

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA***, ***RA_Adr***, über die Beschwerde vom 12. Jänner 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 11. Dezember 2024 betreffend

- Lockdown-Umsatzersatz für 12/2020
- Fixkostenzuschuss 800.000
- Ausfallsbonus für 1/2021
- Ausfallsbonus für 2/2021
- Ausfallsbonus für 3/2021
- Ausfallsbonus III für 12/2021
- Ausfallsbonus III für 01/2022
- Ausfallsbonus III für 02/2022
- Ausfallsbonus III für 03/2022

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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

Die beschwerdeführende GmbH erhielt in den Jahren 2021 und 2022 unter dem Titel Lockdown Umsatzersatz € 73.771,00, für die Monate Jänner, Februar und März 2021 unter dem Titel Ausfallsbonus iHv insgesamt € 110.000,00, für die Monate Dezember 2021, Jänner,

Februar und März 2022 unter dem Titel Ausfallsbonus III insgesamt € 294.556,00 und unter dem Titel Fixkostenzuschuss 800.000 € 187.341,00 ausbezahlt.

Am 11.12.2024 ergingen die angefochtenen Rückerstattungsbescheide gem § 15 Abs 2 COFAG-NoAG mit welchen, betreffend Lockdown-Umsatzersatz für 12/2020 ein Betrag von **€ 42.375,00**, betreffend Fixkostenzuschuss 800.000 ein Betrag von **€ 35.721,00**, betreffend Ausfallsbonus für Jänner 2021 ein Betrag von **€ 9.424,00**, betreffend Ausfallsbonus für Februar 2021 ein Betrag von **€ 7.850,00**, betreffend Ausfallsbonus für März 2021 ein Betrag von **€ 6.480,00**, betreffend Ausfallsbonus III für Dezember 2021 ein Betrag von **€ 42.036,00**, betreffend Ausfallsbonus III für Jänner 2022 ein Betrag von **€ 45.800,00**, betreffend Ausfallsbonus III für Februar 2022 ein Betrag von **€ 27.603,00**, betreffend Ausfallsbonus III für März 2021 ein Betrag von **€ 29.901,00** zurückgefordert wurde.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei der Auswertung der Umsätze festgestellt worden sei, dass sich bei den Umsätzen im Vergleichszeitraum Umsatzteile (Gastronomie-Umsätze) befänden, die aus dem Gesamtumsatz auszuscheiden gewesen wären.

Gegen die Bescheide brachte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 8.1.2025 (eingelangt am 12.1.2025) das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Die Ansicht der belangten Behörde es läge eine Betriebsverkleinerung vor, sei unsachgemäß. Es handle sich um einen gemeinsamen Betrieb, der zentral von *****Z***** aus geführt werde. Es bestünden nicht unterschiedliche Verwaltungen für verschiedene Betriebe, sondern es handle sich um eine Einheit. Die beschwerdeführende GmbH hätte im Winter 2020 keine Möglichkeit zum Betrieb der (betreffend die ausgeschiedenen Umsätze) *****Alm***** gehabt, da diese vom Lockdown im Winter 2020/21 betroffen war. Unabhängig davon, wer den Pachtvertrag unterzeichnet hätte, wäre es zu keinen Umsätzen gekommen. Der Umsatzausfall träfe die beschwerdeführende GmbH damit in jedem Fall. Hier davon auszugehen, dass dies nicht dem Lockdown geschuldet sei, sondern einer betriebsinternen Entscheidung, verkenne den eigentlichen Grund für die Umsatzausfälle: die Lockdowns und die Covid-Pandemie.

Die *****Alm***** sei unstrittig von diversen Lockdowns betroffen gewesen. Für diesen Umsatzausfall stünde dem Betreiber der *****Alm***** eine Vergütung / Förderung laut den diversen Richtlinien der COFAG in den Jahren 2020 bis 2022 zu. Eine nachträgliche Umklassifizierung zwischen den Firmen negiere diesen Umstand vollständig und führe zu einer Versagung des Ersatzes der Kosten. Dabei werde dem Willen und der Intention der Förderrichtlinien nicht entsprochen.

Weiters sei die Änderung des Pächters im Hinblick auf die COFAG-Richtlinien erfolgt. Es hätte die Vorgabe der „Schadensminimierung“ gegolten.

Eine Verschiebung der Umsätze führe zu Benachteiligung des Fördernehmers, da die Beantragung der diversen Förderungen durch die *****X*** GmbH & Co KG** zum jetzigen Zeitpunkt nicht mehr möglich sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.2.2025 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Betreiber der im Vergleichszeitraum zwischenzeitig gepachteten Einheiten nicht die Förderwerberin, sondern die eigenständig tätige, rechtlich selbständige ***X*** GmbH & Co KG gewesen sei. Es sei kein gemeinsamer Betrieb vorgelegen, eine zwingende Wechselwirkung hinsichtlich der beiden potenziellen Förderwerber aufgrund einer einheitlichen Betrachtung bestünde hier nicht.

Mit Schreiben vom 13.3.2025 brachte die rechtsfreundliche Vertretung einen Vorlageantrag ein. Ergänzend zur Beschwerde wurde begründend vorgebracht, es handle sich um einen einheitlichen Gesamtbetrieb, in dessen Rahmen interne Umschichtungen vorgenommen worden seien, auch um der Schadensminimierungspflicht nachzukommen.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde und die dazugehörigen Aktenteile am 15.4.2025 dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Schreiben vom 2.10.2025 ersuchte die rechtsfreundliche Vertretung um Akteneinsicht, die mit Beschluss vom 8.10.2025 gewährt wurde.

Im Rahmen der am 16.6.2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde das bisherige Vorbringen durch die Verfahrensparteien nochmals bekräftigt und wurde insbesondere das Argument betreffend das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit erörtert. Und vom Geschäftsführer präzisiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die beschwerdeführende Partei (FN ***123***) betreibt unter der Adresse ***Adr*** die Vermietung von Ferienwohnungen unter der Bezeichnung „***AHM***“ und die Vermietung von KFZ-Abstell- bzw Tiefgaragenplätzen (Parkhaus bei ***AM***). Einziger Gesellschafter ist Herr DI ***Gf***.

Die Vermietung erfolgte einerseits in Form von Appartements an Feriengäste und andererseits als ganzjährige Dauervermietung von Zimmern und Garagenplätzen (inkl. Betriebskosten- und Heizkostenpauschalen) an ein Clubhotel zu monatlichen Fixpreisen.

2. Die ***X*** GmbH & Co KG (FN ***234***) betreibt unter der Geschäftsadresse ***Adr_AM*** das „***AM***“ und das Panoramarestaurant „***Alm***“ inkl Pavillon. Das Panoramarestaurant wurde bis zur Wintersaison 2017/2018 und ab der Wintersaison 2019/2020 als Pachtbetrieb geführt. Komplementärin ist die ***X*** GmbH (FN ***345***), Kommanditistin ist Frau ***MM***.

Gesellschafter der ***X*** GmbH sind die beschwerdeführende Partei (75%) und Herr DI ***Gf*** (25%). Geschäftsführer ist Herr DI ***Gf***.

Mit Beschluss des Landesgerichts ***Q*** (GZ ***999***) vom tt.10.2018 wurde das Konkursverfahren über die ***X*** GmbH & Co KG eröffnet. Das Konkursverfahren wurde mit Beschluss des Landesgerichts ***Q*** vom tt.12.2018 aufgehoben.

3. Die beschwerdeführende Partei trat mit tt.10.2018 in den Pachtvertrag für das Höhenrestaurant ***Alm*** und Pavillon ein und hat dieses ab der Wintersaison 2018/2019 bis Ende der Wintersaison 2019/2020 (Ende 1.5.2020) betrieben.

Im Anschluss hat die ***X*** GmbH & Co KG ab der Wintersaison 2020/2021 das Panoramarestaurant wieder betrieben.

Der Pachtvertrag zwischen DI ***VP*** (Verpächter) und der beschwerdeführenden Partei sowie Herrn DI ***Gf*** als Pächter, abgeschlossen am 23.10.2018 lautet auszugsweise:

*1. Herr DI ***VP*** übergibt das Bestandlokal „Höhenrestaurant ***Alm*** + Pavillon“ (nachfolgend auch Bestandobjekt bzw. Bestandgegenstand genannt) am tt.10.2018, so wie es liegt und steht samt Inventarliste gemäß Beilage dem Pächter. Sohin der ***X*** GmbH & Co KG, FN ***234*** [gemeint wohl die beschwerdeführende Partei] und Herrn DI ***Gf***, befristet für die Wintersaison 2018/2019 zur schonenden Bewirtschaftung in Bestand und zwar auf Basis eines Nettopachtentgeltes in der Höhe von ...[...].*

4. Die Förderanträge wurde mit der COFAG von der beschwerdeführenden Partei als Förderwerberin / Antragstellerin für die jeweiligen Zuschüsse abgeschlossen. Die beschwerdeführende Partei ist Vertragspartner iSd § 2 COFAG-NoAG.

Die beantragten Förderungen wurden ohne Prüfungen iSd CFPG ausbezahlt.

5. Die im Vergleichszeitraum erwirtschafteten Umsätze beinhalten die von der beschwerdeführenden Partei zum damaligen Zeitraum erwirtschafteten Umsätze des Panoramarestaurants ***Alm*** inkl. Pavillon.

6. Die beschwerdeführende Partei hat in den Betrachtungszeiträumen 12/2020, 1/2021, 2/2021, 3/2021, 12/2021, 1/2022, 2/2022 und 3/2022 keine „corona-bedingten“ Umsatzausfälle erlitten.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Parteivorbringen, der Niederschriften der von der belangten Behörde durchgeführten Prüfung vom 18.1.2024 sowie den Aussagen in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zu den jeweiligen Firmen (Pkt 1 und 2) ergeben sich aus der Abfrage im öffentlich einsehbaren Firmenbuch und den Feststellungen der Prüfung iZm den Förderungen.

Die Feststellungen betreffend den Pachtvertrag (Pkt 3) und die Dauer der Pacht gründen sich auf den im Akt befindlichen Vertrag, sowie den klarstellenden Aussagen des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zu den Förderanträgen unter Pkt 4 ergeben sich aus der Prüfung der belangten Behörde, dem Bericht sowie aus der vom Gericht vorgenommenen Abfrage der Transparenzdatenbank des Bundes.

Die Feststellung, dass die beschwerdeführende Partei Antragstellerin der Förderungen war, ergibt sich aus den aktenkundigen Unterlagen.

Die Feststellung, dass die im Vergleichszeitraum erwirtschafteten Umsätze auch die Umsätze des Panoramarestaurants ***Alm*** inkl Pavillon beinhalten ergibt sich aus der aktenkundigen Niederschrift der durchgeführten Prüfung und wurde dieser Feststellung von der beschwerdeführenden Partei nicht entgegengetreten.

Die Feststellung, dass die beschwerdeführende Partei bzgl der Umsätze betreffend das Panoramarestaurant ***Alm*** inkl Pavillon keine corona-bedingten Ausfälle erlitten hat, gründet auf dem vorliegenden Pachtvertrag und der Bestätigung der Parteien, dass ab der Wintersaison 2020/2021 dieses Lokal nicht von der beschwerdeführenden Partei, sondern von der ***X*** GmbH und Co KG gepachtet worden ist. Die beschwerdeführende Partei konnte im Betrachtungszeitraum somit gar keine Umsätze aus der Bewirtschaftung dieses Lokals haben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gesetzliche Grundlagen

Zunächst wird festgehalten:

Gem § 3 Abs 1 COFAG-NoAG sind die in § 2 Abs 9 leg cit angeführten Verordnungen auf Förderanträge, die bis zum Ende der für diese vorgesehenen Fristen eingebracht wurden, weiter anzuwenden. Zu diesen Verordnungen zählen nach § 2 Abs 9 Z 5, 7, 10 und 13 COFAG-NoAG auch die VO über die Gewährung eines FKZ 800 000, 3. VO Lockdown-Umsatzersatz, VO Ausfallsbonus und die VO Ausfallsbonus III in der jeweils geltenden Fassung.

Mit dem COFAG Sammelgesetz wurde unter anderem § 3b ABBAG-Gesetz aufgehoben, dessen Abs 3 bislang die gesetzliche Grundlage für die in § 2 Abs 9 COFAG-NoAG aufgezählten

Verordnungen des Bundesministers für Finanzen dargestellt hat. § 3 Abs 1 COFAG-NoAG stellt klar, dass diese Verordnungen ungeachtet dieser Aufhebung weiterhin maßgeblich sind, soweit der Förderantrag fristgerecht eingebracht worden ist (OGH 08.04.2026, 1 Ob 12/26k, unter Verweis auf OGH 19.11.2024, 1 Ob 141/24b, Rz 17).

Weitere rechtliche Grundlagen:

Soweit ein Vertragspartner zu Unrecht finanzielle Leistungen erhalten hat, entsteht gem § 13 COFAG-NoAG ab 1. August 2024 in diesem Ausmaß ein öffentlich-rechtlicher Rückerstattungsanspruch. Der Vertragspartner ist verpflichtet, den Rückerstattungsbetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen des COFAG-NoAG an den Bund zu leisten.

Vertragspartner gem § 2 Abs 4 COFAG-NoAG ist, wer aus einem Fördervertrag nach Abs 2 vertraglich berechtigt ist, war oder als berechtigt behandelt wurde.

Nach § 2 Abs 2 COFAG-NoAG ist Fördervertrag iSd Bundesgesetzes ein auf Grundlage eines Förderantrages mit der COFAG oder dem Bund abgeschlossenes Rechtsgeschäft.

Antragsteller nach § 2 Abs 3 COFAG-NoAG sind natürliche Personen, Personenvereinigungen und Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie juristische Personen, die einen Antrag auf Abschluss eines Fördervertrages gestellt haben.

Das zuständige Finanzamt (§ 17) hat gem § 14 COFAG-NoAG nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs 3 BAO) 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.

Ein Rückerstattungsanspruch errechnet sich nach § 14 Abs 2 Z 1 COFAG-NoAG aus dem Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der aufgrund des verwirklichten Sachverhalts und der für den Fördervertrag maßgeblichen Verordnungen (vgl § 2 Abs 9 COFAG-NoAG) zugestanden wäre.

Der Rückerstattungsanspruch nach § 14 COFAG-NoAG errechnet sich gemäß Abs 2 zunächst aus Beträgen, die dem Vertragspartner nach den Verordnungen und dem Vertragsverhältnis nicht zugestanden sind (Z 1). Der Rückerstattungsanspruch erfasst nach der Z 1 Fälle, in denen die im Fördervertrag vereinbarte finanzielle Leistung wegen einer nach der einschlägigen Förderrichtlinie falschen Bemessungsgrundlage zu hoch ausgefallen ist - zB weil im Förderantrag falsche Angaben (zB zur Umsatzhöhe der Vorjahre, zu den Fixkosten oder zur unternehmerischen Tätigkeit) gemacht worden sind, weil die Förderrichtlinie durch den Antragsteller falsch ausgelegt worden ist (z.B. falscher Ansatz der Bestandszinsen) oder weil die Voraussetzungen der Förderrichtlinie nicht (vollständig) erfüllt worden sind.

Die Rückerstattung soll gemäß § 15 Abs 2 COFAG-NoAG im Einklang mit der Grundregel in § 198 BAO amtswegig vom zuständigen Finanzamt durch Abgabenbescheid festgesetzt werden.

§ 3b Abs 1-3 ABBAG-Gesetz idF vor VfGH 5.10.2023, G 265/2022, lautet:

(1) Finanzielle Maßnahmen gemäß § 2 Abs 2 Z 7 dürfen nur zu Gunsten von Unternehmen gesetzt werden, die ihren Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich haben und ihre wesentliche operative Tätigkeit in Österreich ausüben.

(2) Auf die Gewährung von finanziellen Maßnahmen besteht kein Rechtsanspruch.

(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:

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.

Gem jeweils § 1 der VO über die Gewährung eines FKZ 800.000, 3. VO Lockdown-Umsatzersatz, VO Ausfallsbonus, sowie der VO Ausfallsbonus III hat die Gewährung eines Fixkostenzuschuss 800.000, Lockdown-Umsatzersatzes, Ausfallsbonus bzw eines Ausfallsbonus III durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) den Richtlinien gemäß Anhängen zu entsprechen.

Die Richtlinien gemäß Anhängen zu den oa Verordnungen sehen jeweils in der Präambel unter Pkt. 1.1. und 1.3. vor, dass der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Vizekanzler per Verordnung Richtlinien zur Gewährung von finanziellen Maßnahmen gemäß § 2 Abs 2 Z. 7 ABBAG-Gesetz (idF vor VfGH 5.10.2023, G 265/2022) zu erlassen hat, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung von COVID-19 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind. Der Ausfallsbonus bzw. Ausfallsbonus III hat der Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung von COVID-19 zu dienen.

Nach Pkt 2.2 bzw 2.3 der Verordnungen hat die COFAG die jeweiligen Förderungen an Unternehmen, die durch die Ausbreitung von COVID-19 Umsatzausfälle erleiden oder bereits erlitten haben, bzw zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen iZm der Ausbreitung von COVID-19 und den, dadurch verursachen wirtschaftlichen Auswirkungen, nach diesen Richtlinien zu gewähren.

Nach Pkt 3.1. der Verordnungen darf ein Fixkostenzuschuss 800.000, Lockdown-Umsatzersatz, Ausfallsbonus bzw Ausfallsbonus III nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, bei denen sämtliche nachstehenden Voraussetzungen erfüllt sind.

Erwägungen

Im streitgegenständlichen Fall ist zu beurteilen, ob die beschwerdeführende Partei die grundsätzliche Voraussetzung erfüllt, im beantragten Umfang förderberechtigt iSd oben genannten Verordnungen zu sein. Der Zweck der Förderungen ist jeweils in den Präambeln der VO (siehe oben) festgehalten.

Es kommt in den oben angeführten genannten Bestimmungen klar zum Ausdruck, dass die Förderungen solchen Unternehmen zugutekommen sollen, die infolge der COVID-19-Pandemie Umsatzausfälle erlitten haben.

Einen Umsatzausfall aufgrund der Auswirkungen der Covid-19-Pandemie hätte jedoch im Bereich des Restaurantbetriebes betreffend die ***Alm*** und Pavillon in den jeweiligen Betrachtungszeiträumen ausschließlich die ***X*** GmbH & Co KG erleiden können. Diese war aufgrund des Pachtverhältnisses die Betreiberin des Restaurants, die von den Betretungsverboten betroffen war, und nur diese war potenzielle Förderwerberin für die Zuschüsse nach den allgemeinen Antragsvoraussetzungen.

Auch wenn sich die einzelnen Unternehmen ergänzen und nach Außen nicht unterschieden werden kann, welches Unternehmen die ***Alm*** und Pavillon betrieben hat, handelt es sich bei der beschwerdeführenden Partei und bei der ***X*** GmbH & Co KG um zwei unterschiedliche Unternehmen und sind die erlittenen Umsatzausfälle in Bezug auf die Förderung getrennt je Unternehmen zu beurteilen. Es liegt hier kein gemeinsamer Betrieb vor.

Auch das in der Beschwerde dargelegte Vorbringen, die Änderung des Pächters sei im Hinblick auf die in den COFAG-Richtlinien geregelte Schadensminderungspflicht erfolgt, kann nicht überzeugen.

Die in den Verordnungen festgehaltene Schadensminderungspflicht bestand darin, Zahlungsverpflichtungen durch angemessene Maßnahmen zu reduzieren oder zu vermeiden, zB durch die Reduktion des Wareneinkaufs auf ein für die Aufrechterhaltung der Betriebstätigkeit erforderliches Mindestmaß, den Rückgriff auf verfügbare Liquiditätsreserven oder Erlöse aus Vermögensgegenständen, die rasch und ohne unverhältnismäßige Verluste verwertet werden konnten, die Inanspruchnahme nicht ausgenutzter Betriebsmittelkreditlinien, finanzielle Maßnahmen des wirtschaftlichen Eigentümers bzw. Gesellschafter, Stundungen, andere COVID-19-Maßnahmen des Bundes, z.B. Stundung von Steuern, Kurzarbeitsbeihilfe, Zuwendungen anderer öffentlicher Institutionen oder privatwirtschaftliche Maßnahmen (z.B. Versicherungen).

Eine Verpflichtung zur Aufgabe von Miet- oder Pachtverhältnissen oder Teilbetrieben kann darin allerdings nicht gesehen und ändert auch nichts an der Tatsache, dass ab dem Winterbetrieb 2020/21 die ***X*** GmbH & Co KG Umsätze erwirtschaften hätte können und somit Antragstellerin gewesen wäre.

Hinsichtlich des Einwandes es sei auf die wirtschaftliche Betrachtung Bedacht zu nehmen, da eine wirtschaftliche Einheit vorliegt, ist ergänzend folgendes auszuführen:

In der mündlichen Verhandlung präzisierte die rechtsfreundliche Vertretung sowie Herr DI ***Gf*** das Vorbringen, dass im konkreten Fall eine wirtschaftliche Einheit zwischen der beschwerdeführenden Partei und der ***X*** GmbH & Co KG berücksichtigt werden müsse. Herr DI ***Gf*** führe mehrere Betriebe in unterschiedlichen Rechtsformen.

Es sei korrekt, dass der Pachtvertrag der ***Alm*** und Pavillon ab der Wintersaison 2020/21 wiederum von der ***X*** GmbH & Co KG übernommen worden sei. Die Abänderung des Pachtvertrages von der ***X*** GmbH & Co KG zur beschwerdeführenden Partei sei dem Umstand geschuldet, dass von Seiten des Verpächters das wirtschaftliche Misstrauen auf Grund des Konkurses der ***X*** GmbH & Co KG entgegengebracht wurde. Sowohl die ***X*** GmbH & Co KG als auch die beschwerdeführende Partei stünden im wirtschaftlichen Eigentum des Herrn DI ***Gf***, sodass sich dieser als wirtschaftlich Berechtigter entschieden hätte, den Betrieb ***Alm*** und Pavillon zunächst durch die beschwerdeführende Partei weiterzuführen. Dies vorübergehend während des Konkurses, um das wirtschaftliche Misstrauen seitens des Verpächters hintanzuhalten. Für die Gäste der Betriebe habe sich nichts geändert. Der Außenauftritt sei unverändert geblieben. Aus diesem Grund und unabhängig von einer behaupteten Betriebsverkleinerung habe Herr DI ***Gf*** beschlossen, ab der Saison 2020/2021 auf Grund von Synergieeffekten die ***Alm*** und Pavillon wiederum mit der ***X*** GmbH & Co KG zu führen, die auch weitere Gastronomieangebote betreibt, dies zur Bündelung von Personal und Cashflow.

Hier müsse auf die wirtschaftliche Betrachtung Bedacht genommen werden. Bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise könne nicht strittig sein, dass der Betrieb ***Alm*** samt Pavillon auch weiterhin betrieben worden sei und somit wirtschaftlich eine Umsatzeinbuße entstanden ist. Überdies widerspräche die Vorgangsweise der Auszahlung der Förderung und der mit Jahren verspäteten Rückforderung auch dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Zum Zeitpunkt des Förderantrages habe rasch gehandelt werden müssen, um die Fristen einzuhalten, wenn die belangte Behörde nunmehr argumentiere, die Frist für die Beantragung der Förderung der ***X*** GmbH & Co KG wäre ausgelaufen, so widerspreche dies dem Grundsatz von Treu und Glauben, der in der Rechtsprechung des VwGH anerkannt ist.

Die beschwerdeführende Partei habe im Vergleichszeitraum Umsätze (auch) aus dem Pachtvertrag betreffend die ***Alm*** und dazugehörigem Pavillon erwirtschaftet und dafür

Steuern entrichtet. Dass ab Wintersaison die Pacht wiederum von der ***X*** GmbH & Co KG übernommen wurde, sei aus wirtschaftlichen Überlegungen erfolgt bzw wollte Herr DI ***Gf*** eine klare Trennung der jeweiligen Geschäftszweige durchführen, auch aufgrund von behördlichen Nachfragen. Dies sei aber alles nur im Hintergrund erfolgt. Nach Außen es immer den Anschein gehabt, dass die ***Alm*** und Pavillon von ein und demselben Unternehmen geführt worden sein. Es habe immer eine wirtschaftliche Einheit gegeben, bei der Herr DI ***Gf*** die Führung innehatte.

Das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei ist für das Gericht verständlich und nachvollziehbar. Herr DI ***Gf*** ist Gesellschafter bzw Geschäftsführer mehrerer Unternehmen, die in unterschiedlichen Betriebszweigen in dieser Gegend tätig sind.

Auch entspricht es der Lebenserfahrung, dass Mitarbeiter gleichzeitig in mehreren dieser Unternehmen angestellt bzw tätig sind, um Leerzeiten (zB in Hotels in der Mittagszeit) zu überbrücken. Auch aus wirtschaftlichen und rechtlichen Überlegungen ist diese Vorgehensweise schlüssig und hat Herr DI ***Gf*** glaubhaft dargelegt, dass es sinnvoll war, schlussendlich die jeweiligen Geschäftszweige (zB Gastronomie) zu trennen und auf die jeweiligen Unternehmen aufzuteilen.

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

§ 21 BAO ist keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte (VwGH 24.6.1991, 91/15/0046) und soll Tatfragen durch Zurückführung auf den vom Gesetzgeber als Regelfall angenommenen, wirtschaftlich oder rechtlich bedingten inneren Gehalt des jeweils steuerlich entscheidenden Sachverhaltes klären helfen (VwGH 27.8.1998, 98/13/0080).

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Methode zur Erfassung des wahren wirtschaftlichen Gehalts hinter der äußeren Erscheinungsform eines Sachverhaltes kann nicht dazu führen, an die Stelle eines tatsächlich verwirklichten abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes einen fiktiven, abgabenrechtlich mit anderen Auswirkungen ausgestatteten Sachverhalt zu setzen (vgl VwGH 17.10.2001, 2001/13/0009). Der Besteuerung kann somit insbesondere nicht ein fiktives Geschehen, wie es bei einer wirtschaftlichen Disposition des Abgabepflichtigen sinnvoll gewesen wäre, zugrunde gelegt werden (vgl VwGH 15.12.1989, 88/17/0204; 12.1.1993, 88/14/0077, vgl *Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren*⁴ § 21 BAO (Stand 1.3.2025, rdb.at).

Im streitgegenständlichen Fall kann es daher nicht dazu führen, dass die beschwerdeführende Partei, die im streitgegenständlichen Zeitraum nicht Pächterin der ***Alm*** und Pavillon

gewesen ist, Förderungen für corona-bedingte (Umsatz)Ausfälle erhält, die bei ihr nicht angefallen sind.

In der mündlichen Verhandlung wurde weiters auf den Grundsatz von Treu und Glauben verwiesen. Diesbezüglich ist folgendes auszuführen:

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zeitigt der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt. Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0007).

Die beschwerdeführende Partei konnte somit nicht darauf vertrauen, dass sie zu Unrecht ausbezahlte Beihilfen auch behalten kann, auch wenn diesbezüglich noch Rechtsfragen zu klären waren. Bereits die VO enthielten umfassende Bestimmungen über Rückerstattungen.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt auch nicht ganz allgemein das Vertrauen in eine bestimmte Rechtsauslegung (vgl. VwGH 25.3.2015, Ra 2014/13/0027). Somit ist die Entwicklung der Rechtsprechung des OGH zu den §§ 1104, 1105 ABGB nicht entscheidend. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. EuGH 14. September 2006, C- 181/04 bis 183/04, Elmeka). Derartiges wurde jedoch im gegenständlichen Fall nicht behauptet, sodass eine Vertrauensschutzverletzung der belangten Behörde nicht vorliegt.

Die Rückforderungen erfolgten demzufolge zu Recht.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Beurteilung, ob die beschwerdeführende Partei corona-bedingte Umsatzausfälle erlitten hat, handelt es sich um eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Salzburg, am 23. Juni 2026