

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V, R sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 über die Beschwerde der H.GmbH, vertreten durch die S.KG, vom 26.05.2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 05.11.2024, SN, betreffend Rückerstattung gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG nach der am 13.05.2026 in Anwesenheit des Vertreters der H.GmbH, H, ihres steuerlichen Vertreters, S, der Vertreter des Finanzamtes für Großbetriebe, G1 und G2, sowie der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit dem Bescheid vom 25.04.2025 forderte das Finanzamt Österreich die Beschwerdeführerin (Bf.) auf, einen Lockdown-Umsatzersatz für 11/2020 in der Höhe von 64.878,35 € gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG rückzuerstatten.

Begründend wurde ausgeführt, die Bf. habe bei der COFAG u.a. einen Lockdown-Umsatzersatz für November 2020 in der Höhe von 155.606,89 € beantragt, der bereits ausbezahlt worden sei.

Im Rahmen einer Nachschau (Nachschauauftrag vom 19.02.2025) sei dem Finanzamt nach Auskunft der steuerlichen Vertretung erstmals bekannt geworden, dass in der letzten rechtskräftig veranlagten Körperschaftsteuer-Erklärung 2018 Umsätze enthalten sind, die der Differenzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen. Dementsprechend errechne sich die Bemessungsgrundlage nach den jährlich erzielten Umsatzerlösen dividiert durch 12 (Umsatzerlöse laut Körperschaftsteuer-Bescheid 2018: 10.206.961,13 €, Monatszwölftel daher 850.580,09 €), und nicht, wie von der Bf. berechnet, nach den Umsätzen der Umsatzsteuervoranmeldung für November 2019.

Nach Schätzung der Bf. sei die direkte Betroffenheit der Branchen 80%, was Umsatzerlöse in der Höhe von 680.464,08 € ergebe. Die direkte Betroffenheit betraf den Zeitraum 17.11.2020 bis 06.12.2020, somit 20 Tage ($680.464,08 / 30 \text{ Tage} * 20 \text{ Tage} = 453.642,72 \text{ €}$). Der darauf anzuwendende Prozentsatz laut Anlage 2 zur Richtlinie VO Lockdown-Umsatzersatz betrage 20%; somit ergebe sich ein zustehender Betrag von 90.728,54 €. Der Differenzbetrag in der Höhe von 64.878,35 werde zurückgefordert.

Der steuerlichen Vertreter habe nach zweimaliger Aufforderung des Finanzamtes dazu am 13.04.2025 folgende Stellungnahme erstattet:

„Im Zuge der Außenprüfung wurden sämtliche von der H.GmbH beantragten, bewilligten und teilweise schon geprüften Förderungen im Zusammenhang mit der so genannten COFAG geprüft. Sämtliche für die H.GmbH nachteilig getroffenen Feststellungen sehen wir als rechtswidrig an. Dies aus mehreren Gründen.

Das COFAG Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz (COFAG-NoAG) ermöglicht dem Finanzamt im Zuge einer Außenprüfung die bereits bewilligten und ausbezahlten Förderungen im Zusammenhang mit der COFAG nochmals zu prüfen. Dies ist unseres Erachtens nicht rechtmäßig, da einerseits unterschiedliche Verjährungsfristen für den Ansuchenden und das Finanzamt Österreich gelten (§ 15 Abs 4 COFAG-NoAG und § 1489 ABGB) und andererseits es mit dem COFAG-NoAG zu einer Vermischung von Privatrecht und Verwaltungsrecht gekommen ist, welche unseres Erachtens nicht der Bundesverfassung entsprechen.

Ein Rückforderungsanspruch wäre ohne „Rückübertragung“ in das öffentliche Recht nach Privatrecht zu beurteilen gewesen. Dabei hätte der Umstand, dass die Förderung gutgläubig verbraucht worden ist, eine rechtlich relevante, uU sogar entscheidende Rolle gespielt.

Selbst wenn die „Rückübertragung“ von öffentlichen Aufgaben vom Privatrecht in das öffentliche Recht rechtsgültig möglich wäre, dann kann kein Recht mehr übertragen werden, das vorher gar nicht mehr existent war.

Selbst das COFAG-NoAG ermöglicht in § 1 Abs. 1 Z 2 nur die Rückforderung zu Unrecht erhaltener finanzieller Leistung. Die hier erhaltenen Leistungen erfolgten aber nicht zu Unrecht, sondern vertragskonform, was durch die damals zuständige Institution erfolgte eingehende und umfangreiche Prüfung hinlänglich bewiesen ist. Weiters sehen wir im Gesamten für das Finanzamt Österreich keine Berechtigung für eine Prüfung sämtlicher COFAG Förderungen im gegenständlichen Fall. Dies, da hier kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahren gemäß §§ 303 - 307 BAO vorliegt. Es wurden stets sämtliche Berechnungen der COFAG vollinhaltlich vorgelegt und es wurden auch sämtliche Anträge vor Auszahlung durch die COFAG überprüft. Somit können hier keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 BAO vorliegen.“

Mit Mail vom 25.04.2025 habe der steuerliche Vertreter ergänzend vorgebracht, bei analoger Anwendung der Berechnung für den Lockdown-Umsatz Dezember wäre eine Förderung von 16.462,84 € und somit eine weitere Gutschrift in der Höhe von 6.573,83 € möglich gewesen. Im Übrigen sei der Finanzverwaltung das Vorliegen von differenzbesteuerten Umsätzen, zumindest im Rahmen der vorgelagerten Betriebsprüfung, bekannt gewesen.

In der Beschwerde vom 26.05.2025 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. wörtlich vor:

„.....

Mit Nachschauauftrag vom 19.2.2025 wurde die Nachschau für die COFAG Rückerstattung gestartet, welche mit der Niederschrift vom 25.04.2025 beendet wurde. Im Rahmen der Nachschau wurde der Lockdown-Umsatzersatz Antragszeitraum November und Dezember geprüft. Dies waren auch die einzigen in Anspruch genommen Förderungen. Als Rechtsgrundlage dafür dient die Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (VO Lockdown-Umsatzersatz) StF: BGBl. II Nr. 503/2020.

Im Antrag für den Umsatzersatz über Finanzonline beantragt und ausbezahlt. Die Betroffenheit der Branchen wurde nach bestmöglicher Schätzung mit 80% angegeben.

Die Berechnung des Umsatzersatzes erfolgte somit auf Basis des Vergleichszeitraumes der Umsatzsteuervoranmeldung November bzw. Dezember 2019. Für die Auszahlung des Umsatzersatzes gab es eine Korrespondenz per E-Mail, welcher dem Betriebsprüfer vorgelegt wurde. Wie schon aus der vorangegangenen Betriebsprüfung, vorweggegangenen Prüfungen und Offenlegungen gegenüber dem Finanzamt bekannt, führt unsere Klientin auch differenzbesteuerte Umsätze im unwesentlichen Ausmaß aus. Aus diesem Grund wurde vom Prüfer die Berechnungsmethode auf die Methode nach Punkt 4.5.1. lit c der Richtlinie geändert. Daraus ergibt sich die Nachforderung für den Zeitraum November in Höhe von € 64.878,35 und hätte für den Zeitraum Dezember eine Gutschrift in Höhe von € 6.573,83 ergeben.

Unsere Beschwerde richtet sich gegen den Bescheid in folgenden Punkten:

1.

In sachlicher Hinsicht sieht die Verordnung in Punkt 4.5.2. vorletzter Absatz vor, dass als Basis für die Berechnung nicht der Vorjahresumsatz der Umsatzsteuervoranmeldung zu nehmen ist, sondern der letzte veranlagte Bescheid dividiert durch 12. In der Auslegung soll diese Bestimmung die Verzerrung der Bemessungsgrundlage durch die Differenzbesteuerung verhindern und eine zu hohe Auszahlung an die Unternehmen verhindern. Die differenzbesteuerten Umsätze machen bei einem Gesamtumsatz von fast € 15 Millionen nur mehreren tausend € aus und verzerren somit in keinster Weise die Bemessungsgrundlage. Dementsprechend ist die Entscheidung inhaltlich nicht korrekt, da der Gesetzgeber für die abweichende Berechnungsmethode Fälle vor Augen hatte, welche zu einem großen Teil differenzbesteuerte Umsätze ausführen und aus diesem Grund aus der Umsatzsteuervoranmeldung nicht auf eine plausible Bemessungsgrundlage geschlossen werden kann. Eine gewisse Unschärfe in der Berechnung ist allein schon aufgrund der bestmöglichen Schätzung des Anteils der betroffenen Branchen in Prozent am Umsatz vorhanden und in der Verordnung mitgedacht.

2.

Unser zweiter Punkt richtet sich gegen die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO und auf die Tatsache der neue hervorgekommen Tatsachen. Im gegenständlichen Fall wurde der COFAG alle Informationen für die Berechnung des Umsatzersatzes vorgelegt und vor dieser überprüft. Auch lag dem Finanzamt, welche die Datenbereitstellung für die COFAG übernommen hat, die Information vor, dass unsere Klientin auch differenzbesteuerte Umsätze ausführt. Diese Information lag, wie schon oben geschrieben, aufgrund von Vorprüfungen und den jährlichen Offenlegungen in Zusammenhang mit der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung vor. Auch war die Differenzbesteuerung Thema der vorgelagerten Betriebsprüfung.

Durch die dargelegten Umstände fehlt die im Bescheid beschriebenen neue hervorgekommenen Tatsache und die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO wurde unrechtmäßig erhoben.

3.

Unsere letzte Beschwerde richtet sich gegen den Mechanismus der Rückerstattungen der von der COFAG ausbezahlten Beträge. Wie schon als Stellungnahme in der Niederschrift formuliert, ist die Rückforderung der Beträge aus mehreren Gründen nicht rechtmäßig.

Einerseits wurden ein Vertrag auf Basis des Zivilrechtes zwischen COFAG und unserer Klientin über die Auszahlung des Umsatzersatzes abgeschlossen. Wie in der Verordnung geschrieben finden die Regelungen des Zivilrechtes auf die wechselseitigen Ansprüche aus diesem Vertrag Anwendung. Nach den allgemeinen Verjährungsbestimmungen aus dem Zivilrecht, welche 3 Jahre betragen, ist ein Rückzahlungsanspruch zum Zeitpunkt der Feststellungen durch die Betriebsprüfung schon längst verjährt. Die letzte Auszahlung erfolgte am 26.05.2021.

Auch die Überleitung der COFAG mit Beschluss des COFAG-NoAG am 3.7.2024 und dessen Inkrafttreten am 19.07.2024 kann die zu diesem Zeitpunkt schon abgelaufene Verjährungsfrist nicht verlängern. Auch ist die mit diesem Gesetz beschlossenen Verlängerung der Verjährungsfristen durch die einseitige Überleitung der Ansprüche in das öffentliche Recht und den Verfahrensbestimmungen der BAO rechtswidrig.

Darüber hinaus verstößt das COFAG-NoAG in mehrerer Hinsicht gegen den Gleichheitssatz.

Hierbei wären die einseitige (nur für Rückforderungen) Überleitung in das öffentliche Verfahrensrecht und die damit einhergehende Verlängerung der Verjährungsfristen und der Umstand, dass nur Rückforderungen und keine Ansprüche geltend gemacht werden können, zu nennen.

Aus den oben genannten Gründen ist der angefochtene Bescheid aufzuheben bzw. abzuändern. Des weiteren verweisen wir auf unsere Stellungnahmen in der Niederschrift, welche auch in den Bescheid Eingang gefunden haben.“

Beantragt wurde gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 24.07.2025 wies das Finanzamt für Großbetriebe die Beschwerde als unbegründet ab, und führte aus:

1.) Gemäß Punkt 4.5.2. 3. Absatz der Richtlinie zur Verordnung Lockdown-Umsatzersatz würden die vergleichbaren Vorjahresumsätze für alle Antragsteller, die unter anderem Umsätze im Sinne der §§ 23 und 24 UStG erzielen, nach Punkt 4.5.1. lit c der Richtlinie zur VO Lockdown-Umsatzersatz ermittelt. Eine Ausnahme für lediglich geringe Umsätze nach §§ 23 oder 24 UStG sei nicht normiert. Die Berechnung nach Punkt 4.5.1. lit c der Richtlinie zur VO Lockdown-Umsatzersatz sei somit rechtskonform erfolgt.

2.) Der angefochtene Bescheid stelle einen Erstbescheid dar, weshalb es zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO gekommen sei. Ein Wiederaufnahmegrund sei daher nicht notwendig.

Anzumerken sei, dass von der Antragstellerin bei der Frage im Antrag auf Förderung *„Unternehmen erzielt Umsätze im Sinne der §§ 23 (Reiseleistungen) oder 24 Verf 40 - 07/2025 bmf.gv.at Seite 4 von 5 (Differenzbesteuerung) Umsatzsteuergesetz oder das Unternehmen ist ein Wettbüro, Automatenbetrieb, Spielhalle oder Casino“* kein Haken gesetzt wurde. Der COFAG sei daher nicht bekannt gewesen, dass die Bf. differenzbesteuerte Umsätze erziele (Abfrage des „Fördermanagers“).

3.) Die Entscheidung der Behörde sei im Einklang mit den geltenden Rechtsvorschriften erfolgt.

Ohne weiteres Vorbringen beantragte die Bf. im Schriftsatz vom 25.08.2025 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In der am 13.05.2026 abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bf. vor,

- die Bf. habe bei jährlich ca. 15 Mio. € Umsatz lediglich differenzbesteuerte Umsätze von ein paar tausend Euro erzielt. Diese spielten also nur eine untergeordnete Rolle;
- der Lockdown-Umsatzersatz für die Monate 11 und 12/2020 sei im Jänner 2021 ausbezahlt worden. Nach den zivilrechtlichen Bestimmungen sei daher die dreijährige Verjährungsfrist mit 01.08.2024 [Übergang der Zuständigkeit auf die Finanzverwaltung in Folge des Inkrafttretens des COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetzes (COFAG-NoAG)] bereits abgelaufen gewesen;
- dass die Bf. differenzbesteuerte Umsätze erzielt habe, sei aus den Abgabenerklärungen der Vorjahre ersichtlich und dem Finanzamt (FA) bekannt gewesen;
- die Berechnungsmethode sei vom Finanzamt hinsichtlich des Monats 11/2020, nicht aber für den Monat 12/2020 geändert worden. Im Falle der gleichen Berechnungsmethode wie für 11/2020 hätte sich für die Bf. für 12/2020 ein Guthaben (über 6.573,83 €) ergeben.

Der Vertreter des Finanzamtes führte dazu aus, dass

- nach der Richtlinie zur 3. VO Lockdown-Umsatzersatz keine Ausnahmen bei differenzbesteuerten Umsätzen vorgesehen seien, weshalb das Finanzamt zwingend nach Punkt 4.5.1 lit. c der Verordnung vorzugehen habe;
- die Rückforderungsansprüche ex lege entstünden und nach der ständigen Rechtsprechung des OGH die Verjährungsfrist im Fall des § 1431 ABGB (condictio indebiti/ungerechtfertigte Bereicherung) 30 Jahre betrage, weshalb die ab 01.08.2024 geltende zehnjährige Verjährungsfrist ohnehin eine Fristverkürzung bedeute;
- die erstmalige Auszahlung der Förderung auf einem Vertrag mit der COFAG beruhe, während die Rückforderung durch das Finanzamt erstmalig mittels Bescheid erfolgt sei;
- der Zeitraum 12/2020 nicht Gegenstand des Verfahrens sei. Würde das Finanzamt für 12/2020 eine Gutschrift erstatten, bedeutete dies, eine neue Beihilfe auszusahlen. Dies sei aber EU-rechtlich nicht zulässig.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Der steuerliche Vertreter der Bf. beantragt die Stattgabe der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die u.a. einen Handel mit land- und forstwirtschaftlichen Geräten betreibt. Im Rahmen des Handelsbetriebes werden differenzbesteuerte Umsätze erzielt.

Aus den vorliegenden Auszügen aus dem Fördermanger ergibt sich:

Die Bf. beantragte am 15.10.2020 einen Lockdown-Umsatzersatz für November 2020 in der Höhe von 155.606,89 €, wobei sie bei der Berechnung des vergleichbaren Vorjahresumsatzes den Umsatz der Umsatzsteuervoranmeldung für November 2019 heranzog.

Im Antrag wurde der Punkt „*Unternehmen erzielt Umsätze im Sinne der §§ 23 (Reiseleistungen) oder 24 (Differenzbesteuerung) Umsatzsteuergesetz oder“* nicht angekreuzt.

Die COFAG zahlte der Bf. die beantragte Förderung am 09.03.2021 zur Gänze aus.

Die Rückforderung eines Teiles des von der Bf. geltend gemachten Lockdown-Umsatzersatzes für den Zeitraum November 2020 mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 25.04.2025 erfolgte, weil das Finanzamt bei der Berechnung des vergleichbaren Vorjahresumsatzes gemäß Punkt 4.5.1 lit. c der 3. VO Lockdown-Umsatzersatz die Bemessungsgrundlage nach den jährlich erzielten Umsatzerlösen dividiert durch 12 errechnete.

Rechtsgrundlagen

Die COFAG (COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH) wurde nach Maßgabe des § 2 Abs. 2a des Bundesgesetzes über die Errichtung einer Abbaubeteiligungs AG des Bundes (ABBAG-Gesetz) als Tochter der ABBAG – Abbaumanagementgesellschaft des Bundes neu gegründet (BGBl I 15/2020).

Ziel der Gründung der COFAG war, Unternehmen, die in Folge der Corona-Pandemie in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten sind, zu unterstützen.

Mit dem Erkenntnis vom 05.10.2023, G265/2022, hob der Verfassungsgerichtshof mehrere Bestimmungen des ABBAG-Gesetzes als verfassungswidrig auf. Neben diesen Bestimmungen zur COVID-19-Finanzierungsagentur (COFAG) hat der VfGH auch Teile der als Verordnungen erlassenen Richtlinien als gesetzwidrig aufgehoben, die die Auszahlung von Finanzhilfen durch die COFAG regeln.

Daraufhin wurde das COFAG-NoAG (COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz) beschlossen, das vorsieht, dass die der COFAG obliegenden Aufgaben ab 01.08.2024 unmittelbar vom Bund übernommen werden (siehe § 1 COFAG-NoAG). Alle Ansprüche in Zusammenhang mit COVID-19-Förderanträgen sowie alle Rückforderungsansprüche aufgrund zu Unrecht gewährter Förderungen gingen somit mit 01.08.2024 von der COFAG auf den Bund über.

Die bezughabenden Gesetzesstellen lauten:

§ 13 COFAG-NoAG

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

(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

(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.

Erwägungen

Zu den in der Beschwerde vorgebrachten Punkten wird im Einzelnen ausgeführt:

1. (Keine) Verzerrung der Bemessungsgrundlage durch geringfügige differenzbesteuerte Umsätze

Die Bf. bringt vor, die Bestimmung des Punktes 4.5.2 vorletzter Absatz der 3. VO Lockdown-Umsatzersatz [Basis für die Berechnung ist nicht der Vorjahresumsatz der Umsatzsteuervoranmeldung, sondern die im letzten rechtskräftig veranlagten Bescheid erklärten Umsatzerlöse, dividiert durch 12] solle die Verzerrung der Bemessungsgrundlage durch die Differenzbesteuerung und eine zu hohe Auszahlung an die Unternehmen verhindern. Eine solche Verzerrung liege bei der Bf. aber nicht vor, weil die differenzbesteuerten Umsätze bei einem Gesamtumsatz von fast 15 Millionen € jährlich nur mehrere Tausend € betragen. Dementsprechend sei die Rückforderung rechtswidrig, weil der Gesetzgeber für die abweichende Berechnungsmethode Fälle vor Augen hatte, die zu einem großen Teil differenzbesteuerte Umsätze ausführen und aus diesem Grund aus der Umsatzsteuervoranmeldung nicht auf eine plausible Bemessungsgrundlage geschlossen werden könne.

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes für vom Lockdown direkt betroffene Unternehmen (3. VO Lockdown-Umsatzersatz), wurde die Berechnung des Umsatzersatzes wie folgt geregelt:

4 Betrachtungszeitraum und Berechnung des Lockdown-Umsatzersatzes

4.1

Der Betrachtungszeitraum für den Lockdown-Umsatzersatz ist der Zeitraum, in dem der Antragsteller im Sinne des Punkts 3.1.3 direkt von der 2. COVID-19-SchuMaV, der 3. COVID-19-SchuMaV oder der 2. COVID-19-NotMV betroffen ist; der Betrachtungszeitraum endet jedoch spätestens am 31. Dezember 2020. Der Lockdown-Umsatzersatz wird für den Umsatzausfall im Betrachtungszeitraum gewährt.

4.2 Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes

4.2.1 Die Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes entspricht 50 Prozent des gemäß der Punkte 4.4, 4.5, 4.6 und 4.7 zu ermittelnden Umsatzes des Antragstellers. Davon abweichend gilt bei Unternehmen, die im Sinne des Punkts 3.1.3 lit. c direkt von den Einschränkungen in § 5 Abs. 1 Z 1 COVID-19-NotMV betroffen sind (Einzelhandel) der Prozentsatz gemäß Punkt 4.2.3.

4.2.2 Die Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes ist mit EUR 800.000 abzüglich eventuell erhaltener Förderungen im Sinne des Punkts 6.1.3 gedeckelt (beihilfenrechtlicher Höchstbetrag). Die bei Vorliegen der allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen zu gewährende Mindesthöhe beträgt EUR 2.300, umfasst der Betrachtungszeitraum nicht mehr als eine Woche (nicht mehr als 7 Tage), so beträgt die Mindesthöhe EUR 500; beträgt der beihilfenrechtliche Höchstbetrag weniger als die Mindesthöhe, so kann nur dieser Betrag als Lockdown-Umsatzersatz gewährt werden.

4.2.3 Bei Unternehmen, die im Sinne des Punkts 3.1.3 lit. c direkt von den Einschränkungen in § 5 Abs. 1 Z 1 der 2. COVID-19-NotMV betroffen sind (Einzelhandel), bestimmt sich der Prozentsatz, mit dem der gemäß der Punkte 4.4, 4.5, 4.6 und 4.7 ermittelte Umsatz des Antragstellers ersetzt wird, nach Anhang 2. Zur Ermittlung des anzuwendenden Prozentsatzes werden dabei in einer nach Branchen typisierten Betrachtungsweise der branchentypische Rohertrag, ein nach vergleichbaren Maßnahmen im Frühling festgestellter Nachzieheffekt und der Effekt auf die Verkaufbarkeit der Ware (Saisonalität, Verderblichkeit) herangezogen, wobei dem Rohertrag bei der Bewertung der einzelnen Kriterien das doppelte Gewicht zukommt. Der so ermittelte Prozentsatz kann entweder 12,5 Prozent, 25 Prozent oder 37,5 Prozent betragen.

4.3 Für Unternehmen, die sich am 31. Dezember 2019 in Schwierigkeiten gemäß Art. 2 Z 18 der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung, AGVO) befunden haben (UiS), kann ein Lockdown-Umsatzersatz nur in Entsprechung der Verordnung Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die

Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (De-minimis VO), ABl. L 352, gewährt werden. Dabei sind abweichend von Punkt 4.2.2 die geltenden Höchstbeträge der De-minimis VO unter Berücksichtigung der dort vorgesehenen Kumulierungsregeln zu beachten. Der allgemeine Höchstbetrag beträgt EUR 200.000 (allgemeiner De-minimis-Höchstbetrag), der Höchstbetrag für Förderung der Straßengüterverkehrstätigkeit EUR 100.000. Dies gilt jedoch nicht für Unternehmen, bei denen es sich um Klein- oder Kleinstunternehmen gemäß der KMU-Definition des Anhangs I zur AGVO handelt, sofern sie nicht Gegenstand eines Insolvenzverfahrens nach nationalem Recht sind und weder Rettungsbeihilfen noch Umstrukturierungsbeihilfen erhalten haben. Für sie gilt der beihilfenrechtliche Höchstbetrag nach Punkt 4.2.2.

4.4 Bei der Ermittlung der Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes ist folgendermaßen vorzugehen:

(a) Der nach einer der Berechnungsmethoden gemäß Punkt 4.5 ermittelte Umsatz für Dezember 2019 (vergleichbarer Vorjahresumsatz) ist um etwaige gemäß Punkt 4.6 ermittelte Umsätze zu reduzieren, die Branchen zuzurechnen sind, die gemäß Punkt 3.1.3 nicht direkt von den Einschränkungen der 2. COVID-19-SchuMaV, der 3. COVID-19-SchuMaV oder der 2. COVID-19-NotMV betroffen sind.

(b) Der nach lit. a ermittelte Betrag ist durch einunddreißig zu dividieren und mit der Anzahl der Tage des Betrachtungszeitraums gemäß Punkt 4.1 zu multiplizieren.

(c) 50 Prozent dieses Betrages stellen den nach diesen Richtlinien zu gewährenden Lockdown-Umsatzersatz dar. Bei Unternehmen, die im Sinne des Punkts 3.1.3 lit. c direkt von den Einschränkungen in § 5 Abs. 1 Z 1 der 2. COVID-19-NotMV betroffen sind (Einzelhandel), ist statt 50 Prozent der gemäß Punkt 4.2.3 ermittelte Prozentsatz heranzuziehen. Es sind die Höchstbeträge und die Mindesthöhe gemäß der Punkte 4.2.2 und 4.3 zu beachten.

4.5 Berechnung des vergleichbaren Vorjahresumsatzes

4.5.1 Der als vergleichbarer Vorjahresumsatz heranzuziehende Umsatz des Antragstellers im Dezember 2019 ist von der Finanzverwaltung anhand einer der folgenden Berechnungsmethoden zu ermitteln:

(a) der in der Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) Dezember 2019 angegebene Umsatz; falls keine UVA für den Monat Dezember 2019 abzugeben war, die Summe der in der UVA für das 4. Quartal 2019 angegebenen Umsätze dividiert durch drei;

(b) die Summe der in der letzten rechtskräftig veranlagten Umsatzsteuer-Jahreserklärung angegebenen Umsätze, sofern diese Umsatzsteuer-Jahreserklärung die Veranlagung 2019, 2018, 2017 oder 2016 betrifft, dividiert durch zwölf;

(c) die Summe der in der letzten rechtskräftig veranlagten beziehungsweise festgestellten Körperschaftsteuer-, Einkommensteuer- oder Feststellungserklärung angegebenen Umsatzerlöse, sofern die jeweilige Steuererklärung die Veranlagung beziehungsweise Feststellung 2019, 2018, 2017 oder 2016 betrifft, dividiert durch zwölf;

(d) die Summe der in den UVA 2020 bekanntgegebenen Umsätze dividiert durch die Anzahl der Monate, die von den UVA umfasst sind.

4.5.2 Handelt es sich beim Antragsteller um ein Unternehmen, das im Fall der Anwendung der Berechnungsmethode gemäß Punkt 4.5.1 lit. a erst im Verlauf des 4. Quartals 2019 und im Fall der Anwendung der Berechnungsmethoden gemäß Punkt 4.5.1 lit. b und c erst im Verlauf des von der jeweiligen Jahreserklärung erfassten Zeitraums neu gegründet wurde, so ist ein aus den UVA für das 4. Quartal 2019 oder den Jahreserklärungen übernommener Umsatz oder Umsatzerlös immer nur durch die Anzahl der Monate ab der Gründung des Unternehmens zu dividieren. Der Monat, in dem die Neugründung erfolgte, ist dabei als erster Monat zu berücksichtigen.

Liegen der Finanzverwaltung zum Zeitpunkt der Antragstellung ausreichend Daten für die Berechnung gemäß Punkt 4.5.1 lit. a vor, so ist diese Berechnungsmethode für den vergleichbaren Vorjahresumsatz heranzuziehen. Liegen der Finanzverwaltung die notwendigen Daten nicht vor, so sind die Berechnungsmethoden gemäß Punkt 4.5.1 lit. b oder c anzuwenden. Wenn für beide dieser Berechnungsmethoden zum Zeitpunkt der Antragstellung ausreichend Daten vorliegen, ist die Berechnungsmethode heranzuziehen, die bei der Ermittlung des vergleichbaren Vorjahresumsatzes zum höheren Betrag führt. Liegen der Finanzverwaltung zum Zeitpunkt der Antragstellung weder für die Berechnungsmethoden gemäß Punkt 4.5.1 lit. a, b oder c ausreichend Daten vor, ist die Berechnungsmethode gemäß Punkt 4.5.1 lit. d anzuwenden. Liegen für keine der Berechnungsmethoden gemäß Punkt 4.5.1 lit. a, b, c und d ausreichende Daten vor und wird der Lockdown-Umsatzersatz nicht nach Punkt 4.7 ermittelt, so ist der Lockdown-Umsatzersatz in der Mindesthöhe gemäß Punkt 4.2 zu gewähren.

Für Antragsteller, die Umsätze im Sinne der §§ 23 oder 24 UStG 1994 erzielen oder die Teil einer Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 UStG 1994 sind sowie für Antragsteller, bei denen es sich um Unternehmen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 4 der 2. COVID-19-SchuMaV, des § 12 Abs. 2 Z 4 der 3. COVID-19-SchuMaV beziehungsweise des § 5 Abs. 3 Z 4 der 2. COVID-19-NotMV (Wettbüros, Automatenbetriebe, Spielhallen und Casinos) handelt, **ist von den in Punkt 4.5.1 angeführten Berechnungsmethoden ausschließlich die Berechnungsmethode gemäß lit. c anzuwenden.** Für Antragsteller, bei denen es sich um Unternehmen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 4 der 2. COVID-19-SchuMaV, des § 12 Abs. 2 Z 4 der 3. COVID-19-SchuMaV beziehungsweise des § 5 Abs. 3 Z 4 der 2. COVID-19-NotMV (Wettbüros, Automatenbetriebe, Spielhallen und Casinos) handelt, sind bei Anwendung der lit. c für die Berechnung der Umsatzerlöse die Bruttospieleinnahmen (Einsätze abzüglich ausgezahlter Gewinne) maßgeblich.

Der Senat schließt sich der Rechtsansicht des Finanzamtes an, wonach sich aus dem Gesetzestext nicht ergibt, dass der Gesetzgeber die Berechnungsmethode nach Punkt 4.5.1 lit. c ausschließlich für Unternehmen festgelegt hat, die großteils oder überwiegend differenzbesteuerte Umsätze ausführen. Eine Grenze für Umsatzanteile an differenzbesteuerten Umsätzen im Vergleich zu den Gesamtumsätzen wurde nicht gezogen. Auch wenn die Bf. daher – im Vergleich zum Jahresumsatz – nur in geringfügigem Ausmaß

differenzbesteuerte Umsätze erzielt, ist die Berechnung des Umsatzersatzes nach Punkt 4.5.1 lit. c der Verordnung vorzunehmen. Es steht der Bf. nicht zu, selbst eine Grenze für die sie benachteiligende Berechnungsmethode aufzustellen. Der von der Bf. selbst vorgebrachte Verweis auf eine gewisse Unschärfe in der Berechnung hat auch in diesem Fall zu gelten.

Dass sich aus der Anwendung der Berechnungsmethode nach Punkt 4.5.2 lit. c der VO für Förderungswerber allgemein eklatante Nachteile ergeben haben, die in die Verfassungssphäre reichen, ist nicht ersichtlich und wurde auch nicht vorgebracht.

2. Unzulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO

§ 303 BAO bezieht sich auf ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren. Ein solches liegt hier nicht vor. Die Gründe für die Rückforderung wurden der Bf. vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung, die nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Vorhalt gilt, ausführlich dargestellt.

Dass der COFAG alle Informationen für die Berechnung des Umsatzersatzes vorgelegt wurden, entspricht nicht den vorliegenden Unterlagen (siehe Auszug aus dem Fördermanager, in dem der Umstand, dass die Bf. differenzbesteuerte Umsätze erzielt, nicht angeführt wurde). Die Erzielung differenzbesteuerter Umsätze wäre im Ansuchen auf Umsatzersatz anzuführen gewesen. Dass dem Finanzamt die Tatsache, dass die Bf. auch differenzbesteuerte Umsätze ausführt, aufgrund von Vorprüfungen und den jährlichen Offenlegungen in Zusammenhang mit der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung bekannt war, ist im Hinblick auf den bei der COFAG eingereichten Antrag, der dieser Umstand nicht bekannt war, nicht relevant.

3. Rückforderung ist nach Zivilrecht zu beurteilen

Insoweit die Bf. vorbringt, es sei mit dem COFAG-NoAG zu einer Vermischung von Privatrecht und Verwaltungsrecht gekommen, die nicht der Bundesverfassung entspreche, ist auf das Erkenntnis des VfGH vom 05.10.2023, G265/2022, zu verweisen, mit dem dieser mehrere Bestimmungen des ABBAG-Gesetzes als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen hat, dass die Ausgliederung von staatlichen Verwaltungstätigkeiten an die COFAG gegen das Sachlichkeitsgebot verstieß. Die privatwirtschaftliche Tätigkeit der COFAG sei auf Grund des organisatorischen und funktionellen Naheverhältnisses zum Bund sowie der Befugnis, (hohe) finanzielle Mittel an einen weiten Kreis begünstigter Unternehmen zu gewähren, als staatliche Verwaltung im Sinne des Art. 20 Abs. 1 B-VG zu qualifizieren.

Die Erlassung des COFAG-NoAG, das vorsieht, dass die der COFAG obliegenden Aufgaben ab 01.08.2024 unmittelbar vom Bund übernommen werden, war daher Folge der vom VfGH vertretenen Rechtsansicht und ist nicht per se als verfassungswidrig anzusehen.

Die Rechtsansicht der Bf., der gegen sie gerichtete Rückforderungsanspruch des Finanzamtes sei nach Privatrecht zu beurteilen, wird vom Senat nicht geteilt, weil die Tätigkeit der COFAG nach dem zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes eben nicht privatwirtschaftlicher Natur war. Rückforderungen durch die Finanzverwaltung weiterhin privatrechtlich zu beurteilen, ist, da es sich um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch handelt, nicht möglich und würde die vom VfGH festgestellte Verfassungswidrigkeit der Ausgliederung staatlicher Verwaltungstätigkeiten an die COFAG prolongieren.

Zum Vorbringen, es bestünden unterschiedliche Verjährungsfristen für den Ansuchenden und das Finanzamt (§ 15 Abs. 4 COFAG-NoAG und § 1489 ABGB) ist auszuführen:

§ 1489 ABGB lautet:

Jede Entschädigungsklage ist in drei Jahren von der Zeit an verjährt, zu welcher der Schade und die Person des Beschädigers dem Beschädigten bekannt wurde, der Schade mag durch Übertretung einer Vertragspflicht oder ohne Beziehung auf einen Vertrag verursacht worden sein. Ist dem Beschädigten der Schade oder die Person des Beschädigers nicht bekannt geworden oder ist der Schade aus einer oder mehreren gerichtlich strafbaren Handlungen, die nur vorsätzlich begangen werden können und mit mehr als einjähriger Freiheitsstrafe bedroht sind, entstanden, so erlischt das Klagerecht nur nach dreißig Jahren.

Der von der Bf. herangezogene § 1489 ABGB zielt auf Schadenersatz aus einer Vertragsverletzung oder einem unerlaubten Verhalten, wobei die dreijährige Verjährungsfrist beginnt, wenn dem Beschädigten der Eintritt des Schadens und die Person des Schädigers soweit bekannt wurden, dass eine Klage mit Aussicht auf Erfolg eingebracht werden könnte.

Die Bf. (bzw. ihr steuerlicher Vertreter, dessen Verhalten sich die Bf. zurechnen lassen muss) hat es im Zuge der Antragstellung auf Umsatzersatz unterlassen, der COFAG mitzuteilen, dass das Unternehmen Umsätze im Sinne des § 24 UStG (Differenzbesteuerung) erzielt (siehe vom Finanzamt vorgelegter Ausdruck aus dem Fördermanager). Damit steht fest, dass der COFAG (solange diese privatwirtschaftlich tätig war) die Erzielung von differenzbesteuerten Umsätzen weder bekannt war noch bekanntgegeben wurde und somit auch nach der Rechtsansicht der Bf., für die Berechnung der Verjährungsfrist sei § 1489 ABGB anzuwenden, die dreijährige Verjährungsfrist des § 1489 ABGB im Zeitpunkt des Übergangs der Zuständigkeit auf die Finanzverwaltung (Inkrafttreten des COFAG-NoAG mit 01.08.2024) (zivilrechtlich) noch gar nicht zu laufen begonnen hatte.

Ein Eingehen auf das Vorbringen des Vertreters des Finanzamtes, die (zivilrechtliche) Verjährung sei im vorliegenden Fall nach § 1431 ABGB zu beurteilen, weshalb die Verjährungsfrist 30 Jahre betrage, erübrigt sich daher.

Im Übrigen wird auf Punkt 8.4 der 3. VO Lockdown-Umsatzersatz verwiesen, wonach es u.a. zu einer Rückforderung des gewährten Lockdown-Umsatzersatzes kommen kann, wenn vom

Antragsteller oder einem von ihm Beauftragten unvollständige oder unrichtige Angaben gemacht wurden.

Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides war die (teilweise) Rückforderung der Förderung somit weder zivilrechtlich (Ansicht der Bf) noch abgabenrechtlich verjährt.

4. Guthaben für den Zeitraum 12/2020

Das Vorbringen, die Überleitung in das COFAG-NoAG gelte nur für Rückforderungen und nicht zur Geltendmachung von Ansprüchen und verstoße daher gegen den Gleichheitsgrundsatz, ist entgegenzuhalten, dass nach § 8 Abs. 1 COFAG-NoAG ab 1. August 2024 der Bund zur Entscheidung über Förderanträge auf Zuerkennung finanzieller Leistungen nach Verordnungen gemäß § 2 Abs. 9 zuständig ist. Noch nicht bearbeitete Förderanträge wurden ab diesem Zeitpunkt von der Finanzverwaltung abgewickelt.

Dem Finanzamt steht es aber nicht zu, geltend gemachte Förderungen nach abgabenrechtlichen Prüfungen in höherem Ausmaß als beantragt festzusetzen, weil dies dem Antragsprinzip widersprechen würde und eine (neue) Förderung im jetzigen Zeitpunkt EU-rechtlich nicht zulässig wäre.

Gegen die Berechnung der Rückforderung wurden keine Einwände erhoben, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

Zulässigkeit der 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.

Zur Frage, ob die Verjährung der Rückforderungsansprüche nach zivilrechtlichen oder abgabenrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen hat, existiert keine Rechtsprechung des VwGH, weshalb die ordentliche Revision zugelassen wird.

Beilage für die Parteien: Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 13.05.2026

Graz, am 18. Mai 2026