

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Jänner 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Dezember 2024 betreffend COVID-19-Rückerstattungsanspruch gem § 14 Abs 2 Z 1 COFAG-NoAG in Höhe von 148.955,55 Euro sowie Bescheid über die Verzinsung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11.3.2026 in Anwesenheit von RA Dr. Alexander Haas für die Beschwerdeführerin und von Mag. Beate Schreck für die belangte Behörde zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Antrag

Am 1.9.2021 übermittelte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Fixkostenzuschuss 800.000 (Tranche FKZ5). Am 22.4.2022 wurden insgesamt € 267.527,45 ausbezahlt.

Rückforderungsbescheid + Verzinsungsbescheid

Mit Bescheid vom 9.12.2024 forderte das Finanzamt Österreich (die belangte Behörde) vom Auszahlungsbetrag in Höhe von € 267.527,45 einen Betrag in Höhe von € 148.955,55 wieder zurück.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass bei der Berechnung des FKZ 800.000 unter anderem Personalaufwendungen für die Aufrechterhaltung des Mindestbetriebes in Höhe von € 331.868,50 als Fixkosten berücksichtigt wurden. Hinsichtlich dieser Personalkosten habe jedoch eine Kürzung zu erfolgen. Bei einem Umsatzrückgang von ca 44,88 % seien eben von den 331.868,50 die 44,88%, sohin € 148.955,55 zurückzuzahlen.

Mit Bescheid vom 10.12.2024 wurden Nachforderungszinsen in Höhe von € 17.916,68, die sich aus der Verzinsung des Rückzahlungsbetrages in Höhe von € 148.955,55 ergeben, festgesetzt.

Beschwerde

Am 10.1.2025 langte die Beschwerde der Beschwerdeführerin bei der belangten Behörde ein. In der Beschwerde wurde zunächst die Verfassungswidrigkeit des Rückforderungsbescheides bzw die Rechtswidrigkeit der Zuständigkeit der belangten Behörde angeführt.

Zunächst machte die Beschwerdeführerin die Verfassungswidrigkeit des Rückforderungsbescheides bzw die Rechtswidrigkeit der Zuständigkeit des Finanzamtes Österreich geltend. Da die Gewährung der Förderung auf privatrechtlicher Basis zulässig ist (VfGH 15.12.2021, G 233/2021) könne auch die als unzulässig erachtete Übertragung von nicht hoheitlichen Aufgaben auf eine GmbH (VfGH 5.10.2023, G 265/2022) nichts daran ändern, dass auch die Rückforderung auf zivilrechtlichem Wege zu erfolgen hätte.

Geltend gemacht wurde insbesondere die Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter, das Prinzip der festen Geschäftsverteilung und die Verletzung des Gleichheitssatzes (Art 7 B-VG). Willkür liege insbesondere deshalb vor, weil es der COFAG überlassen blieb, bis zu einem bestimmten Stichtag Klage zu erheben und damit zu entscheiden, welche Ansprüche (zivil)gerichtlich geltend gemacht werden sollten.

Die Umdeutung eines privatrechtlichen Rechtsverhältnisses in ein hoheitliches Rechtsverhältnis, das dem Finanzamt zugewiesen wurde, bedeute eine deutliche Schlechterstellung der Beschwerdeführerin.

Mit dem COFAG-NoAG liege ein Gesetz mit echter Rückwirkung vor, da in einen bereits verwirklichten Tatbestand (= erfolgte Förderung) eingegriffen werde. Eine sachliche Begründung für die Verschlechterung der Rechtsposition der Beschwerdeführerin liege nicht vor.

Weiters macht die Beschwerdeführerin gelten, dass eine Rückforderung aufgrund einer Überschreitung von Beihilfenhöchstgrenzen nur für den Fall erfolgen könne, dass die Einhaltung dieser Höchstgrenzen Vertragsinhalt wurden.

Darüber hinaus führt die Beschwerdeführerin aus, dass die im Bescheid angeführten Behauptungen, dass eine Überschreitung der Obergrenzenrichtlinien des Unternehmensverbundes vorliege, nicht nachvollziehbar sei.

Schließlich wendet die Beschwerdeführerin ein, dass bei einem Hotel die Einsparung des Personals auf einen kleinen Prozentsatz nicht – wie etwa in der Gastronomie – möglich wäre. Bei der Beschwerdeführerin handle es sich „im Wesentlichen um einen Hotelbetrieb“, welcher zu einem hohen Prozentsatz auch Businesskunden zu beherbergen hatte. Der Wegfall der touristischen Auslastung habe zu einem nicht unerheblichen Umsatzverlust geführt. Eine Einschränkung des Personalaufwandes sei nicht möglich gewesen.

Unmittelbar anschließend wird in der Beschwerde ausgeführt, dass ein Offenhalten des Hotels

als nicht betriebswirtschaftlich gerechtfertigt anzusehen gewesen wäre, dass das „Leistungsangebot z. B. im gastronomischen Bereich“ eingeschränkt worden wäre und Personalkosten im maximal möglichen Ausmaß reduziert worden wären.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdeentscheidung vom 10.2.2025 hat die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Dabei hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass die Personalkosten um 6 % reduziert wurden und Kurzarbeitshilfen im Ausmaß von 22 % der Bruttolohnkosten in Anspruch genommen wurden.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 14.2.2025 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Vorlagebericht

Im Vorlagebericht vom 26.2.2025 hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass auch wegen Überschreitens der Obergrenze im Unternehmensverbund eine Rückforderung zu erfolgen hatte, die jedoch mit einem eigenen Bescheid erfolgte. Die übrigen Ausführungen der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme betreffen die Frage des Mindestbetriebes.

Beschluss

Mit Beschluss vom 4.3.2025 wandte sich das Bundesfinanzgericht an beide Verfahrensparteien mit diversen Fragen.

Mit Schreiben vom 28.3.2025 gab die belangte Behörde bekannt, dass sich die „Summe Zuwendungen“ in Höhe von € 916.345 im Antrag (im Rahmen eines Hinweises zum maximalen Auszahlungsbetrag) aus dem Lockdown-Umsatzersatz in Höhe von € 403.351,90, bestimmten Covid-19-Zuschüssen in Höhe von € 212.993,25 sowie Covid-19-Kredithaftungen in Höhe von € 300.000,00 zusammensetzen, wobei die belangte Behörde nicht angegeben konnte, um welche Zuschüsse aus dem „Non-Profit-Organisationen Unterstützungsfonds“ in Höhe von € 212.993,25 es sich handelt.

Die belangte Behörde wies noch darauf hin, dass die COFAG hinsichtlich der Prüfung des Mindestbetriebes wie folgt vorgegangen sei:

„Die angegebenen Personalaufwendungen zur Gewährleistung eines Mindestbetriebes sind anhand der Personalstände zu plausibilisieren. Dafür sind Personalstand und Personalaufwand des ‚Normalzustandes‘ heranzuziehen. Zur Plausibilisierung ist der letzte Jahresabschluss bzw. Mitarbeiterstand gemäß Firmenbuch vor der Pandemie (idR 2019) heranzuziehen, um Mitarbeiteranzahl und Personalaufwand im ‚Normalbetrieb‘ zu erheben. Anhand der

erhobenen Mitarbeiteranzahl ist der angegebene Personalaufwand für den Mindestbetrieb zu plausibilisieren. In der Plausibilisierung zu würdigen sind weitere Umstände, wie Branche oder Saisonabhängigkeit. Kann der angesetzte Aufwand auf dieser Basis plausibilisiert werden, kann der Antrag freigegeben werden. Andernfalls hat eine entsprechende Kontaktaufnahme und Anforderung zusätzlicher Detailunterlagen zum Mindestbetrieb zu erfolgen.“

Mit Schreiben vom 11.4.2025 gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass sie einerseits ein Hotel betreibe und andererseits auch Objekte separat vermiete (zB Billa-Markt). Die COFAG-Förderungen haben sich ausschließlich auf den Hotelbetrieb bezogen. Das Bilanzergebnis der Beschwerdeführerin ist auf Grund der Vermietung der separaten Objekte besser als das Ergebnis des Hotelbetriebes alleine, weil es bei diesen Vermietungen nur geringe Ausfälle gegeben habe.

Die im Beschluss des Bundesfinanzgerichts angesprochene Aufstellung konnte die Beschwerdeführerin teilweise nicht erklären, weil die zuständige Mitarbeiterin nicht mehr in der Steuerberatungskanzlei tätig sei.

Mit dem Schreiben vom 11.4.2025 legte die Beschwerdeführerin umfassende Dienstpläne vor und verwies darauf, dass eine Kündigung wegen Umstellung auf Kurzarbeit nicht möglich gewesen wäre.

Die belangte Behörde gab zu den von der Beschwerdeführerin vorgelegten ergänzenden Unterlagen keine Stellungnahme ab.

Die Beschwerdeführerin hingegen, erstatte mit Schreiben vom 26.5.2025 ein Vorbringen zu den Ausführungen der belangten Behörde. Zunächst verwies die Beschwerdeführerin darauf, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um keine „Non-Profit-Organisation“ handle und sie führte aus, dass sie die in der Tabelle im Schreiben vom 28.3.2025 der belangten Behörde angeführten Gelder in Höhe von € 212.993,25 nicht erhalten habe.

Weiters verwies die Beschwerdeführerin darauf, dass sie den Kredit in Höhe von € 300.000, für den eine Haftung übernommen wurde, bereits am 31.3.2025 zurückgezahlt habe.

Nachreichung des Finanzamtes Österreich

Mit Schreiben vom 11.6.2025 gab die belangte Behörde gegenüber dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass sie bereits im Vorlagebericht vom 26.2.2025 darauf hingewiesen habe, dass sie an die Beschwerdeführerin auch einen Rückerstattungsbescheid gem § 15 Abs 2 COFAG-NoAG wegen Obergrenzenüberschreitung im Unternehmensverbund erlassen habe, gegen den ebenfalls eine Beschwerde eingebracht wurde. Nunmehr sei die belangte Behörde zur Auffassung gelangt, dass dieser zweite Rückerstattungsbescheid dieselbe Beschwerdesache betreffe und deshalb nicht mehr mit Beschwerde vorentscheidung abgesprochen werden dürfe. Der erste (dem Bundesfinanzgericht vorgelegte) Rückerstattungsbescheid betreffe einen Betrag in Höhe von € 148.955,55 weil Personalaufwendungen auszuscheiden waren. Der „noch

zustehende Betrag“ in Höhe von € 118.571,90 wurde mit dem zweiten Bescheid wegen beihilfenrechtlicher Obergrenzenüberschreitungen zurückgefordert.

Stellungnahme der Beschwerdeführerin zur Nachreichung des Finanzamtes

Zunächst führt die Beschwerdeführerin aus, dass jeder der beiden Rückerstattungsbescheide eine eigene Rechtsgrundlage betreffe und daher separat zu bearbeiten seien und nicht die Zuständigkeit automatisch auf das Bundesfinanzgericht übergehe.

Inhaltlich führt die Beschwerdeführerin aus, dass die Rechtsmeinung der EU unerheblich sei und einzig die Förderbedingungen entscheidend seien. Abgesehen davon sei den Bescheiden nicht zu entnehmen, wie sich die Rückerstattungsansprüche errechnen.

Mündliche Verhandlung

Erörtert wurde, dass es sich bei den Vermietungen an einen Supermarkt und an ein Fitness-Studio um reine Raumüberlassung handelt.

Die Vertreter der Beschwerdeführerin erklären, dass die Personalkosten, die für den Antrag auf Fixkostenzuschuss 800.000 ermittelt wurden, um AMS-Kurzarbeitshilfen im Ausmaß von € 77.056,30 gekürzt wurden. Ob eine weitere Kürzung im Hinblick auf die für den Förderzeitraum gewährten Kurzarbeitshilfen von € 105.670,05 zu erfolgen habe, sei eine Rechtsfrage.

Die Rezeption musste 24 Stunden geöffnet haben. Das bedeutet einen drei-Schicht-Betrieb, wobei Krankenstände da noch gar nicht berücksichtigt sind. ***Hotelkette*** gebe klare Richtlinien vor. Der Unterschied zum Normalbetrieb liege in den Stunden und die seien im Betrachtungszeitraum erheblich weniger geworden. Das Hotel habe 150 Zimmer und muss alle 10-15 Jahre generalsaniert werden. Diese Kosten müssen auch erwirtschaftet werden.

Die Vertreterin der belangten Behörde ist der Ansicht, dass Rückstellungen nicht zu den Personalkosten gehören. Im Hinblick auf den Mindestbetrieb müsse gefragt werden, ob man wirklich jede Abteilung voll besetzen müsse. Wenn ein Normalbetrieb vorlag, gehören gar keine Personalkosten in die Bemessungsgrundlage für den Fixkostenzuschuss 800.000. Sofern man zum Ergebnis kommt, dass sehr wohl Personalkosten zustehen, müsste eine Rückforderung wegen der Obergrenzenüberschreitung erfolgen.

Zu einer Obergrenzenüberschreitung führten die Vertreter der Beschwerdeführerin aus, dass eine solche Obergrenze im Zeitpunkt der Auszahlung der Förderung kein Thema gewesen sei. Insofern dürfe man es auch nicht später zum Thema machen.

Die Vertreterin der belangten Behörde verwies diesbezüglich auf Punkt 1.2 der Richtlinie zum Fixkostenzuschuss 800.000, worin ausgeführt wird, dass es sich um eine Beihilfe nach Art 107 AEUV handelt. In den Förderbedingungen musste bestätigt werden, die FKZ 800.000 – Richtlinie zu kennen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betreibt in Graz ein Hotel. Neben dem Hotel vermietete die Beschwerdeführerin in den Jahren 2020 und 2021 noch weitere Objekte, bei denen es kaum Mietzinsausfälle gab.

Am 1.9.2021 wurde ein Fixkostenzuschuss 800.000 mit einem maximalen Auszahlungsbetrag in der Höhe von € 440.527,59 für die Zeiträume 16.9.2020 bis 30.9.2020, Oktober 2020 sowie Jänner - Juni 2021 beantragt. Es wurde auch der Ausfallsbonus als Vorschuss auf den Fixkostenzuschuss beantragt. Im April 2022 wurden dann tatsächlich € 267.527,45 ausbezahlt. Die Differenz entfällt auf Vorschüsse auf den Fixkostenzuschuss 800.000.

Im Zeitraum 16.9.2019 bis 31.10.2019 beschäftigte die Beschwerdeführerin 22 Dienstnehmer, im selben Zeitraum 2020 waren es 21 Dienstnehmer. Im Zeitraum Jänner bis Juni 2021 beschäftigte die Beschwerdeführerin 21 Dienstnehmer; im Zeitraum Jänner bis Juni 2019 waren es ebenfalls 21 Dienstnehmer.

Kurzarbeitshilfen vom Arbeitsmarktservice wurde außer im September 2020 in allen Betrachtungszeiträumen in Anspruch genommen. Die Auszahlung der Kurzarbeitshilfen erfolgte nur teilweise in den Betrachtungszeiträumen. Im Zeitraum September 2020 bis Juni 2021 hat die Beschwerdeführerin vom AMS Kurzarbeitshilfen in Höhe von € 117.227,74 ausbezahlt bekommen.

Für die Zeiträume September bis Oktober 2020 und Jänner bis Juni 2021 wurden vom AMS Kurzarbeitshilfen in Höhe von € 105.670,05 gewährt, jedoch zum Teil erst später ausbezahlt. Bei der Ermittlung der Personalkosten für die Antragstellung für den Fixkostenzuschuss 800.000 hat die Beschwerdeführerin € 77.057,00 als AMS-Kurzarbeitshilfen berücksichtigt.

Die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin waren in den Betrachtungszeiträumen (außer September 2020) in unterschiedlichem Ausmaß von Kurzarbeit betroffen.

In den Zeiträumen September 2020 und Oktober 2020 war die Abteilung „Rezeption“ mehrfach besetzt; es gab in dieser Abteilung keine Kurzarbeit. Manche Mitarbeiter waren – wie auch schon im Jahr 2019 – für den Barbetrieb eingeteilt. Kurzarbeit gab es in dieser Abteilung erst ab November 2020.

Die Abteilung Verwaltung bestand im Betrachtungszeitraum zunächst aus vier Mitarbeitern. Im September 2020 gab es in dieser Abteilung keine Kurzarbeit. Ab Oktober 2020 leistete zumindest eine Mitarbeiterin dieser Abteilung Kurzarbeit. Ab April 2021 wurde ein Mitarbeiter aus der Rezeption dieser Abteilung zugewiesen, die sodann aus fünf Mitarbeitern bestand. Zur Abteilung Verwaltung gehört auch das Führungspersonal (Direktor, stellvertretender Direktor). Die Abteilung Service und Küche bestand im Jahr 2019 aus einem Stammpersonal von sieben

Personen. Im September 2020 bestand die Abteilung aus einem Stammpersonal von acht Personen. Kurzarbeit gab es in dieser Abteilung ab Oktober 2020.

Der Jahresüberschuss 2019 (Ergebnis nach Steuern) betrug € 1.117.64,27; der Jahresüberschuss 2020 betrug € 468.497,23; der Jahresüberschuss 2021 betrug € 1.158.423,10.

Der Umsatzeratz im Jahr 2020 betrug € 403.351,90; der Ausfallsbonus im Jahr 2021 betrug € 452.584,35. Der fixkostenzuschussrelevante Umsatz im Vergleichszeitraum 2019 betrug € 2.913.375. Im Betrachtungszeitraum betrug der relevante Umsatz € 1.605.738,50. Der Umsatzrückgang betrug somit 44,88 %.

Im Betrachtungszeitraum sind Fixkosten in Höhe von € 1.023.325,23 angefallen; dabei entfielen € 41.843,10 auf Versicherungsleistungen, die von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen sind, und € 331.868,50 auf Personalkosten.

Das Hotel blieb auch während den Zeiten, in denen Betretungsverbote bestanden, geöffnet. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat gegenüber der COFAG angegeben, dass von den Personalaufwendungen für den Mindestbetrieb alle Mitarbeiter betroffen sind, weil es sich um ein Hotel handelt.

Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin ist die in Luxemburg ansässige ***Firma1*** S.A. Die ***Firma1*** S.A. ist auch Alleingesellschafterin der ***Firma2***gesellschaft m.b.H. sowie der ***Firma3*** GmbH.

Mit dem erstvorgelegten Bescheid vom 9.12.2024 forderte die belangte Behörde einen Betrag in Höhe von € 148.955,55 gem § 14 Abs 2 Z 1 COFAG-NoAG als Fixkostenzuschuss 800.000 zurück. Sachverhaltsmäßig gab die belangte Behörde an, dass die Beschwerdeführerin ein Hotel betreibe und bei der Ermittlung des Fixkostenzuschusses auch Personalaufwendungen berücksichtigt wurden, die nicht zustehen würden und sich dadurch der Rückforderungsbetrag ergebe.

Mit dem am 12.6.2025 nachgereichten Bescheid vom 9.12.2024 forderte die belangte Behörde einen Betrag in Höhe von € 118.571,90 (die verbliebene Differenz zum ausgezahlten Fixkostenzuschuss 800.000) gem § 14 Abs 2 Z 2 COFAG-NoAG zurück. Sachverhaltsmäßig gab die belangte Behörde nun an, dass die Beschwerdeführerin einem Unternehmensverbund angehöre und Obergrenzen überschreitende Beihilfen erhalten habe. Ein Antrag auf Umwidmung nach den Obergrenzenrichtlinien wurde nicht gestellt. Die Beschwerdeführerin hat auch gegen diesen Bescheid eine Beschwerde erhoben. Eine Beschwerdeentscheidung wurde von der belangten Behörde nicht erlassen.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Antrag auf Fixkostenzuschuss gründen sich auf eine Einsichtnahme in den elektronischen Antrag vom 1.9.2021. Aus dem Antrag ist unter anderem ersichtlich, dass der Umsatz 2019 (Vergleichszeitraum) € 2.913.275 und im Betrachtungszeitraum 2020 nur noch € 1.605.738,50, sohin nur noch 55,11 % betrug. Dies ergibt eine Reduktion von 44,88 %.

Die Feststellung, dass auch ein Vorschuss auf den Fixkostenzuschuss beantragt wurde, ergibt sich aus dem Resultat der Plausibilisierung, die am ausgedruckt vorgelegten Antrag ersichtlich ist.

Aus den Antragsdaten sind folgende Antragszeiträume ersichtlich:

Betrachtungszeitraum Fixkostenzuschuss Phase 1	
Beschreibung	Wert
Betrachtungszeitraum VON	
16. September 2020 bis 30. September 2020	J
November 2020	
Jänner 2021	J
März 2021	J
Mai 2021	J

Beschreibung	Wert
Betrachtungszeitraum BIS	
Oktober 2020	J
Dezember 2020	
Februar 2021	J
April 2021	J
Juni 2021	J

Antragsgegenständlich sind somit die Monate September 2020, Oktober 2020, Jänner 2021, Februar 2021, März 2021, April 2021, Mai 2021 und Juni 2021. Die Monate November 2020 und Dezember 2020 sind nicht vom Antrag erfasst.

Sowohl die Umsätze des Vergleichszeitraums als auch des Betrachtungszeitraumes sind im Antrag auf Gewährung des Fixkostenzuschusses angeführt. Daraus ergibt sich rechnerisch der Umsatzrückgang von 44,88 %.

Auch die Betriebsausgaben (Fixkosten) sind im Antrag enthalten. Zu den Personalaufwendungen finden sich im Antrag folgende Angaben:

Personalaufwendungen die ausschließlich für die Bearbeitung von krisenbedingten Stornierungen und Umbuchungen anfallen	
--	--

Personalaufwendungen, die unabhängig von der Auslastung anfallen, in dem Ausmaß, in dem sie erforderlich sind, um einen Mindestbetrieb zu gewährleisten und eine vorübergehende Schließung des Unternehmens zu vermeiden, wenn das Unternehmen im gewählten Betrachtungszeitraum für Kunden tatsächlich geöffnet ist (gemäß Punkt 4.1.1 lit. (m) der Richtlinien)	EUR 331.868,50
---	----------------

Die Fixkosten laut Antrag gliedern sich wie folgt:

Mieten	15.512,11
AfA	404.173,05
Versicherungsprämien	10.527,00
Kredite	125.957,98
Lizenzen	4.358,48
Strom, Gas	40.288,00
Personal	331.868,50
betriebsnotwendige Zahlungen	90.640,25
Fixkosten	1.023.325,37
minus	- 41.843,10
Bmgl	981.482,27
Umsatzausfall	44,88%
FKZ beantragt in Höhe von	440.527,58

Ausgehend von den im Antrag enthaltenen Personalkosten in Höhe von € 331.868,50 und einem Umsatzausfall von 44,88[...] % (nicht gerundet), ergibt sich ein Rückzahlungsbetrag von € 148.955,55.

Die Feststellungen zur Anzahl der beschäftigten Dienstnehmer gründet sich auf eine Einsichtnahme in die Daten des Dachverbandes der österreichischen Sozialversicherung. Für das Jahr 2020 wurden insgesamt 23 Lohnzettel, wobei einer wieder storniert wurde, übermittelt. Für das Jahr 2021 wurden insgesamt 27 Lohnzettel übermittelt. Darüber hinaus hat die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin im Jahr 2023 gegenüber der COFAG das Betriebslohnkonto 2019 vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass in den Monaten Jänner bis Juni 21 Dienstnehmer, in den Monaten Juli bis September 23 Dienstnehmer und in den Monaten Oktober bis Dezember 22 Dienstnehmer beschäftigt waren. Aus dem Betriebsjahreslohnkonto 2020 ist ersichtlich, dass im September 2020 insgesamt 22 Dienstnehmer und im Oktober 2020 noch 20 Dienstnehmer bei der Beschwerdeführerin beschäftigt waren. Das (ebenfalls an die COFAG übermittelte) Betriebsjahreskonto 2021 wurde unvollständig übermittelt / vorgelegt, obwohl im Jahr 2023 die exakten Zahlen bekannt sein mussten. So ist für den Monat März 2021 nur ein Dienstnehmer bei der Beschwerdeführerin ausgewiesen. Dieser Eintrag kann nicht stimmen, zumal schon aus den vorgelegten Dienstplänen ersichtlich ist, dass im März 2021 mindestens 18 Dienstnehmer bei der Beschwerdeführerin beschäftigt waren.

Die Feststellung, dass Kurzarbeit durchgeführt und dafür vom AMS Kurzarbeitsförderung in Anspruch genommen wurde ergibt sich einerseits aus den vorgelegten Dienstplänen, die auch die Eintragung „KA“ (für Kurzarbeit) enthalten sowie aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen. Aus diesen Buchhaltungsunterlagen ist ersichtlich, dass in den

Monaten Dezember 2020, Februar 2021, März 2021, Mai 2021 und Juni 2021 Kurzarbeitsentschädigung ausbezahlt wurde. Darüber hinaus hat das AMS ergänzende Unterlagen zur Verfügung gestellt, aus denen ersichtlich war, für welche Zeiträume die Kurzarbeitsförderung gewährt wurde.

Die Feststellungen zu den Bilanzsummen gründen sich auf die Angaben in den Jahresabschlüssen, die im Firmenbuch hinterlegt sind.

Die Ertragssituation der Beschwerdeführerin stellt sich insgesamt wie folgt dar:

Kennzahl - Steuererklärung K1a	2019	2020	2021
9040 Erlöse	4.735.004,17	2.806.296,50	3.193.590,19
9090 sonstige	42.862,94	473.064,39	857.906,80
	4.777.867,11	3.279.360,89	4.051.496,99

Jahresabschluss	2019	2020	2021
Umsatzerlöse	4.735.004,17	2.806.296,50	3.193.590,19
sonstige betriebl. Ertr	28.969,62	462.673,01	850.066,68
Zinsen u.ä.	13.893,32	10.391,38	7.840,12
	4.777.867,11	3.279.360,89	4.051.496,99

	2019	2020	2021
Jahresüberschuss /			
Ergebnis nach Steuern	1.117.964,27	468.497,23	1.158.423,10

Die Beschwerdeführerin hat folgende Aufstellung zur Gewinn- und Verlustsituation vorgelegt:

Betrachtungszeitraum	Umsatz	Personalkosten	Gewinn/Verlust	Förderzeitraum	Umsatz	Personalkosten	Gewinn/Verlust
Sep.19	360.704,89	68.861,39	159.584,19	Sep.20	149.666,86	48.001,65	26.194,53
Okt.19	331.345,41	70.681,50	146.113,08	Okt.20	136.877,98	65.348,88	- 3.215,11
November	304.790,55	70.009,60	108.357,78		50.202,60	56.517,98	2.134,12
Dezember	269.058,12	70.168,11	94.140,44		45.113,86	21.387,53	- 18.106,34
Jän.19	204.853,17	69.671,16	35.443,01	Jän.21	57.264,80	62.818,66	- 38.578,91
Feb.19	203.530,59	60.878,00	49.902,77	Feb.21	95.480,53	31.124,78	7.526,70
Mär.19	259.086,21	67.385,37	84.929,29	Mär.21	85.772,68	24.123,96	7.748,42
Apr.19	228.237,65	69.696,87	75.563,57	Apr.21	66.976,95	62.395,65	- 41.716,98
Mai.19	307.220,37	71.877,03	108.874,20	Mai.21	89.618,98	46.445,85	7.524,47
Jun.19	347.670,38	71.204,29	141.504,86	Jun.21	142.270,84	52.919,22	26.557,24
	2.816.497,34	690.433,32	1.004.413,19		919.246,08	471.084,16	- 23.931,86

Für das Jahr 2019 ist daraus ein Gewinn in Höhe von € 1.004.413,19 bei einem Umsatz von € 2.816.497,34 (35,66% Gewinn vom Umsatz) ablesbar. Für den Förderzeitraum ist ein Verlust in Höhe von € - 23.931,86 ausgewiesen. Zu bedenken ist jedoch, dass die Monate November und

Dezember (2020) vom Antrag auf Gewährung des Fixkostenzuschusses 800.000 nicht erfasst sind (bzw wegen des ebenfalls beantragten Umsatzersatzes nicht erfasst sein dürfen). Ohne diese beiden Monate beträgt der Verlust nur noch € - 7.959,64.

Weiters ist in dieser – von der Beschwerdeführerin - vorgelegten Aufstellung nicht erfasst, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2020 auch einen Umsatzersatz in Höhe von ca € 400.000 und im Jahr 2021 einen Ausfallbonus in Höhe von € ca 260.000 erhalten hat.

Aus den vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen des Jahres 2019 sind Erträge in Höhe von € 3.394.000,17 (nur den Hotelbetrieb betreffend) bei Personalaufwendungen von € 694.445,48 (für den Gesamtbetrieb) ersichtlich. Umsatzerlöse und sonstige betriebliche Erträge betrugen im Jahr 2019 € 4.763.973,79. Interessanterweise betrugen die Personalkosten der Beschwerdeführerin im Betrachtungszeitraum (dem die Monate Juli und August fehlen) € 690.443,32 und die gesamten Personalaufwendungen (für 12 Monate) € 694.445,48 und wären damit für einen 12-Monatszeitraum nur um € 4.000,-- höher als für einen 10-Monatszeitraum. Insofern erscheint die vorgelegte Aufstellung fragwürdig.

Die Feststellung, dass der Hotelbetrieb der Beschwerdeführerin auch in jenen Zeiten geöffnet blieb, in denen etwa in der Gastronomie strikte Betretungsverbote bestanden, ergibt sich schon daraus, dass auch in der Beschwerde ausgeführt wird, dass die Beherbergung von Businesskunden, nicht aber von Touristen, gestattet war.

Die Feststellung, dass die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin gegenüber der COFAG angegeben hatte, dass von den Personalaufwendungen für den Mindestbetrieb alle Mitarbeiter betroffen sind, weil es sich um ein Hotel handelt, gründet sich auf ein E-Mail vom 16.3.2023 an die COFAG.

Die Feststellungen zu den Abteilungen, der Anzahl der dort tätigen Mitarbeiter und über die Kurzarbeit gründen sich auf die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Dienstpläne der Jahre 2019 bis 2021.

Mit Schreiben vom 26.5.2025 gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass sie nicht nur das Hotel betreibe, sondern auch Geschäftslokale an eine Supermarktkette vermietete, wobei die Mieten bezahlt wurden.

Die Feststellung zu den verbuchten Kurzarbeitsentschädigungen im Zeitraum September 2020 bis Juni 2021 gründet sich auf die entsprechenden Angaben in den vorgelegten Saldenlisten uns setzt sich wie folgt zusammen:

Dez.20	40.171,44
Feb.21	23.756,69
Mär.21	37.464,82
Mai.21	14.301,19
Jun.21	1.533,60
	117.227,74

Feb-Juni 21: 77.056,30

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin im Zuge der Ermittlung der fixkostenzuschussrelevanten Personalkosten eine Kurzarbeitsförderung in Höhe von 77.057,00 in Abzug gebracht hat, ergibt sich aus den Eintragungen in einem Berechnungsblatt (Excel-Sheet), das von der Beschwerdeführerin vorgelegt wurde. Dort wurde der Betrag auch als „KUA“ bezeichnet. Darüber hinaus stimmt der Betrag mit den in den Monaten (nicht: für diese Monate) vereinnahmten AMS Beihilfen, die in den Saldenlisten enthalten sind, überein.

Die Feststellung zu jenen Kurzarbeitsentschädigungen, welche *für* die gewählten (antragsgegenständlichen) Betrachtungszeiträume des Fixkostenzuschusses 800.000 vom AMS gewährt wurden, gründet sich auf die Angaben des AMS Steiermark, das diverse Abrechnungsunterlagen dem Bundesfinanzgericht vorgelegt hatte. Daraus ergibt sich folgendes Bild:

Zeitraum	Projekt	Förderung			
Sep.20				€	-
Okt.20	567614	€	7.707,43	€	7.707,43
Nov.20	567585	€	4.631,05		
	567614	€	10.170,70	€	14.801,75
Dez.20	567585	€	6.643,44		
	567614	€	11.018,82	€	17.662,26
Jän.21	567585	€	7.470,33		
	567614	€	9.979,90	€	17.450,23
Feb.21	567585	€	6.269,22		
	567614	€	7.700,58		
	588133	€	1.868,42	€	15.838,22
Mär.21	567585	€	1.533,60		
	567614	€	10.101,13		
	581086	€	1.188,51		
	581086	€	1.901,03		
	588133	€	1.340,47		
	588261	€	1.587,78	€	17.652,52
Apr.21	660834	€	17.257,50	€	17.257,50
Mai.21	581086	€	944,28		
	581086	-€	19,31		
	588133	€	1.529,10		
	588261	€	1.726,68		
	660834	€	17.204,09	€	21.384,84

Jun.21	660834	€	8.379,31	€	8.379,31
GESAMT		€	138.134,06	€	105.670,05

Zu den vom AMS zur Verfügung gestellten Daten passen auch die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Dienstpläne. Aus diesen Dienstplänen ist nämlich für keine der Abteilungen (Verwaltung, Rezeption und Service+Küche) eine Kurzarbeit für den Monat September 2020 (KW 36 bis 40) ersichtlich. Im Oktober 2020 (KW 40 bis 44) gab es in der Abteilung Rezeption keine Kurzarbeit.

Die Feststellung, dass im September 2020 und im Oktober 2020 die Abteilung „Rezeption“ mehrfach besetzt war, ergibt sich aus den vorgelegten Dienstplänen. Daraus ist zB ersichtlich, dass in der KW 43 (19.10. bis 24.10) der Mitarbeiter „***Mitarbeiter1***“ fünf Tage jeweils von 8 Uhr bis 16:30 Uhr Dienst hatte. Die Mitarbeiterin „***Mitarbeiter2***“ hatte an vier Tagen überschneidend von 6 Uhr bis 14:30 Uhr Dienst (und am fünften Tag einen Gleittag). Die Mitarbeiterin „***Mitarbeiter3***“ hatte an zwei Tagen überschneidend jeweils von 8 Uhr bis 16:30 Uhr Dienst.

Die Feststellungen zu den Gesellschaftsverhältnissen gründen sich auf die Angaben im Firmenbuch, in das eingesehen wurde.

Aus den vorgelegten Saldenlisten der Beschwerdeführerin ist ersichtlich, dass im Dezember 2020 ein Umsatzerlös in Höhe von € 403.351,90 ertragsmäßig erfasst wurde. Dazu passen die Einträge in der Transparenzdatenbank, dass genau dieser Betrag in zwei Tranchen ausbezahlt wurde. Auch die Daten zum Fixkostenzuschuss I stimmen mit den Angaben in der Transparenzdatenbank überein.

Rechtsgrundlagen

§ 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.

(2) Fördervertrag im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein auf Grundlage eines Förderantrages mit der COFAG oder dem Bund abgeschlossenes Rechtsgeschäft.

(3) Antragsteller im Sinne dieses Bundesgesetzes sind natürliche Personen, Personenvereinigungen und Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie juristische Personen, die einen Antrag auf Abschluss eines Fördervertrages gestellt haben.

(4) Vertragspartner im Sinne dieses Bundesgesetzes ist, wer aus einem Fördervertrag nach Abs. 2 vertraglich berechtigt ist, war oder als berechtigt behandelt wurde. Vertragspartner in diesem Sinne sind auch Rechtsnachfolger der ursprünglichen Vertragspartner.

(5) Auszahlungsbetrag im Sinne dieses Bundesgesetzes ist der gesamte aufgrund eines Fördervertrages ausgezahlte Betrag einschließlich allfälliger Vorauszahlungen und Verrechnungen durch die COFAG oder den Bund, auch wenn die Auszahlung in mehreren Teilbeträgen erfolgt.

(6) Negativer Auszahlungsteilbetrag im Sinne dieses Bundesgesetzes ist jener Teilbetrag, um den der Auszahlungsbetrag aufgrund eines späteren Förderantrages vermindert wurde.

(7) Auszahlung im Sinne dieses Bundesgesetzes ist die aufgrund eines Fördervertrages erfolgte Zahlungsanweisung der Buchhaltungsagentur des Bundes (BHAG); bei mehreren Zahlungsanweisungen aufgrund eines Fördervertrages, die letzte Zahlungsanweisung. Auszahlung im Sinne dieses Bundesgesetzes ist weiters die Verrechnung bzw. Aufrechnung von Förderbeträgen durch die COFAG oder den Bund zum Zeitpunkt der Zahlungsanweisung des saldierten Betrages bzw. zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Rückerstattungsbetrages oder der Saldierung auf null.

(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

[...]

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;

[...]

§ 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.

§ 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 auszugsweise:

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. Im Falle der Entrichtung von Beträgen gemäß § 14 Abs. 2 letzter Satz vor Bekanntgabe des Festsetzungs- oder Feststellungsbescheides erstreckt sich der Verzinsungszeitraum vom Zeitpunkt der Auszahlung bis zur Entrichtung dieser Beträge.

§ 17 COFAG-NoAG lautet:

Zuständigkeit

§ 17. (1) Für die Erhebung des Rückerstattungsanspruchs ist jenes Finanzamt zuständig, das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig ist. Ist der Vertragspartner nicht Unternehmer im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. 663/1994, ist das Finanzamt zuständig, das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig wäre, wenn er Unternehmer im Sinne des § 2 des Umsatzsteuergesetzes wäre.

(2) Für das ordentliche Rechtsmittelverfahren ist das Bundesfinanzgericht das zuständige Verwaltungsgericht.

§ 18 COFAG-NoAG lautet:

Übergangsvorschriften

§ 18. (1) Der öffentlich-rechtliche Rückerstattungsanspruch entsteht nicht, soweit von der COFAG vor dem 1. August 2024 bereits

1. der Betrag gemäß § 14 Abs. 2 gegenüber dem Vertragspartner bei den ordentlichen Gerichten geltend gemacht wurde oder über diesen ein Exekutionstitel nach § 1 EO, RGBL. Nr. 79/1896 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 147/2021, vorliegt oder

2. eine zivilrechtliche Vereinbarung über die Rückforderung einer finanziellen Leistung mit dem Vertragspartner abgeschlossen wurde und die Ansprüche daraus auf den Bund übergegangen sind (§ 6 Abs. 1). Die Rückzahlung aufgrund eines negativen Auszahlungsteilbetrages (§ 2 Abs. 6) gilt nicht als zivilrechtliche Vereinbarung.

(2) Der zivilrechtliche Rückforderungsanspruch der COFAG aus dem Fördervertrag erlischt mit 1. August 2024, soweit ein öffentlich-rechtlicher Rückerstattungsanspruch besteht.

(3) Soweit für die Entscheidung über die Rückerstattung ein Verfahren über die Zuerkennung oder die Rückforderung von Bedeutung ist, hat die Behörde bei ihrer Entscheidung den Ausgang des Verfahrens abzuwarten und diesen ihrer Entscheidung zu Grunde zu legen.

(4) Sehen die Verordnungen nach § 2 Abs. 9 Mitteilungs- und Informationspflichten gegenüber der COFAG vor, so bestehen diese ab dem 1. August 2024 gegenüber dem zuständigen Finanzamt.

(5) Ist eine Prüfung auf der Grundlage des COVID-19-Förderungsprüfungsgesetzes – CFPG, BGBl. I Nr. 44/2020, am 1. August 2024 nicht abgeschlossen, gelten alle vor dem 1. August 2024 gesetzten Handlungen des Organs des zuständigen Finanzamts als aufgrund der BAO gesetzte Handlungen. Die Prüfung ist ab 1. August 2024 auf der Grundlage der BAO fortzuführen.

§ 21 COFAG-NoAG lautet:

Mitwirkungsverpflichtungen

§ 21. Antragsteller und Vertragspartner haben allen Einrichtungen, die mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes betraut sind, auf Anfrage sämtliche das Förderverhältnis betreffende Informationen und Unterlagen zur Verfügung zu stellen.

Artikel 2 des Anhang I zur AGVO (VERORDNUNG (EU) 2023/1315) lautet:

Artikel 2

Mitarbeiterzahlen und finanzielle Schwellenwerte zur Definition der Unternehmenskategorien

1. Die Kategorie der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) setzt sich aus Unternehmen zusammen, die weniger als 250 Personen beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. EUR erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. EUR beläuft.

2. Innerhalb der Kategorie der KMU wird ein kleines Unternehmen als ein Unternehmen definiert, das weniger als 50 Personen beschäftigt und dessen Jahresumsatz beziehungsweise Jahresbilanz 10 Mio. EUR nicht übersteigt.

3. Innerhalb der Kategorie der KMU wird ein Kleinstunternehmen als ein Unternehmen definiert, das weniger als 10 Personen beschäftigt und dessen Jahresumsatz beziehungsweise Jahresbilanz 2 Mio. EUR nicht überschreitet.

Rechtliche Beurteilung

Rückforderung wegen Überschreitung eines Mindestbetriebes

Verfassungsrechtliche Beurteilung

Auf Grundlage der Bestimmung des ABBAG-Gesetzes wurde die 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 II497/2020 idF BGBl II 253/2021 erlassen. Diese Novellierung ist am 9.6.2021 in Kraft getreten. Der Antrag auf Gewährung des Fixkostenzuschuss 800.000 wurde am 1.9.2021 gestellt.

Das in Art 18 Abs 1 B-VG verankerte Rechtsstaatsprinzip gebietet, dass Gesetze einen Inhalt haben müssen, durch den das Verhalten der Behörde vorherbestimmt ist. Es ist jedoch verfassungsgesetzlich zulässig, wenn der einfache Gesetzgeber einer Verwaltungsbehörde ein Auswahlermessen einräumt und die Auswahlentscheidung an – die Behörde bindende – Kriterien knüpft. Dass der Gesetzgeber bei der Beschreibung und Formulierung dieser Kriterien unbestimmte Gesetzesbegriffe verwendet, dadurch zwangsläufig Unschärfen in Kauf nimmt und von einer exakten Determinierung des Behördenhandelns Abstand nimmt, kann im Hinblick auf den Regelungsgegenstand erforderlich sein, steht aber grundsätzlich in Einklang mit Art 18 Abs 1 B-VG (vgl zB VfSlg 13.785/1994, 20.130/2016, 20.192/2017). Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sieht für Regelungen im Bereich des Wirtschaftsrechtes keine so weitgehende gesetzliche Vorherbestimmung als erforderlich an wie in Bereichen, in denen eine exaktere Determinierung möglich ist und in denen „das Rechtsschutzbedürfnis (wie etwa im Strafrecht, im Sozialversicherungsrecht oder im Steuerrecht) eine besonders genaue gesetzliche Determinierung verlangt“ (siehe auch VfSlg 15.468/1999).

Ob eine gesetzliche Vorschrift dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot gemäß Art 18 B-VG entspricht, richtet sich nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach der Entstehungsgeschichte, dem Inhalt und dem Zweck der Regelung. Bei der Ermittlung des Inhalts einer gesetzlichen Regelung sind daher alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen. Eine Regelung verletzt die in Art 18 B-VG enthaltenen

rechtsstaatlichen Erfordernisse, wenn nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden nicht beurteilt werden kann, wozu das Gesetz ermächtigt (VfSlg 16.137/2001, 20.130/2016).

Für den Verfassungsgerichtshof besteht kein Zweifel, dass die Gewährung von Förderungen nach dem ABBAG-Gesetz nicht hoheitlich erfolgt. 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.

Der Gesetzgeber hat das Betretungs- und Befahrungsverbot nicht als isolierte Maßnahme erlassen, sondern dieses in ein umfangreiches Maßnahmen- und Rettungspaket eingebettet, das funktionell darauf abzielt, die wirtschaftlichen Auswirkungen des Betretungsverbotes auf die davon betroffenen Unternehmen bzw allgemein die Folgen der COVID-19-Pandemie abzufedern. Zu den vorgesehenen Rettungs- und Unterstützungsmaßnahmen für vom Betretungsverbot des § 5 Abs 1 Z 1 COVID-19-NotMV betroffene Unternehmen zählen etwa die Beihilfen zur Kurzarbeit gemäß § 37b Arbeitsmarktservicegesetz, der "Fixkostenzuschuss" gemäß den Richtlinien über die Gewährung eines begrenzten Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 durch die COFAG - VO über die Gewährung eines FKZ800.000, BGBl II 497/2020 (vgl VfGH 24.6.2021, V593/2020).

Jedes Gericht ist verpflichtet, bei Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit der anzuwendenden Bestimmungen einen Antrag auf Normenprüfung zu stellen (Art 139 Abs 1 Z 1 B-VG bzw Art 140 Abs 1 Z1 lit a iVm Art 89 Abs 2 B-VG).

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 verloren. 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, V44/2024, hat der Verfassungsgerichtshof einen Satz in Punkt 7.6 des Anhangs 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 Nr 497/2020, in der Fassung BGBl II Nr 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.

Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit bzw der Gesetzmäßigkeit der anzuwendenden Bestimmungen liegen für das Bundesfinanzgericht nicht vor. Es trifft zwar zu, dass die Förderung ursprünglich als privatrechtliche Förderung konstruiert war und auch die Auszahlung auf privatrechtlicher Ebene erfolgte. Allerdings ist durch die Zuständigkeit eines Verwaltungsgerichts (und nicht eines Zivilgerichts), das erst zuständig wird, nachdem eine Abgabenbehörde – auf Grundlage der geltenden Gesetze – eine Bescheid erlassen hat, kein Nachteil für die Beschwerdeführerin ersichtlich.

Artikel 130 Abs 1 B-VG sieht vor, dass Verwaltungsgerichte über Beschwerden gegen einen Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit erkennen. Gem Art 131 Abs 3 B-VG erkennt das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über Beschwerden gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 1 bis 3 B-VG in Rechtssachen in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben und des Finanzstrafrechts sowie in sonstigen gesetzlich festgelegten Angelegenheiten, soweit die genannten Angelegenheiten unmittelbar von den Abgaben- oder Finanzstraßbehörden des Bundes besorgt werden. Die angefochtenen Rückforderungsbescheide sind Bescheide einer Verwaltungsbehörde (nämlich des Finanzamtes Österreich). Auch für die Verwaltungsgerichtsbarkeit (Art 135 Abs 2 B-VG) gilt der Grundsatz der festen Geschäftsverteilung. Insofern liegt auch diesbezüglich keine Schlechterstellung gegenüber der ordentlichen Gerichtsbarkeit vor.

Ob eine bestimmte Materie in die Vollzugskompetenz der ordentlichen Gerichte oder der Verwaltungsbehörden (und damit in das Zivilrecht oder das öffentliche Recht) verwiesen wird, ist grundsätzlich dem rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des einfachen Gesetzgebers überlassen, solange dadurch nicht einer der beiden Vollzugsbereiche weitgehend seiner Kompetenzen beraubt wird (VfGH 22.6.1963, B 352/62; VfGH 18.12.1972, G 34/72; *Fasching/Konecny*, Zivilprozessgesetze, Rz 4 zu § 1 JN). Im Rahmen dieser Grenze steht es dem Gesetzgeber daher auch offen, eine Materie vom einem Vollzugsbereich in den anderen zu übertragen. Dies ist hier dadurch geschehen, dass Rückerstattungsansprüche aufgrund zu Unrecht empfangener „COVID-Förderungen“, über die bis 31.7.2024 die ordentlichen Gerichte zu erkennen hatten, nun durch die Finanzämter erhoben werden.

Insofern bestehen auch aus diesem Blickwinkel für das Bundesfinanzgericht keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Mindestbetrieb

Gemäß Punkt 5.1 der Richtlinien stellt der Antragsteller durch die Einbringung eines Antrages

auf Gewährung eines FKZ 800.000 über FinanzOnline ein Angebot auf Abschluss eines Fordervertrages mit der COFAG. Die Auszahlung des FKZ 800.000 gilt als Annahme des Angebotes auf Abschluss eines Fördervertrages. Der Antragsteller musste zustimmen, dass die Höhe des FKZ 800.000 nach diesen Richtlinien berechnet und durch Überweisung bekannt gegeben wird.

Fixkosten iSd Punktes 4 der Richtlinien sind Aufwendungen, die aus einer operativen inländischen Geschäftstätigkeit stammen und unter einen oder mehrere Punkte des Punkte 4.1.1 der Richtlinie fallen.

Punkt 4.1.1. lit m der Richtlinie zählt gewisse Personalkosten zu den Fixkosten. Nach dieser Bestimmung liegen Fixkosten vor, die unabhängig von der Auslastung anfallen; allerdings nur insofern, als sie unbedingt erforderlich sind, um einen Mindestbetrieb zu gewährleisten und eine vorübergehende Schließung des Unternehmens zu vermeiden, wenn das Unternehmen in den Betrachtungszeiträumen geöffnet ist. Zuschüsse in Zusammenhang mit Kurzarbeit sind in Abzug zu bringen, soweit sie den geltend gemachten Fixkosten zuzuordnen sind.

Als Fixkosten werden solche Aufwendungen verstanden, die nicht reduziert werden können und zwangsläufig auf Grund der operativen Tätigkeit anfallen.

Die Beschwerdeführerin hat im Antrag vom 1.9.2021 solche Kosten in Höhe von € 331.868,50 angeführt. Eine eigene Definition des Mindestbetriebes ist in dieser Richtlinie nicht enthalten.

Die Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe ist jedoch zulässig (*Muzak*, B-VG⁶ Art 18 Rz 8).

Normen niedrigerer Stufen sind im Zweifel so auszulegen, dass sie Normen höherer Stufen nicht widersprechen (VwGH 28. 3. 1988, 87/10/0151; VwGH 22. 3. 1993, 92/10/0077). Bei der Auslegung von generellen Normen ist in erster Linie von der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung auszugehen. Nur wenn sich aus der Wortinterpretation keine Anhaltspunkte ergeben, also der Wortlaut des Gesetzes unklar bleibt, kann zur Auslegung der gesetzlichen Bestimmung auf die Materialien zurückgegriffen werden. Innerhalb des durch den äußerst möglichen Wortsinn abgesteckten Rahmens ist nach der Bedeutung eines Ausdrucks im allgemeinen Sprachgebrauch oder dem des Gesetzgebers und in seinem Zusammenhang innerhalb der getroffenen Regelung zu fragen. Worte und Sätze können jeweils verschiedene Bedeutung haben, je nachdem, in welchem Zusammenhang sie verwendet werden. Aus dem Gesamtzusammenhang einer Regelung ergibt sich häufig, welche der möglichen Wortsinnndeutungen zu wählen ist (VwGH 24.1.2025, Ra 2024/07/0014). Die Bindung der Verwaltung nach Art 18 B-VG bewirkt einen Vorrang des Gesetzeswortlautes vor Erläuterungen zur Regierungsvorlage, wobei § 6 ABGB auf die Bedeutung des Wortlauts in seinem Zusammenhang verweist (VwGH 20.3.2025, Ro 2022/01/0010).

Ausgehend von einer Bemessungsgrundlage für den Fixkostenzuschuss von 981.482,27 €, in der um € 28.613,75 (105.670,05 minus 77.056,30) nicht berücksichtigte AMS-Beihilfen enthalten sind, ergibt dies eine Bemessungsgrundlage von € 952.868,52 und damit einen

Fixkostenzuschuss 800.000 in Höhe von € 427.684,61; unter Berücksichtigung von anrechenbaren anderen Förderungen hätte der Auszahlungsbetrag € 254.684,48 betragen dürfen; tatsächlich wurden € 267.527,45 ausbezahlt.

Die Richtlinien zur Gewährung eines Fixkostenzuschusses 800.000 enthalten im Punkt „4.1“ eine Definition der Fixkosten. Demnach sind Fixkosten im Sinne der Richtlinie ausschließlich Aufwendungen aus einer operativen Geschäftstätigkeit. Ausdrücklich genannt sind in Bezug auf Personalkosten jene Personalkosten, die ausschließlich für die Bearbeitung von krisenbedingten Stornierungen und Umbuchungen anfallen sowie (Punkt 4.1.1. (m)) jene Personalaufwendungen, die

-) unabhängig von der Auslastung anfallen, in jenem Ausmaß, in dem sie unbedingt erforderlich sind, um
-) einen Mindestbetrieb zu gewährleisten und
-) eine vorübergehende Schließung zu vermeiden.

Lohnnebenkosten sind von diesem Begriff der Personalaufwendungen nicht erfasst und demnach nicht förderbar. Kurzarbeitszuschüsse sind in Abzug zu bringen.

Ein (wenn auch reduzierter) Weiterbetrieb erhält Prozesse und Kundenbeziehungen, senkt Restart-Kosten und verringert den gesamtwirtschaftlichen Schaden. Zwingend vorzuhaltendes Personal sollte gefördert werden (Vgl *Eisenberger/Holzmann*, Coronahilfen werden nachträglich zur Existenzbedrohung, Die Presse - Recht 2025/300).

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat gegenüber der COFAG angegeben, dass von den Personalaufwendungen für den Mindestbetrieb alle Mitarbeiter betroffen sind, weil es sich um ein Hotel handelt.

Insgesamt erscheint die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Aufstellung der Gewinn- und Verlustsituation unter Berücksichtigung der Personalkosten, die aus ebenfalls vorgelegten Buchhaltungsunterlagen basiert, für die Frage, ob ein Mindestbetrieb vorlag, nur bedingt brauchbar.

Aus Daten des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger sowie aus Unterlagen, welche die Beschwerdeführerin vorgelegt hatte, ist ersichtlich, dass bei der Beschwerdeführerin im September 2019 insgesamt 23 Dienstnehmer beschäftigt waren. Im September 2020 waren es 21 Dienstnehmer (Reduktion um 8,7 %). Die Anzahl der beschäftigten Dienstnehmer ist nur um zwei Beschäftigte gesunken; die Personalaufwendungen gingen hingegen um 30 % zurück. Im September 2020 wurde keine Kurzarbeit in Anspruch genommen. Vergleicht man die detailliertere Aufstellung der Personalaufwendungen, so fällt auf, dass im September 2020 nicht einmal mehr die Hälfte jenes Betrages für „Gehälter Rooms“ angefallen ist, wie im September 2019. Eine Reduktion der „Gehälter Rooms“ um ca 50 % auf nur noch 10.725,44 kann nicht auf den Wegfall von zwei Arbeitnehmern zurückzuführen sein.

Vergleicht man die Monate Jänner 2019 und Jänner 2021, so ist festzuhalten, dass es im Jänner

2019 noch 21 Dienstnehmer gab, während es im Jänner 2021 nur noch 19 Dienstnehmer waren. Die Gesamtpersonalkosten im Jänner 2019 betrugen € 69.671,16; im Jänner 2021 waren es € 62.818,66. Auffällig ist dabei, dass im Lockdown-Monat Jänner 2021 sogar höhere Aufwendungen für „Gehälter Rooms“ angefallen sind als im September 2020 (ohne Lockdown).

Die FAQs zum Fixkostenzuschuss 800.000, die vom BMF und damit vom Verordnungsgeber veröffentlicht wurden, definieren den Mindestbetrieb als die Erfüllung des Geschäftszwecks bei Aufrechterhaltung des für die Kernaufgaben des Betriebes notwendigen

Leistungsangebotes, obwohl die betriebswirtschaftliche Situation eine Betriebsöffnung nicht rechtfertigt. Dazu wird die Auffassung vertreten, dass die FAQs des Fixkostenzuschusses zum Inhalt der Fördervereinbarung geworden sind (*Schreck/Zosis*, Zur Rechtsverbindlichkeit von FAQs im Zusammenhang mit der Festsetzung von Rückerstattungsansprüchen im Sinne des COFAG-NoAG, ÖStZ 2025/519). Weiters führen die Richtlinien aus, dass außerhalb einer deutlichen Verlustsituation die Geltendmachung von Personalaufwendungen im Zusammenhang mit dem Mindestbetrieb von vornherein ausgeschlossen ist.

Aus der Aufstellung der Beschwerdeführerin ist ersichtlich, dass – unter Berücksichtigung von zugeflossenen Kurzarbeitsförderungen – ein Verlust von knapp € 24.000 im Zeitraum September 2020 bis Juni 2021 (inklusive der nicht vom FKZ 800.000 – Antrag erfassten Monate November und Dezember 2020) erwirtschaftet wurde. Allerdings sind auch in diesem Zeitraum sechs Monate mit Gewinnen enthalten. Eine deutliche Verlustsituation ist für das BFG nicht erkennbar.

Unter einem Mindestbetrieb kann ein Unternehmen verstanden werden, das mit dem kleinsten noch sinnvollen oder notwendigen Umfang betrieben wird. In Bezug auf Personalkosten können nur jene Personalkosten vom Mindestbetrieb erfasst sein, die notwendig sind, um – im Beschwerdefall – das Hotel zu betreiben. Das Ziel wird in der Reduzierung der Kosten gesehen werden können. Ein solches Ziel wird auch durch den Punkt 3.1.10 der Richtlinien deutlich, der vorsieht, dass ein Fixkostenzuschuss 800.000 unter anderem nur dann gewährt werden darf, wenn einnahmen- und ausgabenseitige schadensmindernde Maßnahmen im Rahmen einer Gesamtstrategie gesetzt wurden, um die Fixkosten zu reduzieren. Eine Gesamtstrategie wurde von der Beschwerdeführerin nicht dargelegt. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin angegeben, dass auf Grund des Hotelbetriebes eine Einschränkung des Personalaufwandes nicht möglich gewesen wäre.

Bei der Beschwerdeführerin lag weder eine deutliche Verlustsituation vor noch wäre aus betriebswirtschaftlicher Sicht ein Offenhalten des Betriebes ungerechtfertigt gewesen. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin – wenn auch durch diverser Unterstützungszahlungen – erhebliche Gewinne erwirtschaftet. Abgesehen davon konnte mit Geschäftskunden ein Umsatz in Höhe von ca 55 % des Umsatzes vor der COVID-19-Pandemie erwirtschaftet werden.

Betretungsverbote für Beherbergungsbetriebe bestanden auf Grund der COVID-19SchuMaV im Zeitraum 4.4.2020 bis 28.5.2020 sowie von 3.11.2020 bis 18.5.2021.

Vergleicht man den Betriebsumfang der Beschwerdeführerin im Jahr 2019 mit jenem im Betrachtungszeitraum des Fixkostenzuschusses 800.000, so gliedert sich das Unternehmen der Beschwerdeführerin in drei Bereiche: a) Verwaltung, b) Rezeption und c) Service + Küche. Bereits bei dieser Gliederung fällt auf, dass Personalaufwendungen für die Abteilung „Service + Küche“ nicht unabhängig von der Auslastung anfallen. Gibt es keine Gäste im Hotel, braucht man weder Dienstnehmer für die Küche, den Service oder für die Zimmerreinigung.

Im Bereich der Verwaltung waren in allen Zeiträumen (2019, 2020 und 2021) zumindest vier Personen beschäftigt. Bei zumindest zwei dieser Personen handelt es sich um Mitarbeiter in Führungspositionen (Direktor, stellvertretender Direktor). Im Betrachtungszeitraum wurde diese Abteilung sogar noch aufgestockt.

Die Abteilung Rezeption war nicht nur mehrfach besetzt, sondern hat – wie auch in der Vergangenheit – für den Barbetrieb gesorgt. Die Kurzarbeit wurde insbesondere während der Betretungsverbote für touristische Zwecke in Anspruch genommen. In jenen Betrachtungszeiträumen für den Fixkostenzuschuss 800.000, die außerhalb der Betretungsverbote lagen (September – Oktober 2020 und Juni 2021) wurde keine bzw fast keine Kurzarbeit in Anspruch genommen. Insofern galt im Betrieb der Beschwerdeführerin eine „Normalarbeitszeit“. Ein Mindestbetrieb kann aber schon begrifflich kein Normalbetrieb – wenn auch mit verminderter Auslastung – sein.

Auch der Umsatzrückgang von knapp 45 % zeigt, dass immer noch erhebliche Umsätze erzielt werden konnten, auch wenn man keine Gäste zu touristischen Zwecken in einem Teil des Betrachtungszeitraums mehr beherbergen durfte. Ein Betrieb, der immer noch 55 % des Normalumsatzes erwirtschaftet, kann kein Mindestbetrieb sein. In diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass es im September 2020 gar keine Kurzarbeit gab. In späteren Zeiträumen wurden einzelne Abteilungen der Beschwerdeführerin mit Personal ausgestattet, das einem Normalbetrieb entsprach. Selbst unter Annahme, dass eine Rezeption immer (24 Stunden) besetzt sein muss, kann dies nicht einem Mindestbetrieb im Sinne der Richtlinien über den Fixkostenzuschuss entsprechen. Die Personalaufwendungen sind vielmehr in jenem Ausmaß entstanden, das notwendig war, um die Anzahl jener Gäste, die einen Hotelaufenthalt im Betrieb der Beschwerdeführerin gebucht hatten, zu bewältigen. Sobald die Umsätze (bzw die Anzahl der Gäste) zurückgingen, wurde der Anteil der Kurzarbeit erhöht. Die für den Fixkostenzuschuss 800.000 geltend gemachten Personalkosten sind somit gerade nicht „unabhängig von der Auslastung“ angefallen, wie es Punkt 4.1.1 (m) der Richtlinien über den Fixkostenzuschuss fordert. Die geltend gemachten Personalkosten sind daher nicht in die Bemessungsgrundlage für den Fixkostenzuschuss 800.000 einzubeziehen.

Verzinsung:

§ 16 Abs 1 COFAG-NoAG begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Bereits vor der Erlassung dieser Bestimmung (BGBl I 86/2024) war auf Grund allgemeiner zivilrechtlicher Bestimmungen davon auszugehen, dass rechtsgrundlos ausbezahlte Geldleistungen seitens der COFAG mit einer dem Gesetz entsprechenden Verzinsung vom Empfänger rückzuerstatten sind (VfGH 19.9.2025, E 1733/2025).

Die Beschwerden waren daher abzuweisen.

Nachgereichte Beschwerde ohne Beschwerdeentscheidung

Die belangte Behörde geht davon aus, dass die nachgereichte Beschwerde zum Rückerstattungsbescheid wegen Obergrenzenüberschreitung die gleiche Beschwerdesache betrifft wie der erstvorgelegte (angefochtene) Bescheid vom 9.12.2024 und keine „zweite“ Beschwerdeentscheidung erlassen darf, weil die Zuständigkeit durch die Vorlage des erstangefochtenen Bescheides bereits auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sei.

Zunächst ist festzuhalten, dass die belangte Behörde – obwohl es sich nach Ansicht der belangten Behörde beim Rückerstattungsanspruch nach § 14 Abs 2 Z 1 COFAG-NoAG und nach § 14 Abs 2 Z 2 COFAG-NoAG um dieselbe Sache handelt, zwei Bescheide unterschiedlichen Inhalts mit unterschiedlicher Begründung und unterschiedlicher Sachverhaltsdarstellung erlassen hat.

Der Grundsatz „ne bis in idem“ ist von den Abgabenbehörden nicht erst nach Rechtskraft einer Abgabenvorschreibung zu beachten, sondern die Abgabenbehörde ist auch bereits vor Rechtskraft einer Vorschreibung gehindert, für denselben Zeitraum eine neuerliche Vorschreibung vorzunehmen (VwGH 18.5.2020, Ra 2019/16/0201).

Mit der Rechtskraft ist die Wirkung verbunden, dass die mit der Entscheidung unanfechtbar und unwiderruflich erledigte Sache nicht neuerlich entschieden werden kann (Wiederholungsverbot). Einer nochmaligen Entscheidung steht das Prozesshindernis der entschiedenen Sache (res iudicata) entgegen. Zudem folgt aus dem Gedanken der materiellen Rechtskraft grundsätzlich eine Bindungswirkung an eine behördliche Entscheidung.

Nach stRsp des VwGH derogiert dann, wenn zwei rechtswirksame Bescheide im Widerspruch stehen, der später erlassene Bescheid dem früher erlassenen Bescheid. Identität der Sache vorausgesetzt, tritt der spätere Bescheid zur Gänze an die Stelle des früheren (VwGH 22.5.2014, Ro 2014/15/0008).

Eine Verwaltungssache wird durch den angenommenen Sachverhalt in Relation zur angewendeten Rechtsvorschrift bestimmt (*Kolonovits/Muzak/Stöger*, *Verwaltungsverfahren*¹⁰, Rz 481). Es liegt nicht mehr dieselbe Verwaltungssache vor, wenn derselbe Sachverhalt einer anderen Rechtsvorschrift unterstellt wird (vgl VwGH

29.4.2005, 2003/05/0172 wonach keine entschiedene Sache vorliegt, wenn im zweiten Verfahren ein anderer Rechtsgrund herangezogen wird und im ersten Verfahren unter dem Gesichtspunkt dieses anderen Rechtsgrundes nicht über die Sache abgesprochen wurde).

Der Umfang der Rechtskraft ergibt sich wiederum aus dem normativen Abspruch in Verbindung mit der Begründung der Entscheidung (VwGH 5.9.2024, Ra 2023/16/0124). Identität der Sache - und damit eine Bindungswirkung im Sinne des „ne bis in idem“ - liegt nur dann vor, wenn bei gleichgebliebener maßgeblicher Sach- und Rechtslage auch das neue Begehren im Wesentlichen, das heißt abgesehen von jenen Umständen, die für die rechtliche Bewilligung der Hauptsache unerheblich sind, mit dem früheren Begehren übereinstimmt, also in derselben „Sache“ eine nochmalige Entscheidung fordert.

Im Bescheidspruch bedarf es stets der Anführung aller wesentlichen Tatbestandsmerkmale, die zur Individualisierung und Konkretisierung des zur Erledigung anstehenden Sachverhaltes und damit für die Subsumtion des als erwiesen angenommenen (einer bestimmten, im Spruch zu nennenden Person zuzurechnenden) Sachverhaltes unter die in Betracht kommende Vorschrift erforderlich sind. Der Sachverhalt als solcher muss somit dem Spruch nach identifizierbar sein. Durch die spruchmäßige Erfassung des Sachverhaltes und die Subsumtion unter eine bestimmte Rechtsvorschrift wird die Verwaltungssache als solche konkretisiert. Sie ist insoweit bestimmt und von der Rechtskraft des Bescheides erfasst, damit ist über die dadurch umschriebene Sache verbindlich abgesprochen und über die solchermaßen umschriebene und spruchgemäß festgelegte Angelegenheit ein weiterer Abspruch unzulässig (Vgl Stoll, BAO-Kommentar I, 960; VwGH 29.4.1991, 90/15/0174).

Auch wenn beide Bescheide in der Überschrift den Bescheid als „Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG“ bezeichnen, so sind als Rechtsgrundlage im Spruch „§ 13ff COFAG-NoAG“ angeführt. Da § 13 COFAG-NoAG weder Absätze noch Ziffern hat, kann sich das „ff“ nur auf die fortfolgenden Paragraphen, und somit insbesondere auf § 14 COFAG-NoAG, beziehen.

Vergleicht man nun die Formulierung des Spruchs des erstvorgelegten Bescheides mit dem Spruch des nachgereichten Bescheides, so fällt auf, dass der erstvorgelegte Bescheid einen Teil des Fixkostenzuschusses 800.000 gem § 14 Abs 2 Z 1 COFAG-NoAG zurückfordert, weil die in der Verordnung über den Fixkostenzuschuss 800.000 normierten Voraussetzungen – teilweise (in Bezug auf die Berücksichtigung der Personalaufwendungen) – nicht vorliegen. Dies lässt sich auch aus der Begründung dieses Bescheides entnehmen. § 14 Abs 2 Z 1 COFAG-NoAG bestimmt den Rückforderungsanspruch aus 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. Diese maßgebliche Verordnung ist die Verordnung über die Gewährung eines begrenzten

Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (BGBl II Nr. 497/2020 idgF).

Hingegen bezieht sich der Rückforderungsanspruch des nachgereichten Bescheides auf § 14 Abs 2 Z 2 COFAG-NoAG. Nach dieser Bestimmung errechnet sich der Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der beihilfenrechtlich als finanzielle Leistung zusteht. Der beihilfenrechtlichen Beurteilung liegt auf Grund der beihilfenrechtlichen Unternehmensdefinition ein gänzlich anderer Sachverhalt zu Grunde als jener, der für die Frage der Höhe des Fixkostenzuschusses 800.000 maßgeblich ist. Selbst wenn der Fixkostenzuschuss 800.000 in voller (beantragter) Höhe nach der VO BGBl II Nr. 497/2020 idgF zusteht, kann aus beihilfenrechtlicher Sicht eine vollständige Rückerstattung geboten sein, die sich sodann auf § 14 Abs 2 Z 2 COFAG-NoAG stützt. Darüber hinaus hängt die beihilfenrechtliche Situation vom (Nicht)Zutreffen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Richtlinien zur Umwidmung von Obergrenzen überschreitenden Beihilfen der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) in einen Verlustersatz, einen Schadensausgleich oder eine De-minimis-Beihilfe (Obergrenzenrichtlinien) ab.

Im Ergebnis handelt es sich nicht um dieselbe Sache.

Das Bundesfinanzgericht ist zur Entscheidung (in der Sache) über eine Bescheidbeschwerde in der Regel nur zuständig, wenn zuvor bereits die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung entschieden hat und dagegen ein Vorlageantrag erhoben wurde (vgl. VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001; VwGH 20.9.2023, Ro 2023/13/0015). Eine Beschwerdevorentscheidung über die zweitvorgelegte Beschwerde wurde nicht erlassen; darauf hat auch die belangte Behörde im Schreiben vom 11.6.2025 hingewiesen.

Mitteilung:

Beiden Verfahrensparteien ist iSd § 281a BAO mitzuteilen, dass das Bundesfinanzgericht zur Auffassung gelangt ist, dass noch eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen ist.

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.

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage des Mindestbetriebes hinsichtlich der Berücksichtigung von Personalkosten für den Fixkostenzuschuss 800.000 ist – soweit ersichtlich – nicht vorhanden. Die Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 2. April 2026