

STEUERRECHT AKTUELL

MMMag. Dr. Philipp Loser, BA/Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz

Änderungen im Abgabenverfahren aufgrund des 2. COVID-19-Gesetzes

» ÖStZ 2020/217

In diesem Beitrag geben *Philipp Loser* und *Christoph Urtz* einen Überblick über die verfahrensrechtlichen Maßnahmen, die einerseits der Gesetzgeber im 2. COVID-19-Gesetz geregelt hat (Verlängerung von Rechtsmittelfristen) und die andererseits vom BMF auf der Homepage angekündigt wurden. Dabei legen die Autoren Zweifelsfragen (ob bspw die Jahresfrist des § 299 BAO verlängert wurde) ebenso dar wie rechtsstaatliche Bedenken.

1. Einleitung: Übersicht über die steuerlichen Maßnahmen¹

Aufgrund des Erregers SARS-CoV-2 und der durch diesen Erreger verursachten Viruserkrankung COVID-19² erfolgten verschiedene Einschränkungen des täglichen Lebens. Diese Einschränkungen erfolgten insbesondere auf der Grundlage des (ersten) COVID-19-Gesetzes.

Dadurch wurde wiederum das BMF veranlasst, – zunächst ohne gesetzliche Grundlage – verschiedene Maßnahmen im Bereich der Abgabenverwaltung zu setzen (ursprünglich in der BMF-Info vom 13. 3. 2020, GZ 2020-0.178.784). Diese Maßnahmen wurden außerdem im Vergleich zur ersten Fassung vom 13. 3. 2020 modifiziert: In der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, wurde eine generelle Fristverlängerung für die Einreichung von Jahresabgabenerklärungen für das Jahr 2019 angekündigt (siehe unten Punkt 4.) sowie eine Aussage in Bezug auf Verspätungszuschläge eingefügt (Punkt 5.).

In der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, – zum Download „Erweiterte Sonderregelungen betreffend Coronavirus (Information des BMF)“ unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html> bzw. in der FINDOK – werden

insgesamt fünf (in der Info vom 13. 3. 2020 noch vier) steuerliche Erleichterungen angekündigt (siehe dazu auch die Infos auf der BMF-Homepage unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>), die alle mit einheitlichem Formular – auch per E-Mail (siehe dazu unten Abschnitt 3.2.) – beantragt werden können:

1. Herabsetzung der Einkommen-/Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2020 (bis auf Null); Anspruchsziele sollen im Fall einer Nachforderung „automatisch“ nicht erhoben werden;
2. Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung) bis 30. 9. 2020 auf Antrag; außerdem kann beantragt werden, von der Festsetzung von Stundungszinsen abzusehen;
3. Nichtfestsetzung von bereits festgesetzten Säumniszuschlägen auf Antrag;
4. Fristverlängerung für die Abgabe von Jahressteuererklärungen für 2019 bis 31. 8. 2020 (diese Maßnahme war ursprünglich nicht vorgesehen und wurde erst am 24. 3. 2020 angekündigt);
5. Nichtfestsetzung von Verspätungszuschlägen: Diese werden bis 31. 8. 2020 „automatisch“ nicht verhängt.

In der Folge wurden steuerliche Begleitmaßnahmen auch auf einer gesetzlichen Grundlage gesetzt, und zwar insbesondere die Verlängerung von Rechtsmittelfristen. Dies deswegen, da eine Fristverlängerung nicht einfach im Bereich der Abgabenverwaltung vorgenommen werden konnte. Diese gesetzliche Grundlage war das 2. COVID-19-Gesetz, das mit 22. 3. 2020 in Kraft trat.

2. Gesetzliche Änderungen aufgrund des 2. COVID-19-Gesetzes

2.1. Änderungen im Abgabenverfahren

2.1.1. Verlängerung von Rechtsmittelfristen

Die unten (siehe Abschnitt 3.) beschriebenen Maßnahmen auf Ebene der Abgabenverwaltung sehen eine **Fristverlängerung nur für die Jahresabgabenerklärungen des Jahres 2019** vor. Dafür gibt es in § 134 Abs 1 letzter Satz BAO auch eine gesetzliche Grundlage.

Für sonstige Fristverlängerungen, insbesondere für die Verlängerung von Rechtsmittelfristen, bedurfte es jedoch einer

¹ Das Manuskript wurde am 30. 3. 2020 abgeschlossen; später erfolgte Gesetzesänderungen oder Änderungen der Verwaltungspraxis durch das BMF wurden daher nicht berücksichtigt.

² Die einschlägigen gesetzlichen Grundlagen sprechen idR von „COVID-19“ (was allerdings nicht der Erreger selbst, sondern die von diesem verursachte Krankheit ist); die BMF-Info vom 24. 3. 2020 verwendet auch den Ausdruck für das Virus selbst („SARS-CoV-2-Virus“ bzw vereinfachend „Corona-Virus“). Wir verwenden in diesem Beitrag idR den Ausdruck „COVID-19“, da dieser Ausdruck – bei aller erwähnten Unschärfe – auch vom Gesetzgeber verwendet wird.



eigenständigen gesetzlichen Grundlage. Dies bereits deswegen, da die im Abgabenverfahren für Rechtsmittelfristen vorgesehene Fristverlängerung – zentrale Bestimmung ist § 245 Abs 3 BAO – einen Antrag voraussetzt, weswegen nicht einfach vom Bundesminister für Finanzen im Verordnungs- oder Erlassweg eine generelle Fristverlängerung angeordnet werden konnte. Die notwendige gesetzliche Grundlage wurde nunmehr durch das 2. COVID-19-Gesetz geschaffen;³ durch dieses Gesetz, das mit 22. 3. 2020 in Kraft trat,⁴ wurde eine generelle Fristverlängerung im Abgabenverfahren normiert. Mit dieser Fristverlängerung soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die aufgrund von COVID-19 verhängten Maßnahmen die Möglichkeiten der Bevölkerung begrenzen, ihre üblichen Erledigungen durchzuführen. Es soll daher gewährleistet werden, dass Bürgerinnen und Bürger aufgrund dieser außerordentlichen Situation keine Rechtschutznachteile durch Versäumung wichtiger Fristen erleiden.⁵

Betreffend die **Verlängerung von Fristen im Abgabenverfahren** sieht das 2. COVID-19-Gesetz in § 323c BAO Folgendes vor:

- Abs 1: „In anhängigen behördlichen Verfahren der Abgabenbehörden werden alle im ordentlichen Rechtsmittelverfahren (7. Abschnitt Unterabschnitt A) vorgesehenen Fristen, deren fristauslösendes Ereignis in die Zeit nach dem 16. März 2020 fällt, sowie Fristen, die bis zum 16. März noch nicht abgelaufen sind, bis zum Ablauf des 30. April 2020 unterbrochen. Sie beginnen mit 1. Mai 2020 neu zu laufen.“
- Abs 2: „Die Abgabenbehörde kann jedoch im jeweiligen Verfahren aussprechen, dass eine Frist nicht für die in Abs. 1 festgelegte Dauer unterbrochen wird. Diesfalls hat sie gleichzeitig eine neue angemessene Frist festzusetzen.“
- Abs 3: „Nach Abs. 2 ist nur vorzugehen, wenn nach sorgfältiger Abwägung aller Umstände die Fortsetzung des Verfahrens zur Abwendung einer Gefahr für Leib und Leben, Sicherheit und Freiheit oder zur Abwehr eines erheblichen und unwiederbringlichen Schadens einer Partei dringend geboten ist und nicht das Interesse der Allgemeinheit an der Verhütung und Bekämpfung der Verbreitung von COVID-19 sowie der Schutz der Aufrechterhaltung eines geordneten Verwaltungsbetriebes die Einzelinteressen überwiegen.“

In § 323c Abs 1 BAO wird somit eine Verlängerung sämtlicher Rechtsmittelfristen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren angeordnet (7. Abschnitt Unterabschnitt A). Dies sind, wie auch die Gesetzesmaterialien anführen,⁶ **Beschwerdefristen** (vgl § 245 Abs 1 BAO), **Vorlageantragsfristen** (§ 264 Abs 1 BAO) sowie **Maßnahmenbeschwerdefristen** (§ 283 Abs 2 BAO). Nach dem Konzept des Gesetzgebers, welches der Gesetzeswortlaut auch klar zum Ausdruck bringt, kommt es zur Unterbrechung der Frist bis

zum 30. 4. 2020 und in weiterer Folge zum Neubeginn des Fristenlaufes ab dem 1. 5. 2020 (die Gesetzesmaterialien sprechen demgegenüber – offenbar irrtümlich – von einer „Hemmung der Frist“ bis zum Ablauf des 30. 4. 2020).⁷ **Dies bedeutet, dass diese Rechtsmittelfristen mit 1. 5. 2020 neu zu laufen beginnen.** Konkret führt dies dazu, dass – unter den oben geschilderten Voraussetzungen (insbesondere Bescheidzustellung als fristauslösendes Ereignis [§ 109 BAO] nach dem 16. 3. 2020 oder Ablauf der Frist nach dem 16. 3. 2020) –

- die Beschwerdefrist von einem Monat (§ 245 Abs 1 BAO) am 1. 6. 2020 endet;
- die Vorlagefrist von einem Monat gem (§ 264 Abs 1 BAO) am 1. 6. 2020 endet;
- die sechswöchige Frist für Maßnahmenbeschwerden (§ 283 Abs 2 BAO) am 12. 6. 2020 endet.

Bemerkenswert ist, dass nach den Gesetzesmaterialien auch die Jahresfrist bei Anträgen auf Aufhebung gem § 299 BAO verlängert werden soll.⁸ Dies ist uE jedoch nicht richtig, da – nach dem klaren Gesetzeswortlaut – die Verlängerung nur die im „ordentlichen Rechtsmittelverfahren (7. Abschnitt Unterabschnitt A) vorgesehenen Fristen“ umfassen soll. § 299 BAO ist jedoch im 7. Abschnitt Unterabschnitt B geregelt. Da die in den Materialien zum Ausdruck kommende Absicht des historischen Gesetzesgebers daher gegen den klaren Gesetzeswortlaut verstößt, ist dem Gesetzeswortlaut der Vorzug zu geben. **Die Jahresfrist gem § 299 BAO wurde daher uE nicht verlängert.** Eine Verlängerung der Jahresfrist des § 299 BAO könnte uE nicht einmal im Verordnungsweg vorgenommen werden, da sich die in § 323c Abs 5 vorgesehene (im Übrigen bis 31. 12. 2020 befristete) Verordnungsermächtigung nur auf die in Abs 1 geregelten Fristen des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens bezieht (diese einschränkende Auslegung der Verordnungsermächtigung gilt uE aus rechtsstaatlichen Überlegungen für die Z 1 des Abs 5 und jedenfalls für die Z 2;⁹ siehe unten Abschnitt 2.1.3.).

Bemerkenswert sind weiters **Abs 2 und Abs 3 leg cit:** Demnach kann (gem Abs 2) „die Abgabenbehörde [...] jedoch im jeweiligen Verfahren aussprechen, dass eine Frist nicht für die in Abs. 1 festgelegte Dauer unterbrochen wird. Diesfalls hat sie gleichzeitig eine neue angemessene Frist festzusetzen.“ Dies bedeutet, dass die Abgabenbehörde **abweichend von Abs 1 die Rechtsmittelfrist entweder weiter verlängern** (also zB von 1. 6. 2020 auf 1. 7. 2020) **oder aber auch verkürzen kann, und zwar offenbar von Amts wegen.**

Im Fall einer Verkürzung darf uE aber nur die durch die Unterbrechung bewirkte Fristverlängerung eingeschränkt, aber **nicht der ursprüngliche Lauf der Rechtsmittelfrist verkürzt** werden.

³ Bundesgesetz, mit dem ua die Bundesabgabenordnung geändert wird (2. COVID-19-Gesetz), BGBl I 2020/16.

⁴ Die Kundmachung im BGBl I 2020/16 erfolgte am 21. 3. 2020. Mangels besonderer Übergangsbestimmungen erfolgte das Inkrafttreten daher am 22. 3. 2020 als dem der Kundmachung folgenden Tag.

⁵ So die Gesetzesmaterialien: Selbständiger Antrag 397/A 27. GP 31; Ausschussbericht (AB) 112 BlgNR 27. GP 5.

⁶ Selbständiger Antrag 397/A 27. GP 31; AB 112 BlgNR 27. GP 5.

⁷ Selbständiger Antrag 397/A 27. GP 31; AB 112 BlgNR 27. GP 5.

⁸ Selbständiger Antrag 397/A 27. GP 31; AB 112 BlgNR 27. GP 5. Die Materialien sprechen hier allerdings, wie bereits oben erwähnt, unrichtigerweise lediglich von einer Fristhemmung.

⁹ Z 2 ist uE bereits deswegen unanwendbar, da diese Ermächtigung auf das „ordentliche Rechtsmittelverfahren“ beschränkt ist und § 299 BAO daher gerade nicht umfasst.



Dies soll das folgende Beispiel verdeutlichen: Die Monatsfrist für eine Bescheidbeschwerde läuft bis 15. 4. 2020. Daher kommt es infolge Anwendung des § 323c Abs 1 BAO (= Fristablauf nach dem 16. 3. 2020) zum Neubeginn des Fristenlaufs ab dem 1. 5. 2020 und damit zur Fristverlängerung bis 1. 6. 2020. Die Abgabenbehörde könnte nun gem Abs 2 und Abs 3 verfügen, dass die Fristverlängerung – abweichend von Abs 1 – nur bis 1. 5. 2020 dauern soll. Keineswegs dürfte sie aber eine Verkürzung verfügen, die die ursprüngliche Frist (Fristablauf am 15. 4. 2020) unterschreitet.

UE kommt eine **Fristverkürzung gem Abs 2 und Abs 3** vor allem in jenen Fällen in Betracht, in denen der Abgabepflichtige als Partei ein Interesse an einer raschen Entscheidung hat. Denn die Abgabenbehörde (durch Beschwerdevorentscheidung) und das Verwaltungsgericht, idR das Bundesfinanzgericht, dürfen nämlich selbst bei einem bereits eingebrochenen Rechtsmittel nicht entscheiden, wenn die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist.¹⁰ Daher macht es in diesen Fällen Sinn, die Rechtsmittelfrist im Interesse des Abgabepflichtigen zu verkürzen, wenn der Abgabepflichtige beispielsweise dringend eine Entscheidung benötigt, die zur Rückerstattung zu Unrecht erhobener Abgaben führt. Dass unter den in Abs 3 genannten, kumulativen Voraussetzungen vor allem das Interesse des Abgabepflichtigen als Partei eine Rolle spielt, zeigt uE das Tatbestandselement der „Abwehr eines erheblichen und unwiederbringlichen Schadens einer Partei“ (sofern nicht das Interesse der Allgemeinheit an der Verhütung und Bekämpfung der Verbreitung von COVID-19 sowie der Schutz der Aufrechterhaltung eines geordneten Verwaltungsriebes die Einzelinteressen überwiegen). Damit kann nur der **unwiederbringliche Schaden des Abgabepflichtigen als Partei** gemeint sein; die Abgabenbehörde ist zwar auch Partei (vgl § 265 Abs 5 BAO), sie kann aber – bei Geldforderungen – nie einen „unwiederbringlichen Schaden“ erleiden. Ein solcher Schaden kann nur den Abgabepflichtigen als Partei treffen, insbesondere wenn es mangels Verkürzung der Rechtsmittelfrist nicht zur Entscheidung und damit auch nicht zur Rückerstattung von zu Unrecht erhobenen Abgaben käme und der Abgabepflichtige dadurch beispielsweise zahlungsunfähig würde.

Daneben kann, gestützt auf Abs 2 und Abs 3, wie erwähnt auch eine **Fristverlängerung über den 1. 6. 2020 hinaus** ausgesprochen werden.

Abs 2 und Abs 3 schließen übrigens uE einen **Antrag auf Fristverlängerung im Einzelfall über den 1. 6. 2020 hinaus** nicht aus: So könnte der Abgabepflichtige gem § 245 Abs 3 BAO einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist stellen (oder einen Antrag auf Verlängerung der Vorlagefrist gem § 264 Abs 4 lit a iVm § 245 Abs 3 BAO oder einen Antrag auf Verlängerung der sechswochigen Frist für Maßnahmenbeschwerden gem § 283 Abs 7 lit a iVm § 245 Abs 3 BAO).

¹⁰ Dies bereits deswegen nicht, da das Rechtsmittel ja noch ergänzt oder abgeändert werden könnte.

2.1.2. *Mündliche Verhandlungen, Vernehmungen, mündlicher Verkehr und mündliche Anbringen*

In § 323c Abs 4 ist, kurz gesagt, Folgendes vorgesehen: Wenn aufgrund von Maßnahmen, die zur Verhinderung der Verbreitung von COVID-19 getroffen werden, die Bewegungsfreiheit oder der zwischenmenschliche Kontakt eingeschränkt sind, sind

- mündliche Verhandlungen und Vernehmungen mit Ausnahme von audiovisuellen Vernehmungen nur durchzuführen, soweit dies zur Aufrechterhaltung einer geordneten Rechtspflege unbedingt erforderlich ist.

Damit sind uE grundsätzlich keine mündlichen Verhandlungen und auch keine Vernehmungen durchzuführen (dass die Abgabenbehörden bzw die Verwaltungsgerichte im Abgabenverfahren aus technischer Sicht hinreichend für „audiovisuelle Vernehmungen“ ausgestattet sind, darf wohl bezweifelt werden). Zweifel wirft uE der letzte Satz des Abs 4 auf, wonach dann, wenn die „Durchführung einer Vernehmung oder einer mündlichen Verhandlung unbedingt erforderlich“ ist, diese „auch in Abwesenheit aller anderen Beteiligten unter Verwendung geeigneter technischer Kommunikationsmittel durchgeführt werden“ kann. Fraglich ist, welche Kommunikationsmittel diesbezüglich geeignet sind. Eine rein telefonische Vernehmung oder gar Verhandlung kann uE bereits deswegen nicht gemeint sein, da – ohne visuellen Kontakt mit einer Verfahrenspartei oder einem Zeugen – keine hinreichende Beurteilung der Glaubwürdigkeit möglich ist.

- Gleichermaßen gilt für den mündlichen Verkehr zwischen den Behörden und den Beteiligten einschließlich der Entgegennahme mündlicher Anbringen sowie „mit sonstigen Personen im Rahmen der Durchführung des Verfahrens“.

Dies bedeutet uE, dass mündliche Anbringen iSd § 85 Abs 3 BAO – die die persönliche Anwesenheit der Partei und gem § 87 Abs 1 BAO die Anfertigung einer Niederschrift voraussetzen – derzeit unzulässig sind (zu beachten ist, dass es sich bei einem Telefonanruf nicht um ein zulässiges mündliches Anbringen handelt).¹¹

2.1.3. *Verordnungsermächtigungen*

§ 323c Abs 5 sieht weitreichende Verordnungsermächtigungen für den Bundesminister für Finanzen vor, die allerdings bis 31. 12. 2020 befristet sind. Dazu kann in aller Kürze festgehalten werden, dass

- gem Z 1 des Abs 5 legt die Ermächtigung dahin, „die in Abs 1 angeordnete allgemeine Unterbrechung von Fristen zu verlängern oder weitere allgemeine Ausnahmen von der Unterbrechung vorzusehen, soweit dies zur Verhütung und Bekämpfung der Verbreitung von COVID-19 erforderlich ist“. Dies dürfte uE so gemeint sein, dass nur jene Fristen verlängert werden dürfen, die in Abs 1 genannt sind; nicht erfasst ist daher – nach der hier vertretenen Auffassung – beispielsweise die Jahresfrist für Anträge auf Aufhebung gem § 299 BAO (siehe dazu oben Abschnitt 2.1.1.). In gleicher Weise dürfte mit der Formulierung „weitere allgemeine Ausnahmen von der Unterbrechung vorzusehen“ nur eine Verkürzung der in Abs 1 ge-

¹¹ ZB Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ (Stand 1. 8. 2011, rdb.at) § 85 Anm 22; Ritz, BAO-Kommentar⁶ (2017) § 85 Rz 9 mwN der Rsp.



nannten Fristen gemeint sein. Eine andere – weitergehende – Auslegung der Z 1 wäre **aufgrund des Legalitätsprinzips des Art 18 B-VG rechtsstaatlich bedenklich**.

- gem Z 2 des Abs 5 leg cit der BMF ermächtigt wird, „weitere Bestimmungen vorzusehen, die den Einfluss der Maßnahmen, die zur Verhinderung der Verbreitung von COVID-19 getroffen werden, auf den Lauf von Fristen und die Einhaltung von Terminen für anhängige oder noch anhängig zu machende ordentliche Rechtsmittelverfahren regeln. Er kann betreffend das ordentliche Rechtsmittelverfahren insbesondere die Unterbrechung, die Hemmung, die Verlängerung oder die Verkürzung von Fristen anordnen, Säumnisfolgen bei Nichteinhaltung von Terminen ausschließen sowie bestimmen, ob und auf welche Weise verfahrensrechtliche Rechtsnachteile, die durch die Versäumung von Fristen oder Terminen eintreten können, hintangehalten und bereits eingetretene wieder beseitigt werden. Dabei sind die Interessen an der Fortsetzung dieser Verfahren, insbesondere die Abwehr eines erheblichen und unwiederbringlichen Schadens von den Verfahrensparteien, einerseits und das Interesse der Allgemeinheit an der Verhütung und Bekämpfung der Verbreitung von COVID-19 sowie am Schutz der Aufrechterhaltung eines geordneten Verwaltungsbetriebes andererseits gegeneinander abzuwägen.“

Diese Bestimmung ist daher offenbar – neben der zeitlichen Befristung bis zum 31. 12. 2020 – bereits nach dem Wortlaut auf das ordentliche Rechtsmittelverfahren beschränkt und daher bereits aus diesem Grund rechtsstaatlich unbedenklich.

2.1.4. Sonderregelung für Landes- und Gemeindeabgaben

Für **Landes- und Gemeindeabgaben** ist gem § 323d BAO vorgesehen, dass – von der sachlich zuständigen Oberbehörde – eine andere Behörde bestimmt werden kann, wenn infolge des Auftretens und der Verbreitung von COVID-19 „die Tätigkeit einer Behörde aufhört“ und dringende Verfahrenshandlungen geboten sind.¹² Dies setzt freilich voraus, dass zwar einzelne Abgabenbehörden (zB der Bürgermeister einer unter Quarantäne stehenden Gemeinde) ihre Tätigkeit eingestellt haben, die sachlich in Betracht kommende Oberbehörde (zB die **Landesregierung**) aber noch tätig ist.

2.2. Kurzer Überblick über die Änderungen im Finanzstrafverfahren

Ganz ähnliche Regelungen wie § 323c BAO enthält § 265a FinStrG. Bedeutsam ist insbesondere der Abs 1 leg cit, wonach

- der Lauf der Einspruchsfrist (§ 145 Abs 1 FinStrG),
- der Rechtsmittelfrist (§ 150 Abs 2 FinStrG)

¹² „Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes: Hört infolge des Auftretens und der Verbreitung von COVID-19 die Tätigkeit einer Behörde auf, hat die sachlich in Betracht kommende Oberbehörde auf Antrag eines Beteiligten eine andere sachlich zuständige Behörde desselben Landes zur Entscheidung der Sache zu bestimmen, wenn während der Unterbrechung gemäß § 323c Verfahrenshandlungen vorzunehmen sind, die zur Abwehr eines erheblichen und unwiederbringlichen Schadens eines Beteiligten dringend geboten sind.“

- sowie der Frist zur Anmeldung einer Beschwerde (§ 150 Abs 4 FinStrG) jeweils unterbrochen werden, wenn die Frist mit Ablauf des 16. 3. 2020 noch nicht abgelaufen war oder der Beginn des Fristenlaufs in die Zeit von 16. 3. 2020 bis zum Ablauf des 30. 4. 2020 fällt. Die genannten Fristen beginnen mit 1. 5. 2020 neu zu laufen.

3. Änderungen des BMF in der Verwaltungspraxis

3.1. Überblick über die vom BMF vorgesehenen Maßnahmen

Das BMF kündigte verschiedene Maßnahmen im Bereich der Abgabenverwaltung ursprünglich in der BMF-Info vom 13. 3. 2020, GZ 2020-0.178.784, an. Diese Maßnahmen wurden im Vergleich zu dieser ersten Fassung vom 13. 3. 2020 modifiziert: So wurde in der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, eine generelle Fristerstreckung für die Einreichung von Jahres-Abgabenerklärungen für das Jahr 2019 angekündigt (<https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2020/maerz/fristverlaengerung-abgabenerklaerung.html> – siehe unten Abschnitt 3.3.3.) sowie eine Aussage in Bezug auf Verspätungszuschläge eingefügt (siehe unten Abschnitt 3.3.4.).

In der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, – zum Download „Erweiterte Sonderregelungen betreffend Coronavirus (Information des BMF)“ unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>¹³ bzw in der FINDOK – wurden insgesamt fünf (in der Info vom 13. 3. 2020 noch vier) steuerliche Erleichterungen angekündigt, die alle mit einheitlichem Formular – auch per E-Mail (siehe dazu unten Abschnitt 3.2.) – beantragt werden können.

Diese fünf Maßnahmen (folgend der Nummerierung auf der BMF-Homepage) verfolgen die **Zielsetzung**, den derzeit eingetretenen „**Liquiditätsengpässen**“ und „**Zahlungsverzögerungen**“ **entgegenzutreten** (siehe dazu insbesondere auch die Informationen auf der BMF-Homepage unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>):

1. Herabsetzung der Einkommen-/Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2020 (bis auf Null); außerdem werden – was in der ursprünglichen Ankündigung des BMF vom 13. 3. 2020 noch nicht vorgesehen war – Anspruchszinsen im Fall einer Nachforderung „automatisch“ nicht erhoben;
2. Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung) bis 30. 9. 2020 auf Antrag; außerdem kann beantragt werden, von der Festsetzung von Stundungszinsen abzusehen;
3. Nichtfestsetzung von bereits festgesetzten Säumniszuschlägen auf Antrag;
4. Fristerstreckung für die Abgabe von Jahressteuererklärungen für 2019 bis 31. 8. 2020 (diese Maßnahme war ur-

¹³ In der BMF-Info im Download-Bereich ist irrtümlich der 24. 3. 2019 als Datum angegeben; in der FINDOK ist hingegen das richtige Datum 2020 angegeben.

- sprünghlich nicht vorgesehen und wurde erst am 24. 3. 2020 angekündigt);
5. Nichtfestsetzung von Verspätungszuschlägen: Diese werden, abweichend von der ursprünglichen Ankündigung vom 13. 3. 2020, bis 31. 8. 2020 „automatisch“ nicht verhängt.

3.2. Allgemeines zur Antragstellung

Für die Antragstellung findet sich ein eigenes **Formular auf der BMF-Homepage**, in dem die oben angeführten Maßnahmen 1. bis 3. enthalten sind („Kombinierter Antrag zu Sonderregelungen betreffend Coronavirus (SR 1-CoV)“ zum Download unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>). Die Fristerstreckung für die Abgabe von Jahressteuererklärungen sowie die Nichtfestsetzung von Verspätungszuschlägen (Punkte 4. und 5.) sind in diesem Formular allerdings nicht enthalten (was bei der Fristerstreckung für Jahressteuererklärungen darin begründet liegt, dass diese generell erfolgt [siehe Abschnitt 3.3.3.] und bei den Verspätungszuschlägen darin, dass diese „automatisch“ nicht festgesetzt werden [siehe Abschnitt 3.3.4.]).

Zwei Aspekte der Antragstellung sind uE aus rechtsstaatlicher Sicht bedenklich:

- Erstens ist nach der erwähnten BMF-Info (Fassung vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, zum Download „Erweiterte Sonderregelungen betreffend Coronavirus (Information des BMF)“ unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>) im Zuge der Antragstellung erforderlich, dass der Steuerpflichtige „glaubhaft machen kann“, von einem Liquiditätsengpass betroffen zu sein, der wiederum auf die Folgen einer SARS-CoV-2-Virusinfektion zurückzuführen ist.¹⁴ **Es genügt also einerseits eine „Glaubhaftmachung“ durch den Steuerpflichtigen.** Dies steht durchaus mit den einschlägigen Beweisregeln der BAO – die insbesondere aus § 138 BAO abgeleitet werden können – in Zusammenhang: Wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar ist (was im Zusammenhang mit den Folgen des SARS-CoV-2-Virus zumindest plausibel vertreten werden kann), ist eine Glaubhaftmachung ausreichend; diese Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand.¹⁵ **Andererseits dürfte das BMF – laut der erwähnten Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277 – an diese Glaubhaftmachung faktisch keine Anforderungen stellen**, sodass selbst die Wahrscheinlichkeit eines Liquiditätsengpasses infolge des SARS-CoV-2-Virus nicht nachgewiesen werden muss. **Offenbar genügt die bloße Behauptung eines Liquiditätsengpasses** – entsprechend den Formulierungen, wie sie in dem vom BMF empfohlenen Formular verwendet werden („Kombinierter Antrag zu Sonderregelungen
- Zweitens ist bemerkenswert, dass nach den Aussagen auf der BMF-Homepage (<https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>) das erwähnte Formular auch per E-Mail eingereicht werden kann: „Sie können dieses Formular an den Postkorb corona@bmf.gv.at senden.“ Eine solche Einreichung per E-Mail ist im Anwendungsbereich der BAO allerdings entweder rechtlich unbeachtlich oder zumindest unzulässig (und müsste daher zur Zurückweisung führen).¹⁷ Vertritt man die Unbeachtlichkeit eines per E-Mail eingebrachten Anbringens, könnte die Abgabenbehörde – die ohnehin aufgrund der Fülle der Anträge überlastet sein wird – sich völlig zu Recht darauf befreien, dass sie keine Entscheidungspflicht gem § 85a BAO trifft und daher auch eine Säumnisbeschwerde gem § 284 BAO unzulässig wäre (folgt man der Ansicht, dass Anbringen per E-Mail unzulässig, aber rechtlich beachtlich sind, wäre ein Säumnisbeschwerde zwar zulässig, würde aber nur dazu führen, dass der per E-Mail gestellte Antrag zurückzuweisen wäre). Dieses Problem wurde durch eine auf § 86a BAO gestützte Verordnung gelöst, die eine Antragstellung per E-Mail befristet bis 31. 5. 2020

¹⁴ „Dazu zählen zB außergewöhnlich hohe Stornierungen, Ausfall von Sport- und Kulturveranstaltungen, Ausfall oder Beeinträchtigung von Lieferketten oder Ertragseinbußen durch Änderung des Konsumverhaltens.“

¹⁵ Vgl zB die Kommentierung zu § 138 BAO in *Ritz*, BAO⁶ § 138 Rz 5 mwN der Rsp des VwGH; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ (Stand 1. 8. 2011, rdb. at) § 138 Anm 5; jüngst zB BFG 17. 9. 2019, RV/1100389/2014 zur Herstellerbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG.

gen betreffend Coronavirus (SR 1-CoV)“ zum Download unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>). Dies bringt ein Satz aus der BMF-Info uE sehr klar zum Ausdruck: „Das Finanzamt geht mit der Antragstellung davon aus, dass diese Voraussetzung vorliegt.“ Für die Praxis bedeutet dies, dass die Verwendung der im BMF-Formular vorgeesehenen Formulierungen offenbar vollkommen ausreichend ist und eine weitere Nachweisführung (zB durch Vorlage von Kontoauszügen, einer Bestätigung eines Kreditinstitutes, einer Kalkulation mit Umsatzprognose usw) somit nicht erforderlich ist. Dies ist einerseits verständlich, da dem Abgabepflichtigen offenbar die Arbeit erleichtert werden soll und die Abgabenbehörden offenbar alleine wegen der Fülle der Anträge die Voraussetzungen ohnehin nicht überprüfen könnten (weswegen offenbar faktisch auf die Glaubhaftmachung verzichtet wurde), andererseits aus rechtsstaatlicher Sicht bedenklich, da erstens auf eine Kontrolle ex ante verzichtet wird, ob die vom BMF angekündigten Maßnahmen tatsächlich auch jenen Personen zugutekommen, die sie nötig haben, und zweitens ein Abgehen von den einschlägigen Beweisregelungen der BAO einer gesetzlichen Grundlage bedürfte. Man könnte nun einwenden, dass eine Antragstellung – ohne die Voraussetzungen zu erfüllen¹⁶ – ohnehin den Tatbestand eines Finanzvergehens erfüllt (vgl zB § 33 Abs 3 lit e und lit f FinStrG). Dies ist zwar sicherlich richtig, ändert aber nichts daran, dass derartige Finanzvergehen aufgrund der Fülle der Anträge ohnehin nicht verfolgt werden könnten (uE versagt daher auch die Kontrolle ex post) und daher jegliche Sanktionsmöglichkeit fehlt.

■ Zweitens ist bemerkenswert, dass nach den Aussagen auf der BMF-Homepage (<https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>) das erwähnte Formular auch per E-Mail eingereicht werden kann: „Sie können dieses Formular an den Postkorb corona@bmf.gv.at senden.“ Eine solche Einreichung per E-Mail ist im Anwendungsbereich der BAO allerdings entweder rechtlich unbeachtlich oder zumindest unzulässig (und müsste daher zur Zurückweisung führen).¹⁷ Vertritt man die Unbeachtlichkeit eines per E-Mail eingebrachten Anbringens, könnte die Abgabenbehörde – die ohnehin aufgrund der Fülle der Anträge überlastet sein wird – sich völlig zu Recht darauf befreien, dass sie keine Entscheidungspflicht gem § 85a BAO trifft und daher auch eine Säumnisbeschwerde gem § 284 BAO unzulässig wäre (folgt man der Ansicht, dass Anbringen per E-Mail unzulässig, aber rechtlich beachtlich sind, wäre ein Säumnisbeschwerde zwar zulässig, würde aber nur dazu führen, dass der per E-Mail gestellte Antrag zurückzuweisen wäre). Dieses Problem wurde durch eine auf § 86a BAO gestützte Verordnung gelöst, die eine Antragstellung per E-Mail befristet bis 31. 5. 2020

¹⁶ Die BMF-Info geht davon aus, dass „die individuelle Betroffenheit sorgfältig geprüft wurde.“

¹⁷ Die rechtliche Unbeachtlichkeit vertreten *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ (Stand 1. 1. 2017, rdb. at) § 86a Anm 9 (das Anbringen gilt als „nicht eingebracht“) sowie die jüngere Rsp des VwGH (vgl die Nachweise bei *Ritz*, BAO⁶ § 86a Rz 4); zur Diskussion, ob solche Anbringen zwar rechtlich beachtlich, aber unzulässig sind, siehe *Ritz*, BAO⁶ § 86a Rz 4 ff, insbesondere Rz 9 ff.



zulässt: **VO betreffend die elektronische Einreichung von Anbringen im Zusammenhang mit steuerlichen Erleichterungen aufgrund des Coronavirus, BGBl II 2020/121.**

3.3. Zu den einzelnen Maßnahmen

3.3.1. Herabsetzung der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen

3.3.1.1. Allgemeines

Nach **Punkt 1.1.** der erwähnten BMF-Info (Fassung vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, zum Download „Erweiterte Sonderregelungen betreffend Coronavirus (Information des BMF)“ unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>) können **Einkommen- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2020**

- entweder herabgesetzt oder
- mit Null Euro festgesetzt werden.

Diese Möglichkeit steht Steuerpflichtigen zu, die von einer durch COVID-19 bedingten Ertragseinbuße betroffen sind; Rechtsgrundlage für diese Herabsetzung – die sogar auf Null Euro gehen kann – ist, wie vom BMF zu Recht festgehalten, § 45 Abs 4 EStG 1988. Nach dem BMF ist der entsprechende Antrag bis zum 31. 10. 2020 zu stellen, wobei sich das BMF offenbar auf die Bestimmung des § 45 Abs 5 EStG 1988 stützt (uE ist jedoch § 45 Abs 5 EStG 1988 nicht auf die durch COVID-19 verursachte Situation anzuwenden; damit kommt uE eine Fristverlängerung für die Antragstellung bis zum 31. 10. 2020 nicht in Betracht, sondern der Antrag auf Herabsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer ist vielmehr – aufgrund des § 45 Abs 3 – spätestens bis zum 30. 9. 2020 zu stellen; siehe ausführlich unten Abschnitt 3.3.1.2.).

In **Punkt 1.2.** der BMF-Info ist noch eine weitere Möglichkeit angesprochen, die offenbar jene Steuerpflichtigen betrifft, die zwar keine hinreichende Ertragseinbuße haben, die eine Herabsetzung auf Null Euro rechtfertigen würde (weswegen die Vorauszahlung gem § 45 Abs 4 EStG 1988 lediglich herabzusetzen wäre), die aber einen Liquiditätsengpass haben, sodass sie die gem § 45 Abs 4 EStG 1988 (in herabgesetzter Form festgesetzte) Einkommen- oder Körperschaftsteuervorauszahlung nicht bezahlen können. Bei diesen Steuerpflichtigen soll – auf der Grundlage des § 45 Abs 5 EStG 1988 bzw des § 206 Abs 1 lit a BAO – die Einkommen- bzw Körperschaftsteuervorauszahlung daher entweder gar nicht oder auf einen entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden (also auf einen Betrag, der niedriger ist als jener Steuerbetrag, auf den die Vorauszahlung unter Beachtung der Ertragseinbußen gem § 45 Abs 4 EStG 1988 zu reduzieren wäre). Punkt 1.2. trägt also dem Umstand Rechnung, dass gem § 45 Abs 4 EStG 1988 die Vorauszahlung an die „Steuer [angepasst wird], die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird“ und dass dabei naturgemäß nur die Ertragslage, aber nicht die Liquiditätslage eine Rolle spielt. Durch die Heranziehung des § 45 Abs 5 EStG 1988 bzw des § 206 Abs 1 lit a BAO kann daher auch der Liquiditätslage Rechnung getragen werden.

Ob § 45 Abs 5 EStG 1988 und § 206 Abs 1 lit a BAO jedoch tatsächlich anwendbar sind, soll im folgenden Abschnitt diskutiert werden.

3.3.1.2. Anwendbarkeit des § 206 Abs 1 lit a BAO und des § 45 Abs 5 EStG 1988

Gem § 206 Abs 1 lit a BAO kommt eine Abstandnahme von der Festsetzung in Betracht, „soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind“. Auf den ersten Blick ähnlich ist die Bestimmung des § 45 Abs 5 EStG 1988, wobei sie aber – im Unterschied zu § 206 Abs 1 lit a BAO – nicht jeden „durch höhere Gewalt ausgelösten Notstand“, sondern lediglich „Katastrophenschäden“ umfasst: „Ist ein Steuerpflichtiger von Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) betroffen, kann ein Antrag auf eine Änderung der Vorauszahlung abweichend von Abs. 3 bis zum 31. Oktober gestellt werden.“

In der Stammfassung der BAO¹⁸ war in § 206 noch die Wortfolge „größere Anzahl von Abgabepflichtigen von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten gemeinsamen Notstandes betroffen“ enthalten. Nach den Gesetzesmaterialien¹⁹ ist die Bestimmung anwendbar auf „Gruppen von Abgabepflichtigen, die durch Elementarereignisse geschädigt wurden.“²⁰ Fraglich ist uE, ob das Wort „Elementarereignisse“ in den Gesetzesmaterialien dafür spricht, dass bereits die Stammfassung des § 206 auf Naturkatastrophen beschränkt war. Aufgrund des weitgefassten Gesetzeswortlautes „durch höhere Gewalt ausgelöster gemeinsamer Notstand“ dürfte dies uE aber nicht der Fall gewesen sein. Diese (weite) Auslegung wird offenbar auch von der Literatur zur Stammfassung des § 206 BAO geteilt: *Stoll* erwähnt Ausschreibungen, die mit Schäden für den Abgabepflichtigen verbunden sind,²¹ und sieht den Anwendungsbereich daher offenbar über Naturkatastrophen hinaus.

Die aktuelle Fassung wurde durch das Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetz 2002 (HWG 2002)²² eingefügt; Anlassfall dieser Änderung war die Hochwasserkatastrophe im August 2002.²³ Die Gesetzesmaterialien zum HWG 2002 betonen den klarstellenden Charakter der Änderung; sonst geben sie keinen weiteren Aufschluss.²⁴ Es ist daher uE zu vermuten, dass die Bestimmung – gegenüber der Stammfassung der BAO – durch das HWG 2002 nicht eingeschränkt, sondern lediglich klargestellt werden sollte, dass auch Katastrophenschäden

¹⁸ BGBl 1961/194.

¹⁹ EB RV 228 BlgNR 9. GP 64.

²⁰ Eine Betroffenheit einzelner Abgabepflichtiger („nicht mehr im Einzelfall“) sollte nach den Materialien also nicht ausreichend sein.

²¹ *Stoll*, BAO-Kommentar (1994) 2153.

²² BGBl I 2002/155.

²³ Vgl zB AB 1285 BlgNR 21. GP 10.

²⁴ AB 1285 BlgNR 21. GP 10: „Die vorgeschlagene Änderung dient der Klärstellung“. Vgl weiters EB RV 1277 BlgNR 21. GP 13, wo lediglich von „Katastrophenfällen“ die Rede ist.

umfasst sein sollten, und hier vor allem Naturkatastrophen (wie das erwähnte Hochwasser des Jahres 2002).²⁵ Dass die bereits in der Stammfassung enthaltene Formulierung „von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes“ durch das HWG 2002 nicht eingeschränkt werden sollte, ergibt sich uE bereits aus der Wortfolge „vor allem“; Katastrophen (insbesondere Naturkatastrophen) sind daher nicht die einzigen Anwendungsfälle eines Notstandes. Für die lediglich beispielhafte Aufzählung spricht übrigens auch, dass die im Klammerausdruck aufgezählten Naturkatastrophen selbst nicht vollständig und daher nur beispielhaft aufgezählt sind, was auch durch das Wort „insbesondere“ deutlich wird (so fehlen zB Feuersbrünste wie beispielsweise Waldbrände sowie Erdbeben, die beide freilich hierzulande selten sind). *Stoll* erwähnt beispielsweise – unter den Naturkatastrophen – auch Explosionen und Verstrahlungen, wobei diese beiden Ereignisse uE nicht unter den Begriff „Naturkatastrophe“ fallen, da sie vom Menschen veranlasst sind.²⁶

Somit dürfte eine Seuche auch unter die weitgefasste Formulierung „von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes“ zu subsumieren sein. Die Frage, ob eine Seuche auch eine Katastrophe bzw eine Naturkatastrophe ist, braucht hier daher gar nicht mehr gestellt werden. Dieses Ergebnis deckt sich mit der Auffassung von *Ritz*, wonach § 206 Abs 1 lit a BAO auch auf Seuchen (zB Maul- und Klauenseuche) zur Anwendung kommt sowie auf Umstände, die Flüchtlinge zur Flucht nach Österreich bewegen, wie zB Kriege (was im zuletzt genannten Fall zB für Gebühren Bedeutung haben kann).²⁷ *Stoll* folgend kann der Anwendungsbereich des § 206 Abs 1 lit a BAO in allgemeiner Form daher wie folgt umschrieben werden: Es müssen Ereignisse vorliegen, die außerhalb der Einflusssphäre des Abgabepflichtigen stehen und die der Abgabepflichtige daher willentlich nicht beeinflussen kann; zudem darf der Abgabepflichtige nicht in der Lage sein, diese Ereignisse mit zumutbaren Mitteln abzuwehren.²⁸

Die heutige Fassung des § 45 Abs 5 EStG 1988 wurde durch BGBI I 2005/112 eingefügt: „Ist ein Steuerpflichtiger von Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) betroffen, kann ein Antrag auf eine Änderung der Vorauszahlung abweichend von Abs. 3 bis zum 31. Oktober gestellt werden.“ Die Gesetzesmaterialien zu dieser Bestimmung sagen klar, dass unter den vom Gesetzeswortlaut erwähnten „Katastrophenschäden“ ausschließlich „Naturkatastrophen“ zu verstehen sind.²⁹

²⁵ Dass unter den Katastrophenschäden insbesondere Naturkatastrophen zu verstehen sind, zeigt übrigens auch klar der Klammerausdruck in dieser Bestimmung. Bereits vor der ausdrücklichen (beispielhaften) Erwähnung der Naturkatastrophen im Tatbestand des § 206 Abs 1 lit a BAO wurde diese Bestimmung übrigens vom Schrifttum „insbesondere“ auf Naturkatastrophen angewendet: zB *Stoll*, BAO 2153.

²⁶ *Stoll*, BAO 2153.

²⁷ So *Ritz*, BAO⁶ § 206 Rz 4.

²⁸ *Stoll*, BAO 2153.

²⁹ „Da die erweiterte Antragsmöglichkeit auf Naturkatastrophenfälle eingeschränkt ist“: EB RV 1065 BlgNR 22. GP 5.

Dies führt uE dazu, dass § 45 Abs 5 EStG 1988 – entgegen der Auffassung des BMF – nicht auf die durch COVID-19 verursachte Situation anzuwenden ist. Denn auch bei weitester Auslegung des Wortlautes ist eine Seuche keine „Naturkatastrophe“.³⁰ Damit kommt eine Fristverlängerung für die Antragstellung bis zum 31. 10. 2020 uE nicht in Betracht; der Antrag auf Herabsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer ist vielmehr – aufgrund des § 45 Abs 3 – spätestens bis zum 30. 9. 2020 zu stellen.

3.3.1.3. Keine Festsetzung von Anspruchsziens im Fall einer Nachforderung (vgl § 205 BAO iVm § 206 Abs 1 lit a BAO)

Gem Punkt 1.3. der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, sollen auch die Anspruchsziens (§ 205 BAO) nicht festgesetzt werden; Rechtsgrundlage für diese Abstandnahme von der Festsetzung ist § 206 Abs 1 lit a BAO (zur Anwendung dieser Bestimmung in Zusammenhang mit dem SARS-CoV-2-Virus siehe oben Abschnitt 3.3.1.2.). Gemeint sind jene Anspruchsziens, die zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, wenn ein Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid eine Nachforderung enthält („Nachforderungsziens“). Der Hintergrund liegt darin, dass nach der Logik des § 205 der Wegfall bzw die Herabsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen zum Anfall bzw zur Erhöhung der Nachforderungsziens führt. Anspruchsziens fallen für Einkommen- und Körperschaftsteuer 2019 erst ab dem 1. 10. 2020 an (vgl § 205 Abs 1 BAO); für Einkommen- und Körperschaftsteuer 2020 fallen sie erst ab dem 1. 10. 2021 an. Das BMF will eine Abstandnahme von der Festsetzung der Anspruchsziens erst für die Veranlagung der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer 2020.

Diese Abstandnahme soll – gestützt auf § 206 Abs 1 lit a BAO, der keine Antragstellung verlangt³¹ – von Amts wegen erfolgen (auf der BMF-Homepage³² wird dies mit der Formulierung beschrieben, dass Nachforderungsziens „automatisch nicht erhoben“ werden). Da es sich bei § 206 um eine Ermessensbestimmung handelt (arg „kann“),³³ sollen nach dem Willen des BMF die Abgabenbehörden ihr Ermessen dahingehend ausüben, dass – unter den oben genannten Voraussetzungen – Nachforderungsziens nicht festgesetzt werden. Nicht ganz klar ist die Rechtsgrundlage für diese Anordnung des BMF in Punkt 1.3. der BMF-Info, 2020-0.190.277 („Das Finanzamt hat von einer Festsetzung gemäß § 206 Abs. 1 lit. a BAO von Amts wegen Abstand zu nehmen ...“). UE liegt entweder eine allgemeine Weisung an die Abgabenbehörde oder ein bloßer Erlass (dh eine Verwaltungsverordnung) vor (die Anordnungen in der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, als Rechtsverordnung zu deuten, wäre – da die Kundmachung lediglich auf der BMF-Homepage und nicht im

³⁰ Vgl zB <https://de.wikipedia.org/wiki/Naturkatastrophe> (abgerufen am 30. 3. 2020).

³¹ Maßnahmen gem § 206 erfolgen von Amts wegen: *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ (Stand 15. 4. 2018, rdb.at) § 206 Anm 5.

³² <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>.

³³ ZB *Ritz*, BAO⁶ § 206 Rz 1 mwN der Rsp.



Bundesgesetzblatt erfolgt ist – verfassungsrechtlich zumindest problematisch).³⁴

Da wie oben gesagt die Abgabenbehörden von Amts wegen vorgehen sollen und eine Antragstellung somit nicht notwendig ist, wurden in das Formular des BMF dazu auch noch keine Textbausteine aufgenommen (vgl. „Kombinierter Antrag zu Sonderregelungen betreffend Coronavirus (SR 1-CoV)“ zum Download unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>).

3.3.2. *Abgabeneinhebung*

3.3.2.1. *Stundung und Entrichtung in Raten*

Gestützt auf § 212 BAO können Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung) auf Antrag gewährt werden; das BMF hat in der Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, in Punkt 2.1. ausdrücklich angeordnet, dass Stundung bzw. Ratenzahlung bis längstens 30. 9. 2020 zu gewähren ist (was uE entweder als allgemeine Weisung an die Abgabenbehörden oder als bloßer Erlass [Verwaltungsverordnung], aber nicht als Rechtsverordnung zu verstehen ist; zur Problematik siehe oben Abschnitt 3.3.1.3.). Diese Weisung bzw. dieser Erlass ist im Rahmen der Ermessensübung des § 212 BAO (arg „kann“ gem Abs 1 leg cit) zu beachten.

Im Antragsformular ist ein entsprechender Abschnitt dafür vorgesehen (vgl. „Kombinierter Antrag zu Sonderregelungen betreffend Coronavirus (SR 1-CoV)“ zum Download unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>).

3.3.2.2. *Nichtfestsetzung von Stundungszinsen*

Außerdem kann beantragt werden, von der Festsetzung von Stundungszinsen abzusehen (derzeit betragen die Stundungszinsen 3,88 % jährlich). Nach Anordnung des BMF in Punkt 2.2. der Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, soll die Festsetzung von Stundungszinsen infolge Antragstellung unterbleiben (was uE entweder als allgemeine Weisung an die Abgabenbehörden oder als bloßer Erlass, dh als Verwaltungsverordnung, zu verstehen ist; zur Problematik siehe oben Abschnitt 3.3.1.3.). Rechtsgrundlage dafür ist – was in der BMF-Info allerdings nicht erwähnt ist – auch hier die Bestimmung des § 206 Abs 1 lit a BAO, die eine Abstandnahme von der Festsetzung (der Stundungszinsen) ermöglicht (zur Anwendung dieser Bestimmung in Zusammenhang mit COVID-19 bzw. dem SARS-CoV-2-Virus siehe oben Abschnitt 3.3.1.2.).

Im Antragsformular ist auch dafür ein entsprechender Abschnitt vorgesehen (vgl. „Kombinierter Antrag zu Sonderregelungen betreffend Coronavirus (SR 1-CoV)“ zum Download unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>).

34 Vgl allerdings die jüngere Rsp des Verfassungsgerichtshofes, konkret VfGH vom 28. 6. 2017, V 4/2017: Nach nunmehriger Ansicht des VfGH sind Gerichte (wie das BFG oder der VwGH) an Verordnungen selbst dann gebunden, wenn diese in gesetzwidriger Weise kundgemacht wurden; für die Bindungswirkung der Verordnung setzt der VfGH lediglich ein Mindestmaß an Publizität voraus (die durch eine Veröffentlichung auf der BMF-Homepage gegeben wäre).

3.3.2.3. *Festgesetzte Säumniszuschläge*

In Punkt 2.3. der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, ist vorgesehen, dass der Steuerpflichtige auf Antrag einen bereits festgesetzten Säumniszuschlag stornieren lassen kann. Gemeint sind die **Säumniszuschläge iSd § 217 BAO** für verspätete Zahlungen fälliger Abgabenschulden, die dadurch ermäßigt oder auf Null herabgesetzt werden können. Dies betrifft vor allem Säumniszuschläge für verspätet abgegebene Umsatzsteuervoranmeldungen, aber zB auch die Lohnsteuer oder eine verspätete Zahlung der mit Bescheid vorgeschriebenen Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Rechtsgrundlage ist laut der BMF-Info die **Bestimmung des § 217 Abs 7 BAO, die ein Antragsrecht auf Herabsetzung oder Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen vorsieht**, vorausgesetzt dass den Abgabepflichtigen kein großes Verschulden an der Säumnis trifft. In der Praxis waren solche Anträge bisher kaum erfolgreich;³⁵ es ist daher bemerkenswert, dass das BMF offenbar im Zuge der durch COVID-19 verursachten Situation pauschal ein großes Verschulden verneint. In der BMF-Info ist festgehalten, dass bei Vorliegen der konkreten Betroffenheit die Stornierung „zu erfolgen hat“ (was uE entweder als allgemeine Weisung an die Abgabenbehörden oder als bloßer Erlass zu verstehen ist, der im Rahmen der Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe in § 217 Abs 7 [„grobes Verschulden“] zu beachten ist;³⁶ zur Problematik siehe oben Abschnitt 3.3.1.3.). Obwohl vom BMF das „Vorliegen der konkreten Betroffenheit“ angesprochen ist, dürfte praktisch allerdings auch eine **bloße Behauptung im Antrag ausreichen** (siehe zur Kritik an den mangelnden Anforderungen an die Glaubhaftmachung bereits oben Abschnitt 3.2.).

Im Antragsformular ist auch dafür ein entsprechender Abschnitt vorgesehen (vgl. „Kombinierter Antrag zu Sonderregelungen betreffend Coronavirus (SR 1-CoV)“ zum Download unter <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>).

3.3.3. *Erstreckung der Frist für die Einreichung von Jahres-Abgabenerklärungen 2019*

Auf der Homepage des BMF findet sich die Ankündigung, dass die **Fristen für die Einreichung der Abgabenerklärungen des Jahres 2019 generell bis zum 31. 8. 2020 verlängert** wurden:³⁷ „Wir werden Unternehmen nicht nur bezüglich ihrer Liquidität helfen, sondern auch Rücksicht auf die personellen Kapazitäten nehmen. Wir haben die Frist für die Einreichung der Jahres-Abgabenerklärung daher von Ende April bzw. Ende Juni einheitlich auf den 31. August 2020 verlängert. [...] Diese Fristverlängerung

35 Vgl zB Ritz, BAO⁶ § 217 Rz 47, der zwei restriktiv formulierte Fallgruppen als Beispiele für mangelndes großes Verschulden nennt.

36 Insoweit besteht daher bei Vorliegen von unbestimmten Rechtsbegriffen kein struktureller Unterschied zu einer Ermessensbestimmung: Besteht ein Spielraum der Abgabenbehörde, sind im Rahmen dieses Spielraumes auch allgemeine Weisungen bzw. Erlasse (Verwaltungsverordnungen) beachtlich.

37 <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2020/maerz/fristverlängerung-abgabenerklärung.html>.

gilt für die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte.“ Diese Fristerstreckung für die Abgabe von Jahressteuererklärungen für 2019 bis 31. 8. 2020 war ursprünglich nicht vorgesehen und wurde erst am 24. 3. 2020 angekündigt.

Die erwähnte BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, nennt als Rechtsgrundlage für diese allgemeine Fristerstreckung **§ 134 Abs 1 letzter Satz BAO**. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine Verordnungsermächtigung, von der der Bundesminister für Finanzen bisher keinen Gebrauch gemacht hat.³⁸ Auf der Grundlage dieser Bestimmung hat der BMF hiermit die Anordnung getroffen, dass für die genannten Abgabenerklärungen des Jahres 2019 die reguläre Einreichungsfrist des § 134 Abs 1 BAO (bis Ende April bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni) allgemein bis Ende August 2020 verlängert wird. Diese Anordnung ist allerdings wie erwähnt bisher nur auf der Homepage des BMF veröffentlicht worden.

Damit stellt sich wiederum das bereits angesprochene Problem (siehe bereits grundlegend oben Abschnitt 3.3.1.3.), ob eine nicht gehörige **Kundmachung** – dh eine Kundmachung außerhalb des Bundesgesetzblattes – Rechtswirkungen hat und welche Rechtswirkungen dies sind. Nach jüngerer Rsp des VfGH sind Gerichte (wie das BFG oder der VwGH) nunmehr an Verordnungen selbst dann gebunden, wenn diese in gesetzwidriger Weise kundgemacht wurden; für die Bindungswirkung der Verordnung setzt der VfGH lediglich ein Mindestmaß an Publizität voraus (die durch eine Veröffentlichung auf der BMF-Homepage gegeben wäre).³⁹ Folgt man dieser jüngeren Rechtsprechung des VfGH, ist die Fristerstreckung in Form einer Rechtsverordnung erfolgt, die Bindungswirkung entfaltet und daher auch für die Abgabepflichtigen Rechte begründet. Folgt man dieser Auffassung nicht, liegt eine bloße erlassmäßige Anordnung – in Form einer Verwaltungsverordnung – vor, die mangels Bindungswirkung zwar zu keiner Fristverlängerung führt, aber immerhin das Vertrauen des Abgabepflichtigen schützt, weswegen im Rahmen der Ermessensübung kein Verspätungszuschlag gem § 135 BAO festzusetzen wäre (vgl zur Bestimmung des § 135 BAO sogleich den folgenden Abschnitt 3.3.4.).⁴⁰ UE wäre der BMF gut beraten, diese Anordnung – sowie den Inhalt der gesamten BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277 – zwecks Rechtssicherheit in Form einer Verordnung im Bundesgesetzblatt zu veröffentlichen.

3.3.4. Abstandnahme von der Festsetzung von Verspätungszuschlägen (§ 135 BAO)

In der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, findet sich folgende Anordnung: „Generell ist von der Festsetzung von Verspätungszuschlägen (§ 135 BAO) abzusehen, wenn die Versäumung der Frist vor dem 1. September 2020 eintritt.“ Gemeint sind Ver-

spätungszuschläge für nicht fristgerecht abgegebene Abgabenerklärungen; es besteht also ein unmittelbarer Zusammenhang zu der im vorangegangenen Abschnitt 3.3.3. beschriebenen allgemeinen Fristerstreckung für die Jahresabgabenerklärungen 2019: Da diese Frist bis zum 31. 8. 2020 verlängert wurde, ist es auch konsequent, eine Nicht-Festsetzung von Verspätungszuschlägen anzutreten, wenn die Fristversäumung vor dem 1. 9. 2020 eingetreten ist. Verspätungszuschläge sind demnach generell nicht festzusetzen; auf der BMF-Homepage wird von einer „automatischen“ Nicht-Festsetzung gesprochen: „Zinsen [wohl gemeint: Zuschläge] für nicht fristgerecht abgegebene Erklärungen werden bis zum 31. August 2020 automatisch nicht verhängt.“

Rechtsgrundlage dürfte unmittelbar die Bestimmung des § 135 BAO sein, bei der es sich um eine Ermessensbestimmung handelt.⁴¹ UE liegt entweder eine allgemeine Weisung an die Abgabenbehörde oder ein bloßer Erlass (dh einer Verwaltungsverordnung) vor; die Anordnungen in der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, als Rechtsverordnung und nicht als bloßen Erlass zu deuten, wäre – da die Kundmachung lediglich auf der BMF-Homepage und nicht im Bundesgesetzblatt erfolgt ist – verfassungsrechtlich zumindest problematisch (siehe zur Problematik bereits ausführlich oben Abschnitt 3.3.1.3.).⁴² Nach – uE zutreffender – Auffassung der Literatur ist allerdings auch ein bloßer Erlass insoweit beachtlich, als er das Vertrauen der Abgabepflichtigen schützt, weswegen ein Verspätungszuschlag – im Rahmen der Ermessensübung – auch bei Vorliegen eines bloßen Erlasses (und dem Vertrauen auf diesen) nicht festzusetzen wäre.⁴³

4. Fazit und Kritik

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auf gesetzlicher Ebene und auf Ebene der Abgabenverwaltung zwei Gruppen von Maßnahmen gesetzt wurden:

Der Gesetzgeber hat erstens im Rahmen des 2. COVID-19 Gesetzes eine gesetzliche Grundlage für die **Verlängerung von Rechtsmittelfristen** geschaffen: § 323c Abs 1 BAO umfasst insbesondere Beschwerdefristen (vgl § 245 Abs 1 BAO), Vorlageantragsfristen (§ 264 Abs 1 BAO) sowie Maßnahmenbeschwerdefristen (§ 283 Abs 2 BAO). Diese Rechtsmittelfristen beginnen ab 1. 5. 2020 neu zu laufen.

³⁸ Ritz, BAO⁶ § 134 Rz 2.

³⁹ VfGH vom 28. 6. 2017, V 4/2017.

⁴⁰ Vgl zu dieser zweiten Auffassung ausführlich Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ (Stand 1. 8. 2011, rdb.at) § 134 Anm 3; Ritz, BAO⁶ § 134 Rz 3 sowie § 135 Rz 21, jeweils mwN.

⁴¹ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ (Stand 1. 8. 2011, rdb.at) § 135 Anm 3 f; Ritz, BAO⁶ § 135 Rz 4 mwN der Rsp des VwGH.

⁴² Vgl allerdings die jüngere Rsp des Verfassungsgerichtshofes, konkret VfGH vom 28. 6. 2017, V 4/2017: Nach nunmehriger Ansicht des VfGH sind Gerichte (wie das BFG oder der VwGH) an Verordnungen selbst dann gebunden, wenn diese in gesetzwidriger Weise kundgemacht wurden; für die Bindungswirkung der Verordnung setzt der VfGH lediglich ein Mindestmaß an Publizität voraus (die durch eine Veröffentlichung auf der BMF-Homepage gegeben wäre).

⁴³ Siehe zu den Rechtswirken eines bloßen Erlasses (dh einer Verwaltungsverordnung) zB Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ (Stand 1. 8. 2011, rdb.at) § 134 Anm 3 sowie Ritz, BAO⁶ § 134 Rz 3 und § 135 Rz 21 mwN der Rsp des VwGH.



Nicht verlängert wurde uE die Jahresfrist für Anträge auf Aufhebung gem § 299 BAO. Eine solche Verlängerung war zwar offenbar – nach den Gesetzesmaterialien – beabsichtigt, findet aber im Gesetzeswortlaut keine Deckung. Kritisch ist daher uE insoweit die mangelnde legistische Qualität des 2. COVID-19 Gesetzes zu betrachten.

Gewisse Auslegungsprobleme weisen uE die **Abs 2 und Abs 3 des § 323 BAO** auf: Eine Fristverkürzung gem Abs 2 wird uE nur bei einem „unwiederbringlichen Schaden“ aus Sicht des Abgabepflichtigen (zB drohende Zahlungsunfähigkeit) möglich sein; **eine Verkürzung der ursprünglichen Rechtsmittelfrist** darf auf der Grundlage dieser Bestimmung aber **nicht erfolgen**.

Eine rein telefonische Vernehmung oder gar Verhandlung ist auf der Grundlage des § 323c Abs 4 (letzter Satz) BAO uE nicht zulässig; damit die Glaubwürdigkeit einer Partei oder eines Zeugen beurteilt werden kann, ist nämlich ein visueller Kontakt unbedingt erforderlich.

Zweitens wurden **auf Ebene der Abgabenverwaltung (Exekutive) vom BMF verschiedene Maßnahmen angekündigt**, und zwar in einer BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, die auf der BMF-Homepage veröffentlicht wurde (siehe zu dieser Info, zum Antragsformular und zu sonstigen Informationen <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>). Insgesamt werden vom BMF fünf Maßnahmen gesetzt mit der **Zielsetzung**, den derzeit eingetretenen „**Liquiditätsengpässen**“ und „**Zahlungsverzögerungen**“ entgegenzutreten:

1. Herabsetzung der Einkommen-/Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2020 (bis auf Null) auf der Grundlage von § 45 Abs 4 EStG 1988 und § 206 Abs 1 lit a BAO; außerdem werden Anspruchszinsen (§ 205 BAO) im Fall einer Nachforderung betreffend die Veranlagung 2020 als Folge der Herabsetzung der Vorauszahlungen auf der Grundlage des § 206 Abs 1 lit a BAO „automatisch“ nicht erhoben.

Dazu ist kritisch zu bemerken, dass uE – entgegen der Auffassung des BMF – § 45 Abs 5 EStG 1988 nicht anwendbar ist (da eine Seuche keine „Naturkatastrophe“ iSd leg cit ist), sodass die Antragstellung nicht bis zum 31. 10. 2020, sondern nur bis zum 30. 9. 2020 zulässig ist.

2. Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung) gem § 212 BAO bis 30. 9. 2020 auf Antrag; außerdem kann beantragt werden, von der Festsetzung von Stundungszinsen abzusehen (wofür offenbar wiederum § 206 Abs 1 lit a BAO die Rechtsgrundlage ist).
3. Nichtfestsetzung von bereits festgesetzten Säumniszuschlägen gem § 217 Abs 7 BAO auf Antrag.
4. Allgemeine Fristerstreckung für die Abgabe von Jahressteuererklärungen für 2019 bis 31. 8. 2020 gem § 134 Abs 1 letzter Satz BAO (diese Maßnahme war ursprünglich nicht vorgesehen und wurde erst am 24. 3. 2020 angekündigt).
5. Nichtfestsetzung von Verspätungszuschlägen auf der Grundlage von § 135 BAO: Diese werden, abweichend von der ursprünglichen Ankündigung vom 13. 3. 2020, bis 31. 8. 2020 „automatisch“ nicht festgesetzt.

So verständlich eine Unterstützung der zahlreichen, von der derzeitigen Situation negativ betroffenen Abgabepflichtigen (durch Liquiditätsengpässe oder Zahlungsverzögerungen) durch das BMF auch ist, sind doch im Wesentlichen **drei Kritikpunkte** hervorzuheben:

- Offensichtlich stellt das BMF an die **Glaubhaftmachung der Betroffenheit** (insbesondere durch einen Liquiditätsengpass) **keinerlei Anforderungen**; eine **bloße Behauptung** genügt. Aus rechtsstaatlicher Sicht ist dies bedenklich, da Missbrauch nicht kontrolliert wird.
- Ein entsprechender Antrag (sofern dieser für die oben erwähnten Maßnahmen notwendig ist; siehe zum Antragsformular wiederum <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/coronavirus-hilfe.html>) kann auch per **E-Mail** gestellt werden. Auch wenn dies für die Abgabepflichtigen eine Erleichterung bedeutet, passt diese Antragsmöglichkeit nicht in das derzeitige System des Verfahrensrechts, was letztlich auch die befristete VO BGBI II 2020/121 zeigt.
- In der BMF-Info vom 24. 3. 2020, 2020-0.190.277, wurden zahlreiche Anordnungen getroffen, die den **Charakter einer Rechtsverordnung** haben, aber **nicht in der dafür notwendigen Form** (im Bundesgesetzblatt) **kundgemacht** wurden. Die daraus resultierenden verfassungsrechtlichen Probleme hätte der BMF leicht durch eine gehörige Kundmachung vermeiden können.

Abschließend ist noch kritisch zu bemerken, dass das 2. COVID-19-Gesetz – ebenso wie die vom BMF auf Verwaltungsebene angeordneten Maßnahmen – die Tendenz aufweisen, aus Gründen der Effizienz oder Praktikabilität **rechtsstaatliche Abstriche** zu machen (zB was die erwähnte gehörige Kundmachung betrifft); außerdem ist zu bemerken, dass – insbesondere durch die Verordnungsermächtigung des § 323c Abs 5 BAO (auch wenn diese zeitlich befristet ist) – eine **Tendenz der Machtverschiebung von der Legislative zur Exekutive** festzustellen ist. Eine Krise sollte vielmehr zum Anlass genommen werden, den Rechtsstaat zu stärken, und nicht dazu, ihn einzuschränken.



Der Autor:

MMag. Dr. Philipp Loser, BA, ist Mitarbeiter am Institut für Finanzrecht der Universität Salzburg.

✉ lesen.lexisnexis.at/autor/Loser/Philipp



Der Autor:

Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz ist Professor im Fachbereich Öffentliches Recht – Finanzrecht an der Universität Salzburg und Counsel bei Baker McKenzie Rechtsanwälte in Wien.

✉ lesen.lexisnexis.at/autor/Urtz/Christoph