

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. Juli 2025 gegen den Bescheid gem. § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG des Finanzamtes für Großbetriebe vom 1. Juli 2025 betreffend die Festsetzung eines Rückerstattungsbetrags gem. § 13ff COFAG-NoAG hinsichtlich Ausfallsbonus für 11/2021 in Höhe von EUR 80.000,00 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht:

I. Die Beschwerde wird 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Das Finanzamt für Großbetriebe nahm bei der beschwerdeführenden Partei eine Nachschau gem. § 144 BAO vor und kam der Prüfer hierbei zu dem Ergebnis, dass in dem Zeitraum 03. August 2016 bis 15. Dezember 2021 Gesellschafter der beschwerdeführenden Partei die ***Stadt*** und die ***GmbH*** gewesen seien. Da die ***Stadt*** Alleingesellschafterin der ***GmbH*** sei, sei ebendiese in diesem Zeitraum (mittelbar) zu 100 % an der beschwerdeführenden Partei beteiligt gewesen.

Am 15. Dezember 2021 sei ein Notariatsakt über die Abtretung eines Anteils im Ausmaß von 1 % durch die ***Stadt*** an die ***AG*** unterzeichnet worden und habe der Gemeinderat diese Abtretung am 29. November 2021 beschlossen. Nach § 76 GmbHG sei ein Notariatsakt Voraussetzung für die Übertragung von Gesellschaftsanteilen und sei dementsprechend der Anteil im Ausmaß von 1 % erst mit der Unterfertigung des Notariatsakts am 15. Dezember 2021 übertragen worden. Dies habe zur Folge, dass die beschwerdeführende Partei bis zu

diesem Zeitpunkt zu 100 % (mittelbar/unmittelbar) in der Hand der ***Stadt***, die eine Gebietskörperschaft des öffentlichen Rechts darstelle, gewesen sei und stehe ihr in weiterer Folge aus diesem Grund unter anderem der Ausfallsbonus für November 2021 nicht zu.

Das Finanzamt für Großbetriebe folgte diesen Ausführungen des Prüfers und setzte es mit Bescheid gem. § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG vom 01. Juli 2025 einen Rückerstattungsanspruch betreffend Ausfallsbonus 11/2021 in Höhe von EUR 80.000,00 fest. In der Begründung wiederholte das Finanzamt Österreich die Ausführungen des Prüfers in der Niederschrift zur Schlussbesprechung über die Nachschau vom 30. Juni 2025.

Gegen diesen Bescheid erhob die beschwerdeführende Partei mit Schriftsatz vom 27. Juli 2025 Beschwerde und begründete sie diese damit, dass betreffend den in den Förderbedingungen, die dem Ausfallsbonus zugrunde liegen würden, verwendeten Begriff „Eigentum“ auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen sei. Dieses sei im gegenständlichen Fall bereits am 01. November 2021 übergegangen, da dieser Zeitpunkt im Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 als Übergangszeitpunkt hinsichtlich aller mit dem Anteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten vereinbart worden sei. Folglich sei die Festsetzung eines Rückerstattungsbetrags betreffend Ausfallsbonus 11/2021 zu Unrecht erfolgt.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt für Großbetriebe mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. August 2025 als unbegründet ab. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass das zivilrechtliche Eigentum und nicht das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich bei der Beurteilung betreffend den Ausfallsbonus sei. Bis zum 15. Dezember 2021 sei zu 100 % (mittelbar/unmittelbar) die ***Stadt*** an der beschwerdeführenden Partei beteiligt gewesen und sei daher die im Rahmen des bekämpften Bescheids vertretene Rechtsansicht der Behörde zutreffend. Zudem seien rückwirkende Vereinbarungen im Steuerrecht allgemein gesehen nicht zu beachten.

In Reaktion auf diese Beschwerdeverentscheidung stellte die beschwerdeführende Partei mit Schriftsatz vom 17. September 2025 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und wurde das bisherige Vorbringen dahingehend ergänzt, dass entgegen der Rechtsansicht des Finanzamts insbesondere vor dem Hintergrund der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofs in der Entscheidung vom 05. Oktober 2023 zu G 108/2022 durchaus auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen sei, andernfalls ein privater Unternehmer, der zwar die unternehmerischen Risiken gleich einem Miteigentümer bereits trage, aber noch nicht zivilrechtlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile sei, einen verfassungswidrigen Nachteil erleiden würde.

Werde daher im Rahmen einer Abtretung von Gesellschaftsanteilen ein Zeitpunkt bestimmt, an dem der private Erwerber alle mit den abgetretenen Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten übernehme, dann trage dieser private Erwerber ab diesem vereinbarten Zeitpunkt das vollumfängliche wirtschaftliche Unternehmensrisiko gleich einem Eigentümer,

auch wenn die zivilrechtliche Eigentumsübertragung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolge. Dieses übernommene unternehmerische Risiko werde durch das COVID-19-Beihilfenrecht für private Unternehmen abgedeckt. Anderes, wenn man der Rechtsansicht des Finanzamts, wonach auf das zivilrechtliche Eigentum abzustellen sei, folge, hätte nämlich zur Auswirkung, dass ein beihilferechtliches Vakuum hinsichtlich des Zeitraums zwischen Übernahme des unternehmerischen Risikos und Übergang des zivilrechtlichen Eigentums vorliegen würde und käme es hierdurch zu einer Schlechterstellung privater Unternehmen, die im Rahmen eines Erwerbs bereits sämtliche Rechte und Pflichten in Zusammenhang mit einer Beteiligung übernommen hätten, jedoch noch nicht zivilrechtlicher Eigentümer worden seien. Diese Schlechterstellung sei vor dem Hintergrund des verfassungsgesetzlich gebotenen Gleichheitsgrundsatzes nicht vertretbar und sei auch hieran ersichtlich, dass bei der Gewährung des Ausfallsbonus III auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen sei.

Auch habe der Gesetzgeber mit § 14 Abs. 1 COFAG-NoAG klargestellt, dass ein Rückerstattungsanspruch für Zwecke der Anwendung der Abgabenvorschriften als Abgabe im Sinne des § 3 Abs. 1 BAO gelte und habe das zuständige Finanzamt nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zu prüfen, ob ein Rückerstattungsanspruch bestehe und diesen zu erheben (§ 1 Abs. 3 BO). Dementsprechend sei der in der Verordnung verwendete Begriff „Eigentum“ systematisch vor dem Hintergrund der BAO auszulegen.

In Bezug auf das wirtschaftliche Eigentum sei auszuführen, dass im Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 über die Abtretung von Anteilen an der beschwerdeführenden Partei durch die ***Stadt*** an die ***AG*** unter dem Abschnitt „Sechstens“ vereinbart worden sei, dass als Zeitpunkt des Übergangs aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten der 01. November 2021 gelte. Die ***AG*** habe daher bereits ab dem 01. November 2021 sowohl die Chance von Wertsteigerungen als auch das Risiko von Wertminderungen getragen und habe sie über den erworbenen Geschäftsanteil die Herrschaft gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer ausüben können. Dies bedinge, dass die ***AG*** ab diesem Zeitpunkt als wirtschaftliche Eigentümerin des abgetretenen Gesellschaftsanteil anzusehen sei, aus beihilfenrechtlicher Sicht als schützenswerte, wirtschaftliche Minderheitseigentümerin der beschwerdeführenden Partei einzustufen sei und eine Nichtgewährung des Ausfallsbonus III trotz der vollständigen Risikotragung durch die ***AG*** ebenjene zu einem verfassungswidrigen Sonderopfer machen würde.

Abschließend werde in Bezug auf den Verweis des Finanzamts auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Rückwirkung von Rechtsgeschäften im Bereich des Steuerrechts noch angemerkt, dass im Zeitpunkt der Antragstellung betreffend den Ausfallsbonus III sowie der Errichtung des Notariatsakts am 15. Dezember 2021 ausschließlich ein zivilrechtliches Rechtsverhältnis zwischen der beschwerdeführenden Partei und der COFAG bestanden habe. Sämtliche im Rahmen des Notariatsakts vom 15. Dezember 2021 getroffenen Vereinbarungen seien zivil- und unternehmensrechtlich zulässig, habe zu diesem Zeitpunkt in diesem

Zusammenhang kein öffentlich-rechtlicher Abgabeananspruch bestanden und könne daher der Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 nicht als eine nachträgliche Disposition angesehen werden, die auf einen bereits entstandenen Abgabeananspruch einwirke. Ferner habe der Gesetzgeber im COFAG-NoAG festgelegt, dass der Rückerstattungsanspruch für Auszahlungen, die vor dem 01. August 2024 erfolgt seien, am 01. August 2024 entstehen würden. Die diesbezügliche Begründung des Finanzamts müsse daher ins Leere gehen.

Am 17. November 2025 legte das Finanzamt für Großbetriebe dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde vom 27. Juli 2025 zur Entscheidung vor und führte es in der Stellungnahme im Vorlagebericht ergänzend aus, dass auch ein Abstellen auf das wirtschaftliche Eigentum der Beschwerde nicht zum Erfolg ver helfe, da das wirtschaftliche Eigentum nach Ansicht des Finanzamts nicht vor Abschluss des zivilrechtlichen Vertrags übergegangen sei. Das wirtschaftliche Eigentum sei anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse im Einzelfall festzustellen und sei ein solches nur dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer in der Lage sei, die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer dh auf die Zeit der möglichen Nutzung geltend machen könne. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums sei insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trage.

Diese Beurteilung habe das Finanzamt nicht vornehmen können, da keine Unterlagen vorgelegt worden seien, aus denen eine tatsächliche Verfügungsmacht bereits vor Abschluss des Notariatsakts ersichtlich sei. Entsprechende Unterlagenanforderungen von Seiten des Finanzamts seien unbeantwortet geblieben.

Zudem sei auch zu keinem Zeitpunkt vorgebracht worden, auf welcher Art und Weise der spätere Erwerber der Anteile bis zur Unterfertigung des Notariatsakts bereits tatsächlich etwaige Rechte habe ausüben können. Folglich liege eine wirtschaftliche Verfügungsmacht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vor Abschluss des Notariatsakts am 15. Dezember 2021 nicht vor.

Nach Vorlage der Beschwerde forderte das Bundesfinanzgericht die beschwerdeführende Partei mit Vorhalt vom 10. März 2026 unter anderem auf, sämtliche in Zusammenhang mit der Abtretung der Beteiligung stehende Aufzeichnungen, Mitschriften, Vorverträge, Sideletters, Protokolle, letter of intent und dergleichen vorzulegen. Darüber hinaus wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, bekanntzugeben, inwieweit in dem Zeitraum November 2021 bis April 2022 Gesellschafterversammlungen stattgefunden hätten und ob in diesem Zeitraum Gesellschafterbeschlüsse vorgenommen worden seien.

Im Rahmen der Antwort der beschwerdeführenden Partei vom 25. März 2026 wurden nur zwei Auszüge aus Protokollen von Aufsichtsratssitzungen betreffend die ***GmbH*** vorgelegt.

Sachverhalt

Am 29. November 2021 beschloss der Gemeinderat der ***Stadt*** die Abtretung eines Anteils betreffend die beschwerdeführende Partei, der einer vollständigen Nominalen in Höhe von EUR ***EUR*** entspricht, an die ***AG*** (FB-Nr.: ***Nr***).

Mit Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 vereinbarten die ***Stadt*** als abtretende Gesellschafterin und die ***AG*** als übernehmende Gesellschafterin die Abtretung eines Anteils der ***Stadt*** an der beschwerdeführenden Partei, der einer vollständig geleisteten Stammeinlage im Nominale von EUR ***EUR*** entspricht, zu einem Abtretungspreis in Höhe von EUR 97.655,81 an die ***AG***.

Unter Punkt „Sechstens“ wurde vereinbart, dass als Zeitpunkt des Übergangs aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten der 01. November 2021 gilt.

Unter Punkt „Zehntens“ wurde vereinbart, dass die Rechtswirksamkeit des Abtretungsvertrags vorbehaltlich der Genehmigung durch die Gemeindeaufsichtsbehörde mit Unterfertigung eintritt und bis zum Zeitpunkt der Genehmigung des Abtretungsvertrags durch die Aufsichtsbehörde keine Leistungspflicht für die Gemeinde entsteht.

Nebenabreden, Zusatzvereinbarungen, Vorverträge und dergleichen wurden zu diesem Abtretungsvertrag nicht vereinbart.

Bis zumindest 24. März 2022 war die Prüfung der Abtretung durch die Aufsichtsbehörde des Landes Steiermark noch nicht abgeschlossen.

Mit Eingabe vom 11. Jänner 2022 beantragte die beschwerdeführende Partei bei der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH den Ausfallsbonus III für den Monat November 2021 und wurde ihr per E-Mail vom 24. Jänner 2022 von der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH mitgeteilt, dass der Antrag auf Gewährung des Ausfallsbonus III für den Monat November 2021 den geforderten Kriterien entspricht und bewilligt wird.

In weiterer Folge kam es am 27. Jänner 2022 zu einer Auszahlung des Ausfallsbonus III für den Monat November 2021 in Höhe von EUR 80.000,00 an die beschwerdeführende Partei.

Im Zeitraum vom 03. August 2016 bis 17. März 2022 waren in Bezug auf die beschwerdeführende Partei folgende Personen als Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen.

GmbH (FB-Nr.: ***Nr***)	3.573.942,73
Stadt	1.253.757,27
Summe	4.827.700,00

Ab 18. März 2022 sind folgende Personen als Gesellschafter der beschwerdeführenden Partei im Firmenbuch eingetragen

GmbH (FB-Nr.: ***Nr***)	3.573.942,73
Stadt	1.205.480,27
AG (FB-Nr.: ***Nr***)	***EUR***
Summe	4.827.700,00

Alleingesellschafterin der ***GmbH*** ist seit Errichtung der Gesellschaft die ***Stadt***.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellung betreffend den Beschluss des Gemeinderats der ***Stadt*** über die Abtretung eines Anteils betreffend die beschwerdeführende Partei an die ***AG*** beruht auf den entsprechenden Ausführungen des Finanzamts für Großbetriebe in der Niederschrift vom 30. Juni 2025 über die Schlussbesprechung anlässlich der Nachschau, die in Einklang mit den Ausführungen unter Punkt „Zehntens“ im Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 stehen.

Die Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich des Notariatsakts vom 15. Dezember 2021 sowie insbesondere dessen Inhalt ergaben sich unmittelbar aus dem vorgelegten Notariatsakt selbst.

Die Sachverhaltsfeststellung, dass es zum Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 keine Nebenabreden, Zusatzvereinbarungen, Vorverträge und dergleichen vereinbart wurden, hat seine Grundlage in dem Umstand, dass die beschwerdeführende Partei sowohl vom Finanzamt für Großbetriebe als auch vom Bundesfinanzgericht zur Vorlage ebensolcher aufgefordert wurde und wurden von der beschwerdeführenden Partei keine weiteren Verträge, Vereinbarungen oder dergleichen zum Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 vorgelegt.

Die Feststellung, wonach bis zumindest 24. März 2022 die Prüfung der Abtretung durch die Aufsichtsbehörde des Landes Steiermark noch nicht abgeschlossen war, wurde anhand des vorgelegten Auszugs aus dem Protokoll der am ***tt.mm*** 2022 stattgefundenen ***AR-Sitzung*** betreffend die ***GmbH*** getroffen. Diesem Auszug konnte auf der Seite vier unter anderem entnommen werden, dass die Übertragung eines Anteils von 1 % der Geschäftsanteile an der beschwerdeführenden Partei durch den Gemeinderat der ***Stadt*** beschlossen wurde und dies aktuell bei der Verwaltungsbehörde des Landes zur Prüfung ist.

Die Feststellungen hinsichtlich der Beantragung des Ausfallsbonus III für den Monat November 2021, der E-Mail der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH vom 24. Jänner 2022 sowie der Auszahlung des Ausfallsbonus III für November 2021 in Höhe von EUR 80.000,00 haben ihre Grundlage in den diesbezüglichen Ausführungen der beschwerdeführenden Partei im Rahmen des Vorlageantrags vom 19. September 2025 sowie in den damit übereinstimmenden Ausführungen des Finanzamtes im Rahmen des Vorlageberichts vom 17. November 2025.

Die Feststellungen zur Gesellschafterstruktur der beschwerdeführenden Partei sowie der Stellung der ***Stadt*** als Alleingesellschafterin der ***GmbH*** seit ihrer Errichtung ergaben sich unmittelbar aus den jeweiligen Eintragungen im Firmenbuch.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 13 COFAG-NoAG in der Fassung des BGBl. I Nr. 98/2025 entsteht, soweit ein Vertragspartner zu Unrecht finanzielle Leistungen erhalten hat, ab 01. 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 in der Fassung des BGBl. I Nr. 98/2025 lautet wie folgt:

„(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.“

Anhang 1 zur Verordnung des Bundesministers für Finanzen gem. § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III) in der Fassung des BGBl. II Nr. 69/2025 lautet auszugsweise wie folgt:

„[...]

3 Begünstigte Unternehmen

[...]

3.2 Ausgenommen von der Gewährung eines Ausfallsbonus III nach den gegenständlichen Richtlinien sind:

[...]

3.2.3 im alleinigen Eigentum (mittelbar oder unmittelbar) von Gebietskörperschaften und sonstigen Einrichtungen öffentlichen Rechts stehende Einrichtungen;

[...]“

Laut § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

§ 76 GmbHG in der Fassung des BGBl. I Nr. 86/2021 lautet wie folgt:

„(1) Die Geschäftsanteile sind übertragbar und vererblich.

(2) Zur Übertragung von Geschäftsanteilen mittels Rechtsgeschäftes unter Lebenden bedarf es eines Notariatsaktes. Der gleichen Form bedürfen Vereinbarungen über die Verpflichtung eines Gesellschafters zur künftigen Abtretung eines Geschäftsanteiles. Im Gesellschaftsvertrag kann die Übertragung von weiteren Voraussetzungen, insbesondere von der Zustimmung der Gesellschaft abhängig gemacht werden.

(3) Die Übertragungsbefugnis schließt auch die Befugnis zur vertragsmäßigen Verpfändung in sich. Zu letzterer ist ein Notariatsakt nicht erforderlich.“

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist das Folgende auszuführen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum wiederholt klargestellt, dass wirtschaftlicher Eigentümer in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer ist. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH vom 08.07.2009, 2006/15/0264; 13.09.2018, Ra 2018/15/0055; 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

Dem zivilrechtlichen Nichteigentümer muss dabei bereits eine Rechtsposition zukommen, die sich von der eines Eigentümers im Sinne der Privatrechtsdogmatik nur mehr durch das Fehlen der dinglichen Berechtigung unterscheidet, diese dingliche Berechtigung aber durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwungen werden kann (VwGH vom 09.06.1986, 84/15/0229).

Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

In Bezug auf Geschäftsanteile hat der Verwaltungsgerichtshof bereits erkannt, dass von einem wirtschaftlichen Eigentümer nur dann gesprochen werden kann, wenn die Person die Herrschaft in einer Art ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahekommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer (Gesellschafter) durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht (Gesellschaftsrecht) zusteht, wenn die Person also aufgrund besonderer Rechtsgestaltung schalten und walten kann wie ein Eigentümer. Dabei ist – da ein und dasselbe Wirtschaftsgut

nur entweder dem wirtschaftlichen oder dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet werden kann – in Zweifelsfällen die Stellung des zivilrechtlichen und die des möglichen wirtschaftlichen Eigentümers gegeneinander abzuwägen (VwGH vom 03.04.1984, 83/14/0143).

Wesentliche, die Stellung eines „echten“ Gesellschafters einer GmbH kennzeichnende Rechte sind das mit dem Gesellschaftsrecht verbundene Stimmrecht, das Recht über den Gesellschaftsanteil zu verfügen, wie etwa zu verpfänden, sowie das Recht, andere an der Ausübung der eben genannten Rechte zu hindern (VwGH vom 03.04.1984, 83/14/0143).

Weiters kommt für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums Bedeutung zu, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH vom 13.09.2018, Ra 2018/15/0055).

Vermag der zivilrechtliche Nichteigentümer sämtliche Gesellschaftsrechte (Ausübung des Stimmrechts, Empfang ausgeschütteter Gewinne oder sonstiger Geldwerte) wahrnehmen und auch über die Gesellschaftsanteile – etwa durch Abtretung an Dritte – verfügen, dann übt diese Person über die Gesellschaftsanteile die Herrschaft gleich einem Eigentümer aus und ist diese als wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile anzusehen (VwGH vom 08.07.2009, 2006/15/0264).

Wirtschaftliches Eigentum erfordert nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs allerdings das Vorliegen einer faktischen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut (VwGH vom 21.09.2006, 2003/15/0053). Unter wirtschaftlichem Eigentum ist nämlich die (tatsächliche) Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem (zivilrechtlichen) Eigentümer zu verstehen und wird diese faktische Verfügungsmacht und damit einhergehend das wirtschaftliche Eigentum in der Regel durch Übergabe (§ 426 ABGB) erlangt (VwGH vom 08.03.1994, 93/14/0179; 25.02.1997, 97/14/0006). Zivilrechtliches Eigentum an Anteilen einer GmbH geht frühestens mit der Errichtung des in § 76 Abs. 2 GmbHG vorgesehenen Notariatsakt über und hat eine allfällige Heilung eines formungültigen Rechtsgeschäfts nicht zur Auswirkung, dass rückwirkend eine faktische Verfügungsmacht herbeigeführt wird (VwGH vom 21.09.2006, 2003/15/0053).

In Anbetracht dieser Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist in Bezug auf das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, wonach die ***AG*** hinsichtlich des mit Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 an sie abgetretenen Anteils an der beschwerdeführenden Partei durch die ***Stadt*** aufgrund des in diesem Vertrag vorgesehenen Übergangs sämtlicher Rechte und Verbindlichkeiten in Zusammenhang mit dem abgetretenen Gesellschaftsanteil mit Rückwirkung zum 01. November 2021 wirtschaftliches Eigentum an diesen Gesellschaftsanteil mit bereits 01. November 2021 erlangt habe, auszuführen, dass von einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die ***AG*** hinsichtlich des im Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 angeführten Gesellschaftsanteil an der beschwerdeführenden Partei bereits zum 01. November 2021 nur dann gesprochen werden kann, wenn die ***AG*** bereits ab

01. November 2021 über diesen Gesellschaftsanteil einem (zivilrechtlichen) Eigentümer gleich tatsächlich herrschen hätte können. Dies hätte bedurft, dass der ***AG*** bereits ab dem 01. November 2021 nicht nur die Chancen auf Wertsteigerung zugekommen wären und diese das Risiko von Wertminderungen tragen hätte müssen, sondern hätte die ***AG*** auch in der Lage sein müssen, bereits ab 01. November 2021 die wesentlichen, die Stellung eines „echten“ Gesellschafters einer GmbH kennzeichnenden Rechte, wie etwa Stimmrechte, Gewinnbezugsrecht oder das Recht über den Geschäftsanteil zu verfügen, faktisch ausüben zu können. Zudem hätte die ***AG*** tatsächlich andere an der Ausübung ebendieser wesentlichen, die Stellung eines „echten“ Gesellschafters einer GmbH kennzeichnenden Rechte hindern können müssen.

Entgegen der Ansicht der beschwerdeführenden Partei ergab sich aus der von ihr vorgebrachten Vereinbarung im Notariatsakt bezüglich des Übergangs aller Rechte und Pflichten mit rückwirkend 01. November 2021 unbeachtlich deren zivil- und unternehmensrechtlichen Zulässigkeit keine solche faktische Verfügungsmacht der ***AG*** für den Zeitraum 01. November 2021 bis Errichtung des Notariatsakts am 15. Dezember 2021, liegt es doch in der Natur der vom Verwaltungsgerichtshof in Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Eigentum geforderten faktischen Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut, dass es eine ebensolche tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut einem zivilrechtlichen Eigentümer gleich nicht mittels einer Vereinbarung rückwirkend für vergangene Zeiträume begründet werden kann, sondern setzt das Vorliegen einer tatsächlichen Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut einem zivilrechtlichen Eigentümer gleich und damit einhergehend ein Auseinanderfallen von wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Eigentum im jeweiligen Beurteilungszeitpunkt bereits bestehende Vereinbarungen oder tatsächliche Umstände, die dem zivilrechtlichen Nichteigentümer die tatsächliche Ausübung der Herrschaft eines zivilrechtlichen Eigentümers gleich ermöglichen, voraus und ist an dieser Stelle insbesondere auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. September 2006 zu 2003/15/0053 zu verweisen, wonach bei einem formungültigen Rechtsgeschäft betreffend die Übertragung eines Gesellschaftsanteils an einer GmbH bis zum Zeitpunkt der allfälligen Heilung des Rechtsgeschäfts keine faktische Verfügungsmacht vorliegt und auch eine allfällige Heilung eines ursprünglich formungültigen Rechtsgeschäfts allein keine faktische Verfügungsmacht rückwirkend herbeiführt. Gleiches muss gelten, wenn, wie im vorliegend zu beurteilenden Fall gegeben, zu dem Zeitpunkt, an dem das wirtschaftliche Eigentum übergangen sein sollte, nicht einmal ein formungültiges Rechtsgeschäft betreffend die Übertragung eines Wirtschaftsguts vorliegt, sondern überhaupt noch kein Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde und erst mit einem nachträglichen formgültigen Rechtsgeschäft rückwirkend Rechte und Pflichten übertragen werden.

Auch existieren zum Notariatsakt vom 15. Dezember 2021 keine etwaigen Nebenabreden, Vorverträge oder Ähnliches, die zwischen der ***Stadt*** und der ***AG*** zum oder vor dem 01. November 2021 abgeschlossen worden wären und die allenfalls eine mögliche

Grundlage für den Übergang der faktischen Verfügungsmacht einem zivilrechtlichen Eigentümer gleich hinsichtlich der Geschäftsanteile an der beschwerdeführenden Partei an die ***AG*** bereits zum 01. November 2021 hätten sein können, und ging daher das wirtschaftliche Eigentum an den Gesellschaftsanteilen betreffend die beschwerdeführenden Partei nach den vom Verwaltungsgerichtshof wiederholt zum wirtschaftlichen Eigentum zum Ausdruck gebrachten Grundsätzen, frühestens erst mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Gesellschaftsanteilen, somit mit der Errichtung des Notariatsakts am 15. Dezember 2021 auf die ***AG*** über.

Infolge dieses Abstellens auf das Vorliegen einer tatsächlichen Verfügungsmacht bei der Beurteilung des Auseinanderfallens von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum sowie der soeben zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs zum Unvermögen, eine tatsächliche Verfügungsmacht rückwirkend für die Vergangenheit herbeizuführen, war auf die zwischen den Verfahrensparteien strittigen Frage, inwieweit die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Rückwirkung von Rechtsgeschäften im Bereich des Steuerrechts im beschwerdegegenständlichen Fall zur Anwendung komme, nicht mehr weiter einzugehen.

Da sowohl das zivilrechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum an den Gesellschaftsanteilen betreffend die beschwerdeführende Partei an die ***AG*** frühestens im Zeitpunkt der Errichtung des Notariatsakts am 15. Dezember 2021 übergehen konnte, war die ***Stadt*** betreffend den Monat November 2021 über ihre Stellung als Alleingesellschafterin der ***GmbH*** sowie unter Berücksichtigung des von ihr unmittelbar gehaltenen Gesellschaftsanteils Alleineigentümerin der beschwerdeführenden Partei. Dies bedingt, dass die beschwerdeführende Partei betreffend den streitgegenständlichen Monat November 2021 nach Punkt 3.2 in Verbindung mit Punkt 3.2.3 des Anhangs 1 zur Verordnung des Bundesministers für Finanzen gem. § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III) in der Fassung des BGBl. II Nr. 69/2025 von der Gewährung des Ausfallsbonus ausgenommen war, es keiner Auseinandersetzung mit der zwischen den Verfahrensparteien strittigen Frage, ob unter dem in der Verordnung verwendeten Begriff „Eigentum“ das zivilrechtliche oder das wirtschaftliche Eigentum zu verstehen ist, bedurfte und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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 Revision gegen das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist nicht zulässig, da die entscheidungsrelevante Frage des wirtschaftlichen Eigentums betreffend Gesellschaftsanteile vom Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Rechtsprechung bereits beantwortet wurde und wieweit das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung nicht abweicht.

Salzburg, am 11. Mai 2026