

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache F.GmbH, vertreten durch St.GmbH, über die Beschwerde vom 08.05.2025

gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 27.03.2025, Steuernummer SN:

1. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Lockdown-Umsatzersatz für 11/2020 über 39.785,13 €,
2. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Lockdown-Umsatzersatz für 12/2020 über 18.589,19 €,
3. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus für 02/2021 über 6.893,05 €,
4. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus für 03/2021 über 12.992,19 €,
5. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus II für 07/2021 über 14.929,81 €,
6. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus II für 08/2021 über 10.447,65 €,
7. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus II für 09/2021 über 45.876,73 €,
8. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus III für 11/2021 über 19.892,58 €,
9. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus III für 12/2021 über 20.901,82 €,
10. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus III für 01/2022 über 19.530,77 €,
11. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus III für 02/2022 über 20.849,27 €,
12. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus III für 03/2022) über 19.855,51 €,

gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28.03.2025, Steuernummer SN:

13. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus für 04/2021 über 10.777,67 €,

14. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Ausfallsbonus für 05/2021) über 5.003,56 €,
 15. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Fixkostenzuschuss 800.000 über 18.528,42 €,
 16. Bescheid über die Verzinsung der Rückerstattung betreffend Lockdown-Umsatzersatz für 12/2020 in der Höhe von 2.808,72 €,
 17. Bescheid über die Verzinsung der Rückerstattung betreffend Ausfallsbonus II für 07/2021 in der Höhe von 9.936,89 €, und
- gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 31.03.2025, Steuernummer SN:
18. Bescheid über die Verzinsung der Rückerstattung betreffend Lockdown-Umsatzersatz für 11/2020 in der Höhe von 6.092,93 €,
 19. Bescheid über die Verzinsung der Rückerstattung betreffend Ausfallsbonus für 02/2021 in der Höhe von 4.675,87 €,
 20. Bescheid über die Verzinsung der Rückerstattung betreffend Ausfallsbonus III für 11/2021 in der Höhe von 13.411,92 €, und
 21. Bescheid über die Verzinsung der Rückerstattung betreffend Fixkostenzuschuss 800.000 in der Höhe von 2.468,38 €

nach der am 21.05.2026 in Anwesenheit der Vertreterin des Finanzamtes Österreich, V, und der Schriftführerin S durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 27., 28. und 31.03.2025 forderte das Finanzamt Österreich die Beschwerdeführerin (Bf.) nach Durchführung einer Betriebsprüfung auf, Lockdown-Umsatzersätze, Ausfallsboni und den Fixkostenzuschuss 800.000 (FKZ 800T) in der Höhe von insgesamt 284.853,35 € gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG rückzuerstatten. In der Begründung der Bescheide wurde auf die Feststellungen in der Niederschrift vom 26.03.2025 verwiesen.

Mit den ebenfalls hier angefochtenen Bescheiden vom 28. und 31.03.2025 setzte das Finanzamt Österreich Zinsen für die Nachforderungsbeträge fest.

Nach Verlängerung der Beschwerdefrist brachte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter am 08.05.2025 das Rechtsmittel der Beschwerde ohne Begründung ein. Die Begründung wurde im Schriftsatz vom 16.05.2025 nachgeholt und durch einen Eventualantrag auf Nachsicht ergänzt:

„.....

B. Begründung

I. Argumentation des Finanzamtes

Die Begründung der angefochtenen Bescheide lässt sich auf folgenden in seinem Kern sehr einfachen Punkt bringen: Die diversen COVID-Förderungen seien seinerzeit "falsch" iS von zu hoch berechnet worden und deshalb mit dem "zu viel beantragt" rückzahlungspflichtig.

II. Einwendungen

a) Einleitender Überblick

Damit sind Prüferin und Finanzamt aus diversen Gründen nicht im Recht. Sie zeigen im einleitenden Überblick folgendes Bild:

1. Das Rückforderungssystem, bestehend aus dem Mix aus COFAG-NoAG und BAO, ist von dem in Steuersachen unangebrachten Prinzip "der Zweck heiligt die Mittel" geprägt und determiniert zugleich. So kann es nicht gut gehen, einen **zivilrechtlichen Rückforderungsanspruch der COFAG in einen öffentlich-rechtlichen Anspruch des Bundes umzufunktionieren**, nur um ihn (vermeintlich) geltend machen zu können.

2. Diese Umdeutung setzt nach geltendem Steuerschuldrecht das Vorliegen einer zivil- oder unternehmensrechtlichen **Gesamtrechtsnachfolge** voraus, die hier aber aus zwei Gründen ganz eindeutig nicht vorliegt: Erstens, es fehlt an einer tauglichen Rechtsfigur wie zB einer Verschmelzung oder Abspaltung. Zweitens, dem § 6 Abs 1 COFAG-NoAG zufolge sind nicht sämtliche Rechte und Pflichten der COFAG auf den Bund übergegangen, sondern nur solche **"aus den Förderverträgen"**. Das indiziert in dem für den Bund günstigsten Fall eine **Betriebseinbringung** nach Art des Art III UmgrSIG und solcherart **Einzelrechtsnachfolge** (zB VwGH 28.02.2000, 98/17/0272; 22.05.2014, 2010/15/0127, VwSlg 8914/F; Beschluss 27.05.1999, 99/15/0014). Wir wollen keineswegs Besserwisser sein, doch hätte sich der Bund (und mit ihm hier die Dienststelle 68 des FAÖ) diese Misere über einer Aufnahme der COFAG mittels Verschmelzung erspart, die es nicht gibt. Die steuerlichen Folgen einer Singularsukzession sind bekannt: **Der Bund ist der "falsche" Gläubiger**. Richtigerweise müsste die COFAG die (Rückforderungs-) Ansprüche betreiben, die es angesichts ihrer Abwicklung ab dem 01.08.2024 aber nicht mehr gibt (vgl § 1 Abs 2 COFAG-NoAG).

3. Es geht hier aber nicht nur um prinzipielle "Fehler im System" wie die eben aufgezeigten, sondern auch um einzelfallbezogene Aspekte. So entfallen bspw vom Aussetzungsbetrag

It Einspruch aus der Vorwoche ohne Zinsen (€ 284.853,35) € 266.001,07 (vgl. Seite 3 der Niederschrift) - das sind 93,38 % - gerade nicht auf die Antragstellung durch uns, sondern auf die zur Nachahmung empfohlene amtswegige Herstellung von Rechtsrichtigkeit durch dieselbe Dienststelle desselben FAÖ (Stichwort: hauseigene Niederschrift vom 29.09.2021; liegt bei). Solcherart geht es hier - so unser Eindruck - weniger um materielles Förderungs-/Steuerrecht, sondern mehr um hausinterne Befindlichkeiten auf Prüferseite, die richtigerweise hausintern bleiben sollten. Das würde im Ergebnis die **ersatzlose Behebung der hiesigen Anfechtungsobjekte** bedeuten. Dieses - bereits vorweggenommene - Ergebnis erspart der Prüferin zugleich die Frage nach dem **Verfahrenstitel** der (behaupteten) Erstattungsansprüche, der bei **negativen Abgabenansprüchen** (vgl VwGH (zB VwGH 29.01.2004, 2000/15/0046; 18.12.2008, 20096/15/0155; 20.11.2024, Ra 2024/13/0068 Rn 21: "negative Abgabe der Erstattung") Grundvoraussetzung bzw notwendige Bedingung für deren prozessuale Durchsetzbarkeit gewesen wäre, den es aber nicht gibt. In diesem Zusammenhang ist an § 14 Abs 1 COFAG-NoAG zu erinnern, wonach die Behörde "nach den Abgabenvorschriften" - dazu zählt logischerweise auch die BAO - zu prüfen hat, ob ein "Rückerstattungsanspruch besteht", der im Wege legistischer Fiktion als "Abgabe iS des § 3 Abs 1 BAO gilt".

Schon deshalb - konkret: mangels Vorhandenseins eines tauglichen Verfahrenstitels - sind die angefochtenen Erstattungs- und Zinsenbescheide allesamt ersatzlos aufhebungsreif.

b) Zu ausgewählten legistischen Defiziten rund um das COFAG-NoAG

Mit dem aus unserer Sicht aus bereits angedeuteten Gründen nicht unproblematischen COFAG-NoAG einher gehen logischerweise auch **verfassungsrechtliche Fragen**, auf die hier und jetzt aber nicht näher einzugehen ist. Zum einen ist das Finanzamt auf Grund des Legalitätsprinzips (Art 18 Abs 1 B-VG, § 5 F-VG 1948) verpflichtet, von der Verfassungskonformität der geltenden Rechtslage auszugehen. Zum anderen ist Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Problematik das Gesetz selbst, so dass die Bundesverfassung nicht unbedingt in den Vordergrund gestellt werden muss. Zum Dritten ist ein Gang zum VfGH weder unser Plan A noch Plan B noch Plan C. Deshalb beschränken wir uns auf drei Beispiele in geraffter Form:

aa) Beispiel 1: Keine Gesamtrechtenachfolge

Davon war bereits die Rede. Ergänzend dazu sei noch auf § 1 Abs 2 COFAG-NoAG verwiesen.

1. Er lautet (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck im Text - nicht auch in der Überschrift - durch uns, die Verfasserin dieses Schreibens. Das gilt ohne gegenteiligen Hinweis auch für alle weiteren Zitate):

"(2) Die der COFAG obliegenden Aufgaben sind nach Maßgabe dieses Bundesgesetzes beginnend ab 1. August 2024 vom Bund wahrzunehmen und durch den Bundesminister für Finanzen zu vollziehen. Mit Ablauf des 31. Juli 2024 enden damit die Befugnisse der

COFAG, soweit diese nicht zu deren Abwicklung ab dem 1. August 2024 erforderlich sind."

Das genügt, um ein weiteres Mal zu erkennen, dass und warum hier eine Gesamtrechtsnachfolge gerade nicht vorliegt, sondern ein schlichter Aufgabenwechsel von der - parallel dazu mittels Abwicklung "entsorgten" - COFAG hin zum Bund. **Das ist - wenn überhaupt - Sacheinlage und als solche bloße Einzelrechtsnachfolge.** Es bleibt dabei: Die Verschmelzung der COFAG auf den Bund wäre die bessere Lösung gewesen. Dazu wäre es erforderlich und ausreichend zugleich gewesen, diese Finanzierungsagentur in einem (gedanklich) ersten Schritt in eine GmbH (oder AG) umzuwandeln und dieses Vehikel in der "juristisch nächsten Sekunde" auf den Bund zu verschmelzen (vgl dazu RIS-Justiz RS0054238 zu Genossenschaften).

2. Da dieser Weg grundlegend nicht beschritten worden ist, stellt sich die prinzipielle Frage, ob eine **Gesamtrechtsnachfolge** im öffentlichen Recht überhaupt vorgesehen ist. Das ist schon deshalb unwahrscheinlich, weil dieser Terminus **zivil-/unternehmensrechtlich determiniert** ist (vgl nur Ritz/Koran BAO⁸ § 19 Tz 1). Im Gegensatz dazu geht es hier um den "nahtlosen Übergang" einer staatsnahen Finanzierungsagentur auf den Bund. Ist ein solcher Transfer - weil dem öffentlichen Recht unbekannt - mit § 19 Abs 1 BAO unvereinbar, so ist der Vorgang gesamthaft nicht übergangs- iS von "nachfolgefähig" (vgl Taucher Erbschaften und Ertragsteuern [Wien 1991], 28).

Selbst wenn man doch davon ausgehen könnte - was man aber nicht kann -, dass auch das öffentliche Recht die Universalsukzession kennt, so bleibt unter Hinweis auf § 1 Abs 2 iVm § 6 Abs 1 COFAG-NoAG festzuhalten: Es sind eben nicht sämtliche Rechte und Pflichten der Agentur - sie also nicht als Ganzes-auf den Bund übergegangen, sondern "die Rechte und Pflichten **aus Förderverträgen**". Eine bloße **Vertragsübernahme** - mehr ist es nicht - genügt für eine Gesamtrechtsnachfolge grundlegend nicht.

3. Die COFAG hat rund um die Förderverträge logischerweise keine sich aus (aus welchen?) "**Abgabenvorschriften** ergebenden Rechte und Pflichten gehabt". Was also hätte gemäß § 19 Abs 1 BAO im Falle seiner - jedoch völlig ausgeschlossenen - Anwendbarkeit steuerlich auf den Bund übergehen können? Die Antwort - rein gar nichts - ist aufgelegt.

4. Fürs Erste bleibt festzuhalten: Die Sache ist ein erstes Mal aus Rechtsgründen zu Gunsten unserer Mandanten entschieden: Zum einen liegt keine Gesamt-, sondern bloße **Einzelrechtsnachfolge** vor, auf Grund derer der Bund für Rückforderungsansprüche der "falsche" Gläubiger ist. Zum anderen ist § 19 Abs 1 BAO unanwendbar und - wäre er doch anwendbar - funktionslos, weil COFAG gerade keine steuerlichen Rechte und Pflichten gehabt hat, die für einen Übergang auf den Bund geeignet gewesen wären.

bb) Beispiel 2: Fliegender Wechsel von einem zivilrechtlichen Forderungsanspruch zu einem Abgabensanspruch im Erstattungsfall

1. Die auf das Wesentliche reduzierte **Rechtslage** zeigt folgendes Bild, beginnend mit **§ 6 Abs 1 COFAG-NoAG**. Diese Bestimmung hat zusammen mit der einleitenden Überschrift folgenden Wortlaut

"Rechtsübergang

§ 6. (1) Sämtliche Rechte und Pflichten der COFAG aus Förderverträgen gehen mit 1. August 2024 unverändert auf den Bund über. Sämtliche von Vertragspartnern gegenüber der COFAG übernommenen Verpflichtungen bestehen ab 1. August 2024 gegenüber dem Bund unverändert weiter."

§ 8 Abs 2 leg cit lautet:

"(2) Die **privatwirtschaftliche Entscheidung** über die Gewährung finanzieller Maßnahmen aus Förderanträgen obliegt ab 1. August 2024 dem Bundesminister für Finanzen als Abwicklungsstelle, der damit auch Dienststellen in seinem Wirkungsbereich beauftragen kann."

§ 13 COFAG-NoAG besagt zusammen mit den einleitenden Überschriften:

"3. Abschnitt

Rückerstattung

Öffentlich-rechtlicher Anspruch

§ 13. 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."

Dieser Rückerstattungsanspruch gilt dem **Schlusssatz des § 14 Abs 1 leg cit**

"für Zwecke der Anwendung der Abgabenvorschriften [...] als Abgabe iS des § 3 Abs 1 BAO."

2. Das kann nicht gut gehen. Dazu im Einzelnen:

2.1. Von der Unanwendbarkeit und Funktionslosigkeit des § 19 Abs 1 BAO war bereits die Rede; daran sei lediglich erinnert.

2.2. Es ist ernsthaft zu bezweifeln, dass es mit der Bundesverfassung in Einklang zu bringen ist, einen tatsächlichen oder-wie hier - bloß vermeintlichen - **privatrechtlichen Leistungsanspruch** auf Basis eines Fördervertrages der COFAG gegenüber - definitiv keiner Abgabenbehörde (so

explizit Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner BAO I³ § 1 Rz 2 am Ende) - so ohne Weiteres in einen **öffentlich-rechtlichen Rückerstattungsanspruch** iS eines negativen Abgabeanpruchs umzudeuten, nur um ihn überhaupt durchsetzen zu können. Das kann nicht gut gehen: Entweder, es handelt sich hier um zivilrechtliche Ansprüche aus Steuerschuldverhältnissen; dann sind sie auf dem Zivilrechtsweg geltend zu machen (zB VwGH 16.02.1988, 87/14/059, VwSlg 6292/F, zu § 1409 ABGB/§ 25 HGB; 04.06.2008, 2005/13/0135, zu § 15 Abs 1 SpaltG). Oder, es sind zu keiner Zeit jemals Besteuerungsansprüche vorgelegen; dann scheidet das BAO-Verfahren als Plattform für Rückforderungen von vornherein aus.

cc) Beispiel 3: Unüberbrückbarer Widerspruch mit der Generalklausel des § 4 Abs 1 BAO

Der eben zitierte Schlusssatz des § 14 Abs 1 COFAG-NoAG hängt aus einem vom Gesetzgeber mit ziemlicher Sicherheit nicht mitbedachten Grund völlig in der Luft. Dazu im Einzelnen:

1. Zu den für den nunmehr in einen Abgabeanpruch umgedeuteten Rückerstattungsanspruch anzuwendenden Abgabenvorschriften zählt logischerweise auch § 4 Abs 1 BAO. Diese Generalklausel hat zusammen mit der einleitenden Überschrift folgenden Wortlaut:

"A. Entstehung des Abgabeanpruches

§ 4. (1). Der Abgabeanpruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft."

In den hier gegenständlichen Erstattungsfällen wurde weder ein steuerauslösender Sachverhalt verwirklicht noch ist ein Abgabeanpruch entstanden. Signifikant dafür ist die Terminologie des COFAG-NoAG: Dort ist weiterhin vom Förderantrag (zB in § 2 Abs 1), vom Fördervertrag/Förderverträgen (zB in § 2 Abs 2 und 4, § 10, § 14 Abs 2 Z 1, Abs 3), von "Vertragspartner" (zB in § 2 Abs 4, § 3 Abs 4 bis 7, § 13, § 14 Abs 2 Z 2 und 3, Abs 3) und/oder von Verordnungen die Rede (zB in § 2 Abs 1 und 9). Solche Begriffe sind der steuerlichen Terminologie völlig fremd. Und überhaupt:

Bei Rückförderungsansprüchen handelt es sich um **"negative Abgabeanprüche"**, die ebenfalls kraft Gesetzes entstehen (zB VwGH 29.01.2004, 2000/15/0046; 18.12.2006, 20096/15/0155; 20.11.2024, Ra 2024/13/0068 Rn 21: "negative Abgabe der Erstattung"), und zwar bereits im Zeitpunkt der ungerechtfertigten Erlangung eines Steuervorteils zB auf Basis einer zu hohen Gutschrift in einer UVA).

2. Zurück zu **§ 14 Abs 1 COFAG-NoAG**, BGBl I 2024/86. Diese Bestimmung hat zusammen mit der einleitenden Überschrift folgenden Wortlaut:

"Rückerstattungsanspruch

§ 14. (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.

[...].“

Ergänzend dazu ist noch auf § 15 Abs 4 leg cit zu verweisen. Diese Bestimmung lautet:

"Festsetzung der Rückerstattung

§ 15. (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."

Bezogen auf diesen Fall:

2.1. Selbst wenn man davon ausgehen könnte - was man aber nicht kann -, dass

> unsere Mandantin zu Unrecht erhaltenen finanziellen Leistungen in Form zu hoher COVID- Förderungen erhalten hätte;

> es sich bei den (behaupteten) Überzahlungen um einen "öffentlich-rechtlichen Rückerstattungsanspruch" (§ 13 erster Satz COFAG-NoAG) handeln würde,

> für den das allgemeine Regime der BAO mit einer - hier jedoch bedeutungslosen - Ausnahme (§ 14 Abs 1, § 15 Abs 4 letzter Satz iVm § 13 zweiter/letzter Satz COFAG-NoAG) gelte,

kommt das Finanzamt noch immer nicht sehr weit, weil es an einem **tauglichen Verfahrenstitel** für den (behaupteten) Rückforderungsanspruch grundlegend fehlt. Er ist gerade in der Logik des Steuerschuldrechts nicht erst mit der aktuellen AP - also erst heuer -, sondern bereits mit der überhöhten Geltendmachung - also bereits in den Vorjahren sukzessive - entstanden.

Solcherart hätte es einen tauglichen Verfahrenstitels wie bspw **§ 203 Abs 2 Z 3 BAO** benötigt, der aber nicht zum Zug gekommen ist.

2.2. Das Fehlen eines Verfahrenstitels kann nicht gut gehen. Der VwGH hat dazu längst konstatiert, beginnend mit seiner Judikatur zur verdrehten Reihenfolge. Sie zeigt folgendes Bild:

"Eine Entscheidung in der Sache selbst über eine Berufung gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid ohne gleichzeitige Entscheidung über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid verstößt gegen § 307 Abs 1 BAO."

(VwGH 27.02.1980, 1596/78; 09.11.1983, 82/13/0038; 18.10.1988, 87/14/0173, VwSlg 6357/F).

bzw

"Es widerspricht dem Gesetz, eine Berufung gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Berufung gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Diese inhaltliche Rechtswidrigkeit ist vom VwGH im Rahmen des Beschwerdepunktes von Amts wegen wahrzunehmen."

(VwGH 8.11.1988, 88/14/0135).

bzw

"Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 8.11.1988, 88/14/0135, widerspricht es dem Gesetz, eine Berufung gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Berufung gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Eine derartige Vorgangsweise würde die Entscheidung der Berufungsbehörde mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten."

(VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041; 22.11.2012, 2012/15/0193, VwSlg 8771/F).

bzw

„Soweit die Revision weiters geltend macht, die BVEs seien in unrichtiger Reihenfolge ergangen, so ist die Rüge an sich berechtigt. Bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid widerspricht es dem Gesetz, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen (vgl VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041, 22.11.2012, 2012/15/0193, VwSlg. 8771/F; vgl. auch Ritz, BAO⁶ § 307 Tz 7). [...].“

(VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091 Rn 32)

bzw ganz allgemein:

"Unterstellt man, es seien, wie vom Antragsteller behauptet, keine wirksam zugestellten Wiederaufnahmebescheide erlassen worden, so wären die dessen ungeachtet erlassenen neuen Sachbescheide aber nicht nichtig, sondern nur rechtswidrig. [...].“

(VwGH Beschluss 12.09.2018, Ro 2014/13/0025-16; über RIS nicht abrufbar)

Um bei dem zuletzt zitierten Beschluss des VwGH zu bleiben: Die Rechtswidrigkeit, die den hiesigen Anfechtungsobjekten mangels Verfahrenstitels anhaftet, kann ungeachtet ihrer Wirksamkeit wohl nur über (diesmal) mit einem prozessualen Titel versehene Ersatzbescheide saniert werden.

3. Es bleibt dabei: Die angefochtenen Rückerstattungs- und Zinsenbescheide sind allesamt **ersatzlos aufhebungsreif**. Zwar ließen sich die die prozessualen Mängel im Grundlagenbereich über eine neuerliche Bescheidgarnitur sanieren. Doch bleiben die prinzipiellen Mängel davon unberührt. Sie würden den Ersatzbescheiden In gleicher Weise anhaften und diese gleichermaßen angreifbar machen.

c) Nur der Vollständigkeit halber: Verstoß gegen Treu und Glauben

1. Treu und Glauben ist eine ungeschriebene, auch im öffentliche Recht - somit auch im Steuerrecht - zu beachtende Rechtsmaxime (VwGH 31.07.2002, 2002/16/0155) des Inhalts, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (zB VwGH 08.09.1992, 87/14/0091, VwSlg 6707/F; 22.11.2012, 2008/15/0265). Die Verletzung dieses Grundsatzes **kann Willkür bedeuten** (zB VfSlg 6258/1970 zur ESt, 8606/1979 zu einer Bausache; 12.566/1990 zu § 303 BAO).

2. Bezogen auf diesen Fall: Wie sich aus der bereits zitierten (beiliegenden) Niederschrift vom 29.09.2021 schlüssig ergibt, sind € 266.001,07 - das sind 93,38 % des Nachforderungsbetrages ohne Zinsen lt Aussetzungsantrag aus der Vorwoche (€ 284.853,35) - gerade nicht auf unsere Initiative zurückzuführen, sondern auf das zur Nachahmung empfohlene Verhalten der Dienststelle 68 des FAÖ: Der damals tätig gewesene Steuerprüfer hat durch Nachbessern zu Gunsten unserer Mandantin amtswegig für die Herstellung von Rechtsrichtigkeit gesorgt und solcherart dem Gesetz bestmöglich entsprochen (vgl § 115 Abs 1 und 3 BAO). In diesem Zusammen sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.06.1985, 85/09/0074, VwSlg 11.812/A, verwiesen: Demnach ist auch (oder gerade) der Steuerprüfer "zur Objektivität und zu einer Art materieller Neutralität" verpflichtet. Erfreulicherweise hat sich diese Vorgabe doch ein wenig - noch immer nicht überall (Stichwort: aktuelle AP) - herumgesprochen.

E. Eventualantrag auf Nachsicht

.....“

Der Beschwerde beigelegt war eine Niederschrift des Finanzamtes Österreich vom 29.09.2021, aufgenommen mit G, Geschäftsführer der F.GmbH, betreffend die Erstellung eines Ergänzungsgutachtens, in der vom Prüfer u.a. ausgeführt wurde:

„Anmerkung:

Im Rahmen der Sachverhaltsermittlung wurde festgestellt, dass die F.GmbH (im Vergleichszeitraum 01-02/2020 und 03-04/2019 zwei Fitnessstudios (F2 sowie direkt in F1) betrieben hat.

Im April 2020 wurde der Pachtvertrag betreffend die Räumlichkeiten in F2 aufgelöst und das Fitnessstudio in weiterer Folge mit Ende April 2020 an diesem Standort geschlossen. Im Betrachtungszeitraum 01 - 04/2021 wurde nur noch das Studio in F1 betrieben. Dieses war jedoch, bedingt durch das Corona-Virus, bis zum 19.05.2021 geschlossen.

Die gegenständlichen Anträge vom 10.03.2021, 22.04.2021., 18.05.2021 sowie 09.06.2021 wurden durch die steuerliche Vertretung des Antragstellers als Sonderfall klassifiziert und für die Monate Januar bis April 2021 eingebracht. In diesen Anträgen wurde angegeben, dass im Vergleichszeitraum ein Sonderfall vorliegt, da es beim antragstellenden Unternehmen auf Grund einer Umgründung oder eines Erwerbs oder Verkaufes eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils verglichen mit dem Vergleichszeitraum zu einer Änderung des Umfangs des Unternehmens im Betrachtungszeitraum gekommen ist. Die Berechnung der Umsätze im Vergleichszeitraum wurde somit gem Punkt 4.5.2 lit e der Richtlinie zur VO - Ausfallsbonus vorgenommen. Dementsprechend wurden für die Berechnung der Umsätze im Vergleichszeitraum 01-02/2020 und 03-04/2019 jene Umsätze ausgeschieden, welche der geschlossenen Filialen in F2 zuzurechnen sind.

Im gegenständlichen Fall ist jedoch kein Sonderfall gem Punkt 4.5.2 lit e der Richtlinie zur VO - Ausfallsbonus gegeben, da die bereits oben erwähnte Filiale geschlossen wurde und es somit im konkreten Fall nicht zu einer Umgründung bzw zu einem Verkauf eines (Teil-) Betriebes gekommen ist.

Da es sich somit im gegenständlichen Fall nicht um einen Sonderfall gem Punkt 4.5.2 lit e der Richtlinie zur VO -Ausfallsbonus handelt, hat die Berechnung der Umsätze für den Vergleichszeitraum 01-02/2020 und 03-04/2019 gem Punkt 4.5.1 lit a der Richtlinie zur VO — Ausfallsbonus zu erfolgen.

Durch das Heranziehen dieser Berechnungsmethode ergibt sich ein höherer Umsatz im Vergleichszeitraum 01-02/2020 und 03-04/2019. Der Antragsteller hat sich somit im gegenständlichen Antrag schlechter gestellt und würde auf Grund dieser Berechnung einen geringeren Ausfallsbonus bekommen.

Die Berechnung der Umsätze im Betrachtungszeitraum 01-04/2021 erfolgte richtigerweise gem Punkt 4.6 der Richtlinie zur VO -Ausfallsbonus.

Die Angaben des Antragstellers sind plausibel.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 04.08.2025 wies das Finanzamt Österreich die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

Die Berechnung der zustehenden Förderbeträge sei unter Gegenüberstellung des sogenannten „Vergleichszeitraumumsatzes“ zum „Betrachtungszeitraumumsatz“ vorzunehmen.

Für die Gewährung sämtlicher verfahrensgegenständlichen Förderungen sei Voraussetzung, dass ein Covid-19 bedingter Umsatzausfall vorliege. Da der Pachtvertrag hinsichtlich des zweiten Standortes mit April 2020 aus Gründen aufgelöst wurden, die nicht in Verbindung mit der Covid-19 Krise standen, liege nach Ansicht der Abgabenbehörde hinsichtlich des Ausfalls an diesen Umsätzen keine Covid-Bedingtheit vor, weshalb die Festsetzung der Rückerstattungsansprüche gemäß § 15 (2) COFAG-NoAG nur hinsichtlich der Differenzbeträge des weiterhin bestehenden Standortes zu erfolgen hatte.

Die Bf. habe in den jeweiligen Vergleichszeiträumen Umsätze aus zwei Standorten erzielt; in den gewählten Betrachtungszeiträumen für die beantragten Förderungen jedoch nur mehr Umsätze aus einem Standort. Zunächst habe die Bf. die Förderanträge nur für den verbliebenen, weiterhin von der Bf. geführten Standort des Fitnessstudios in F1 gestellt. Daraus sei zu schließen, dass auch die Bf. selbst davon ausgegangen sei, dass ihr nur hinsichtlich dieses Teiles an Umsatzausfall Förderungen zustehen.

Unstrittig sei, dass der von der Bf. im Zusammenhang mit dem durch die Finanzverwaltung erstellten Ergänzungsgutachten, aufgrund dessen die COFAG eine erhöhte Auszahlung der beantragten Förderungen tätigte, aufgeworfene Grundsatz von Treu und Glauben als allgemeiner Rechtsgrundsatz (auch) von den Abgabenbehörden zu berücksichtigen sei. Ein Verstoß gegen diesen Grundsatz läge beispielsweise vor, wenn eine Behörde eine Auskunft ausdrücklich und nicht offenkundig unrichtig erteile und der Abgabenpflichtige basierend auf dieser Auskunft bereits Dispositionen getroffen habe, die zu einem Vertrauensschaden geführt haben {siehe Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren 13 § 114 BAO (Stand 1.2.2021, rdb.at) Rz 5ff; Ritz/Koran, BAO 8 § 114 BAO Rz 6ff}.

Ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung sei zwar erlaubt, müsse aber durch triftige Gründe gerechtfertigt sein.

Die Bf. bringe dazu vor, im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben hätte eine Festsetzung der gegenständlichen Rückerstattungsansprüche nicht erfolgen dürfen.

Der Aktenlage sei zu entnehmen, dass die Erstellung des Ergänzungsgutachtens von der COFAG betreffend den Ausfallsbonus beauftragt wurde.

In diesem sei darauf hingewiesen worden, dass der Pachtvertrag hinsichtlich des zweiten Standortes mit Ende April 2020 aufgelöst wurde; betreffend den noch verbliebenen Standort jedoch ein Covid-bedingter Umsatzausfall vorliege, da Fitnessstudios bedingt durch den Corona-Virus (zeitweise) geschlossen waren. Betreffend die Berechnung des Vergleichszeitraumumsatzes anhand des Punktes 4.5.2 lit. e der Richtlinie zum Ausfallsbonus sei (korrekterweise) darauf hingewiesen worden, dass dann ein Sonderfall im Sinne dieser Bestimmung vorliege, wenn es *„beim antragstellenden Unternehmen auf Grund einer*

Umgründung oder eines Erwerbs oder Verkaufes eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils verglichen mit dem Vergleichszeitraum zu einer Änderung des Umfangs des Unternehmens im Betrachtungszeitraum gekommen ist“.

Eine Umgründung oder ein Erwerb oder Verkauf eines (Teil-) Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils sei nicht vorgelegen, weshalb festgestellt wurde, dass ein Sonderfall nicht vorliege. Eine Aussage darüber, ob hinsichtlich der - aufgrund des ausgelaufenen Pachtvertrages - im Betrachtungszeitraum nicht mehr vorliegenden Umsätze aus dem zweiten Standort ein Covid-bedingter Umsatzausfall vorlag oder nicht, sei nicht getroffen worden. Mit der Festsetzung der gegenständlichen Rückerstattungsansprüche sei daher nicht von der im Gutachten vertretenen Rechtsauffassung abgewichen worden.

Überdies habe eine Bindung der COFAG an die Feststellungen in den von der Finanzverwaltung erstellten Ergänzungsgutachten nicht bestanden; im Gegenteil werde in sämtlichen Förderrichtlinien festgelegt: *"Innerhalb dieser Richtlinien sind die Organe der COFAG bei den Entscheidungen über [die jeweilige Förderung] weisungsfrei."*

Selbst wenn man von einer Abweichung der im Rahmen der Gutachtenserstellung vertretenen Meinung ausginge, wäre - wie auch sonst im Abgabungsverfahren - die nunmehr aufgrund des COFAG-NoAG für die Rückerstattung zuständige Abgabenbehörde nicht an eine sich nachträglich als unrichtig zu qualifizierende Rechtsauffassung gebunden, sondern wäre im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten im Sinne des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit verpflichtet, die Herstellung des Rechtszustandes entsprechend der Gesetzesgrundlagen herbeizuführen.

Ob die Bf. daher (vermeintlich) Dispositionen aufgrund des Vertrauens in die erhöhte Auszahlung durch die COFAG getroffen habe, sei nicht relevant, da die Festsetzung von Rückerstattungsansprüchen keine Ermessensentscheidung darstelle und es schon am Vorliegen eines Vertrauensschutzes scheitere. Ein Verstoß gegen das Prinzip von Treu und Glauben könne daher nicht vorliegen.

Damit einhergehend hatte die Festsetzung der Zinsen gemäß § 16 COFAG-NoAG zu erfolgen.

Der Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 08.05.2025 enthält keine weiteren Ausführungen. Beantragt wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Schriftsatz vom 18.05.2026 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. wörtlich vor:

„..... wir erstatten namens und auftrags unserer Mandantin mit Blick auf die für den 21. Mai um 9.30 Uhr anberaumte — von uns jedoch abgesagte - mündliche Beschwerdeverhandlung höflich nachstehendes ergänzendes

Sach- und Beweisvorbringen:

A. Allgemeines und Überblick

I. Verzicht auf die mündliche Verhandlung

Wir verzichten für unsere langjährige Mandantin F.GmbH hiermit auf die Abhaltung der mündlichen Verhandlung vor dem BFG, weil es ihrer zur Wahrheitsfindung nicht mehr bedarf.

.....

II. Festhalten an unserem bisherigen Vorbringen

Unser gesamtes bisheriges Vorbringen bleibt vollinhaltlich aufrecht. Die nun folgenden Ausführungen treten nicht an dessen Stelle, sondern ergänzen das bisher Gesagte und runden es auf der Beweisebene speziell durch die beiliegende Erklärung des NEOS-Gemeinderates in F2 N vom 17. Mai 2026 als einem von vielen damaligen Insiders auf der "Gemeindebühne" ab.

B. Zur BVE und zum Vorlagebericht des Finanzamtes

Nach der Judikatur wirken die Ausführungen zur Beweis/Feststellungsebene in einer BVE wie ein Vorhalt (zB VwGH 29.06.2022, Ro 2021/15/0007 Rn 31 erster Satz). Deshalb ist es Sache der Partei (zB VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125, VwSlg 8336/F),

"sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser (in der BVE auch inhaltlich mitgeteilten) Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (Hinweis Erk 16.12.1994, 93/17/0110; 11.12.1987, 85/17/0019). "

Zumal die Bedeutung einer BVE darin liegt (so bereits VwGH 21.12.2000, 97/16/0343),

"zu entscheidenden Sachverhaltsfeststellungen Stellung zu nehmen, weil eine BVE wie ein Vorhalt der Abgabenbehörde wirken kann. In diesem - auch hier gültigen - Fall wäre es Sache des Abgabepflichtigen gewesen, im Vorlageantrag Entsprechendes vorzubringen (Hinweis Erk 14.05.1992, 91/16/0019)."

Das gibt Veranlassung zu einer näheren Beschäftigung mit diesen beiden Erledigungen des Finanzamtes wie folgt:

I. Zur Beschwerdeverentscheidung vom 04. August 2025

Die Begründung der BVE enthält auf den Seiten 2 oben bis 4 Mitte im Unterkapitel

"1. Sachverhalt" umfangreiche Ausführungen. Davon ist aber nur der einleitende Absatz auf Seite 2 Sachverhalt im materiellen Sinn, während es sich beim weiteren Begründungsteil, beginnend mit der Wortfolge auf Seite 2 Mitte "Konkret wurden folgende Förderprodukte beantragt" bereits um Schilderung des Verfahrensgangs handelt, gefolgt vom Unterkapitel "2. Rechtliche Beurteilung", das in einem Mix aus rechtlichen Ausführungen, beweiswüdigenden Erwägungen und — ebenfalls disloziert— Sachverhaltsfeststellungen

besteht. Das macht einen Streifzug durch die BVE erforderlich und zweckmäßig zugleich. Er zeigt folgendes Bild:

1.

Der einleitende Absatz der Begründung der BVE enthält aus unserer Sicht folgende zwei Kernaussagen:

1.1. Unsere Mandantin hätte damals zwei Fitnessstudios betrieben, und zwar je eines in F1 und in F2. Dessen "Schließung" sei auf Grund von "Meinungsverschiedenheiten" zwischen unserer Mandantin und dem "Bürgermeister der Gemeinde F2 als Verpächterin" erfolgt, auf Grund derer der "Pachtvertrag hinsichtlich dieser Räumlichkeiten [...] nicht verlängert" worden sei.

1.2.

Unsere Mandantin sei "als Fitnessstudio vom 03.11.2020 bis 18.05.2021 und vom 22.11.2021 bis 11.12.2021 von den COVID-19 Notmaßnahmen und COVID-19 Schutzmaßnahmen Verordnungen betroffen" gewesen. Auf Grund dessen seien "diverse COVID-19 Förderungen beantragt" und in weiterer Folge auch "gewährt bzw ausbezahlt" worden.

2.

Die zweite Sachverhaltsfeststellung (= 1.2. von eben) geht in Ordnung (sonst gäbe es dieses Verfahren nicht), die andere (= 1.1.) hingegen nur sehr bedingt. Darauf ist zweckmäßigerweise erst im nachfolgenden Kapitel C näher einzugehen. Dasselbe gilt für die beweiswürdigen Erwägungen des Finanzamtes auf den Seiten 7 Mitte bis 8 Mitte. Demnach seien "sämtliche verfahrensgegenständlichen Förderungen" auf Basis der "anwendenden Richtlinien unter Gegenüberstellung des sogenannten Vergleichszeitraumumsatzes zum Betrachtungszeitraumumsatzes" gewährt und ausbezahlt worden (Seite 7 unten). Jedoch seien in den "Vergleichszeiträumen Umsätze aus zwei Standorten erzielt", in den "Betrachtungszeiträumen [...] jedoch nur mehr Umsätze aus einem Standort." (Seite 7 ganz unten). Die Antragstellung durch unsere Mandantin sei "zunächst" nur den Standort F1 erfolgt. Das würde bedeuten, dass ihr die COVID 19-Förderungen nur insoweit "zustehen würden." (Seite 8 ganz oben). Angesichts der Tatsache, dass die Schließung des zweiten Standortes in F2 nicht auf eine "COVID-Bedingtheit" zurückzuführen sei, hätte insoweit "die Festsetzung der Rückerstattungsansprüche gemäß 15 (2) COFAG-NoAG zu erfolgen" (Seite 8 im unmittelbaren Anschluss daran).

3.

In Antizipation sei schon jetzt mit der nötigen Deutlichkeit und Eindeutigkeit festgehalten: Das Kernargument des Finanzamtes, konkret die Schließung des Standortes F2 im April 2021 sei nicht auf eine "COVID-Bedingtheit" zurückzuführen, ist unzutreffend. Richtig ist vielmehr: Nachdem sich auf Ebene der Gemeinde die Einstellung zu Gunsten unserer Mandantin geändert hat und solcherart einer Fortsetzung des damals bestehenden Miet-/Pachtverhältnisses über den 30.04.2020 hinaus nichts mehr im Wege gestanden wäre, hat Herr G kurz vor Beginn der

Sitzung des dortigen Gemeinderates vom 16.04.2020 — sie wäre angesichts der grundlegend geänderten Verhältnisse eine reine "Formsache" gewesen — angesichts der auf Grund der eben erst begonnenen CORONA-Pandemie völlig unsicheren Zukunft von sich aus die "Reißleine" gezogen und an seiner Kündigung aus dem Herbst des Vorjahres festgehalten. Solcherart ist die Beendigung der damaligen Geschäftsbeziehung unserer Mandantin zur Gemeinde F2 sehr wohl CORONA-bedingt gewesen, weil es ohne diese Pandemie sehr wohl fortgesetzt worden wäre.

II. Zum Vorlagebericht des Finanzamtes vom 21. August 2025

Der Vorlagebericht bringt im Sachverhaltsbereich erwartungsgemäß nichts mehr Neues. Zum einen hat sich die Behörde bereits damit in der BVE ausführlich beschäftigt. Zum anderen ist der Fokus unserer damaligen Argumentation auf der Rechtsfrage gelegen, nachdem bzw weil die nachträgliche Einbeziehung des (damaligen) weiteren Standortes F2 auf Initiative des damaligen Steuerprüfers erfolgt ist, und zwar — wie sich sogleich zu zeigen sein wird — völlig zurecht.

C. Ergänzendes Sach- und Beweisvorbringen

1.

Die beiden zitierten Erledigungen des Finanzamtes (BVE, Vorlagebericht) greifen aus verständlichen Gründen zu kurz. Der maßgebliche Sachverhalt hat damals noch keine entscheidende Rolle gespielt. Zum einen sind wir alle der Ansicht gewesen, mit dem damaligen tendenziell Rechtsfrage-lastigen Vorbringen das Auslangen zu finden. Zum anderen hätte die bloße Behauptung, das damalige Geschehen hätte sich in Wirklichkeit in der nunmehr dargelegten Weise zugetragen, für die angestrebte stattgebende Erledigung möglicherweise nicht ausgereicht. Um objektiv in der Lage zu sein, die historische Sachlage (= materielle Wahrheit dieses Falles) schlüssig zu Papier zu bringen, ist es erforderlich gewesen, uns mit dieser Vergangenheit zu beschäftigen und solcherart bei der Gemeinde F2 zu recherchieren. Das erklärt zugleich die zeitliche Knappheit dieses Schreibens vor Beginn der mündlichen Verhandlung vor dem BFG.

2.

Die Gemeinde F2 hat den Widerruf der Kündigung des damals bestehenden Miet-/Pachverhältnisses bestimmter Räumlichkeiten auf der Sportanlage S durch unsere Mandantin längst angenommen, und zwar bereits vor dem ersten Lockdown am 16.03.2020. Das wird auch vom (damaligen) Gemeinderat N so gesehen. Dazu heißt es in seiner "wahrheitsgemäßen Erklärung vom 17. Mai 2026 wortwörtlich:

*"Nach den vorangegangenen, über mehrere Monate geführten Verhandlungen war aus meiner Sicht **spätestens vor dem ersten COVID-19-Lockdown erkennbar**, dass sich die politische Stimmung zugunsten einer Fortführung des Betriebes entwickelt hatte. Der Beschluss selbst stellte daher nach meiner Einschätzung im Wesentlichen nur mehr eine Formsache dar. "*

Dieses Beweisergebnis lässt bei lebensnaher Betrachtung nur den einen Schluss zu: Die Kündigung unserer Mandantin aus dem Herbst 2019 ist bereits vor Beginn der CORONA-Pandemie hinfällig gewesen, konkret **bereits vor dem ersten Lockdown am 16. März 2020**. Ergänzend sei dazu noch festgehalten:

2.1.

F.GmbH hat diesen Standort in F2, bestehend aus einer Tennishalle, Seminarräumen, einem Fitnessstudio und einem Sportcafé, für einen monatlichen Fixbetrag von € 14.500 brutto übernommen (Miete, Pacht, Betriebskosten, USt). Trotz aller Schwierigkeiten und Widrigkeiten — F2 ist kein Top-Standort - ist es unserer Mandantin gelungen, nach einer holprigen Anfangsphase positive Jahresergebnisse zu erzielen.

2.2.

Wenig überraschend ist dieser Betrieb im Laufe der Jahre immer wieder zum "Spielball" der lokalen (Gemeinde-)Politik geworden. Wahlen zum Gemeinderat, geänderte Machtverhältnisse, wechselnde Bürgermeister usw haben auch bei dieser Geschäftsbeziehung ihre Spuren hinterlassen. Konkreter formuliert: Vor allem der seit 2016 amtierende Bürgermeister B hat den Gemeinde-eigenen Betriebsstätten und damit auch unserer Mandantin das Leben (unnötig) schwer gemacht. So wurden für sie relevante Entscheidungen — anders als bisher — mithin über ihren Kopf hinweg getroffen. Negativer Höhepunkt dieser Entwicklung ist die — selbstredend eigenmächtige — Errichtung von **Pollern** im Abstand von 15 bis 20 Meter im September 2019 vor dem Eingang zum Sportcafé, verbunden mit der strengen Auflage, sie als solche zu akzeptieren. Das war Schikane, weil dadurch das Be- und Entladen unmittelbar vor der Eingangstüre zum Sportcafé nicht mehr möglich gewesen ist. Das hat F.GmbH insofern hart getroffen, als Herr G bzw seine Ehegattin die Ware selbst organisiert und vor Ort verbracht haben. Von dieser Maßnahme der Gemeinde betroffen gewesen ist also er (genauer: der dortige Betrieb der GmbH), nicht die damaligen Lieferanten.

Für ihn hat sich angesichts dieser massiv geänderten Verhältnisse — vor allem wegen des grundlegend verloren gegangenen Vertrauens in den Gemeindeapparat — damals die Frage einer Besitzstörungsklage versus Aufkündigung des Miet-/Pachtverhältnisses gestellt. Er hat sich für Letzteres entschieden. Die Gemeinde F2 hat diese Kündigung angenommen.

Parallel dazu hat Herr G die Gemeinde im Guten aufgefordert, die Poller wieder zu entfernen und den früheren Zustand wieder herzustellen. Angesichts der Passivität in dieser Frage auf Seiten der Gemeinde hat erst ein Anwaltsbrief den angestrebten Erfolg gebracht, will heißen: Seither — seit Ende Jänner 2020 — war die Zufahrt bis zur Eingangstüre des Sportcafés wieder möglich. Daraufhin hat unsere Mandantin ihre Kündigung wieder zurückgezogen. Der erste Anlauf ist noch überaus knapp - nur mit einer (einzigen) Stimme — gescheitert.

2.3.

Jedoch hat dieses sehr enge Ergebnis bei Herrn G die Hoffnung geweckt, den Widerruf seiner

Kündigung in einem zweiten Anlauf doch noch durchzubringen. Dabei ist ihm die für das Frühjahr vorgesehene, dann CORONA-bedingt aber auf den 28. Juni 2020 verschobene Wahl zum Gemeinderat zugute gekommen, dies aus folgendem Grund: F.GmbH hat gemeinsam vor allem mit der SPÖ zeitnah — noch in der ersten Februarhälfte — eine Unterschriftenliste zwecks Abfrage der Zufriedenheit samt Interesse an einer Fortsetzung des Miet-/Pachtverhältnisses in der Bevölkerung aufgelegt.

Bereits Anfang März — also noch vor dem ersten Lockdown — haben bemerkenswerte 1.970 von 4.500 Gemeindebürgern (= 43,78 %) durch ihre Unterschrift — also nicht bloß verbal is einer bloßen Meinungsäußerung, sondern schriftlich — ihre Zufriedenheit mit unserer Mandantin bezeugt. Dieses Feedback hat sich logischerweise bis zu den politischen Parteien mit dem Ergebnis herumgesprochen, dass weitere von ihnen ihre Unterstützung signalisiert haben, Solcherart hat sich auf Grund dieser wirkungsvollen Maßnahme des Herrn G samt laufenden Gesprächen mit Lokalpolitikern das Blatt zu Gunsten der F.GmbH gewendet. Das wiederum hätte zur Folge gehabt, dass bei der nächsten Sitzung des Gemeinderates der Widerruf angenommen und die Kündigung damit vom Tisch gewesen wäre. CORONA-bedingt hat diese Gemeinderatssitzung erst am 16. April 2020 stattgefunden.

2.4.

*An eben diesem Tag sind die Telefone heiß gelaufen. Herr G wurde von den meisten politischen Parteien und der Bürgerliste in der Hoffnung kontaktiert, weiterzumachen. Doch ist in ihm zwischenzeitig die Entscheidung nach langer Überlegung, dann aber doch kurzfristig gefallen, an seiner Kündigung festzuhalten. In ihm haben sich die Zweifel verstärkt und durchgesetzt, wie es mit zwei Standorten in Zeiten der damals gerade erst begonnenen Pandemie weitergehen soll. Vor allem ist er in großer Sorge gewesen, dass ein möglicher wirtschaftlicher Misserfolg in F2 den F1 Hauptstandort mit nach unten ziehen könnte. Zumal Niemand den Ausgang der CORONA-Pandemie damals vorher sagen konnte und die lokalen Gemeindepolitiker in F2 ihm trotz diverser Zugeständnisse keine Garantie für die Zukunft abgeben konnten (oder wollten). **Solcherart ist die finale Entscheidung, den zweiten Standort im Sportzentrum S in F2 aufzugeben, am Nachmittag des 16. April 2020 gefallen**, und zwar vor Beginn der Gemeinderatssitzung, obwohl sie positiv ausgefallen — mithin eine reine "Formsache" — gewesen wäre. Das wird auch vom damaligen NEOS-Gemeinderat N so gesehen bzw wahrheitsgemäß bestätigt.*

2.5. *Dass unsere Mandantin bei dieser Sitzung die nötige Unterstützung erhalten hätte, hat mehrere Gründe gehabt, die sich die Gemeinde bzw die Lokalpolitiker selbst zuzuschreiben gehabt haben. Dazu einige Beispiele ohne Anspruch auf Vollständigkeit:*

2.5.1.

Mit Blick auf die auf den 28. Juni 2020 verschobenen Wahlen zum Gemeinderat wollte keine politische Partei samt der Bürgerliste für das Ende der Zusammenarbeit mit unserer Mandantin

schuld sein und dafür den "schwarzen Peter" erhalten, weil das bei der anstehenden Wahl zum Gemeinderat logischerweise Stimmen kosten würde. In Zahlen ausgedrückt: Die Schuld (= Ursächlichkeit) am Ende dieser Geschäftsbeziehung hätte angesichts der Unterschriftenaktion des Herrn G aus dem Februar bedeutet, bei der Wahl zwischen einem Drittel und der Hälfte der stimmberechtigten Einwohner (= Wähler) verloren gegangen wären und damit gegen sich zu haben. Also hat sich die anfangs kritische bis ablehnende Haltung auf Gemeindeseite längst — gemeint ist: noch vor dem ersten Lockdown am 16. März 2020 — in ein Wollen-zum-Weitermachen-wie-bisher gedreht, will heißen: Die Kündigung unserer Mandantin aus dem Herbst 2019 ist bereits damals vom Tisch gewesen. Offen war nur mehr die Beschlussfassung im Gemeinderat, bei der es sich aus den dargelegten Gründen längst um eine reine "Formsache" gehandelt hätte.

2.5.2.

Die Höhe der Ablösezahlung an unsere Mandantin ist aus dem Zeitfenster der Gemeinderatssitzung vom 16. April 2020 noch gänzlich offen gewesen. Dieses Thema ist weitaus brisanter, als es auf den ersten Blick erscheinen mag:

Zum einen ist das gesamte Inventar des Fitnesscenters und des Cafés inklusive Küchen- und Kühleinrichtung im Eigentum unserer Mandantin gestanden. Bei dessen Demontage hätte es Monate gedauert, um den Betrieb mangels jedweder Infrastruktur wieder aufsperrern zu können. Es bedarf keiner "blühenden Fantasie", um zu erkennen, dass ein solches Szenario den amtierenden Bürgermeister (ÖVP) in Bedrängnis gebracht hätte und zugleich — spiegelbildlich — für die anderen Parteien und die Bürgerliste ein "gefundenes Fressen" gewesen wäre. Zumal es sich dabei um ein Gemeinde-eigenes Thema gehandelt hat, für das deshalb weder das Land noch der Bund verantwortlich gemacht werden hätte können.

Zum anderen haben sich durch diese Passivität auf Seiten der Gemeinde F2 die Karten unserer Mandantin in der Ablösefrage merklich verbessert, weil der Herr Bürgermeister samt ÖVP eine Herstellung des ursprünglichen Zustandes dieser Miet-/Pachtbetriebe aus dem eben dargelegten Grund unter keinem nur denkbaren Umstand wollen konnte. Die logischen Folgen dieser Zögerlichkeit waren zusätzliche Kosten, die sich die Gemeinde als Vermieterin/Verpächterin bei einer vorausschauenden Herangehensweise an dieses Thema mit ziemlicher Sicherheit sparen hätte können.

3.

*Diese Folgewirkungen bestätigen das bisherige Vorbringen voll und ganz: **Das finale "Nein" zu einer Fortsetzung dieser Geschäftsbeziehung über den 30. April 2020 hinaus ist am Nachmittag des 16. April 2020 erfolgt, und zwar durch unsere Mandantin und gerade nicht durch die längst auf ein Weitermachen wie bisher ausgerichtete Gemeinde F2.** Dass es dann — eher überraschend — doch ganz anders gekommen ist, hat weder mit der Kündigung aus dem Vorjahr — sie ist damals längst vom Tisch gewesen — noch mit den Organen (Vertretern)*

der Gemeinde zu tun gehabt, sondern einzig und allein mit der Pandemie-bedingten Unsicherheit über die wirtschaftliche Zukunft dieses Standortes, die Niemand Herrn G abnehmen konnte. Er ist damals in verständlicher Sorge gewesen, dass der eben erst begonnene erste Lockdown zum Dauerzustand werden und solcherart nicht nur diesen Standort, sondern mit ihm auch den Standort in F1 mit in den Abgrund ziehen könnte. Dieses CORONA-bedingte Risiko ist ihm dann zu groß gewesen. Deshalb (nur aus diesem Grund) hat er dann am Nachmittag des 16. April 2020 die "Reißleine" gezogen und die damalige Geschäftsbeziehung zur Gemeinde F2 von sich aus beendet."

Dem Schriftsatz angeschlossen war folgende „Wahrheitsgemäße Erklärung“ , datiert mit 17.05.2026:

„Ich, N, beruflich tätig als Unternehmer, war im Jahr 2020 Gemeinderat der NEOS und bin nach wie vor im Gemeinderat der Gemeinde F2.

Diese Erklärung wird ausdrücklich zur Vorlage an das Bundesfinanzgericht im Zusammenhang mit der dort anhängigen Steuersache von Herrn G abgegeben.

Ich bestätige wahrheitsgemäß, dass der von Herrn G angestrebte Widerruf der Kündigung der Pacht- und Mietverträge betreffend das Sportzentrum S nach meiner Wahrnehmung und Einschätzung in der Gemeinderatssitzung vom 16.04.2020 beschlossen worden wäre.

Zum damaligen Zeitpunkt bestand aus meiner Sicht bereits eine mehrheitliche Zustimmung im Gemeinderat durch die Mandatäre der SPÖ, FPÖ, der Grünen sowie durch mich als Vertreter der NEOS. Damit wäre gegenüber den Stimmen der ÖVP und der Bürgerliste eine Mehrheit für den Widerruf der Kündigungen gegeben gewesen.

Nach den vorangegangenen, über mehrere Monate geführten Verhandlungen war aus meiner Sicht spätestens vor dem ersten COVID-19-Lockdown erkennbar, dass sich die politische Stimmung zugunsten einer Fortführung des Betriebes entwickelt hatte. Der Beschluss selbst stellte daher nach meiner Einschätzung im Wesentlichen nur mehr eine Formsache dar.

Nach meiner Überzeugung hätte Herr G den Betrieb gemeinsam mit der F.GmbH auch über den 30.04.2020 hinaus ohne Unterbrechung fortführen können.

Zwischen Herrn G und mir besteht beziehungsweise bestand kein besonderes persönliches oder wirtschaftliches Naheverhältnis.

Ich erkläre ausdrücklich, dass ich diese Angaben nach bestem Wissen und Gewissen wahrheitsgemäß gemacht habe."

In der am 21.05.2026 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erklärte R, dass dem Finanzamt im Hinblick auf das von der Bf. zwei Tage vor der anberaumten mündlichen Verhandlung erstattete neue Sach- und Beweisvorbringen unter gleichzeitiger Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben sei und dies zweckmäßigerweise in der bereits vorbereiteten mündlichen Verhandlung erfolgen könne, um weitere Verfahrensverzögerungen zu vermeiden.

Die Vertreterin des Finanzamtes stellte gemäß § 274 Abs. 1 BAO den Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung.

Die Vertreterin des Finanzamtes legte einen Artikel aus der Kleinen Zeitung vom 14.02.2020 vor („Das Sportzentrum in F2 soll neue Betreiber erhalten“), aus dem sich ergibt, dass der Geschäftsführer der Bf. das Pachtverhältnis selbst gekündigt und der Gemeinderat die Kündigung eine Woche zuvor mehrheitlich beschlossen hat. Im Artikel wird auch erwähnt, dass der Bürgermeister bereits konkrete Interessenten für eine neue Verpachtung habe und sich Mehreinnahmen von 46.000 € pro Jahr erhoffe. Schriftlich liege dem Finanzamt lediglich die Auflösungsvereinbarung vom 16.04.2020 vor.

In rechtlicher Hinsicht führte die Vertreterin des Finanzamtes aus:

Im Regelfall erfolgte die Geltendmachung z.B. eines Ausfallsbonus indem der/die Abgabepflichtige einen Antrag für einen bestimmten Monat (z.B. 02/2021) einbrachte. Dabei wurde vom/von der Antragsteller/in zahlenmäßig kein Betrag genannt, sondern von der COFAG als Berechnungsgrundlage der jeweilige Veranlagungszeitraum aus dem Vorjahr (z.B. 02/2020) herangezogen.

Wurde hingegen vom/von der Abgabepflichtigen ein Sonderfall nach Punkt 4.5.2 lit. e der VO-Ausfallsbonus angekreuzt, so war in einem eigenen Feld selbst der Umsatz anzuführen. Es stelle sich daher die Frage, ob die auf Grund des Ergänzungsgutachtens an die Bf. geleistete „Überzahlung“ für jene Monate, die von der Bf. als „Sonderfall“ klassifiziert wurden, seitens der COFAG überhaupt zulässig gewesen sei. Im Fördermanager sei kein über den Erstantrag betragsmäßig hinausgehender Antrag der Bf. vorhanden. Die COFAG habe offensichtlich von sich aus eine Betragskorrektur durchgeführt und Beträge ausbezahlt, die gar nicht beantragt waren. Dies widerspreche nicht nur dem Antragsprinzip der Förderungen, sondern auch den Förderbedingungen, aus denen sich ergebe, dass der Vertrag mit der COFAG durch die Annahme des Anbots (und daher nur in der beantragten Höhe) zustande komme. Nach dem Vorliegend des Ergänzungsgutachtens sei die Bf. den Ausführungen im Gutachten gefolgt, wonach für die Berechnung der Umsätze im Vergleichszeitraum auch die Umsätze vom Standort F2 heranzuziehen waren und habe von sich aus die höheren Förderungen geltend gemacht.

Aus Punkt 1.2 der Förderrichtlinien ergebe sich auch, dass sämtliche verfahrensgegenständlichen Förderungen Beihilfen nach Art. 107 AEUV darstellen, die innerhalb des befristeten Rahmens für Ausfälle in der Pandemie ausbezahlt werden können.

Ein Umsatzausfall aufgrund anderer Umstände (wie hier Umsatzausfall aufgrund der Kündigung des Pachtvertrages durch die Bf.) könne daher nicht gefördert werden bzw. sei die dafür ausbezahlte Förderung rückzuerstatten (siehe Punkt 2.3 der Richtlinie Ausfallbonus). Es gebe schließlich den Grundsatz des Vorrangs des EU-Rechts vor innerstaatlichem Recht.

Auch die Präambeln der einzelnen Fördergesetze (z.B VO Ausfallsbonus I: „Gewährung von finanziellen Maßnahmen gemäß § 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz, 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“) oder im COFAG-NoAG („Gewährung von finanziellen Maßnahmen einschließlich von Haftungen und Garantien zugunsten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen“) seien als Auslegungshilfe heranzuziehen; diese nehmen insofern Bezug auf EU-Recht, als sie ausschließlich für den Covid-bedingten Umsatzausfall Förderungen vorsehen.

Anzumerken sei auch, dass weder im Zuge der ersten Prüfung (Niederschrift v. 20.09.2021), noch im Zuge der Außenprüfung (Niederschrift v. 20.03.2025) der Geschäftsführer der Bf. vorgebracht habe, dass er den Standort in F2 aus Gründen von Covid aufgelassen habe. Tatsächlich sei die Kündigung von ihm bereits im Jahr 2019 ausgesprochen worden, als es noch keine Behinderungen wegen der COVID-Epidemie gegeben habe und diese sei von der Gemeinde angenommen worden. Es mute daher seltsam an, dass der Vertreter der Bf. zwei Tage vor der mündlichen Verhandlung ergänzendes Vorbringen dahingehend erstatte, der Pachtvertrag sei ausschließlich wegen der Covid-Epidemie nicht verlängert worden. Die Vertreterin des Finanzamtes verwies in diesem Zusammenhang auch auf Tz. 3 der Niederschrift vom 28.03.2025, in der der Vertreter der Bf. der inhaltlichen Beurteilung im Rahmen der Nachschau grundsätzlich zugestimmt hat. Verwiesen wurde nur auf das Gutachten vom 29.09.2021, aufgrund dessen die Bf. auf die Richtigkeit der Höhe der Covid-Förderungen vertraut habe. Dieses Argument wäre nach der Ansicht der Vertreterin des Finanzamtes aber im Rahmen eines Nachsichtsverfahrens zu behandeln, nicht aber im Rückforderungsverfahren. Die Rückforderung sei keine Ermessensentscheidung, weshalb auch der ins Spiel gebrachte Grundsatz von Treu und Glauben in diesem Verfahren nicht anwendbar sei. Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Gegenstand dieses Verfahrens sind die gegen die Rückerstattungsbescheide gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG vom 27. und 28.03.2025 sowie gegen die Bescheid über die Verzinsung der

Rückerstattung vom 28. und 31.03.2025 eingebrachten Beschwerden, in denen das Finanzamt Österreich die geltend gemachten Lockdown-Umsatzersatz für 11/2020 und 12/2020, Ausfallsboni für 02, 03, 04 und 05/2021, Ausfallsboni II für 07, 08 und 09/2021, Ausfallsboni III für 11 und 12/2021, 01, 02, und 03/2022 sowie FKZ 800T nach der Durchführung einer Betriebsprüfung von der Bf. teilweise rückforderte sowie Zinsen für die Rückforderung festsetzte. Der in der Beschwerde ergänzend eingebrachte Antrag auf Nachsicht ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die in F1 ein Fitnessstudio betreibt und aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Bis 30.04.2020 betrieb die Bf. ein zweites Fitnessstudio in F2. Der Bestandvertrag mit der Gemeinde F2 wurde vom Geschäftsführer der Bf. im Herbst 2019 mit 30.04.2021 gekündigt. Die Kündigung wurde von der Gemeinde F2 angenommen (Artikel Kleine Zeitung vom 14.02.2020, Vorbringen im Schriftsatz vom 18.05.2026). Am 16.04.2020 wurde zwischen der Bf. und der Gemeinde die im Akt erliegende Auflösungsvereinbarung abgeschlossen. Diese regelt v.a. die mit der Räumung im Zusammenhang stehenden Umstände (Schlüsselübergabe, Auszahlung der Ablöse, etc.).

In den von der steuerlichen Vertretung der Bf. gestellten Förderanträgen wurde die Berechnung der Umsätze zunächst nach Punkt 4.5.2 lit. e der RL zur VO-Ausfallsbonus vorgenommen (die Umsätze, die der geschlossenen Filiale in F2 zuzurechnen waren, wurden für die Berechnung der Umsätze in den Vergleichszeiträumen ausgeschieden).

Auf Grund eines für die COFAG erstellten Ergänzungsgutachten der Finanzverwaltung wurde seitens der COFAG ein höherer Förderbetrag, nämlich berechnet anhand des Vergleichszeitraumumsatzes für beide Standorte, ausbezahlt (siehe Niederschrift vom 29.09.2021).

Nach diesem Zeitpunkt wurden auch von der Bf. in den Förderanträgen die Umsätze der geschlossenen Filiale in F2 im Vergleichszeitraum einbezogen.

Rechtsgrundlagen

Das COFAG Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz (COFAG-NoAG) wurde am 18.07.2024, BGBl I Nr. 86/2024, kundgemacht. Das Gesetz regelt ab 01.08.2024 die Liquidation der COFAG.

Gemäß § 6 Abs. 1 COFAG-NoAG gehen mit 1. August 2024 sämtliche Rechte und Pflichten der COFAG aus Förderverträgen unverändert auf den Bund über. Der Bund tritt kraft Gesetzes in anhängige Gerichtsverfahren der COFAG ein. Hinsichtlich der Gewährung von Förderungen

sowie für die Rückforderung von zu Unrecht bezogenen Förderungen ist ab 01.08.2024 die Finanzverwaltung zuständig.

Die wesentlichen Bestimmungen des COFAG-NoAG lauten:

§ 13 COFAG-NoAG

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

§ 14 COFAG-NoAG

(1) Das zuständige Finanzamt (§ 17) hat nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961) zu prüfen, ob ein Rückerstattungsanspruch besteht und diesen zu erheben (§ 1 Abs. 3 BAO). Für Zwecke der Anwendung der Abgabenvorschriften gilt der Rückerstattungsanspruch als Abgabe im Sinne des § 3 Abs. 1 BAO.

(2) Ein Rückerstattungsanspruch errechnet sich aus

1. dem Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der aufgrund des verwirklichten Sachverhalts und der für den Fördervertrag maßgeblichen Verordnungen (§ 2 Abs. 9) zugestanden wäre, oder
2. dem Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der dem Vertragspartner beihilfenrechtlich als finanzielle Leistung zusteht, oder
3. dem gesamten Auszahlungsbetrag, wenn sich der Vertragspartner nicht steuerlich wohlverhalten hat (§ 3 des Bundesgesetzes, mit dem Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft werden, BGBl. I Nr. 11/2021 in der Fassung des BGBl. I Nr. 126/2023).

Der Rückerstattungsanspruch vermindert sich um jene Beträge, die vom Vertragspartner darauf bereits an die COFAG oder den Bund geleistet wurden.

(3) Der Vertragspartner kann gegen den Rückerstattungsanspruch mit seinen vollstreckbaren Ansprüchen aufrechnen, die ihm aus einem Fördervertrag gegen die COFAG oder aus welchem Rechtstitel auch immer gegen den Bund zustehen.

§ 15 COFAG-NoAG

(1) Der Rückerstattungsanspruch entsteht

1. für Auszahlungen, die vor dem 1. August 2024 erfolgt sind, am 1. August 2024; 2. für alle späteren Auszahlungen mit dem auf die Auszahlung folgenden Tag.

(2) Die Rückerstattung ist vom zuständigen Finanzamt mit Bescheid festzusetzen, wenn der Rückerstattungsanspruch die in den einschlägigen Verordnungen (§ 2 Abs. 9) enthaltenen

Betragsgrenzen für die Rückforderung übersteigt.

(3) Der Rückerstattungsanspruch wird mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides fällig.

(4) Abweichend von § 207 und § 208 BAO beträgt die Verjährungsfrist für den Rückerstattungsanspruch zehn Jahre und beginnt frühestens mit 1. August 2024 zu laufen.

§ 16 COFAG-NoAG

(1) Der Rückerstattungsbetrag ist ab dem Zeitpunkt der Auszahlung bis zur Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides mit einem Zinssatz von zwei Prozentpunkten über dem Basiszinssatz pro Jahr zu verzinsen. Abweichend davon ist der Rückerstattungsbetrag ab dem Zeitpunkt der Auszahlung bis zur Entrichtung mit einem Zinssatz von einem Prozentpunkt über dem Basiszinssatz pro Jahr zu verzinsen, soweit es sich um einen Betrag gemäß § 14 Abs. 2 Z 2 handelt. Stundungs- und Aussetzungszinsen (§ 212, § 212a BAO) gehen dieser Verzinsung insoweit vor.

(2) Im Fall mehrerer Auszahlungsteilbeträge ist jeder Teilbetrag ab dem Zeitpunkt der jeweiligen Zahlungsanweisung der BHAG zu verzinsen. Wurde nach der Zahlung des ersten Auszahlungsteilbetrages von der COFAG ein negativer Auszahlungsteilbetrag (§ 2 Abs. 6) oder ein Betrag aus einer Rückforderung bzw. eine Saldierung auf null nach Verrechnung (§ 2 Abs. 7) bekannt gegeben, beginnt die Verzinsung mit dem Zeitpunkt dieser Bekanntgabe.

(3) Die Zinsen sind Nebenansprüche im Sinn des § 3 Abs. 2 BAO und mit Bescheid festzusetzen. Zinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

§ 17 COFAG-NoAG

(1) Für die Erhebung des Rückerstattungsanspruchs ist jenes Finanzamt zuständig, das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig ist. Ist der Vertragspartner nicht Unternehmer im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. 663/1994, ist das Finanzamt zuständig, das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig wäre, wenn er Unternehmer im Sinne des § 2 des Umsatzsteuergesetzes wäre.

(2) Für das ordentliche Rechtsmittelverfahren ist das Bundesfinanzgericht das zuständige Verwaltungsgericht.

Erwägungen

Zu den Vorbringen der Bf. in der Beschwerde und im Schriftsatz vom 18.05.2026 wird im Einzelnen ausgeführt:

„Legistische Defizite“

Die Bf. bringt vor, die zivilrechtlichen Rückforderungsansprüche der COFAG seien in einen öffentlich-rechtlichen Anspruch des Bundes „umfunktioniert“ worden, ohne dass eine Gesamtrechtsnachfolge vorliege. Des Weiteren liege ein „fliegender Wechsel“ von einem zivilrechtlichen Forderungsanspruch zu einem Abgabenanspruch im Erstattungsfall vor. Auf die dazu in der Beschwerde vorgebrachten Ausführungen des steuerlichen Vertreters in den Punkten B. II. a) 1. bis 3. sowie B. II. b) aa) 1. bis 4., B. II. b) bb) 1. bis 2.2. wird verwiesen.

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VfGH vom 05.10.2023, G265/2022, zu verweisen, mit dem dieser mehrere Bestimmungen des ABBAG-Gesetzes als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen hat, dass die Ausgliederung von staatlichen Verwaltungstätigkeiten an die COFAG gegen das Sachlichkeitsgebot verstieße. Die privatwirtschaftliche Tätigkeit der COFAG war laut VfGH auf Grund des organisatorischen und funktionellen Naheverhältnisses zum Bund sowie der Befugnis, (hohe) finanzielle Mittel an einen weiten Kreis begünstigter Unternehmen zu gewähren, als staatliche Verwaltung im Sinne des Art. 20 Abs. 1 B-VG zu qualifizieren.

Die Erlassung des COFAG-NoAG, das vorsieht, dass die der COFAG obliegenden Aufgaben ab 01.08.2024 unmittelbar vom Bund übernommen werden, war daher Folge der vom VfGH vertretenen Rechtsansicht. Eine vom Vertreter der Bf. geforderte Gesamtrechtsnachfolge der COFAG, die mit ihrer (privatwirtschaftlichen) Tätigkeit gegen das Sachlichkeitsgebot verstieße, auf die Finanzverwaltung war nicht erforderlich. Der Rückerstattungsanspruch des Bundes war von vornherein als öffentlich-rechtlicher Anspruch zu qualifizieren; eine „Umdeutung“ hat nicht stattgefunden.

Mitgliedstaaten sind nach den EU-Beihilfevorschriften (Art. 107 ff. AEUV) verpflichtet, unrechtmäßige Beihilfen zurückzufordern. Der Beihilfeempfänger muss den unrechtmäßigen Vorteil in voller Höhe wieder ausgleichen. Da eine zivilrechtliche Rückforderung nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes weiterhin gegen das Sachlichkeitsverbot verstieße und daher nicht möglich ist, war der Zuständigkeitsübergang auf die Finanzbehörde erforderlich, um die zu Unrecht geltend gemachten und ausbezahlten Förderungen entsprechend den EU-Vorgaben rückgängig machen zu können.

Verfahrenstitel

Der Vertreter der Bf. bringt vor, es fehle grundlegend an einem tauglichen Verfahrenstitel (siehe Punkt B. II. b) cc) 1. bis 3. der Beschwerde).

Gemäß § 13 COFAG-NoAG entsteht, soweit ein Vertragspartner zu Unrecht finanzielle Leistungen erhalten hat, ab 1. August 2024 in diesem Ausmaß ein öffentlich-rechtlicher Rückerstattungsanspruch.

Gemäß § 4 Abs. 3 BAO bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches unberührt.

Im vorliegenden Fall entstand der Rückerstattungsanspruch nach § 15 Abs. 1 Z 1 COFAG-NoAG am 01.08.2024, da die Auszahlungen sämtlicher Förderungen an die Bf. vor dem 01.08.2024 erfolgten.

Dass der Rückzahlungsanspruch nach dem Vorbringen des Vertreters der Bf. bereits in den Vorjahren „sukzessive“ entstanden ist, kann nicht nachvollzogen werden. § 13 COFAG-NoAG enthält ausdrücklich den Entstehungszeitpunkt des Rückerstattungsanspruches zu Unrecht bezogener Förderungen (01.08.2024).

Ebenso wenig kann die Judikatur zur Wiederaufnahme des Verfahrens das Vorbringen der Bf. stützen, weil hier weder ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren nach § 303 BAO wiederaufgenommen wurde noch eine Selbstbemessungsabgabe vorliegt. Die gesetzliche Grundlage für die (erstmalige) Festsetzung eines Rückerstattungsanspruches bildet § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG.

Treu und Glauben

Der Vertreter der Bf. bringt vor, durch die Festsetzung der Rückerstattung der gegenständlichen Förderbeträge liege ein Verstoß gegen Treu und Glauben vor, weil die (erhöhte) Auszahlung der COFAG aufgrund eines Ergänzungsgutachtens der Finanzverwaltung erfolgt ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 07.05.2025, Ra 2024/15/0012, mwN) kann auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt. Ein solcher Vollzugsspielraum besteht bei der Festsetzung der Einkommensteuer nicht.

Ein Vollzugsspielraum besteht für das Finanzamt auch bei der Festsetzung von Rückerstattungsansprüchen nach § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG nicht (siehe Art. 107 ff. AEUV).

Pandemie-bedingte Kündigung des Bestandvertrages

Nach dem Vorbringen der Bf. erfolgte die Kündigung des Bestandvertrages durch den Geschäftsführer der Bf. noch vor dem Ausbruch der Covid-19 Epidemie in Folge von Meinungsverschiedenheiten mit dem Bürgermeister der Gemeinde F2, insbesondere wegen der Errichtung von Pollern vor dem Geschäftslokal, sodass eine Zufahrt bzw. ungehinderte

Ladetätigkeit für den Geschäftsführer und seine Gattin nicht mehr möglich war. Die daraufhin vom Geschäftsführer der Bf. ausgesprochene Kündigung des Bestandvertrages wurde von der Gemeinde F2 angenommen (Punkt C. 2.2. des Schriftsatzes vom 18.05.2026, siehe auch Artikel der Kleinen Zeitung vom 14.02.2020). Damit steht fest, dass die Kündigung des Bestandvertrages nicht Covid-bedingt war.

Den Ausführungen der Vertreterin des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung, im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung ist insoweit zuzustimmen, als eine Geltendmachung der verfahrensgegenständlichen Förderungen nicht nur laut den auf EU-Recht Bezug nehmenden Präambeln der jeweiligen Fördergesetze, sondern vor allem nach dem Beihilfenrecht der EU (siehe Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV) sowie die Verabschiedung eines befristeten Rahmens durch die EU-Kommission in der Corona-Krise („temporary framework“), lediglich im Fall eines Covid-bedingten Umsatzausfalles möglich war (siehe dazu Punkt 1.2. des Anhangs zur Verordnung über die Gewährung eines FKZ 800T: „Bei den in diesen Richtlinien vorgesehenen finanziellen Maßnahmen handelt es sich (mit Ausnahme der in Punkt 3.1.9 geregelten De-minimis-Beihilfen) um Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 3 iit. b des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Diese Beihilfen werden den begünstigten Unternehmen als Beitrag zur Deckung der Fixkosten gewährt, die aufgrund von Umsatzausfällen infolge des COVID-19-Ausbruchs nicht aus den laufenden Einnahmen gedeckt werden können. Die gegenständlichen Richtlinien stützen sich auf die Entscheidung der Europäischen Kommission SA.56840 (2020/N) vom 8. April 2020, ergänzt durch die Entscheidungen SA.58640 (2020/N) vom 18. September 2020, SA.59320 (2020/N) vom 9. November 2020 und SA.61614 (2020/N) vom 9. Februar 2021, 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, S1, (Befristeter Beihilferahmen) in der jeweils geltenden Fassung genehmigt hat; Punkt 1.2. der Anhänge zu den VO über die Gewährung eines Ausfallsbonus I, II und III (in weiterer Folge „Richtlinien AB I, II, III): „Bei den in diesen Richtlinien vorgesehenen finanziellen Maßnahmen handelt es sich (mit Ausnahme der in Punkt 4.4.3 geregelten De-minimis-Beihilfen) um Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 3 iit. b des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Die gegenständlichen Richtlinien stützen sich auf die Entscheidung der Europäischen Kommission SA.56840 (2020/N) vom 8. April 2020, ergänzt durch die Entscheidungen SA.58640 (2020/N) vom 18. September 2020, SA.59320 (2020/N) vom 9. November 2020 und SA.61614 (2020/N) vom 9. Februar 2021, 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, S1, (Befristeter Beihilferahmen) in der jeweils geltenden Fassung genehmigt

hat."; Punkt 2.3. der Richtlinien zum AB I, II und III: „Die COFAG hat einen Ausfallsbonus (I, II, III) an Unternehmen, die durch die Ausbreitung von COVID-19 Umsatzausfälle erleiden oder bereits erlitten haben, nach diesen Richtlinien zu gewähren."; Punkt 4.1. der Richtlinie zum Lockdown-Umsatzersatz 11/2020: „Der Betrachtungszeitraum für den Lockdown-Umsatzersatz ist der Zeitraum, in dem der Antragsteller im Sinne des Punkts 3.1.3 direkt von der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV betroffen war beziehungsweise ist; der Betrachtungszeitraum endet jedoch spätestens am 6. Dezember 2020. Der Lockdown-Umsatzersatz wird für den Umsatzausfall im Betrachtungszeitraum gewährt."; Punkt 4.1. der Richtlinie zum Lockdown-Umsatzersatz 12/2020: „Der Betrachtungszeitraum für den Lockdown-Umsatzersatz ist der Zeitraum, in dem der Antragsteller im Sinne des Punkts 3.1.3 direkt von der 2. COVID-19-SchuMaV, der 3. COVID-19-SchuMaV oder der 2. COVID-19-NotMV betroffen ist; der Betrachtungszeitraum endet jedoch spätestens am 31. Dezember 2020. Der Lockdown-Umsatzersatz wird für den Umsatzausfall im Betrachtungszeitraum gewährt.").

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, aufgrund des nicht Covid- bedingten Umsatzausfalles des zweiten Standortes in F2 habe die Berücksichtigung dieser Umsätze im Vergleichszeitraum zu unterbleiben, entspricht daher den gesetzlichen Vorgaben, die den grundsätzlichen Förderzweck mit Umsatzausfällen auf Grund der Covid-Krise beschränken.

Das Vorbringen, ein Großteil der Nachforderungsbeträge sei auf das „zur Nachahmung empfohlene“ Verhalten des Finanzamtes zurückzuführen, entspricht nicht der Gesetzeslage. In sämtlichen Förderrichtlinien wird festgelegt, dass die Organe der COFAG bei den Entscheidungen über die jeweilige Förderung weisungsfrei sind. Eine Bindung der COFAG an die Feststellungen in den von der Finanzverwaltung erstellten Ergänzungsgutachten bestand daher nicht.

Ebenso zuzustimmen ist dem Vorbringen der Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung, wonach die COFAG auf Grund des Ergänzungsgutachtens vom 29.09.2021 ohne Antrag der Bf. eine „Überzahlung“ geleistet hat, die dem Antragsprinzip der Förderungen widerspricht und auch aus diesem Grund zurückzufordern ist. Gerade der vom Vertreter der Bf. ins Spiel gebrachten „Objektivität und materiellen Neutralität“ entspricht es, Auszahlungen, die über den Antrag hinaus und daher ohne Zustandekommen eines Vertrages geleistet wurden, zurückzufordern (siehe dazu Punkt 2.3 der RL FKZ 800T, wonach die COFAG begrenzte Beihilfen an Unternehmen, die durch die Ausbreitung von COVID-19 Umsatzausfälle erleiden oder bereits erlitten haben, nach diesen Richtlinien zu gewähren hat und Punkt 6.1.2 der RL FKZ 800T, wonach der Förderantrag zum FKZ 800T eine Erklärung des Unternehmens enthalten muss, dass die Umsatzausfälle durch die COVID-19-Krise verursacht wurden).

Im Schriftsatz vom 18.05.2026 brachte die Bf. erstmals vor, die Umsatzausfälle der GmbH aus dem Standort F2 seien ebenfalls Covid-bedingt, weil ihr Geschäftsführer die Kündigung des

Bestandvertrages rückgängig machen wollte, der Gemeinderat der Zurückziehung der Kündigung zugestimmt hätte, sich der Geschäftsführer der Bf. aber im letzten Moment wegen der prekären Lage im April 2020 doch nicht für die Verlängerung des Bestandvertrages entschieden hätte.

Die Bf. bringt dazu vor, die Beschlussfassung des Gemeinderates sei nur mehr eine reine Formsache gewesen. Ob der Gemeinderat im April 2020, also mitten im ersten Lockdown, der Zurücknahme der Kündigung des Bestandvertrages zugestimmt hätte, bleibt offen. Zu bedenken ist, dass sich der Bürgermeister im Februar 2020 durch konkrete Interessenten für die Verpachtung des Sportzentrums höhere jährliche Einnahmen (46.000 € pro Jahr) erwartete (Artikel Kleine Zeitung vom 14.02.2020) und bereits der erste Anlauf der Zurücknahme der Kündigung durch Stimmenmehrheit im Gemeinderat gescheitert ist (Vorbringen im Schriftsatz vom 18.05.2026, Punkt C. 2.2.). Dass die Kündigung des Bestandvertrages daher bereits „hinfällig“ war, kann nicht nachvollzogen werden. Die Erklärung des Gemeinderates N gibt lediglich seine Sicht auf die Geschehnisse im Jahr 2020 (somit vor sechs Jahren) wieder. Wie die (zweite) Abstimmung im Gemeinderat ausgefallen wäre, ist auch von ihm nicht (rückblickend) vorhersehbar.

Es ist daher festzuhalten, dass durch die Kündigung des Bestandvertrages vor Beginn der Covid-Epidemie durch den Geschäftsführer der Bf. und der Annahme der Kündigung durch die Bestandgeberin, die Gemeinde F2, das Bestandverhältnis mit 30.04.2020 endete. Eine Fortsetzung des Bestandverhältnisses wurde nie vereinbart. Ein Covid-bedingter Umsatzausfall aus diesem Standort liegt daher nicht vor.

Diese Rechtsansicht wurde auch vom steuerlichen Vertreter der Bf. vertreten, der bis zum Ergänzungsgutachten der Finanzverwaltung im September 2021 die Berechnung der Umsatzausfälle ohne Einbeziehung der Umsätze aus dem Standort F2 vornahm (siehe auch Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.03.2025, Tz.3; an der Schlussbesprechung nahmen der Geschäftsführer der Bf. sowie sein steuerlicher Vertreter teil; ein Covid-bedingter Umsatzausfall wurde nicht behauptet).

Einwände gegen die Höhe der für die einzelnen Zeiträume vom Finanzamt ermittelten Rückforderungsbeträge wurden nicht vorgebracht.

Zur Beschwerde gegen die Bescheide über die Verzinsung der Rückerstattungen ist auf den Beschluss des VfGH vom 19.09.2025, E1733/2025, zu verweisen, in der die Behandlung der Beschwerde betreffend die Verzinsung der Rückerstattung von Leistungen gemäß dem COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsg mit der Begründung abgelehnt wurde. § 16 Abs. 1 COFAG-NoAG begegne keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, weil bereits vor der Erlassung dieser Bestimmung (BGBl I 86/2024) auf Grund allgemeiner zivilrechtlicher Bestimmungen davon auszugehen war, dass rechtsgrundlos ausbezahlte Geldleistungen seitens der COFAG mit einer

dem Gesetz (vgl insbesondere § 1000 ABGB und § 1333 ABGB) entsprechenden Verzinsung vom Empfänger rückzuerstatten sind. Darüber hinaus gebiete Art. 108 Abs. 3 AEUV, dass dem Unionsrecht zuwiderlaufende Beihilfen mit einer angemessenen Verzinsung zurückzuzahlen sind.

Gegen die Höhe der festgesetzten Zinsen wurden ebenfalls keine Einwände erhoben.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes zur Entscheidung über die in der Beschwerde angedeuteten verfassungsrechtlichen Probleme der von den Abgabenbehörden zu vollziehenden Rückforderungen von aus Anlass der Covid-Epidemie geleisteten Umsatzförderungen besteht nicht.

Dass nur Corona-bedingte Umsätze in die Berechnung der Umsatzförderungen einbezogen werden können, ergibt sich aus den zitierten Verordnungen.

Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Beilage für die Parteien: NS über die mündliche Verhandlung vom 21.05.2026 samt Beilagen

Graz, am 27. Mai 2026