

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***V***, den Richter***R1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R2*** und ***R3*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die ***24***, über die Beschwerden vom 26. Februar 2025 gegen die Rückerstattungsbescheide gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG des Finanzamtes Österreich vom 29. November 2024, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend den Lockdown-Umsatzersatz für Dezember 2020, den Lockdown-Umsatzersatz für November 2020, den Fixkostenzuschuss 800.000, den Fixkostenzuschuss I, den Ausfallbonus 01/2021, den Ausfallbonus 02/2021, den Ausfallbonus 03/2021, den Ausfallbonus III für 01/2022, den Ausfallbonus III für 02/2022 und den Ausfallbonus III für 03/2022 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. Juli 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***S*** zu Recht erkannt:

1.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz (COFAG-NoAG) vom 29. November 2024 betreffend den Lockdown-Umsatzersatz für Dezember 2020 wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

2.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG vom 29. November 2024 betreffend den Lockdown-Umsatzersatz für November 2020 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

3.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG vom 29. November 2024 betreffend den Fixkostenzuschuss 800.000 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

4.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG vom 29. November 2024 betreffend den Fixkostenzuschuss I wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

5.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG vom 29. November 2024 betreffend den Ausfallbonus 01/2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

6.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG vom 29. November 2024 betreffend den Ausfallbonus 02/2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

7.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG vom 29. November 2024 betreffend den Ausfallbonus 03/2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

8.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG vom 29. November 2024 betreffend den Ausfallbonus III für 01/2022 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

9.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG vom 29. November 2024 betreffend den Ausfallbonus III für 02/2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

10.

Die Beschwerde gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG vom 29. November 2024 betreffend den Ausfallbonus III für 03/2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

11.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zu den Spruchpunkten 1. und 2.:

Am 29. November 2024 erließ das Finanzamt Österreich Rückerstattungsbescheide gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG, mit welchen von der Beschwerdeführerin (Bf) für die Monate November 2020 und Dezember 2020 unter dem Titel „Lockdown-Umsatzersatz“ ausbezahlte Förderungen in Höhe von insgesamt € 17.946,61 (11/2020: € 12.361,33; 12/2020: € 5.585,28) rückgefordert wurden. Begründet wurde die Rückforderung damit, dass die Bf Appartements zur touristischen Vermietung anbiete, seit April 2020 mit Ausnahme des Verkaufes des Gebäudes „***1***“ mit 4 Appartements im Juli 2021 aber keine Umsätze mehr erzielt habe. Eine touristische Vermietung des Einfamilienhauses in ***2*** sei auf Grund des Raumordnungsgesetzes mit der Widmung "Einfamilienhaus" nicht möglich. Es liege daher kein Gewerbebetrieb, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit vor.

Zu Spruchpunkt 3.:

Am 29. November 2024 erließ das Finanzamt Österreich einen Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG, mit welchem von der Bf eine unter dem Titel „Fixkostenzuschuss 800.000“ ausbezahlte Förderung in Höhe von insgesamt € 66.011,00 rückgefordert wurde. Begründet wurde die Rückforderung damit, dass die Bf Appartements zur touristischen Vermietung anbiete, seit April 2020 mit Ausnahme des Verkaufes des Gebäudes „***1***“ mit 4 Appartements im Juli 2021 aber keine Umsätze mehr erzielt habe. Eine touristische Vermietung des Einfamilienhauses in ***2*** sei auf Grund des Raumordnungsgesetzes mit der Widmung "Einfamilienhaus" nicht möglich. Es liege daher kein Gewerbebetrieb, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit vor.

Zu Spruchpunkt 4.:

Am 29. November 2024 erließ das Finanzamt Österreich einen Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG, mit welchem von der Bf unter den Titel „Fixkostenzuschuss I“ ausbezahlte Förderungen in Höhe von € 16.629,00 rückgefordert wurden. Begründet wurde die Rückforderung damit, dass die Bf Appartements zur touristischen Vermietung anbiete, seit April 2020 mit Ausnahme des Verkaufes des Gebäudes „***1***“ mit 4 Appartements im Juli 2021 aber keine Umsätze mehr erzielt habe. Eine touristische Vermietung des

Einfamilienhauses in ***2*** sei auf Grund des Raumordnungsgesetzes mit der Widmung "Einfamilienhaus" nicht möglich. Es liege daher kein Gewerbebetrieb, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit vor. Darüber hinaus seien im Betrachtungszeitraum 16. März 2020 bis 15. Juni 2020 Zinsen in Höhe von € 16.386,12 als Fixkosten geltend gemacht worden, wovon € 14.576,74 auf Gesellschafterdarlehen entfallen. Die Zinsen seien jedoch im Zeitraum April 2020 bis Juni 2021 ausgesetzt worden, weshalb sich die Zinsaufwendungen im gewählten Betrachtungszeitraum nur auf € 4.238,84 belaufen. Gemäß Punkt 8.1. der Richtlinie zum Fixkostenzuschuss müsse im gewählten Betrachtungszeitraum ein Nettoverlust (Schaden) vorliegen. Von der Bf sei im Betrachtungszeitraum ein Verlust in Höhe von € 15.836,87 und im Vergleichszeitraum ein Verlust von € 1.128,29 bekannt gegeben worden. Nach der Korrektur des Reinigungsaufwandes (Rechnung vom 23.3.2020 über € 6.555,00) und der Adaptierung der Zinsaufwendungen auf € 4.238,84 (Betrachtungszeitraum) bzw. € 16.386,12 (Vergleichszeitraum) gemäß Punkt 4.1.1 lit.c der Richtlinie ergebe sich kein Nettoverlust. Es liege daher eine Überförderung der Bf vor.

Zu den Spruchpunkten 5. bis 7.:

Am 29. November 2024 erließ das Finanzamt Österreich Rückerstattungsbescheide gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG, mit welchen von der Bf für die Monate Jänner 2021, Februar 2021 und März 2021 ausbezahlte Förderungen unter dem Titel des Ausfallbonus insgesamt € 7.796,97 rückgefordert wurden (Rückforderungsbeträge: 1/2021: € 2.339,00; 2/2021: € 1.951,00; 3/2021: € 3.507,00). Begründet wurde die Rückforderung damit, dass die Bf Appartements zur touristischen Vermietung anbiete, seit April 2020 mit Ausnahme des Verkaufes des Gebäudes „***1***“ mit 4 Appartements im Juli 2021 aber keine Umsätze mehr erzielt habe. Eine touristische Vermietung des Einfamilienhauses in ***2*** sei auf Grund des Raumordnungsgesetzes mit der Widmung "Einfamilienhaus" nicht möglich. Es liege daher kein Gewerbebetrieb, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit vor.

Zu den Spruchpunkten 8. bis 10.:

Am 29. November 2024 erließ das Finanzamt Österreich Rückerstattungsbescheide gemäß § 15 Abs.2 COFAG-NoAG, mit welchen von der Bf für die Monate Jänner 2022, Februar 2022 und März 2022 ausbezahlte Förderungen unter dem Titel „Ausfallbonus III“ in Höhe von insgesamt € 16.116,35 rückgefordert wurden (Rückforderungsbeträge: 1/2022: € 6.238,00; 2/2022: € 5.203,00; 3/2022: € 4.676,00). Begründet wurde die Rückforderung damit, dass die Bf Appartements zur touristischen Vermietung anbiete, seit April 2020 mit Ausnahme des Verkaufes des Gebäudes „***1***“ mit 4 Appartements im Juli 2021 aber keine Umsätze mehr erzielt habe. Eine touristische Vermietung des Einfamilienhauses in ***2*** sei auf Grund des Raumordnungsgesetzes mit der Widmung "Einfamilienhaus" nicht möglich. Es liege daher kein Gewerbebetrieb, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit vor. Im Vergleichszeitraum

seien die Umsätze der vier zwischenzeitig verkauften Appartements auszuscheiden, der Umsatz betrage daher € 0,00. Ein Umsatzausfall liege daher nicht vor.

Zu den Spruchpunkten 1. bis 10.:

Gegen diese Bescheide hat die Bf mit Eingaben vom 26. Februar 2025 Beschwerden erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es die Intention gewesen sei, die „***3***“ in ***2*** touristisch zu vermieten. Dass man keine Umsätze erzielt habe, liege daran, dass man nicht touristisch vermieten durfte. Während der Covid-19-Krise seien aber auch andere touristische Betriebe behördlich geschlossen gewesen und seien trotzdem „Betriebe“. Zur Beurteilung sei schließlich der Parteiwille heranzuziehen, die Bf habe laufend Schritte gesetzt, um sich als Entwickler touristischer Projekte am Markt zu behaupten: Geplante Investitionen in Immobilienprojekte in ***4*** und ***5***, alternative Nutzung des Objekts in ***2*** (dauerhafte Vermietung an eine Familie mit Erstwohnsitz bzw. projektbezogene Vermietung ***6***), potenzielle Bebauung des Objekts „***7***“, Expansion in andere Geschäftsfelder (Vermietung von Tiny-Houses in ***5***, Indoor-Spielplätze „***8***“ ***9***, Entwicklung einer touristischen Service & Reinigungsfirma in ***4***, Entwicklung neuer touristischer Produkte und Dienstleistungen in Verbindung mit einer potentiellen Investition in die Liegenschaft „***10***“ in ***4***). Die Bf hatte daher einen Betrieb in der Form als touristische Vermietung und Entwicklung von touristischen Projekten und sei daher „antragsfähig“.

Zu Spruchpunkt 4. wurde ergänzend ausgeführt, dass der Verzicht auf die Zinsen der Gesellschafterdarlehen erst am 3. November 2021, also weit nach Antragstellung (3. März 2021) und Auszahlung (11. Mai 2021) erfolgt sei. Die Ermittlung eines Nettoverlustes (Schadens) werde in den Punkten 2 bis 4 der Richtlinie als Antragsvoraussetzung nicht genannt. Diese Berechnung sei gemäß Punkt.8. der Richtlinie nur vorzunehmen, wenn man später geprüft werde. Es finde hier eine verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung von ein- und demselben Sachverhalt statt, je nachdem, ob man geprüft werde oder nicht. Im Übrigen wurde eingeräumt, dass die Zinsaufwendungen nur € 4.238,84 betragen, der Fixkostenzuschuss vermindere sich daher um € 9.110,46.

Zu den Spruchpunkten 1. und 2.:

Mit Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Österreich vom 31. Juli 2025 wurden die Beschwerden gegen die beiden Bescheide als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bf für die Zuerkennung des Lockdown-Umsatzersatzes im Betrachtungszeitraum (11/2020 und 12/2020) und zum Zeitpunkt der Antragstellung (26. November 2020 bzw. 22. Dezember 2020) eine operative Tätigkeit in Österreich ausüben müsse. Gebäudevermietung sei grundsätzlich Vermögensverwaltung und werde erst dann zur gewerblichen Beherbergung, wenn eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters, wie die Verpflegung der Gäste (Frühstück) und die tägliche

Wartung der Zimmer, vorliegt. Ansonsten würden „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ erst dann vorliegen, wenn eine größere Zahl von Wohnungen eine Tätigkeit bedingt, die über die Tätigkeit, wie sie mit der Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht. Im Betrachtungszeitraum und im Zeitpunkt der Antragstellung habe die Tätigkeit der Bf nur aus der Vermietung von vier Appartements ohne Nebenleistungen bestanden, wobei ab April 2020 daraus keine Umsätze mehr erzielt wurden. Eine touristische Vermietung des Objektes „***3***“ sei nie zulässig gewesen und war damit bereits vor der Covid-19-Krise ausgeschlossen. Eine Vermietung als Einfamilienhaus würde zudem an der Beurteilung als „Vermögensverwaltung“ nichts ändern. Die in der Beschwerdeschrift erwähnten Projekte bzw. zukünftigen Tätigkeitsfelder, Marketing-Maßnahmen und Ausstattungen hätten keinerlei Einfluss auf die Qualifikation der Tätigkeit als vermögensverwaltend. Die Bf sei daher mangels operativer Tätigkeit vom Antrag auf Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes ausgeschlossen.

Zu den Spruchpunkten 3. und 4.:

Mit Beschwerdeverentscheidungen des Finanzamtes Österreich vom 31. Juli 2025 wurden die Beschwerden gegen die beiden Bescheide als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bf gemäß Punkt 3.1.2 der VO über die Gewährung des Fixkostenzuschusses 800.000 bzw. gemäß Punkt 3.1.2 der Verordnung Fixkostenzuschuss I eine operative Tätigkeit in Österreich ausüben müsse, die in Österreich zu einer Besteuerung der Einkünfte gemäß der §§ 21, 22 oder 23 des EStG 1988 ... führt Gebäudevermietung sei grundsätzlich Vermögensverwaltung und werde erst dann zur gewerblichen Beherbergung, wenn eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters, wie die Verpflegung der Gäste (Frühstück) und die tägliche Wartung der Zimmer, vorliegt. Ansonsten würden „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ erst dann vorliegen, wenn eine größere Zahl von Wohnungen eine Tätigkeit bedingt, die über die Tätigkeit, wie sie mit der Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht. Die von der Bf ins Treffen geführten Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit wie Reinigung, Wartung von Vertriebsplattformen oder Werbung würden keine mit einem entsprechenden Bewirtschaftungsaufwand verbundenen hotelähnlichen Nebenleistungen darstellen. Zum Zeitpunkt der Antragstellung des Fixkostenzuschusses I (3. März 2021) habe die Tätigkeit der Bf nur aus der Vermietung von vier Appartements ohne Nebenleistungen bestanden, wobei ab April 2020 daraus keine Umsätze mehr erzielt wurden, zum Zeitpunkt der Antragstellung des Fixkostenzuschusses 800.000 (21. März 2022) habe die Bf überhaupt nur mehr über das Objekt „***3***“ in ***2*** verfügt. Eine touristische Vermietung des Objektes „***3***“ sei nie zulässig gewesen und war damit bereits vor der Covid-19-Krise ausgeschlossen. Eine Vermietung als Einfamilienhaus würde zudem an der Beurteilung als „Vermögensverwaltung“ nichts ändern. Die in der Beschwerdeschrift erwähnten Projekte bzw. zukünftigen Tätigkeitsfelder, Marketing-Maßnahmen und Ausstattungen hätten keinerlei Einfluss auf die Qualifikation der Tätigkeit als

vermögensverwaltend. Die Bf sei daher mangels operativer Tätigkeit vom Antrag auf Gewährung des Fixkostenzuschusses 800.000 bzw. des Fixkostenzuschusses I ausgeschlossen.

Hinsichtlich Spruchpunkt 4. wurde betreffend des Vorbringens, der Verzicht auf die Verzinsung der Gesellschafterdarlehen sei weit nach Stellung des Antrages auf FKZ I erfolgt, ergänzend ausgeführt, dass gemäß Punkt 6.2.6 der Richtlinie Änderungen der für die Zuschussgewährung maßgeblichen Verhältnisse unverzüglich bekannt zu geben seien. Dieser Verpflichtung sei augenscheinlich nicht nachgekommen worden. Die Nettoverlustberechnung mittels EBITDA beruhe auf den Angaben des steuerlichen Vertreters der Bf, bei welchen Zinsaufwendungen für Kredite und Darlehen unberücksichtigt blieben. Ein Rechenfehler anlässlich der Berechnung des Nettoverlustes wurde korrigiert.

Zu den Spruchpunkten 5. bis 10.:

Mit Beschwerdeverentscheidungen des Finanzamtes Österreich vom 31. Juli 2025 wurden die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend den Ausfallbonus für 01/2021, 02/2021 und für 03/2021 sowie des Ausfallbonus III für 01/2022, 02/2022 und für 03/2022 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bf gemäß Punkt 3.1.2 der VO Ausfallbonus bzw. gemäß Punkt 3.1.2 der Verordnung Ausfallbonus III im Betrachtungszeitraum (Kalendermonate 01/2021, 02/2021 und 03/2021 bzw. 01/2022, 02/2022 und 03/2022) und im Zeitpunkt der Antragstellung (11. März 2021, 15. April 2021 und 11. Mai 2021 bzw. 18. März 2022, 25. April 2022 und 18. Mai 2022) eine operative Tätigkeit in Österreich ausüben müsse, die in Österreich zu einer Besteuerung der Einkünfte gemäß der §§ 21, 22 oder 23 des EStG 1988 ... führt Gebäudevermietung sei grundsätzlich Vermögensverwaltung und werde erst dann zur gewerblichen Beherbergung, wenn eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters, wie die Verpflegung der Gäste (Frühstück) und die tägliche Wartung der Zimmer, vorliegt. Ansonsten würden „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ erst dann vorliegen, wenn eine größere Zahl von Wohnungen eine Tätigkeit bedingt, die über die Tätigkeit, wie sie mit der Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht. Die von der Bf ins Treffen geführten Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit wie Reinigung, Wartung von Vertriebsplattformen oder Werbung würden keine mit einem entsprechenden Bewirtschaftungsaufwand verbundenen hotelähnlichen Nebenleistungen darstellen. In den Betrachtungszeiträumen und zu den Zeitpunkten der Antragstellung des Ausfallbonus (11. März 2021, 15. April 2021 und 11. Mai 2021) habe die Tätigkeit der Bf nur aus der Vermietung von vier Appartements ohne Nebenleistungen bestanden, wobei ab April 2020 daraus keine Umsätze mehr erzielt wurden. Zu den Zeitpunkten der Beantragung des Ausfallbonus III (18. März 2022, 25. April 2022 und 18. Mai 2022) habe die Bf überhaupt nur mehr über das Objekt „***3***“ in ***2*** verfügt. Eine touristische Vermietung des Objektes „***3***“ sei nie zulässig gewesen und war damit bereits vor der Covid-19-Krise ausgeschlossen. Eine Vermietung als Einfamilienhaus würde zudem an der Beurteilung als

„Vermögensverwaltung“ nichts ändern. Die in der Beschwerdeschrift erwähnten Projekte bzw. zukünftigen Tätigkeitsfelder, Marketing-Maßnahmen und Ausstattungen hätten keinerlei Einfluss auf die Qualifikation der Tätigkeit als vermögensverwaltend. Die Bf sei daher mangels operativer Tätigkeit vom Antrag auf Gewährung des Ausfallbonus bzw. des Ausfallbonus III ausgeschlossen.

Zu den Spruchpunkten 1. bis 10.:

Mit Eingaben vom 21. August 2025 stellte die Bf Anträge auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Begründend wurde auf die Bescheidbeschwerde verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass die belangte Behörde das Ermittlungsverfahren mangelhaft geführt habe. Zudem sei durch das COFAG-NoAG ein privatrechtlicher Fördervertrag in einen öffentlich rechtlichen Anspruch und anschließender Rückforderung umgewandelt worden. Daraus ergebe sich eine Verletzung des aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleiteten Vertrauensschutzes. Durch die Verunmöglichung der Prüfung des Vertrages im Zivilrechtsweg liege eine Verletzung des Rechts auf ein faires Verfahren, insbesondere eine Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter vor. Die Gültigkeit des Fördervertrages stehe einer Rückforderung schon grundsätzlich entgegen. Die Bf beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

In der mündlichen Verhandlung vom 2. Juli 2026 führte der Vertreter der Bf, Herr ***11***, aus, dass eine operative Tätigkeit, die über die reine Vermietung und Verpachtung hinausgeht, vorliege. Diese umfasse etwa die Vermarktung der Ferienwohnungen, das Einchecken der Gäste oder die Beratung der Gäste. Die Gäste hätten meist über Buchungsplattformen ihre Unterkunft gebucht, seien am Flughafen ***12*** angekommen und nach ***4*** gereist. ***13***, ein Servicepartner der Bf, habe ihnen dort die Schlüssel für die Appartements übergeben, die Räumlichkeiten gezeigt und Empfehlungen für den Aufenthalt gegeben. Einmal wöchentlich sei die Bettwäsche gewechselt und eine Intensivreinigung durchgeführt worden. Die Gäste hätten auch die Möglichkeit zur Nutzung des ***14*** gehabt. Überdies sei die Parifizierung und der Verkauf der Wohnungen zeitaufwendig gewesen. Für ein weiteres Projekt der Bf namens „***8***“, die Errichtung von Indoorspielplätzen in ***4*** und in ***5***, hätten Besichtigungen und Verhandlungen über Grundstücke stattgefunden, eine Umsetzung des Projektes sei bislang nicht erfolgt, zumal auch die gewerberechtliche Bewilligung der Bf fraglich sei. Die Idee für ein weiteres Projekt namens „***15***“ gäbe es seit Herbst 2020. Ein Geschäftspartner der Bf hätte den „***15***“ produziert und die Bf die Vermarktung übernommen. Erste Grundstücksoptionen seien 2023 erfolgt, der Geschäftspartner hätte vor zwei Jahren eine Schulung gemacht woraufhin eine Förderzusage erteilt worden sei. Eine konkrete Umsetzung des Projektes sei noch nicht erfolgt. Der Vertreter des Finanzamtes Österreich wies darauf hin, dass keine Kosten die Nutzungsmöglichkeit des ***14*** in den Gewinn- und Verlustrechnungen für 2019 und 2020 aufscheinen würden. Die belangte Behörde

beantragte die Abweisung der Beschwerden, der Vertreter der Bf beantragte, den Beschwerden Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben, soweit sie nicht den Fixkostenzuschuss I und den Ausfallbonus III betreffen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf wurde im Jahr 2011 gegründet und ist im Firmenbuch mit dem Geschäftszweig „***16***“ eingetragen.

Die Tätigkeit der GmbH umfasste die Vermietung folgender 3 Objekte im Raum ***4***:

- „***17***“ an der Adresse ***18*** wurde im Jahre 2011 erworben, bis 25. März 2019 durch die Bf vermietet und am 12. September 2019 verkauft.
- „***1***“ an der Adresse ***19*** wurde im Jahre 2014 errichtet und umfasst 4 Appartements, welche bis März 2020 vermietet wurden. Im Juli 2021 wurde das Gebäude mit den vier Appartements verkauft.
- Einfamilienhaus „***3***“ an der Adresse ***2*** – behördlich als Einfamilienhaus gewidmet – wurde in den Jahren 2016 und 2017 errichtet. Die ***20*** hat der Bf mit E-Mail vom 24. Juni 2019 und die Bauverwaltung der ***20*** mit Schreiben vom 30. März 2020 bekannt gegeben, dass eine touristische Nutzung des Objektes nicht zulässig ist. Mit Bescheid des Bürgermeisters der ***20*** vom 22. November 2021, Zl. ***21***, wurde der Bf aufgetragen, die Zweckentfremdung der Wohnung im Bereich ***2*** für die touristischen Beherbergungen mit sofortiger Wirkung einzustellen und künftig zu unterlassen. Eine dagegen erhobene Beschwerde an das Landesverwaltungsgericht ***12*** wurde mit Erkenntnis vom 10. Juni 2022, Zl. ***22***, als unbegründet abgewiesen. Das Objekt wurde seit Dezember 2017 nur drei Mal an insgesamt 14 Tagen vermietet.

Die Vermietung der vier Appartements „***1***“ erfolgte ohne Nebenleistungen. Die Buchung der Gäste erfolgte meist über eine Buchungsplattform, die Anreise selbständig. Die Bettwäsche wurde wöchentlich gewechselt, eine Intensivreinigung samt Nachfüllen von Shampoo und Seife erfolgte ebenfalls wöchentlich. Der Schlüssel wurde von einem Servicepartner an die Gäste ausgegeben, der ihnen bei Ankunft auch die Wohnobjekte zeigte. Die von der Bf ins Auge gefassten Geschäftsideen und Projekte haben in den Betrachtungszeiträumen bzw. in den Zeitpunkten der Antragstellung kein Ausmaß erreicht, dass eine selbständige, nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene Betätigung, die sich als Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr darstellt, gegeben war.

Seit April 2020 hat die Bf mit Ausnahme des Verkaufs der vier Apartments „***1***“ keine Umsätze mehr erzielt. Die Objekte befinden sich bzw. waren im Anlagevermögen der Bf.

Der Bf wurde ein Lockdown-Umsatzersatz für November und Dezember 2020 in Höhe von € 12.361,33 (Antrag vom 26. November 2020) bzw. € 5.585,28 (Antrag vom 22. Dezember 2020) gewährt.

Für die gewählten Betrachtungszeiträume 16. September 2020 bis 31. Oktober 2020 und 1. Jänner 2021 bis 30. Juni 2021 wurde ein Fixkostenzuschuss 800.000 in Höhe von € 66.011,18 gewährt.

Der Fixkostenzuschuss I wurde in Höhe von € 16.628,80 ausbezahlt. Von der Bf wurden für den beantragten Zeitraum 16. März 2020 bis 15. Juni 2020 Zinsen in Höhe von 16.386,12 als Fixkosten geltend gemacht. Davon entfallen € 14.576,74 auf Gesellschafterdarlehen. Im Zeitraum April 2020 bis Juni 2021 wurden die Zinsen ausgesetzt (Schreiben vom 3.11.2021). Die Zinszahlungen im Betrachtungszeitraum belaufen sich daher nur auf € 4.238,84. Im gewählten Betrachtungszeitraum ergibt sich daher kein Nettoverlust (Schaden), vielmehr liegt im Betrachtungszeitraum ein geringerer Verlust vor, als im Vergleichszeitraum:

	Betrachtungszeitraum	Vergleichszeitraum
EBITDA	-15.836,87	-1.128,29
Reinigungsaufwand (Rechnung vom 23.3.2020)	6.555,00	
Zinsen	-4.238,84	-16.665,91
Verlust	-13.520,71	-17.794,20

Ein Ausfallbonus wurde für die Monate Jänner 2021 in Höhe von € 2.339,31 (Antrag vom 11. März 2021), Februar 2021 in Höhe von € 1.950,96 (Antrag vom 15. April 2021) und März 2021 in Höhe von € 3.506,70 (Antrag vom 11. Mai 2021) beantragt und gewährt.

Ein Ausfallbonus III wurde für die Monate Jänner 2022 in Höhe von € 6.238,17 (Antrag vom 18. März 2022), Februar 2022 in Höhe von € 5.202,59 (Antrag vom 25. April 2022) und März 2022 in Höhe von € 4.675,59 (Antrag vom 18. Mai 2022) beantragt und gewährt.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs.1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt und den Angaben von ***11*** in der mündlichen Verhandlung von 2. Juli 2026 und ist mit Ausnahme der Tätigkeit für vermietungsfremde Geschäftsideen und Projekte unbestritten.

Die in den Bescheidbeschwerden aufgezählten und in der mündlichen Verhandlung näher ausgeführten Geschäftsideen und Projekte, insbesondere „***8***“ und „***15***“, bzw. zukünftig beabsichtigte Tätigkeitsfelder, Marketing-Maßnahmen, Ausstattungen usw. haben nach Ansicht des erkennenden Senates im Zeitraum März 2020 bis Mai 2022 nicht ein Ausmaß erreicht, dass eine selbständige, nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene Betätigung, die sich als Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr darstellt, gegeben war. Keines der Projekte wurde nach den Angaben von ***11*** bislang umgesetzt, das Projekt „***15***“ wurde erst ab 2023 mit der Sicherung von Grundstücksoptionen eingeleitet, für das Projekt „***8***“ sind zudem gewerberechtliche Fragen ungeklärt.

Hinsichtlich der Höhe der Zinsaufwendungen und des Nettoverlustes laut Spruchpunkt 4. wird auf die Berechnung mittels EBITDA durch den steuerlichen Vertreter verwiesen, wobei die Zinsaufwendungen für Kredite und Darlehen unberücksichtigt blieben. Die Abgrenzung betreffend den Reinigungsaufwand (Rechnung vom 20. März 2020) und die Höhe der bezahlten Zinsen im Betrachtungszeitraum sind unbestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu den Spruchpunkten 1 bis 10. (Abweisung)

Gemäß § 2 COFAG-NoAG ist ein Förderantrag im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Antrag auf Abschluss eines Fördervertrages nach den Bestimmungen der in Abs.9 angeführten Verordnungen des Bundesministers für Finanzen.

Gemäß § 2 Abs. 9 Z. 10 COFAG-NoAG sind Verordnungen im Sinne des Abs.1

1. ...

2. Verordnung gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19

Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl. II Nr. 225/2020 in der jeweils geltenden Fassung

4. Verordnung gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl. II Nr. 467/2020 in der jeweils geltenden Fassung;

5. Verordnung gemäß § 3b Abs.3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines begrenzten Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl. II Nr. 497/2020 in der jeweils geltenden Fassung;

6. Verordnung gemäß § 3b Abs.3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG), BGBl. II Nr. 503/2020 in der jeweils geltenden Fassung;

10. Verordnung gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Ausfallsbonus an Unternehmen mit einem hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus), BGBl. II Nr. 74/2021, in der jeweils geltenden Fassung;

13. Verordnung gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Ausfallsbonus an Unternehmen mit einem hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III), BGBl. II Nr. 518/2021, in der jeweils geltenden Fassung.

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. Der Vertragspartner ist verpflichtet, den Rückerstattungsbetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen an den Bund zu leisten.

Gemäß § 14 Abs. 1 COFAG-NoAG hat das zuständige Finanzamt (§ 17) 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.

Gemäß Abs.2 Z.1 leg. cit. errechnet sich ein Rückerstattungsanspruch aus 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.

Gemäß § 15 Abs.1 Z.1 COFAG-NoAG entsteht der Rückerstattungsanspruch für Auszahlungen, die vor dem 1. August 2024 erfolgt sind, am 1. August 2024.

Gemäß Abs.2 leg. cit. ist die Rückerstattung vom zuständigen Finanzamt mit Bescheid festzusetzen, wenn der Rückerstattungsanspruch die in den einschlägigen Verordnungen (§ 2 Abs.9) enthaltenen Betragsgrenzen für die Rückforderung übersteigt.

Zu den Spruchpunkten 1. und 2.:

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs.3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (VO Lockdown-Umsatzersatz) hat die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) den Richtlinien gemäß Anhang zu entsprechen.

Gemäß Punkt 3.1 der Richtlinien des Anhangs 1 darf ein Lockdown-Umsatzersatz nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, bei denen im Betrachtungszeitraum gemäß Punkt 4.1 und zum Zeitpunkt der Antragstellung sämtliche nachstehenden Voraussetzungen erfüllt sind:

3.1.1

das Unternehmen hat seinen Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich;

3.1.2

das Unternehmen übt eine operative Tätigkeit in Österreich aus, die in Österreich zu einer Besteuerung der Einkünfte gemäß der §§ 22 oder 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, führt oder gemäß § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG 1988), BGBl. Nr. 401/1988, befreit ist;

3.1.3

das Unternehmen ist

- a) im Zeitraum der Gültigkeit der COVID-19-SchuMaV direkt von den mit der COVID-19-SchuMaV in § 4 Abs. 3 (Seil- und Zahnradbahnen), § 7 (Gastgewerbe), § 8 (Beherbergungsbetriebe), § 9 (Betretungsverbot für Sportstätten und Flugfelder), § 12 Abs. 2, ausgenommen Z 6 (Freizeiteinrichtungen), § 13 (Veranstaltungsverbot) und § 14 (Sportveranstaltungen im Spitzensport) verordneten Einschränkungen betroffen und auch in einer direkt von den mit der COVID-19-SchuMaV verordneten Einschränkungen betroffenen Branche tätig oder
- b) ab dem Inkrafttreten der COVID-19-NotMV bis zum 6. Dezember 2020 direkt von den mit der COVID-19-NotMV in § 4 Abs. 3 (Seil- und Zahnradbahnen), § 5 Abs. 1 Z 1 (Einzelhandel), § 5 Abs. 1 Z 2 (Dienstleistungsunternehmen, die körpernahe Dienstleistungen anbieten), § 5 Abs. 1 Z 3, ausgenommen Einrichtungen im Sinne des § 5 Abs. 3 Z 6 (Freizeiteinrichtungen), § 7

(Gastgewerbe), § 8 (Beherbergungsbetriebe), § 9 (Betretungsverbot für Sportstätten und Flugfelder), § 12 (Veranstaltungsverbot) und § 13 (Sportveranstaltungen im Spitzensport) verordneten Einschränkungen betroffen und auch in einer direkt von den mit der COVID-19-NotMV verordneten Einschränkungen betroffenen Branche tätig.

Gemäß § 8 Abs.1 der COVID-19-Notmaßnahmenverordnung (COVID-19-NotMV), BGBl. II Nr. 479/2020, ist das Betreten von Beherbergungsbetrieben zum Zweck der Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Beherbergungsbetrieben untersagt.

Gemäß § 8 Abs.2 COVID-19-NotMV sind Beherbergungsbetriebe Unterkunftsstätten, die unter der Leitung oder Aufsicht des Unterkunftgebers oder eines von diesem Beauftragten stehen und zur entgeltlichen oder unentgeltlichen Unterbringung von Gästen zum vorübergehenden Aufenthalt bestimmt sind. Beaufsichtigte Camping- oder Wohnwagenplätze, sofern es sich dabei nicht um Dauerstellplätze handelt, sowie Schutzhütten gelten als Beherbergungsbetriebe.

Betrachtungszeiträume gemäß Punkt 4. der Richtlinien sind der November und Dezember 2020 im Vergleich zu den jeweils entsprechenden Zeiträumen des Jahres 2019.

Zu Spruchpunkt 3.:

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines begrenzten Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) hat die Gewährung eines Fixkostenzuschusses 800.000 (FKZ 800.000) zur Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen des COVID-19-Ausbruchs durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) den Richtlinien gemäß Anhang zu entsprechen.

Gemäß Punkt 3.1 der Richtlinien des Anhangs darf ein FKZ 800.000 nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, bei denen sämtliche nachstehenden Voraussetzungen erfüllt sind:

3.1.1

das Unternehmen hat seinen Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich;

3.1.2

das Unternehmen übt eine operative Tätigkeit in Österreich aus, die in Österreich zu

einer Besteuerung der Einkünfte gemäß der §§ 21, 22 oder 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, führt.

Betrachtungszeiträume gemäß Punkt 4.4.2 der Richtlinien sind vom 16. September 2020 bis 31. Oktober 2020 und 1. Jänner 2021 bis 30. Juni 2021 im Vergleich zu den jeweils entsprechenden Zeiträumen des Jahres 2019.

Zu Spruchpunkt 4.:

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs.3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) haben die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH („COFAG“), die der Kompensation von Umsatzausfällen von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 dienen, den Richtlinien gemäß Anhang zu entsprechen.

Gemäß Punkt 3.1 der Richtlinien des Anhangs dürfen Fixkostenzuschüsse nach diesen Richtlinien nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, bei denen nachstehenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

3.1.1

das Unternehmen hat seinen Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich;

3.1.2

das Unternehmen übt eine operative Tätigkeit in Österreich aus, die in Österreich zu

einer Besteuerung der Einkünfte gemäß der §§ 21, 22 oder 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, führt.

Gemäß Punkt 8.1 der Richtlinie erfolgt die nachträgliche Überprüfung von Zuschüssen nach diesen Richtlinien nach den Bestimmungen des COVID-19-Förderprüfungsgesetzes (CFPG, BGBl. I Nr. 44/2020. Bei Einzelfallprüfungen ex post ist insbesondere der Nettoverlust (tatsächlicher Schaden) zu prüfen, um eine Überkompensation des Schadens auszuschließen.

Von der Bf wurden für den beantragten Zeitraum 16. März 2020 bis 15. Juni 2020 Zinsen in Höhe von 16.386,12 als Fixkosten geltend gemacht. Davon entfallen € 14.576,74 auf Gesellschafterdarlehen. Im Zeitraum April 2020 bis Juni 2021 wurden die Zinsen ausgesetzt, der Zinsaufwand war nur für 0,5 Monate zu berücksichtigen. Die Zinszahlungen im Betrachtungszeitraum belaufen sich daher auf € 4.238,84. Zudem ist der geltend gemachte Reinigungsaufwand in Höhe von € 6.555,00 (Rechnung vom 23. März 2020) zeitlich abzugrenzen.

Im Betrachtungszeitraum (16. März 2020 bis 15. Juni 2020) ergibt sich daher ein Verlust von € 13.520,71. Im Vergleichszeitraum des Jahres 2019 ergibt sich ein Verlust von € 17.794,20. Es

ist daher kein Nettoverlust (tatsächlicher Schaden) eingetreten. Hinsichtlich des Vorbringens, der Verzicht auf die Zinszahlungen sei erst lange nach der Antragstellung und Auszahlung erfolgt, ist auf Punkt 6.2.6 der Richtlinie zu verweisen, wonach Änderungen der für die Zuschussgewährung maßgeblichen Verhältnisse unverzüglich der COFAG schriftlich bekannt zu geben sind. Diesbezügliche verfassungsrechtliche Bedenken teilt das Bundesfinanzgericht nicht, zumal es keine Gleichbehandlung im Unrecht gibt.

Der Fixkostenzuschuss ist der Bf bereits aus diesem Grund nicht zu gewähren.

Zu den Spruchpunkten 5. bis 7.:

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs.3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Ausfallsbonus an Unternehmen mit einem hohen Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus), BGBl. II Nr. 74/2021, hat die Gewährung eines Ausfallsbonus durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH den Richtlinien gemäß Anhang zu entsprechen.

Gemäß Punkt 3.1 der Richtlinien des Anhangs darf ein Ausfallsbonus nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, bei denen sämtliche nachstehenden Voraussetzungen erfüllt sind:

3.1.1

das Unternehmen hat im Betrachtungszeitraum und zum Zeitpunkt der Antragstellung seinen Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich;

3.1.2

das Unternehmen übt im Betrachtungszeitraum und zum Zeitpunkt der Antragstellung eine operative Tätigkeit in Österreich aus, die in Österreich zu einer Besteuerung der Einkünfte gemäß der §§ 21, 22 oder 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, führt.

Gemäß Punkt 3.1.3 der Richtlinie darf ein Ausfallsbonus nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, wenn das Unternehmen im als Betrachtungszeitraum herangezogenen Kalendermonat einen Umsatzausfall von mindestens 40 Prozent erleidet. Der Umsatzausfall wird berechnet, indem die Differenz zwischen den Umsätzen des Betrachtungszeitraums gemäß Punkt 4.6 und den Umsätzen des Vergleichszeitraums gemäß Punkt 4.5 ermittelt wird.

Gemäß Punkt 4.5.1 der Richtlinie ist Vergleichszeitraum der dem Kalendermonat des Betrachtungszeitraums entsprechende Kalendermonat aus dem Zeitraum März 2019 bis Februar 2020.

Zu den Spruchpunkten 8. bis 10.:

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs.3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallbonus III) hat die Gewährung eines Ausfallbonus durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH den Richtlinien gemäß Anhang zu entsprechen.

Gemäß Punkt 3.1 der Richtlinien des Anhangs darf ein Ausfallbonus III nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, bei denen sämtliche nachstehenden Voraussetzungen erfüllt sind:

3.1.1

das Unternehmen hat im Betrachtungszeitraum und zum Zeitpunkt der Antragstellung seinen Sitz oder eine Betriebsstätte in Österreich;

3.1.2

das Unternehmen übt im Betrachtungszeitraum und zum Zeitpunkt der Antragstellung eine operative Tätigkeit in Österreich aus, die in Österreich zu einer Besteuerung der Einkünfte gemäß der §§ 21, 22 oder 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, führt.

Gemäß Punkt 3.1.3 der Richtlinie darf ein Ausfallbonus III nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, wenn das Unternehmen im als Betrachtungszeitraum herangezogenen Kalendermonat einen Umsatzausfall gemäß Punkt 4.1 von mindestens 40 Prozent erleidet. Der Umsatzausfall wird berechnet, indem die Differenz zwischen den Umsätzen des Betrachtungszeitraums gemäß Punkt 4.6 und den Umsätzen des Vergleichszeitraums gemäß Punkt 4.5 ermittelt wird.

Gemäß Punkt 4.5.1 der Richtlinie ist für den Betrachtungszeitraum März 2022 Vergleichszeitraum der Kalendermonat März 2019, für den Betrachtungszeitraum Jänner 2022 und Februar 2022 der entsprechende Kalendermonat des Kalenderjahres 2020.

Gemäß Punkt 4.5.2. lit.e der Richtlinie sind im Vergleichszeitraum erzielte Umsätze auszuscheiden, wenn es aufgrund des Verkaufs eines (Teil-)Betriebes verglichen mit dem Vergleichszeitraum zu einer Änderung des Umfangs des Unternehmens im Betrachtungszeitraum gekommen ist. Als Vergleichsumsätze sind die Umsätze bzw. Umsatzerlöse der vergleichbaren wirtschaftlichen Einheiten anzugeben.

Vergleichszeitraum für die Betrachtungszeiträume Jänner 2022, Februar 2022 und März 2022 sind die Monate Jänner 2020, Februar 2020 und März 2019. Das „***1***“ wurde im Juli 2021 verkauft, sodass die daraus erzielten Umsätze im Vergleichszeitraum auszuscheiden sind.

Mangels übriger Vermietungsumsätze beträgt der Umsatz im Vergleichszeitraum daher jeweils € 0,00 und es ergibt sich somit kein Umsatzausfall.

Der Ausfallbonus III ist der Bf bereits aus diesem Grund nicht zu gewähren.

Zu den Spruchpunkten 1. bis 10.:

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG unterliegen der Einkommensteuer nur: 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21), 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27), 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gemäß § 23 Z.1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 EStG sind Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs.3 Z.1 bis 5 gehören, Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Gemäß § 7 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften alle Einkünfte (§ 2 Abs.3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z.1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Allen Förderbestimmungen ist gemein, dass die Bf, um die Voraussetzungen als Förderwerber zu erfüllen, im Betrachtungszeitraum bzw. im Zeitpunkt der Antragstellung eine operative Tätigkeit in Österreich ausüben muss, die in Österreich zu einer Besteuerung der Einkünfte gemäß §§ 21, 22 oder 23 EStG führt.

Streitgegenständlich ist daher zu beurteilen, ob die Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs.3 Z.3 EStG) oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs.3 Z.6 EStG) erzielt. Die Bestimmung des § 7 Abs.3 KStG, nach welcher bei einer GmbH auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, ändert nichts daran, dass die Voraussetzung für die Gewährung der Covid-19-Hilfen nicht vorliegen, sollten bloß Einkünfte gemäß § 28 EStG vorliegen.

Die Abgrenzung der operativen Tätigkeit von reiner Vermögensverwaltung hat in diesem Zusammenhang nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu erfolgen. Ob bloße Vermögensverwaltung oder gewerbliche Vermögensverwertung vorliegt, ist immer eine Sachverhaltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist (VwGH 13.5.1986, 84/14/0077; VwGH 26.7.2000, 95/14/0161).

Zur Abgrenzungsfrage trifft der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13.10.2021, Ra 2021/13/0127, nachstehende grundsätzliche Aussage: "Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gebäudevermietung grundsätzlich Vermögensverwaltung und wird zur gewerblichen Tätigkeit erst dann, wenn die laufende Verwaltungsarbeit (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist. Eine gewerbliche Vermietung von Immobilien erfolgt vor allem in den typischen Fällen gewerblicher Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen. Die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters besteht insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste und sei es auch nur in der Form eines Frühstücks und in der täglichen Wartung der Zimmer. Wenn solche zusätzlichen Tätigkeiten allerdings wegen der geringen Zahl von Fremdenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen auch sie keinen Gewerbebetrieb. Umgekehrt führt aber eine Ferienwohnungsvermietung, bei der keinerlei Verpflegung der Gäste und keine tägliche Wartung der Zimmer stattfindet, erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn eine verhältnismäßig größere Zahl von Wohnungen eine Tätigkeit bedingt, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht (vgl. VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060; 20.5.2010, 2007/15/0098)."

Die Vermietung einer Liegenschaft stellt demnach grundsätzlich Vermögensverwaltung im Sinne der Nutzung eines Vermögensstammes dar. Zur gewerblichen (= betrieblichen) Tätigkeit iSd. § 23 EStG 1988 wird diese dann, wenn zur Tätigkeit des Vermieters oder Verpächters eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende besondere Tätigkeit hinzutritt, wenn also ein gewerbsmäßiges Vermieten vorliegt, bei dem der gewerbliche Unternehmenscharakter in den Vordergrund tritt und eine laufende Verwaltungsarbeit erheblichen Umfangs bzw. eine wesentliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben ist (vgl. VwGH 29.2.2012, 2008/13/0029; 26.1.1994, 92/13/0144).

Die durch jede Form von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit erreicht ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027). Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere, damit im Regelfall nicht gegebene Umstände hinzutreten, durch die eine über die Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059).

Vermögensverwaltung liegt typischerweise immer dann vor, wenn die Tätigkeit in der Hauptsache darin besteht, Erträge durch den Gebrauch, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen. Unter dieser Voraussetzung wird die Annahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit auch bei einzelnen Zu- und Verkäufen nicht ausgeschlossen (VwGH 13.5.1986, 84/14/0077).

In den jeweiligen Betrachtungszeiträumen als auch zum Zeitpunkt der Antragstellung des Lockdown-Umsatzersatzes, des FKZ 800.000, des Fixkostenzuschuss I und des Ausfallbonus befanden sich die Mietobjekte im Anlage- und nicht im Umlaufvermögen der Bf. Die Bf handelte daher nicht mit Wohnobjekten, die Tätigkeit der Bf bestand nur aus der Vermietung von 4 Appartements (***1***), wobei seit April 2020 daraus keinerlei Umsätze mehr erzielt wurden. Im Juli 2021 wurde dieses Gebäude veräußert. Eine touristische Vermietung des Objektes „***3***“ in ***2*** war aufgrund der behördlichen Widmung als Einfamilienhaus nie zulässig und eine gewerbliche Vermietung demnach bereits vor der COVID-19-Krise ausgeschlossen. Im Betrachtungszeitraum und zum Zeitpunkt der Antragstellung des Ausfallbonus III verfügte die Bf ohnehin nur mehr über das Objekt „***3***“. Bei diesem Objekt würde auch die Möglichkeit einer touristischen Nutzung bzw. eine alternative Nutzung des Einfamilienhauses zur dauerhaften Vermietung nicht dazu führen, die Tätigkeit als operativ einzustufen, handelt es sich bei einer Vermietung ohne mit entsprechendem Bewirtschaftungsaufwand verbundenen Nebenleistungen eben um reine Vermögensverwaltung.

Die von der Bf ins Treffen geführten Leistungen in Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit - also Schlüsselübergabe, wöchentliche Reinigung, Wartung von Vertriebsplattformen, Werbung - stellen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine als mit entsprechendem Bewirtschaftungsaufwand verbundenen hotelähnliche Nebenleistungen dar, die auf eine gewerbliche Tätigkeit hinweisen. Die Vermietung von nur vier Appartements bedingt auch keine Tätigkeit, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden ist, hinausgeht. Die übrigen Geschäftsideen und Projekte erreichten nicht das Ausmaß, dass eine selbständige, nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene Betätigung, die sich als Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr darstellt, gegeben war (§ 23 Z.1 EStG).

Zum Einwand des Verstoßes gegen § 115 Abs.1 BAO (Mangelhaftigkeit des Verfahrens) ist zu bemerken, dass dazu keine näheren Ausführungen getätigt wurden und diesbezügliche Mängel vom Bundesfinanzgericht nicht erblickt werden.

Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit des COFAG-NoAG ist auf die Erläuterungen zu § 1 COFAG-NoAG, IA 4070/A Blg NR XXVII GP, zu verweisen, wonach ursprünglich der COFAG die Aufgabe der zivilrechtlichen Rückforderung von zu Unrecht an Vertragspartner ausbezahlte finanzielle Maßnahme oblag. Im Rahmen der gesetzlichen Neuordnung wurden die Aufgaben

der COFAG in ein neues Regelungsregime unter Wahrung der Gleichbehandlung der Schuldner und der Sicherstellung eines gesetzeskonformen Budgetvollzuges überführt. Anstelle der zivilrechtlichen Rückforderung von zu Unrecht erhaltenen finanziellen Leistungen tritt der von der Abgabenbehörde einzuhebende öffentlich-rechtliche Rückerstattungsanspruch.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es in der österreichischen Rechtsordnung kein allgemeines Verbot rückwirkender Gesetze auf verfassungsrechtlicher Ebene gibt. Ein explizites derartiges Rückwirkungsverbot ist lediglich in der das Strafrecht betreffenden Verfassungsnorm des Art. 7 Abs.1 EMRK zu finden.

Positivrechtlich ist in § 5 ABGB folgender Grundsatz verankert: "Gesetze wirken nicht zurück; sie haben daher auf vorhergegangene Handlungen und auf vorher erworbene Rechte keinen Einfluß." Dieser allgemeine Grundsatz kann zwar als Leitgedanke der österreichischen Rechtsordnung angesehen werden, womit er nach herrschender Ansicht auch für das Steuerrecht von Bedeutung ist. Der einfachgesetzlichen Regelung des § 5 ABGB wird aber durch jede anderslautende rückwirkende Bestimmung derogiert.

Dem einfachen Gesetzgeber ist dabei allerdings nicht freie Hand gegeben. Vielmehr hat der einfache Gesetzgeber bei rückwirkenden Bestimmungen die Schranken des Gleichheitssatzes zu beachten. Gegen diesen verstößt eine Regelung, wenn Abgabepflichtige durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und nicht besondere Umstände die Rückwirkung verlangen (Tanzer/Unger in BAO 2020/2021 - Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung, 16).

In den Richtlinien zu den jeweiligen Förderungen (VO Lockdown-Umsatzersatz Punkt 8., VO FKZ 800.000 Punkt 8., O FKZ I Punkt 8., VO Ausfallbonus Punkt 8., VO Ausfallbonus III Punkt 8. ist vorgesehen, dass im Zuge einer nachträglichen Prüfung stichprobenweise die in den Anträgen getätigten Angaben überprüft werden und es zu einer Rückforderung der gewährten Förderung kommen kann, wenn vom Antragsteller oder einem von ihm beauftragten unvollständige oder unrichtige Angaben gemacht wurden.

Ein Verstoß gegen den Vertrauensschutz der Bf kann daher seitens des erkennenden Senates nicht erblickt werden.

Auch unionsrechtlich steht dieser Beurteilung nichts entgegen. Im Urteil vom 05.03.2019, Eesti Pagar AS, C-349/17, das die Verpflichtung der nationalen Behörden, eine rechtswidrige Beihilfe aus eigener Initiative zurückzufordern zum Gegenstand hatte, führte der EuGH aus, dass eine Beihilfe, die nach der Verordnung Nr. 800/2008 gewährt wurde, obwohl die Voraussetzungen dieser Verordnung nicht erfüllt waren, als rechtswidrig anzusehen ist und es unter solchen Umständen sowohl den nationalen Gerichten als auch der Verwaltung der Mitgliedstaaten obliegt, sicherzustellen, dass alle Konsequenzen, die sich aus dem Verstoß gegen Art. 108 Abs.3 Satz 3 AEUV ergeben, gezogen werden, insbesondere was die Gültigkeit der Durchführungsakte

und die Wiedereinziehung der unter Verstoß gegen diese Bestimmung gewährten Beihilfen betrifft.

In Bezug auf diese Konsequenzen wies der EuGH darauf hin, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung die logische Folge der Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Beihilfe deren Aufhebung durch Rückforderung ist, um die frühere Lage wiederherzustellen. Das Hauptziel der Rückerstattung einer rechtswidrig gezahlten staatlichen Beihilfe besteht nämlich darin, die Wettbewerbsverzerrung zu beseitigen, die durch den mit einer solchen Beihilfe verbundenen Wettbewerbsvorteil verursacht wurde. Durch die Rückzahlung der Beihilfe verliert der Empfänger den Vorteil, den er auf dem Markt gegenüber seinen Mitbewerbern besaß, und die Lage vor der Zahlung der Beihilfe wird wiederhergestellt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegt daher eine Verfassungswidrigkeit der Rückforderungsbestimmungen des COFAG-NoAG nicht vor. Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt 11. (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 Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, handelt es sich um keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, da das Erkenntnis nicht von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH abweicht und primär Sachverhaltsfragen betrifft. Die Frage der Verfassungsmäßigkeit genereller Rechtsvorschriften fällt in die Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes und ist daher ebenfalls keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, die vom Verwaltungsgerichtshof zu entscheiden wäre. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. August 2026