

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch AREA Bollenberger Steuerberatungs GmbH, Rotenturmstraße 16/1/6 OG, 1010 Wien, und Mag. Emilijan Pantic, Landstraßer Hauptstraße 29, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 9. Mai 2025 gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs 2 COFAG-NoAG des Finanzamtes Österreich vom 16. April 2025 betreffend Verlustersatz III im Betrag von 27.776,13 Euro zu Recht:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der beschwerdeführenden Partei wurde am 1. Februar 2023 von der COFAG ein Verlustersatz III in Höhe von 27.776,13 Euro ausbezahlt. Mit Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs 2 COFAG-NoAG des Finanzamtes Österreich (im Folgenden: „belangte Behörde“) vom 16. April 2025 wurde betreffend diese Förderung ein Rückerstattungsanspruch in Höhe von 27.776,13 Euro festgesetzt. Dies mit der Begründung, dass der Antrag auf Gewährung dieser Förderung entgegen den diesbezüglichen Vorgaben der Europäischen Kommission nach dem 30. Juni 2022, nämlich am 1. Juli 2022 eingebracht worden sei. Ein Umwidmungsantrag zur Beantragung einer De-Minimis-Beihilfe nach Punkt 1.2 der Spätantragsrichtlinien sei nicht eingebracht worden.

Am 9. Mai 2025 wurde gegen den vorgenannten Bescheid eine Beschwerde eingebracht, wobei diese sich in verständiger Würdigung gegen die Festsetzung eines Rückerstattungsanspruches dem Grunde nach richtete und der Beschwerdeführer eine ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides anstrebte. Begründend wurde in der Beschwerde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer nie eine Verständigung darüber erhalten habe, dass ein

Umwidmungsantrag nach den Spätantragsrichtlinien einzubringen ist. Zudem wurde um Überprüfung des tatsächlichen Einbringungsdatums des Antrages ersucht; der Beschwerdeführer sei immer davon ausgegangen, dass der Antrag von seinem vormaligen steuerlichen Vertreter zumindest noch am 30. Juni 2022 eingebracht worden sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 5. Juni 2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu insbesondere ausgeführt, der Beschwerdeführer habe am 1. Juli 2022 um 10:50 Uhr durch seinen damaligen steuerlichen Vertreter einen Antrag auf Gewährung eines Verlustersatzes nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) im Jahr 2022 (VO Verlustersatz III) gestellt. Zwar habe die VO Verlustersatz III eine Beantragung bis zum 30. September 2022 zugelassen. Die beihilfenrechtlichen Vorschriften der Europäischen Union hätten jedoch nur die Möglichkeit der Antragstellung bis zum 30. Juni 2022 vorgesehen. Die 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“) sehe eine Sanierungsmöglichkeit für derartige beihilfenrechtswidrig ausbezahlte Zuschüsse vor. Dafür sei bis zum 1. April 2024 ein Ergänzungs- oder Umwidmungsantrag einzubringen. Der Beschwerdeführer sei am 7. Dezember 2023 per E-Mail durch die COFAG zur Einbringung eines Antrags nach den Spätantragsrichtlinien aufgefordert worden, wobei die Aufforderung an die von der beschwerdeführenden Partei bekannt gegebene E-Mail Adresse ***E-Mail-Adresse1*** versendet worden sei. Der Beschwerdeführer habe allerdings keinen „Spätantrag“ (gemeint wohl: Umwidmungsantrag) eingebracht.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 27. Juni 2025 ein Vorlageantrag eingebracht. Darin wurde ua ergänzend vorgebracht, dass die Kommunikation zwischen dem Beschwerdeführer und der „belangten Behörde“ sowohl vor der Antragstellung als auch danach über seine „tatsächlichen E-Mail Adressen“ ***E-Mail-Adresse2*** und ***E-Mail-Adresse3*** erfolgt sei. Zudem sei der Beschwerdeführer durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertreten gewesen, dennoch seien die Ergänzungsersuchen nicht dem Parteienvertreter übermittelt worden. Es liege somit ein Zustellmangel vor. Abschließend wendete die beschwerdeführende Partei ein, dass der Rückforderungsanspruch bereits verjährt sei.

Am 8. Juli 2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde und die Akten dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der damalige steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Partei brachte am 1. Juli 2022 auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) im Jahr 2022 (VO Verlustersatz III), BGBl II 2021/582, für die beschwerdeführende Partei einen Antrag auf Gewährung eines Verlustersatzes III ein.

Am 1. Februar 2023 wurde der beschwerdeführenden Partei von der COFAG in Entsprechung des Antrages vom 1. Juli 2022 ein Verlustersatz III in Höhe von 27.776,13 Euro ausbezahlt.

Die beschwerdeführende Partei hat bis zum 1. April 2024 keinen Antrag auf eine Umwidmung des Antrages, zu dem der Verlustersatz III ausbezahlt wurde, in einen Antrag auf Gewährung einer De-minimis Beihilfe oder eines Schadensausgleichs gestellt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen beruhen auf den im Rahmen der Beschwerdeentscheidung getroffenen Feststellungen der belangten Behörde, denen von der beschwerdeführenden Partei nicht entgegengetreten wurde. In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, der zufolge es – da die Feststellungen der Beschwerdeentscheidung als Vorhalt gelten – Sache der Beschwerdeführerin gewesen wäre, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser (in der Beschwerdeentscheidung auch inhaltlich mitgeteilten) Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 23.5.1996, 94/15/0024; 28.5.2008, 2006/15/0125).

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).

§ 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 unter anderem 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 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 zur beihilfenrechtskonformen Abwicklung von Spätanträgen durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (Spätantragsrichtlinien), BGBl II 2023/348.

Der Anhang zur VO Verlustersatz III sieht eine Auszahlung des Verlustersatzes in bis zu zwei Tranchen vor, wobei die Auszahlung der zweiten Tranche bis 30. September 2022 beantragt werden musste (Punkt 5.3 leg cit). Durch Einbringung eines Antrags auf Gewährung eines Verlustersatzes stellte der Antragsteller ein Angebot auf Abschluss eines Fördervertrags mit der COFAG; die Auszahlung des Verlustersatzes an den Antragsteller durch die COFAG galt als Annahme dieses Angebots (vgl Punkt 5.1 des Anhangs zur VO Verlustersatz III).

In den Spätantragsrichtlinien (Punkt 1.2) wird festgehalten, dass finanzielle Maßnahmen gemäß § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz nach dem Befristeten Rahmen für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19 (Mitteilung der Europäischen Kommission), ABl C 911 vom 20. März 2020, S 1, idF ABl C 423 vom 7. November 2022, S 9 („Befristeter Rahmen“) nur gewährt werden dürfen, wenn der Erstantrag auf eine finanzielle Maßnahme gemäß RL Verlustersatz III sowie RL Ausfallsbonus III bis zum 30. Juni 2022 gestellt wurde.

Ist ein Erstantrag auf eine finanzielle Maßnahme nach dem 30. Juni 2022 bei der COFAG eingelangt („Spätantrag“), konnte der Antragsteller des Spätantrags („Spätantragsteller“) gemäß Punkt 4 der Spätantragsrichtlinien

- eine finanzielle Maßnahme gemäß der (i) VO (EU) Nr 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 2023/2832 („De-minimis-VO DAWI 2024“) nach Punkt 5 (De-minimis Beihilfe) oder
- einen Schadensausgleich nach Punkt 6 der Spätantragsrichtlinien

beantragen. In Bezug auf Spätanträge, zu denen bereits Auszahlungen erfolgten, konnte ein Antrag auf entsprechende Umwidmung des Spätantrags („Umwidmungsantrag“) gestellt werden.

Nach Punkt 9.6 der Spätantragsrichtlinien wird die Umwidmung einer finanziellen Maßnahme in eine De-minimis-Beihilfe nach Punkt 5 oder in einen Schadensausgleich nach Punkt 6 auf Grundlage einer privatrechtlichen Vereinbarung zwischen der COFAG einerseits und dem Antragsteller andererseits vorgenommen. Der Antragsteller stellt durch die Einbringung des Umwidmungsantrags ein Angebot auf Abschluss einer privatrechtlichen Vereinbarung über die Umwidmung (Umwidmungsvertrag). Der Umwidmungsvertrag kommt mit der Umwidmungs-Mitteilung der COFAG an den Antragsteller gemäß Punkt 9.4 zweiter Satz, zustande. Mit Abschluss des Umwidmungsvertrags sind die betroffenen finanziellen Maßnahmen im Sinne dieser Richtlinien umgewidmet.

Nach Punkt 4.6 der Spätantragsrichtlinien konnten Umwidmungsanträge bis zum 1. April 2024 gestellt werden.

Im vorliegenden Fall wurde am 1. Juli 2022 ein Antrag auf Gewährung eines Verlustersatzes III eingebracht und wurde der beschwerdeführenden Partei von der COFAG in Entsprechung dieses Antrages am 1. Februar 2023 ein Verlustersatz III in Höhe von 27.776,13 Euro ausbezahlt. Es liegt somit gegenständlich ein „Spätantrag“ iSd Spätantragsrichtlinien vor. Wie bei Punkt 1 festgestellt wurde, hat die beschwerdeführende Partei bis zum 1. April 2024 allerdings keinen Antrag auf eine Umwidmung des Spätantrages, zu dem der Verlustersatz III ausbezahlt wurde, in einen Antrag auf Gewährung einer De-minimis Beihilfe oder eines Schadensausgleichs 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.“

§ 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 Auszahlungsbetrag 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. [...]“

§ 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.“

Soweit die beschwerdeführende Partei Verjährung einwendet, ist ihr der eindeutige Wortlaut des § 15 Abs 4 COFAG-NoAG, wonach die Verjährungsfrist für den Rückerstattungsanspruch zehn Jahre beträgt und frühestens mit 1. August 2024 zu laufen beginnt, entgegenzuhalten.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch die Rückforderung einer gegen das Durchführungsverbot iSd Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV verstoßenden rechtswidrigen Beihilfe (s dazu ausführlich im Folgenden unter Punkt 3.1.3.b) grundsätzlich – vorbehaltlich der Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz – nach den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Durchführungsvorschriften zu erfolgen hat, wenn unionsrechtliche Vorschriften in diesem Bereich fehlen. Da Art 17 Abs 1 der Verordnung 2015/1589 nur für die Befugnisse der Kommission zur Rückforderung staatlicher Beihilfen gilt, sind die im Beschwerdefall anwendbaren Verjährungsregeln folglich die des nationalen Rechts (vgl zum Ganzen EuGH 7.12.2023, C-700/22, *RegioJet und STUDENT AGENCY*, EU:C:2023:960, Rn 15 ff mwN), wobei sich gegen deren Anwendung angesichts des festgestellten Sachverhaltes im Beschwerdefall aus den Grundsätzen der Effektivität und der Äquivalenz keine Vorbehalte ableiten lassen.

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.

[...]

Artikel 109 (ex-Artikel 89 EGV)

Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments alle zweckdienlichen Durchführungsverordnungen zu den Artikeln 107 und 108 erlassen und insbesondere die Bedingungen für die Anwendung des Artikels 108 Absatz 3 sowie diejenigen Arten von Beihilfen festlegen, die von diesem Verfahren ausgenommen sind.“

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 Beihilferegeln und Einzelbeihilfen, die von der Kommission oder vom Rat genehmigt wurden;

[...]

c) ‚neue Beihilfen‘ alle Beihilfen, also Beihilferegeln 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):

[...]

d. die Beihilfe wird spätestens am 31. Dezember 2020 gewährt ⁽¹⁶⁾;

[...]“

Mit der vierten Änderungsmitteilung vom 13. Oktober 2020 (C(2020) 7127 final) verlängerte die Kommission die zeitliche Geltung des Befristeten Rahmens bis zum 30. Juni 2021.

Mit der fünften Änderungsmitteilung vom 28. Januar 2021 (C(2021) 564 final) verlängerte die Kommission die zeitliche Geltung des Befristeten Rahmens bis zum 31. Dezember 2021.

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.

Randnummer 22 Buchstabe d des Befristeten Rahmens erhielt folgende Fassung:

„d) die Beihilfe wird spätestens am 30. Juni 2022 gewährt ();*

() Wird die Beihilfe in Form eines Steuervorteils gewährt, so muss die Steuerschuld, in Bezug auf die der Vorteil gewährt wird, spätestens am 30. Juni 2022 entstanden sein.“*

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 Beihilferegulung 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).

Mit Notifikation vom 3. November 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 Beihilferegulung im Lichte des Befristeten Rahmens an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die Dauer der genehmigten Beihilferegulung 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 Beihilferegulung 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 Beihilferegulung im Lichte des Befristeten Rahmens an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die genehmigte Beihilferegulung 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. Die Kommission beschloss, gegen die angemeldeten Änderungen (ua jene der Beihilferegulung 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 Beihilferegulung im Lichte des Befristeten Rahmens an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die genehmigte Beihilferegulung 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. Die Kommission beschloss, gegen die angemeldeten Änderungen (ua jene der Beihilferegulung

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).

Konkret führte die Kommission betreffend die angemeldete Verlängerung der unter Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens fallenden Maßnahmen im Rahmen der rechtlichen Beurteilung („Assessment“) wie folgt aus:

„The Commission considers that a limited prolongation of the existing aid schemes is appropriate to ensure that national support measures effectively help affected undertakings during the COVID-19 pandemic. The notified amendments do not affect the compatibility assessment made under the initial decisions and confirmed under the amendments specified in recital (2). In particular, the Commission notes that aid under the schemes as amended can only be granted until 30 June 2022 [...]. The schemes as amended thus comply with point 22(d), 25(c), 26(c) and with point 87(a) of the Temporary Framework.“

3.1.3. Vorliegen einer rechtswidrigen Beihilfe im konkreten Fall

a. Verspätete Gewährung der Beihilfe

Der von der beschwerdeführenden Partei beantragte und an diese ausbezahlte Verlustersatz III im Betrag von 27.776,13 Euro wurde auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) im Jahr 2022 (VO Verlustersatz III), BGBl II 2021/582, gewährt.

Die Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) im Jahr 2022 (Anhang zur VO Verlustersatz III) nehmen Bezug auf die Entscheidung der Kommission SA.58661 (2020/N) vom 20. November 2020, ergänzt durch die Änderungsentscheidungen SA.61614 (2020/N) vom 9. Februar 2021 sowie SA.100831 (2021/N) und stellen klar, dass es sich bei den in diesen Richtlinien vorgesehenen finanziellen Maßnahmen (mit Ausnahme der De-minimis-Beihilfen gemäß Punkt 3.1.8 [Zuschüsse an Unternehmen in Schwierigkeiten] und gemäß Punkt 5.7 [nicht bestätigte Anträge]) um Beihilfen gemäß Art 107 Abs 3 lit b AEUV handelt (s Punkt 1.2 des Anhangs zur VO Verlustersatz III).

Dass es sich bei dem an die beschwerdeführende Partei ausbezahlten Verlustersatz III um eine Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV handelt, ist zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unstrittig und ist dies auch nach Ansicht des erkennenden Gerichts angesichts der Tatsache, dass in den oa Entscheidungen der Kommission, auf die im

Anhang zur VO Verlustersatz III verwiesen wird, eine Einstufung der angemeldeten Beihilferegulierung als Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV vorgenommen wurde (s Punkt 3.1.2.c), unzweifelhaft (vgl auch OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b). Da die in Rede stehende Beihilfe in Form eines direkten Zuschusses gewährt wurde, handelt es sich bei dieser um einen „begrenzten Beihilfebetrag“ iSd Abschnitts 3.1. des Befristeten Rahmens.

Wie aus den obigen Ausführungen unter den Punkten 3.1.2.b und 3.1.2.c hervorgeht, durften derartige Beihilfen nach der Maßgabe des Beschlusses der Kommission vom 11.1.2022 C(2022) 172 final betreffend State Aid SA.100831 (2021/N) iVm Randnummer 22 Buchstabe d des Befristeten Rahmens nur bis 30. Juni 2022 „gewährt“ werden.

Betreffend den Zeitpunkt der Gewährung einer Beihilfe hat der EuGH entschieden, dass eine Beihilfe ab dem Zeitpunkt, zu dem das geltende nationale Recht dem Begünstigten einen sicheren Rechtsanspruch auf eine Beihilfe verleiht, als gewährt anzusehen ist, so dass es nicht auf die tatsächliche Übertragung der fraglichen Mittel ankommt (vgl EuGH 3.7.2025, C- 653/23, „*TOODE*“ SIA, EU:C:2025:517, Rn 34 mwN). Es ist somit nach dem einschlägigen nationalen Recht und unter Beachtung des Unionsrechts der Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem eine staatliche Beihilfe als gewährt anzusehen ist. Dazu sind sämtliche Voraussetzungen berücksichtigen, die im nationalen Recht für die Gewährung der Beihilfe vorgesehen sind (vgl EuGH 3.7.2025, C- 653/23, „*TOODE*“ SIA, EU:C:2025:517, Rn 19; EuGH 28.10.2020, C- 608/19, *INAIL*, EU:C:2020:865, Rn 31 und 32).

Im vorliegenden Beschwerdefall brachte die beschwerdeführende Partei am 1. Juli 2022 einen Antrag auf Gewährung eines Verlustersatzes III ein und stellte die beschwerdeführende Partei damit ein Angebot auf Abschluss eines Fördervertrags mit der COFAG. Mit der am 1. Februar 2023 erfolgten Auszahlung des Verlustersatzes an die beschwerdeführende Partei wurde dieses Angebot angenommen und kam gemäß § 863 ABGB der betreffende Fördervertrag mit der COFAG zustande (vgl Punkt 5.1 des Anhangs zur VO Verlustersatz III).

Da sowohl der Zeitpunkt der Antragstellung als auch der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses/der Auszahlung nach dem 30. Juni 2022 liegen, kann im Ergebnis dahingestellt bleiben, ob der Zeitpunkt der Gewährung mit dem Zeitpunkt des Einlangens des Erstantrages auf Gewährung eines Verlustersatzes gleichgesetzt werden kann und liegt jedenfalls eine Gewährung der betreffenden Beihilfe außerhalb der vom Unionsrecht dafür vorgegebenen Frist vor.

b. Durchführungsverbot

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 Beihilferegulierungen 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 Beihilferegelung gewährt, erfüllt die Beihilfe aber die Bedingungen der Entscheidung der Kommission über die Genehmigung der zugrundeliegenden Beihilferegelung 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). Dasselbe gilt, wenn eine Beihilfe, die zu einem Zeitpunkt gewährt wird, zu dem ihre Genehmigung durch die Kommission nicht mehr in Kraft ist. Auch in einem solchen Fall handelt es sich um eine neue Beihilfe, die nach Art 108 Abs 3 AEUV bei der Kommission angemeldet werden muss und die nicht durchgeführt werden darf, solange die Kommission nicht ihre Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt festgestellt hat (vgl. EuGH 3.7.2025, C- 653/23, „*TOODE*“ SIA, EU:C:2025:517, Rn 26 mwN).

Die an die beschwerdeführende Partei ausbezahlte, hier in Rede stehende Beihilfe wurde somit unter Verstoß gegen die Anmeldepflicht für neue Beihilfen gewährt und liegt folglich 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. 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). Damit kommt dem Durchführungsverbot 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).

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 stehende Beihilfe ist 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, lag im vorliegenden Beschwerdefall die in Rede stehende Beihilfengewährung außerhalb der unionsrechtlichen Frist für eine solche Gewährung, sodass der Rückerstattungsanspruch gegenüber der beschwerdeführenden Partei dem von dieser erhaltenen Auszahlungsbetrag in voller Höhe entspricht.

c. Keine Umqualifizierung rechtswidriger Beihilfen von Amts wegen

Der der beschwerdeführenden Partei ausbezahlte Verlustersatz III wurde dieser auf Basis der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) im Jahr 2022 (VO Verlustersatz III), BGBl II 2021/582, gewährt. Es handelt sich somit um eine Einzelbeihilfe, die auf der Grundlage einer Beihilferegelung gewährt wurde (vgl. dazu *Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² [2024] 83). Die betreffende Beihilferegelung wurde dabei zu einem Bestandteil des von der beschwerdeführenden Partei mit der COFAG abgeschlossenen Fördervertrags (vgl. Punkt 5.1 des Anhangs zur VO Verlustersatz III).

Wie oben bereits dargelegt wurde, verstößt die erfolgte Gewährung dieser Beihilfe gegen das in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordnete Durchführungsverbot.

Zwar sehen die Spätantragsrichtlinien für Fälle wie den hier vorliegenden unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit einer Sanierung im Wege der nachträglichen Umwidmung der gewährten Beihilfe vor. Eine derartige Sanierung setzt allerdings insbesondere voraus, dass ein Umwidmungsantrag eingebracht wird, durch den der Antragsteller ein Angebot auf Abschluss einer privatrechtlichen Vereinbarung über die Umwidmung (Umwidmungsvertrag) stellt. Ergeht daraufhin eine Umwidmungs-Mitteilung der COFAG an den Antragsteller, kommt der Umwidmungsvertrag zustande und ist die betroffene finanzielle Maßnahme umgewidmet (vgl. Punkt 9.6 der Spätantragsrichtlinien).

Wird eine derartige Umwidmung vorgenommen, wird dem Durchführungsverbot iSd Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV im Ergebnis dadurch entsprochen, dass es zu einer Rückabwicklung der rechtswidrigen Beihilfe und zugleich zu einer Gewährung einer unionsrechtskonformen Maßnahme kommt, wobei die sich aus der Rückabwicklung ergebende Rückzahlungsverpflichtung mit dem sich aus dem Umwidmungsvertrag ergebenden Anspruch auf Gewährung der unionsrechtskonformen Maßnahme verrechnet wird. Eine Rückzahlungsverpflichtung bleibt insbesondere dann bestehen, wenn oder soweit die auf Grund von Spätanträgen ausgezahlten Beihilfebeträge den De-minimis-Rahmen oder den maßgebenden Schaden übersteigen (Punkt 7.1 der Spätantragsrichtlinien).

Wurde – wie im vorliegenden Beschwerdefall – eine Umwidmung der rechtswidrigen Beihilfe nicht vorgenommen und ist somit eine Sanierung nicht erfolgt, verlangt das in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordnete Durchführungsverbot die Rückforderung der rechtswidrig gewährten Beihilfe. Ob der Beihilfeempfänger von der COFAG zur Stellung eines Umwidmungsantrages eingeladen wurde und ob ihm diese Einladung zugegangen ist, ist dabei im Lichte des (unmittelbar anwendbaren) Durchführungsverbotes nicht von Relevanz. Das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, eine Einladung zur Stellung eines Umwidmungsantrages sei ihr nicht zugestellt worden, geht somit von vorneherein ins Leere. Jede andere Auslegung würde zur Folge haben, dass eine Missachtung der in den Spätantragsrichtlinien vorgesehenen Verfahrensbestimmungen durch eine nationale Stelle der Vorschrift des Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV ihre praktische Wirksamkeit nehmen könnte (vgl. dazu zB *Nehl* in *Jaeger/Stöger* [Hrsg], EUV/AEUV Art 19 EUV [Stand 1.1.2026, rdb.at] Rz 38).

In diesem Zusammenhang ist zudem zu beachten, dass die Gewährung der in den Spätantragsrichtlinien genannten Maßnahmen, die beantragt werden konnten, um eine Umwidmung bestimmter rechtswidriger Beihilfenbeträge erwirken zu können, auch nach der Maßgabe der unionsrechtlichen Vorgaben an die Erfüllung diverser Formalerfordernisse gebunden ist.

So sieht etwa die Verordnung (EU) 2023/2831 der Kommission vom 13. Dezember 2023 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl L, 2023/2831 vom 15.12.2023; im Folgenden nur „De-minimis-VO“) – betreffend die hier maßgeblichen Zeiträume, in denen Österreich noch über kein Zentralregister verfügte – vor, dass ein Mitgliedstaat eine De-minimis-Beihilfe nach dieser Verordnung erst dann gewähren darf, nachdem er von dem betreffenden Unternehmen eine Erklärung in schriftlicher oder elektronischer Form erhalten hat, in der das Unternehmen alle anderen De-minimis-Beihilfen angibt, die ihm in einem Zeitraum von drei Jahren nach dieser Verordnung oder anderen De-minimis-Verordnungen gewährt wurden (Art 7 Abs 4 De-minimis-VO). Art 6 Abs 4 De-minimis-VO bestimmt, dass der Mitgliedstaat neue De-minimis-Beihilfen nach dieser Verordnung erst dann gewähren darf, nachdem er sich vergewissert hat, dass dadurch der Betrag der dem betreffenden Unternehmen insgesamt gewährten De-minimis-Beihilfen den Höchstbetrag nach Artikel 3 Abs 2 dieser Verordnung nicht übersteigt und dass sämtliche Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllt sind. Zudem sieht die De-minimis-VO noch weitere die Mitgliedstaaten treffende Berichts- und Überwachungspflichten vor, die der Rsp des EuGH zufolge streng auszulegen sind (vgl EuGH 28.10.2020, C-608/19, *INAIL*, EU:C:2020:865, Rn 26 f; vgl zB auch EuGH 21.7.2016, C-493/14, *Dilly's Wellnesshotel*, EU:C:2016:577, wonach die Nichtbeachtung der Formalerfordernisse 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 [AGVO] die Freistellungswirkung der AGVO entfallen lässt).

Die Anwendbarkeit des in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordneten Durchführungsverbot kann vor diesem Hintergrund nicht bereits deshalb negiert werden, weil der Gesamtbetrag der von einem Beihilfeempfänger erhaltenen Beihilfen unter dem De-minimis-Höchstbetrag liegt. Darin übereinstimmend sieht etwa auch die Bekanntmachung der Kommission über die Rückforderung rechtswidriger und mit dem Binnenmarkt unvereinbarer staatlicher Beihilfen, ABl 2019 C 247/1, vor, dass die Kommission einer rückwirkenden Anwendung der De-minimis-Regel auf einen Beihilfeempfänger nur zustimmen kann, wenn über die Unterschreitung des De-minimis-Höchstbetrages hinaus unter anderem alle Voraussetzungen der anwendbaren Verordnung erfüllt sind (s Rn 101 der Bekanntmachung).

Im Übrigen unterliegt die Gewährung einer De-minimis-Beihilfe gemäß Art 3 Abs 3 De-minimis-VO dem geltenden nationalen Recht, sodass die Mitgliedstaaten über einen großen Beurteilungsspielraum bei der Festlegung des Verfahrens zur Beihilfengewährung verfügen (vgl EuGH 28.10.2020, C-608/19, *INAIL*, EU:C:2020:865, Rn 39 zur gleich lautenden Bestimmung in Art 3 Abs 4 der Verordnung Nr 1407/2013). Den Bestimmungen dieses (in den Spätantragsrichtlinien festgelegten) Verfahrens, die ua die Einbringung eines (Umwidmungs-)Antrages durch den Beihilfeempfänger bis spätestens 1. April 2024 verlangen, wurde im vorliegenden Beschwerdefall nicht entsprochen.

d. 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).

Im Lichte der ob Rechtsprechung des EuGH ist es sohin 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. Insbesondere konnten die nationalen Förderrichtlinien kein berechtigtes Vertrauen der beschwerdeführenden Partei in die Rechtmäßigkeit der nach dem 30. Juni 2022 beantragten Beihilfe begründen, indem diese eine Beantragung über die im Beschluss der Kommission vom 11.1.2022 C(2022) 172 final betreffend State Aid SA.100831 (2021/N) iVm Randnummer 22 Buchstabe d für die Beihilfengewährung festgelegten Frist hinaus vorsahen.

Der unionsrechtliche Grundsatz des Vertrauensschutzes steht der Rückforderung der in Rede stehende Beihilfe somit nicht entgegen.

3.2. 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.

Die im vorliegenden Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen erschöpfen sich im Wesentlichen in Fragen der Auslegung des Unionsrechts. Eine grundsätzliche Rechtsfrage kann zwar auch bei sich aus dem Unionsrecht ergebenden Bedenken vorliegen (VwGH 13.2.2020, Ra 2020/05/0008). Soweit im vorliegenden Beschwerdefall eine Auslegung unionsrechtlicher Bestimmungen vorzunehmen war, liegt allerdings bereits eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH vor, durch die die betreffenden Auslegungsfragen gelöst sind (s dazu die oben erfolgten Verweise auf die Rsp des EuGH) bzw war die richtige Anwendung des Unionsrechts – insbesondere betreffend die Auslegung des Beschlusses 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 – derart offenkundig, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung dieser Auslegungsfragen blieb (vgl EuGH 6.10.1982, 283/81, *CILFIT*, EU:C:1982:335, Rn 14 und 16).

Salzburg, am 13. Juli 2026