

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Werner Othmar Strohmeier, Keesgasse 3, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 25. Juni 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 26. Mai 2025 betreffend

-) Rückerstattung von Fixkostenzuschuss 800.000 sowie
 -) Verzinsung des Rückerstattungsbetrages
- zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Rückerstattungsbescheid und Verzinsungsbescheid

Mit Bescheiden vom 26.5.2025 wurde vom Finanzamt Österreich (belangte Behörde) ein von der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) ausbezahlter Fixkostenzuschuss 800.000 in Höhe von € 48.054,91 zur Gänze zurückgefordert und Zinsen in Höhe von € 6.198,99 festgesetzt.

Begründend führte die belangte Behörde aus, dass zunächst ein Antrag auf Verlustersatz für Jänner 2021 gestellt und der Antrag in Höhe von € 8.210,80 auch bewilligt wurde und später ein Antrag auf Fixkostenzuschuss 800.000 für Februar bis Juni 2021 gestellt und die Förderung antragsgemäß ausbezahlt wurde. Da die Möglichkeit eines Produktwechsels vom Verlustersatz

zum Fixkostenzuschuss 800.000 in den Richtlinienbestimmungen nicht vorgesehen sei, wurde der ausbezahlte Fixkostenzuschuss zurückgefordert.

Beschwerde

Mit Schreiben vom 25.6.2025 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde und führte begründend aus, dass es nicht möglich gewesen sei, parallel unter dem Titel „Verlustersatz“ und „Fixkostenzuschuss 800.000“ eine Förderung zu beanspruchen. Allerdings sei es nicht nachvollziehbar, dass auf Grund fehlender Richtlinienbestimmungen im Umkehrschluss davon auszugehen sei, dass der Fixkostenzuschuss 800.000 rückerstattet werden müsse.

Darüber hinaus führt die Beschwerdeführerin noch verfassungsrechtliche Argumente an und verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 10.7.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerden ohne Erlassung von Beschwerdeentscheidungen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betreibt einen Nachtgastronomiebetrieb in Graz und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Am 23.4.2021 stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Gewährung des Verlustersatzes Tranche 1. Beantragt wurden € 11.729,70 für den Zeitraum Jänner 2021. Am 25.5.2021 wurden € 8.210,80, sohin 70 % der Bemessungsgrundlage, an die Beschwerdeführerin ausbezahlt.

Am 22.11.2021 stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Gewährung eines Fixkostenzuschusses 800.000 Tranche 2. Beantragt wurden € 48.054,91 für den Zeitraum Februar 2021 bis Juni 2021. Am 29.6.2022 wurde das Finanzamt Österreich von der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) zur gutachterlichen Stellungnahme zum Antrag von 22.11.2021 beauftragt und kam zum Ergebnis, dass die Angaben der Antragstellerin plausibel sind und dass es sich bei der Beschwerdeführerin um ein begünstigtes Unternehmen im Sinne der Richtlinien zum Fixkostenzuschuss 800.000 handelt.

Am 16.11.2022 wurde der beantragte Fixkostenzuschuss in voller Höhe ausbezahlt.

Am 15.3.2022 wurde von der Beschwerdeführerin die Tranche 2 des Verlustersatzes für den Zeitraum Jänner 2021 mit einer ursprünglichen Antragssumme von € 11.729,70 beantragt. Am 17.3.2022 wurde das Finanzamt Österreich von der COVID-19 Finanzierungsagentur des

Bundes GmbH (COFAG) zur gutachterlichen Stellungnahme zum Antrag von 15.3.2022 beauftragt und kam zum Ergebnis, dass der Verlust allgemein und insbesondere hinsichtlich der Personalaufwendungen und sonstigen Aufwendungen plausibel erscheint und dass es sich bei der Beschwerdeführerin um ein begünstigtes Unternehmen im Sinne der Richtlinien zum Verlustersatz handelt.

Die Auszahlung der Tranche 2 wurde jedoch von der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH abgelehnt. Die Ablehnung erfolgte, weil zuvor ein Fixkostenzuschuss 800.000 beantragt wurde.

Mit Bescheid vom 26.5.2025 wurde der Fixkostenzuschuss 800.000 in Höhe von € 48.054,91 von der belangten Behörde zurückgefordert. Ebenfalls mit Bescheid vom 26.5.2025 wurden für den Zeitraum 16.11.2022 bis 26.5.2025 Zinsen in Höhe von € 6.198,99 festgesetzt.

Strittig ist, ob die Gewährung eines Fixkostenzuschusses 800.000 möglich ist, nachdem bereits ein Verlustersatz ausbezahlt wurde.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen gründen sich einerseits auf die Begründung der angefochtenen Bescheide vom 26.5.2025 sowie den dazu korrespondierenden Ausführungen in der Beschwerde vom 25.6.2025. Darüber hinaus wurde in die gutachterlichen Stellungnahmen, die in der Beschwerde angeführt sind und von der belangten Behörde als Aktenbestandteil dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden, Einsicht genommen.

Die Feststellung zum Ablehnungsgrund der Auszahlung der Tranche 2 des Verlustersatzes gründet sich auf die Anmerkungen der COFAG zum Antrag vom 15.2.2022, die ebenfalls als Aktenbestandteil dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden.

3. Rechtslage

§ 2 COFAG-NoAG lautet auszugsweise:

Begriffsbestimmungen

§ 2. (1) Förderantrag im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Antrag auf Abschluss eines Fördervertrages nach den Bestimmungen der in Abs. 9 angeführten Verordnungen des Bundesministers für Finanzen.

[...]

(8) Rückerstattungsanspruch im Sinne dieses Bundesgesetzes ist der öffentlich-rechtliche Anspruch des Bundes gegen einen Vertragspartner auf Leistung eines Betrages gemäß § 14 Abs. 2.

(9) Verordnungen im Sinne des Abs. 1 sind

[...]

2. Verordnung gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19

Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl. II Nr. 225/2020 in der jeweils geltenden Fassung;

5. Verordnung gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines begrenzten Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (VO über die Gewährung eines FKZ 800 000), BGBl. II Nr. 497/2020 in der jeweils geltenden Fassung;

§ 3 COFAG-NoAG lautet auszugsweise

Verordnungsermächtigung

§ 3. (1) Die in § 2 Abs. 9 angeführten Verordnungen sind auf Förderanträge, die bis zum Ende der für diese vorgesehenen Fristen eingebracht wurden, weiter anzuwenden.

(2) Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, Verordnungen zur Durchführung dieses Bundesgesetzes zu erlassen sowie die in § 2 Abs. 9 angeführten Verordnungen abzuändern, soweit dies zur Gewährleistung eines gesetzeskonformen und gleichförmigen Vollzuges der nach diesem Bundesgesetz obliegenden Aufgaben geboten erscheint.

(4) Mit Verordnung nach Abs. 2 ist eine betragliche Grenze für jene Fälle vorzusehen, in denen die Höhe einer bereits ausbezahlten anteiligen finanziellen Maßnahme von Aufwendungen des Vertragspartners abhängt, die für Zeiträume eines behördlichen Betretungsverbot es getätigt wurden und Bestandszinszahlungen beinhaltet haben. Rückforderungs- oder Rückerstattungsansprüche aufgrund solcher anteiliger finanzieller Maßnahmen bestehen insoweit, als sie die betragliche Grenze überschreiten und das Bestandsobjekt infolge des behördlichen Betretungsverbot es tatsächlich nicht nutzbar war. Für Rückforderungen oder Rückerstattungen von finanziellen Maßnahmen, die bis zum 31. Dezember 2021 beantragt wurden, beträgt die betragliche Grenze 12 500 Euro pro Kalendermonat und Vertragspartner und gilt als bewilligt im Sinne des Bundeshaushaltsgesetzes 2013 (BHG 2013), BGBl. I Nr. 139/2009.

(5) Rückforderungen oder Rückerstattungen von anteiligen finanziellen Maßnahmen nach Abs. 4 bis zur Höhe der betraglichen Grenze haben nur insoweit zu erfolgen, als der Vertragspartner bezahlte Bestandszinsen nachträglich ganz oder teilweise vom Bestandsgeber oder von dritter Seite zurückbekommt.

(6) Für den Umfang der Auszahlung von finanziellen Maßnahmen und für die Höhe eines allfälligen Rückforderungs- oder Rückerstattungsanspruchs nach Abs. 4 ist die tatsächliche

Nutzbarkeit des Bestandsobjektes in jenen Zeiträumen, in welchen der Antragsteller oder Vertragspartner direkt von einem behördlichen Betretungsverbot betroffen war, maßgeblich. Diese tatsächliche Nutzbarkeit kann auch auf der Grundlage des Umsatzausfalles, der für das Bestandsobjekt vom Antragssteller oder Vertragspartner nachzuweisen ist, berechnet werden.

(7) Eine tatsächliche Nutzbarkeit des Bestandsobjektes im Sinne des Abs. 6 ist jedenfalls nicht gegeben, soweit einem Antragsteller oder Vertragspartner gegenüber dem Bestandgeber nach den Bestimmungen der §§ 1104 und 1105 des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) ein Anspruch auf Bestandzinsminderung zugestanden ist oder im Falle einer davon abweichenden Vereinbarung zugestanden wäre. Eine abweichende Vereinbarung ist bei der Festsetzung der Auszahlung von finanziellen Maßnahmen sowie eines allfälligen Rückforderungs- oder Rückerstattungsanspruchs nur zu berücksichtigen, wenn der Antragsteller oder Vertragspartner der zuständigen Behörde (§§ 8, 17) nachweist, dass diese Vereinbarung sachgerecht und nicht zur Erlangung einer Förderung abgeschlossen wurde. Ebenso hat der Antragsteller oder Vertragspartner nachzuweisen, ob und in welcher Höhe ihm ein Anspruch auf Bestandzinsminderung zugestanden ist.

§ 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.

§ 15 COFAG-NoAG lautet:

Festsetzung der Rückerstattung

§ 15. (1) Der Rückerstattungsanspruch entsteht

- 1. für Auszahlungen, die vor dem 1. August 2024 erfolgt sind, am 1. August 2024;*
- 2. für alle späteren Auszahlungen mit dem auf die Auszahlung folgenden Tag.*

(2) Die Rückerstattung ist vom zuständigen Finanzamt mit Bescheid festzusetzen, wenn der Rückerstattungsanspruch die in den einschlägigen Verordnungen (§ 2 Abs. 9) enthaltenen Betragsgrenzen für die Rückforderung übersteigt.

(3) Der Rückerstattungsanspruch wird mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides fällig.

(4) Abweichend von § 207 und § 208 BAO beträgt die Verjährungsfrist für den Rückerstattungsanspruch zehn Jahre und beginnt frühestens mit 1. August 2024 zu laufen.

§ 16 COFAG-NoAG lautet:

Verzinsung der Rückerstattung

§ 16. (1) Der Rückerstattungsbetrag ist ab dem Zeitpunkt der Auszahlung bis zur Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides mit einem Zinssatz von zwei Prozentpunkten über dem Basiszinssatz pro Jahr zu verzinsen. Abweichend davon ist der Rückerstattungsbetrag ab dem Zeitpunkt der Auszahlung bis zur Entrichtung mit einem Zinssatz von einem Prozentpunkt über dem Basiszinssatz pro Jahr zu verzinsen, soweit es sich um einen Betrag gemäß § 14 Abs. 2 Z 2 handelt. Stundungs- und Aussetzungszinsen (§ 212, § 212a BAO) gehen dieser Verzinsung insoweit vor.

(2) Im Fall mehrerer Auszahlungsteilbeträge ist jeder Teilbetrag ab dem Zeitpunkt der jeweiligen Zahlungsanweisung der BHAG zu verzinsen. Wurde nach der Zahlung des ersten Auszahlungsteilbetrages von der COFAG ein negativer Auszahlungsteilbetrag (§ 2 Abs. 6) oder ein Betrag aus einer Rückforderung bzw. eine Saldierung auf null nach Verrechnung (§ 2 Abs. 7) bekannt gegeben, beginnt die Verzinsung mit dem Zeitpunkt dieser Bekanntgabe.

(3) Die Zinsen sind Nebenansprüche im Sinn des § 3 Abs. 2 BAO und mit Bescheid festzusetzen. Zinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Die Verordnung BGBl. II Nr. 497/2020 (erstmalig veröffentlicht am 23.11.2020) idgF betreffend Richtlinien über die Gewährung eines begrenzten Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 lautet auszugsweise:

4 Ermittlung und Höhe des FKZ 800.000

4.2.2 Bei der Berechnung des Umsatzausfalls sind einer oder mehrere der folgenden Betrachtungszeiträume zu wählen, wobei sich der Umsatzausfall in diesem Fall aus dem Vergleich zu den jeweils entsprechenden Zeiträumen des Jahres 2019 ergibt:

- (e) Betrachtungszeitraum 5: Jänner 2021;*
- (f) Betrachtungszeitraum 6: Februar 2021;*
- (g) Betrachtungszeitraum 7: März 2021;*
- (h) Betrachtungszeitraum 8: April 2021;*
- (i) Betrachtungszeitraum 9: Mai 2021;*
- (j) Betrachtungszeitraum 10: Juni 2021.*

[...]

Anträge können für bis zu maximal zehn Betrachtungszeiträume gestellt werden. Die Betrachtungszeiträume sind so zu wählen, dass entweder alle Betrachtungszeiträume zeitlich zusammenhängen oder es zwei Blöcke von jeweils zeitlich zusammenhängenden Betrachtungszeiträumen gibt. [...]

Nimmt der Antragsteller den FKZ 800.000 in Anspruch, darf kein Verlustersatz gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (VO über die Gewährung eines Verlustersatzes), BGBl. II Nr. 568/2020 in der jeweils geltenden Fassung, gewährt werden. Falls der Antragsteller bereits einen FKZ 800.000 beantragt hat, kann dennoch vor Antragstellung der zweiten Tranche ein Verlustersatz beantragt werden, nachdem die erste Tranche durch die COFAG ausgezahlt oder abgelehnt wurde und der Antragsteller bestätigt, dass der FKZ 800.000 nicht mehr beansprucht wird und bereits erhaltene Zahlungen zurückgezahlt oder auf einen etwaig zustehenden Verlustersatz anzurechnen sind. Notwendige Korrekturen zwecks Einhaltung dieser Regelung haben im Zuge der Auszahlung der ersten oder spätestens der zweiten Tranche des Verlustersatzes zu erfolgen.

[...]

5 Antragstellung, Antragsprüfung und Auszahlung

5.1 Die Stellung eines Antrags auf Gewährung eines FKZ 800.000 erfolgt ausschließlich gegenüber der COFAG.

[...]

5.3 Auszahlung des FKZ 800.000

5.3.1 Die Auszahlung des FKZ 800.000 muss spätestens bis 31. März 2022 beantragt werden. Diese kann in zwei Tranchen jeweils innerhalb folgender Zeiträume durch den Antragseinbringer unter Vorlage der gemäß diesen Richtlinien erforderlichen Informationen, Daten und Nachweisen beantragt werden:

(a) Die erste Tranche umfasst 80% des voraussichtlichen FKZ 800.000. Sie kann frühestens ab 23. November 2020 und muss spätestens bis 30. Juni 2021 beantragt werden.

(b) Die Auszahlung der zweiten Tranche kann frühestens ab 1. Juli 2021 und muss bis spätestens 31. März 2022 beantragt werden. Mit ihr kommt der gesamte noch nicht ausbezahlte FKZ 800.000 zur Auszahlung. Zugleich sind gegebenenfalls notwendige Korrekturen zur ersten Tranche vorzunehmen (vergleiche Punkt 4.2.2 und 5.3.6).

[...]

8 Prüfung und Rückzahlung des FKZ 800.000

8.3 Eine verpflichtende Rückforderung gewährter Zuschüsse durch die COFAG hat vorbehaltlich Punkt 8.4 aufgrund einer nachträglichen Überprüfung nur unter der Voraussetzung zu erfolgen, dass es bei der nachträglichen Überprüfung zu einer der folgenden Feststellungen kommt:

(a) eine Ermittlung des nachträglich überprüften FKZ 800.000 nach den Vorgaben dieser Richtlinien ergibt einen Betrag, der um mehr als 3% den Betrag des gewährten beziehungsweise ausbezahlten FKZ 800.000 unterschreitet; oder

[...]

8.4 Es kann des Weiteren zu einer Rückforderung des FKZ 800.000 kommen, wenn der Antragsteller gegen die Bestimmungen betreffend den Umgang mit Lockdown-Umsatzersatz in Betrachtungszeiträumen verstoßen hat (vergleiche Punkt 4.2.2), [...]

Punkt 4.2.2 der Stammfassung wurde mit BGBl II 610/2020 (ausgegeben am 28.12.2020) dahingehend geändert, dass auf den Verlustersatz Bezug genommen wurde.

Die Verordnung BGBl. II Nr. 568/2020 idgF betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes (erstmal veröffentlicht am 16.12.2020) lautet auszugsweise:

4.3 Die Höhe des Verlustersatzes entspricht 70% der gemäß Punkt 4.2 ermittelten Bemessungsgrundlage. Bei Klein- oder Kleinstunternehmen gemäß der KMU-Definition des Anhangs I zur AGVO erhöht sich die Ersatzrate auf 90% der Bemessungsgrundlage. In beiden Fällen ist der Verlustersatz pro Unternehmen betragsmäßig mit höchstens EUR 10 Millionen begrenzt. Soweit der Verlustersatz Betriebsausgaben beziehungsweise einen Betriebsausgabenüberhang abdeckt, gilt dieser für steuerliche Zwecke als unmittelbar mit diesen Betriebsausgaben zusammenhängend; somit ist § 20 Abs. 2 EStG 1988 anwendbar.

*4.4.2 Bei der Berechnung des Umsatzausfalls sind ein oder mehrere der folgenden Betrachtungszeiträume zu wählen, wobei sich der Umsatzausfall aus dem Vergleich zu den jeweils entsprechenden Zeiträumen des Jahres 2019 (Vergleichszeiträume) ergibt:
[...]*

- (e) Betrachtungszeitraum 5: Jänner 2021;*
- (f) Betrachtungszeitraum 6: Februar 2021;*
- (g) Betrachtungszeitraum 7: März 2021;*
- (h) Betrachtungszeitraum 8: April 2021;*
- (i) Betrachtungszeitraum 9: Mai 2021;*
- (j) Betrachtungszeitraum 10: Juni 2021.*

Anträge können für bis zu maximal zehn Betrachtungszeiträume gestellt werden. Die Betrachtungszeiträume sind so zu wählen, dass alle Betrachtungszeiträume zeitlich zusammenhängen.[...]

4.4.4 Ein Verlustersatz darf nicht gewährt werden, wenn der Antragsteller einen Fixkostenzuschuss 800.000 gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines begrenzten Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (FKZ 800.000)

oder

einen Vorschuss auf den Fixkostenzuschuss 800.000 als Teil des Ausfallsbonus gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Ausfallsbonus an Unternehmen mit einem hohen Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus) in Anspruch nimmt.

Falls der Antragsteller bereits einen FKZ 800.000 beantragt hat, kann dennoch vor Antragstellung der Tranche II des FKZ 800.000 ein Verlustersatz beantragt werden, nachdem Tranche I des FKZ 800.000 durch die COFAG ausgezahlt oder abgelehnt wurde und der Antragsteller bestätigt, dass der FKZ 800.000 nicht mehr beansprucht wird und bereits erhaltene Zahlungen zurückgezahlt oder auf einen etwaig zustehenden Verlustersatz anzurechnen sind. Notwendige Korrekturen zwecks Einhaltung dieser Regelung haben im Zuge der Auszahlung der ersten oder spätestens der zweiten Tranche zu erfolgen.

5 Antragstellung und Antragsprüfung

5.1 Die Stellung eines Antrags auf Gewährung eines Verlustersatzes erfolgt ausschließlich gegenüber der COFAG. [...]

5.2 Das Einbringen des Antrags auf Gewährung eines Verlustersatzes hat durch einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Bilanzbuchhalter zu erfolgen. [...]

5.3 Die Auszahlung des Verlustersatzes erfolgt in zwei Tranchen und kann jeweils innerhalb folgender Zeiträume durch den Antragseinbringer unter Vorlage der gemäß diesen Richtlinien erforderlichen Informationen, Daten und Nachweisen beantragt werden: [...]

5.4 Der Antrag auf Gewährung des Verlustersatzes hat eine Darstellung der geschätzten beziehungsweise tatsächlichen Verluste gemäß Punkt 4.2 und Umsatzausfälle gemäß Punkt 4.4.5 in den antragsgegenständlichen Betrachtungszeiträumen zu enthalten.

8 Prüfung und Rückzahlung des Verlustersatzes

8.1 Die nachträgliche Überprüfung des Verlustersatzes erfolgt nach den Bestimmungen des CFPG. [...] Im Hinblick auf die übrigen Unternehmen, die einen Verlustersatz erhalten haben, sind gleichartige Prüfungen auf Basis von Stichproben vorzunehmen.

8.2 Im Zuge der nachträglichen Überprüfung wird insbesondere ermittelt, ob die im Antrag angeführten Angaben zum Umsatzausfall gemäß Punkt 4.4.5 sowie zum Verlust gemäß Punkt 4.2 den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

8.3 Eine verpflichtende Rückforderung gewährter Zuschüsse durch die COFAG hat vorbehaltlich des Punkts 8.4 nur unter der Voraussetzung zu erfolgen, dass es bei der nachträglichen Überprüfung zu einer der folgenden Feststellungen kommt:

- (a) eine Ermittlung des nachträglich überprüften Verlustersatzes nach den Vorgaben dieser Richtlinien ergibt einen Betrag, der um mehr als 3% den Betrag des gewährten beziehungsweise ausbezahlten Verlustersatzes unterschreitet; oder*
- (b) der tatsächliche Umsatzausfall liegt unter 30% und es ist daher kein Verlustersatz zu gewähren.*

4. Rechtliche Beurteilung

Verfassungsrecht

Für den Verfassungsgerichtshof besteht kein Zweifel, dass die Gewährung von Förderungen nach dem ABBAG-Gesetz nicht hoheitlich erfolgte. Dem Gesetzgeber ist bei staatlichen Beihilfen, selbst wenn sie hoheitlich gewährt werden (zur Familienbeihilfe vgl VfSlg 8605/1979 und 14.694/1996; zur Studienbeihilfe vgl VfSlg 6859/1972, 12.641/1991 und 19.105/2010), sowie bei der Beurteilung sozialer Bedarfslagen und daran knüpfender, hoheitlich gewährter Maßnahmen (zum FamilienlastenausgleichsG 1967 vgl VfSlg 5972/1969 und 14.694/1996; zur Ausgleichszulage vgl VfSlg 18.885/2009) generell ein weiter Gestaltungsspielraum eröffnet. § 3b Abs 3 ABBAG-Gesetz ist dementsprechend im Hinblick auf Art 18 B-VG nicht zu beanstanden (VfGH 15.12.2021, G233/2021 ua, V191/2021 ua).

Es steht dem Staat frei, ob er sich bei der Gewährung von Förderungen hoheitlicher oder privatrechtsförmiger Mittel bedient. Art 18 Abs 1 B-VG verlangt eine nachvollziehbare

Festlegung dahingehend, ob es sich bei einem Verfahren um ein hoheitliches oder ein privatrechtliches Rechtsverhältnis handelt.

Im Erkenntnis vom 5.10.2023, G 265/2022 geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass die Abwicklung der COFAG „voraussichtlich notwendig“ sein wird (VfGH 5.10.2023, G 265/2022 Rz 126). Der Verfassungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass die Übertragung von Hoheitsaufgaben auf nichtstaatliche Rechtsträger eine funktionelle Zurechnung ihrer hoheitlichen Tätigkeit zur Verwaltung im Sinne des Art. 20 Abs. 1 (und gegebenenfalls des Art. 20 Abs. 2) B-VG begründet. Des Weiteren sichern die vom Verfassungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zum Schutz des Organisationskonzeptes der Bundesverfassung entwickelten Schranken (siehe insbesondere VfSlg. 14.473/1996), dass die funktionelle (hoheitliche) Verwaltungsführung durch nichtstaatliche Rechtsträger die Ausnahme von der organisatorischen Regel des Art. 77 und des Art. 101 B-VG bleibt (VfSlg. 20.522/2021). Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes handelt es sich bei der (privatwirtschaftlichen) Aufgabenwahrnehmung der COFAG gemäß dem ABBAG-Gesetz funktionell um Verwaltung im Sinne des Art. 20 Abs. 1 B-VG (VfGH 5.10.2023, G 265/2022 Rz 50). Allerdings kam der VfGH zum Ergebnis, dass die Übertragung der privatwirtschaftlichen Tätigkeit des Bundes auf die COFAG im Widerspruch zum Sachlichkeitsgebot steht (VfGH 5.10.2023, G 265/2022 Rz 85). Eine Übertragung jener Aufgaben, welche der COFAG oblagen, auf staatliche Behörden – etwa die Finanzämter - erscheint daher verfassungsrechtlich zweckmäßig. Eine Zuständigkeit der Abgabenbehörden für die Rückforderung erscheint daher auf Grund des engen sachlichen Zusammenhanges, der sich auch in den bereits bestehenden Kompetenzen der Finanzämter nach dem CFPG widerspiegelt, naheliegend und jedenfalls sachlich gerechtfertigt (vgl. ErläutIA 4070/A BlgNR 27. GP, 14). Die Ansicht des Verfassungsgerichtshofes, dass die COVID-19-Hilfen (zum Teil) ein funktionelles Äquivalent zu den (hoheitlich zu vollziehenden) Entschädigungsregelungen nach dem EpidemieG 1950 seien (Vgl. VfGH 5.10.2023, G 265/2022 Rz 55), spricht dafür, den Vollzug dieser Aufgaben hoheitlich auszugestalten, wenn dazu Behörden oder Dienststellen des Bundes zuständig gemacht werden. Zudem steht es dem einfachen Gesetzgeber grundsätzlich frei, ob er eine Angelegenheit dem Bereich hoheitlicher oder dem Bereich privatwirtschaftlicher Vollziehung zuweist (vgl. etwa VfSlg. 20.099/2016). Dem Gesetzgeber des COFAG-NoAG erschien es sachlich gerechtfertigt und effizient, für den Vollzug der auf Grund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 5. Oktober 2023 nunmehr von Organisationseinheiten des Bundes wahrzunehmenden Aufgaben bestehende Organisationsstrukturen und Abläufe bestmöglich nutzbar zu machen (vgl. ErläutIA 4070/A BlgNR 27. GP, 15), zudem gerade Organisationseinheiten des Bundes (Finanzämter, BMF) bereits in der Vergangenheit mit der Thematik (etwa durch Prüfungen im Auftrag der COFAG) befasst waren und somit Erfahrungen sammeln konnten. Der Wechsel der Verfahrensart und der Anwendbarkeit der Bundesabgabenordnung sowie der Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts im Rechtsmittelverfahren tragen diesen Effizienzgedanken Rechnung, zumal es sachlich nicht

nachvollziehbar erscheint, wenn gerade die Abgabenbehörden des Bundes sich ausschließlich für das Rechtsmittelverfahren im Zusammenhang mit COFAG-Förderungen mit der ordentlichen Gerichtsbarkeit (und nicht der für sie gewohnten Verwaltungsgerichtsbarkeit) konfrontiert sehen würden. Abgesehen von diesen – den Förderungsgeber betreffenden – Effizienzgedanken ist auch für den (ehemaligen) Förderungswerber und nunmehrigen Beschwerdeführer in einem Rechtsmittelverfahren kein Nachteil ersichtlich: Sämtliche Förderungswerber/Beschwerdeführer mussten für den Erhalt der COVID-Förderungen bei einer Abgabenbehörde des Bundes steuerlich erfasst sein. Somit waren die Bestimmungen der verwaltungsrechtlichen Verfahrensordnungen (insb Bundesabgabenordnung) schon bisher (etwa in deren Abgabenverfahren) anwendbar. Damit ist die seit 1.8.2024 anwendbare „Verfahrensart“ auch für Förderungswerber/Beschwerdeführer kein Neuland. Darüber hinaus ermöglicht die Bundesabgabenordnung und das Bundesfinanzgerichtsgesetz, dass sich Förderungswerber/Beschwerdeführer auch von einem Wirtschaftstreuhänder, der bereits in die Antragstellung vieler COVID-Förderung eingebunden ist (etwa durch das Ausstellen von Bestätigungen), vertreten lassen können und nicht zusätzlich einen Rechtsanwalt beauftragen müssen. Es ist sogar möglich, auf eine Vertretung eines berufsrechtlichen Parteienvertreters im Rechtsmittelverfahren zu verzichten und das Beschwerdevorbringen selbst zu erstatten; hingegen besteht in der ordentlichen Gerichtsbarkeit – ab dem Überschreiten einer bestimmten Wertgrenze – eine Anwaltspflicht.

Mit der Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 wurde den Vorgaben der Europäischen Menschenrechtskonvention vollständig entsprochen wurde; somit stellt Art. 6 EMRK jedenfalls kein Hindernis für eine Wahrnehmung der Aufgaben durch eine Verwaltungsbehörde im hoheitlichen Vollzug dar. Gegen einen Bescheid der Abgabenbehörde besteht nämlich die Möglichkeit einer Beschwerde an das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht), das jedenfalls den Gerichtsbegriff der EMRK erfüllt (vgl. VwGH 10.9.2020, Ro 2020/17/0011).

Insofern liegt für das Bundesfinanzgericht keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmungen des COFAG-NoAG vor.

Rückerstattungsanspruch

Der Rückerstattungsanspruch nach § 14 COFAG-NoAG errechnet sich gemäß Abs. 2 zunächst aus Beträgen, die dem Vertragspartner nach den Verordnungen und dem Vertragsverhältnis nicht zugestanden sind (Z 1). Zudem kann sich der Rückerstattungsanspruch aus dem unionsrechtlichen Beihilfenrecht (Z 2) sowie aus einem Verstoß gegen die Bestimmungen des Bundesgesetzes, mit dem Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19 Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft werden (Z 3), ergeben (vgl. ErläutIA 4070/A BlgNR 27. GP, 20).

Der Rückerstattungsanspruch erfasst nach der Z 1 Fälle, in denen die im Fördervertrag vereinbarte finanzielle Leistung wegen einer nach der einschlägigen Förderrichtlinie falschen

Bemessungsgrundlage zu hoch ausgefallen ist – z.B. weil im Förderantrag falsche Angaben (z.B. zur Umsatzhöhe der Vorjahre, zu den Fixkosten oder zur unternehmerischen Tätigkeit) gemacht worden sind, weil die Förderrichtlinie durch den Antragsteller falsch ausgelegt worden ist (z.B. falscher Ansatz der Bestandszinsen) oder weil die Voraussetzungen der Förderrichtlinie nicht (vollständig) erfüllt worden sind (z.B. ein Antrag auf eine weitere Auszahlungstranche nicht gestellt worden ist oder weil der Vertragspartner bereits im Zeitpunkt der Auszahlung als Unternehmen in Schwierigkeiten zu beurteilen gewesen wäre oder weil sich Änderungen bei Bestandszinsenzahlungen gemäß § 3 Abs. 4 bis 6 COFAG-NoAG ergeben haben).

Die Rückerstattung soll gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG im Einklang mit der Grundregel in § 198 BAO amtswegig vom zuständigen Finanzamt durch Abgabenbescheid festgesetzt werden. Dementsprechend richtet sich die Fälligkeit des Rückerstattungsanspruches nach § 210 BAO (mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Festsetzungsbescheids).

Bei der Erfüllung der Aufgaben, die durch das COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz – CFPG den Abgabenbehörden übertragen werden, handeln die Finanzämter als Gutachter und nicht in ihrer Funktion als Abgabenbehörde des Bundes (§ 2 Abs 1 CFPG).

Obwohl die Förderungen im Rahmen einer abgabenbehördlichen Maßnahme mitüberprüft werden sollten, handelte das Finanzamt bezüglich der Förderungen nicht als (Abgaben-)Behörde, sondern erstellte ein Gutachten; ein Prüfungsbericht war allerdings nur dann zu erstellen, wenn die Prüfung Anlass zum Handeln gab (ErläutRV 440/A 27. GP, 12). Innerhalb der Förderungsrichtlinien (zB Fixkostenzuschuss 800.000 – Pkt. 2.3; Verlustersatz – Pkt 2.4) waren die Organe der COFAG weisungsfrei (was schließlich verfassungswidrig war). Demnach bestand auch keine Weisungsbefugnis der Abgabenbehörden an die COFAG. Insofern ist es auch sachlich gerechtfertigt, dass die Abgabenbehörden den Rückforderungsanspruch selbst zu beurteilen haben und nicht gerechtfertigte Förderungen zurückfordern müssen. Eine Ermessensübung ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts im Zusammenhang mit Rückforderungen nach dem COFAG-NoAG nicht opportun und deren Fehlen macht die Bestimmungen über die Rückforderung nicht verfassungswidrig, zumal selbst bei der Ermessensübung zu bedenken wäre, dass öffentliche Gelder in – meist – nicht unerheblichem Ausmaß zu Unrecht ausbezahlt wurden.

Richtlinien sind Verordnungen

Gemäß Art 139 Abs 1 Z 4 B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen. Durch die Aufhebung von § 2 Abs 1 Z 3, § 2 Abs 2 Z 7, § 2 Abs 2a, § 3b Abs 2 und § 6a ABBAG-Gesetz mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 5. Oktober 2023, G265/2022, verliert die COFAG nicht ihre Rechtspersönlichkeit. Bei den einschlägigen Regelungen des ABBAG-Gesetzes und den auf dieser Grundlage erlassenen Verordnungen, so auch bei der Fixkostenzuschuss-VO, handelt es sich nicht um sogenannte

Selbstbindungsregelungen. Mit der Entscheidung des VfGH 16.9.2024, V 44/2024, hat der Verfassungsgerichtshof einen Satz in Punkt 7.6 des Anhanges zur Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines begrenzten Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl. II 497/2020, in der Fassung BGBl. II 253/2021 als gesetzwidrig aufgehoben.

Da die Aufhebung einer Bestimmung einer Verordnung nur dann durch den Verfassungsgerichtshof möglich ist, wenn tatsächlich eine Verordnung (die auch entsprechend kundgemacht wurde) vorliegt, handelt es sich bei den Richtlinien, die als „Anhang“ der VO über die Gewährung eines FKZ 800.000 bezeichnet sind, um Verordnungsbestimmungen. Dasselbe gilt auch für die Richtlinien über den Verlustersatz, zumal auch in dieser Verordnung einzelne Bestimmungen durch den Verfassungsgerichtshof aufgehoben wurden (vgl BGBl. II 323/2023).

Verlustersatz / Fixkostenzuschuss

Die Richtlinie über den Verlustersatz wurde mit BGBl. II 568/2020 am 16.12.2020 kundgemacht. Zu diesem Zeitpunkt gab es bereits die Richtlinie über den Fixkostenzuschuss 800.000 (BGBl. II Nr. 497/2020, kundgemacht am 23.11.2020). Die Richtlinie über den Verlustersatz konnte somit auf den Fixkostenzuschuss 800.000 Bezug nehmen und im Punkt 4.4.4. vorsehen, dass ein Verlustersatz nicht gewährt werden darf, wenn der Antragsteller einen Fixkostenzuschuss 800.000 in Anspruch nimmt. Konsequenterweise enthält die Richtlinie über den Verlustersatz auch Vorkehrungen für den Fall, dass der Antragsteller bereits einen Fixkostenzuschuss 800.000 beantragt hat (und dem Grund nach vom Verlustersatz ausgeschlossen wäre). Einer der Unterschiede zwischen Fixkostenzuschuss 800.000 und Verlustersatz besteht darin, dass der Verlustersatz mit 10 Millionen Euro begrenzt ist (Pkt. 4.3.), während der Fixkostenzuschuss 800.000 mit 1,8 Mio € begrenzt ist. Ein Wechsel vom Fixkostenzuschuss zum – später kundgemachten – Verlustersatz kann somit von Vorteil sein.

Die Richtlinie über den Fixkostenzuschuss 800.000 enthält folgende Formulierung in Punkt 4.2.2.: „*Nimmt* der Antragsteller den FKZ 800.000 *in Anspruch*, darf kein Verlustersatz gemäß der Verordnung [...] (VO über die Gewährung eines Verlustersatzes), BGBl. II Nr. 568/2020 in der jeweils geltenden Fassung, *gewährt werden*.“

Falls der Antragsteller bereits einen FKZ 800.000 beantragt hat, kann dennoch vor Antragstellung der zweiten Tranche ein Verlustersatz beantragt werden, nachdem [...] der Antragsteller bestätigt, dass der FKZ 800.000 nicht mehr beansprucht wird und bereits erhaltene Zahlungen zurückgezahlt oder auf einen etwaig zustehenden Verlustersatz anzurechnen sind.“

Die Richtlinie über den Verlustersatz enthält folgende Formulierung in Punkt 4.4.4.: „Ein Verlustersatz *darf nicht gewährt werden*, wenn der Antragsteller einen Fixkostenzuschuss 800.000 [...] (FKZ 800.000) oder [...] *in Anspruch nimmt*.“

Falls der Antragsteller bereits einen FKZ 800.000 beantragt hat, kann dennoch vor Antragstellung der Tranche II des FKZ 800.000 ein Verlustersatz beantragt werden, nachdem [...] der Antragsteller bestätigt, dass der FKZ 800.000 nicht mehr beansprucht wird und bereits erhaltene Zahlungen zurückgezahlt oder auf einen etwaig zustehenden Verlustersatz anzurechnen sind. [...]"

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift der in dieser zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend. Es ist zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck oder Satz nach allgemeinem Sprachgebrauch des Gesetzgebers (oder des Ordnungsgebers) zukommt (VwGH 12.11.2020, Ra 2019/15/0133). Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Dem Ziel, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen, dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Nach der stRsp des VwGH sind alle diese Auslegungsmethoden erlaubt; sie schließen sich nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen einander (VwGH 7.9.1989, 89/16/0067; *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 21 Tz 2). Die Auslegungsvorschriften des ABGB einschließlich seiner Bestimmungen über die Analogie sind grundsätzlich auch im Verwaltungsrecht anzuwenden; die Analogie ist grundsätzlich dem Umkehrschluß vorzuziehen (VwGH 28.10.1988, 88/18/0091). Jede Auslegungsmethode findet ihre Grenze im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes (vgl. etwa VwGH 13.3.2009, 2005/12/0240; 29.6.2011, 2009/12/0141; 24.2.2016, Ro 2016/10/0005, 0006). Dies bedeutet bei Auslegung von Gesetzen einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung sogenannter "korrigierender Auslegungsmethoden" (vgl. etwa VwGH 3.10.2018, Ro 2018/12/0014; 22.3.2019, Ra 2018/04/0089).

Zutreffend verweist die belangte Behörde im Vorlagebericht auf den Umstand, dass eine allfällige Rückforderung eines Verlustersatzes nicht Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist, zumal im angefochtenen Bescheid ausdrücklich ein Fixkostenzuschuss 800.000 zurückgefordert wurde. Sache dieses Beschwerdeverfahrens ist daher ausschließlich die Frage, ob der (ausbezahlte) Fixkostenzuschuss 800.000 samt Zinsen zurückgefordert werden muss.

Für den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt (zuerst wurde ein Verlustersatz beantragt und ausbezahlt und erst danach wurde ein Fixkostenzuschuss 800.000 für andere Zeiträume beantragt und ausbezahlt), enthalten die Richtlinien keine Regelung hinsichtlich einer Umwidmung. Daraus schließt die belangte Behörde, dass es nicht möglich ist, für Jänner 2021 einen Verlustersatz und für Februar bis Juni 2021 einen Fixkostenzuschuss zu erhalten. Allerdings gesteht die belangte Behörde zu, dass aus (internen) Vermerken der COFAG ersichtlich ist, dass die COFAG einen „Produktwechsel von VE TR 1 auf FKZ 800 TR 2“

akzeptierte und daher den Fixkostenzuschuss 800.000 auszahlte, jedoch die Auszahlung der zweiten Tranche des Verlustersatzes (wegen des „Produktwechsels“) verweigerte.

Wird eine zuvor ausbezahlte Förderung wieder zurückgezahlt oder bescheidmäßig zurückgefordert, wird sie wohl nicht mehr „in Anspruch“ genommen. Die Formulierung, dass etwas „nicht gewährt werden“ darf, kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts vor allem so verstanden werden, dass jemand eine Förderung gegenwärtig oder zukünftig nicht erhalten soll.

Weder im Zeitpunkt der Antragstellung des Verlustersatzes noch im Zeitpunkt der Auszahlung der Tranche 1 des Verlustersatzes hatte die Beschwerdeführerin einen Fixkostenzuschuss 800.000 in Anspruch genommen.

Hingegen hat die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Beantragung (und auch im Zeitpunkt der Auszahlung) des Fixkostenzuschusses 800.000 bereits einen Verlustersatz erhalten. Punkt 4.2.2. der Richtlinie über den Fixkostenzuschuss sieht diesbezüglich vor, dass bei Inanspruchnahme des Fixkostenzuschusses 800.000 kein Verlustersatz gewährt werden darf. Die Inanspruchnahme eines Fixkostenzuschusses wird spätestens mit dessen Auszahlung vorliegen.

Die Beschwerdeführerin hat einen Fixkostenzuschuss 800.000 Tranche 2 ausbezahlt bekommen. Eine erste Tranche Fixkostenzuschuss 800.000 wurde von der Beschwerdeführerin weder beantragt noch von der COFAG ausbezahlt oder abgelehnt. Insofern ist die im Punkt 4.2.2. der Richtlinien über den Fixkostenzuschuss vorgesehene Regelung, wonach ein Verlustersatz (vor der Beantragung der zweiten Tranche des Fixkostenzuschusses 800.000) selbst dann beantragt werden kann, wenn bereits ein Fixkostenzuschuss 800.000 beantragt wurde und dieser Fixkostenzuschuss 800.000 nicht mehr beansprucht wird und bereits erhaltene Zahlungen zurückzuzahlen sind, nicht anwendbar. Eine korrespondierende Regelung findet sich in Punkt 4.4.4 der Richtlinien über den Verlustersatz.

Sowohl die Richtlinie über den Fixkostenzuschuss 800.000 als auch die Richtlinie über den Verlustersatz führen aus, dass ein Verlustersatz nicht „gewährt werden“ darf, wenn der Antragsteller einen Fixkostenzuschuss 800.000 „in Anspruch“ nimmt. Im Ergebnis soll verhindert werden, dass ein und derselbe Antragsteller sowohl einen Fixkostenzuschuss 800.000 als auch einen Verlustersatz erhält.

Aus der in beiden Richtlinien gewählten Formulierung, dass ein bereits ausbezahlter Fixkostenzuschuss 800.000 auf einen etwaig zustehenden Verlustersatz „anzurechnen“ ist, lässt sich auch ableiten, dass auch keine Kombination aus Fixkostenzuschuss 800.000 und Verlustersatz in verschiedenen Zeiträumen möglich sein soll; es soll entweder der Fixkostenzuschuss 800.000 oder der Verlustersatz gewährt werden. Allerdings soll ein Wechsel vom Fixkostenzuschuss 800.000 zum Verlustersatz abwicklungstechnisch vereinfacht werden (etwa durch Anrechnung).

Zutreffend verweist die belangte Behörde im Vorlagebericht auf einen Zeitschriftenbeitrag (SWK 13-14/2021, 800), in dem es in der Tabelle in der Spalte „FKZ 800.000“ heißt: „Die Beantragung eines FKZ 800.000 ist nicht möglich, wenn ein Verlustersatz beantragt wurde.“³⁷ Die Fußnote 37 lautet: „Vgl Pkt 4.2.2. letzter Absatz Richtlinien zum FKZ 800.000.“ Der letzte Absatz des Punktes 4.2.2. der Richtlinien zum FKZ 800.000 am 10.5.2021 (Veröffentlichung des SWK-Beitrages) lautet: *„Nimmt der Antragsteller den FKZ 800.000 bereits in Anspruch, hat er den FKZ 800.000 beantragt oder wurde sein Antrag auf einen FKZ 800.000 abgelehnt, darf der Vorschuss FKZ 800.000 gemäß Punkt 5.3.2 nicht mehr in Anspruch genommen werden.“*

Die FAQs zum Verlustersatz lauten auszugsweise: *„1.10 Kann der Verlustersatz in Anspruch genommen werden, wenn bereits ein FKZ 800.000 gewährt wurde?
Ein Verlustersatz darf nicht gewährt werden, wenn der Antragsteller einen FKZ 800.000 in Anspruch nimmt. Sofern der Antragsteller vom FKZ 800.000 zurücktritt, und diesen zurückbezahlt, kann natürlich auch ein Verlustersatz beantragt werden. [...]“*

Die Variante, dass zunächst ein Verlustersatz beantragt und ausbezahlt wurde (beansprucht wird) und anschließend ein Fixkostenzuschuss 800.000 beantragt wird, ist von keiner der beiden in Betracht kommenden Richtlinien erfasst. Allerdings regelt auch die Richtlinie über den Fixkostenzuschuss 800.000, dass ein *Verlustersatz* nicht gewährt werden darf, wenn ein Fixkostenzuschuss 800.000 in Anspruch genommen wird. Keine der Richtlinien schreibt allerdings vor, dass ein *Fixkostenzuschuss* 800.000 nicht gewährt werden dürfte, wenn ein Verlustersatz in Anspruch genommen wird.

Insofern darf nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt bloß der Verlustersatz (im Ergebnis) nicht gewährt werden, wenn der Fixkostenzuschuss in Anspruch genommen wird. Im Wege der Rückerstattung ist sicherzustellen, dass nicht beide Förderungen in Anspruch genommen werden. Die Gewährung eines Fixkostenzuschusses 800.000 ist jedoch auch nach erfolgter Auszahlung des Verlustersatzes (der sodann zurückzufordern ist) möglich.

Ein solches Auslegungsergebnis widerspricht auch nicht dem Willen des Verordnungsgebers, dass nur eine Art der Förderung, nämlich entweder der Fixkostenzuschuss 800.000 oder der Verlustersatz zur Anwendung kommen soll, zumal beide Richtlinien auch Bestimmungen über die Rückforderung von Förderungen vorsehen, wenn sich herausstellt, dass die Förderung nicht (mehr) zusteht.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide waren aufzuheben.

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 Frage, ob ein Wechsel vom Verlustersatz zum Fixkostenzuschuss mangels ausdrücklicher Erwähnung in den maßgebenden Richtlinien möglich ist, ist nicht ersichtlich. Die Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 7. Jänner 2026