

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dr. Thomas Leitner, die Richterin Dr.ⁱⁿ Natalie Brennsteiner sowie die fachkundigen Laienrichter MMag. DDr. Werner Anzenberger und Mag. Walter Zapfl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 19. Dezember 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 21. November 2024 betreffend Rückerstattung gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG Ausfallsbonus III für 01/2022 und betreffend Rückerstattung gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG Ausfallsbonus III für 02/2022 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. Juni 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Anna Zach zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***GmbH 1*** (nunmehr: ***GmbH 1*** in Liqu.; im Folgenden bezeichnet als „beschwerdeführende Partei“) erhielt in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise und dem damit zusammenhängenden wirtschaftlichen Schaden von der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) diverse Förderungen. In Folge einer nachträglich vorgenommenen Überprüfung der ausbezahlten Förderungen gelangte die COFAG zu der Auffassung, dass die beschwerdeführende Partei zu einem Unternehmensverbund gehöre, der folgende Einheiten umfasse:

- ***Natürliche Person 1***
- ***GmbH 3***
- ***GmbH & Co KG 2***

- ***GmbH 6***
- ***GmbH 4***
- ***GmbH & Co KG 4***
- ***GmbH & Co KG 3***
- ***GmbH & Co KG 1***
- ***GmbH & Co KG 5***
- ***GmbH 1***

Die bisherigen Auszahlungen an diese Einheiten würden nach Ansicht der COFAG unter Punkt 3.1. des Befristeten Rahmens (ABl EU 2020 C 91 I/1) fallen und die insoweit zu beachtende unionsrechtliche Beihilfeobergrenze von € 2.300.000,00 je Unternehmensverbund um insgesamt € 2.358.563,74 überschreiten.

Mit den im Spruchkopf dieses Erkenntnisses angeführten Bescheiden setzte das Finanzamt Österreich (im Folgenden: „belangte Behörde“) gegenüber der beschwerdeführenden Partei gemäß §§ 13 ff COFAG-NoAG Rückerstattungsansprüche fest. Begründend wurde dazu jeweils zusammengefasst ausgeführt, dass durch die Zugehörigkeit der beschwerdeführenden Partei zu einem Unternehmensverbund mit Auszahlung der betroffenen Förderbeträge die unionsrechtliche Beihilfeobergrenze des Befristeten Rahmens (ABl EU 2020 C 91 I/1) überschritten worden sei. Das Vorliegen eines Unternehmensverbundes ergebe sich im Wesentlichen daraus, dass die antragstellenden Unternehmen sowohl gemeinsam am Markt auftreten (gemeinsame Online-Bewerbung/Auftritte der ***Marke***-Gruppe) als auch eine gemeinsame Organisationsstruktur aufweisen würden (***Natürliche Person 1*** als Gesellschafter und Geschäftsführer) und – mit Ausnahme der ***GmbH & Co KG 3***, welche aber zumindest in einem vorgelagerten Markt (ua Veranstaltungstechnik) tätig sei – in derselben Branche (Diskotheken, Tanzlokale) tätig seien, sodass von einer wirtschaftlichen Einheit auszugehen sei.

Gegen die Rückerstattungsbescheide wurde mit Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 18.12.2025, welcher mittels Telefax am 19.12.2025 an die belangte Behörde übermittelt wurde, rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Dabei wurde von der beschwerdeführenden Partei vorgebracht, dass sie – entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Auffassung – nicht Teil eines Unternehmensverbundes sei, wobei die beschwerdeführende Partei auf die diesbezüglichen der COFAG übermittelten Stellungnahmen vom 17.5.2024 und vom 10.6.2024 verwies. Zudem würden die angefochtenen Bescheide gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gemäß § 114 BAO verstoßen und sei eine Verfassungswidrigkeit (Verletzung des Gleichheitssatzes) der bescheidmäßigen Rückforderung

gegeben. Abschließend kündigte die beschwerdeführende Partei an, eine detaillierte Begründung nachzureichen und stellte sie die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat.

Mit Schreiben vom 6.3.2025 reichte die beschwerdeführende Partei eine ergänzende Beschwerdebegründung nach. Dieser waren insbesondere die der COFAG übermittelten Stellungnahmen vom 17.5.2024 und vom 10.6.2024 beigelegt, in denen das Vorliegen eines Unternehmensverbundes im Wesentlichen unter Verweis auf das Nichtvorliegen einer Tätigkeit auf demselben Markt bestritten wurde. Dies wurde von der beschwerdeführenden Partei zusammengefasst damit begründet, dass sich die von den Gesellschaften betriebenen Tanzlokale an unterschiedlichen Orten befinden und darüber hinaus jeweils ein unterschiedliches Zielpublikum ansprechen würden. Lediglich einzelne der relevanten Betriebe würden zueinander eine derartige räumliche Nähe aufweisen, dass allenfalls ein räumlich zusammenhängender Markt angenommen werden könne. Zudem übersehe die belangte Behörde, dass die ***GmbH 6*** und die ***GmbH & Co KG 4*** jeweils nur zu 50% im Eigentum von ***Natürliche Person 1*** stünden. Auf das damit verbundene Erfordernis einer gemeinsam handelnden Gruppe von Personen werde in den Bescheidbegründungen nicht eingegangen. Darüber hinaus führte die beschwerdeführende Partei näher aus, weshalb in den gegenständlichen Rückforderungen ein Verstoß gegen den in § 114 BAO verankerten Grundsatz von Treu und Glauben zu erblicken sei, wobei nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei insbesondere auch das aus dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz abzuleitende Willkürverbot zu berücksichtigen sei.

Mit Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 27.5.2025 wurde das Beschwerdevorbringen neuerlich ergänzt. Dabei wurde zusammengefasst ausgeführt, dass nach den österreichischen Förderrichtlinien – im Unterschied zum unionsrechtlichen Verständnis des Begriffs des Unternehmens – jedes rechtlich eigenständige Unternehmen antragsberechtigt sei und Anspruch auf die jeweilige Förderung habe. Da diese Förderrichtlinien von der Kommission genehmigt worden seien, würden genehmigte Beihilfen im Sinn des EU-Beihilferechts vorliegen, die so lange als mit dem Binnenmarkt vereinbar gelten würden, als die Kommission nicht infolge einer laufenden Überprüfung eine Unvereinbarkeit förmlich festgestellt hat. Da dies bislang nicht erfolgt sei, lägen keine rechtswidrigen Beihilfen vor und bestehe daher keine Rückzahlungsverpflichtung. Selbst wenn man demgegenüber von einer rechtswidrigen Beihilfengewährung ausginge, stünde einer Rückzahlungsverpflichtung jedoch der unionsrechtliche Rechtsgrundsatz des Vertrauensschutzes entgegen, weil aufgrund der vorliegenden Genehmigungen und der unbeanstandeten Auszahlung der Förderungen über einen Zeitraum von beinahe drei Jahren trotz laufender Kontrolle durch die Kommission bzw. Meldungen an die Kommission das berechtigte Vertrauen in die beihilferechtliche Rechtskonformität der nationalen Förderrichtlinien erweckt worden sei. Da in den angefochtenen Bescheiden hierzu keine Ausführungen erfolgt seien, würden diese zudem an einem Begründungsmangel leiden und liege einer Verletzung von Verfahrensvorschriften vor.

In Zusammenhang mit den vorgennannten, das Unionsrecht betreffenden Punkten regte die beschwerdeführende Partei die Stellung eines Antrags auf Vorabentscheidung an den EuGH gemäß Art 267 AEUV an. Weiters regte die beschwerdeführende Partei auch an, beim VfGH die Aufhebung der den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Bestimmungen des COFAG-NoAG wegen Verfassungswidrigkeit zu beantragen. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass die Regelung des § 13 COFAG-NoAG rückwirkend in bestehende Förderverträge eingreife und dass damit die durch das Recht auf Unversehrtheit des Eigentums geschützte Privatautonomie verletzt werde. Zudem seien für die Gewährung von COVID-19-Förderungen einerseits und für die Rückforderung von COVID-19-Förderungen andererseits jeweils unterschiedliche Rechtswege vorgesehen, obwohl es dafür keine sachliche Rechtfertigung gebe.

Mit Beschwerde vorentscheidung der belangten Behörde vom 29.7.2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu von der belangten Behörde im Wesentlichen ausgeführt, dass sich aus den festgestellten Beteiligungsverhältnissen ergebe, dass betreffend sämtliche Gesellschaften eine zumindest 50%-ige Kontrolle durch ***Natürliche Person 1*** vorliege. Das Erfordernis der Kontrolle über ein Unternehmen nach Art 3 Abs 3 Anhang I zur AGVO (Verordnung (EU) Nr 651/2014) sei somit jedenfalls erfüllt. Das Unternehmen ***GmbH 6*** stehe zu 50% im Eigentum von ***Natürliche Person 1*** und zu 50% im Eigentum seines Bruders ***Natürliche Person 2***. Das Vorliegen einer 50%-igen Beteiligung sei bereits ausreichend, um einen beherrschenden Einfluss zu rechtfertigen. Zudem gehe der EuGH insbesondere bei familiären Verhältnissen zwischen den Gesellschaftern schon bei einer weitaus geringeren prozentuellen Beteiligung davon aus, dass kontrollierende Verhältnisse gegeben sind. Dies werde vom EuGH damit begründet, dass es bei Vorliegen von Verwandtschaftsverhältnissen leichter zu Absprachen kommen würde und dadurch wirtschaftliche Entscheidungen besonders leicht zu beeinflussen wären. Zusätzlich zur weitreichenden Kontrolle des ***Natürliche Person 1*** würden alle Unternehmen in der Branche (Nacht-)Gastronomie bzw die ***GmbH & Co KG 3*** in einem vorgelagerten Markt, nämlich der Veranstaltungstechnik, agieren. Das gemeinsame Marketing im Zuge von Online-Auftritten und allgemeiner gemeinsamer Werbung als ***Marke***-Gruppe führe dazu, dass die betreffenden Unternehmen als wirtschaftliche Einheit und somit als verbundene Unternehmen nach Art 3 Abs 3 Anhang I der AGVO zu qualifizieren sind. Das Vorliegen eines sich aus dem Unionsrecht ergebenden Vertrauensschutzes verneinte die belangte Behörde im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Heranziehung des Unternehmensverbundes für die Festlegung der beihilferechtlichen Höchstgrenzen von der beschwerdeführenden Partei frühzeitig erkennbar gewesen sei, weil der EuGH sowohl im Beihilfen- als auch im Kartellrecht seit jeher unter dem Unternehmensbegriff auch Unternehmensverbünde verstehe. Die beschwerdeführende Partei hätte nach dem Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Gewerbetreibenden überprüfen bzw erkennen müssen, dass die beihilferechtliche Obergrenze im Unternehmensverbund zur Anwendung kommt. Der im nationalen Recht verankerte

Vertrauensschutz komme ua bereits deshalb nicht zum Tragen, weil es sich bei der Festsetzung der gegenständlichen Rückerstattungsansprüche gemäß §§ 13 ff COFAG-NoAG nicht um Ermessensentscheidungen handle.

Mit Beschluss des LGZ ***Ort 5*** (***19***), Aktenzeichen ***20*** vom ***21*** wurde über das Vermögen der beschwerdeführenden Partei ein Konkursverfahren eröffnet und ***Rechtsanwalt 1*** zum Masseverwalter bestellt.

Der Masseverwalter beauftragte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei mit der Einbringung eines Vorlageantrages und wurde von dieser daraufhin am 27.8.2025 einen Vorlageantrag eingebracht. Darin wurde ua vorgebracht, dass die Geschäftsführung der ***GmbH 7*** (Anm: vormalis ***GmbH 6***) ausschließlich durch ***Natürliche Person 2*** erfolgt sei, welcher unabhängig von ***Natürliche Person 1*** agiere. ***Natürliche Person 1*** habe keinerlei Einfluss auf die Geschäftsführung der ***GmbH 7*** und habe dieser auch keinen beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen. Zwar werde das Marketing gemeinsam über die ***GmbH & Co KG 3*** betrieben, was aus Kostensicht vorteilhaft sei, jedoch würden die unterschiedlichen Marktstrategien, Markenbezeichnungen und Kundengruppen keinen hinreichend engen organisatorischen und wirtschaftlichen Zusammenhang erkennen lassen, der eine Qualifikation als Mitglied des Unternehmensverbundes rechtfertigen würde. Die ***GmbH 7*** bilde daher jedenfalls keinen Unternehmensverbund mit den anderen in der Beschwerdeentscheidung angeführten Unternehmen. Betreffend das Nichtvorliegen eines Unternehmensverbundes wurde von der beschwerdeführenden Partei der Antrag auf Einvernahme von ***Natürliche Person 2*** und von ***Natürliche Person 1*** gestellt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde und die Akten des Verwaltungsverfahrens am 4.9.2025 dem Bundesfinanzgericht vor.

In der Folge nahm der Richter Einsicht in das Firmenbuch und in das Gewerbeinformationssystem Austria. Dabei wurden Firmenbuchauszüge sowie – soweit vorhanden – GISA Auszüge betreffend folgende Personen erhoben:

- ***Natürliche Person 1***
- ***GmbH 3*** (nunmehr: ***GmbH 8***)
- ***GmbH & Co KG 2***
- ***GmbH 7*** (vormalis: ***GmbH 6***)
- ***GmbH 4*** (nunmehr: ***GmbH 5***)
- ***GmbH & Co KG 4***

- ***GmbH & Co KG 3***
- ***GmbH & Co KG 1***
- ***GmbH & Co KG 5***
- ***GmbH 1*** in Liqu.
- ***Komplementär GmbH 1*** (nunmehr: ***Komplementär GmbH 2***)
- ***Komplementär GmbH 3***
- ***GmbH 2***

Zudem wurde betreffend die ***GmbH 6*** der Gesellschaftsvertrag vom 13.8.2010 erhoben. Betreffend die ***GmbH & Co KG 4*** wurden der Antrag auf Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch vom 15.5.2020 sowie der Antrag auf Eintragung von ***Natürliche Person 2*** als Kommanditist im Firmenbuch vom 19.7.2022 erhoben. Weiters wurden die Musterfertigung von ***Natürliche Person 1*** als Notgeschäftsführer der ***Komplementär GmbH 1*** sowie die Musterfertigung von ***Natürliche Person 2*** als Geschäftsführer der ***GmbH 6*** erhoben.

Darüber hinaus wurde vom Richter Einsicht genommen in die vom Finanzamt unter der Steuernummer der ***GmbH & Co KG 4*** sowie unter der Steuernummer der ***GmbH 7*** (vormals: ***GmbH 6***) jeweils elektronisch geführten Akten. Dabei wurden folgende Unterlagen erhoben:

- Gesellschaftsvertrag der ***GmbH & Co KG 4*** vom 15.5.2020
- Liefervereinbarung abgeschlossen zwischen ***Lieferant 11*** und ***GmbH 6*** vom 12.1.2016 betreffend „***Diskothek 1***“
- Liefervereinbarung abgeschlossen zwischen ***Lieferant 11*** und ***GmbH 6*** vom 15.4.2019 betreffend „***Diskothek 2***“, „***Diskothek 1***“, „***Lokal 1***“ und „***Lokal 2***“
- Liefervereinbarung abgeschlossen zwischen ***Lieferant 2*** und ***GmbH 6*** vom 21.5.2019 betreffend ***Diskothek 2***, ***Diskothek 1***, ***Lokal 1*** und ***Lokal 2***
- Kooperationsvertrag abgeschlossen zwischen ***Lieferant 3*** und ***GmbH 6*** vom 20.5.2019

- Kooperationsvertrag abgeschlossen zwischen ***Lieferant 4*** und ***GmbH 6*** vom 30.7.2019 betreffend ***Diskothek 2***, ***Diskothek 1***, ***Ort 4*** und ***Lokal 1***, ***Ort 4***
- Angebot zum Abschluss eines Lieferübereinkommens der ***GmbH 6*** an ***Lieferant 5*** vom 17.9.2015 betreffend ***Lokal 2***
- Vereinbarung abgeschlossen zwischen der ***GmbH & Co KG 3*** und der ***Lieferant 11*** vom 9.1.2017
- Kooperationsvereinbarung 18940 abgeschlossen zwischen der ***GmbH & Co KG 3*** und der ***Lieferant 6*** für die Laufzeit 01/04/2019 – 31/03/2020

Weiters führte der Richter eine Abfrage in der im Internet verfügbaren Datenbank „Internet Archive“ (<https://archive.org/>) durch. Dabei wurden folgende Beweismittel erhoben:

- Screenshot historische Fassung (September 2022) der Internetseite https://***Diskothek 2***.***Marke***.at/
- Screenshot historische Fassung (März 2022) der Internetseite https://***Marke***.at/

Zudem führte der Richter eine Abfrage im Markenregister des österreichischen Patentamtes durch. Dabei wurde folgendes Beweismittel erhoben: Auszug aus dem Markenregister betreffend die Wort-Bild-Marke ***Marke*** WWW.***Marke***.AT

Mit Beschluss des BFG vom 18.5.2026 wurde der ***GmbH & Co KG 5*** in dem unter der GZ RV/2100714/2025 beim BFG anhängigen Beschwerdeverfahren vorgehalten, dass der aktenkundigen, von der COFAG erstellten Aufstellung mit dem Titel „Chronologie finanzielle Maßnahmen nach 3.1.“ zufolge, von der ***GmbH 4*** am 15.10.2020 das Förderinstrument „ÖHT100“ beantragt wurde, wobei die COFAG eine Förderhöhe iHv € 48.750,00 angibt. Diesbezüglich wurde die ***GmbH & Co KG 5*** um Auskunft ersucht, um welches Förderprodukt es sich dabei handelt. Zudem wurde die ***GmbH & Co KG 5*** um Vorlage des entsprechenden Förderantrages sowie gegebenenfalls der entsprechenden Haftungserklärung der Österreichischen Hotel- und Tourismusbank Gesellschaft m.b.H. (ÖHT) ersucht.

Mit E-Mail vom 20.5.2026 teilte die steuerliche Vertretung der ***GmbH & Co KG 5*** dem BFG daraufhin mit, dass es sich bei dem Förderprodukt um eine Haftungsübernahme der ÖHT handle und übermittelte sie dem BFG eine Haftungserklärung der ÖHT betreffend die ***GmbH & Co KG 1***.

Am 1.6.2026 fand im Beschwerdeverfahren der ***GmbH & Co KG 5*** gemäß § 269 Abs 3 BAO ein Erörterungstermin statt. Im Rahmen dieses Erörterungstermines erfolgte die Einvernahme von ***Natürliche Person 1*** und ***Natürliche Person 2*** als Zeugen.

Am 2.6.2026 wurde die mündliche Verhandlung für den 24.6.2026 anberaumt und ergingen entsprechende Ladungen an die Verfahrensparteien.

Mit E-Mail vom 8.6.2026 übermittelte die steuerliche Vertretung der ***GmbH & Co KG 5*** dem BFG Haftungserklärungen der ÖHT betreffend die ***GmbH & Co KG 1***, betreffend die ***GmbH 4*** sowie betreffend die ***GmbH 3***.

Am 9.6.2026 legte die belangte Behörde dem BFG im Beschwerdeverfahren der ***GmbH & Co KG 5*** die nachstehenden Zeitungsartikel / Webseitenbeiträge vor:

- Veranstaltungsanzeige ***13*** Beach Party! ***Beachclub 1*** Beachclub, ***14***, in welcher laut Vorbringen der belangten Behörde ua unter dem Punkt „Veranstaltungsorganisation“ ***Natürliche Person 1*** aufscheine;
- Artikel vom ***Datum 1*** „***Titel 1***“ in ***15***, aus welchem laut Vorbringen der belangten Behörde hervorgehe, dass zwischen den neuen Pächtern des ehemaligen Lokals ***Marke*** und dem Verpächter ***Natürliche Person 1*** eine „Nahebeziehung“ bestehe, weshalb das Vorbringen, wonach insbesondere auch mit fremden Dritten (und nicht nur mit der ***GmbH 6***) betreffend Bierlieferverträge eine Einkaufsgemeinschaft bestehe, nicht das Vorliegen eines Unternehmensverbundes widerlegen könne;
- Artikel vom ***Datum 2*** „***Marke***, ***Diskothek 2***, ***Diskothek 3*** & Co: ***Natürliche Person 1*** schließt alle Nachtlokale“ in ***18***, in welchem laut Vorbringen der belangten Behörde (auch) hinsichtlich des ***Diskothek 2*** ***Natürliche Person 1*** die Schließung aufgrund der Corona-Krise bekanntgebe;
- Artikel vom ***Datum 2*** „Betreiber der ***Marke***-Gruppe zieht die Reißleine“ in ***15***, in welchem laut Vorbringen der belangten Behörde ua die Nachtlokale angeführt würden, die zur ***Marke***-Gruppe gehören (ua ***Beachclub 1*** Beach Club ***Ort 3*** und das ***Diskothek 2***);
- Artikel vom ***Datum 3*** „***Titel 2***“ in ***18***, aus welchem laut Vorbringen der belangten Behörde hervorgehe, dass die Brüder ***Natürliche Person 2*** und ***Natürliche Person 1*** vor 20 Jahren das Tanzlokal „***Diskothek 2***“ in ***Ort 4*** eröffnet hätten;
- Artikel vom ***Datum 4*** „***Titel 3***“ in ***18***, aus welchem laut Vorbringen der belangten Behörde hervorgehe, dass (auch) derzeitig noch sowohl ***Natürliche

Person 2*** als auch ***Natürliche Person 1*** als Veranstalter einer Party im nunmehrigen ***Name*** (ehemals ***Diskothek 2***) nach außen auftreten würden.

Mit E-Mail vom 10.6.2026 übermittelte die steuerliche Vertretung der ***GmbH & Co KG 5*** dem BFG weitere Unterlagen in Zusammenhang mit den Haftungserklärungen der ÖHT betreffend die ***GmbH & Co KG 1***, betreffend die ***GmbH 4*** sowie betreffend die ***GmbH 3*** (insbesondere Förderanträge und Anträge auf Einschränkung der Haftungsbeträge).

Mit E-Mail vom 11.6.2026 teilte die Vertreterin der Amtspartei dem Berichterstatter mit, dass die Haftungen der ÖHT betreffend die ***GmbH 3*** und die ***GmbH & Co KG 1*** bei der Berechnung der beihilferechtlichen Obergrenze nicht berücksichtigt wurden, weil diese bereits vor dem 30.6.2022 erloschen seien.

Mit Beschluss des BFG vom 15.6.2026 wurde den Verfahrensparteien im Hinblick auf die für den 24.6.2026 anberaumte mündliche Verhandlung vorab eine schriftliche Darstellung des bisherigen Verfahrensganges und des vorläufig festgestellten Sachverhaltes übermittelt. Zudem wurde der beschwerdeführenden Partei von Amts wegen Akteneinsicht gewährt und wurden der beschwerdeführenden Partei zu diesem Zweck Ablichtungen diverser Aktenteile übermittelt.

Vom Berichterstatter wurde betreffend das Vorliegen einer stillen Beteiligung von ***Natürliche Person 2*** am Unternehmen der ***GmbH 6*** neuerlich Einsicht genommen in die vom Finanzamt unter der Steuernummer der ***GmbH 7*** (vormals: ***GmbH 6***) elektronisch geführten Akten. Dabei wurden folgende Unterlagen erhoben:

- Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der bei der ***GmbH 6*** durchgeführten Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, DB und DZ für den Zeitraum 1.1.2009 bis 31.12.2011 vom 20.2.2013
- „Punktation Geschäftsführung ***GmbH 6***“ vom 24.1.2013 betreffend die Anstellung von ***Natürliche Person 2*** als Geschäftsführer der ***GmbH 6*** ab 5.7.2006
- Schreiben der ***Steuerberatungsgesellschaft 1*** an das FA vom 30.1.2006 inklusive Beilagen

Die vom BFG im Beschwerdeverfahren der ***GmbH & Co KG 5*** aufgenommenen Beweismittel wurden vom BFG auch im hier gegenständlichen Beschwerdeverfahren zum Akt genommen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 24.6.2026 verwiesen die Parteien im Wesentlichen auf die im bisherigen Verfahren erfolgten schriftlichen Ausführungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Förderungsempfänger

1.1.1. ***Natürliche Person 1*** betreibt (Anm: sämtliche Feststellungen beziehen sich – soweit nicht ausdrücklich eine Angabe von Zeiträumen oder Zeitpunkten erfolgt – auf die sich aus den angefochtenen Bescheiden ergebenden Streitzeiträume) als Einzelunternehmer unter der Firma ***Natürliche Person 1 eU***, FN ***1*** ein Gastgewerbe in der Betriebsart einer Diskothek am Standort ***Adresse 1*** (Name des Lokals: „***Marke*** ***Ort 1***“).

Zudem ist ***Natürliche Person 1*** alleiniger Kommanditist der ***GmbH & Co KG 1***, FN ***2*** und auch alleiniger Gesellschafter der als unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin) an der ***GmbH & Co KG 1*** beteiligten ***Komplementär GmbH 1***, FN ***3*** (nunmehr: ***Komplementär GmbH 2***). Handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***Komplementär GmbH 1*** ist ebenfalls ***Natürliche Person 1***. Die ***GmbH & Co KG 1*** betreibt ein Gastgewerbe in der Betriebsart Diskothek am Standort ***Adresse 2*** (Name des Lokals: „***Diskothek 3***“). Für dieses fungiert ***Natürliche Person 1*** auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer.

Die ***GmbH & Co KG 1*** hält 60% der Anteile an der ***GmbH 1***, FN ***4*** (nunmehr: ***GmbH 1*** in Liqu.). Die weiteren 40% der Anteile hält ***Geschäftsführer 1***. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***GmbH 1*** ist ***Geschäftsführer 1***. Die ***GmbH 1*** betreibt ein Gastgewerbe in der Betriebsart Bar am Standort ***Adresse 3*** (Name des Lokals: „***Bar 1***“). Für dieses fungiert ***Geschäftsführer 1*** auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer.

Natürliche Person 1 ist weiters alleiniger Kommanditist der ***GmbH & Co KG 2***, FN ***5*** und auch alleiniger Gesellschafter der als unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin) an der ***GmbH & Co KG 2*** beteiligten ***GmbH 2***, FN ***6***. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***GmbH 2*** ist ebenfalls ***Natürliche Person 1***. Die ***GmbH & Co KG 2*** betreibt ein Gastgewerbe in der Betriebsart Diskothek am Standort ***Adresse 4*** (Name des Lokals: „***Diskothek 5***“). Für dieses fungiert ***Natürliche Person 1*** auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer.

Natürliche Person 1 ist weiters alleiniger Kommanditist der ***GmbH & Co KG 5***, FN ***7*** und auch alleiniger Gesellschafter der als unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin) an der ***GmbH & Co KG 5*** beteiligten ***Komplementär GmbH 3***, FN ***8***. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***Komplementär GmbH 3*** ist ebenfalls ***Natürliche Person 1***. Die ***GmbH & Co KG 5*** betreibt ein Gastgewerbe in der Betriebsart Diskothek am Standort ***Ort 5***, ***Straße*** (Name des Lokals:

„***Diskothek 7***“). Für dieses fungiert ***Natürliche Person 1*** auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer.

Weiters hält ***Natürliche Person 1*** 100% der Anteile an der ***GmbH 3***, FN ***9*** (nunmehr: ***GmbH 8***). Handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***GmbH 3*** ist ebenfalls ***Natürliche Person 1***. Die ***GmbH 3*** betreibt ein Gastgewerbe in der Betriebsart Diskothek am Standort ***Adresse 6*** (Name des Lokals: „***Marke*** ***Ort 2***“). Für dieses fungiert ***Natürliche Person 1*** auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer.

Weiters hält ***Natürliche Person 1*** 100% der Anteile an der ***GmbH 4***, FN ***10*** (nunmehr: ***GmbH 5***). Handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***GmbH 4*** ist ebenfalls ***Natürliche Person 1***. Die ***GmbH 4*** betreibt ein Gastgewerbe in der Betriebsart Diskothek am Standort ***Adresse 7*** (Name des Lokals: „***Diskothek 8***“). Für dieses fungiert ***Natürliche Person 1*** auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer.

Natürliche Person 1 ist weiters alleiniger Kommanditist der ***GmbH & Co KG 3***, FN ***11*** und auch alleiniger Gesellschafter der als unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin) an der ***GmbH & Co KG 3*** beteiligten ***Komplementär GmbH 1***, FN ***3***. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***Komplementär GmbH 1*** ist ebenfalls ***Natürliche Person 1***. Die ***GmbH & Co KG 3*** betreibt insbesondere das Gewerbe der Erbringung von Beleuchtungs- und Beschallungsleistungen und das Gewerbe Werbegrafik-Designer. Für diese Gewerbe fungiert ***Natürliche Person 1*** jeweils auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer.

1.1.2. ***Natürliche Person 1*** war weiters bis 21.7.2022 alleiniger Kommanditist der ***GmbH & Co KG 4***, FN ***12*** und ist ***Natürliche Person 1*** auch alleiniger Gesellschafter der als unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin) an der ***GmbH & Co KG 4*** beteiligten ***Komplementär GmbH 1***, FN ***16***.

Handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***Komplementär GmbH 1*** ist ebenfalls ***Natürliche Person 1***. Seit 21.7.2022 sind ***Natürliche Person 1*** und ***Natürliche Person 2*** infolge einer Abtretung eines Kommanditanteils durch ***Natürliche Person 1*** auf seinen Bruder ***Natürliche Person 2*** mit einer Haftsumme von jeweils 500,00 Euro als Kommanditisten im Firmenbuch eingetragen.

1.1.3. Im Gesellschaftsvertrag der ***GmbH & Co KG 4*** ist betreffend die Stimmrechte der Gesellschafter folgende Regelung vorgesehen:

„7.5. Soweit der Gesellschaftsvertrag oder das Gesetz nichts anderes bestimmen, werden die Beschlüsse der Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst.“

7.6. Mit dieser einfachen Stimmenmehrheit können auch Änderungen des Gesellschaftsvertrages auch zum Nachteil einzelner Gesellschafter beschlossen werden.

7.7. In der Gesellschafterversammlung verfügt der Komplementär über eine Stimme. 7.8. Hingegen bestimmt sich das Stimmrecht der Kommanditisten nach der Höhe ihrer festen Kapitalkonten, wobei je 10,-- Euro eine Stimme gewähren.“

1.1.4. Die ***GmbH & Co KG 4*** hat bis Mitte 2022 ein Gastgewerbe in der Betriebsart Heuriger am Standort ***Adresse 8*** (Name des Lokals: „***Gasthaus 1***“) betrieben. Für dieses fungierte ***Geschäftsführerin 2*** als gewerberechtliche Geschäftsführerin. Seit Mitte 2022 betreibt die ***GmbH & Co KG 4*** stattdessen einen Beachclub unter dem Namen „***Beachclub 1***“ an der Adresse ***Adresse 9***.

1.1.5. Weiters hält ***Natürliche Person 1*** 50% der Anteile an der ***GmbH 6***, FN ***17*** (nunmehr: ***GmbH & Co KG 6***). Die weiteren 50% der Anteile an der ***GmbH 6*** hält ***Natürliche Person 2***, der Bruder von ***Natürliche Person 1***. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***GmbH 6*** ist ***Natürliche Person 2***. ***Natürliche Person 2*** ist zudem am Unternehmen der ***GmbH 6*** als stiller Gesellschafter beteiligt. Die diesbezügliche Vereinbarung hat folgenden Inhalt: „Herr ***Natürliche Person 2*** ist mit Wirkung ab 1.1.2006 am Unternehmen der GmbH als echter stiller Gesellschafter beteiligt. Herr ***Natürliche Person 2*** bringt seine Arbeitskraft sowie eine Vermögenseinlage von € 10.000,- in das Unternehmen ein und ist am Gewinn vor Abschreibungen auf den umgründungsgeborenen Firmenwert mit 10 %, nicht jedoch auch am Verlust und dem Vermögen, insbesondere nicht an den stillen Reserven des Unternehmens, beteiligt. Sollte die stille Gesellschaft unterjährig enden, so ist der Gewinn des letzten Jahres zu aliquotieren. Die vereinbarte Kündigungsfrist beträgt ein Monat und ist zum jeweils Monatsletzten möglich.“

1.1.6. Der Gesellschaftsvertrag der ***GmbH 6*** sieht vor, dass zur Beschlussfähigkeit der Generalversammlung erforderlich ist, „dass mindestens 60 % (sechzig Prozent) des Stammkapitals anwesend oder durch eine schriftliche, auf die Ausübung dieses Rechtes lautende Vollmacht, vertreten sind; andernfalls ist unter Hinweis auf die Beschlussunfähigkeit eine weitere Versammlung einzuberufen. [...] Die Beschlüsse werden - soweit Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nicht zwingend etwas anderes bestimmen - durch einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen bzw. mit jener Stimmenmehrheit gefasst, welche vom Gesetz als Mindesterfordernis vorgegeben wird. Insbesondere sind Beschlüsse für eine Änderung des Gesellschaftsvertrages mit einer Mehrheit von drei Viertel der abgegebenen Stimmen zu fassen.“

1.1.7. Die ***GmbH 6*** betreibt ein Gastgewerbe in der Betriebsart Diskothek am Standort ***Adresse 11***, wobei an diesem Standort ein Tanzlokal (Name des Lokals: „***Diskothek 2***“) und ein Music-Pub (Name des Lokals: „***Lokal 1***“; vormals „***Lokal 2***“ [ein

Speiselokal]) betrieben werden. Weitere (gewerberechtliche) Betriebsstätten der ***GmbH 6*** befinden sich am Standort ***Adresse 12*** (Name des Lokals: „***Lokal 1***“, bevor dieses an die Adresse ***Adresse 11*** verlegt wurde) und am Standort ***Adresse 13*** (Name des Lokals: „***Diskothek 6***“ [eine Diskothek]; vormals „***Diskothek 1***“ [eine Diskothek]). Als gewerberechtlicher Geschäftsführer fungiert ***Natürliche Person 2***.

1.1.8. Die von der ***GmbH 6*** betriebenen Lokale ***Diskothek 2***, ***Diskothek 6*** und ***Lokal 1*** werden – gemeinsam mit anderen der bei Punkt 1.1 angeführten Lokale (zB ***Diskothek 7***, ***Diskothek 3***, ***Marke*** ***Ort 2***, ***Marke*** ***Ort 1***, ***Diskothek 8***, ***Diskothek 5***, ***Beachclub 1*** Beach Club, ***Bar 1*** etc) – auf der Internetseite https://***Marke***.at/ als Teil der „***Marke*** Group“ beworben. Auf der Seite https://***Diskothek 2***.***Marke***.at/ wird das ***Diskothek 2*** auch als „***Diskothek 2*** ***Marke***“ bezeichnet. Die betreffenden Internetseiten werden von der ***GmbH & Co KG 3*** betrieben. Auf diesen Seiten werden ua auch Fotos von diversen Events in den von der ***GmbH 6*** betriebenen Lokalen gepostet. Mit der Bewerbung der von der ***GmbH 6*** betriebenen Lokale als Teil der „***Marke*** Gruppe“ wird eine höhere Reichweite sowie das Erreichen höherer Zugriffszahlen auf die betreffenden Webseiten bezweckt.

1.1.9. Bei der Wort-Bild-Marke ***Marke*** WWW.***Marke***.AT handelt es sich um eine im Markenregister eingetragene Marke, wobei als deren Inhaber ***Natürliche Person 1*** eingetragen ist.

1.1.10. Die URL „***Marke***.at“ wird auch auf Werbeflyern betreffend die von der ***GmbH 6*** betriebenen Lokale angeführt. Diese Flyer werden von der ***GmbH & Co KG 3*** hergestellt.

1.1.11. Lieferverträge (insbesondere betreffend Getränke) sowie Kooperationsverträge mit Lieferanten, die mitunter eine Leistung von Werbekostenzuschüssen für die vom Vertrag umfassten Lokale in Verbindung mit einer Verpflichtung zur Erbringung von Werbeleistungen durch den Lokalbetreiber vorsehen, werden von ***Natürliche Person 1*** in der Regel für die gesamte „***Marke*** Gruppe“ – inklusive der von der ***GmbH 6*** betriebenen Lokale – ausverhandelt. Soweit dabei die von der ***GmbH 6*** betriebenen Lokale betroffen sind, werden die betreffenden Verträge mit den Lieferanten zum Teil von der ***GmbH & Co KG 3*** abgeschlossen. Zum Teil werden die Verträge von ***Natürliche Person 1*** aber auch unmittelbar für die ***GmbH 6*** abgeschlossen, wobei die Verträge von ***Natürliche Person 1*** als für die ***GmbH 6*** „unterzeichnungsberechtigte Person“ unterzeichnet werden. Aufgrund dieser Vorgehensweise, die bezweckte, für alle beteiligten Betriebe günstigere Konditionen zu erlangen, war das Sortiment der zur Konsumation angebotenen Getränke in den von der „***Marke*** Gruppe“ betriebenen Diskotheken weitgehend gleich.

1.1.12. In der von der ***GmbH 6*** betriebenen Diskothek „***Diskothek 2***“ werden – im Unterschied zu anderen oben angeführten Diskotheken der „***Marke*** Gruppe“ – mitunter Events veranstaltet, die sich gezielt an ein vergleichsweise älteres Zielpublikum mit einem Alter von über 30 richten („Ü30-Parties“). Davon abgesehen werden das „***Diskothek 2***“ sowie das „***Diskothek 6***“ (vormals „***Diskothek 1***“) aber auch regelmäßig von jüngeren Personen besucht und liegt hinsichtlich des Zielpublikums dieser Diskotheken einerseits und der anderen oben angeführten Diskotheken der „***Marke*** Gruppe“ zumindest eine teilweise Überschneidung hinsichtlich des Zielpublikums vor.

1.1.13. Die räumliche Entfernung (im Sinne der kürzesten Fahrstrecke) zwischen der Stadt ***Ort 5***, in der unter anderem die Diskotheken „***Diskothek 3***“ und „***Diskothek 7***“ betrieben werden, einerseits und der Stadt ***Ort 4***, in der die von der ***GmbH 6*** betriebenen Diskotheken „***Diskothek 2***“ und „***Diskothek 6***“ (vormals „***Diskothek 1***“) betrieben werden, beträgt ca 29 km.

1.2. Den unter Punkt 1.1 angeführten Einheiten wurden (in dem unter Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens [s Punkt 3.1.2.b] fallenden Förderbereich) im Zeitraum 16.10.2020 bis 26.11.2021 folgende Förderungen mit einer Gesamtsumme von € 2.300.000,00 gewährt:

Antragsteller	Förder-instrument	Förderhöhe	Antrags-datum	Valuta-datum
GmbH 4	ÖHT 100	€ 48.750,00	13.10.2020	19.10.2020
GmbH & Co KG 4	UME Nov 20 TR1	€ 16.011,51	10.11.2020	18.11.2020
GmbH 4	UME Nov 20 TR1	€ 61.811,34	10.11.2020	18.11.2020
GmbH 6	UME Nov 20 TR1	€ 160.837,20	10.11.2020	18.11.2020
GmbH & Co KG 2	UME Nov 20 TR2	€ 2.300,00	24.11.2020	09.12.2020
GmbH & Co KG 5	UME Nov 20 TR2	€ 178.764,16	24.11.2020	09.12.2020
GmbH & Co KG 1	UME Nov 20 TR2	€ 171.384,15	03.12.2020	14.01.2021

GmbH 3	UME Nov 20 TR2	€ 136.599,70	03.12.2020	14.01.2021
GmbH 6	UME Dez 20 TR1	€ 93.128,70	22.12.2020	15.01.2021
Natürliche Person 1	UME Dez 20 TR2	€ 50.443,30	07.01.2021	02.02.2021
GmbH & Co KG 4	UME Dez 20 TR2	€ 8.593,66	07.01.2021	02.02.2021
GmbH 4	UME Dez 20 TR2	€ 27.275,48	07.01.2021	02.02.2021
GmbH & Co KG 5	UME Dez 20 TR2	€ 85.592,24	07.01.2021	02.02.2021
GmbH & Co KG 1	UME Dez 20 TR2	€ 120.526,98	07.01.2021	02.02.2021
GmbH 3	UME Dez 20 TR2	€ 75.055,98	07.01.2021	02.02.2021
GmbH & Co KG 2	UME Dez 20 TR2	€ 2.300,00	07.01.2021	02.02.2021
GmbH 6	AUS JAN 21	€ 14.063,33	08.03.2021	18.03.2021
Natürliche Person 1	UME Nov 20 TR2	€ 99.337,20	03.12.2020	23.03.2021
Natürliche Person 1	AUS JAN 21	€ 29.566,79	16.03.2021	25.03.2021
GmbH 6	UME Nov 20 TR1	€ 32.167,44	28.03.2021	06.04.2021
GmbH & Co KG 4	UME Nov 20 TR1	€ 3.202,30	29.03.2021	06.04.2021
GmbH 4	UME Nov 20 TR1	€ 12.362,27	26.03.2021	07.04.2021
GmbH 4	AUS JAN 21	€ 5.508,43	14.04.2021	29.04.2021
GmbH 4	AUS FEB 21	€ 2.125,29	14.04.2021	29.04.2021
GmbH 3	AUS JAN 21	€ 20.017,56	14.04.2021	29.04.2021
GmbH 3	AUS FEB 21	€ 19.409,91	14.04.2021	29.04.2021
GmbH & Co KG 5	AUS JAN 21	€ 21.562,82	14.04.2021	29.04.2021

GmbH & Co KG 5	AUS FEB 21	€ 20.742,62	14.04.2021	29.04.2021
GmbH 6	AUS FEB 21	€ 17.591,78	14.04.2021	29.04.2021
GmbH & Co KG 1	AUS JAN 21	€ 12.848,22	14.04.2021	29.04.2021
GmbH & Co KG 1	AUS FEB 21	€ 14.794,76	14.04.2021	29.04.2021
GmbH & Co KG 4	AUS JAN 21	€ 5.393,07	14.04.2021	29.04.2021
GmbH & Co KG 4	AUS FEB 21	€ 5.393,07	14.04.2021	29.04.2021
GmbH & Co KG 3	AUS JAN 21	€ 15.583,41	15.04.2021	29.04.2021
GmbH & Co KG 3	AUS FEB 21	€ 9.058,50	15.04.2021	29.04.2021
GmbH 4	AUS MAE 21	€ 2.400,00	01.06.2021	11.06.2021
GmbH 3	AUS MAE 21	€ 41.222,37	01.06.2021	11.06.2021
GmbH & Co KG 5	AUS MAE 21	€ 50.000,00	01.06.2021	11.06.2021
GmbH & Co KG 1	AUS MAE 21	€ 28.270,82	01.06.2021	11.06.2021
GmbH & Co KG 3	AUS MAE 21	€ 14.048,97	01.06.2021	11.06.2021
GmbH 6	AUS MAE 21	€ 50.000,00	01.06.2021	11.06.2021
GmbH & Co KG 4	AUS MAE 21	€ 10.786,14	02.06.2021	11.06.2021
Natürliche Person 1	AUS MAE 21	€ 17.097,84	02.06.2021	11.06.2021
GmbH & Co KG 3	AUS APR 21	€ 724,95	01.07.2021	15.07.2021
GmbH 4	AUS APR 21	€ 2.400,00	01.07.2021	15.07.2021
GmbH 3	AUS APR 21	€ 42.783,73	01.07.2021	15.07.2021
GmbH & Co KG 5	AUS APR 21	€ 46.444,01	01.07.2021	15.07.2021
GmbH & Co KG 1	AUS APR 21	€ 25.169,89	01.07.2021	15.07.2021
GmbH 6	AUS APR 21	€ 39.294,16	01.07.2021	15.07.2021
Natürliche Person 1	AUS APR 21	€ 30.172,69	01.07.2021	15.07.2021

GmbH & Co KG 4	AUS APR 21	€ 10.786,14	05.07.2021	20.07.2021
GmbH 4	AUS MAI 21	€ 1.353,21	10.08.2021	24.08.2021
GmbH 3	AUS MAI 21	€ 23.519,06	10.08.2021	24.08.2021
GmbH 3	AUS JUN 21	€ 10.211,39	10.08.2021	24.08.2021
Natürliche Person 1	AUS MAI 21	€ 17.176,49	10.08.2021	24.08.2021
GmbH & Co KG 5	AUS MAI 21	€ 25.933,19	10.08.2021	24.08.2021
GmbH & Co KG 4	AUS MAI 21	€ 3.834,75	10.08.2021	24.08.2021
GmbH & Co KG 1	AUS MAI 21	€ 17.094,33	10.08.2021	24.08.2021
GmbH & Co KG 1	AUS JUN 21	€ 9.915,05	10.08.2021	24.08.2021
GmbH 6	AUS MAI 21	€ 22.344,24	10.08.2021	24.08.2021
Natürliche Person 1	AUS JUN 21	€ 8.352,35	19.08.2021	09.09.2021
GmbH & Co KG 5	AUS JUN 21	€ 14.277,67	19.08.2021	09.09.2021
GmbH & Co KG 3	AUS MAI 21	€ 9.166,83	10.08.2021	24.09.2021
GmbH & Co KG 3	AUS JUN 21	€ 7.712,85	19.08.2021	24.09.2021
Natürliche Person 1	AUS JUL 21	€ 24.790,66	10.11.2021	24.11.2021
Natürliche Person 1	AUS AUG 21	€ 27.803,92	10.11.2021	24.11.2021
GmbH & Co KG 5	AUS JUL 21	€ 30.249,16	11.11.2021	26.11.2021
GmbH & Co KG 5	AUS AUG 21	€ 34.559,97	11.11.2021	26.11.2021

Die oa Förderungen wurden jeweils in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise und dem damit zusammenhängenden wirtschaftlichen Schaden gewährt. Konkret handelt es sich um folgende Förderprodukte:

- (direkter) Lockdownumsatzersatz (oben abgekürzt mit „UME“) im Sinne der 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), BGBl II 2020/503, und 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), BGBl II 2020/567;

- Ausfallsbonus I („AUS JAN 21“, „AUS FEB 21“, „AUS MAE 21“, „AUS APR 21“, „AUS MAI 21“, „AUS JUN 21“) iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Ausfallsbonus an Unternehmen mit einem hohen Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus), BGBl II 2021/74;
- Ausfallsbonus II („AUS JUL 21“ und „AUS AUG 21“) iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit sehr hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus II), BGBl II 2021/342;
- Haftungsübernahme durch die Österreichische Hotel- und Tourismusbank Gesellschaft m.b.H. („ÖHT 100“) gegenüber der ***Kreditinstitut 1*** gemäß KMU-Förderungsgesetz, BGBl 1996/432 in der jeweils geltenden Fassung, für einen zwischen der ***GmbH 4*** und dem genannten Kreditinstitut abgeschlossenen Kreditvertrag, um der ***GmbH 4*** die Aufnahme einer Überbrückungsfinanzierung zur Umsetzung des Maßnahmenpaketes im Zusammenhang mit der COVID-19-Krise zu ermöglichen. Die Haftungsquote betrug dabei 100 % vom aushaftenden Kapital. Der diesbezüglichen Haftungserklärung der ÖHT vom 19.10.2020 zufolge handelt es sich um eine Haftung mit Rückhaftung durch den Bund, wobei die Bundeshaftung abstrakt, unbeding, unwiderruflich und auf erstes Anfordern zahlbar ist. Als Ende der Haftungslaufzeit war der 30.9.2025 vereinbart. Ein Haftungsentgelt wurde ausdrücklich nicht vorgesehen. Die ursprünglich mit Haftungserklärung der ÖHT vom 19.10.2020 besicherte Haftungssumme betrug € 170.000,00. Diese Haftungssumme wurde aufgrund eines entsprechenden Antrages vom 30.3.2022 auf € 48.750,00 eingeschränkt.

1.3. An die unter Punkt 1.1 angeführten Einheiten wurden (in dem unter Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens [s Punkt 3.1.2.b] fallenden Förderbereich) im Zeitraum 26.11.2021 bis 17.3.2023 über die bei Punkt 1.2 angeführten Förderungen mit einer Gesamtsumme von € 2.300.000,00 hinaus folgende Förderungen ausbezahlt, für die das Finanzamt jeweils einen Rückerstattungsanspruch festgesetzt hat:

Antragsteller	Förder-instrument	Förderhöhe	Antrags-datum	Valuta-datum
GmbH & Co KG 5	AUS AUG 21	€ 26.888,91	11.11.2021	26.11.2021

GmbH & Co KG 5	AUS SEP 21	€ 28.538,77	11.11.2021	26.11.2021
GmbH 6	AUS AUG 21	€ 24.670,88	11.11.2021	26.11.2021
GmbH 6	AUS SEP 21	€ 28.397,03	11.11.2021	26.11.2021
GmbH & Co KG 1	AUS JUL 21	€ 31.764,61	11.11.2021	26.11.2021
GmbH & Co KG 1	AUS AUG 21	€ 39.844,88	11.11.2021	26.11.2021
GmbH & Co KG 1	AUS SEP 21	€ 38.826,42	11.11.2021	26.11.2021
GmbH 3	AUS JUL 21	€ 44.386,54	11.11.2021	26.11.2021
GmbH 3	AUS AUG 21	€ 44.650,48	11.11.2021	26.11.2021
GmbH 4	AUS JUL 21	€ 3.200,00	11.11.2021	26.11.2021
GmbH 4	AUS SEP 21	€ 11.622,87	11.11.2021	26.11.2021
GmbH 4	AUS AUG 21	€ 3.200,00	12.11.2021	26.11.2021
Natürliche Person 1	AUS SEP 21	€ 21.706,94	12.11.2021	26.11.2021
GmbH & Co KG 2	AUS AUG 21	€ 3.720,00	12.11.2021	26.11.2021
GmbH & Co KG 2	AUS SEP 21	€ 4.187,75	12.11.2021	26.11.2021
GmbH & Co KG 3	AUS JUL 21	€ 16.269,87	12.11.2021	26.11.2021
GmbH & Co KG 3	AUS AUG 21	€ 11.167,21	12.11.2021	26.11.2021
GmbH & Co KG 3	AUS SEP 21	€ 8.625,79	12.11.2021	26.11.2021
GmbH 3	AUS SEP 21	€ 35.786,82	15.11.2021	29.11.2021
GmbH 6	AUS NOV 21	€ 67.649,07	03.03.2022	14.03.2022
GmbH 6	AUS DEZ 21	€ 80.000,00	03.03.2022	14.03.2022
GmbH & Co KG 5	AUS NOV 21	€ 49.400,06	03.03.2022	14.03.2022
GmbH & Co KG 5	AUS DEZ 21	€ 80.000,00	03.03.2022	14.03.2022
GmbH & Co KG 1	AUS NOV 21	€ 54.895,08	03.03.2022	14.03.2022

GmbH & Co KG 1	AUS DEZ 21	€ 80.000,00	03.03.2022	14.03.2022
GmbH 3	AUS NOV 21	€ 48.872,71	03.03.2022	14.03.2022
GmbH 3	AUS DEZ 21	€ 74.138,61	03.03.2022	14.03.2022
GmbH & Co KG 4	AUS NOV 21	€ 7.237,19	03.03.2022	14.03.2022
GmbH & Co KG 4	AUS DEZ 21	€ 9.197,52	03.03.2022	14.03.2022
GmbH 4	AUS NOV 21	€ 30.905,67	03.03.2022	14.03.2022
GmbH 4	AUS DEZ 21	€ 27.057,27	03.03.2022	14.03.2022
GmbH & Co KG 3	AUS DEZ 21	€ 9.953,92	03.03.2022	14.03.2022
Natürliche Person 1	AUS NOV 21	€ 30.828,68	03.03.2022	14.03.2022
Natürliche Person 1	AUS DEZ 21	€ 44.836,74	03.03.2022	14.03.2022
GmbH & Co KG 2	AUS DEZ 21	€ 1.500,00	03.03.2022	14.03.2022
GmbH & Co KG 3	UME IND	€ 10.255,15	29.06.2021	16.03.2022
GmbH & Co KG 5	AUS JAN 22	€ 57.500,84	15.03.2022	31.03.2022
GmbH & Co KG 4	AUS JAN 22	€ 10.794,92	15.03.2022	31.03.2022
GmbH 4	AUS JAN 22	€ 14.689,14	15.03.2022	31.03.2022
GmbH & Co KG 1	AUS JAN 22	€ 35.736,10	15.03.2022	31.03.2022
GmbH & Co KG 3	AUS JAN 22	€ 20.777,88	15.03.2022	31.03.2022
Natürliche Person 1	AUS JAN 22	€ 74.244,76	15.03.2022	31.03.2022
GmbH 3	AUS JAN 22	€ 53.380,14	15.03.2022	31.03.2022
GmbH 6	AUS JAN 22	€ 37.403,00	15.03.2022	31.03.2022
GmbH & Co KG 3	FKZ 800T	€ 50.013,13	31.03.2022	06.05.2022
GmbH 1	AUS JAN 22	€ 7.335,60	09.05.2022	27.05.2022
GmbH & Co KG 1	AUS FEB 22	€ 40.926,87	27.04.2022	10.06.2022

Natürliche Person 1	AUS FEB 22	€ 31.821,71	27.04.2022	10.06.2022
GmbH & Co KG 3	AUS FEB 22	€ 12.765,08	27.04.2022	10.06.2022
GmbH 4	FKZ 800T	€ 29.201,17	30.03.2022	13.07.2022
GmbH & Co KG 5	AUS FEB 22	€ 55.313,65	08.06.2022	29.07.2022
GmbH 6	AUS FEB 22	€ 46.812,19	08.06.2022	29.07.2022
GmbH 3	AUS FEB 22	€ 51.759,76	08.06.2022	29.07.2022
GmbH & Co KG 4	AUS FEB 22	€ 10.794,92	08.06.2022	29.07.2022
GmbH 4	AUS FEB 22	€ 5.667,44	08.06.2022	29.07.2022
GmbH 1	AUS FEB 22	€ 11.868,48	08.06.2022	29.07.2022
GmbH 4	AUS MAE 22	€ 3.200,00	08.06.2022	01.08.2022
GmbH & Co KG 3	AUS MAE 22	€ 9.309,36	08.06.2022	01.08.2022
GmbH 3	FKZ 800T	€ 151.962,06	31.03.2022	05.08.2022
Natürliche Person 1	FKZ 800T	€ 74.752,35	28.03.2022	17.10.2022
GmbH 6	FKZ 800T	€ 115.487,56	28.03.2022	06.12.2022
GmbH & Co KG 5	FKZ 800T	€ 139.170,67	31.03.2022	17.01.2023
GmbH & Co KG 1	FKZ 800T	€ 71.691,52	30.03.2022	17.03.2023

Bei den oa Förderungen handelte es sich jeweils um Zuwendungen, die in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise und dem damit zusammenhängenden wirtschaftlichen Schaden geleistet wurden. Konkret handelt es sich um folgende Förderprodukte:

- (indirekter) Lockdownumsatzersatz (oben abgekürzt mit „UME IND“) iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes II für vom Lockdown indirekt erheblich betroffene Unternehmen (VO Lockdown-Umsatzersatz II), BGBl II 2021/71;
- Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 (oben abgekürzt mit „FKZ 800T“) iSd 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) (VO über die Gewährung eines FKZ 800.000), BGBl II 2020/497;

- Ausfallsbonus II („AUS JUL 21“, „AUS AUG 21“ und „AUS SEP 21“) iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit sehr hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus II), BGBl II 2021/342;
- Ausfallsbonus III („AUS NOV 21“, „AUS DEZ 21“, „AUS JAN 22“, „AUS FEB 22“, „AUS MAE 22“) iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III), BGBl II 2021/518.

1.4. Bis zum 31. Oktober 2024 wurde von der beschwerdeführenden Partei kein Antrag auf eine Umwidmung von Beihilfen in einen Verlustersatz, einen Schadensausgleich oder eine De-minimis-Beihilfe gemäß Punkt 4 der Obergrenzenrichtlinien (s Anhang zur 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, BGBl II 2024/160) gestellt.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Ad Punkt **1.1.1**: Die Feststellungen betreffend die betrieblichen Tätigkeiten der jeweiligen Einheiten gründen sich – ebenso wie Feststellungen betreffend die Ausübung der gewerberechtlichen Geschäftsführung – auf die im Gewerbeinformationssystem Austria abrufbaren Informationen. Die Feststellungen betreffend die Namen der von den jeweiligen Einheiten betriebenen Lokale gründen sich auf die diesbezüglichen glaubhaften Angaben von ***Natürliche Person 1*** und von ***Natürliche Person 2*** (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 1*** vom 1.6.2026; Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 2*** vom 1.6.2026), an deren Richtigkeit nach der Aktenlage keine begründeten Zweifel bestehen und denen auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

Ad Punkte **1.1.1** und **1.1.2**: Die Feststellungen betreffend die Beteiligungsverhältnisse und die handelsrechtlichen Geschäftsführer gründen sich auf die jeweiligen aktenkundigen Firmenbuchauszüge.

Die Feststellungen bei Punkt **1.1.3** gründen sich auf die aktenkundige Kopie des Gesellschaftsvertrages der ***GmbH & Co KG 4*** vom 15.5.2020.

Die Feststellungen bei Punkt **1.1.4** gründen sich auf die diesbezüglichen glaubhaften Angaben von ***Natürliche Person 1*** und von ***Natürliche Person 2*** (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 1*** vom 1.6.2026; Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 2*** vom 1.6.2026), an deren Richtigkeit nach der Aktenlage keine begründeten Zweifel bestehen und denen auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellungen bei Punkt **1.1.5** betreffend die Beteiligungsverhältnisse und die handelsrechtliche Geschäftsführung gründen sich auf den aktenkundigen Firmenbuchauszug betreffend die ***GmbH 6***. Die Feststellungen betreffend den Inhalt der Vereinbarung über die Beteiligung von ***Natürliche Person 2*** als stiller Gesellschafter am Unternehmen der ***GmbH 6*** gründen sich auf das aktenkundige Schreiben der ***Steuerberatungsgesellschaft 1*** an das FA vom 30.1.2006.

Die Feststellungen bei Punkt **1.1.6** gründen sich auf die aktenkundige Kopie des Gesellschaftsvertrages der ***GmbH 6*** vom 13.8.2010.

Ad Punkt **1.1.7**: Die Feststellungen betreffend die betrieblichen Tätigkeiten der ***GmbH 6*** gründen sich – ebenso wie Feststellungen betreffend die Ausübung der gewerberechtlichen Geschäftsführung – auf die im Gewerbeinformationssystem Austria abrufbaren Informationen. Die Feststellungen betreffend die Namen der von den jeweiligen Einheiten betriebenen Lokale gründen sich auf die diesbezüglichen glaubhaften Angaben von ***Natürliche Person 2*** (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 2*** vom 1.6.2026), an deren Richtigkeit nach der Aktenlage keine begründeten Zweifel bestehen und denen auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

Ad Punkt **1.1.8**: Die Feststellungen betreffend die Inhalte der angeführten Internetseiten gründen sich auf den aktenkundigen Screenshot historische Fassung (September 2022) der Internetseite https://***Diskothek 2***.***Marke***.at/ sowie auf den aktenkundigen Screenshot historische Fassung (März 2022) der Internetsite https://***Marke***.at/.

Die Feststellungen betreffend die ***GmbH & Co KG 3*** als Betreiberin der angeführte Internetseiten sowie betreffend die Veröffentlichung von Eventfotos auf diesen Internetseiten gründen sich auf die diesbezüglichen glaubhaften Angaben von ***Natürliche Person 2*** (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 2*** vom 1.6.2026), an deren Richtigkeit nach der Aktenlage keine begründeten Zweifel bestehen und denen auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellung, dass mit der Bewerbung der von der ***GmbH 6*** betriebenen Lokale als Teil der „***Marke*** Gruppe“ eine höhere Reichweite sowie das Erreichen häufigerer Zugriffe auf die betreffenden Webseiten bezweckt wurde, gründet sich auf die diesbezüglichen glaubhaften Angaben von ***Natürliche Person 2*** im Rahmen seiner Einvernahme als Zeuge vor dem Bundesfinanzgericht (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 2*** vom 1.6.2026), welche mit den diesbezüglichen Angaben von ***Natürliche Person 1***, der vom Bundesfinanzgericht ebenfalls als Zeuge einvernommen wurde, übereinstimmen (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 1*** vom 1.6.2026).

Die Feststellungen bei Punkt **1.1.9** gründen sich auf den aktenkundigen Auszug aus dem Markenregister betreffend die Wort-Bild-Marke ***Marke*** WWW.***Marke***.AT.

Die Feststellungen bei Punkt **1.1.10** gründen sich auf die diesbezüglichen glaubhaften Angaben von ***Natürliche Person 2*** (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 2*** vom 1.6.2026), an deren Richtigkeit nach der Aktenlage keine begründeten Zweifel bestehen und denen auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellungen bei **1.1.11** gründen sich auf die aktenkundigen Kopien folgender Dokumente:

- Liefervereinbarung abgeschlossen zwischen ***Lieferant 11*** und ***GmbH 6*** vom 12.1.2016 betreffend „***Diskothek 1*** ***Ort 4***“
- Liefervereinbarung abgeschlossen zwischen ***Lieferant 11*** und ***GmbH 6*** vom 15.4.2019 betreffend „***Diskothek 2***“, „***Diskothek 1***“, „***Lokal 1***“ und „***Lokal 2***“
- Liefervereinbarung abgeschlossen zwischen ***Lieferant 2*** und ***GmbH 6*** vom 21.5.2019 betreffend ***Diskothek 2***, ***Diskothek 1***, ***Lokal 1*** und ***Lokal 2***
- Kooperationsvertrag abgeschlossen zwischen ***Lieferant 3*** und ***GmbH 6*** vom 20.5.2019
- Kooperationsvertrag abgeschlossen zwischen ***Lieferant 4*** und ***GmbH 6*** vom 30.7.2019 betreffend ***Diskothek 2***, ***Diskothek 1***, ***Ort 4*** und ***Lokal 1***, ***Ort 4***
- Angebot zum Abschluss eines Lieferübereinkommens der ***GmbH 6*** ***Lieferant 5*** AG vom 17.9.2015 betreffend ***Lokal 2***
- Vereinbarung abgeschlossen zwischen der ***GmbH & Co KG 3*** und der ***Lieferant 11*** vom 9.1.2017
- Kooperationsvereinbarung 18940 abgeschlossen zwischen der ***GmbH & Co KG 3*** und der ***Lieferant 6*** für die Laufzeit 01/04/2019 – 31/03/2020

Die Feststellung, dass diese Dokumente jeweils von ***Natürliche Person 1*** unterzeichnet wurden, gründet sich auf einen Abgleich der jeweiligen Unterschrift mit der aktenkundigen Musterfertigung von ***Natürliche Person 1*** als Notgeschäftsführer der ***Komplementär GmbH 1*** sowie mit der aktenkundigen Musterfertigung von ***Natürliche Person 2*** als Geschäftsführer der ***GmbH 6***. Die Feststellung, dass diese Dokumente jeweils von ***Natürliche Person 1*** unterzeichnet wurden, wurde zudem sowohl ***Natürliche Person 1*** als auch ***Natürliche Person 2*** vorgehalten und wurde diese Feststellung von beiden Personen bestätigt (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 2*** vom 1.6.2026; Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 1*** vom 1.6.2026). Die Feststellung, dass die beschriebene Vorgehensweise bezweckte, für alle beteiligten Betriebe günstigere Konditionen zu erlangen, gründet sich auf die diesbezüglichen glaubhaften Angaben von ***Natürliche Person 1*** und von ***Natürliche Person 2*** (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 2***

vom 1.6.2026; Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 1*** vom 1.6.2026).

Ad Punkt **1.1.12**: Dass in der von der ***GmbH 6*** betriebenen Diskothek „***Diskothek 2***“ – im Unterschied zu anderen Diskotheken der „***Marke*** Gruppe“ – mitunter Events veranstaltet werden, die sich gezielt an ein vergleichsweise älteres Zielpublikum mit einem Alter von über 30 richten („Ü30-Parties“), gründet sich auf die diesbezüglichen glaubhaften Angaben von ***Natürliche Person 2*** (s Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Natürliche Person 2*** vom 1.6.2026), an deren Richtigkeit nach der Aktenlage keine begründeten Zweifel bestehen und denen auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellung, dass das „***Diskothek 2***“ sowie das „***Diskothek 6***“ (vormals „***Diskothek 1***“) davon abgesehen aber auch regelmäßig von jüngeren Personen besucht werden und hinsichtlich des Zielpublikums dieser Diskotheken einerseits und der anderen Diskotheken der „***Marke*** Gruppe“ andererseits zumindest eine teilweise Überschneidung des Zielpublikums vorliegt, gründet sich zum Einen auf die allgemeine Lebenserfahrung, nach der die Affinität zu einer bestimmten Musikrichtung wie Schlager nicht zwangsläufig von einem bestimmten Alter abhängig ist. Zudem ist diesbezüglich auf den aktenkundigen Artikel vom ***Datum 3*** „***Titel 2***“ in ***18*** zu verweisen. In diesem wird auszugsweise wie folgt berichtet: *„Mittlerweile habe sich [Anm: laut Aussage von ***Natürliche Person 2***] das Alter des Publikums verändert. Der Eintritt wird nicht mehr ab 18, sondern bereits ab 16 Jahren gewährt. Nach Corona sperrte ***Natürliche Person 2*** auch sein Lokal in der ***Straße 13*** (jetzt ***Diskothek 6***, ehemals ***Diskothek 1***) nur noch sporadisch auf, die Jugend pilgerte ins ***Diskothek 2***. Ein Generationswechsel in der ***Ort*** Nachtgastro stand an. Wir haben sehr viel Jugend hier. Aber das stört mich nicht, das gehört dazu“, sagt ***Natürliche Person 2***.*“ Aus der Aussage, dass die Einschränkung der Öffnungszeiten des „***Diskothek 6***“ (ehemals „***Diskothek 1***“) dazu führte, dass vermehrt jüngere Personen das „***Diskothek 2***“ besuchten, ist abzuleiten, dass auch im Streitzeitraum zumindest eine der von der ***GmbH 6*** in ***Ort 4*** betriebenen Diskotheken auch von einem jüngeren Zielpublikum besucht wurde. Zudem hat die beschwerdeführende Partei nicht dargelegt, aus welchen Gründen das „***Diskothek 6***“ (ehemals „***Diskothek 1***“) nicht auch ein jüngeres Zielpublikum hätte ansprechen sollen.

Die Feststellung bei Punkt **1.1.13** betreffend die räumliche Entfernung zwischen den Städten ***Ort 5*** und ***Ort 4*** gründet sich auf eine entsprechende Abfrage im Routenplaner des Kartendienstes Google Maps.

Die Feststellungen bei den Punkten **1.2** und **1.3** gründen sich auf die aktenkundige, von der COFAG erstellte Aufstellung mit dem Titel „Chronologie finanzielle Maßnahmen nach 3.1.“,

wobei das Antrags- und Valutadatum betreffend das Förderinstrument „ÖHT 100“ im Hinblick auf die aktenkundige Kopie der Haftungserklärung Nr. ***22*** der Österreichischen Hotel- und Tourismusbank Gesellschaft m.b.H. vom 19.10.2020 korrigiert wurde. Die Feststellungen betreffend den Inhalt der vorgenannten Haftungserklärung sowie betreffend die erfolgte Einschränkung der Haftungssumme gründen sich auf die aktenkundige Kopie der Haftungserklärung Nr. ***22*** vom 19.10.2020, die aktenkundige Kopie des Antrags auf Einschränkung der COVID-19-Haftung mit der Nummer ***22*** vom 30.3.2022 sowie auf die aktenkundige Kopie der Bestätigung der Einschränkung der COVID-19 (100%)Haftung Nr. ***22*** vom 4.4.2022.

Die Feststellung bei Punkt **1.4** gründet sich auf die entsprechende Feststellung in den Begründungen der angefochtenen Bescheide, denen von der Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten wurde, sodass diese als richtig angesehen werden kann.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Nationales Recht

Gemäß § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz, BGBl I 2014/51 idF BGBl I 2021/228, oblag der Abbaubeteiligungsaktiengesellschaft des Bundes (ABBAG) nach Maßgabe einer gesetzlichen Ermächtigung oder Beauftragung durch den Bundesminister für Finanzen unter anderem *„die Erbringung von Dienstleistungen und das Ergreifen von finanziellen Maßnahmen zugunsten von Unternehmen gemäß § 3b Abs. 1, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit, Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung und Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten dieser Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind.“*

Über Auftrag des Bundesministers für Finanzen wurde gemäß § 2 Abs 2a ABBAG-Gesetz die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) gegründet und dieser die Erbringung der Dienstleistungen und finanziellen Maßnahmen gemäß § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz übertragen (§ 6a Abs 2 ABBAG-Gesetz). Auf die COFAG waren die Bestimmungen des ABBAG-Gesetzes sinngemäß anzuwenden (vgl § 6a Abs 1 ABBAG-Gesetz).

Gemäß § 3b Abs 1 ABBAG-Gesetz idF BGBl I 2021/228 durften finanzielle Maßnahmen gemäß § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz nur zu Gunsten von Unternehmen gesetzt werden, die ihren Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich haben und ihre wesentliche operative Tätigkeit in Österreich ausüben.

§ 3b Abs 3 ABBAG-Gesetz idF BGBl I 2021/228 lautete:

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

- 1. Festlegung des Kreises der begünstigten Unternehmen,*
- 2. Ausgestaltung und Verwendungszweck der finanziellen Maßnahmen,*
- 3. Höhe der finanziellen Maßnahmen,*
- 4. Laufzeit der finanziellen Maßnahmen,*
- 5. Auskunfts- und Einsichtsrechte des Bundes oder des Bevollmächtigten.*
- 6. Rückforderungen.“*

Gestützt auf die Verordnungsermächtigung in § 3b Abs 3 ABBAG-Gesetz idF BGBl I 2021/228 sind folgende Verordnungen ergangen:

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Ergreifung von finanziellen Maßnahmen, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und zur Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind, BGBl II 2020/143;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl II 2020/225;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit für standortrelevante Unternehmen durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl II 2020/326;
- 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), BGBl II 2020/467;
- 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), BGBl II 2020/503;
- 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) (VO über die Gewährung eines FKZ 800.000), BGBl II 2020/497;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (VO über die Gewährung eines Verlustersatzes), BGBl II 2020/568;
- 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), BGBl II 2020/567;

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Ausfallsbonus an Unternehmen mit einem hohen Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus), BGBl II 2021/74;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes II für vom Lockdown indirekt erheblich betroffene Unternehmen (VO Lockdown-Umsatzersatz II), BGBl II 2021/71;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit sehr hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus II), BGBl II 2021/342;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Rekapitalisierungsmaßnahmen, die zur Erhaltung der langfristigen Zahlungsfähigkeit von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind (VO Rekapitalisierungsmaßnahmen), BGBl II 2021/416;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III), BGBl II 2021/518;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) im Jahr 2022 (VO Verlustersatz III), BGBl II 2021/582;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Verlängerung der Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (Verlustersatz II), BGBl II 2021/343;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend die Verlängerung der Antragsfristen für bestimmte Unternehmen beim Fixkostenzuschuss 800.000 und beim Verlustersatz (VO Antragsfristenverlängerung FKZ 800.000 und Verlustersatz), BGBl II 2022/159;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Kapitalgarantien durch die COVID-19

Finanzierungsagentur des Bundes GmbH zur teilweisen Besicherung bestimmter Rekapitalisierungsmaßnahmen (VO Kapitalbesicherungsmaßnahmen), BGBl II 2022/227;

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien zur beihilfenrechtskonformen Abwicklung von Spätanträgen durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (Spätantragsrichtlinien), BGBl II 2023/348;
- 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), BGBl II 2024/160.

Im vorliegenden Fall erhielten die bei Punkt 1.1 angeführten Einheiten ua Förderungen aufgrund von Förderverträgen nach den Bestimmungen der VO Lockdown-Umsatzersatz, der 3. VO Lockdown-Umsatzersatz, der VO Lockdown-Umsatzersatz II, der VO über die Gewährung eines FKZ 800.000, der VO Ausfallsbonus, der VO Ausfallsbonus II und der VO Ausfallsbonus III (s Punkt 1.2 und Punkt 1.3).

Nach Punkt 1.6 der Obergrenzenrichtlinien dürfen die einem Unternehmensverbund gewährten Gesamtbeihilfen die Obergrenzen nach Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens (insgesamt 2,3 Mio. EUR) und nach Abschnitt 3.12 des Befristeten Rahmens (insgesamt 12 Mio. EUR) (jeweils eine „Obergrenze“) nicht überschreiten. Als Unternehmensverbund sind dabei gem Punkt 1.5 der Obergrenzenrichtlinien die verbundenen Unternehmen gemäß Art 3 Abs 3 des Anhangs I zur Verordnung (EU) Nr. 651/2014 (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung – AGVO) mit Sitz oder Betriebsstätte in Österreich zu qualifizieren.

Punkt 1.7 der Obergrenzenrichtlinien lautet: *„Liegt die Überschreitung einer Obergrenze innerhalb eines Unternehmensverbundes vor oder würde die Gewährung einer beantragten Beihilfe in Überschreitung einer Obergrenze innerhalb eines Unternehmensverbundes erfolgen, kann gemäß Punkt 4*

- *eine Umwidmung von finanziellen Maßnahmen nach Punkt 5 (Umwidmung in einen Verlustersatz),*
- *eine Umwidmung von finanziellen Maßnahmen nach Punkt 6 (Umwidmung in einen Schadensausgleich) oder*
- *eine Umwidmung von finanziellen Maßnahmen in eine De-minimis-Beihilfe gemäß der (i) VO (EU) 2023/2831 („De-minimis-VO 2024“), (ii) VO (EU) Nr. 1408/2013 idF VO (EU) 2022/2046 („De-minimis-VO Landwirtschaft“), (iii) VO (EU) Nr. 717/2014 idF VO (EU) Nr. 2022/2514 („De-minimis-VO Fischerei“) oder (iv) VO (EU) Nr. 360/2012 idF VO (EU)*

2832/1474 („De-minimis-VO DAWI 2024“) nach Punkt 7 (Umwidmung in eine De-minimis Beihilfe)

beantragt werden.“

Punkt 4.12 der Obergrenzenrichtlinien lautet: „Ein Umwidmungsantrag kann bis zum 31. Oktober 2024 gestellt werden. Eine mehrmalige Antragstellung ist unzulässig.“

Wie bei Punkt 1.4 festgestellt wurde, hat die beschwerdeführende Partei bis zum 31. Oktober 2024 keinen Antrag auf eine Umwidmung von Beihilfen in einen Verlustersatz, einen Schadensausgleich oder eine De-minimis-Beihilfe gemäß Punkt 4 der Obergrenzenrichtlinien gestellt.

§ 13 COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz (COFAG-NoAG), BGBl I 2024/86 lautet: „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:

„(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:

„(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.“

§ 14 Abs 2 Z 2 COFAG-NoAG umfasst den in den Gesetzesmaterialien (AB 2679 BlgNR XXVII. GP 10; IA 4070/A XXVII. GP 21) erfolgten Ausführungen zufolge *„Fälle, in denen die Förderrichtlinie, auf welcher der Fördervertrag fußt, nicht vollständig den von den Organen der Europäischen Union vertretenen beihilfenrechtlichen Vorgaben entspricht. Das wäre beispielsweise der Fall, wenn eine Förderung an einen Vertragspartner ausgezahlt worden ist, der erstmals nach dem 30. Juni 2022 einen Antrag auf Ausfallsbonus III für März 2022 oder Verlustersatz III eingebracht hat und kein Umwidmungsantrag gestellt wird, oder wenn der Zahlungsbetrag die beihilferechtlich zulässigen Höchstgrenzen überschritten hat. Der Rückerstattungsanspruch besteht nur in jenem Ausmaß, in dem der ausgezahlte Betrag jenen Betrag übersteigt, der dem Vertragspartner nach dem Beihilfenrecht zusteht. [...]“*

In vorliegendem Beschwerdefall ist strittig, ob die unter Punkt 1 angeführten Zahlungsbeträge an die beschwerdeführende Partei, für welche von der belangten Behörde mit den gegenständlich angefochtenen Bescheiden Rückerstattungsansprüche geltend gemacht wurden, die beihilferechtlich zulässigen Höchstgrenzen überschritten haben.

3.1.2. Beihilferecht

a. Allgemeine Rechtsgrundlagen

Die für das Beihilferecht maßgeblichen Bestimmungen des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), lauten auszugsweise wie folgt:

„Abschnitt 2

Staatliche Beihilfen

Artikel 107 (ex-Artikel 87 EGV)

(1) Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

[...]

(3) Als mit dem Binnenmarkt vereinbar können angesehen werden:

[...]

b) Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats;

[...]

Artikel 108 (ex-Artikel 88 EGV)

(1) Die Kommission überprüft fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegelungen. Sie schlägt ihnen die zweckdienlichen Maßnahmen vor, welche die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Binnenmarkts erfordern.

[...]

(3) Die Kommission wird von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Artikel 107 mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Absatz 2 vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat.

[...]“

Art 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Beihilfenverfahrens-VO), ABl L 248/9, bestimmt:

„Im Sinne dieser Verordnung bezeichnet der Ausdruck

[...]

b) ‚bestehende Beihilfen‘

[...]

ii) genehmigte Beihilfen, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die von der Kommission oder vom Rat genehmigt wurden;

[...]

c) ‚neue Beihilfen‘ alle Beihilfen, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen;

[...]“

Gemäß Art 2 Abs 1 erster Satz Beihilfenverfahrens-VO teilen die Mitgliedstaaten der Kommission ihre Vorhaben zur Gewährung neuer Beihilfen, soweit die Verordnungen nach Artikel 109 AEUV oder nach anderen einschlägigen Vorschriften des AEUV nichts anderes vorsehen, rechtzeitig mit.

Gemäß Art 2 Abs 2 Beihilfenverfahrens-VO übermittelt der betreffende Mitgliedstaat der Kommission in seiner Anmeldung alle sachdienlichen Auskünfte, damit diese einen Beschluss nach den Artikeln 4 und 9 Beihilfenverfahrens-VO erlassen kann.

Art 3 Beihilfenverfahrens-VO lautet wie folgt: *„Anmeldungspflichtige Beihilfen nach Artikel 2 Absatz 1 dürfen nicht eingeführt werden, bevor die Kommission einen diesbezüglichen Genehmigungsbeschluss erlassen hat oder die Beihilfe als genehmigt gilt.“*

Art 4 Beihilfenverfahrens-VO lautet auszugsweise wie folgt:

„Vorläufige Prüfung der Anmeldung und Beschlüsse der Kommission

(1) Die Kommission prüft die Anmeldung unmittelbar nach deren Eingang. Unbeschadet des Artikels 10 erlässt die Kommission einen Beschluss nach den Absätzen 2, 3 oder 4 des vorliegenden Artikels.

(2) Gelangt die Kommission nach einer vorläufigen Prüfung zu dem Schluss, dass die angemeldete Maßnahme keine Beihilfe darstellt, so stellt sie dies durch Beschluss fest.

(3) Stellt die Kommission nach einer vorläufigen Prüfung fest, dass die angemeldete Maßnahme, insoweit sie in den Anwendungsbereich des Artikels 107 Absatz 1 AEUV fällt, keinen Anlass zu Bedenken hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gibt, so beschließt sie, dass die Maßnahme mit dem Binnenmarkt vereinbar ist (im Folgenden ‚Beschluss, keine Einwände zu erheben‘). In dem Beschluss wird angeführt, welche Ausnahmenvorschrift des AEUV zur Anwendung gelangt ist.

(4) Stellt die Kommission nach einer vorläufigen Prüfung fest, dass die angemeldete Maßnahme Anlass zu Bedenken hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gibt, so beschließt sie,

das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV zu eröffnen (im Folgenden ‚Beschluss über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens‘).

[...]“

b. Befristeter Rahmen

Im März 2020 stellte die Europäische Kommission (im Folgenden nur „Kommission“) mit der Annahme des „Befristeten Rahmens für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19“, C(2020) 1863 final, ABl EU 2020 C 91 I/1 (im Folgenden nur „Befristeter Rahmen“) fest, dass das Wirtschaftsleben der gesamten EU infolge des Ausbruchs von COVID-19 beträchtlich gestört ist und Art 107 Abs 3 lit b AEUV somit in allen Mitgliedstaaten vorübergehend zur Anwendung kommen kann (vgl. *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 5 und Rz 6).

Der Befristete Rahmen beinhaltet Kriterien für bestimmte Arten von Beihilfemaßnahmen, die die Mitgliedstaaten bei der Kommission zur Abmilderung der wirtschaftlichen Folgen der Pandemie anmelden können. Als „Mitteilung“ führt der Befristete Rahmen keine neuen Freistellungstatbestände ein, sondern legt die Kommission darin lediglich dar, wie sie ihr Ermessen bei der Notifizierung einzelner Beihilfenmaßnahmen ausüben wird und unter welchen Voraussetzungen Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie mit dem Binnenmarkt vereinbar sind (vgl. *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 8; *Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² [2024] 47). In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass „Mitteilungen“ der Kommission zwar insofern keinen rechtsverbindlichen Charakter haben, als sie nicht selbstständig als Entscheidungen der Kommission vor den Unionsgerichten anfechtbar sind; soweit die darin enthaltenen Orientierungsregeln nicht von den Bestimmungen des Vertrages abweichen, sind sie allerdings für das Organ bindend (vgl. zB EuGH 13.6.2002, C-382/99, *Niederlande/Kommission*, EU:C:2002:363, Rn 24; *Sutter in Jaeger/Stöger* [Hrsg], EUV/AEUV Art 107 AEUV [Stand 1.1.2025, rdb.at] Rz 218 mwH; *Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² [2024] 42).

Den Ausführungen bei Punkt 11 des Befristeten Rahmens zufolge wird „[i]n dieser Mitteilung, die im Rahmen der Gesamtbemühungen der Mitgliedstaaten zur Bewältigung der Auswirkungen des COVID-19-Ausbruchs auf ihre Wirtschaft ergeht, [...] dargelegt, welche Möglichkeiten die Mitgliedstaaten nach den EU-Vorschriften haben, um zu gewährleisten, dass Unternehmen, insbesondere KMU, die in diesem Zeitraum mit plötzlichen Engpässen konfrontiert sind, über Liquidität und Zugang zu Finanzmitteln verfügen, damit sie sich von der derzeitigen Situation erholen können.“

Der Befristete Rahmen wurde am 20. März 2020 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht und danach siebenmal geändert. Die erste, am 19. März 2020 angenommene Fassung des Befristeten Rahmens beinhaltete von der Kommission auf Art 107 Abs 3 lit b Alternative 2 AEUV gestützte Kriterien für fünf Arten von Beihilfen. Unter diesen befanden sich in Abschnitt 3.1. („Beihilfen in Form von direkten Zuschüssen, rückzahlbaren Vorschüssen oder Steuervorteilen“, später geändert in „Begrenzte Beihilfebeträge“) Beihilferegelungen zur Gewährung von direkten Zuschüssen, rückzahlbaren Vorschüssen oder Steuervorteilen von bis zu 800.000,00 Euro je Unternehmen (bzw von bis zu 120.000,00 Euro je Unternehmen des Fischerei- und Aquakultursektors und von bis zu 100.000,00 Euro je Unternehmen der Primärproduktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse), um dringenden Liquiditätsbedarf zu decken (vgl *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 10).

In den Rn 21 und 22 in Abschnitt 3.1. hieß es:

„21. Über die bestehenden Möglichkeiten auf der Grundlage des Artikels 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV hinaus kann unter den gegenwärtigen Umständen die vorübergehende Gewährung begrenzter Beihilfebeträge an Unternehmen, die sich einem plötzlichen Liquiditätsengpass oder der gänzlichen Nichtverfügbarkeit von Liquidität gegenübersehen, eine geeignete, erforderliche und gezielte Lösung darstellen.

22. Die Kommission wird solche staatlichen Beihilfen auf der Grundlage des Artikels 107 Absatz 3 Buchstabe b AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar ansehen, wenn sämtliche folgenden Voraussetzungen erfüllt sind (die genauen Bestimmungen für die Primärproduktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse sowie den Fischerei- und Aquakultursektor werden unter Randnummer 23 dargelegt):

a. die Beihilfe übersteigt nicht 800 000 EUR je Unternehmen in der Form von direkten Zuschüssen, rückzahlbaren Vorschüssen, Steuervorteilen oder Vergünstigungen in Bezug auf andere Zahlungen; bei den eingesetzten Beträgen muss es sich um Bruttobeträge handeln, d. h. um Beträge vor Abzug von Steuern und sonstigen Abgaben;

[...]“

Mit einer ersten Änderungsmitteilung vom 3. April 2020 (C(2020) 2215 final) ergänzte die Kommission ua die Regelungen in Abschnitt 3.1. um Regelungen betreffend Beihilfen in Form von Garantien, Darlehen und der Bereitstellung von Eigenkapital (vgl *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 11).

Mit der dritten Änderungsmitteilung vom 29. Juni 2020 (C(2020) 4509 final) ergänzte die Kommission ua den in den Abschnitten 3.1 und weiteren Abschnitten enthaltenen Ausschluss

von Beihilfen für Unternehmen, die sich am 31.12.2019 bereits in Schwierigkeiten iSd Art 2 Nr 18 der Verordnung (EU) Nr 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl L 187 vom 26.6.2014, S 1-78 (AGVO) befanden, um eine Ausnahmegvorschrift für kleine Unternehmen und Kleinstunternehmen (vgl *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 15).

Mit der vierten Änderungsmitteilung vom 13. Oktober 2020 (C(2020) 7127 final) verlängerte die Kommission die zeitliche Geltung des Befristeten Rahmens bis zum 30.6.2021 und ergänzte die Kommission den Befristeten Rahmen zudem ua um einen neuen Abschnitt 3.12. über „Beihilfen in Form von Unterstützung für ungedeckte Fixkosten“ (vgl *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 17 ff).

Mit der fünften Änderungsmitteilung vom 28. Januar 2021 (C(2021) 564 final) verlängerte die Kommission die zeitliche Geltung des Befristeten Rahmens bis zum 31.12.2021 und hob die Kommission die in den Abschnitten 3.1. und 3.12. vorgesehenen Beihilfeobergrenzen an. Die Beihilfeobergrenze für begrenzte Beihilfebeträge in Abschnitt 3.1. wurde dabei von bis dahin 800.000,00 Euro je Unternehmen auf 1,8 Mio Euro je Unternehmen angehoben (vgl *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 20 ff).

Mit der sechsten Änderungsmitteilung vom 18. November 2021 (2021/C 473/01) verlängerte die Kommission die zeitliche Geltung des Befristeten Rahmens bis zum 30. Juni 2022 und hob die Kommission die in den Abschnitten 3.1. und 3.12. vorgesehenen Beihilfeobergrenzen an. Die Beihilfeobergrenze für begrenzte Beihilfebeträge in Abschnitt 3.1. wurde dabei von bis dahin 1,8 Mio Euro je Unternehmen auf 2,3 Mio Euro je Unternehmen angehoben.

c. **Beschlüsse der Kommission**

Mit Notifikation vom 31. März 2020 meldete Österreich unter Verweis auf den Befristeten Rahmen ein Paket von „Hilfsmaßnahmen für die Wirtschaft in Österreich“ bei der Kommission an, wobei die angemeldete Beihilferegulung ausdrücklich auf Art 107 Abs 3 Buchstabe b AEUV, wie er in Abschnitt 2 des Befristeten Rahmens interpretiert wird, gestützt wurde und folgende Rechtsgrundlagen für die Beihilferegulung angegeben wurden (s Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) – Austria COVID-19: Austrian liquidity assistance scheme, Punkte 1 und 2 [Anm: zu den Rechtsgrundlagen s Fn 3 bis Fn 6 des Beschlusses]):

- COVID-19-Fonds-Gesetz, BGBl I 2020/12;

- ABBAG-Gesetz idF BGBl I 2020/23 und die
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Ergreifung von finanziellen Maßnahmen, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und zur Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind (später kundgemacht in BGBl II 2020/143).

Die Kommission stufte die angemeldete Beihilferegelung in ihrem Beschluss vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) – Austria COVID-19: Austrian liquidity assistance scheme als Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV ein und beschloss, dass diese gem Art 107 Abs 3 lit b AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist („Beschluss, keine Einwände zu erheben“ gem Art 4 Abs 3 Beihilfenverfahrens-VO; Näheres zum Inhalt dieses Beschlusses siehe im Folgenden unter Punkt 3.1.2.d).

Mit Notifikation vom 15. September 2020 meldete Österreich bei der Kommission eine Änderung der mit Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) genehmigten Beihilferegelung an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die genehmigte Beihilferegelung an die dritte Änderung des Befristeten Rahmens anzupassen; weitere Modifizierungen der genehmigten Beihilferegelung seien derzeit nicht beabsichtigt. Mit der dritten Änderung des Befristeten Rahmens wurde unter bestimmten Voraussetzungen eine Beihilfengewährung an kleine Unternehmen und Kleinstunternehmen iSd AGVO, die sich am 31.12.2019 bereits in Schwierigkeiten iSd Art 2 Nr 18 AGVO befanden, vorgesehen (s dazu oben unter Punkt 3.1.2.b). Die Kommission beschloss, gegen die angemeldete Änderung der Beihilferegelung SA.56840 (2020/N) keine Einwände zu erheben, weil diese gem Art 107 Abs 3 lit b AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sei (Beschluss der Kommission vom 18.9.2020 C(2020) 6535 final betreffend State Aid SA.58640 (2020/N) – Austria Extension of Liquidity Support - Amendment of the scheme SA.56840 (2020/N) concerning COVID-19: Austrian Liquidity Assistance Scheme).

Mit Notifikation vom 3. November 2020 meldete Österreich bei der Kommission eine weitere Änderung der mit Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) genehmigten Beihilferegelung im Lichte des Befristeten Rahmens an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die Dauer der genehmigten Beihilferegelung im Hinblick auf die mit der vierten Änderung des Befristeten Rahmens erfolgten Verlängerung der Geltungsdauer des Befristeten Rahmens (s dazu oben unter Punkt 3.1.2.b) bis zum 30. Juni 2021 zu verlängern. Die Kommission beschloss, gegen die angemeldete Änderung der Beihilferegelung SA.56840 (2020/N) keine Einwände zu erheben, weil diese gem Art 107 Abs 3 lit b AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sei (Beschluss der

Kommission vom 9.11.2020 C(2020) 7895 final betreffend State Aid SA.59320 (2020/N) – Austria COVID-19: Modification of SA.56840 (2020/N): Austrian liquidity assistance scheme).

Mit Notifikation vom 29. Jänner 2021 meldete Österreich bei der Kommission unter anderem eine weitere Änderung der mit Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) genehmigten Beihilferegelung im Lichte des Befristeten Rahmens an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die genehmigte Beihilferegelung an die fünfte Änderung des Befristeten Rahmens (s dazu oben unter Punkt 3.1.2.b) anzupassen und demgemäß insbesondere die Dauer der unter Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens fallenden Maßnahmen bis 31. Dezember 2021 zu verlängern und die Beihilfeobergrenze für begrenzte Beihilfebeträge nach Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens auf 1,8 Mio Euro je Unternehmen anzuheben. Die Kommission beschloss, gegen die angemeldeten Änderungen (ua jene der Beihilferegelung SA.56840 (2020/N)) keine Einwände zu erheben, weil diese gem Art 107 Abs 3 lit b AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sei (Beschluss der Kommission vom 9.2.2021 C(2021) 943 final betreffend State Aid SA.61614 (2020/N) – Austria COVID-19 – Amendment of the Austrian Liquidity Assistance Scheme (SA.56840) and the Fixed Cost Compensation Schemes based on section 3.12 Temporary Framework (SA.58661) in accordance with the fifth amendment of the Temporary Framework).

Mit Notifikation vom 29. November 2021 meldete Österreich bei der Kommission unter anderem eine weitere Änderung der mit Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) genehmigten Beihilferegelung im Lichte des Befristeten Rahmens an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die genehmigte Beihilferegelung an die sechste Änderung des Befristeten Rahmens (s dazu oben unter Punkt 3.1.2.b) anzupassen und demgemäß insbesondere die Dauer der unter Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens fallenden Maßnahmen bis 30. Juni 2022 zu verlängern und die Beihilfeobergrenze für begrenzte Beihilfebeträge nach Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens von 1,8 Mio Euro je Unternehmen auf 2,3 Mio Euro je Unternehmen anzuheben. Die Kommission beschloss, gegen die angemeldeten Änderungen (ua jene der Beihilferegelung SA.56840 (2020/N)) keine Einwände zu erheben, weil diese gem Art 107 Abs 3 lit b AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sei (Beschluss der Kommission vom 11.1.2022 C(2022) 172 final betreffend State Aid SA.100831 (2021/N) – Austria COVID-19: Prolongation of and amendments to the schemes SA.56840 „Austrian liquidity assistance scheme“ and SA.58661 „Fixed Cost Compensation according to 3.12 Temporary Framework“ as amended ua).

d. Beihilferechtlich maßgeblicher Unternehmensbegriff

(i) Kriterien für die Auslegung von Sekundärrecht

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall insbesondere, ob die in Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens vorgesehene Beihilfeobergrenze je Unternehmensverbund oder je Unternehmen im Sinne einer rechtlich selbständigen Einheit zu verstehen ist und ob die

Kommission die Anwendung der Beihilfeobergrenze je Unternehmen im Sinne einer rechtlich selbständigen Einheit genehmigt hat.

In diesem Zusammenhang ist zunächst auf die Rechtsnatur der unter Punkt 3.1.2.c angeführten Beschlüsse der Kommission einzugehen.

Art 288 AEUV sieht vor, dass die Unionsorgane für die Ausübung der Zuständigkeiten der Union Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Empfehlungen und Stellungnahmen annehmen. Aufgrund der ausdrücklichen Anordnung des Art 288 AEUV haben Verordnungen allgemeine Geltung; sie sind in allen ihren Teilen verbindlich und gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Auch Beschlüsse sind gem Art 288 AEUV in allen ihren Teilen verbindlich. Sind sie an bestimmte Adressaten gerichtet, so sind sie allerdings nur für diese verbindlich.

Welcher der in Art 288 AEUV genannten Rechtssatz- bzw Rechtshandlungsformen ein bestimmter Rechtsakt der Unionsorgane zuzuordnen ist – somit insbesondere ob ein Rechtsakt als Verordnung oder als Beschluss zu qualifizieren ist – ergibt sich regelmäßig aus dessen Titel und Begründung. Allerdings bilden die Form bzw der Titel eines Rechtsaktes der Rsp des EuGH zufolge lediglich ein Indiz für dessen Rechtsnatur, sie entfalten aber keine konstitutive Wirkung (vgl *Stocker/Vcelouch* in *Jaeger/Stöger* [Hrsg], EUV/AEUV Art 288 AEUV [Stand 1.7.2023, rdb.at] Rz 10 mwH).

Im Bereich der staatlichen Beihilfen entspricht es der stRsp des EuGH, dass Beschlüsse der Kommission, die zum Gegenstand haben, eine nationale Regelung zu genehmigen oder zu verbieten, allgemeine Geltung haben. Diese allgemeine Geltung ergibt sich daraus, dass solche Beschlüsse für objektiv bestimmte Situationen gelten und Rechtswirkungen gegenüber einer allgemein und abstrakt umschriebenen Personengruppe erzeugen (vgl EuGH 6.11.2018, C- 622/16 P bis C- 624/16 P, *Scuola Elementare Maria Montessori*, EU:C:2018:873, Rn 31 und die dort angeführte Rsp; vgl weiters zB EuGH 30.6.2022, C-99/21 P, *Danske Slagtermestre*, EU:C:2022:510, Rn 66). Bei den in Rede stehenden „Beschlüssen“ der Kommission (Punkt 3.1.2.c) handelt es sich demnach um Rechtsakte mit Verordnungscharakter.

Für die Auslegung einer Verordnung als Rechtsakt des Sekundärrechts sind – in Übereinstimmung mit dem auch im österreichischen Recht gebräuchlichen Auslegungskanon (vgl zB VwGH 10.9.2020, Ro 2020/15/0016, Rn 19) – die grammatikalische, die historische, die systematische und die teleologische Auslegung von Bedeutung (vgl *Riesenhuber* in *Riesenhuber* [Hrsg], Europäische Methodenlehre⁴ [2021] § 10 Rn 12 unter Verweis auf EuGH 1.10.2019, C- 673/17, *Planet49*, EU:C:2019:801, Rn 48 und EuGH 9.11.2017, C-306/16, *Maio Marques da Rosa*, EU:C:2017:844, Rn 38 ff). Der EuGH prüft dabei regelmäßig vorab, ob eine in der einschlägigen Vorschrift enthaltene Wendung als ein autonomer Begriff des Unionsrechts aufzufassen ist (vgl zB EuGH 9.11.2017, C- 306/16, *Maio Marques da Rosa*, EU:C:2017:844, Rn 38; *Riesenhuber* in *Riesenhuber* [Hrsg], Europäische Methodenlehre⁴ [2021] § 10 Rn 4 ff mwN).

(ii) Vorliegen eines autonomen Begriffs des Unionsrechts

Nach der Rsp des EuGH verlangen die einheitliche Anwendung des Unionsrechts und der Gleichheitssatz, dass die Begriffe einer unionsrechtlichen Vorschrift, die für die Ermittlung ihres Sinns und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Union autonom und einheitlich auszulegen sind (vgl EuGH 16.7.2020, C-610/18, *AFMB*, EU:C:2020:565, Rn 50; *Stotz in Riesenhuber* [Hrsg], Europäische Methodenlehre⁴ [2021] § 20 Rn 19 mwN).

Der Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) – Austria COVID-19: Austrian liquidity assistance scheme hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

„2.5. Beneficiaries

(11) The final eligible beneficiaries of the measure are all undertakings registered and active in Austria with the exception of banks and other financial institutions. Aid may be granted under the measure only to undertakings that were not already in difficulty within the meaning of the General Block Exemption Regulation (“GBER”), the Agricultural Block Exemption Regulation (“ABER”) or the Fisheries Block Exemption Regulation (“FIBER”) on 31 December 2019. Aid is granted under the measure by the COFAG. Banks and other financial institutions as financial intermediaries are involved in the administration of the measure.

[...]

2.7. Basic elements of the measure

(13) ‘Temporary limited amounts of aid’ in the form of direct grants, guarantees on loans and repayable advances, with the following conditions:

(a) the aid will not exceed EUR 800 000 per undertaking; by way of derogation, the aid will not exceed EUR 120 000 per undertaking active in the fishery and aquaculture sector⁸ or EUR 100 000 per undertaking active in the primary production of agricultural products⁹;

[...]

2.8. Cumulation

(16) The aid ceilings and cumulation maxima fixed under the measures shall apply regardless of whether the support for the aided project is financed entirely from State resources or partly financed by the Union.

(17) The Austrian authorities will ensure that cumulation conditions are respected across all Austrian measures under the Temporary Framework and across all granting authorities. The

Austrian authorities confirmed that aid granted under section 3.2 of the Temporary Framework will not be cumulated with other aid granted for the same underlying loan principal under section 3.3 of the Temporary Framework, and vice versa if the overall loan amount per undertaking exceeds the thresholds set out in point 25(d) or 27(d) of the Temporary Framework. In as far as one and the same beneficiary may benefit from multiple measures under the Temporary Framework in parallel, the Austrian authorities confirm that it is ensured that the maximum thresholds concerning overall amount of loans per beneficiary as specified in points 25(d) and 27(d) of the Temporary Framework are respected. Finally, the Austrian authorities confirmed that different forms of aid under section 3.1. of the Temporary Framework can be cumulated as long as they do not exceed a total of EUR 800 000.

[...]

3.3. Compatibility

[...]

(31) The Commission accordingly considers that the measure is necessary, appropriate and proportionate to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State and meets all the conditions of the Temporary Framework. In particular:

For ‘temporary limited amounts of aid’:

(32) The measure meets all the conditions provided for by section 3.1 of the Temporary Framework for ‘temporary limited amounts of aid’ in the form of direct grants, repayable advances and guarantees:

(a) The aid will be granted in form of direct grants, repayable advances or guarantees on loans as laid down in point 22(a) of the Temporary Framework.

(b) The maximum aid amount per undertaking (EUR 800,000) will not exceed the cash equivalent of EUR 800 000 as laid down in point 22(a) of the Temporary Framework;

[...]“

Der Begriff des Unternehmens („undertaking“) wird im vorgenannten Beschluss der Kommission nicht definiert. Soweit der betreffende Beschluss auf die nationalen Rechtsgrundlagen der angemeldeten Beihilferegulierung Bezug nimmt (s Punkt 2.2. des Beschlusses [„National legal basis“]), ist diesen ebenso wenig eine Definition des Begriffs „Unternehmen“ zu entnehmen. So enthielt das ABBAG-Gesetz idF BGBl I 2020/23 in dessen § 3b ua betreffend die „Festlegung des Kreises der begünstigten Unternehmen“ sowie die „Höhe der finanziellen Maßnahmen“ lediglich eine Verordnungsermächtigung, wobei die Verordnung „unter Beachtung der geltenden Vorgaben des EU-Beihilfenrechtes“ zu erlassen

war. In der später in BGBl II 2020/143 kundgemachten, der Kommission vorgelegten Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Ergreifung von finanziellen Maßnahmen, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und zur Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind, wurden diesbezüglich in deren Anhang folgende Regelungen getroffen (Stammfassung):

„3 Begünstigte Unternehmen

3.1 Finanzielle Maßnahmen nach diesen Richtlinien dürfen nur zu Gunsten von Unternehmen gesetzt werden, bei denen nachstehende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

3.1.1 das Unternehmen hat seinen Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich; und

3.1.2 das Unternehmen übt eine wesentliche operative Tätigkeit in Österreich aus.

[...]

3.3 Finanzielle Maßnahmen nach diesen Richtlinien dürfen nicht an Unternehmen gewährt werden, die sich am 31. Dezember 2019 bereits in Schwierigkeiten gemäß Art 2 Z 18 der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014³ (die ‚Gruppenfreistellungsverordnung‘) befanden.⁴ Danach ist ein Unternehmen ein ‚Unternehmen in Schwierigkeiten‘, wenn auf dieses mindestens einer der folgenden Umstände zutrifft:

[...]“

Auch bezüglich des Höchstbetrages wurde keine eigene Regelung getroffen, sondern wurde lediglich auf die betreffenden Regelungen des Befristeten Rahmens verwiesen:

„6 Höhe der finanziellen Maßnahmen

6.1 Die Höhe der finanziellen Maßnahmen richtet sich nach den ohne diese finanzielle Maßnahmen nicht gedeckten Zahlungsverpflichtungen des Unternehmens für den Betrachtungszeitraum gemäß Punkt 6.2 unter Berücksichtigung des Höchstbetrags gemäß Punkt 6.3.

[...]

6.3 Der Höchstbetrag der finanziellen Maßnahme hat den Vorgaben der Europäischen Kommission gemäß Abschnitt 3.1, 3.2 und 3.3. der Mitteilung der Europäischen Kommission vom 19. März 2020 (C(2020) 1863 final) in der Fassung der Mitteilung der Kommission vom 2. April 2020 (C(2020) 2215 final) zu entsprechen.“

Der Befristete Rahmen sah in seiner Stammfassung in Abschnitt 3.1. auszugsweise folgende Regelungen betreffend den Höchstbetrag der finanziellen Maßnahme vor:

„22. Die Kommission wird solche staatlichen Beihilfen als nach Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe b AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ansehen, sofern sämtliche folgenden Voraussetzungen erfüllt sind (die genauen Bestimmungen für die Primärproduktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse sowie den Fischerei- und Aquakultursektor werden unter Randnummer 23 dargelegt):

a. Die Gesamtbeihilfe übersteigt nicht 800 000 EUR je Unternehmen. Die Beihilfe darf in Form von direkten Zuschüssen, Steuervorteilen oder Vergünstigungen in Bezug auf andere Zahlungen oder etwa in Form von rückzahlbaren Vorschüssen, Garantien, Darlehen oder Eigenkapital gewährt werden, sofern der Gesamtnennbetrag solcher Maßnahmen unter der Obergrenze von insgesamt 800 000 EUR je Unternehmen bleibt; bei den eingesetzten Beträgen muss es sich um Bruttobeträge handeln, d. h. um Beträge vor Abzug von Steuern und sonstigen Abgaben;“

Eine Verweisung auf das nationale Recht der Mitgliedstaaten enthält der Befristete Rahmen insbesondere hinsichtlich des Unternehmensbegriffes nicht (vgl auch *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 38: *„Bei der Anwendung von Abschnitt 3.1. wendet die Kommission den auch sonst im Beihilfenrecht maßgeblichen funktionalen Unternehmensbegriff [...] an“*).

Auch die weiteren Beschlüsse der Kommission über die Änderungen der mit Beschluss vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) – Austria COVID-19: Austrian liquidity assistance scheme genehmigten Beihilferegelung (s zu diesen oben Punkt 3.1.2.c) enthalten bezüglich des Unternehmensbegriffs – insbesondere in Zusammenhang mit der in Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens vorgesehenen Beihilfeobergrenze – keinerlei Verweisung auf das nationale Recht:

So wird etwa im Beschluss der Kommission vom 9.2.2021 C(2021) 943 final betreffend State Aid SA.61614 (2020/N) – Austria COVID-19 – Amendment of the Austrian Liquidity Assistance Scheme (SA.56840) and the Fixed Cost Compensation Schemes based on section 3.12 Temporary Framework (SA.58661) in accordance with the fifth amendment of the Temporary Framework die notifizierte Maßnahme auszugsweise wie folgt beschrieben:

„(4) Following the latest amendment of the Temporary Framework, the Austrian authorities wish for the existing aid schemes listed in recital (1):

[...]

(c) to increase the maximum aid approved under Section 3.1 of the Temporary Framework to EUR 1.8 million per undertaking, to increase the maximum aid amount to undertakings in the agriculture sector to EUR 225.000 per undertaking and to undertakings in the fishery and aquaculture sectors to EUR 270.000 per undertaking;

[...]“.

Diese Maßnahme wurde von der Kommission wie folgt gewürdigt: „[...] *the Commission considers that [...] the increase of the aid ceilings approved under Sections 3.1 and 3.12 of the Temporary Framework for the existing aid schemes listed in recital (1) meet the conditions of the Temporary Framework and do not alter the Commission’s conclusions on the compatibility of those aid schemes as set out in the decisions mentioned in recital (1). [...]*“

Im Beschluss der Kommission vom 11.1.2022 C(2022) 172 final betreffend State Aid SA.100831 (2021/N) – Austria COVID-19: Prolongation of and amendments to the schemes SA.56840 „Austrian liquidity assistance scheme“ and SA.58661 „Fixed Cost Compensation according to 3.12 Temporary Framework“ as amended ua wird die notifizierte Maßnahme auszugsweise wie folgt beschrieben: „*Third, for the existing aid schemes SA.56840 and SA.58360, the Austrian authorities wish to increase the maximum aid amounts from EUR 1.8 million to EUR 2.3 million per undertaking. In addition, for the existing aid scheme SA.56840, the threshold will be increased from EUR 225 000 to EUR 290 000 per undertaking active in the agriculture sector and from EUR 270 000 to EUR 345 000 per undertaking in the fishery and aquaculture sectors.*“

Diese Maßnahme wurde von der Kommission wie folgt gewürdigt: „[...] *the Commission notes that for the schemes SA.56840 and SA.58360 the maximum aid amounts per beneficiary under Section 3.1 of the Temporary Framework are increased to EUR 2.3 million (recital (7)). In addition, for the scheme SA.56840, the maximum aid amounts per beneficiary under Section 3.1 of the Temporary Framework are increased to EUR 290 000 per undertaking active in the agriculture sector and to EUR 345 000 per undertaking in the fishery and aquaculture sectors (recital (7)). [...] The Commission therefore considers that the notified amendments are necessary, appropriate and proportionate to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State pursuant to Article 107(3)(b) TFEU since it meets all the relevant conditions of the Temporary Framework. The notified amendments do not alter the Commission’s conclusion on the compatibility of the existing aid schemes in the initial decisions and in the amendments referred to in recital (2).*“

Der Begriff des Unternehmens, welcher in den unter Punkt 3.1.2.c angeführten Beschlüssen der Kommission sowie im Befristeten Rahmen Verwendung findet, ist vor diesem Hintergrund als ein autonomer Begriff des Unionsrechts aufzufassen und als solcher – unabhängig von den Wertungen im nationalen Recht – im gesamten Gebiet der Union einheitlich auszulegen (vgl zB EuGH 9.11.2017, C- 306/16, *Maio Marques da Rosa*, EU:C:2017:844, Rn 38 mwN).

(iii) Auslegung des unionsrechtlichen Unternehmensbegriffes

Der Begriff des Unternehmens („undertaking“) findet im Primärrecht insbesondere in Art 107 Abs 1 AEUV, wonach das Beihilfeverbot „*die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige*“ betrifft, Verwendung.

Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung umfasst der Begriff des Unternehmens iSd Wettbewerbsvorschriften des AEUV – wobei der Unternehmensbegriff in Art 101 AEUV (Kartellverbot) und in Art 107 AEUV (Beihilfeverbot) identisch ist (vgl. *Sutter in Jaeger/Stöger* [Hrsg], EUV/AEUV Art 107 AEUV [Stand 1.1.2025, rdb.at] Rz 57; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union [2018] § 3 Rn 155) – jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung (EuGH 12.9.2000, C-180/98 bis C-184/98, *Pavlov*, EU:C:2000:428, Rn 74; EuGH 10.1.2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, EU:C:2006:8, Rn 107). Der EuGH geht dabei von einem funktionalen Unternehmensbegriff aus und ist ein Unternehmen demzufolge jede Einheit, die funktional eigenständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (vgl. OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 46; *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 38).

Insbesondere hat der EuGH ausgesprochen, dass alle Einheiten, die (de jure oder de facto) von ein und derselben wirtschaftlichen Einheit kontrolliert werden, als ein einziges Unternehmen anzusehen sind (vgl. EuGH 13.6.2002, C-382/99, *Niederlande/Kommission*, EU:C:2002:363).

Zu den Faktoren, die von der Rechtsprechung der Unionsgerichte (vgl. EuG 19.5.2021, T-643/20, *Ryanair/Kommission (KLM; COVID-19)*, EU:T:2021:286, Rn 47 und die dort angeführte Rechtsprechung) bei der Feststellung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer wirtschaftlichen Einheit im Bereich staatlicher Beihilfen berücksichtigt werden, gehören insbesondere

- die Zugehörigkeit des betreffenden Unternehmens zu einer Unternehmensgruppe, die direkt oder indirekt von einem dieser Unternehmen kontrolliert wird, die Ausübung gleicher oder paralleler wirtschaftlicher Tätigkeiten und das Fehlen einer wirtschaftlichen Autonomie der betreffenden Unternehmen;
- die Bildung einer einheitlichen Gruppe, die von einer Einheit kontrolliert wird, trotz der Gründung neuer Gesellschaften mit jeweils eigener Rechtspersönlichkeit;
- die Möglichkeit für ein Gebilde, das Kontrollbeteiligungen an einer anderen Gesellschaft hält, über eine bloße Kapitalanlage eines Investors hinaus Kontroll- und Impulsfunktionen sowie solche der finanziellen Unterstützung auszuüben, wie auch das Bestehen institutioneller und funktioneller Verbindungen zwischen ihnen sowie
- das Vorhandensein einschlägiger Vertragsklauseln.

Auch die Kommission hat in ihrer Bekanntmachung vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) darauf hingewiesen, dass mehrere getrennte rechtliche Einheiten für die Zwecke der Anwendung der Beihilfevorschriften als eine wirtschaftliche

Einheit angesehen werden können. Diese wirtschaftliche Einheit sei dann als das relevante Unternehmen anzusehen. In dieser Hinsicht sei nach der Rsp des EuGH das Bestehen von Kontrollbeteiligungen und anderer funktioneller, wirtschaftlicher und institutioneller Verbindungen erheblich (Rn 11 der Bekanntmachung).

Zudem enthält etwa auch die Verordnung (EU) 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 (ABl L 352 vom 24.12.2013, S 1) eine Liste eindeutiger Kriterien, anhand deren geprüft werden kann, ob zwei oder mehr Unternehmen innerhalb eines Mitgliedstaats für Zwecke der Anwendung dieser VO als ein einziges Unternehmen anzusehen sind (Erwägungsgrund 4 der genannten VO). Nach Art 2 Abs 2 der De-minimis-VO (EU) 2013/1407 sind für die Zwecke dieser Verordnung alle Unternehmen, die zueinander in mindestens einer der folgenden Beziehungen stehen, als ein einziges Unternehmen anzusehen:

„a) Ein Unternehmen hält die Mehrheit der Stimmrechte der Anteilseigner oder Gesellschafter eines anderen Unternehmens;

b) ein Unternehmen ist berechtigt, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremiums eines anderen Unternehmens zu bestellen oder abzuberufen;

c) ein Unternehmen ist gemäß einem mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Vertrag oder aufgrund einer Klausel in dessen Satzung berechtigt, einen beherrschenden Einfluss auf dieses Unternehmen auszuüben;

d) ein Unternehmen, das Anteilseigner oder Gesellschafter eines anderen Unternehmens ist, übt gemäß einer mit anderen Anteilseignern oder Gesellschaftern dieses anderen Unternehmens getroffenen Vereinbarung die alleinige Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte von dessen Anteilseignern oder Gesellschaftern aus.

Auch Unternehmen, die über ein anderes Unternehmen oder mehrere andere Unternehmen zueinander in einer der Beziehungen gemäß Unterabsatz 1 Buchstaben a bis d stehen, werden als ein einziges Unternehmen betrachtet.“

Einen weitgehend identischen, die einschlägige Spruchpraxis der Kommission zum KMU-Begriff zusammenfassenden Kriterienkatalog (vgl. *Lünenbürger/Manthey* in *Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Vor Art 17 AGVO Rz 9) enthalten jeweils auch die Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl L 124 vom 20.5.2003, S 36) und die Verordnung (EU) Nr 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die

Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl L 187 vom 26.6.2014, S 1; im Folgenden: „AGVO“) für die Bestimmung des Begriffs „verbundene Unternehmen“. Art 3 Abs 3 der vorgenannten Empfehlung 2003/361/EG der Kommission und der gleichlautende Art 3 Abs 3 des Anhangs I der Verordnung (EG) Nr 800/2008 der Kommission sehen jeweils vor, dass „Verbundene Unternehmen“ (und damit keine „eigenständigen Unternehmen“) Unternehmen sind, „die zueinander in einer der folgenden Beziehungen stehen:

a) Ein Unternehmen hält die Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter eines anderen Unternehmens;

b) ein Unternehmen ist berechtigt, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremiums eines anderen Unternehmens zu bestellen oder abzuberufen;

c) ein Unternehmen ist gemäß einem mit einem anderen Unternehmen abgeschlossenen Vertrag oder aufgrund einer Klausel in dessen Satzung berechtigt, einen beherrschenden Einfluss auf dieses Unternehmen auszuüben;

d) ein Unternehmen, das Aktionär oder Gesellschafter eines anderen Unternehmens ist, übt gemäß einer mit anderen Aktionären oder Gesellschaftern dieses anderen Unternehmens getroffenen Vereinbarung die alleinige Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte von dessen Aktionären oder Gesellschaftern aus.

Es besteht die Vermutung, dass kein beherrschender Einfluss ausgeübt wird, sofern sich die in Absatz 2 Unterabsatz 2 genannten Investoren nicht direkt oder indirekt in die Verwaltung des betroffenen Unternehmens einmischen — unbeschadet der Rechte, die sie in ihrer Eigenschaft als Aktionäre oder Gesellschafter besitzen.

Unternehmen, die durch ein oder mehrere andere Unternehmen, oder einem der in Absatz 2 genannten Investoren, untereinander in einer der in Unterabsatz 1 genannten Beziehungen stehen, gelten ebenfalls als verbunden.

Unternehmen, die durch eine natürliche Person oder eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen miteinander in einer dieser Beziehungen stehen, gelten gleichermaßen als verbundene Unternehmen, sofern diese Unternehmen ganz oder teilweise in demselben Markt oder in benachbarten Märkten tätig sind.

Als benachbarter Markt gilt der Markt für ein Produkt oder eine Dienstleistung, der dem betreffenden Markt unmittelbar vor- oder nachgeschaltet ist.“

Vergleicht man die oa Kriterienkataloge der AGVO bzw der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 6. Mai 2003, mit dem oa Kriterienkatalog der De-minimis-VO (EU) 2013/1407 und den Voraussetzungen, bei deren Erfüllung die Unionsgerichte davon ausgehen, dass mehrere getrennte rechtliche Einheiten für die Zwecke der Anwendung der

Beihilfavorschriften als eine wirtschaftliche Einheit angesehen werden können, lässt sich – auch in unterschiedlichen Zusammenhängen – ein weitestgehend einheitlicher juristischer Sprachgebrauch betreffend den wettbewerbsrechtlichen Begriff des Unternehmens im Sinne eines von der Rechtsform unabhängigen funktionalen Begriffsverständnisses feststellen (vgl zB auch OVG Münster Urteil vom 6.3.2024, 4 A 1581/23 und OVG Münster Beschluss vom 15.5.2025, 4 A 274/23, wonach der primärrechtliche Begriff des „Unternehmens“ nach den Wettbewerbsvorschriften des AEUV grundsätzlich mit der die Rechtsprechung des EuGH zur Klarstellung abbildenden Definition eines „verbundenen Unternehmens“ im Sinne von Anhang I Art 3 Abs 3 der Verordnung (EU) 651/2014 der Kommission übereinstimme).

Wenn der Befristete Rahmen in seinem Abschnitt 3.1. bestimmte Beihilfeobergrenzen „je Unternehmen“ festlegt, ohne den Begriff des Unternehmens dabei zu definieren, spricht dieser Wortlaut (mangels gegenteiliger Hinweise) dafür, dass dabei insoweit dasselbe Begriffsverständnis zugrunde zu legen ist (vgl OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 47; *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 38), zumal es sich – wie oben bereits dargelegt wurde – beim beihilferechtlichen Begriff des Unternehmens um einen autonomen Rechtsbegriff des Unionsrechts handelt.

Betreffend den Regelungszusammenhang der in Rede stehenden Bestimmung in Abschnitt 3.1. Nr 22 lit a des Befristeten Rahmens ist zu berücksichtigen, dass der Befristete Rahmen an verschiedenen Stellen ausdrücklich auf die Regelungen der AGVO verweist bzw auf diese Bezug nimmt:

- So sieht der Befristete Rahmen etwa an mehreren Stellen vor, dass an Unternehmen, die sich am 31. Dezember 2019 bereits in Schwierigkeiten befanden, keine Beihilfen gewährt werden dürfen, und verweist dabei betreffend den Begriff der „Unternehmen, die sich am 31. Dezember 2019 bereits in Schwierigkeiten befanden“ jeweils ausdrücklich auf Artikel 2 Nummer 18 AGVO. Von diesem Beihilfeverbot sieht der Befristete Rahmen wiederum unter bestimmten Voraussetzungen Ausnahmen für „kleine und Kleinstunternehmen [...] im Sinne des Anhangs I der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung“ vor (zB Abschnitt 3.1. Nr 22 lit ca; Abschnitt 3.2. Nr 25 lit ha; etc).
- Der Befristete Rahmen unterscheidet an mehreren Stellen zwischen einer Gewährung von staatlichen Beihilfen an „KMU“ einerseits und an „große Unternehmen“ andererseits, wobei unter „KMU“ ausdrücklich KMU im Sinne des Anhangs I der AGVO gemeint sein sollen (s Abschnitt 3.2. Nr 25 lit d Ziffer iii Fn 30).
- Gemäß Abschnitt 2 Nr 20 des Befristeten Rahmens dürfen befristete Beihilfemaßnahmen, die unter diese Mitteilung fallen, im Einklang mit den Bestimmungen in den betreffenden Abschnitten dieser Mitteilung miteinander

kumuliert werden. Befristete Beihilfemaßnahmen, die unter diese Mitteilung fallen, dürfen mit Beihilfen, die unter De-minimis-Verordnungen oder Gruppenfreistellungsverordnungen fallen, kumuliert werden, sofern die Bestimmungen und Kumulierungsvorschriften der betreffenden Verordnungen eingehalten werden.

Der insbesondere auch im Hinblick auf die Möglichkeit einer Kumulierung mit verschiedenen Beihilfemaßnahmen, bei denen zum Teil ausdrücklich Anhang I der AGVO anzuwenden ist (ua auch Beihilfemaßnahmen, welche unmittelbar unter die AGVO fallen), gegebene Regelungszusammenhang der in Abschnitt 3.1. Nr 22 lit a des Befristeten Rahmens normierten Beihilfeobergrenze spricht vor diesem Hintergrund dafür, bei der Bestimmung der in Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens vorgesehenen Beihilfeobergrenzen „je Unternehmen“ nach der Maßgabe der in Art 3 Abs 3 des Anhangs I der AGVO genannten Kriterien mehrere getrennte rechtliche Einheiten als ein Unternehmen anzusehen. Hervorzuheben ist dabei insbesondere, dass der Befristete Rahmen sogar innerhalb desselben Abschnitts betreffend die Definition von kleinen und Kleinstunternehmen ausdrücklich auf Anhang I der AGVO verweist (s Abschnitt 3.1. Nr 22 lit ca).

Im Hinblick auf den Zweck der bestimmte Beihilfeobergrenzen „je Unternehmen“ festlegenden Regelung, der darin besteht, die Integrität des EU-Binnenmarkts zu wahren und für faire Wettbewerbsbedingungen zu sorgen (vgl Nr 16 des Befristeten Rahmens), ist schließlich zu berücksichtigen, dass zur Verwirklichung dieses Zwecks auch der Gefahr einer Kumulierung von Beihilfen über das von der Kommission als mit dem Binnenmarkt vereinbar erachtete Ausmaß zugunsten ein und desselben tatsächlichen Empfängers hinaus begegnet werden muss. Auch unter diesem Gesichtspunkt erscheint es erforderlich, Einheiten, die (de jure oder de facto) von ein und derselben wirtschaftlichen Einheit kontrolliert werden, als ein einziges Unternehmen anzusehen.

Die Auslegung der in Rede stehenden Bestimmung in Abschnitt 3.1. Nr 22 lit a des Befristeten Rahmens führt vor diesem Hintergrund zu dem Ergebnis, dass mehrere getrennte rechtliche Einheiten, die nach der Maßgabe der in Art 3 Abs 3 des Anhangs I AGVO genannten Kriterien als verbundene Unternehmen qualifizieren, für Zwecke der Bestimmung der Beihilfeobergrenze „je Unternehmen“ als ein Unternehmen anzusehen sind.

Da die erfolgten Notifikationen betreffend die in Rede stehende Österreichische Beihilferegulung jeweils ausdrücklich auf den Befristeten Rahmen Bezug nahmen und sich die Kommission in ihren entsprechenden Beschlüssen ausdrücklich auf den Befristeten Rahmen stützte (s insbesondere den Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) – Austria COVID-19: Austrian liquidity assistance scheme unter Punkt 3.3: *„The Commission accordingly considers that the measure [...] meets all the conditions of the Temporary Framework“*), gelten diese Erwägungen uneingeschränkt auch für die Auslegung der jeweiligen Beschlüsse der Kommission.

Die hier vertretene Auslegung wird auch durch die am 19.6.2024 kundgemachte 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), BGBl II 2024/160 idF BGBl II 2024/242, bekräftigt. Diese Verordnung stellt klar, dass zur Ermittlung der beihilferechtlichen Obergrenzen für finanzielle Maßnahmen gemäß Befristetem Rahmen der gesamte Unternehmensverbund und nicht jedes Unternehmen einzeln maßgebend ist und definiert dabei den Begriff „Unternehmensverbund“ als *„die verbundenen Unternehmen gemäß Art. 3 Abs. 3 des Anhangs I zur Verordnung (EU) Nr. 651/2014 (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung – AGVO) mit Sitz oder Betriebsstätte in Österreich („Unternehmensverbund“)“*. Die Verordnung geht auf eine Einigung mit der Kommission zurück, die im März 2022 festgehalten hat, dass zur Ermittlung der Obergrenzen für finanzielle Maßnahmen der gesamte Unternehmensverbund und nicht jedes Unternehmen einzeln maßgebend ist (OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 50 mit Verweis auf *Wolf*, Umwidmung von COVID-19-Förderungen im Falle einer Überschreitung der beihilferechtlich gebotenen Konzernobergrenzen, DJA 2024/33).

Dafür, dass die Kommission mit den einschlägigen Beschlüssen eine Gewährung von Beihilfen an Unternehmensverbünde über die in Abschnitt 3.1. Nr 22 lit a des Befristeten Rahmens vorgesehene Obergrenze hinaus bewilligen wollte, indem diese Obergrenze auf jede rechtlich selbständige Einheit gesondert angewendet wird, liegen – entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht – keinerlei Anhaltspunkte vor. Diesbezüglich kann auf die obigen Ausführungen in diesem Abschnitt zum Vorliegen eines autonomen Begriffs des Unionsrechts verwiesen werden (vgl. zudem auch OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b).

In diesem Zusammenhang ist ergänzend anzumerken, dass sich ein von den unionsrechtlichen Wettbewerbsvorschriften abweichendes Verständnis des Begriffes „Unternehmen“ entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen Auffassung auch nicht den diversen Richtlinien des Bundesministers für Finanzen (zB Richtlinien Ausfallsbonus II, den Richtlinien FKZ 800.000 oder den Richtlinien Umsatzensatz, s bei Punkt 5.1.7. des Beschwerdeschriftsatzes) entnehmen lässt. Insbesondere wird in den einschlägigen Verordnungen des BMF betreffend den beihilferechtlichen Höchstbetrag keine vom Befristeten Rahmen abweichende Regelung getroffen:

- Punkt 4.4.2 der Anlage I zur VO Ausfallbonus, BGBl II 2021/74, lautet: *„Ein Ausfallsbonus kann bei Vorliegen der Antragsvoraussetzungen solange gewährt werden bis der beihilfenrechtliche Höchstbetrag in Höhe von EUR 1.800.000 abzüglich eventuell erhaltener sonstiger finanzieller Maßnahmen nach Abschnitt 3.1 des Befristeten Beihilferahmens erreicht ist. Beträgt der beihilfenrechtliche Höchstbetrag weniger als die Mindesthöhe, so kann kein Ausfallsbonus gewährt werden.“*

- Punkt 4.4.2 der Anlage I zur VO Ausfallbonus II, BGBl II 2021/342, lautet: *„Ein Ausfallbonus II kann bei Vorliegen der Antragsvoraussetzungen solange gewährt werden bis der beihilfenrechtliche Höchstbetrag in Höhe von EUR 1.800.000 abzüglich eventuell erhaltener sonstiger finanzieller Maßnahmen nach Abschnitt 3.1 des Befristeten Beihilferahmens erreicht ist. Beträgt der beihilfenrechtliche Höchstbetrag weniger als die Mindesthöhe, so kann kein Ausfallbonus II gewährt werden.“*
- Punkt 4.4.2 der Anlage I zur VO Ausfallbonus III, BGBl II 2021/518, lautet: *„Ein Ausfallbonus III kann bei Vorliegen der Antragsvoraussetzungen solange gewährt werden bis der beihilfenrechtliche Höchstbetrag in Höhe von EUR 2.300.000 abzüglich eventuell erhaltener sonstiger finanzieller Maßnahmen nach Abschnitt 3.1 des Befristeten Beihilferahmens erreicht ist. Beträgt der beihilfenrechtliche Höchstbetrag weniger als die Mindesthöhe, so kann kein Ausfallbonus III gewährt werden.“*
- Punkt 4.3.5 der Anlage I zur VO über die Gewährung eines FKZ 800.000, BGBl II 2020/497, lautet: *„Die Höhe des FKZ 800.000 ist pro Unternehmen mit EUR 1.800.000 abzüglich an das Unternehmen bereits ausgezahlte oder verbindlich zugesagte Förderungen, die sonstige finanzielle Maßnahmen nach Abschnitt 3.1 des Befristeten Beihilferahmens darstellen, gedeckelt (beihilferechtlicher Höchstbetrag). [...]“*
- Punkt 4.2.2 der Anlage I zur VO Lockdown-Umsatzersatz, BGBl II 2020/503, lautet: *„Die Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes ist mit EUR 800.000 abzüglich eventuell erhaltener Förderungen im Sinne des Punkts 6.1.3 [Anm: finanzielle Maßnahmen nach Abschnitt 3.1 des Befristeten Beihilferahmens] gedeckelt (beihilfenrechtlicher Höchstbetrag). [...]“*
- Punkt 4.2.2 der Anlage I zur 3. VO Lockdown-Umsatzersatz, BGBl II 2020/567, lautet: *„Die Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes ist mit EUR 800.000 abzüglich eventuell erhaltener Förderungen im Sinne des Punkts 6.1.3 [Anm: finanzielle Maßnahmen nach Abschnitt 3.1 des Befristeten Beihilferahmens] 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.“*
- Punkt 4.2.2 der Anlage I zur VO Lockdown-Umsatzersatz II, BGBl II 2021/71, lautet: *„Die Höhe des nach Punkt 4.2.1 ermittelten Lockdown-Umsatzersatzes II ist mit EUR 800.000*

gedeckt; dieser Höchstbetrag für den Lockdown-Umsatzersatz II verringert sich jedoch noch, wenn aufgrund erhaltener Förderungen im Sinne des Punkts 6.1.3 (finanzielle Maßnahmen nach Abschnitt 3.1 des Befristeten Beihilferahmens) der beihilfenrechtlich zulässige Höchstbetrag geringer als EUR 800.000 ist. Der für den Lockdown-Umsatzersatz II beihilfenrechtlich zulässige Höchstbetrag ergibt sich, indem vom allgemeinen beihilfenrechtlichen Höchstbetrag von EUR 1.800.000 bereits erhaltene finanzielle Maßnahmen nach Abschnitt 3.1 des Befristeten Beihilferahmens abgezogen werden.“

Zudem kann ein von den unionsrechtlichen Wettbewerbsvorschriften abweichendes Verständnis des Begriffes „Unternehmen“ in diesem Zusammenhang – entgegen der in der Beschwerde zum Ausdruck gebrachten Ansicht – auch nicht im Wege eines Umkehrschlusses aus der Obergrenzenregelung in Punkt 4.4.4 des Anhangs I zur Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl II 2020/225, abgeleitet werden, weil dem dort enthaltenen Hinweis auf konzernial verbundene Unternehmen („*Sind mehrere antragstellende Unternehmen konzernial verbunden, steht der Maximalbetrag für alle Unternehmen des Konzerns nur einmal zu.*“) im Lichte der Erforderlichkeit einer unionsrechtskonformen Auslegung (vgl zB VwGH 10.10.2018, Ra 2017/03/0108; 1.2.2024, Ra 2020/04/0187) nur klarstellende Bedeutung beigemessen werden kann. Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang darüber hinaus ins Treffen führt, dass die Kommission bei der Genehmigung dieser Beihilferegelung selbst von einem Maximalbetrag „*per undertaking or group*“ gesprochen habe, ist dem entgegenzuhalten, dass sich diese Formulierung ausschließlich in der von der Kommission vorgenommenen Beschreibung des Inhalts der von Österreich angemeldeten Beihilferegelung – nicht aber in der von der Kommission vorgenommenen Beurteilung der Beihilferegelung („Assessment“) – findet (s Beschluss der Kommission vom 23.5.2020 C(2020) 3483 final betreffend State Aid SA.57291(2020/N) – Austria – COVID-19; Compensation Scheme: Directive for fixed cost subsidies unter Punkt 2.6. „Description of the measure“ Rn 21), sodass sich daraus keine Rückschlüsse auf das von der Kommission vertretene Verständnis des Begriffes „undertaking“ gewinnen lassen.

Ob die in der Beschwerde angeführten Richtlinien des Bundesministers für Finanzen (Ausfallsbonus II, FKZ 800.000 und Umsatzersatz) – wie die beschwerdeführende Partei behauptet, wofür allerdings weder die einschlägigen Beschlüsse der Kommission (insb die in den Beschlüssen erfolgte Beschreibung der jeweils angemeldeten Maßnahme; s oben Punkt 3.1.2.c) noch die jeweiligen Förderrichtlinien selbst (vgl zB Punkt 1.2 des Anhangs zur VO über die Gewährung eines FKZ 800.000, BGBl II 2020/497: „*Die gegenständlichen Richtlinien stützen sich auf die Entscheidung der Europäischen Kommission SA.56840 (2020/N) vom 8. April 2020, ergänzt durch die Entscheidung SA.58640 (2020/N) vom 18. September 2020 und SA.59320*

(2020/N) vom 9. November 2020, mit der die Europäische Kommission Direktzuschüsse, Garantien und andere finanzielle Hilfsmaßnahmen bis zu einem bestimmten Höchstbetrag gemäß der Mitteilung der Europäischen Kommission ‚Befristeter Rahmen für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19‘, ABl. C 911 vom 20. März 2020, S 1, (Befristeter Beihilferahmen) genehmigt hat.“) Anhaltspunkte bieten – tatsächlich der Kommission übermittelt worden sind, kann somit dahingestellt bleiben.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Frage, ob der österreichische Verordnungsgeber – abweichend vom unionsrechtlichen Unternehmensbegriff – von einer Einzelunternehmerbetrachtung ausgegangen ist (oder nicht), insofern irrelevant ist, als dessen allenfalls irrige Vorstellungen den Umfang der Genehmigung durch die Kommission nicht tangieren (so ausdrücklich OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 54).

e. Vorliegen einer rechtswidrigen Beihilfe im konkreten Fall

Wie unter Punkt 3.1.2.d dargelegt wurde, sind bei der Bestimmung der in Abschnitt 3.1. Nr 22 lit a des Befristeten Rahmens vorgesehenen Beihilfeobergrenze „je Unternehmen“ mehrere getrennte rechtliche Einheiten als ein Unternehmen anzusehen, wenn diese nach der Maßgabe der in Art 3 Abs 3 des Anhangs I der AGVO genannten Kriterien miteinander „verbunden“ sind.

Zur Klärung der Frage, ob mit den von der beschwerdeführenden Partei rückgeforderten Beihilfebeträgen die in Abschnitt 3.1. Nr 22 lit a des Befristeten Rahmens vorgesehene Beihilfeobergrenze tatsächlich überschritten wurde, ist es erforderlich, das Vorliegen dieser Kriterien für alle bei Punkt 1.2 als „Antragsteller“ bezeichnete Einheiten zu prüfen.

Vorneweg ist dabei festzuhalten, dass es sich bei sämtlichen unter den Punkten 1.2 und 1.3 angeführten Förderungen um Beihilfen iSd Art 107 Abs 1 AEUV handelt. Dies ist zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unstrittig (Anm: strittig ist demgegenüber, in welcher Höhe die erfolgte Haftungsübernahme durch die Österreichische Hotel- und Tourismusbank Gesellschaft m.b.H. mit Rückhaftung durch den Bund zu berücksichtigen ist; siehe dazu sogleich unten) und ist dies auch nach Ansicht des erkennenden Gerichts betreffend die in Form von direkten Zuschüssen ausbezahlten Förderungen angesichts der Tatsache, dass die den jeweiligen Zahlungen zugrunde gelegte Beihilferegulierung von der Kommission als Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV eingestuft wurde (s Punkt 3.1.2.c), unzweifelhaft (vgl auch OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b). Da die in Rede stehenden Beihilfen – mit Ausnahme der erfolgten Haftungsübernahme durch die Österreichische Hotel- und Tourismusbank Gesellschaft m.b.H. mit Rückhaftung durch den Bund – ausschließlich in Form von direkten Zuschüssen gewährt wurden, handelt es sich bei diesen – wovon auch die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend ausgehen – um „begrenzte Beihilfebeträge“ iSd Abschnitts 3.1. des Befristeten Rahmens.

Betreffend die erfolgte Haftungsübernahme durch die Österreichische Hotel- und Tourismusbank Gesellschaft m.b.H. (im Folgenden nur als „ÖHT“ bezeichnet) mit Rückhaftung durch den Bund ist ergänzend wie folgt auszuführen:

Der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Artikel 87 und 88 des EG-Vertrags auf staatliche Beihilfen in Form von Haftungsverpflichtungen und Bürgschaften, ABl C 155 vom 20.6.2008, S 10 (im Folgenden nur „Garantiemitteilung“) zufolge bietet eine staatliche Garantie den Vorteil, dass das Risiko, auf das sich die Garantie bezieht, vom Staat getragen wird. Diese Risikoträgerfunktion sollte normalerweise durch eine angemessene Prämie vergütet werden. Verzichtet der Staat – wie hier – ganz oder teilweise auf eine solche Prämie, so ist dies ein Vorteil für das Unternehmen und ein Verlust staatlicher Ressourcen (s Punkt 2.1. der Garantiemitteilung). Zudem kann die Haftung des Staates dazu führen, dass ein Unternehmen einen Kredit erhält, welcher sonst nicht gewährt worden wäre (*Eisenberger/Holzmann*, COFAG-NoAG [2024] § 11 K2). Als Beihilfebegünstigter ist dabei in Fällen wie dem hier vorliegenden der Kreditnehmer anzusehen (vgl Punkt 2.2. der Garantiemitteilung). Da im vorliegenden Fall zudem keiner der in Punkt 3.2. der Garantiemitteilung angeführten beihilfeausschließenden Umstände vorliegt, ist auch betreffend die die vorliegende „ÖHT100“-Haftung vom Vorliegen einer Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV auszugehen (vgl auch *Eisenberger/Holzmann*, COFAG-NoAG [2024] § 11 K2).

Der Befristete Rahmen sieht in seinem Abschnitt 3.2. besondere Rahmenbedingungen für „Beihilfen in Form von Garantien für Darlehen“ vor. In diesen Abschnitt fallen allerdings ausschließlich staatliche Garantien im Höchstausmaß von 90% des Darlehensbetrags (s Nr 25 lit f Ziffer i des Befristeten Rahmens). Beträgt das Ausmaß der Haftung hingegen – wie im vorliegenden Fall – 100% des Darlehensbetrages, fällt die betreffende Garantie unter Punkt 3.1. des Befristeten Rahmens (vgl auch *Eisenberger/Holzmann*, COFAG-NoAG [2024] § 11 K2).

Die beihilferechtliche Obergrenzenregelung gemäß Rn 22 lit a in Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens stellt ausdrücklich auf den „Gesamtneennbetrag“ der in dieser Regelung genannten Maßnahmen ab. Zu diesem Maßnahmen zählt ua auch eine „Beihilfe [...] in Form von rückzahlbaren Vorschüssen, Garantien, Darlehen oder Eigenkapital“. Die Fußnote 19 zu Randnummer 22 lit a des Befristeten Rahmens stellt dabei klar, dass „Beihilfen, die auf der Grundlage von nach diesem Abschnitt genehmigten Regelungen gewährt und vor der Gewährung neuer Beihilfen nach diesem Abschnitt zurückgezahlt werden, [...] in die Feststellung, ob die betreffende Obergrenze überschritten wird, nicht ein[fließen].“

Ergänzend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Befristete Rahmen auch für unter Abschnitt 3.2. fallende „Beihilfen in Form von Garantien für Darlehen“ unter Rn 25 lit d und unter Rn 27 lit d – in Abweichung von den sonst üblichen beihilferechtlichen Grundsätzen (vgl dazu *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener

Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 35) – Obergrenzen vorsieht, die jeweils auf den „*Gesamtdarlehensbetrag je Empfänger*“ abstellen.

Es ist somit bei der Ermittlung der beihilferechtlichen Obergrenze nach Rn 22 lit a des Befristeten Rahmens der Nennbetrag einer (im Höchstausmaß von 100% des Darlehensbetrags) gewährten Garantie (dh der Garantiebetrags) miteinzubeziehen und nicht etwa nur das der Maßnahme innewohnende Beihilfenelement (so auch ausdrücklich *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 35). Eine Einbeziehung des Nennbetrages kommt dabei allerdings nur insoweit in Betracht, als die Garantie im Zeitpunkt der Gewährung weiterer unter Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens fallender Beihilfen noch Bestand hat (vgl dazu auch *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 37). Die belangte Behörde hat daher zu Recht die vorliegende „ÖHT 100“-Förderung mit einem (herabgesetzten) Nennbetrag von € 48.750,00 bei der Ermittlung der beihilferechtlichen Obergrenze miteinbezogen.

Diese Auslegung wird im Ergebnis auch durch die am 19.6.2024 kundgemachte – auf eine Einigung mit der Kommission zurückgehende (vgl OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 50 mit Verweis auf *Wolf*, Umwidmung von COVID-19-Förderungen im Falle einer Überschreitung der beihilferechtlich gebotenen Konzernobergrenzen, DJA 2024/33) – 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), BGBl II 2024/160 idF BGBl II 2024/242, bekräftigt. Diese Verordnung stellt klar, dass „*Haftungen, deren Laufzeit nach dem 30. Juni 2022 endet, im Ausmaß von 100% für Kredite zur Bewältigung der COVID-19 Krise, die von der Austria Wirtschaftsservice GmbH (aws) oder der Österreichischen Hotel- und Tourismusbank GmbH (ÖHT) auf Basis des Abschnitts 3.1 des Befristeten Rahmens übernommen wurden*“ zu den unter die beihilferechtlichen Obergrenzen fallenden „Drittbeihilfen“ zählen (Punkt 2.3. lit a des Anhangs zur Verordnung). Diese „*sind bei der Ermittlung der Überschreitung einer Obergrenze insoweit zu berücksichtigen, als deren Laufzeit nach dem 30. Juni 2022 endet*“ (Punkt 3.3.2. des Anhangs zur Verordnung).

(i) Vorliegen eines Unternehmens(-verbundes)

Stehen Unternehmen durch eine natürliche Person (oder eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen) miteinander in einer der in Art 3 Abs 3 lit a bis d des Anhangs I der AGVO genannten Beziehungen, ist zunächst zu prüfen, ob diese natürliche Person auch für die Zwecke der Anwendung des Begriffs „verbundene Unternehmen“ als natürliche Person anzusehen ist, oder ob diese natürliche Person – da sich der Begriff „Unternehmen“ auf jede Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform erstreckt – als „Unternehmen“ angesehen werden

kann (vgl. EuGH 19.3.2026, C-870/24, *SIA „OUTLETICO“*, EU:C:2026:224, Rn 54 und Rn 66). Für den Fall, dass die natürliche Person nicht als „Unternehmen“ anzusehen ist, wäre zu prüfen, ob die in Art 3 Abs 3 Unterabs 4 des Anhangs I der AGVO vorgesehenen Voraussetzungen, insbesondere die Voraussetzung, dass die betreffenden Unternehmen ganz oder teilweise auf demselben Markt oder auf benachbarten Märkten tätig sind, erfüllt sind (vgl. nochmals EuGH 19.3.2026, C-870/24, *SIA „OUTLETICO“*, EU:C:2026:224, Rn 66).

Wie der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache C-222/04 ausgeführt hat, kann eine wirtschaftliche Tätigkeit – die darin besteht, Produkte oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten (vgl. EuGH 13.10.2022, C-164/21 und C-318/21, *Baltijas Starptautiskā Akadēmija und Stockholm School of Economics in Riga*, EU:C:2022:785, Rn 68 mwN) – entweder von einem Wirtschaftsteilnehmer unmittelbar auf dem Markt oder mittelbar von einer Einheit erbracht werden, die diesen Wirtschaftsteilnehmer im Rahmen einer von ihnen gebildeten wirtschaftlichen Einheit kontrolliert (EuGH 10.1.2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, EU:C:2006:8, Rn 108 bis 110). Dabei hat der EuGH entschieden, dass eine Einheit, die keine andere wirtschaftliche Tätigkeit ausübt als die Kontrolle eines anderen Unternehmens, selbst als Unternehmen eingestuft wird (vgl. auch EuG 30.11.2022, T-101/18, *Republik Österreich/Kommission*, EU:T:2022:728, Rn 159). Allerdings kann eine natürliche Person, die (ausschließlich) Beteiligungen an einer Gesellschaft hält, nur dann als „Unternehmen“ eingestuft werden, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind: Zum einen müssen diese Beteiligungen es ihr ermöglichen, die Kontrolle über eine Gesellschaft auszuüben. Zum anderen muss sie diese Kontrolle durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf deren Verwaltung tatsächlich ausüben (vgl. EuGH 19.3.2026, C-870/24, *SIA „OUTLETICO“*, EU:C:2026:224, Rn 58 mit Verweis auf EuGH 10.1.2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, EU:C:2006:8, Rn 53, 55 bis 57 und 118).

Im vorliegenden Fall übt ***Natürliche Person 1*** aufgrund seiner als Einzelunternehmer betriebenen Diskothek unmittelbar auf dem Markt eine wirtschaftlichen Tätigkeit aus und ist ***Natürliche Person 1*** bereits aus diesem Grund als „Unternehmen“ – und nicht als „natürliche Person“ – iSd Art 3 Abs 3 des Anhangs I der AGVO anzusehen, weil als Unternehmen jede Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform, gilt, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Dazu gehören insbesondere auch jene Einheiten, die eine handwerkliche Tätigkeit oder andere Tätigkeiten als Einpersonen- oder Familienbetriebe ausüben (EuGH 19.3.2026, C-870/24, *SIA „OUTLETICO“*, EU:C:2026:224, Rn 52).

Lediglich der Vollständigkeit halber sei daher darauf hingewiesen, dass ***Natürliche Person 1*** den bei Punkt 1.1 getroffenen Feststellungen zufolge zugleich auch mittelbar aufgrund seiner Beteiligung an mehreren eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübenden Einheiten, bei denen er als gesellschaftsrechtliches Leitungsorgan (handelsrechtlicher Geschäftsführer) auch unmittelbar auf die Verwaltung der jeweiligen Einheiten Einfluss nimmt (vgl. EuGH 19.3.2026, C-870/24, *SIA „OUTLETICO“*, EU:C:2026:224, Rn 62), jeweils eine wirtschaftliche Tätigkeit

ausübt und auch aus diesem Grund – selbst wenn er nicht unmittelbar als Einzelunternehmer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben würde – als Unternehmen einzustufen wäre.

Vor diesem Hintergrund ist ***Natürliche Person 1*** für die Zwecke der Anwendung des Begriffs „verbundene Unternehmen“ iSd Anhangs I der AGVO grundsätzlich nicht als natürliche Person anzusehen, sondern als „Unternehmen“. Als verbundene Unternehmen iSd Anhangs I der AGVO sind – neben dem Unternehmen ***Natürliche Person 1*** – folglich jedenfalls all jene Unternehmen zu qualifizieren, an denen das Unternehmen ***Natürliche Person 1*** die Mehrheit der Stimmrechte der Anteilseigner oder Gesellschafter hält (Art 3 Abs 3 lit a des Anhangs I der AGVO; vgl dazu auch sinngemäß EuGH 24.9.2020, C 516/19, *NMI/Technologietransfer*, EU:C:2020:754, Rn 70). Dies trifft im vorliegenden Beschwerdefall nach der Maßgabe der bei Punkt 1.1. festgestellten Beteiligungsverhältnisse und gesellschaftsvertraglichen Regelungen auf folgende Einheiten zu:

- ***GmbH & Co KG 1***,
- ***GmbH 1*** (nunmehr: ***GmbH 1*** in Liqu.),
- ***GmbH & Co KG 2***,
- ***GmbH & Co KG 4***,
- ***GmbH & Co KG 3***,
- ***GmbH & Co KG 5***,
- ***GmbH 3*** (nunmehr: ***GmbH 8***) und
- ***GmbH 4***, (nunmehr: ***GmbH 5***)

Betreffend die ***GmbH & Co KG 4*** ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass bei dieser die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter auch nach der im Juli 2022 erfolgten Abtretung eines Kommanditanteils an seinen Bruder von ***Natürliche Person 1*** gehalten werden. Dieser verfügt aufgrund seiner Beteiligung an der ***Komplementär GmbH 1*** (Komplementärin) als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer in Gesellschafterversammlungen der ***GmbH & Co KG 4*** über eine Stimme, sowie im Hinblick auf seine Hafteinlage als Kommanditist von 500,00 Euro über 50 weitere Stimmen. Sein Bruder ***Natürliche Person 2*** verfügt im Hinblick auf seine Hafteinlage von 500,00 Euro über 50 Stimmen.

Darauf, ob die betreffenden Unternehmen ganz oder teilweise auf demselben Markt oder auf benachbarten Märkten tätig sind, kommt es insoweit nicht an (vgl nochmals EuGH 19.3.2026, C-870/24, *SIA „OUTLETICO“*, EU:C:2026:224, Rn 66).

Im Unterschied zu den oben angeführten Unternehmen hält ***Natürliche Person 1*** allerdings nicht die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter der ***GmbH 6*** (nunmehr: ***GmbH & Co KG 6***), sondern lediglich 50% der Stimmrechte und ist insoweit der Tatbestands des Art 3 Abs 3 lit a des Anhangs I der AGVO formal nicht erfüllt. Daraus kann jedoch noch nicht geschlossen werden, dass es sich bei der ***GmbH 6*** um ein eigenständiges Unternehmen handelt. Dies aus nachstehenden Gründen:

Wenngleich sich aus dem Wortlaut von Art 3 Abs 3 Unterabs 1 und 4 des Anhangs I der AGVO ergibt, dass diese Bestimmungen grundsätzlich nur auf den Fall abzielen, dass Unternehmen zueinander in einer der in Art 3 Abs 3 Unterabs 1 Buchst a bis d des Anhangs aufgezählten Beziehungen stehen, darf daraus der Rsp des EuGH zufolge aber nicht geschlossen werden, dass eine Einstufung der betreffenden Unternehmen als verbundene Unternehmen stets ausscheidet, wenn diese Voraussetzung formal nicht erfüllt ist (vgl EuGH 27.2.2014, C-110/13, *HaTeFo*, EU:C:2014:114, Rn 28 und Rn 29 zu den gleichlautenden Bestimmungen in der KMU-Empfehlung [s dazu oben unter Punkt 3.1.2.d]).

Betreffend das in Art 3 des Anhangs I der AGVO verankerte Unabhängigkeitskriterium hat der EuGH befunden, dass es sicherstellen soll, dass die für KMU vorgesehenen Maßnahmen tatsächlich diejenigen Unternehmen erreichen, deren geringe Größe für sie einen Nachteil bedeutet, nicht aber diejenigen, die einem großen Konzern angehören und Zugang zu Mitteln und Unterstützungen haben, die ihren gleich großen Konkurrenten nicht zur Verfügung stehen (vgl EuGH 24.9.2020, C 516/19, *NMI Technologietransfer*, EU:C:2020:754, Rn 33; vgl auch entsprechend EuGH 29.4.2004, C 91/01, *Italien/Kommission*, EU:C:2004:244, Rn 50; EuGH 10.3.2021, C-572/19 P, *Ertico – ITS Europe*, EU:C:2021:188, Rn 90).

Dieses Kriterium dient, wie sich ua aus dem neunten Erwägungsgrund der KMU-Empfehlung ergibt, auf der dem 30. Erwägungsgrund der AGVO zufolge der in Anhang I dieser Verordnung definierte Begriff „KMU“ beruht, dazu, die wirtschaftliche Realität der KMU besser zu erfassen und aus dieser Kategorie die Unternehmensgruppen auszuklammern, die über eine stärkere Wirtschaftskraft als ein KMU verfügen, damit der Nutzen der verschiedenen Regelungen oder Maßnahmen zur Förderung der KMU nur Unternehmen zugutekommt, bei denen ein entsprechender Bedarf besteht (vgl EuGH 24.9.2020, C 516/19, *NMI Technologietransfer*, EU:C:2020:754, Rn 34; vgl auch entsprechend EuGH 27.2.2014, C 110/13, *HaTeFo*, EU:C:2014:114, Rn 31; EuGH 10.3.2021, C-572/19 P, *Ertico – ITS Europe*, EU:C:2021:188, Rn 88).

Zu berücksichtigen ist auch, dass die Definition des Begriffs „KMU“ im Sinne des Anhangs I der AGVO – da sie dazu führt, dass den Unternehmen, die unter diesen Begriff fallen, meist durch Ausnahmen von allgemeinen Regeln Vorteile gewährt werden – der stRsp des EuGH zufolge eng auszulegen ist (vgl EuGH 24.9.2020, C 516/19, *NMI Technologietransfer*, EU:C:2020:754, Rn 65; vgl auch entsprechend EuGH 10.3.2021, C-572/19 P, *Ertico – ITS Europe*, EU:C:2021:188, Rn 89; EuGH 27.2.2014, C 110/13, *HaTeFo*, EU:C:2014:114, Rn 32).

Unter diesem Blickwinkel ist – damit nur Unternehmen vom KMU-Begriff erfasst werden, die tatsächlich unabhängige KMU darstellen – die Struktur von KMU zu untersuchen, die eine wirtschaftliche Gruppe bilden, deren Bedeutung über die eines solchen Unternehmens hinausgeht, und es ist darauf zu achten, dass die Definition der KMU nicht durch eine rein formale Erfüllung der Kriterien umgangen wird (vgl. EuGH 10.3.2021, C-572/19 P, *Ertico – ITS Europe*, EU:C:2021:188, Rn 90; EuGH 29.4.2004, C 91/01, *Italien/Kommission*, EU:C:2004:244, Rn 50; EuGH 27.2.2014, C 110/13, *HaTeFo*, EU:C:2014:114, Rn 33).

Das Unabhängigkeitskriterium ist daher der Rsp des EuGH zufolge so auszulegen, dass bei einem Unternehmen, das dieses Kriterium formal erfüllt, in Wirklichkeit aber zu einem großen Konzern gehört, gleichwohl davon ausgegangen werden kann, dass es dieses Kriterium nicht erfüllt (vgl. EuGH 10.3.2021, C-572/19 P, *Ertico – ITS Europe*, EU:C:2021:188, Rn 91; EuGH 29.4.2004, C 91/01, *Italien/Kommission*, EU:C:2004:244, Rn 51; EuGH 27.2.2014, C 110/13, *HaTeFo*, EU:C:2014:114, Rn 34).

In diesem Zusammenhang hat der EuGH auch zu der im Vergleich zu Art 3 Abs 3 Unterabs 4 des Anhangs I der AGVO inhaltsgleichen Bestimmung des Art 3 Abs 3 Unterabs 4 des Anhangs der KMU-Empfehlung ausgesprochen, dass diese Bestimmung dahin auszulegen ist, dass Unternehmen als „verbunden“ im Sinne dieses Artikels angesehen werden können, wenn die Prüfung der zwischen ihnen bestehenden rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ergibt, dass sie, vermittelt einer natürlichen Person oder einer gemeinsam handelnden Gruppe natürlicher Personen, eine einzige wirtschaftliche Einheit bilden, auch wenn sie formal nicht in einer der in Art 3 Abs 3 Unterabs 1 des Anhangs aufgeführten Beziehungen zueinander stehen (vgl. EuGH 27.2.2014, C 110/13, *HaTeFo*, EU:C:2014:114, Rn 34).

Im vorliegenden Beschwerdefall hält ***Natürliche Person 1*** 50% der Gesellschaftsanteile an der ***GmbH 6*** und damit auch 50% der Stimmrechte der Gesellschafter. Die weiteren 50% werden von ***Natürliche Person 2***, dem Bruder von ***Natürliche Person 1*** gehalten.

Im Hinblick darauf ist zu zunächst berücksichtigen, dass familiäre Verbindungen im Allgemeinen bereits als ausreichend für die Schlussfolgerung angesehen werden, dass natürliche Personen gemeinsam handeln (vgl. zB Entscheidung der Kommission vom 7. Juni 2006 über die staatliche Beihilfe Nr C 8/2005 – *Nordbrandenburger Umesterungswerke NUW*, ABl L 353 vom 13.12.2006, S 60; vgl. auch den von der Kommission veröffentlichten „Benutzerleitfaden zur Definition von KMU“ S 35 sowie EuGH 27.2.2014, C 110/13, *HaTeFo*, EU:C:2014:114, Rn 37).

Des Weiteren sind als „gemeinsam handelnd“ im Sinne von Art 3 Abs 3 Unterabs 4 des Anhangs I der AGVO bzw des Anhangs der KMU-Empfehlung nach der Rsp des EuGH natürliche Personen anzusehen, wenn sie sich abstimmen, um Einfluss auf die geschäftlichen Entscheidungen der betreffenden Unternehmen auszuüben, sodass diese Unternehmen nicht

als wirtschaftlich voneinander unabhängig angesehen werden können. Dabei kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an, und es ist nicht zwingend erforderlich, dass zwischen den fraglichen Personen vertragliche Beziehungen bestehen oder dass sie auch nur die Absicht haben, die KMU-Definition im Sinne der genannten Empfehlung zu umgehen (EuGH 27.2.2014, C 110/13, *HaTeFo*, EU:C:2014:114, Rn 34).

Im vorliegenden Beschwerdefall ergibt sich aus den Beteiligungsverhältnissen in Verbindung mit den gesellschaftsvertraglichen Regelungen betreffend die Stimmrechte der Gesellschafter der ***GmbH 6***, dass Beschlüsse der Gesellschafterversammlung im Ergebnis nur einstimmig erfolgen können und insoweit folglich zwingend ein abgestimmtes Verhalten der Gesellschafter ***Natürliche Person 1*** und ***Natürliche Person 2*** erforderlich ist. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass zwar ***Natürliche Person 2*** als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***GmbH 6*** im Firmenbuch eingetragen ist; dessen ungeachtet nimmt ***Natürliche Person 1*** jedoch regelmäßig wesentliche Geschäftsführungssagenden der ***GmbH 6*** wahr, indem er in deren Namen Lieferverträge und Kooperationsverträge ausverhandelt, wobei er die betreffenden Verträge zum Teil auch unmittelbar für die ***GmbH 6*** abschließt und die Verträge als „unterzeichnungsberechtigte Person“ für die ***GmbH 6*** unterzeichnet. Ein abgestimmtes Verhalten der Gesellschafter liegt somit zumindest insoweit auch hinsichtlich der Geschäftsführung vor. Hinzukommt, dass die ***GmbH 6*** bzw die von dieser betriebenen Lokale nicht nur gegenüber Lieferanten, sondern auch im Internet – insbesondere gegenüber Kunden – als Teil der „***Marke*** Gruppe“ präsentiert werden, was ebenfalls auf gemeinsames wirtschaftliches Handeln schließen lässt (vgl zB auch Entscheidung der Kommission vom 7. Juni 2006 über die staatliche Beihilfe Nr C 8/2005 – *Nordbrandenburger Umesterungswerke NUW*, ABl L 353 vom 13.12.2006, S 60 Rn 58).

Unternehmen, die solcherart durch eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen miteinander (wirtschaftlich) verbunden sind, gelten gleichermaßen als verbundene Unternehmen iSd Art 3 Abs 3 des Anhangs I der AGVO, sofern diese Unternehmen ganz oder teilweise auf demselben Markt oder auf benachbarten Märkten tätig sind.

Bei einer Beurteilung kartellrechtlicher Sachverhalte liegt die Aufgabe der Marktabgrenzung darin, Wettbewerbsbeziehungen zu identifizieren. Mit der dabei vorzunehmenden Abgrenzung eines Marktes in sowohl seiner sachlichen als auch seiner räumlichen Dimension soll ermittelt werden, welche konkurrierenden Unternehmen tatsächlich in der Lage sind, dem Verhalten der beteiligten Unternehmen Schranken zu setzen und sie daran zu hindern, sich einem wirksamen Wettbewerbsdruck zu entziehen (vgl zB OGH 2.12.2013, 16 Ok 6/12, mit Verweis auf die Bekanntmachung der Kommission über die Definition des relevanten Marktes im Sinne des Wettbewerbsrechts der Gemeinschaft, ABl vom 9.12.1997, C-372/5 Rz 2). Bei der Bewertung staatlicher Beihilfen stehen allerdings der Beihilfeempfänger und der betreffende Wirtschaftszweig im Vordergrund und nicht so sehr die Feststellung der Wettbewerbskräfte,

denen der Beihilfeempfänger ausgesetzt ist (*Bechtold/Bosch/Brinker*, EU-Kartellrecht³ [2014] Bekanntmachung der Kommission über die Definition des relevanten Marktes im Sinne des Wettbewerbsrechts der Gemeinschaft Fn 1).

Wenn Art 3 Abs 3 Unterabs 4 des Anhangs I AGVO auf Tätigkeiten auf dem gleichen relevanten Markt oder auf benachbarten Märkten abstellt, hat dies zum Zweck, die Prüfung der Beziehungen, die durch natürliche Personen zwischen den Unternehmen bestehen, auf das unbedingt Notwendige zu beschränken (vgl Erwägungsgrund 12 der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 6. Mai 2003 zur inhaltsgleichen Regelung in dieser Empfehlung).

Im Hinblick auf das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei im vorliegenden Beschwerdefall ist in diesem Zusammenhang insbesondere zu berücksichtigen, dass Art 3 Abs 3 Unterabs 4 des Anhangs I AGVO eine bloß teilweise auf demselben Markt oder auf benachbarten Märkten erfolgende Ausübung der jeweiligen Tätigkeit als ausreichend erachtet, sodass eine völlige Deckungsgleichheit des angesprochenen Zielpublikums nicht erforderlich ist.

Zudem genügt auch ein Tätigwerden auf einem „benachbarten Markt“, damit der Tatbestand als erfüllt angesehen werden kann. Benachbarte Märkte sind Märkte, deren jeweilige Waren oder Dienstleistungen einander ergänzen oder deren Waren zu einer Produktpalette gehören, die in der Regel von der gleichen Kundengruppe für dieselbe Endverwendung gekauft werden (vgl den von der Kommission veröffentlichten „Benutzerleitfaden zur Definition von KMU“ S 34 mit Verweis auf die Leitlinien der Kommission zur Bewertung nichthorizontaler Zusammenschlüsse, ABl C 265 vom 18.10.2008, S 8). Zudem sollen auch vertikale Beziehungen in einer Wertschöpfungskette berücksichtigt werden (vgl nochmals den von der Kommission veröffentlichten „Benutzerleitfaden zur Definition von KMU“ S 34).

In den von der ***GmbH 6*** betriebenen Diskotheken („***Diskothek 6***“ bzw vormalis „***Diskothek 1***“ und „***Diskothek 2***“) werden insbesondere im Vergleich zu anderen Diskotheken der „***Marke*** Gruppe“ (zB „***Diskothek 3***“, „***Diskothek 7***“) im Wesentlichen Dienstleistungen für dieselbe Endverwendung angeboten, nämlich das Abhalten von Tanzveranstaltungen, wobei die Tanzmusik in der Regel nicht live aufgeführt, sondern durch DJs von Tonträgern eingespielt wird. Dabei werden den Kunden insbesondere Getränke zur Konsumation angeboten, wobei das angebotene Sortiment innerhalb der „***Marke*** Gruppe“ (inklusive der von der ***GmbH 6*** betriebenen Diskotheken) weitgehend gleich ist. Es kann somit entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht von einer Tätigkeit auf zwei verschiedenen (nicht einmal benachbarten) sachlichen Märkten ausgegangen werden. Aufgrund der räumlichen Entfernung zwischen der Stadt ***Ort 5***, in der unter anderem die Diskotheken „***Diskothek 3***“ und „***Diskothek 7***“ betrieben werden, einerseits und der Stadt ***Ort 4***, in der die von der ***GmbH 6*** betriebenen Diskotheken „***Diskothek 2***“ und „***Diskothek 6***“ (vormalis „***Diskothek 1***“) betrieben

werden, von nur 29 km kann zudem auch räumlich nicht von zwei verschiedenen Märkten ausgegangen werden.

Im Lichte obiger Ausführungen fehlt es der ***GmbH 6*** an einer für eine Qualifikation als unabhängiges Unternehmen iSd Art 3 des Anhangs I der AGVO hinreichenden wirtschaftlichen Eigenständigkeit. Daran vermag auch das Vorliegen einer stillen Beteiligung des ***Natürliche Person 2*** am Unternehmen der ***GmbH 6*** nichts zu ändern, weil es sich bei einer sogenannten stillen Gesellschaft um eine reine Innengesellschaft handelt und die stille Beteiligung dem stillen Gesellschafter weder (zusätzliche) Mitspracherechte betreffend die Geschäftsführung noch (zusätzliche) Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung der ***GmbH 6*** vermittelt. Zudem ändert das Vorliegen einer stillen Beteiligung nichts an den Umständen, die für die Annahme eines gemeinsamen Handelns von ***Natürliche Person 2*** und von ***Natürliche Person 1*** ausschlaggebenden tatsächlichen Umständen.

Auch das Unternehmen ***GmbH 6*** wurde von der belangten Behörde somit zu Recht in den Unternehmensverbund ***Natürliche Person 1*** miteinbezogen.

(ii) Verstoß gegen das Durchführungsverbot

Wie oben dargelegt wurde, lagen die mit den angefochtenen Bescheiden rückgeforderten Beihilfen zur Gänze oberhalb der Beihilfeobergrenze nach Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens (insgesamt 2,3 Mio EUR). Die Auszahlung dieser Beihilfebeträge erfolgte somit entgegen den Bedingungen der Entscheidung der Kommission über die Genehmigung der zugrundeliegenden Beihilferegelung, in der hinsichtlich des Höchstbetrags der finanziellen Maßnahme auf die Vorgaben der Europäischen Kommission gemäß den im Befristeten Rahmen festgelegten Beihilfeobergrenzen verwiesen wurde (s dazu oben Punkte 3.1.2.c und 3.1.2.d).

Art 108 AEUV (s auch Art 1 lit b und lit c der Verordnung [EU] 2015/1589 [Beihilfenverfahrens-VO]) unterscheidet zwischen bestehenden Beihilfen (Art 108 Abs 1 AEUV) und neuen Beihilfen (Art 108 Abs 3 AEUV). Bestehende Beihilferegelungen werden von der Kommission „fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten“ überprüft. Bei derartigen bestehenden Beihilfen obliegt es ausschließlich der Kommission, die Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nach Art 107 AEUV aufzugreifen. Demgegenüber haben die Mitgliedstaaten die beabsichtigte Neueinführung oder Umgestaltung von Beihilfen (neue Beihilfen) zu notifizieren und darf der betreffende Mitgliedstaat die beabsichtigte Maßnahme „nicht durchführen“, bevor die Kommission eine abschließende Entscheidung getroffen hat (vgl Lang, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT Band IV/1 [2009] 56; OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 29 ff mwH).

Werden „neue Beihilfen“ ohne Notifizierung bei der Kommission durchgeführt, so handelt es sich um sog „rechtswidrige Beihilfen“ (Art 1 lit f VO [EU] 2015/1589).

Wird eine Beihilfe zwar auf der Grundlage einer von der Kommission genehmigten Beihilferegulierung gewährt, erfüllt die Beihilfe aber – wie hier – die Bedingungen der Entscheidung der Kommission über die Genehmigung der zugrundeliegenden Beihilferegulierung nicht und ist die Beihilfe deshalb nicht durch die Entscheidung der Kommission gedeckt, liegt ebenso eine rechtswidrige „neue Beihilfe“ vor (vgl. EuGH 21.3.2002, C-36/00, *Spanien/Kommission*, EU:C:2002:196, Rn 24; OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 31; *Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² [2024] 254).

Als „durchgeführt“ ist eine Beihilfemaßnahme mit der Auszahlung – oder bereits vor Auszahlung, wenn der Mitgliedsstaat ohne weiteres zur Gewährung verpflichtet ist – anzusehen (vgl. *Werner in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Art 108 AEUV Rz 138). Bei den im Beschwerdefall in Rede stehenden Beihilfemaßnahmen kamen die jeweiligen Förderverträge mit der COFAG mit Auszahlung der beantragten Förderung zustande und gelten diese somit mit dem jeweils festgestellten Valutadatum als durchgeführt.

Die an die beschwerdeführende Partei ausbezahlten, hier in Rede stehenden Beihilfebeträge wurden somit – entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht – unter Verstoß gegen die Anmeldepflicht für neue Beihilfen gewährt und liegt somit ein Verstoß gegen das in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV normierte Durchführungsverbot, wonach *„der betreffende Mitgliedstaat [...] die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen [darf], bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat“*, vor (vgl. auch OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b). Dieses Durchführungsverbot gilt, solange die Kommission nicht einen abschließenden Genehmigungsbeschluss erlässt (vgl. EuGH 8.11.2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598, Rn 24).

In diesem Zusammenhang hat der EuGH klargestellt, dass das in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordnete Verbot der Durchführung von Beihilfevorhaben unmittelbare Wirkung hat und dass die unmittelbare Anwendbarkeit des in dieser Bestimmung enthaltenen Durchführungsverbots jede Beihilfemaßnahme betrifft, die durchgeführt wird, ohne dass sie angezeigt worden ist (EuGH 5.3.2019, C-349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 88 mit Verweis auf EuGH 21.11.2013, C-284/12, *Deutsche Lufthansa*, EU:C:2013:755, Rn 29).

Daraus folgt, dass sowohl die nationalen Gerichte als auch die nationalen Verwaltungsbehörden nach ihrem nationalen Recht sicherstellen müssen, dass sämtliche Konsequenzen aus einer Verletzung von Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV sowohl hinsichtlich der Gültigkeit der Durchführungsakte als auch hinsichtlich der Wiedereinziehung der unter Verletzung dieser Bestimmung gewährten finanziellen Unterstützungen gezogen werden, und dass Gegenstand ihrer Aufgabe somit die Anordnung von Maßnahmen ist, die geeignet sind, der Rechtswidrigkeit der Durchführung der Beihilfen abzuwehren, damit der Empfänger in der bis zur Entscheidung der Kommission noch verbleibenden Zeit nicht weiterhin frei über sie

verfügen kann (vgl. EuGH 5.3.2019, C-349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 88 bis 92 mwN der Rsp des EuGH). Die nationalen Verwaltungsbehörden und die nationalen Gerichte, die im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden haben, trifft damit insbesondere auch die Verpflichtung „eine rechtswidrig gewährte Beihilfe aus eigener Initiative zurückzufordern“ (vgl. EuGH 5.3.2019, C-349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 92 bis 95).

Die in Rede stehenden Beihilfebeträge sind daher auf der Grundlage der vom nationalen Gesetzgeber zu diesem Zweck geschaffenen Bestimmungen der §§ 13 ff COFAG-NoAG zurückzufordern, wobei sich der Rückerstattungsanspruch gemäß § 14 Abs 2 Z 2 COFAG-NoAG aus „dem Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der dem Vertragspartner beihilfenrechtlich als finanzielle Leistung zusteht“, errechnet. Wie bereits oben ausgeführt wurde, lagen im vorliegenden Beschwerdefall die in Rede stehenden bei Punkt 1.3 angeführten Auszahlungsbeträge oberhalb der unionsrechtlichen Beihilfeobergrenze von 2,3 Mio Euro „je Unternehmen“, die bereits mit den zuvor erfolgten, bei Punkt 1.2 angeführten Fördermaßnahmen ausgeschöpft worden war. Es war daher hinsichtlich der bei Punkt 1.3 angeführten Förderungen ein Rückerstattungsanspruch festzusetzen.

f. Vertrauensschutz

Wie oben bereits dargelegt wurde, muss die Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Beihilfe nach ständiger Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich zu deren Rückforderung durch die nationalen Behörden führen, um die frühere Lage wiederherzustellen (vgl. auch EuGH 9.10.2025, C-416/24 und C-417/24, *On Air Media Professionals u.a.*, EU:C:2025:765, Rn 56 mwN).

Allerdings sind bei der Durchführung des Unionsrechts dessen Grundprinzipien, insbesondere der Grundsatz des Vertrauensschutzes, zu beachten. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH gehört der Grundsatz des Vertrauensschutzes zu den tragenden Grundsätzen der Union (zB EuGH 5.9.2024, C- 498/22 bis C- 500/22, *Novo Banco u.a.*, EU:C:2024:686, Rn 100).

Das Recht, sich auf diesen Grundsatz zu berufen, setzt voraus, dass die zuständigen Unionsbehörden dem Betroffenen klare, unbedingte und übereinstimmende, aus befugten und zuverlässigen Quellen stammende Zusicherungen erteilt haben (EuGH 5.3.2019, C- 349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 97 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Da die Überwachung der staatlichen Beihilfen durch die Kommission in Art 108 AEUV zwingend vorgeschrieben ist, dürfen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zum einen die von einer Beihilfe begünstigten Unternehmen auf die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe grundsätzlich nur dann vertrauen, wenn sie unter Einhaltung des in diesem Artikel vorgesehenen Verfahrens gewährt wurde; zum anderen ist es einem sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmer regelmäßig möglich, sich zu vergewissern, dass dieses Verfahren eingehalten wurde. Insbesondere kann

der Empfänger einer Beihilfe, wenn sie ohne vorherige Anmeldung bei der Kommission gewährt wurde, so dass sie gemäß Art 108 Abs 3 AEUV rechtswidrig ist, in diesem Moment kein berechtigtes Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit ihrer Gewährung haben (EuGH 5.3.2019, C- 349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 98 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Von dieser Vergewisserungspflicht dispensiert auch eine falsche Beratung des Empfängers durch die beihilfegewährende nationale Stelle nicht, weil die Verantwortung des Empfängers *„nicht vom Verhalten der Behörde abhängen [kann], auch wenn diese für die Rechtswidrigkeit des Bescheids in einem solchen Maße verantwortlich war, daß die Rücknahme als Verstoß gegen Treu und Glauben erscheint“* (vgl. EuGH 20.3.1997, C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland*, EU:C:1997:163, Rn 41 und dazu *Sutter in Mayer/Stöger* [Hrsg], EUV/AEUV Art 108 AEUV [Stand 1.1.2014, rdb.at] Rz 117).

Eine gegen eine bestimmte Unionsregelung verstoßende Praxis eines Mitgliedstaats bzw das unionsrechtswidrige Verhalten einer mit der Anwendung des Unionsrechts betrauten nationalen Behörde bei einem Einzelnen, dem die so geschaffene Lage zugutekommt, kann nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kein berechtigtes Vertrauen darauf begründen, in den Genuss einer unionsrechtswidrigen Behandlung zu kommen (EuGH 9.10.2025, C-416/24 und C-417/24, *On Air Media Professionals u.a.*, EU:C:2025:765, Rn 61; EuGH 5.3.2019, C- 349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 104).

Wenn die beschwerdeführende Partei darauf verweist, dass in den *„FAQ des BMF, aber auch zahllosen Äußerungen von Entscheidungsträgern des Ministeriums und der COFAG [...] im Sinne des Inhalts der Förderrichtlinien gleich mehrmals darauf hingewiesen [wurde], dass die genehmigte Förderungen pro Einzelgesellschaft zustehen“* (Punkt 5.1.9. des Beschwerdeschriftsatzes), ist dem somit entgegenzuhalten, dass es im Lichte der oa Rechtsprechung des EuGH von vornherein ausgeschlossen ist, dass in einer Situation wie der im Beschwerdefall in Rede stehenden eine nationale Stelle bei einem Empfänger einer zu Unrecht gewährten Beihilfe wie der beschwerdeführenden Partei ein berechtigtes Vertrauen in die Rechtmäßigkeit dieser Beihilfe begründet haben konnte.

Soweit die beschwerdeführende Partei ein Vertrauen *„auf die rechtskräftigen Genehmigungsentscheidungen der Kommission“* geltend macht, ist auf die obigen Ausführungen unter Punkt 3.1.2.d zu verweisen. Wie dort dargelegt wurde, enthalten die einschlägigen Beschlüsse der Kommission keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass diesen ein von den unionsrechtlichen Wettbewerbsvorschriften abweichendes Verständnis des Begriffes *„Unternehmen“* zugrunde liegen würde. Auch sonst hat die Kommission niemals zu erkennen gegeben, dass dem Begriff des Unternehmens im Befristeten Rahmen ein von dem ansonsten im Bereich der unionsrechtlichen Wettbewerbsvorschriften vorherrschenden Verständnis verschiedener Inhalt beigemessen werden könnte. Der unionsrechtliche Grundsatz des

Vertrauensschutzes steht der Rückforderung der in Rede stehenden Beihilfen somit nicht entgegen (vgl auch OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 77).

Daran ändert im Übrigen auch der Umstand nichts, dass die in Rede stehenden Genehmigungsentscheidungen der Kommission nur in Englisch vorliegen, weil Österreich auf eine Entscheidung in seiner Amtssprache verzichtet hat. So hat einerseits die Kommission durch das Unterlassen einer Abfassung und Veröffentlichung ihrer Entscheidungen in deutscher Sprache dem betroffenen Unternehmen gerade nicht *„klare, unbedingte und übereinstimmende, aus befugten und zuverlässigen Quellen stammende Zusicherungen erteilt“* (vgl EuGH 5.3.2019, C- 349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 97 und die dort angeführte Rechtsprechung). Zudem ist zu berücksichtigen, dass sich die einschlägigen Regelungen betreffend die beihilferechtlichen Obergrenzen im Befristen Rahmen wiederfinden. Auf diese wird sowohl in den einschlägigen Entscheidungen der Kommission als auch in der der Kommission notifizierte Beihilferegelung (Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Ergreifung von finanziellen Maßnahmen, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und zur Überbrückung von Liquiditäts-schwierigkeiten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind, BGBl II 2020/143; s dazu oben unter Punkt 3.1.2.c) ausdrücklich verwiesen (s Punkt 6.3. des Anhangs zur vorgenannten Verordnung BGBl II 2020/143: *„Der Höchstbetrag der finanziellen Maßnahme hat den Vorgaben der Europäischen Kommission gemäß Abschnitt 3.1, 3.2 und 3.3. der Mitteilung der Europäischen Kommission vom 19. März 2020 (C(2020) 1863 final) in der Fassung der Mitteilung der Kommission vom 2. April 2020 (C(2020) 2215 final) zu entsprechen.“*). Der Befristete Rahmen, an den die Kommission im Sinne einer Selbstbindung bei ihren Genehmigungsentscheidungen gebunden war (s dazu oben unter Punkt 3.1.2.b), sowie die Mitteilungen betreffend die Änderungen des Befristeten Rahmens wurden jeweils unter anderem auch in deutscher Sprache im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht.

Betreffend den im (nationalen) Abgabenverfahrensrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben (vgl dazu *Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf*, Abgabenverfahren⁴ [2025] § 114 Rz 6 ff) ist schließlich anzumerken, dass dieser im Beschwerdefall bereits aufgrund der unmittelbaren Wirkung des in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordneten Durchführungsverbots keine Auswirkungen zu zeitigen vermag (vgl auch OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 78).

3.1.3. Behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften

Wenn die beschwerdeführende Partei einen den angefochtenen Bescheiden anhaftenden Begründungsmangel moniert, ist dazu wie folgt auszuführen: Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO hat ein Bescheid ua eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs 1 oder 3 BAO) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts

wegen erlassen wird. Der beschwerdeführenden Partei ist zwar insoweit zuzustimmen, dass der VwGH in seiner Rsp bestimmte Mindestanforderungen an die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides herausgearbeitet hat (vgl zB VwGH 24.6.2003, 2002/14/0134). Die beschwerdeführende Partei übersieht jedoch, dass bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide – abgesehen von gegenständlich nicht in Betracht zu ziehenden Ausnahmen (zu den Grenzen der zulässigen Sanierung von Begründungsmängeln siehe VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119) – im Rechtsmittelverfahren saniert werden können und für sich das Bundesfinanzgericht nicht zu einem Vorgehen nach § 278 Abs 1 BAO (Kassation) berechtigen (vgl VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045, zur insoweit vergleichbaren Rechtslage vor der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012; vgl weiters zB auch VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0002, mwH).

3.2. Nichtvorliegen verfassungsrechtlicher Bedenken

Zu der von der beschwerdeführenden Partei behaupteten Verfassungswidrigkeit des § 2 Abs 8 COFAG-NoAG und der §§ 13 ff COFAG-NoAG ist wie folgt auszuführen:

Wie oben unter Punkt 3.1.2.e dargelegt wurde, erfolgten die Auszahlungen der in Rede stehenden Beihilfebeträge an die beschwerdeführende Partei in Verstoß gegen das in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordnete Durchführungsverbot, welches der ständigen Rechtsprechung des EuGH zufolge unmittelbare Wirkung entfaltet. Damit kommt dieser Bestimmung Vorrang gegenüber nationalem Recht unabhängig von dessen jeweiligem Rang, somit auch gegenüber innerstaatlichem Verfassungsrecht zu (vgl zB EuGH 8.9.2010, C-409/06, *Winner Wetten*, EU:C:2010:503, Rn 61; VfGH 5.12.2008, G 113/08, VfSlg 18.642/2008). Die COFAG hätte die in Verstoß gegen das Durchführungsverbot ausbezahlten Beträge demgemäß wiedereinzuziehen gehabt, ohne dass es einer Ermächtigung durch nationales Recht bedurft hätte (vgl EuGH 5.3.2019, C-349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 95). Zur Umsetzung des Erkenntnisses des VfGH vom 5.10.2023, G 265/2022-45, VfSlg 20.641/2023, waren die der COFAG obliegenden Aufgaben allerdings neu zu ordnen, wobei sich der Gesetzgeber dazu entschied, ab 1. August 2024 die Abgabenbehörden für die Rückforderung von COVID-19-Hilfen, soweit diese zu Unrecht von der COFAG ausbezahlt wurden, zuständig zu machen und die Rückforderung als hoheitlichen (öffentlich-rechtlichen) Rückerstattungsanspruch auszugestalten (vgl AB 2679 BlgNR XXVII. GP 4 f).

Soweit sich der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit in diesem Zusammenhang gegen die Rückforderung rechtswidriger Beihilfen dem Grunde nach richtet, geht dieser in Anbetracht des Anwendungsvorranges des Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV von vorneherein ins Leere (vgl nochmals VfGH 5.12.2008, G 113/08, VfSlg 18.642/2008). Insbesondere auf das von der beschwerdeführenden Partei ins Treffen geführte Grundrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums (Art 5 StGG) bzw auf den daraus abgeleiteten Schutz der Privatautonomie (s dazu zB VfGH 13.12.2022, G 174/2022, VfSlg 20.587/2022) muss daher nicht näher eingegangen

werden. Der Vollständigkeit halber sei aber darauf hingewiesen, dass entgegen dem Beschwerdevorbringen ein „Eingriff in bestehende Förderverträge“ nicht vorliegt, weil zivilrechtlich der Verstoß gegen das Durchführungsverbot iSd Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV nach § 879 Abs 1 ABGB ohnehin zwingend zur Nichtigkeit der betreffenden Förderverträge führt (vgl OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 71 f; vgl auch BGH 10.2.2011, 1 ZR 136/09, *Flughafen Frankfurt-Hahn*).

Soweit sich die von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den vom Gesetzgeber vorgegebenen Modus der Rückforderung richten, ist zunächst – wie auch in den Gesetzesmaterialien zum COFAG-NoAG ausgeführt wird (AB 2679 BlgNR XXVII. GP 4) – festzuhalten, dass es die Verfassung dem einfachen Gesetzgeber weithin freistellt, eine Angelegenheit entweder dem Bereich hoheitlicher oder dem Bereich privatwirtschaftlicher Vollziehung zuzuweisen (vgl VfGH 15.10.2016, E 560/2016, VfSlg 20.099/2016). Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art 7 B-VG, Art 2 StGG) bzw das aus diesem abgeleitete Sachlichkeitsgebot ins Treffen führt, ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass der Verfassungsgerichtshof aus den in Art 126b Abs 5 B-VG vorgesehenen Kontrollmaßstäben der Sparsamkeit, der Wirtschaftlichkeit und der Zweckmäßigkeit eine allgemeine Maxime staatlichen Handelns – das verfassungsrechtliche Effizienzprinzip – ableitet (vgl VfGH 10.10.2003, G 222/02 ua, VfSlg 17.023/2003, Punkt 2.2.5. mwN; *Grabenwarter/Frank*, B-VG² Art 126b [Stand 1.1.2025, rdb.at] Rz 9). Das Effizienzgebot bindet als besondere Ausprägung des Sachlichkeitsgebotes nicht nur die Vollziehung, sondern auch den Gesetzgeber (vgl VfGH 13.12.2019, G 78/2019 ua, VfSlg 20.361/2019, Punkt 2.1.3.3.; 10.10.2003, G 222/02 ua, VfSlg 17.023/2003, Punkt 2.2.5.; *Muzak*, B-VG⁶ Art 126b [Stand 1.10.2020, rdb.at] Rz 9). Rechtsvorschriften, die gegen diesen Grundsatz verstoßen, sind verfassungswidrig (vgl nochmals *Grabenwarter/Frank*, B-VG² Art 126b [Stand 1.1.2025, rdb.at] Rz 9 mit Verweis auf VfSlg 11.294/1987; VfSlg 14.473/1996 und VfSlg 20.361/2019).

Im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Effizienzprinzip ist im hier interessierenden Zusammenhang zu beachten, dass sich eine Rückforderung durch Hoheitsakt im Vergleich zum Zivilverfahren als rascher und kostengünstiger erweist. So wird im Schrifttum etwa auch für den Fall, dass der Bund aufgrund eines entsprechenden Beschlusses der Kommission zur Rückforderung einer von einer anderen Gebietskörperschaft in Verstoß gegen das Durchführungsverbot gewährten Beihilfe verpflichtet ist, eine Rückforderung durch Hoheitsakt (Rückzahlungsbescheid) als im Vergleich zum Zivilverfahren kostengünstigere und raschere Variante – welche allerdings entsprechender gesetzgeberischer Maßnahmen bedürfte – vorgeschlagen (vgl *Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² [2024] 337 mwN). Das verfassungsrechtliche Effizienzprinzip spricht folglich dafür, die Rückforderung von COVID-19-Hilfen, soweit diese zu Unrecht von der COFAG ausbezahlt wurden, als hoheitlichen (öffentlich-rechtlichen) Rückerstattungsanspruch auszugestalten.

Zudem gilt es zu berücksichtigen, dass eine Rückforderung durch Hoheitsakt nicht zuletzt auch für den Beihilfeempfänger mit einem wesentlich geringeren Prozesskostenrisiko verbunden ist. Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang moniert, dass Unternehmen, denen die Auszahlung von COVID-19-Förderungen verweigert wurde/wird, diese demgegenüber *„in langwierigen Verfahren und mit hohem Prozesskostenrisiko im Zivilrechtsweg einklagen müssen“*, genügt es, auf die fehlende Präjudizialität der insoweit maßgeblichen Bestimmungen zu verweisen.

Im Lichte der obigen Ausführungen vermag das erkennende Gericht aus Anlass des Beschwerdefalls in der Ausgestaltung der Rückforderung von COVID-19-Hilfen, soweit diese zu Unrecht von der COFAG ausbezahlt wurden, als hoheitlichen (öffentlich-rechtlichen) Rückerstattungsanspruch eine Verfassungswidrigkeit nicht zu erblicken, sondern bewegt sich der Gesetzgeber nach Ansicht des erkennenden Gerichts insoweit im Rahmen seines gesetzespolitischen Gestaltungsspielraumes. Gegen die Anwendung der §§ 13 ff COFAG-NoAG bestehen somit nach Ansicht des erkennenden Gerichts keine Bedenken aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit, sodass nach Art 135 Abs 4 iVm Art 89 Abs 2 B-VG ein Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschriften beim Verfassungsgerichtshof nicht zu stellen ist.

3.3. Zu Spruchpunkt II.

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 grundsätzliche Rechtsfrage kann auch bei sich aus dem Unionsrecht ergebenden Bedenken vorliegen (VwGH 13.2.2020, Ra 2020/05/0008). Zu der im vorliegenden Beschwerdefall strittigen Auslegung des im Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) – Austria COVID-19: Austrian liquidity assistance scheme in Abschnitt 3.3. Nr 32 lit b verwendeten Begriffes „undertaking“ – *in concreto* zu der Frage, ob mehrere getrennte rechtliche Einheiten, die nach der Maßgabe der in Art 3 Abs 3 des Anhangs I der AGVO genannten Kriterien als verbundene Unternehmen qualifizieren, als ein „Unternehmen“ („undertaking“) anzusehen sind – liegt eine Rsp des EuGH nicht vor. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 29. Juni 2026