

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Markus Knechtll LL.M., die Richterinnen Mag.^a Gertraud Hausherr sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Walter Zapfl und Mag. Anita Aust in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SBT Steuerberatungs GmbH & Co KG, Metahofgasse 30, 8020 Graz, und Likar Rechtsanwälte GmbH, Pestalozzistraße 1/II/13, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 19. Mai 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. April 2025 betreffend COFAG-Rückerstattung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. Dezember 2025 in Anwesenheit von Mag. Bernhard Pucher und Maximilian Kettner LL.M für SBT Steuerberatungs GmbH & Co KG sowie MMag. Peter Griehser für Likar Rechtsanwälte GmbH für die Beschwerdeführerin und von Mag. Daniela Lach, Mag. Astrid Stangl und Dr. Elisabeth Kaban für das Finanzamt Österreich zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bescheid

Mit Rückerstattungsbescheid vom 25.4.2025 forderte das Finanzamt Österreich (belangte Behörde) einen als Verlustersatz gewährten Betrag in Höhe von € 6.207,24 zurück. In der Begründung des Bescheides wird angeführt, dass der Beschwerdeführerin oder ihrem steuerlichen Vertreter im Dezember 2023 ein E-Mail mit gesondertem Antragslink als Einladung zur Umwidmung des bereits ausgezahlten Verlustersatzes III zugesandt wurde. Da die Antragsfrist versäumt wurde und kein Umwidmungsantrag vorliege, sei die Beihilfe in Höhe von € 6.207,24 zurückzufordern.

Beschwerde

Am 19.5.2025 langte bei der belangten Behörde über FinanzOnline eine Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid vom 25.4.2025 ein. Darin wird ausgeführt, dass die COFAG in Entsprechung der Spätantragsrichtlinie wohl ein E-Mail an die Mailadresse ***AB@CD.at*** versendet hätte. Allerdings habe der Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung, Herr ***AB*** das Unternehmen der steuerlichen Vertretung bereits im Februar 2023 verlassen und die E-Mail-Adresse sei im November 2023 gelöscht worden. Alle Absender, die an die gelöschte E-Mail-Adresse eine Nachricht gesendet hatten, hätten eine Nachricht erhalten, dass die Mailadresse nicht mehr existiere.

Die vorliegende Rückforderung sei daher nicht gerechtfertigt.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.7.2025 hat die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung stellt die belangte Behörde zunächst fest, dass ein Spätantrag nicht eingebracht wurde und gibt im Anschluss daran die Beschwerdebegründung wieder.

Schließlich führt die belangte Behörde aus, dass die Genehmigungsentscheidung der EU-Kommission vom 11.1.2022 am 17.1.2022 veröffentlicht wurde und dass diese Genehmigung zum Zeitpunkt einer unionskonformen Beantragung (bis 30.6.2022) einsehbar und überprüfbar gewesen wäre. Selbiges gelte für den Befristeten Rahmen. Ein sorgfältiger Wirtschaftsteilnehmer hätte sich auch ohne Erhalt einer entsprechenden Information der COFAG darum bemühen müssen, hinsichtlich der beihilfenrechtswidrig erhaltenen Beihilfe einen rechtskonformen Zustand herzustellen. Schließlich hätte die Beschwerdeführerin der COFAG auch die Änderung der E-Mail-Adresse ihres steuerlichen Vertreters bekannt geben müssen.

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag vom 4.8.2025 wiederholt die Beschwerdeführerin ihr Beschwerdevorbringen. Ergänzend wurde ausgeführt, dass in anderen Fällen der Antrag an eine aktive Mailadresse zugestellt worden sei und ein Antrag gestellt worden sei. Es wurde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt.

Mündliche Verhandlung

Sowohl die Vertreter der Beschwerdeführerin als auch die Vertreterinnen der belangten Behörde verwiesen auf die jeweils eigenen Schriftsätze sowie auf das Vorbringen in der am selben Tag stattgefundenen Verhandlung zur GZ RV/2100751/2025.

Darin hat ein Vertreter der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass der Link für eine Antragstellung der Zustellbevollmächtigten, nämlich der vertretungsbefugten

Steuerberatungskanzlei, nicht zugestellt worden wäre und das Gesetz davon spreche, dass die Einladung zuzustellen ist. Eine Zustellung setze voraus, dass eine Einladung beim Antragsteller auch einlangt.

Abgesehen davon sei der Bescheid auch deshalb rechtswidrig, weil sich ein Rückerstattungsbetrag aus der Differenz zwischen Auszahlungsbetrag und dem Betrag ergibt, der beihilfenrechtlich zusteht. Im Beschwerdefall liege dieser Betrag unter der De-minimis-Grenze.

Eine Vertreterin der belangten Behörde verwies darauf, dass der Umstand, dass der Mitarbeiter ***AB*** das Unternehmen der Zustellbevollmächtigten verlassen hatte, weder der Hotline der COFAG noch über das elektronische Kontaktformular gemeldet worden wäre, obwohl eine diesbezügliche Verpflichtung laut Fördervertrag bestanden habe. Schließlich hätten die Beschwerdeführerin bzw deren Vertreterin die Rechtslage kennen müssen und den Antrag im Zusammenhang mit der Spätantragsrichtlinie anders stellen müssen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Am 30.9.2022 stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Gewährung eines Verlustersatzes III. Im Zuge der Beantragung über FinanzOnline musste ein ziffernmäßig bestimmter Betrag beantragt werden, wobei der vordefinierte Antragstext auch einen Verweis auf die Förderbedingungen und die FAQs enthielt.

Dieser Antrag wurde im November 2022 von der COFAG genehmigt und am 21.11.2022 wurden € 6.207,24 an die Beschwerdeführerin ausbezahlt. Gegenüber der COFAG wurde im Antrag die E-Mailadresse ***AB@CD.at***, die einem Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin zugeordnet war, angegeben. Das Arbeitsverhältnis dieses Mitarbeiters mit der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin wurde mit Ende Februar 2023 beendet. Die E-Mailadresse blieb noch bis 8.11.2023 aktiv und existiert seit 9.11.2023 nicht mehr. Jeder Absender erhielt seitdem eine Benachrichtigung, dass die Nachricht des Absenders vom E-Mail-Server des Empfängers zurückgewiesen wurde.

Gegenüber der COFAG wurde weder eine Änderung der Kontaktdaten noch die Löschung der zuvor angegebenen E-Mailadresse bekannt gegeben. Die COFAG hat mindestens drei E-Mail-Nachrichten im Zeitraum Jänner bis März 2024 an diese E-Mailadresse gesendet und auf die Einreichung eines neuen Antrages hingewiesen. In den Einladungen und Erinnerungen wurde von der COFAG als Absender die E-Mail-Adresse noreply@cofag.at angeführt.

Es wurde von der Beschwerdeführerin kein Antrag nach der Verordnung Spätantragsrichtlinien gestellt.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Antrag auf Verlustersatz III gründen sich einerseits auf die Angaben der Beschwerdeführerin in der Beschwerde, in der ausgeführt wurde, dass am 30.9.2022 ein Antrag gestellt wurde. Darüber hinaus ist aus den von der belangten Behörde vorgelegten COFAG-unterlagen ersichtlich, dass die COFAG am 15.11.2022 ein E-Mail an die Mailadresse ***AB@CD.at*** gesendet hat und darin mitgeteilt hat, dass der Antrag vom 30.9.2022 freigegeben wurde und am 21.11.2022 ein Betrag in Höhe von € 6.207,24 ausbezahlt wurde.

Unbestritten ist, dass der COFAG die Beendigung des Dienstverhältnisses zwischen der steuerlichen Vertretung und jenes Dienstnehmers, dessen E-Mailadresse im Antrag auf Verlustersatz III angeführt ist, nicht mitgeteilt wurde und der COFAG auch nicht mitgeteilt wurde, dass es diese E-Mailadresse nicht mehr gibt. Die Feststellung, dass seit 9.11.2023 sämtliche Absender, die eine Nachricht an ***AB*** senden, eine Information über die Zurückweisung der Nachricht durch den Mailserver des Empfängers (also durch den Mailserver der steuerlichen Vertretung) erhalten, gründet sich auf die im Zuge der Beschwerde vorgelegte Testnachricht vom 9.11.2023.

Die Feststellung zur Absenderadresse der COFAG (noreply@cofag.at) gründet sich auf die Einsichtnahme in die von der belangten Behörde vorgelegten E-Mails.

Im Zuge der Beantragung über FinanzOnline musste ein Betrag zu folgendem Text beantragt werden: „Es wird beantragt, dass vom Verlustersatz unter Berücksichtigung der Förderbedingungen und FAQs und nach Abzug der verlustmindernden Beträge gemäß Punkt 4.2.3 der Richtlinien folgender Anteil in der 1. Tranche (70%) ausbezahlt wird“. Dies ist aus den Antragsdaten, welche die belangte Behörde vorgelegt hatte, ersichtlich.

Die Feststellung zur Beendigung des Dienstverhältnisses gründet sich auf die glaubwürdigen Angaben der Beschwerdeführerin.

Unstrittig ist auch, dass kein Antrag nach der VO Spätrantragsrichtlinien gestellt wurde.

Rechtslage

§ 13 COFAG-NoAG lautet:

Rückerstattung Öffentlich-rechtlicher Anspruch

§ 13. Soweit ein Vertragspartner zu Unrecht finanzielle Leistungen erhalten hat, entsteht ab 1. August 2024 in diesem Ausmaß ein öffentlich-rechtlicher Rückerstattungsanspruch. Der Vertragspartner ist verpflichtet, den Rückerstattungsbetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen an den Bund zu leisten.

§ 14 COFAG-NoAG lautet:

Rückerstattungsanspruch

§ 14. (1) Das zuständige Finanzamt (§ 17) hat nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961) zu prüfen, ob ein Rückerstattungsanspruch besteht und diesen zu erheben (§ 1 Abs. 3 BAO). Für Zwecke der Anwendung der Abgabenvorschriften gilt der Rückerstattungsanspruch als Abgabe im Sinne des § 3 Abs. 1 BAO.

(2) Ein Rückerstattungsanspruch errechnet sich aus

1. dem Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der aufgrund des verwirklichten Sachverhalts und der für den Fördervertrag maßgeblichen Verordnungen (§ 2 Abs. 9) zugestanden wäre, oder

2. dem Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der dem Vertragspartner beihilfenrechtlich als finanzielle Leistung zusteht, oder

3. dem gesamten Auszahlungsbetrag, wenn sich der Vertragspartner nicht steuerlich wohlverhalten hat (§ 3 des Bundesgesetzes, mit dem Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft werden, BGBl. I Nr. 11/2021 in der Fassung des BGBl. I Nr. 126/2023).

Der Rückerstattungsanspruch vermindert sich um jene Beträge, die vom Vertragspartner darauf bereits an die COFAG oder den Bund geleistet wurden.

(3) Der Vertragspartner kann gegen den Rückerstattungsanspruch mit seinen vollstreckbaren Ansprüchen aufrechnen, die ihm aus einem Fördervertrag gegen die COFAG oder aus welchem Rechtstitel auch immer gegen den Bund zustehen.

§ 2 ABBAG idF BGBl. I 220/2021 lautet (auszugsweise):

Unternehmensgegenstand

§ 2. (1) Der Unternehmensgegenstand der Gesellschaft besteht in [...]

3. der Erbringung von Dienstleistungen und dem Ergreifen von finanziellen Maßnahmen zugunsten von Unternehmen gemäß § 3b Abs. 1, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit, Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung und Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten dieser Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind.

*(2) Zu diesem Zweck obliegt der Gesellschaft nach Maßgabe einer gesetzlichen Ermächtigung oder Beauftragung durch den Bundesminister für Finanzen,
[...]*

7. die Erbringung von Dienstleistungen und das Ergreifen von finanziellen Maßnahmen zugunsten von Unternehmen gemäß § 3b Abs. 1, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit, Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung und Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten dieser Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind.

§ 3b ABBAG lautet (auszugsweise):

Richtlinien zur Gewährung von finanziellen Maßnahmen

§ 3b. (1) Finanzielle Maßnahmen gemäß § 2 Abs. 2 Z 7 dürfen nur zu Gunsten von Unternehmen gesetzt werden, die ihren Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich haben und ihre wesentliche operative Tätigkeit in Österreich ausüben.

(2) Auf die Gewährung von finanziellen Maßnahmen besteht kein Rechtsanspruch.

*(3) Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Vizekanzler unter Beachtung der geltenden Vorgaben des EU-Beihilfenrechtes per Verordnung Richtlinien zu erlassen, die insbesondere nachstehende Regelungen zu enthalten haben und die auch im Internet zur Abfrage bereit zu halten sind:
[...]*

Die VO Verlustersatz III (BGBl. II Nr. 58/2021) lautet auszugsweise:

Präambel

1.1 Innerstaatliche Rechtsgrundlage dieser Richtlinien ist § 3b Abs. 3 ABBAG-Gesetz, BGBl. I Nr. 51/2014, zuletzt geändert durch das COVID-19-Transparenzgesetz, BGBl. I Nr. 4/2021. [...]

1.2 Mit den gegenständlichen im Verordnungsweg erlassenen Richtlinien wird die Verlängerung der Gewährung eines Verlustersatzes für ungedeckte Fixkosten bis EUR 12 Millionen für den Zeitraum 1. Jänner 2022 bis 31. März 2022 geregelt. Bei den in diesen Richtlinien vorgesehenen finanziellen Maßnahmen handelt es sich (mit Ausnahme der De-minimis-Beihilfen gemäß Punkt 3.1.8 (Zuschüsse an Unternehmen in Schwierigkeiten) und gemäß Punkt 5.7 (nicht bestätigte Anträge) um Beihilfen gemäß Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV.

[...]

Antragstellung und Antragsprüfung

5.1 Die Stellung eines Antrags auf Gewährung eines Verlustersatzes erfolgt ausschließlich gegenüber der COFAG. Technische Schnittstelle für die Einbringung der Anträge an die COFAG auf Auszahlung (der einzelnen Tranchen) des Verlustersatzes ist ausschließlich das Verfahren FinanzOnline.

5.2 Das Einbringen des Antrags auf Gewährung eines Verlustersatzes hat durch einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Bilanzbuchhalter zu erfolgen. Die Vertretung bei der Antragstellung über FinanzOnline durch einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Bilanzbuchhalter erfordert, dass diesem eine ausreichende schriftliche Vollmacht vom antragstellenden Unternehmen vorliegt, um den Antrag auf Gewährung eines Verlustersatzes nach diesen Richtlinien über FinanzOnline im Namen und auf Rechnung des Antragstellers stellen zu können.

[...]

Bestätigungen und Verpflichtungserklärungen im Antrag

6.2 Der Antragseinbringer hat sich im Antrag insbesondere zu verpflichten:

[...]

6.2.6 sofern personenbezogene Daten Dritter (insbesondere von Mitarbeitern, Geschäftsführern oder Gesellschaftern) betroffen sind, durch jeden Unterfertigenden als jeweils datenschutzrechtlichen Verantwortlichen zu bestätigen, dass allenfalls notwendige Einwilligungserklärungen gemäß Art. 7 der Datenschutzgrundverordnung (EU-DSGVO) vom 4. Mai 2016 vorliegen;

6.2.7 Änderungen der für die Zuschussgewährung maßgeblichen Verhältnisse unverzüglich der COFAG schriftlich bekannt zu geben;

[...]

Die VO Spätantragsrichtlinien (BGBl. II Nr. 348/2023 idF BGBl. II Nr. 435/2023) lautet (auszugsweise)

1.2. Finanzielle Maßnahmen gemäß § 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz dürfen nach dem Befristeten Rahmen für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19 (Mitteilung der Europäischen Kommission), ABl. C 911 vom 20. März 2020, S 1, idF ABl. C 423 vom 7. November 2022, S. 9 („Befristeter Rahmen“) nur gewährt werden, wenn der Erstantrag auf eine finanzielle Maßnahme gemäß RL Verlustersatz III sowie RL Ausfallsbonus III bis zum 30. Juni 2022 gestellt wurde.

Ist ein Erstantrag auf eine finanzielle Maßnahme nach dem 30. Juni 2022 bei der COFAG eingelangt („Spätantrag“) kann der Antragsteller des Spätantrags („Spätantragsteller“) gemäß

Punkt 4

– eine finanzielle Maßnahme gemäß der (i) VO (EU) Nr. 2023/2831 („De-minimis-VO 2024“), (ii) VO (EU) Nr. 1408/2013 idF VO (EU) 2022/2046 („De-minimis-VO Landwirtschaft“), (iii) VO (EU) Nr. 717/2014 idF VO (EU) Nr. 2022/2514 („De-minimis-VO Fischerei“) oder (iv) VO (EU) Nr. 2023/2832 („De-minimis-VO DAWI 2024“) nach Punkt 5 (De-minimis Beihilfe) oder

– ein Schadensausgleich nach Punkt 6 (Schadensausgleich)

beantragen.

[...]

1.4. Folgende auf Grundlage von § 3b Abs. 3 ABBAG-Gesetz per Verordnung erlassene Richtlinien („maßgebende Richtlinien“) sind für diese Richtlinien maßgebend:

Auf Grundlage des Abschnitts 3.1 des Befristeten Rahmens per Verordnung erlassene Richtlinien („RL Ausfallsbonus III“):

- VO Ausfallsbonus III, BGBl. II Nr. 518/2021, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 110/2022

Auf Grundlage des Abschnitts 3.12 des Befristeten Rahmens per Verordnung erlassene Richtlinien („RL Verlustersatz III“):

- VO Verlustersatz III, BGBl. II Nr. 582/2021, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 109/2022

[...]

Abwicklung von Spätanträgen

4.1. Die COFAG hat Spätantragsteller einzuladen

– in Bezug auf Spätanträge, zu denen noch keine Auszahlungen erfolgten, einen Antrag auf Ergänzung des Spätantrags („Ergänzungsantrag“); und

– in Bezug auf Spätanträge, zu denen bereits Auszahlungen erfolgten, einen Antrag auf Umwidmung des Spätantrags („Umwidmungsantrag“)

jeweils (i) nach Maßgabe von Punkt 5 (De-minimis-Beihilfe) oder (ii) nach Maßgabe von Punkt 6 (Schadensausgleich) oder (iii) nach Maßgabe von Punkt 5 (De-minimis-Beihilfe) und Punkt 6 (Schadensausgleich) zu stellen. Es ist sicherzustellen, dass eine beihilfenrechtliche Überkompensation ausgeschlossen ist.

[...]

4.3. Ergänzungs- und Umwidmungsanträge können durch den Antragssteller eingebracht werden, wenn eine Beihilfengewährung oder Umwidmung ausschließlich nach Punkt 5 (De-minimis-Beihilfe) beantragt wird. In allen anderen Fällen ist der Antrag durch einen

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Bilanzbuchhalter im Namen und im Auftrag des Antragstellers einzubringen. Der Antragsteller hat im Antrag zu bestätigen, dass die Bestätigungen gemäß Punkt 8.1 und die Verpflichtungen gemäß Punkt 8.2 zutreffen. Erfolgt die Einbringung des Antrags durch einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Bilanzbuchhalter, hat der Antragsteller diesem zu bestätigen, dass die Bestätigungen gemäß Punkt 8.1 und die Verpflichtungen gemäß Punkt 8.2 zutreffen. Erfolgt die Einbringung des Antrags durch einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Bilanzbuchhalter so gibt dieser sämtliche im Rahmen der Einbringung des Antrags abzugebenden Erklärungen im Namen und im Auftrag des Antragstellers ab. Die Vertretung des Antragstellers bei der Antragstellung durch einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Bilanzbuchhalter erfordert, dass diesem eine diesbezügliche ausreichend dokumentierte Vollmacht vom antragstellenden Unternehmen vorliegt, um den Antrag im Rahmen der Spätantragsrichtlinien im Namen und im Auftrag des Antragstellers einbringen zu können.

Rechtliche Beurteilung

Die Abgabenbehörde trifft die Verpflichtung, Abgabenansprüche im Abgabenfestsetzungsverfahren geltend zu machen. Der Rückerstattungsanspruch ist gem § 13 COFAG-NoAG ein öffentlich rechtlicher Anspruch. Der Rückerstattungsanspruch gilt für Zwecke der Anwendung der Abgabenvorschriften als Abgabe iSd § 3 Abs 1 BAO. Das zuständige Finanzamt hat einen allfälligen Rückerstattungsanspruch zu erheben. Gemäß § 1 Abs 3 BAO sind unter Erhebung alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen. Darunter fallen alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung (einschließlich Rückzahlung und Nachsicht) und zwangsweise Einbringung zum Ziel haben (VwGH 20.2.2024, Ro 2022/15/0008).

Das EU-Beihilfenrecht ist im Primärrecht in den Art 107 ff AEUV geregelt. Es zählt zum Primärrecht und wird durch Verordnungen der Kommission näher ausgeführt. Durch die Verankerung des Beihilfenrechts im Primärrecht ist es unmittelbar gültig und in allen EU-Mitgliedsstaaten verbindlich.

Gemäß Art 107 Abs 1 AEUV sind staatliche Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Aus dem Tatbestandselement, dass der Handel beeinträchtigt sein muss, ergibt sich aus dem Beihilfenverbot eine gewisse „Spürbarkeitsschwelle“ („de minimis-Grenze“) (Sutter in Jaeger/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 110). Schädliche Auswirkungen staatlicher Maßnahmen auf Wettbewerb oder grenzüberschreitenden Handel seien erst ab einem gewissen Fördervolumen, ab einer gewissen Beihilfenintensität denkbar.

Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV sieht jedoch bestimmte Ausnahmen von dem genannten Grundsatz der Unvereinbarkeit staatlicher Beihilfen mit dem Binnenmarkt vor, wie etwa die in Art. 107 Abs. 3 Buchst. b AEUV genannte Ausnahme für Beihilfen „zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats“ (EuGH 23.11.2023, *Ryanair/Kommission*, C- 209/21 P, Rn. 30).

In Art 107 Abs 3 AEUV werden Ermessensausnahmen genannt. Die Kommission verfügt bei der Durchführung dieser Bestimmung über ein weites Ermessen, dessen Ausübung komplexe wirtschaftliche und soziale Wertungen voraussetzt (zB EuGH 4.10.2024, *Falke*, C- 127/23 P, Rn 30 mwH).

Der Befristete Rahmen (temporary framework), der sich auf Art 107 Abs 3 lit b AEUV stützt, legt dar, wie die Kommission ihr Ermessen bei der Notifizierung einzelner Beihilfenmaßnahmen ausüben wird (*Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² Erster Teil: Einführung II. Beihilferechtliche Grundlagen). Mit der sechsten Änderung des befristeten Rahmens gab die Kommission bekannt, dass Beihilfen bis spätestens 30.6.2022 gewährt werden müssen (Randnummer 22d der Mitteilung vom 24.11.2021 – ABl 2021/C 473/01).

Beim Verlustersatz handelt es sich um eine Beihilfe nach Art 107 Abs 3 lit b AEUV. Hinsichtlich des Verlustersatzes führt die VO Verlustersatz III vom 15.3.2022 (BGBl. II Nr. 109/2022) drei Kommissionsentscheidungen an:

SA.58661 (2020/N) vom 9.11.2020

SA.61614 (2020/N) vom 9.2.2021 und

SA.100831 (2021/N)

SA.100831 betrifft die Änderungen und Verlängerungen der Beihilferegelungen SA.56840 „Österreichisches Liquiditätshilfeprogramm“ und SA.58661 „Ausgleich von Fixkosten“.

Im Amtsblatt der EU 2022/C 60 vom 4.2.2022 findet sich dazu Folgendes:

Datum der Annahme der Entscheidung	11.1.2022
Nummer der Beihilfe	SA.100831
Mitgliedstaat	Österreich
Region	
Titel (und/oder Name des Begünstigten)	Änderung und Verlängerung der Liquiditätshilfen und Fixkostenzuschüsse
Rechtsgrundlage	Bundesgesetz, mit dem das KMU-Förderungsgesetz, das Garantiesgesetz 1977, das ABBAG-Gesetz und die Bundesabgabenordnung geändert werden, BGBl. Nr. 228/2021 of 30 December 2021
Art der Beihilfe	Regelung
Ziel	Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats
Form der Beihilfe	Zuschuss/Zinszuschuss, Bürgschaft
Haushaltsmittel	
Beihilfehöchstintensität	
Laufzeit	11.1.2022 — 30.6.2022
Wirtschaftssektoren	Alle für Beihilfen in Frage kommende Wirtschaftszweige
Name und Anschrift der Bewilligungsbehörde	COVID-19 Finanzierungsagentur GmbH (COFAG) A — 1020 Wien, Taborstraße 1 — 3 / OG 14
Sonstige Angaben	

Die rechtsverbindliche(n) Sprachfassung(en) der Entscheidung, aus der/denen alle vertraulichen Angaben gestrichen sind, finden Sie unter:

<https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm>

In der Entscheidung der Kommission heißt es sodann (auszugsweise):

RN 4: „Following the amendment to the Temporary Framework on 18 November 2021 [FN6: ... OJ C 473, 24.11.2021], the Austrian authorities wish to amend the existing aid schemes listed in recital (1).“

RN 5: „First, the Austrian authorities wish to extend the duration of the State aid measures approved under Sections 3.1, 3.2, 3.3, 3.4 and 3.12 until 30 June 2022.

For the existing scheme SA.58661, while the aid may now be granted no later than 30 June 2022 (instead of 31 December 2021), applications for disbursement of the aid can be submitted no later than 30 June 2022 for the first instalment and no later than 30 September 2022 for the second instalment. For the existing aid scheme SA.60117, the events covered by the scheme as amended must be planned to take place until 30 June 2023 at the latest.“

RN 16: „[...] In particular, the Commission notes that aid under the schemes as amended can only be granted until 30 June 2022, as described in recital (5). **Neither the prolonged deadline for the disbursement of aid under the scheme SA.58661, nor the prolonged period for realisation of affected events change this conclusion (recital (5)), as the aid under those schemes will be granted no later than 30 June 2022.** The schemes as amended thus comply with point 22(d), 25(c), 26(c) and with point 87(a) of the Temporary Framework.“

Ein Verlustersatz III oder ein Ausfallsbonus III darf entsprechend dem Befristeten Rahmen der EU (Befristeter Rahmen für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19 [Mitteilung der Europäischen Kommission], ABl. C 91 I vom 20. März 2020, S 1, idF ABl. C 423 vom 7. November 2022, S. 9 [„Befristeter Rahmen“]) sowie der Entscheidung der Kommission vom 11.1.2022 nur gewährt werden, wenn der Erstantrag für deren Gewährung bis zum 30. Juni 2022 bei der COFAG eingelangt ist.

Daraus folgt, dass die Auszahlung eines Verlustersatzes III oder Ausfallbonus III auf Grund einer Antragstellung nach dem 30.6.2022 gegen Gemeinschaftsrecht verstößt.

Wenn also eine nationale Stelle feststellt, dass eine Beihilfe unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV gewährt wurde, obliegt es ihr, die rechtswidrig gewährte Beihilfe aus eigener Initiative zurückzufordern (zB EuGH 7. April 2022, C-102/21 und C-103/21 Rn 48 mwH).

§ 14 Abs 2 Z 2 COFAG-NoAG betrifft Fälle, in denen die Förderrichtlinie, auf welcher der Fördervertrag fußt, selbst aufgrund des Beihilfenrechts der Europäischen Union rechtswidrig ist. Das wäre zB der Fall, wenn eine Förderung an ein Unternehmen ausgezahlt worden ist, das erstmals nach dem 30. Juni 2022 einen Antrag auf Ausfallsbonus III für März 2022 oder Verlustersatz III eingebracht hat und kein Umwidmungsantrag gestellt wurde, oder der Zahlungsbetrag die beihilferechtlich zulässigen Höchstgrenzen überschritten hat. Zu Rückforderungen gemäß § 14 Abs 2 Z 2 COFAG-NoAG kommt es, wenn es den Unternehmen nicht möglich ist, die Unionsrechtswidrigkeit durch eine Antragstellung nach den Spätrantragsrichtlinien (§2 Abs 9 Z 15 COFAG-NoAG) zu sanieren (vgl *Eisenberger/Holzmann*, COFAG-NoAG (2024) § 14 Rz K8).

Die Spätrantragsrichtlinie sieht für den Fall der gemeinschaftsrechtswidrig gewährten Vergabe von Förderungen allerdings eine Sanierungsmöglichkeit vor. Damit es zu einer solchen Sanierung kommen kann, ist ein Antrag des Fördernehmers erforderlich.

Punkt 4.1. der Spätrantragsrichtlinien sieht vor, dass die COFAG sogenannte Spätrantragsteller einzuladen hat, einen Antrag auf Ergänzung des Spätrantrages und/oder einen Antrag auf Umwidmung des Spätrantrages (Umwidmungsantrag) zu stellen. In Bezug auf Spätranträge, zu denen bereits Auszahlungen erfolgt sind, wäre ein Antrag auf Umwidmung des Spätrantrages zu stellen. Der Umwidmungsantrag betrifft die Umwidmung der bereits erhaltenen (gemeinschaftsrechtswidrigen) Förderung in eine De-minimis-Beihilfe. Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung sind Beihilfen, die unter bestimmten Voraussetzungen nicht dem Anmeldeverfahren bei der Europäischen Kommission unterliegen, da aufgrund der Geringfügigkeit angenommen wird, dass weder der Wettbewerb noch der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird und sohin nicht alle Merkmale für das Vorliegen einer „staatlichen Beihilfe“ erfüllt sind (vgl *Sutter in Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 111 wonach einschlägige EU-Verordnungen schon von einer fehlenden Tatbestandsmäßigkeit der de-minimis-Beihilfen iSd Art 107 AEUV ausgehen).

Als Spätranträge werden gem Punkt 1.2 der Spätrantragsrichtlinien jene Erstanträge auf eine finanzielle Maßnahme bezeichnet, die nach dem 30.6.2022 bei der COFAG eingelangt sind. Gem Punkt 4.6. können Ergänzungs- und Umwidmungsanträge bis zum 1. April 2024 gestellt werden.

Wie die „Einladung“ der COFAG zu erfolgen hat, ist in den Spätrantragsrichtlinien nicht geregelt. In der Literatur wird dazu geschildert, dass die COFAG die Spätrantragsteller per E-Mail einladet,

den entsprechenden Antrag zu stellen und dass man bei der COFAG nachfragen sollte, wenn keine Einladung bis spätestens Februar 2024 vorlag (vgl. *Böhler*, Die Spätantragsrichtlinien, SWK 2023, 1359).

Schon aus dem allgemeinen Sprachgebrauch des Wortes „Einladung“ lässt sich ableiten, dass der Einladende nicht in detektivischer Hinsicht die aktuellen Daten eines ehemaligen Förderungswerbers bzw möglicherweise zukünftigen Antragstellers ermittelt muss. Vielmehr kann im Geschäftsverkehr auf jene Daten zurückgegriffen werden, welche von Vertragspartnern bekannt gegeben wurden. Wenn im Zuge der Antragstellung eine personenbezogene E-Mail-Adresse eines Mitarbeiters einer Steuerberatungskanzlei als Kontaktadresse angegeben wurde (und nicht die allgemeine E-Mail-Adresse der Kanzlei), ist es ausreichend, wenn die Einladung gem Punkt 4.1. der Spätantragsrichtlinien an diese E-Mail-Adresse abgeschickt wird.

Darüber hinaus handelt es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts bei der in der in den Spätantragsrichtlinien vorgesehenen „Einladung“ um eine reine Serviceleistung, zumal in der Einladung ein Link eingebettet war, der die Antragstellung insbesondere für die COFAG erleichtern sollte.

Nach dem Gesellschaftsvertrag der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH hatte die COFAG-Geschäftsführung auch die Grundsätze der Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit zu berücksichtigen (siehe Bericht des Rechnungshofs 2022/31 mit Verweis auf § 7 Abs 2 Gesellschaftsvertrag vom 26. Mai 2020 sowie § 7 Abs 2 Gesellschaftsvertrag vom 29.4.2022). Das Versenden der Einladungen zur Antragstellung per E-Mail an jene Kontaktadresse, die im Zuge der Antragstellung bekannt gegeben und nicht berichtigt wurde, entspricht durchaus den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit.

Punkt 7.6 der Verordnung über den Verlustersatz III (BGBl II idF 109/2022) sieht vor, dass der Verlustersatz von der COFAG (einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung) auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung gewährt wird, wobei FinanzOnline als technische Schnittstelle zu nutzen war (vgl Pkt 5.1 VO Verlustersatz III). Für das Zustandekommen eines Vertrages ist die Einigung der Vertragsteile über den Vertragsinhalt und die ausdrückliche oder stillschweigende Erklärung des Abschlusswillens erforderlich (OGH 30.03.1999, 7 Ob 67/99z). Förderungsrichtlinien sind als rechtsgeschäftliche Willenserklärungen auszulegen (OGH 28.01.2009, 1 Ob 229/08w). Die Beantragung des Verlustersatzes gilt als Angebot auf Abschluss eines Fördervertrags mit der COFAG, die dieses durch Auszahlung des Verlustersatzes annimmt (OGH 23.4.2024, 2 Ob 50/24b). Bereits im Zuge der Antragstellung über FinanzOnline wurde auf die FAQs und die Förderbedingungen Bezug genommen. Damit wurden auch die Förderbedingungen und die FAQs zum Inhalt des Fördervertrages. In den Förderbedingungen ist vorgesehen, dass der Förderwerber der COFAG sämtliche Auskünfte erteilt, die erforderlich erscheinen und Änderungen der für die Förderungsgewährung maßgeblichen Verhältnisse bekannt gibt. Hinsichtlich Mitteilungen an die COFAG ist vorgesehen, dass Änderungen der

tatsächlichen Umstände entweder über FinanzOnline anzuzeigen sind oder an eine eigens dafür eingerichtete E-Mail-Adresse zu senden sind.

Die Beschwerdeführerin verweist in ihren Eingaben auf einen Online-Beitrag einer Rechtsanwaltsgesellschaft, der sich mit der Frage, wer den Beweis für den Zugang einer E-Mail erbringen muss, befasst. In diesem Beitrag wird auch auf österreichische höchstgerichtliche (OGH) Rechtsprechung verwiesen. Demnach gelten E-Mails in jenem Moment als zugegangen, wenn sie für den Empfänger abrufbar sind (am Bildschirm angezeigt oder ausgedruckt werden können – vgl zB OGH 31.8.2018, 6 Ob 152/18y). Diese zivilrechtliche Rechtsprechung erging zu § 862a ABGB. Diese Bestimmung regelt die Wirksamkeit der Annahmeerklärung und damit das Zustandekommen eines Vertrags (zB *Wiebe in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 862a Rz 1). Durch eine allfällige Einladung der COFAG, einem in der Einladung enthaltenen Link zu folgen, kam jedoch keine (zivilrechtliche) Vereinbarung zu Stande. Vielmehr sollte erst der Antrag, zu dem der in den E-Mail der COFAG enthaltene Link führt, ein Anbot des Antragstellers sein, eine bereits erhaltene gemeinschaftsrechtswidrige Förderung in eine gemeinschaftsrechtskonforme Förderung umzuwandeln. In diesem Sinne heißt es auch in den Förderbedingungen zur Gewährung einer Beihilfe nach den Spätantragsrichtlinien durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG): *„Durch Einbringung des Antrags auf Gewährung einer Beihilfe [...] der Richtlinien durch die COFAG über das Unternehmensserviceportal ("Antrag" oder "Angebot") legt der die Beihilfe beantragende Antragsteller ("Förderwerber") ein Angebot auf Abschluss eines Fördervertrags mit der COFAG ("Fördervertrag"). [...] Der Fördervertrag kommt durch Annahme des Angebots durch die COFAG zustande.“* Daraus ergibt sich, dass die von der Beschwerdeführerin angeführte zivilrechtliche Rechtsprechung auf den gegenständlichen Beschwerdefall keine Anwendung finden kann.

Die Beschwerdeführerin war während der gesamten Rechtsbeziehung mit der COFAG steuerlich vertreten, wobei die steuerliche Vertretung gegenüber der COFAG auftrat (bzw auftreten musste). Somit musste die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin auch Kenntnis davon haben, dass gegenüber der COFAG in zahlreichen Fällen eine E-Mail-Adresse als Kontaktadresse bekanntgegeben wurde, die einem Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin zugeordnet war, welcher das Unternehmen der steuerlichen Vertreterin wieder verlassen hatte.

Es mag zwar der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin nicht möglich sein, sämtliche E-Mail-Adressen von ausgeschiedenen Mitarbeitern für alle Zeit aufrecht zu belassen. Allerdings musste der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin bewusst sein, dass in zahlreichen COFAG-Förderanträgen die Mailadresse eines ausgeschiedenen Mitarbeiters verwendet wurde. Schließlich wird es auch technisch möglich sein, eine einlangende E-Mail auf ein aktives E-Mail-Postfach umzuleiten, zumal es ja auch technisch möglich war, eine automatische Mitteilung an die Absenderadresse zu versenden.

Wenn die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag vom 4.8.2025 vermeint, dass die

Nichtzustellung des Mail kausal für das Unterlassen der Antragstellung nach der Spätantragsrichtlinie war, ist dem Folgendes zu erwidern:

-) Zunächst wird in der Beschwerde bzw im Vorlageantrag darauf verwiesen, dass in anderen Fällen der „Antrag“ an eine aktive Mailadresse zugestellt worden wäre und in Folge ein Antrag gestellt wurde. Schon daraus ergibt sich, dass die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin Kenntnis davon hatte, dass die COFAG „Einladungen“ per E-Mail (an die im damaligen Antrag angegebene Adresse) versendet, es die Möglichkeit einer Spätantragstellung gab und dass die Gewährung eines Ausfallbonus III oder eines Verlustersatzes III nicht im Einklang mit dem EU-Beihilfenrecht stand.
-) Schließlich handelte es sich bei der Antragstellung um das Anbot zum Abschluss einer privatrechtlichen Vereinbarung (mit der COFAG). Ob ein solches Anbot (Antrag) gestellt wird, muss jeder Förderwerber für sich selbst entscheiden. Insofern kann aus dem Umstand, dass bei der COFAG kein Antrag eingelangt ist, nichts über die diesbezüglichen Motive abgeleitet werden.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Revisionszulassung

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Auslegung der Verordnung über die Spätantragsrichtlinien ist – soweit ersichtlich – nicht vorhanden. Die Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 5. Jänner 2026