss lässt keine Rückschlüsse darauf zu, dass dort eine Grundsatzdebatte darüber geführt wurde, ob sich ein derartiges Gesetz nahtlos in die österreichische Steuerrechtsordnung einfügt oder zu Verwerfungen führt.⁶⁾ Eine derartige Diskussion fand auch nicht im Plenum des Nationalrats statt. Abgeordnete der Oppositionsparteien übten zwar Kritik am Gesetzesvorschlag, allerdings ausschließlich deshalb, weil sie ihn als zu wenig weitgehend empfanden: Freigrenzen wurden genauso kritisiert⁷⁾ wie die fehlende Einbeziehung von bloßen Finanzordnungswidrigkeiten.⁸⁾ Nach einem eingebrachten Abänderungsantrag, der allerdings keine Mehrheit fand, sollte das Gesetz weiter verschärft und „steuerliches Wohlverhalten“ weit über die Endabrechnung der Förderung hinaus notwendig sein.⁹⁾ Auch in der Debatte im Bundesrat wurde der Entwurf von Vertretern der Oppositionsparteien als „halbherzig“ bezeichnet¹⁰⁾ und darauf hingewiesen, dass es „noch viel Luft nach oben“ gäbe.¹¹⁾ Eine Grundsatzdiskussion fand dort aber genauso wenig statt.¹²⁾

Die Selbstverständlichkeit, mit der ein solches Gesetz dem Grunde nach quer über die politischen Lager hinweg akzeptiert wurde, überrascht. Die Vorschriften der genannten Richtlinien und nunmehr dieses Gesetzes bewirken eine bisher nicht gekannte Differenzierung zwischen Steuerrechtsvorschriften: Im Regelfall verlangt der Gesetzgeber die Einhaltung der Steuerrechtsvorschriften durch die Steuerpflichtigen. Das WohlverhaltensG knüpft aber nicht nur zusätzliche Sanktionen an die *Nichtbefolgung* einzelner Steuerrechtsvorschriften, sondern in einigen – nach welchen Kriterien auch immer – ausgewählten Fällen auch an deren *Befolgung*. Die Sanktionen liegen außerhalb des Steuerrechts: Der Zugang zu Förderungen soll verloren gehen und deren Rückzahlung erfolgen. Hier widmen wir uns zunächst den zentralen Bestimmungen des Gesetzes – den Tatbeständen des § 3 WohlverhaltensG –, um dann in einem Folgebeitrag zu versuchen, den Anstoß zu einer – auf parlamentarischer Ebene jedenfalls nicht geführten – Grundsatzdiskussion zu geben, ob und inwieweit dieses neuartige Regelungssystem in die österreichische Rechtsordnung passt.

2. Missbrauch nach § 22 BAO

Nach § 3 WohlverhaltensG hat sich ein Unternehmen „steuerlich wohlverhalten“, wenn alle in den Z 1 bis 4 dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.¹³⁾ Dazu gehört nach § 3 Z 1 WohlverhaltensG, dass „beim Unternehmen in den letzten drei veranlagten Jahren kein rechtskräftig festgestellter Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, vorliegt, der zu einer Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von mindestens 100 000 Euro im je-

⁴⁾ IA WohlverhaltensG, 1110/A 27. GP.

⁵⁾ Vgl aber IA Bundesgesetz, mit dem das Geschäftsordnungsgesetz 1975 geändert wird, 1178/A 27. GP zur Einführung eines § 23b im Geschäftsordnungsgesetz 1975.

⁶⁾ AB 494 BlgNR 27. GP, 2.

⁷⁾ Vgl Abg *Einwallner* und *Fuchs* zu TOP 18-22, 69/NRSITZ BlgNR 27. GP.

⁸⁾ Vgl Abg *Fuchs* zu TOP 18-22, 69/NRSITZ BlgNR 27. GP.

⁹⁾ Abänderungsantrag WohlverhaltensG, AA-104 27. GP.

¹⁰⁾ So BR *Kahofer* zu TOP 19-23, 917/BRSITZ/2020; vgl weiters BR *Ofner* zu TOP 19-23, 917/BRSITZ/2020.

¹¹⁾ BR *Schachner* zu TOP 19-23, 917/BRSITZ/2020.

¹²⁾ Vgl aber BR *Kahofer* zu TOP 19-23, 917/BRSITZ/2020, die forderte, „dass Förderungen an die Erhaltung von Arbeitsplätzen und die ordentliche Steuerabgabe gebunden sind“.

¹³⁾ Vgl dagegen die missverständliche Aussage in der Begründung zum Initiativantrag, 1110/A 27. GP, 3: „Die Tatbestände des § 3 sind alternativ zu verstehen; dh, die steuerlichen Wohlverhaltensstandards sind nicht erfüllt, wenn auch nur ein Tatbestand verwirklicht ist.“ Die Verfasser der Gesetzesbegründung haben hier offenbar übersehen, dass jeder der einzelnen Tatbestände des § 3 negativ formuliert ist, also Voraussetzungen normiert, die *nicht* eintreten dürfen, damit die Annahme des steuerlichen Wohlverhaltens nicht gefährdet ist.

weiligen Veranlagungszeitraum geführt hat“. Diese Regelung war in ihren Grundzügen bereits im Entwurf der RL FKZ II enthalten¹⁴⁾ und in ihrer dort enthaltenen Fassung schon Gegenstand einer ersten Analyse.¹⁵⁾ Insoweit kann sie hier knapper kommentiert werden.

Die Gesetzesverfasser gingen offenbar davon aus, dass § 22 BAO nach der *Außen-theorie* zu verstehen wäre. Demnach hat § 22 BAO selbständige normative Bedeutung und tritt als eigenständiger Besteuerungstatbestand zu den anderen in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu. Die Vorschrift ist immer dann anwendbar, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, dieser Weg oder die Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß ist (objektives Element). Zusätzlich muss aber der ungewöhnliche, ungebräuchliche und unangemessene Weg in der Absicht beschritten werden, Abgaben zu umgehen, also die Entstehung des Abgabenspruchs zu verhindern oder hinauszuschieben (subjektives Element). Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist der wahre Sachverhalt beiseitezuschieben und stattdessen ein „*angemessener*“ Sachverhalt zu fingieren und der Besteuerung zugrunde zu legen.¹⁶⁾

Im Gegensatz zur Außen-theorie ist § 22 BAO nach der *Innentheorie* ohne selbständige normative Bedeutung. Die Vorschrift ist vielmehr als Hinweis zu verstehen, bei der Auslegung dem Ziel und Zweck der Steuervorschriften Rechnung zu tragen, anstatt bei ihrem bloßen Wortlaut stehenzubleiben. § 22 BAO dient nach dieser Rechtsauffassung auch als Mahnung, gerade in Fällen, in denen es der Steuerpflichtige darauf anlegt, die Grenzen eines Besteuerungstatbestands auszuloten, den Sachverhalt besonders sorgfältig zu ermitteln und sich nicht damit zu begnügen, bloßen Behauptungen des Steuerpflichtigen über das Geschehen zu glauben. Steuer soll auf Grundlage des § 22 BAO aber niemals erhoben werden können. Denn bei jedem Umgehungsversuch geht es darum, ob eine Gesetzesbestimmung noch anzuwenden ist und der Umgehungsversuch daher misslingt oder ob die Gesetzesbestimmung nicht anzuwenden ist und der Umgehungsversuch doch gelingt. Darüber gibt die Interpretation der jeweiligen Vorschrift Auskunft: Sie – und nicht § 22 BAO – entscheidet, ob ein bestimmter Sachverhalt von einer Gesetzesbestimmung noch erfasst wird oder nicht und damit darüber, ob besteuert wird oder nicht.¹⁷⁾ Die Nennung des § 22 BAO als eine der Ausschlussvoraussetzungen für „*steuerliches Wohlverhalten*“ wäre aus dem Blickwinkel der Innentheorie daher sinnlos.

§ 3 Z 1 WohlverhaltensG kann den Streit darüber, welches Verständnis § 22 BAO beizumessen ist, nicht entscheiden. Denn der Inhalt des Verweisungsgegenstands – in diesem Fall des § 22 BAO – bestimmt sich nicht nach der verweisenden Norm.¹⁸⁾ Setzt sich daher bei der Interpretation des § 22 BAO die Innentheorie durch, wofür angesichts der durch das JStG 2018 bewirkten Änderungen der Vorschrift noch zusätzliche Argumente sprechen,¹⁹⁾ läuft die in den Richtlinien vorgenommene Verweisung auf diese Vorschrift leer. Ein auf § 22 BAO gestützter Ausschluss vom „*steuerlichen Wohlverhalten*“ kommt dann von vornherein nicht in Betracht.

Nach § 1 Abs 1 WohlverhaltensG müssen sich „*Unternehmen, denen eine Förderung des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie gewährt wird, [...] für einen Zeitraum*

¹⁴⁾ Pkt 3.1.3 Entwurf RL FKZ II unterscheidet sich von Pkt 3.1.3 der schließlich erlassenen Fassung (und § 3 Z 1 WohlverhaltensG) nur insofern, als im Entwurf auf eine Änderung der Bemessungsgrundlage „*pro Veranlagungsperiode*“ abgestellt wurde.

¹⁵⁾ Vgl Lang, Fixkostenzuschuss II und Missbrauch im Sinne des § 22 BAO, SWK 30/2020, 1416 (1416 ff).

¹⁶⁾ So zuletzt zB Aderwald, Die Differenzierung zwischen Umgehung, Missbrauch und potenziell aggressiver Gestaltung im europäischen und nationalen Steuerrecht, StAW 2020, 1 (9 ff).

¹⁷⁾ Dazu mwN Lang, SWK 30/2020, 1416 f.

¹⁸⁾ Vgl näher zur Verweisungsproblematik Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 114 ff.

¹⁹⁾ Vgl Lang, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (432 ff).

von fünf Jahren vor der Antragstellung bis zum Abschluss der Förderungsgewährung (Endabrechnung) steuerlich wohlverhalten haben“. Sollte in dem gesamten Zeitraum in keiner Veranlagungsperiode ein Missbrauch festgestellt werden dürfen, hätte der Gesetzgeber in § 3 Z 1 WohlverhaltensG nicht von den „letzten drei veranlagten Jahren“ gesprochen. Wenig Sinn würde es auch machen, darunter die letzten drei veranlagten Jahre vor den fünf Jahren vor der Antragstellung zu verstehen, denn dann würde es auf Zeiträume ankommen, in denen nach § 1 Abs 1 WohlverhaltensG noch gar kein steuerliches Wohlverhalten gefordert ist. Viel spricht daher dafür, das Verhältnis zwischen § 1 Abs 1 leg cit und den einzelnen Tatbeständen des § 3 leg cit so zu deuten, dass der Gesetzgeber für jede in § 3 WohlverhaltensG angesprochene Fallkonstellation bestimmte Zeiträume herausgegriffen hat, denen gemeinsam ist, dass sie sich innerhalb der nach § 1 Abs 1 leg cit maßgebenden Zeitspanne bewegen und gegebenenfalls auch durch diese begrenzt sind.

§ 3 Z 1 WohlverhaltensG nennt keinen Zeitpunkt, von dem die letzten drei veranlagten Jahre rückzurechnen sind. Auf § 22 BAO und die „letzten drei veranlagten Jahre“ Bezug nehmende Ausschlussklauseln finden sich – mit beinahe identem Wortlaut – auch in den RL FKZ II,²⁰⁾ den RL Lockdown-Umsatzersatz²¹⁾ und den RL Verlustersatz.²²⁾ Nach den RL FKZ II und den RL Verlustersatz ist unklar, ob es auf den Zeitpunkt der Antragstellung oder der Gewährung ankommt.²³⁾ Pkt 3.1 RL Lockdown-Umsatzersatz verlangt, dass die Voraussetzungen im jeweiligen „Betrachtungszeitraum gemäß Punkt 4.1 und zum Zeitpunkt der Antragstellung“ erfüllt sind. Die Begründung zum Initiativantrag enthält folgende Aussage: „Ein Unternehmen ist von Förderungen ausgeschlossen, wenn er [sic!] im Zeitpunkt der Gewährung der Förderung in einem der letzten drei veranlagten Jahren [sic!] vor Beantragung der Förderung zumindest einen Missbrauch iSd § 22 BAO verwirklicht.“²⁴⁾ Demzufolge müssen die „letzten drei veranlagten Jahre“ vor dem Zeitpunkt der Antragstellung liegen und sind offenbar ausgehend von diesem Zeitpunkt zu ermitteln.²⁵⁾ Für die anderen Beurteilungen – ob also rechtskräftig festgestellter Missbrauch vorliegt – wird hingegen auf die Gewährung der Förderung abzustellen sein.²⁶⁾ Dies ist offenbar der Zeitpunkt, in dem die Förderungszusage erfolgt, denn die Gesetzesbegründung zu § 3 Z 1 WohlverhaltensG spricht vom „Zeitpunkt der Gewährung der Förderung“.²⁷⁾ Soweit es – in Hinblick auf die Ermittlung der relevanten veranlagten Jahre – auf den Zeitpunkt der Antragstellung ankommt, weiß das Unternehmen, ob es zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für die Förderung erfüllt. Der Zeitpunkt der Gewährung liegt hingegen naturgemäß nach der Antragstellung, sodass sich einzelne Voraussetzungen – wie Eintritt oder Wegfall der Rechtskraft – bis dahin wieder geändert haben können und das Unternehmen dann die geforderten Voraussetzungen nicht mehr erfüllen oder auch erstmals erfüllen könnte.

Mit den letzten drei „veranlagten“ Jahren in § 3 Z 1 WohlverhaltensG sind jene Jahre gemeint, für die die Steuer und damit – als Bestandteil des Spruchs des Bescheides²⁸⁾ – auch deren Bemessungsgrundlage schon festgesetzt wurden.²⁹⁾ Wann die Veran-

²⁰⁾ Pkt 3.1.3 RL FKZ II.

²¹⁾ Pkt 3.1.4 RL Lockdown-Umsatzersatz.

²²⁾ Pkt 3.1.3 RL Verlustersatz.

²³⁾ Ausführlich zu den Argumenten für beide Auffassungen Lang, SWK 30/2020, 1416 (1419).

²⁴⁾ 1110/A 27. GP, 3.

²⁵⁾ Vgl auch § 3 Z 4 WohlverhaltensG, in dem explizit auf den Zeitpunkt der Antragstellung abgestellt wird. Anderes ergibt sich auch nicht aus § 4 WohlverhaltensG, wonach eine trotz mangelnden steuerlichen Wohlverhaltens ausbezahlte Förderung von der dafür zuständigen Stelle bei Kenntniserlangung innerhalb von fünf Jahren ab dem Abschluss der Förderungsgewährung zurückzufordern ist. Dass eine Rückforderung geboten ist, wenn die die Förderung gewährende Stelle erst nach der Endabrechnung vom fehlenden steuerlichen Wohlverhalten Kenntnis erlangt, ändert nichts daran, dass dessen Vorliegen zum Zeitpunkt der Gewährung der Förderung zu beurteilen ist.

²⁶⁾ 1110/A 27. GP, 3; dagegen meint das Gesetz selbst in § 1 Abs 1 mit der Förderungsgewährung offenbar einen Zeitraum, der erst mit der Endabrechnung abgeschlossen ist.

²⁷⁾ 1110/A 27. GP, 3; dagegen meint das Gesetz selbst in § 1 Abs 1 mit der Förderungsgewährung offenbar einen Zeitraum, der erst mit der Endabrechnung abgeschlossen ist.

²⁸⁾ Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹³ (2020) § 39 Rz 5.

lagung erfolgt, hängt zunächst davon ab, zu welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige die Abgabenerklärung abgibt, und in weiterer Folge, wie schnell die Erklärung von der Behörde bearbeitet und schließlich der Bescheid erlassen wird. Für den mit den „*letzten drei veranlagten Jahren*“ definierten Zeitraum kommt es offenbar nicht darauf an, dass die Veranlagung für diese Jahre bereits rechtskräftig geworden ist. Entscheidend ist nur, für welche drei Jahre vor der Stellung des Antrags auf die Förderung über die Steuererklärungen bereits durch Bescheid abgesprochen wurde. Es muss sich bei den „*letzten drei veranlagten Jahren*“ auch gar nicht zwingend um unmittelbar aufeinanderfolgende Jahre handeln. Denn zB könnten die Abgabenbescheide über die letzte, die drittletzte und die sechstletzte Veranlagungsperiode vor dem Zeitpunkt der Antragstellung bereits ergangen sein, während zu diesem Zeitpunkt noch immer kein Bescheid über die viert- und fünftletzte Veranlagungsperiode vorliegt und für die vorletzte Veranlagungsperiode noch nicht einmal die Steuererklärung abgegeben wurde. Die letzten drei veranlagten Jahre sind daher in diesem Beispiel die letzte, die drittletzte und die sechstletzte Veranlagungsperiode. Ein festgestellter Missbrauch in der sechstletzten Veranlagungsperiode wäre aber wohl unschädlich, da diese Periode unabhängig vom konkreten Zeitpunkt der Antragstellung nicht in dem nach § 1 Abs 1 WohlverhaltensG maßgebenden „*Zeitraum von fünf Jahren vor der Antragstellung*“ liegen kann.³⁰⁾

Die Gesetzesverfasser hatten vermutlich mit dem rechtskräftig „*festgestellte[n] Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung*“ abgabenrechtliche Bescheide vor Augen, in denen die Steuerpflicht ausdrücklich auf § 22 BAO gestützt wird.³¹⁾ Nach der Rechtsprechung des VwGH muss aber die gesetzliche Grundlage, auf die sich ein Bescheid stützt, im Spruch nicht genannt werden.³²⁾ Selbst eine verfehlte Begründung bewirkt keine Rechtswidrigkeit eines Bescheides, wenn dessen Spruch rechtmäßig ist.³³⁾ Gelegentlich lassen Bescheide und sogar gerichtliche Entscheidungen überhaupt offen, ob die Rechtsgrundlage für die Steuerpflicht § 22 BAO oder eine andere Vorschrift ist.³⁴⁾ All dies zeigt, dass die verlangte *Feststellung* des Missbrauchs problematisch ist.³⁵⁾

Der Missbrauch iSd § 22 BAO ist überhaupt nur dann schädlich, wenn er „*rechtskräftig*“ festgestellt wurde. In dem für die Beurteilung maßgebenden Zeitpunkt – Gewährung der Förderung – ist daher zu prüfen, ob für eines der relevanten letzten drei veranlagten Jahre die Feststellung eines Missbrauchs rechtskräftig geworden ist. Liegt zu diesem Zeitpunkt für keines dieser Jahre ein rechtskräftiger Steuerbescheid vor, der Missbrauch feststellt, hat sich das Unternehmen in Hinblick auf § 3 Z 1 WohlverhaltensG „*steuerlich wohlverhalten*“.

Mit der Rechtskraft als Rechtsbegriff ist in aller Regel die formelle Rechtskraft gemeint.³⁶⁾ Die formelle Rechtskraft wird mit der Unanfechtbarkeit eines Bescheides

²⁹⁾ Vgl zB VwGH 23. 4. 1998, 97/15/0216: „*Das EStG 1988 regelt die Veranlagung in seinem 4. Teil und verwendet diesen Begriff für die Festsetzung der Einkommensteuer durch Bescheid.*“

³⁰⁾ Da sich dieser Zeitraum nach dem Tag der Antragstellung bestimmt, wird er sich zB bei Antragstellung am 30. 6. 2021 bis zum 30. 6. 2016 zurück erstrecken, also bis zur Mitte der fünftletzten Veranlagungsperiode. Selbst wenn in diesem Beispiel die fünftletzte Veranlagungsperiode zu den „*letzten drei veranlagten Jahren*“ zu zählen ist, ist offen, ob sie nicht dennoch außer Acht zu lassen ist, weil sie nicht zur Gänze im maßgebenden Zeitraum nach § 1 Abs 1 WohlverhaltensG liegt.

³¹⁾ Dazu im Detail bereits Lang, SWK 30/2020, 1416 (1417 ff).

³²⁾ Vgl VwGH 27. 5. 1998, 93/13/0052; 21. 12. 1999, 94/14/0088; 28. 3. 2000, 99/14/0307.

³³⁾ Vgl zB VwGH 26. 2. 1993, 93/17/0021; 22. 12. 1993, 90/13/0160; 6. 4. 1995, 93/15/0060; 22. 10. 1990, 90/19/0323; zu seltenen Situationen, in denen nach der Rechtsprechung auch die Begründung des Bescheides bekämpft werden kann, vgl zB Lang/Lenneis, Die Tücken des Aufhebungsbescheides nach § 289 Abs 1 BAO, SWK 22/2002, S 610 (S 614); VwGH 22. 12. 1993, 90/13/0160; 6. 4. 1995, 93/15/0060; 22. 10. 1990, 90/19/0323.

³⁴⁾ Vgl zB VwGH 10. 12. 1997, 93/15/0185, zum *treaty shopping* und dazu Lang, VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216 (218 ff).

³⁵⁾ Ausführlich Lang, SWK 30/2020, 1416 (1417 ff).

³⁶⁾ Dazu die Nachweise bei Lang, Rechtskraft als Rechtsbegriff im Einkommensteuerrecht, in Holoubek/Lang, Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren (2008) 337 (340 FN 11).

gleichgesetzt.³⁷⁾ Dies bedeutet, dass der Bescheid von den Parteien durch ordentliche Rechtsmittel nicht mehr bekämpft werden kann. Die Möglichkeit, einen Antrag nach § 299 BAO zu stellen, steht dem Eintritt der Rechtskraft allerdings nicht entgegen.³⁸⁾ Gleiches gilt für Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens oder Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.³⁹⁾ Gesondert zu beurteilen ist allerdings, welche Konsequenzen es hat, wenn die Rechtskraft wieder wegfällt, weil zB der Bescheid nach § 299 BAO aufgehoben oder die Wiederaufnahme verfügt wird.⁴⁰⁾ Dann kann der Bescheid wiederum in jede Richtung abgeändert werden.⁴¹⁾ Ist daher zum Zeitpunkt der Gewährung der Förderung der ursprüngliche Bescheid nach den §§ 299 oder 303 ff BAO aufgehoben und der ihn ersetzende Sachbescheid noch nicht in Rechtskraft erwachsen, kann von einem rechtskräftig festgestellten Missbrauch für dieses veranlagte Jahr nicht die Rede sein.

Nach der Begründung des Initiativantrags bezieht sich § 3 Z 1 WohlverhaltensG auf alle veranlagten Steuerarten.⁴²⁾ Neben der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer wird etwa auch im Umsatzsteuerrecht von der „*Veranlagung*“ gesprochen.⁴³⁾ Anders als bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ist aber bei der Umsatzsteuer der Veranlagungszeitraum nicht zwingend das Kalenderjahr: Nach Maßgabe des § 20 Abs 1 UStG kann auch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr Veranlagungszeitraum sein. Schon alleine deshalb können die „*letzten drei veranlagten Jahre*“ bei Ertrag- und Umsatzsteuer auseinanderfallen. Selbst wenn aber in einem konkreten Fall auch für Zwecke der Umsatzsteuer das Kalenderjahr die maßgebende Veranlagungsperiode ist, können die „*letzten drei veranlagten Jahre*“ für jede Steuer unterschiedliche Jahre sein: So könnten im oben genannten Beispiel im Unterschied zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer die Umsatzsteuerbescheide auch für das vor- und viertletzte Jahr ergangen sein. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer wären dann drei andere Jahre maßgebend als auf dem Gebiet der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Daher liegt es nahe, für jede Steuer gesondert zu ermitteln, ob die 100.000 Euro-Grenze in den jeweils relevanten Veranlagungszeiträumen erreicht wurde.⁴⁴⁾

Interessant ist auch, gegenüber welcher Vergleichsbasis die „*Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von mindestens 100.000 Euro*“ erfolgt sein muss. Einfach erscheint die Beurteilung jener Konstellation, in der zunächst der Abgabenbescheid erlassen wird und später eine Wiederaufnahme erfolgt, aufgrund derer ein neuer Abgabenbescheid mit einer höheren Bemessungsgrundlage ergeht und mindestens 100.000 Euro der höheren Bemessungsgrundlage auf einen Sachverhalt zurückzuführen sind, der von der Behörde nunmehr als steuerpflichtig angesehen und unter § 22 BAO subsumiert wird. Ein weiterer Anwendungsfall könnte vorliegen, wenn nach Abgabe einer Steuererklärung ein Ermittlungsverfahren geführt wird und dieses zum Ergebnis hat, dass weitere, bisher nicht deklarierte Einkünfte vorliegen, deren Steuerpflicht sich auf Grundlage des § 22 BAO ergibt. Erhöht sich dadurch die Bemessungsgrundlage laut Erstbescheid gegenüber den Angaben in der Steuererklärung um mindestens 100.000 Euro, fehlt es am steuerlichen Wohlverhalten.

Viel schwieriger ist die Beurteilung, wenn das Unternehmen zwar Zahlungen aufgrund einer vertretbaren Rechtsauffassung nicht in die Steuererklärung aufnimmt,⁴⁵⁾ aber

³⁷⁾ Lang in *Holoubek/Lang*, Rechtskraft, 339.

³⁸⁾ Ausführlich Lang, SWK 30/2020, 1416 (1421).

³⁹⁾ Lang in *Holoubek/Lang*, Rechtskraft, 339.

⁴⁰⁾ Lang in *Holoubek/Lang*, Rechtskraft, 349 f.

⁴¹⁾ Vgl zB VwGH 12. 4. 1994, 90/14/0044; 28. 5. 1997, 94/13/0032.

⁴²⁾ 1110/A 27. GP, 3.

⁴³⁾ Vgl darüber hinaus auch § 20 Abs 1 Grundsteuergesetz 1955, § 6 Abs 4 Erdgasabgabegesetz, § 6 Abs 4 Kohleabgabegesetz, § 4 Abs 3 Werbeabgabegesetz 2000 und § 5 Abs 4 Elektrizitätsabgabegesetz.

⁴⁴⁾ So bereits Lang, SWK 30/2020, 1416 (1420).

⁴⁵⁾ Dazu Tanzer, Die „vertretbare“ Rechtsauffassung im Steuerrecht, in *Holoubek/Lang*, Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002) 157 (157 ff).

diese und die Begleitumstände bei Abgabe der Steuererklärung offenlegt: Wenn die Abgabenbehörde bei Erlassung des Abgabenbescheides die Bemessungsgrundlage um diese Zahlungen erhöht und sie mindestens 100.000 Euro ausmachen, ist fraglich, ob hier bereits von einer „*Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage*“ gesprochen werden kann. Gleiches gilt, wenn Aufwendungen auf Basis einer vertretbaren Rechtsauffassung in entsprechender Höhe geltend gemacht werden, die Begleitumstände offengelegt werden und die Behörde im Abgabenbescheid die Abzugsfähigkeit versagt.

Nach § 1 WohlverhaltensG sind nur sich steuerlich nicht wohlverhaltende „*Unternehmen*“ von der Gewährung von unter das Gesetz fallenden Förderungen ausgeschlossen. Soweit dabei auch Personengesellschaften in Betracht kommen, ist zunächst für ertragsteuerliche Zwecke zu erwägen, auf die gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO abzustellen. Die Begründung dieses Feststellungsbescheides müsste dann auf § 22 BAO gestützt sein. Falls einer der Gesellschafter den Bescheid – aus welchen Gründen auch immer – bekämpft, tritt die Rechtskraft nicht ein, bevor über diese Beschwerde entschieden ist.⁴⁶⁾ Konsequenz wäre es dann auch, die „*Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von mindestens 100.000 Euro*“ auf die auf Ebene der Personengesellschaft ermittelten Einkünfte insgesamt zu beziehen. Wenn man allerdings auch berücksichtigt, dass der Betrag von mindestens 100.000 Euro „*im jeweiligen Veranlagungszeitraum*“ gilt, beschleichen einen Zweifel an diesem Ergebnis: Die Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO erfolgt nicht für einen bestimmten „*Veranlagungszeitraum*“, sondern für einen „*Feststellungszeitraum*“,⁴⁷⁾ die nicht miteinander übereinstimmen müssen.⁴⁸⁾ Wenn von „*den letzten drei veranlagten Jahren*“ die Rede ist, scheint dies eher dafür zu sprechen, auf den Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid des einzelnen Gesellschafters abzustellen. Auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts wird die Personengesellschaft nämlich nicht „*veranlagt*“. Außerdem spricht § 3 Z 1 WohlverhaltensG nur von einer missbrauchsbedingten „*Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage*“ und nennt dabei nicht die maßgebende Ebene – Personengesellschaft als Unternehmen oder Gesellschafter –, auf der eine solche Änderung dem steuerlichen Wohlverhalten des Unternehmens abträglich sein soll. Somit könnte § 3 Z 1 WohlverhaltensG auch dahingehend ausgelegt werden, dass das steuerliche Wohlverhalten der Personengesellschaft zu verneinen ist, wenn ein auf ihrer Ebene festgestellter Missbrauch im Rahmen der Veranlagungen der Gesellschafter zu einer „*Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von mindestens 100 000 Euro im jeweiligen Veranlagungszeitraum*“ führt.⁴⁹⁾ Allerdings würde es wenig Sinn machen, die 100.000 Euro-Grenze auf jeden einzelnen Gesellschafter zu beziehen. Denn dies würde dazu führen, dass diese Grenze bezogen auf die auf Ebene der Personengesellschaft festgestellten Einkünfte je nach der Zahl der Gesellschafter ein Vielfaches betragen würde. Insgesamt sprechen daher die besseren Argumente dafür, in diesem Fall über die missverständlichen Formulierungen „*Veranlagungszeitraum*“ und „*veranlagte[n] Jahre*“ hinwegzusehen und den Ausschlussstatbestand des § 3 Z 1 WohlverhaltensG bei Personengesellschaften auf diese insgesamt und auf deren Ebene festgestellte Einkünfte zu beziehen. Damit besteht zumindest in dieser Hinsicht ein Gleich-

⁴⁶⁾ VwGH 26. 6. 2018, Ra 2018/05/0022.

⁴⁷⁾ Vgl zB VwGH 24. 1. 1990, 88/13/0233; 1. 6. 2006, 2006/15/0021; 20. 2. 2008, 2008/15/0019.

⁴⁸⁾ Bei betrieblich tätigen Personengesellschaften entspricht der Feststellungszeitraum dem Wirtschaftsjahr, vgl VwGH 18. 11. 2008, 2006/15/0341. Ein Auseinanderfallen von Veranlagungszeitraum der Gesellschaft und Feststellungszeitraum auf Ebene der Personengesellschaft kann sich daher ergeben, wenn die Personengesellschaft gemäß § 2 Abs 5 EStG ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hat.

⁴⁹⁾ Vgl zur Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO für ESt-/KöSt-Bescheide als abgeleitete Bescheide zB VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0024 (zu ESt-Bescheiden); 20. 2. 2008, 2008/15/0019 (zu KöSt-Bescheiden).

klang zur Umsatzsteuer, wo die Personengesellschaft als Steuersubjekt auch „veranlagt“ werden kann.

Auf Basis dieser Auffassung müssen dann aber auf Ebene des Gesellschafters bei Prüfung der 100.000 Euro-Grenze missbrauchsbedingte Änderungen von über Personengesellschaften bezogenen Einkünften ignoriert werden. Der mögliche Einwand, dass diese Konsequenz Unternehmen dazu verleiten könnte, Aktivitäten, die als Missbrauch eingestuft werden könnten, über eine Personengesellschaft abzuwickeln, um nicht Gefahr zu laufen, von Förderungen nach § 1 Abs 2 WohlverhaltensG ausgeschlossen zu sein, verfängt nicht: Unternehmen hindert auch nichts daran, ihre in Hinblick auf § 3 WohlverhaltensG möglicherweise schädlichen Aktivitäten in eine eigene Kapitalgesellschaft auszulagern, um diese Effekte zu erzielen. Eine Konzernbetrachtung ist im WohlverhaltensG nicht vorgesehen.⁵⁰⁾ Daher spricht auch nichts dagegen, Personengesellschaften und die Unternehmen, die an ihnen beteiligt sind, in Hinblick auf das WohlverhaltensG jeweils gesondert zu beurteilen. Führt also bei einem Einzelunternehmer die Feststellung eines Missbrauchs in Hinblick auf einen bestimmten Veranlagungszeitraum zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 60.000 Euro und ist der Unternehmer auch noch zu 50 % an einer Personengesellschaft beteiligt, auf deren Ebene eine derartige Feststellung mit Wirkung für denselben Veranlagungszeitraum eine Erhöhung der Einkünfte um 120.000 Euro zur Folge hat, ist der Personengesellschaft zwar das steuerliche Wohlverhalten abzusprechen, nicht aber dem Einzelunternehmer.

Die Voraussetzung des „Unternehmens“ muss richtigerweise auch bewirken, dass nicht jeder beim Steuerpflichtigen in den letzten drei veranlagten Jahren rechtskräftig festgestellte Missbrauch für Zwecke des § 3 Z 1 WohlverhaltensG relevant ist: Handelt es sich um einen Einzelunternehmer, der neben betrieblichen auch außerbetriebliche Einkünfte bezieht, können – wenn man den Bereich des Unternehmens mit den betrieblichen Einkünften gleichsetzt – Gestaltungen, die die Höhe der außerbetrieblichen Einkünfte beeinflussen, auch dann nicht schädlich sein, wenn sie als „Missbrauch“ iSd § 22 BAO qualifiziert werden. Gleiches gilt, wenn der „Missbrauch“ Sonderausgaben oder andere private Abzüge betrifft.

3. Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG und Hinzurechnungsbesteuerung nach § 10a KStG

Nach § 3 Z 2 WohlverhaltensG ist es für das steuerliche Wohlverhalten eines Unternehmens auch erforderlich, dass *„das Unternehmen in den letzten fünf veranlagten Jahren nicht mit einem Betrag von insgesamt mehr als 100 000 Euro vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG 1988), BGBl. Nr. 401/1988, oder von den Bestimmungen des § 10a KStG 1988 (Hinzurechnungsbesteuerung, Methodenwechsel) betroffen gewesen ist; steuerliches Wohlverhalten liegt ebenfalls vor, wenn das Unternehmen bereits bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das betreffende Jahr den Anwendungsfall des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 oder des § 10a KStG 1988 offengelegt, den von den Bestimmungen erfassten Betrag hinzugerechnet hat und dieser Betrag nicht 500 000 Euro übersteigt“*.

§ 3 Z 2 WohlverhaltensG entspricht nahezu wortwörtlich Pkt 3.1.4 RL FKZ II, Pkt 3.1.5 RL Lockdown-Umsatzersatz und Pkt 3.1.4 RL Verlustersatz. Die vor diesen Verordnungen ergangenen RL FKZ I und RL Standortsicherungszuschuss enthalten eine solche Regelung aber bloß in Ansätzen: Nach Pkt 3.1.3 RL FKZ I darf *„das Unternehmen [...] in den letzten drei veranlagten Jahren nicht vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 1*

⁵⁰⁾ Zu derartigen Regelungen kritisch *Lang/Züger*, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Abschluss der Geltendmachung des Investitionsfreibetrages für gebrauchte Wirtschaftsgüter im Konzern, ÖStZ 1999, 138 (138 ff).

Z 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 401/1988 (KStG 1988), betroffen gewesen sein (keine aggressive Steuerplanung)“. In diesen Richtlinien ist noch von „drei veranlagten Jahren“ die Rede, § 10a KStG ist noch nicht erfasst, und der Klammersausdruck deutet darauf hin, dass der Ordnungsgeber die von § 12 Abs 1 Z 10 KStG erfasste Konstellation offenbar als Inbegriff der aggressiven Steuerplanung sieht.

In Pkt 3.1.3 RL Standortsicherungszuschnitt entwickelte der Ordnungsgeber die Regelung bereits weiter: Nach dieser Vorschrift 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“. Die aggressive Steuerplanung wird in abgewandelter Form zum negativen Tatbestandselement: Dass das Unternehmen vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG „betroffen“ ist, schadet nur dann, wenn ein – wie auch immer ermittelter – „(aggressiver) Steuerplanungswille“ dazu kommt. Erstmals ist in – etwas kryptischer Form – davon die Rede, dass „eine unterlassene Offenlegung in Abgabenerklärungen maßgebend ist“. § 10a KStG ist nach wie vor nicht erfasst.

§ 3 Z 2 WohlverhaltensG verlangt, dass das Unternehmen „in den letzten fünf veranlagten Jahren“ weder vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG noch von der Hinzurechnungsbesteuerung oder dem Methodenwechsel des § 10a KStG „betroffen gewesen ist“. Auch hier kommt es – wie die Gesetzesbegründung betont⁵¹⁾ – darauf an, dass es sich um die letzten fünf veranlagten Jahre „vor Beantragung der Förderung“ handelt. Diese Jahre sind anhand der schon zu § 3 Z 1 WohlverhaltensG angestellten Überlegungen zum Zeitpunkt der Antragstellung zu ermitteln. Der Umstand, dass in § 3 Z 2 WohlverhaltensG von den letzten fünf und nicht wie in Z 1 leg cit von den letzten drei veranlagten Jahren die Rede ist, macht in dieser Hinsicht keinen Unterschied.

Fraglich ist, ob die Stelle, welche die Förderung gewährt, eigenständig zu beurteilen hat, ob das Unternehmen in den letzten fünf veranlagten Jahren vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG oder von den Bestimmungen des § 10a KStG „betroffen gewesen“ ist. § 3 Z 2 WohlverhaltensG unterscheidet sich jedenfalls insoweit von Z 1 leg cit und – wie noch zu zeigen sein wird – auch von Z 4 leg cit, als die Vorschrift nicht an das Vorliegen eines rechtskräftigen Bescheides oder eines Urteils anknüpft. Die fehlende tatbestandsmäßige Anknüpfung an eine verwaltungsbehördliche oder gerichtliche Entscheidung schließt jedoch nicht aus, dass die rechtliche Beurteilung im Abgabungsverfahren für die Förderstelle nach Art einer Vorfrage Bedeutung haben kann. Der Umstand, dass der Gesetzgeber in § 3 Z 1 und 4 WohlverhaltensG mit der Erwähnung der Rechtskraft die Entscheidung über die Gewährung der Förderung besonders eng an das Abgabungsverfahren gebunden hat, könnte aber darauf schließen lassen, dass er die Prüfung der Kriterien nach § 3 Z 2 WohlverhaltensG ausschließlich in die Hand der Förderstelle legen wollte. Zwingend ist dieser Umkehrschluss allerdings nicht. Wenn die Förderstelle im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung tätig wird,⁵²⁾ ist keine der im Verwaltungsverfahren maßgebenden Vorfragenregelungen unmittelbar anwendbar, weder § 116 BAO noch § 38 AVG. Die Frage, ob die Voraussetzungen für die Gewährung der Förderung gegeben sind, könnte vor den Zivilgerichten ausgetragen werden.⁵³⁾ Der

⁵¹⁾ 1110/A 27. GP, 3.

⁵²⁾ Dazu im Hinblick auf die bislang durch die COFAG gewährten Förderungen aufgrund der COVID-19-Pandemie *Brandner/Traumüller*, Anmerkungen zur COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes, SWK 19/2020, 980 (985); *Rzeszut/Predota*, Rechtsschutz bei COVID-19-Förderungen, SWK 31/2020, 1463 (1465).

⁵³⁾ Zu den begrenzten Möglichkeiten der gerichtlichen Durchsetzung der Gewährung von Förderungen auf Grundlage des § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz näher *Rzeszut/Predota*, SWK 31/2020, 1463 (1465 f); kritisch *Staringer*, Mehr privat, weniger Rechtsstaat beim Fixkostenzuschnitt? SWK 27/2020, 1306 (1307 f).

dabei gegebenenfalls maßgebenden Vorschrift des § 190 ZPO liegt die Vorstellung zugrunde, dass auch Zivilgerichte an verwaltungsbehördliche Entscheidungen gebunden sein können.⁵⁴⁾ Wenn sich aber bei Gerichtsanhängigkeit des Streits um die Gewährung der Förderung eine Bindung an die Beurteilung im Abgabenverfahren argumentieren lässt, könnte Gleiches erst recht auch für die Förderstelle gelten, deren Entscheidung eine zivilgerichtliche Auseinandersetzung entweder gar nicht notwendig macht oder dieser zeitlich vorgelagert ist. Allerdings ist auch dann zu beachten, dass sich eine Bindung grundsätzlich nur auf den Spruch des Bescheides, nicht jedoch dessen Begründung erstreckt.⁵⁵⁾ Die Rechtsgrundlage, auf die sich die Behörde beim Verbot des Abzugs von Zinsen und Lizenzgebühren und bei der Hinzurechnung von niedrigbesteuerten Einkünften stützt, wird im Regelfall aber nicht im Spruch, sondern bloß in der Begründung des Bescheides genannt werden.⁵⁶⁾ Aber auch dieses Argument schließt eine Bindung der Förderstelle an die Beurteilung im Abgabenverfahren nicht mit letzter Sicherheit aus: Denn zum einen ist die Rechtsprechung in ihrer Ablehnung der Bindungswirkung von Bescheidbegründungen nicht in allen Fällen konsequent und lässt immer wieder Ausnahmen zu.⁵⁷⁾ Zum anderen lassen sich Spruch und Begründung eines Bescheides nicht immer scharf trennen: Der Spruch eines Bescheides ist der mitunter knapp formulierte Träger eines Sinns. Zur Ermittlung des Sinns dieser individuellen Norm kann wesentlich mehr erforderlich sein als nur die verbale Spruchfassung.⁵⁸⁾ Dabei kann auch die Begründung heranzuziehen sein.⁵⁹⁾

Nach § 3 Z 2 WohlverhaltensG führt die Anwendbarkeit von § 12 Abs 1 Z 10 KStG und § 10a KStG nicht immer zur Verneinung des steuerlichen Wohlverhaltens. Vielmehr sieht die Bestimmung eine gemeinsame Freigrenze von 100.000 Euro vor, die sich nicht wie bei § 3 Z 1 WohlverhaltensG auf ein veranlagtes Jahr, sondern auf alle fünf relevanten Jahre zusammengenommen bezieht. Die Zinsen und Lizenzgebühren, die in den maßgebenden Jahren aufgrund der Regelung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG nicht abgezogen werden durften, die nach § 10a Abs 5 KStG hinzuzurechnenden Passiveinkünfte und die nach § 10a Abs 7 KStG der Besteuerung unterliegenden Gewinnanteile sind also für Zwecke dieser „Toleranzgrenze“ zusammenzurechnen.⁶⁰⁾ Nach dem zweiten Satzteil des § 3 Z 2 WohlverhaltensG liegt „steuerliches Wohlverhalten“ auch dann vor, „wenn das Unternehmen bereits bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das betreffende Jahr den Anwendungsfall des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 oder des § 10a KStG 1988 offengelegt, den von den Bestimmungen erfassten Betrag hinzugerechnet hat und dieser Betrag nicht 500 000 Euro übersteigt“. Diese besondere Freigrenze gilt wiederum für § 12 Abs 1 Z 10 KStG und § 10a KStG gemeinsam und bezieht sich nach der Begründung zum Initiativantrag ebenfalls auf alle maßgebenden Jahre zusammen,⁶¹⁾ obwohl der Wortlaut der Bestimmung eine periodenbezogene Betrachtung nahelegt.

Beide in § 3 Z 2 WohlverhaltensG normierten Ausnahmen erwecken sprachlich auf den ersten Blick den Eindruck, dass in ihrem Anwendungsbereich jedenfalls steuerliches

⁵⁴⁾ Dazu grundlegend *Walter*, Die Bindung der Zivilgerichte an rechtskräftige präjudizielle Bescheide nach AVG im Rahmen der Zivilprozeßordnung im Vorfragenbereich, ÖJZ 1996, 601 (601 ff); *Spitzer*, Die Bindungswirkung von Verwaltungsakten im Zivilprozess, ÖJZ 2003, 48 (48 ff).

⁵⁵⁾ Vgl zB VwGH 6. 11. 2020, Ro 2020/03/0014; *Raschauer*, Die Bindung der Gerichte an Bescheide, ZfV 2019, 284 (286); *Trenker*, Bindung des Zivilgerichts an verwaltungsbehördliche/-gerichtliche Entscheidungen, JBI 2016, 488 (497 f).

⁵⁶⁾ Jedenfalls ist die Abgabenbehörde nicht verpflichtet, im Spruch diejenigen Bestimmungen anzuführen, auf die sie die Steuerpflicht stützt, vgl VwGH 27. 5. 1998, 93/13/0052; 21. 12. 1999, 94/14/0088; 28. 3. 2000, 99/14/0307.

⁵⁷⁾ Grundlegend *Ritz*, Verbindlichkeit als Bescheidwirkung, AFS 2019, 162 (162 ff).

⁵⁸⁾ *Raschauer*, ZfV 2019, 284 (286).

⁵⁹⁾ Außerst illustrativ *Raschauer*, ZfV 2019, 284 (286 f).

⁶⁰⁾ Zum auch in der Gesetzesbegründung verwendeten Ausdruck „Toleranzgrenze“ vgl 1110/A 27. GP, 3.

⁶¹⁾ Vgl 1110/A 27. GP, 3, wonach „der (periodenübergreifende) Gesamtbetrag [...] 500 000 Euro“ nicht übersteigen darf.

Wohlverhalten vorliegt, also unabhängig davon, ob auch die Voraussetzungen der anderen Ziffern des § 3 WohlverhaltensG erfüllt sind. Die Systematik dieser Vorschrift lässt aber eher darauf schließen, dass dennoch auch den anderen in § 3 WohlverhaltensG aufgestellten Vorgaben entsprochen werden muss und es sich bei diesen Ausnahmen nur um Einschränkungen der im ersten Halbsatz des § 3 Z 2 WohlverhaltensG aufgestellten Grundregel handelt.

Die Gesetzesverfasser hatten offenbar die Vorstellung, dass Unternehmen das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG sowie die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 10a KStG im Rahmen der Erstellung ihrer Steuererklärungen im Regelfall ignorieren und die der Vorschrift des § 12 Abs 1 Z 10 KStG unterliegenden Zinsen und Lizenzgebühren dennoch von der Bemessungsgrundlage abziehen und die dem § 10a KStG unterliegenden Passiveinkünfte nicht deklarieren. Verhalten sie sich solcherart rechtswidrig, ist dies in Hinblick auf das geforderte „steuerliche Wohlverhalten“ dann schädlich, wenn die auf diese Weise verkürzte Bemessungsgrundlage den Betrag von 100.000 Euro insgesamt – also in den letzten fünf veranlagten Jahren zusammengerechnet – übersteigt. Verhalten sie sich hingegen gesetzeskonform und rechnen sie die nicht abzugsfähigen Zahlungen (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG) der Bemessungsgrundlage hinzu – also ziehen sie sie gar nicht ab – und deklarieren sie die Passiveinkünfte und die dem Methodenwechsel unterliegenden Gewinnanteile (§ 10a KStG) als zu versteuerndes Einkommen, gilt für sie die weit höhere Freigrenze von 500.000 Euro.

Zur Inanspruchnahme dieser höheren Freigrenze muss „das Unternehmen bereits bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das betreffende Jahr den Anwendungsfall des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 oder des § 10a KStG 1988 offengelegt“ und „den von den Bestimmungen erfassten Betrag hinzugerechnet“ haben. Die Offenlegung und Hinzurechnung „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ kann durch die Nutzung der im Steuererklärungsformular vorgesehenen Kennzahlen erfolgen.⁶²⁾ In Formularen, die für Anwendungsfälle des § 12 Abs 1 Z 10 KStG keine eigenen Kennzahlen kennen,⁶³⁾ kann die Offenlegung nur in einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung erfolgen. Die „Hinzurechnung“ der Zinsen oder Lizenzgebühren wird dann dadurch bewirkt, diese Zahlungen gar nicht erst steuermindernd zu deklarieren.

Die Voraussetzung, dass der „Anwendungsfall des § 12 Abs 1 Z 10 KStG 1988 oder des § 10a KStG 1988 offengelegt“ werden muss, führt allerdings dazu, dass auch bei unbestritten gesetzeskonformem Verhalten bloße Auffassungsunterschiede zwischen der die Förderung gewährenden Stelle – oder allenfalls auch der Abgabenbehörde – und dem Unternehmen über die rechtliche Qualifikation der Einkünfte und Zahlungen bewirken können, dass die höhere Freigrenze versagt bleibt: Wenn das Unternehmen die Zinsen oder Lizenzgebühren in der abgegebenen Steuererklärung nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen hat, weil es davon ausgegangen ist, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, und die Förderstelle schließlich zum Ergebnis gelangt, dass die Abzugsfähigkeit nicht daran, sondern an § 12 Abs 1 Z 10 KStG scheitert, fehlt es an der Offenlegung des Anwendungsfalles des § 12 Abs 1 Z 10 KStG bei der Abgabe der Steuererklärung. Gleiches gilt, wenn das Unternehmen die von einer ausländischen Tochtergesellschaft erzielten Gewinne aufgrund der von der Rechtsprechung des VwGH geprägten Grundsätze, wonach Zurechnungssubjekt von

⁶²⁾ ZB sehen die K1-Formulare für das Jahr 2019 zwei gesonderte Kennzahlen für die Berücksichtigung von hinzuzurechnenden Einkünften nach § 10a KStG und nicht abzugsfähigen Beträgen nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG vor. Die KZ 9318 des Formulars K1-2019 lautet „Hinzuzurechnende Zinsen und Lizenzgebühren gemäß § 12 Abs 1 Z 10“: Der von dieser Kennzahl erfasste Betrag wird dem Bilanzgewinn oder Bilanzverlust „hinzugerechnet“. Von dieser Terminologie dürfte sich der Gesetzgeber in § 3 Z 2 WohlverhaltensG leiten haben lassen, wenn dort nicht nur der Betrag nach § 10a KStG, sondern auch jener nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG „hinzugerechnet“ wird.

⁶³⁾ Wie zB die K2- und K3-Formulare für das Jahr 2019.

Einkünften derjenige ist, der die Möglichkeiten besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern,⁶⁴⁾ als eigene Einkünfte betrachtet und dementsprechend in der Steuererklärung deklariert, die Förderstelle aber zum Ergebnis gelangt, dass an der Zurechnung dieser Gewinne zur ausländischen Gesellschaft zwar nicht zu rütteln ist, sie aber als Passiveinkünfte nach § 10a KStG beim Unternehmen zu erfassen wären. Auch in diesem Fall fehlt es an der erforderlichen Offenlegung der Anwendbarkeit des § 10a KStG bei der Abgabe der Steuererklärung. Diese Konsequenzen sind höchst unbefriedigend.

Dass § 3 Z 2 WohlverhaltensG auf die Anwendbarkeit des § 12 Abs 1 Z 10 KStG abstellt, ist auch insofern problematisch, als diese unter bestimmten Voraussetzungen im Zeitablauf rückwirkend wegfallen kann. Die Vorschrift wird nämlich ua schlagend, wenn Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10 % unterliegen.⁶⁵⁾ Die Berechnung dieser Steuerbelastung ist unter der Annahme der höchstmöglichen Inanspruchnahme einer nachträglichen Steuerrückerstattung vorzunehmen.⁶⁶⁾ Erfolgt jedoch innerhalb von neun Wirtschaftsjahren nach dem Anfallen der fraglichen Aufwendungen keine solche Rückerstattung, stellt dies nach § 12 Abs 1 Z 10 lit c Satz 3 KStG ein rückwirkendes Ereignis dar.⁶⁷⁾ Die Anwendbarkeit des Abzugsverbots fällt damit rückwirkend wieder weg. Wenn das Unternehmen zunächst noch von § 12 Abs 1 Z 10 KStG „betroffen gewesen“ ist und ihm daher keine Förderung gewährt wurde und sich erst neun Wirtschaftsjahre später zeigt, dass die Vorschrift doch nicht anwendbar ist, stellt sich die Frage, ob die Förderung dann nachträglich noch erwirkt werden kann. Selbst wenn aber die Förderung neun Jahre nach dem maßgebenden Veranlagungsjahr nachträglich zuerkannt werden sollte, wird sie zu diesem Zeitpunkt kaum mehr die ursprünglich intendierten wirtschaftlichen Wirkungen entfalten können.

Im Unterschied zu § 3 Z 1 WohlverhaltensG sind von Z 2 leg cit nur Unternehmen im Anwendungsbereich des KStG betroffen: Die beiden in § 3 Z 2 WohlverhaltensG genannten Vorschriften sind auf natürliche Personen nicht anwendbar. Allerdings sind nicht nur Körperschaften von § 3 Z 2 WohlverhaltensG erfasst: Unternehmen, die in Form von Personengesellschaften geführt werden, fallen insoweit unter diese Vorschrift, als Körperschaften zu ihren Gesellschaftern gehören. Wenn eine Personengesellschaft zwei natürliche und zwei juristische Personen als Gesellschafter hat, die zu je 25 % an ihrem Gewinn beteiligt sind, und die Personengesellschaft Zinsen in der Höhe von 800.000 Euro zahlt, die dem Grunde nach unter § 12 Abs 1 Z 10 KStG fallen, sind davon 400.000 Euro nicht abzugsfähig.

Geht man von den zu § 3 Z 1 WohlverhaltensG angestellten Überlegungen aus, ist auch für Zwecke der Z 2 leg cit zwischen der Personengesellschaft als eigenem Unternehmen und den Unternehmen der Gesellschafter zu unterscheiden. Im zuvor erwähnten Beispielfall, für den der Einfachheit halber zusätzlich angenommen werden soll, dass nur in einer der maßgebenden Perioden solche Zinsen gezahlt werden, bedeutet dies, dass die 100.000 Euro-Freigrenze auf Ebene der Personengesellschaft jedenfalls überschritten ist. Ob dies auch für die erhöhte Freigrenze von 500.000 Euro gilt, hängt davon ab, ob die gesamten Zinsen oder nur die anteilig auf die beteiligten Körperschaften entfallenden Zinsen maßgebend sind. Vom Abzugsverbot „betroffen“ sind wohl nur die

⁶⁴⁾ Vgl zB VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0013; 18. 12. 2008, 2006/15/0199; 15. 12. 2010, 2008/13/0012; 27. 6. 2013, 2009/15/0219.

⁶⁵⁾ Vgl § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 4 KStG.

⁶⁶⁾ Vgl *Mayr/Schilcher*, 2. AbgÄG 2014: Neuerungen im KStG, RdW 2015, 54 (57).

⁶⁷⁾ Vgl § 12 Abs 1 Z 10 lit c Satz 3 KStG; der Steuerpflichtige kann dann zB über den Verfahrenstitel des § 295a BAO den Abzug der Zinsen oder Lizenzgebühren nachträglich steuerlich geltend machen, dazu *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Abzugsverbote im Konzern (2015) 51 (68 f).

Zinsen in der Höhe von 400.000 Euro. Allerdings steht die Anwendbarkeit der höheren Freigrenze von 500.000 Euro nach § 3 Z 2 WohlverhaltensG unter dem Vorbehalt, dass die Offenlegung des Anwendungsfalls des § 12 Abs 1 Z 10 KStG „bereits bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das betreffende Jahr“ erfolgt. Der Wortlaut des Gesetzes nimmt nicht darauf Bedacht, dass für eine Personengesellschaft nach § 134 Abs 1 BAO eine Abgabenerklärung für die Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) und keine Körperschaftsteuererklärung einzureichen ist. Dem Sinn des Gesetzes wird besser Rechnung getragen, wenn die Offenlegung schon bei Abgabe der Erklärung für die Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO erfolgt. Will man allerdings den Buchstaben des Gesetzes erfüllen, hat im vorliegenden Beispielfall jede der beiden Körperschaften die Offenlegung in ihrer Körperschaftsteuererklärung für den maßgebenden Veranlagungszeitraum vorzunehmen, obwohl der Körperschaftsteuerbescheid bloß ein vom Feststellungsbescheid nach § 188 BAO abgeleiteter Bescheid ist.⁶⁸⁾

4. Sitz oder Niederlassung mit überwiegend Passiveinkünften in Staat auf EU-Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiete für Steuerzwecke

Nach § 3 Z 3 WohlverhaltensG hat sich ein Unternehmen nur dann steuerlich wohlverhalten, wenn „das Unternehmen keinen Sitz oder eine Niederlassung in einem Staat, der in der EU-Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiete für Steuerzwecke genannt ist hat, und an dem Sitz oder der Niederlassung in diesem Staat im ersten nach dem 31. Dezember 2018 beginnenden Wirtschaftsjahr nicht überwiegend Passiveinkünfte im Sinne des § 10a Abs. 2 KStG 1988 erzielt. Es gilt die Fassung der EU-Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiete für Steuerzwecke, die zum jeweiligen Abschlussstichtag des für die Beurteilung des Überwiegens der Passiveinkünfte im Sinne des § 10a Abs. 2 KStG 1988 heranzuziehenden Wirtschaftsjahres in Geltung steht.“⁶⁹⁾ Vergleichbare Regelungen sind fast wortgleich auch in den RL FKZ II,⁷⁰⁾ RL Lockdown-Umsatzersatz⁷¹⁾ und RL Verlustersatz⁷²⁾ enthalten.

§ 3 Z 3 WohlverhaltensG kennt zwei Anwendungsvoraussetzungen, nämlich die Existenz eines Sitzes oder einer Niederlassung in einem Staat auf der EU-Liste einerseits und die überwiegende Erzielung von Passiveinkünften andererseits. Diese werden mit dem Wort „und“ verknüpft. Dabei kann es sich nur um einen Redaktionsfehler handeln. Gemeint ist offensichtlich „oder“. Denn wenn ein Unternehmen gar keinen Sitz oder eine Niederlassung in einem derartigen Staat hat, kann es „an dem Sitz oder der Niederlassung in diesem Staat“ auch keine Passiveinkünfte erzielen.

Die in der Vorschrift verwendeten Formulierungen werfen noch weitere Auslegungsfragen auf: Nach dem Wortlaut des § 3 Z 3 Satz 1 WohlverhaltensG scheint es in Hinblick auf die Passiveinkünfte nur auf das „erste[n] nach dem 31. Dezember 2018 beginnende[n] Wirtschaftsjahr“ anzukommen. Die Formulierung ist offenbar an die Inkrafttrittsvorschrift des § 10a KStG angelehnt, wonach „§ 10a Abs. 5 [...] erstmalig für Wirtschaftsjahre der beherrschenden und beherrschten Körperschaften anzuwenden [ist], die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen“.⁷³⁾ Es überrascht allerdings, dass für Zwecke des § 3 Z 3 WohlverhaltensG nur ein einziges Wirtschaftsjahr relevant sein soll. Wörtlich betrachtet ist dieses ein Wirtschaftsjahr nur für die Beurteilung der Passiveinkünfte von Bedeutung. Die andere Voraussetzung des § 3 Z 3 WohlverhaltensG, wonach das Unternehmen keinen Sitz oder eine Niederlassung in einem Staat haben

⁶⁸⁾ Vgl VwGH 28. 4. 2011, 2007/15/0031.

⁶⁹⁾ Beistrichfehler im Original.

⁷⁰⁾ Pkt 3.1.5 RL FKZ II.

⁷¹⁾ Pkt 3.1.6 RL Lockdown-Umsatzersatz.

⁷²⁾ Pkt 3.1.5 RL Verlustersatz.

⁷³⁾ § 26c Z 68 KStG.

darf, der in der EU-Liste genannt ist, steht nicht unter diesem zeitlichen Vorbehalt. Nach der hier vorgeschlagenen Lesart des „und“ als „oder“ ist ein Sitz oder eine Niederlassung in einem Staat auf der EU-Liste ohnehin nur dann schädlich, wenn dort im ersten nach dem 31. 12. 2018 beginnenden Wirtschaftsjahr überwiegend Passiveinkünfte erzielt werden. Letztlich kommt es nach § 3 Z 3 WohlverhaltensG somit *ausschließlich* auf diese Voraussetzung an. Dieses eine maßgebende Wirtschaftsjahr ist aber offenbar unternehmensspezifisch zu ermitteln. Darauf deutet die im letzten Satz des § 3 Z 3 WohlverhaltensG gewählte Formulierung hin, wonach jene Fassung der EU-Liste gilt, die „zum *jeweiligen* Abschlussstichtag des für die Beurteilung des Überwiegens der Passiveinkünfte im Sinne des § 10a Abs. 2 KStG 1988 heranzuziehenden Wirtschaftsjahres in Geltung steht“. ⁷⁴⁾ Dann kommt es wohl darauf an, wann die Niederlassung im Staat auf der EU-Liste begründet oder wann der Staat in die EU-Liste aufgenommen wird. Wenn also das Unternehmen zwar schon lange existiert, aber erst seit 2021 in einem solchen Staat eine Niederlassung hat oder dieser Staat erst seit 2021 auf der Liste aufscheint, kann das 2021 beginnende Wirtschaftsjahr maßgebend sein.

Sofern Unternehmen mit Sitz oder Niederlassung in einem der in der EU-Liste genannten Staaten von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Personen – was bei einer Körperschaft auch im Falle ihres Sitzes im Ausland der Fall sein kann, wenn der Ort der Geschäftsleitung in Österreich liegt⁷⁵⁾ – geführt werden, unterliegen diese Personen mit ihrem Welteinkommen der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Ob im Ausland der Sitz, eine Niederlassung oder Passiveinkünfte vorliegen, spielt dabei keine Rolle. Der österreichische Fiskus könnte nur dann an der Erhebung der Steuer gehindert sein, wenn es sich beim ausländischen Sitz oder der Niederlassung um eine Betriebsstätte handelt und nach einem DBA auf die ihr zuzuordnenden Passiveinkünfte die Freistellungsmethode anwendbar ist. Derartige DBA existieren aber derzeit zwischen Österreich und den auf der EU-Liste in ihrer aktuellen Fassung genannten Staaten nicht.⁷⁶⁾ Selbst wenn solche DBA künftig abgeschlossen werden sollten⁷⁷⁾ oder die EU-Liste um derartige DBA-Partnerstaaten erweitert wird, könnte die Freistellungsmethode bei Körperschaften nach § 10a Abs 6 Z 2 KStG innerstaatlich „überschrieben“ werden:⁷⁸⁾ „Die Vorschriften über die Hinzurechnung von Passiveinkünften sowie die Vermeidung der Doppelbesteuerung (Abs. 9) sind sinngemäß [...] auf ausländische Betriebsstätten [anzuwenden], auch wenn das Doppelbesteuerungsabkommen eine Befreiung vorsieht.“ Bei unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich kommt es somit in von § 3 Z 3 WohlverhaltensG erfassten Konstellationen im Regelfall zu einer Besteuerung in Österreich. Selbst

⁷⁴⁾ Hervorhebung nicht im Original.

⁷⁵⁾ Vgl grundlegend bereits *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 58 ff; UFSL 19. 11. 2010, RV/1258-L/09; UFSW 18. 3. 2013, RV/3084-W/12; *Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 1 Rz 47 ff; *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG 1988 (30. Lfg, 2017) § 1 Tz 61.

⁷⁶⁾ Vgl EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke – Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ mit Vorschlägen zur Änderung der Anlagen der Schlussfolgerungen des Rates vom 18. 2. 2020, ABI C 331 vom 7. 10. 2020, S 3. Einzig mit Barbados hat Österreich überhaupt ein DBA abgeschlossen, das aber für die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Betriebsstättengewinnen die Anrechnungsmethode vorsieht, vgl Art 7 Abs 1 iVm Art 24 Abs 1 DBA Barbados, BGBl III 2007/40.

⁷⁷⁾ Nach der österreichischen DBA-Politik wird mit Staaten, die als Niedrigsteuerländer gelten, aber primär die Anrechnungsmethode vereinbart; dazu *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (115); *Pamperl*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den österreichischen DBA (Art 23 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik (2013) 307 (315 f).

⁷⁸⁾ Sogenannter „*treaty override*“, vgl ER/RV 190 BlgNR 26. GP, 26; *Marchgraber/Zöchling*, § 10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten, ÖStZ 2018, 388 (393).

wenn der Unternehmer die ausländischen Passiveinkünfte pflichtgemäß in Österreich versteuert, hat sein Unternehmen das steuerliche Wohlverhalten verwirkt, wenn am Sitz oder der Niederlassung im Staat auf der EU-Liste in der maßgebenden Periode überwiegend Passiveinkünfte erzielt wurden.

Auch die Unternehmen beschränkt steuerpflichtiger Personen können von § 3 Z 3 WohlverhaltensG erfasst sein: Wenn Körperschaften weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung und natürliche Personen weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich, aber eine Niederlassung oder – wenn es sich um Körperschaften handelt – ihren Sitz in einem auf der EU-Liste genannten Staat haben und dort in der maßgebenden Periode überwiegend Passiveinkünfte beziehen, hat sich ihr Unternehmen nicht steuerlich wohlverhalten. Haben diese Unternehmen Betriebsstätten in Österreich, werden ihnen für diese also keine Förderungen gewährt.⁷⁹⁾ Als beschränkt Steuerpflichtige unterliegen die Betreiber der Unternehmen allerdings mit ihren nicht den inländischen Betriebsstätten zuzuordnenden Einkünften – unabhängig davon, ob es sich um Passiv- oder Aktiveinkünfte handelt – gar nicht der österreichischen Steuerpflicht. Das steuerliche Wohlverhalten wird ihren Unternehmen auch dann nicht attestiert, wenn sie all ihren abgabenrechtlichen Pflichten im Inland nachkommen und dementsprechend die inländischen Einkünfte ordnungsgemäß versteuern.

Bei der Anwendung des § 3 Z 3 WohlverhaltensG spielen Freigrenzen keine Rolle. Einige der Überlegungen, die im Kontext des § 3 Z 1 und 2 WohlverhaltensG dafür sprechen, Unternehmen von Personengesellschaften gesondert von denen ihrer Gesellschafter zu betrachten, sind daher für Zwecke des § 3 Z 3 WohlverhaltensG nicht maßgeblich. Allerdings spricht viel dafür, den Tatbeständen des § 3 WohlverhaltensG ein einheitliches Konzept in Hinblick auf von Personengesellschaften geführte Unternehmen zu unterstellen. Kommen Personengesellschaften als Förderungsnehmer in Betracht, ist das von ihnen geführte Unternehmen dementsprechend gesondert von den Unternehmen ihrer Gesellschafter zu beurteilen. Auch für § 3 Z 3 WohlverhaltensG gilt: Da Unternehmer nichts daran hindert, ihre Niederlassungen in Steueroasen an eine eigene Kapitalgesellschaft zu übertragen und eine Konzernbetrachtung im WohlverhaltensG nicht vorgesehen ist, lassen sich vergleichbare Gestaltungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern im Interpretationsweg nicht vereiteln.

5. Rechtskräftige Finanzstrafe oder Verbandsgeldbuße

Nach § 3 Z 4 WohlverhaltensG liegt steuerliches Wohlverhalten nur dann vor, wenn *„über den Antragsteller oder dessen geschäftsführende Organe in Ausübung ihrer Organfunktion in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung keine rechtskräftige Finanzstrafe oder entsprechende Verbandsgeldbuße aufgrund von Vorsatz verhängt worden ist; steuerliches Wohlverhalten liegt jedoch, sofern es sich um eine Finanzordnungswidrigkeit oder eine den Betrag von 10 000 Euro nicht übersteigende Finanzstrafe oder Verbandsgeldbuße handelt“*.⁸⁰⁾

Vorläufer der Regelung finden sich bereits in Pkt 3.1.3 RL FKZ I und RL Standortsicherungszuschluss: Dort ist als eine Voraussetzung für die Gewährung der Zuschüsse vorgesehen, dass *„über das Unternehmen [...] in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung keine rechtskräftige Finanzstrafe (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeit) oder entsprechende Verbandsgeldbuße aufgrund von Vorsatz verhängt worden sein“*

⁷⁹⁾ Nach § 3b Abs 1 ABBAG-Gesetz dürfen *„finanzielle Maßnahmen gemäß § 2 Abs. 2 Z 7 [...] nur zu Gunsten von Unternehmen gesetzt werden, die ihren Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich haben und ihre wesentliche operative Tätigkeit in Österreich ausüben“*. Somit können an sich auch ausländische Unternehmen mit österreichischer Betriebsstätte und entsprechender wesentlicher operativer Tätigkeit in Österreich in den Genuss von Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie kommen.

⁸⁰⁾ Unvollständigkeit des Satzes im Original.

darf. Freigrenzen finden sich in diesen Regelungen allerdings noch nicht. Die in Pkt 3.1.7 RL Lockdown-Umsatzersatz, in Pkt 3.1.6 RL FKZ II und in Pkt 3.1.6 RL Ver-lustersatz enthaltenen Formulierungen entsprechen hingegen weitgehend § 3 Z 4 WohlverhaltensG.

Die auf Finanzordnungswidrigkeiten und eine Freigrenze von 10.000 Euro abstellenden Ausnahmen des § 3 Z 4 WohlverhaltensG erwecken sprachlich – ähnlich wie die „Toleranzgrenzen“ des § 3 Z 2 WohlverhaltensG⁸¹⁾ – auf den ersten Blick den Eindruck, dass in ihrem Anwendungsbereich jedenfalls steuerliches Wohlverhalten vorliegt, also unabhängig davon, ob die Voraussetzungen der anderen Ziffern des § 3 WohlverhaltensG ebenso erfüllt sind. Auch hier gilt aber, dass die Systematik der Vorschrift eher darauf schließen lässt, dass den anderen in § 3 WohlverhaltensG aufgestellten Vorgaben ebenfalls entsprochen werden muss und es sich bei diesen Ausnahmen nur um Einschränkungen der Grundregel des § 3 Z 4 WohlverhaltensG handelt.

Nach § 3 Z 4 WohlverhaltensG kommt es nur auf Vorsatzdelikte an. Selbst eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) ist unschädlich. Sogar Vorsatzdelikte stehen dem steuerlichen Wohlverhalten nicht entgegen, wenn es sich um bloße Finanzordnungswidrigkeiten handelt. Wer daher vorsätzlich zB die Verpflichtung zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts gemäß § 8 Abs 1 VPDG,⁸²⁾ bestimmte Pflichten nach dem EU-MPFG⁸³⁾ oder die Pflicht zur Führung, Aufbewahrung oder Übermittlung von Aufzeichnungen nach § 18 Abs 11 oder 12 UStG verletzt,⁸⁴⁾ erfüllt dennoch den – in der Gesetzesbegründung so bezeichneten⁸⁵⁾ – „Wohlverhaltensstandard“ des § 3 Z 4 WohlverhaltensG.⁸⁶⁾

Die Regelung stellt ihrem eindeutigen Wortlaut nach nicht darauf ab, wann eine strafbare Tat begangen, sondern wann die Finanzstrafe oder Verbandsgeldbuße „verhängt“ worden ist. Entscheidend ist also der Zeitpunkt der Verkündung oder Zustellung der gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Entscheidung. Die Strafe muss innerhalb von fünf Jahren vor der Antragstellung verhängt worden sein. Allerdings muss dies nicht bedeuten, dass die der Verurteilung zugrunde liegende Tat noch vor diesem Zeitraum liegen darf: Die Vorschrift des § 1 Abs 1 WohlverhaltensG, wonach sich das Unternehmen „für einen Zeitraum von fünf Jahren vor der Antragstellung [...] steuerlich wohlverhalten haben“ muss, könnte hier die Bedeutung haben, dass sie den Zeitraum begrenzt, in dem keine zu einer Strafe führende Tat begangen worden sein darf.⁸⁷⁾ Dann wären für Zwecke dieser Bestimmung nur Taten bedeutsam, die bis zu fünf Jahre vor der Antragstellung sowohl begangen als auch verurteilt wurden.⁸⁸⁾ Überdies lässt sich aus § 1 Abs 1 WohlverhaltensG neben der zeitlichen auch eine sachliche Einschränkung der für § 3 Z 4 WohlverhaltensG maßgebenden Straftaten ableiten: Da es nach § 1 Abs 1 WohlverhaltensG um das steuerliche Wohlverhalten *des Unternehmens* geht, werden wohl nur solche durch „den Antragsteller oder dessen geschäftsführende Organe in Ausübung ihrer Organfunktion“ verübte Straftaten für Zwecke des § 3 Z 4 WohlverhaltensG relevant sein, die mit dem Unternehmen in Zusammenhang stehen.⁸⁹⁾ Hat ein An-

⁸¹⁾ 1110/A 27. GP, 3.

⁸²⁾ § 49b FinStrG.

⁸³⁾ § 49c FinStrG.

⁸⁴⁾ § 49d FinStrG.

⁸⁵⁾ Vgl 1110/A 27. GP, 3.

⁸⁶⁾ Vgl auch Abg *Fuchs* zu TOP 18-22, 69/NRSITZ BigNR 27. GP.

⁸⁷⁾ Vgl auch die vorherigen Ausführungen zu § 3 Z 1 WohlverhaltensG, wo als maßgebende „veranlagte Jahre“ nur die innerhalb des Zeitraums gemäß § 1 Abs 1 WohlverhaltensG liegenden Jahre qualifiziert wurden.

⁸⁸⁾ Anders *Hiersche/Holzinger*, Warum nicht alle Steuersünder von Covid-Hilfen ausgeschlossen werden sollten, *derstandard.at* 22. 12. 2020, wonach auch vor dem Fünfjahreszeitraum begangene Taten relevant sein sollen.

⁸⁹⁾ Vgl auch 1110/A 27. GP, 3, wonach in Bezug auf die Organe von Körperschaften nur Verurteilungen hinsichtlich jener Straftaten relevant sind, „die sich auf das Geschäft des jeweiligen Unternehmens beziehen“.

tragsteller etwa eine Einkommensteuerverkürzung iSd § 33 FinStrG durch Erklärung zu hoher Sonderausgaben oder zu niedriger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bewirkt, dann sollte eine dementsprechende Verurteilung dem steuerlichen Wohlverhalten des Unternehmens nicht abträglich sein.

Außerdem ist nur eine „rechtskräftige“ Finanzstrafe oder Verbandsgeldbuße von § 3 Z 4 WohlverhaltensG erfasst. Solange das Urteil oder die Behördenentscheidung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist, ist sie in Hinblick auf das „steuerliche Wohlverhalten“ unschädlich. Der Wortlaut des § 3 Z 4 WohlverhaltensG lässt vermuten, dass für die Beurteilung des Kriteriums der Rechtskraft der Zeitpunkt der Antragstellung für die Förderung maßgebend ist.⁹⁰⁾

Die Überlegungen zu § 3 Z 1 WohlverhaltensG, wo die Rechtskraft ebenfalls eine Rolle spielt, haben aber gezeigt, dass für diese Beurteilung auch der Zeitpunkt der Gewährung der Förderung maßgebend sein kann. Jedenfalls weist die Gesetzesbegründung zu § 3 Z 1 WohlverhaltensG in diese Richtung.⁹¹⁾ Überträgt man dieses Verständnis auf § 3 Z 4 WohlverhaltensG, könnte es dort ebenfalls auf den Zeitpunkt der Gewährung der Förderung ankommen: Tritt die Rechtskraft der verhängten Strafe bis zu diesem Zeitpunkt ein, schließt sie das „steuerliche Wohlverhalten“ und damit die Gewährung der Förderung aus.

Nach § 3 Z 4 WohlverhaltensG liegt aber dennoch „steuerliches Wohlverhalten“ vor, sofern es sich um „eine den Betrag von 10 000 Euro nicht übersteigende Finanzstrafe oder Verbandsgeldbuße handelt“. Im Falle mehrerer verhängter Finanzstrafen ist es dieser Formulierung nach unschädlich, wenn die Strafen insgesamt mehr als 10.000 Euro ausmachen, sofern jede einzelne Finanzstrafe den Betrag von 10.000 Euro nicht übersteigt. Eine einzige im fünfjährigen Zeitraum rechtskräftig verhängte und den Betrag von 10.000 Euro übersteigende Finanzstrafe kann aber bereits den gänzlichen Ausschluss von der Förderung bedeuten.⁹²⁾ Dazu ist also nicht erforderlich, dass in jedem der fünf Jahre eine solche Strafe verhängt wird.

6. Zusammenfassende Würdigung

Die in den Medien zum Wohlverhaltensgesetz geführte Diskussion erweckt den Eindruck, primäres Ziel der neuen Vorschriften wäre es, „Steuersündern“ den Zugang zu den Fördertöpfen zu verwehren.⁹³⁾

Ein genauerer Blick auf das Gesetz zeigt, dass es nur in einem der Tatbestände des § 3 WohlverhaltensG um Antragsteller geht, über die oder deren geschäftsführende Organe Finanzstrafen oder Verbandsgeldbußen verhängt wurden. Nach den anderen Regelungen des Gesetzes kann Unternehmen, die all ihren steuerlichen Pflichten nachkommen, dennoch das steuerliche Wohlverhalten abgesprochen werden.

Umgekehrt verwirkt derjenige, der sich pflichtwidrig verhält, nicht unbedingt das steuerliche Wohlverhalten nach den Maßstäben des Gesetzes. Nach den meisten der Vorschriften des WohlverhaltensG kommt es gar nicht darauf an, ob ein Unternehmer seine Steuern zahlt. Entscheidend ist vielmehr, *aufgrund welcher Vorschriften* die Steuerpflicht ausgelöst wird oder *welche Aktivitäten* das Unternehmen setzt. Unternehmen können aber selbst dann von Förderungen ausgeschlossen werden, wenn sie Handlungen setzen, die gar keine Steuerpflicht auslösen.

⁹⁰⁾ So auch *Hiersche/Holzinger*, *derstandard.at* 22. 12. 2020.

⁹¹⁾ Vgl 11110/A 27. GP, 3.

⁹²⁾ Kritisch *Hiersche/Holzinger*, *derstandard.at* 22. 12. 2020.

⁹³⁾ Vgl *Hiersche/Holzinger*, *derstandard.at* 22. 12. 2020; *Kary*, Zweite Strafe für längst gesühnte Steuersünden, *diepresse.com* 17. 12. 2020.

Wer also glaubt, einem Gesetzgeber, der ein Gesetz über das „steuerliche Wohlverhalten“ erlässt, kann es nur darum gehen, die Unternehmen zur Einhaltung ihrer steuerlichen Pflichten zu bewegen, scheint zu irren. Die Zielsetzungen, die hinter den gesetzlichen Vorschriften stehen, sind offenbar komplexer als es der erste Blick auf den Gesetzestitel vermuten lässt.

Aufgrund der unterschiedlichen Regelungstechniken, die sich in den einzelnen Tatbeständen des § 3 WohlverhaltensG finden und die in diesem Beitrag näher analysiert wurden, stellt sich die Frage, ob diese Vorschriften aufeinander abgestimmt sind. Die hier angestellte Untersuchung hat auch gezeigt, dass zahlreiche Voraussetzungen, die das Gesetz aufstellt, weit in die Vergangenheit zurückreichen: Manche Unternehmen haben ihren Zugang zu Förderungen in den nächsten Jahren durch Aktivitäten aufs Spiel gesetzt, die lange vor Inkrafttreten und naturgemäß in Unkenntnis des nunmehrigen Gesetzes stattgefunden haben. Einzelne der damit verbundenen rechtspolitischen und verfassungsrechtlichen Probleme wurden in der medialen Diskussion bereits angesprochen.⁹⁴⁾

Sollten sich etliche der hier angedeuteten Bedenken ausräumen und andere Schwierigkeiten durch handwerklich verbesserte Regelungen lösen lassen, könnte der Gesetzgeber versucht sein, den Anwendungsbereich dieses Gesetzes zu erweitern und in den Dauerbestand zu überführen. Dann gilt es aber zu untersuchen, wie solche Regelungen in die Rechtsordnung passen und welche verfassungsrechtlichen Grenzen zu beachten sind. All diesen Fragen werden wir in einem weiteren Beitrag nachgehen.



Auf den Punkt gebracht

Unternehmen, die ihren steuerlichen Pflichten nachkommen, sollte ein Gesetz, das die Gewährung von Förderungen vom steuerlichen Wohlverhalten abhängig macht, an sich nicht beunruhigen. Wer das Gesetz deshalb schon nach der Lektüre dessen Titels zur Seite legt, den könnte das jedoch teuer zu stehen kommen. Der Gesetzgeber betreibt nämlich zumindest Etikettenschwindel. Steuerliches Wohlverhalten wird umdefiniert, der Begriff nahezu ins Gegenteil verkehrt: Gerade derjenige, der sich pflichtgemäß verhält und seine Steuern abführt, kann dadurch bereits das steuerliche Wohlverhalten verwirkt haben. Unternehmen, die künftig nicht von Förderungen ausgeschlossen sein wollen, müssen sich gut überlegen, welche Aktivitäten sie setzen und welche Besteuerungstatbestände sie damit verwirklichen. Wer aufgrund der „falschen“ Vorschriften seine Steuern zahlt, kann sich dabei schon aus dem Spiel genommen haben.

⁹⁴⁾ Vgl hierzu insbesondere Kary, diepresse.com 17. 12. 2020.

Finanzverwaltung plant Ausbau des Kundenservice

Die Finanzverwaltung baut ihren Kundenservice 2021 weiter aus. Insbesondere soll der Rückrufservice bei Anrufen erweitert werden. Das bedeutet, dass die Anrufer bei längeren Wartezeiten ein Rückrufersuchen abgeben können und dann zurückgerufen werden.

Die Terminvereinbarungen für persönliche Kundenkontakte werden ebenfalls ausgebaut, indem eine Online-Terminbuchung künftig über den Chatbot *Fred* möglich sein wird. Außerdem soll es erleichterte Authentifizierungsmöglichkeiten über FinanzOnline geben. Dadurch können zusätzlich personenbezogene Auskünfte gegeben werden. Auch der Zugang zu FinanzOnline soll weiter ausgebaut und erleichtert werden.



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