

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Deloitte Tirol Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wilhelm-Greil-Straße 15/5, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 29. November 2024 gegen den Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs 2 COFAG-NoAG des Finanzamtes für Großbetriebe vom 14. Oktober 2024 betreffend Ausfallsbonus III für 03/2022 in Höhe von 80.000,00 Euro zu Recht:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der beschwerdeführenden Partei wurde am 22. Juli 2022 von der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) ein Ausfallsbonus III in Höhe von 80.000,00 Euro ausbezahlt. Mit Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs 2 COFAG-NoAG des Finanzamtes für Großbetriebe (im Folgenden: „belangte Behörde“) vom 14. Oktober 2024 wurde betreffend diese Förderung ein Rückerstattungsanspruch in Höhe von 80.000,00 Euro festgesetzt. Dies mit der Begründung, dass der Antrag auf Gewährung dieser Förderung erst am 7. Juli 2022 – somit nach dem 30. Juni 2022 – eingebracht worden sei. Es hätte daher ein Antrag auf Umwidmung gem Punkt 1.2 iVm Punkt 4 der Spätantragsrichtlinien gestellt werden müssen. Dies sei jedoch unterlassen worden.

Am 13. November 2024 stellte die steuerliche Vertreterin der beschwerdeführenden Partei Bezug nehmend auf den vorgenannten Bescheid einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 29. November 2024.

Am 29. November 2024 wurde gegen den oa Bescheid eine Beschwerde eingebracht und die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Zum Sachverhalt wurde dabei wie folgt ausgeführt:

„(3) Mit Antrag vom 7.7.2022 haben wir den Ausfallsbonus III für den Zeitraum März 2022 beantragt. Die Förderung wurde am 22.7.2022 in der beantragten Höhe von EUR 80.000 ausbezahlt.

*(4) Am 04.12.2023 ist bei Herrn ***Mitarbeiter Bf1***, eine E-Mail des Absenders ‚Noreply / COFAG noreply@cofag.at‘ eingelangt (Anlage ./2). Herrn ***Mitarbeiter Bf1*** erschien dieses E-Mail aus folgenden nachvollziehbaren Gründen verdächtig: Vor dem Haupttext des E-Mails wurde die Warnung angezeigt ‚Sie erhalten nicht oft eine E-Mail von noreply@cofag.at. Erfahren Sie, warum dies wichtig ist‘. Diese automatische Anzeige im E-Mail-Programm warnt vor ‚Phishing‘, dh vor in betrügerischer Absicht als Mitteilung einer vertrauenswürdigen Stelle ausgestaltete Nachrichten, die zu dem Zweck versandt werden, vertrauliche (Finanz-)Informationen zu erlangen. Auch aufgrund des externen Versenders und vor allem aufgrund der im E-Mail enthaltenen Bitte, auf einen Internet-Link zu klicken (ein typisches Merkmal eines ‚Phishing-Mails‘), vermutete er, dass es sich hierbei um ein Phishing-Mail handelte. Zudem wurden Informationen in Bezug auf Förderungen nach der Erfahrung von Herrn ***Mitarbeiter Bf1*** bislang jeweils über FinanzOnline oder unmittelbar von der AWS übermittelt.*

*(5) Nachdem im E-Mail das Unternehmensserviceportal (USP) angeführt war, hat Herrn [sic!] ***Mitarbeiter Bf1*** jedoch sicherheitshalber eine Kollegin ersucht, das USP abzufragen, um die Echtheit des E-Mails zu verifizieren. Dies entspricht auch der Empfehlung der internen IT-Abteilung, dass anstelle von Links jeweils unmittelbar die Portale zu prüfen sind. Nachdem die Abfrage des USP durch eine Mitarbeiterin der ***Bf1*** ergab, dass hier in Bezug auf eine Förderung nichts hinterlegt war, hatte Herr ***Mitarbeiter Bf1*** keinen Grund von seinem ursprünglichen Misstrauen gegenüber dem E-Mail abzuweichen. Diesem folgend, klickte er den enthaltenen Link schließlich nicht an.*

*(6) Einige Monate später, am 14.03.2024, erhielt Herr ***Mitarbeiter Bf1*** ein weiteres, ähnliches E-Mail (Anlage ./3), mit dem Betreffbestandteil ‚letzte Erinnerung‘ (ebenso ein typischer Bestandteil eines Phishing-Mails, um den Druck auf die Empfänger zu erhöhen und sie dazu zu bringen, schnell zu handeln, ohne die Echtheit der Nachricht zu hinterfragen), welches ihn wiederum aufforderte auf einen externen Unk zu klicken und welches wiederum mit der Warnung ‚Sie erhalten nicht oft eine E-Mail von noreply@cofag.at. Erfahren Sie, warum dies wichtig ist‘ versehen war. Herr ***Mitarbeiter Bf1*** erachtete diese E-Mail daher ebenso begründet als Phishing-Versuch und klickte dieser Einschätzung entsprechend nicht auf den dort enthaltenen Link. Aus denselben Gründen folgte Herr ***Mitarbeiter Bf1*** auch nicht der Aufforderung durch ein weiteres, wortgleiches E-Mail vom 25.03.2024 (Anlage ./4).*

(7) Zumal die gegenständliche Förderung (Ausfallsbonus III) bereits gewährt worden war, erschloss sich für uns auch kein weiterer Handlungsbedarf, zumal davon ausgegangen wurde, dass mit der ursprünglichen Beantragung der Förderung und der auch bereits erfolgten Auszahlung das Förderverfahren abgeschlossen war. In weiterer Folge wurde daher mangels Kenntnis der Notwendigkeit eines solchen auch kein Antrag nach den Spätantragsrichtlinien gestellt. Zu unserer großen Verwunderung wurde uns nun der gegenständliche Rückforderungsbescheid zugestellt.“

Unter der Überschrift „Rechtliche Würdigung“ wurde daran anschließend wie folgt ausgeführt:

„(8) Der Rückerstattungsanspruch ist gemäß § 14 Abs 1 COFAG-NoAG eine Abgabe iSd § 3 BAO. Hierdurch kommen die Bestimmungen der (gesamten) BAO sowie der übrigen die Abgaben regelnden und sichernden Vorschriften zur Anwendung.¹ Gegenstand des Rückerstattungsverfahrens ist die Beurteilung, ob uns der Verlustersatz III [sic!] für März 2022 rechtmäßig gewährt wurde. Die Abgabenbehörde hat also darüber zu entscheiden, ob uns die Förderung gemäß unserem Antrag vom 7.7.2022 zusteht.

(9) Dabei ist zu beachten, dass gemäß § 39 Abs 4 EStG Besteuerungswahlrechte und Anträge nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften sogar noch nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft nachträglich ausgeübt oder geändert bzw zurückgezogen werden können, jedenfalls aber vor Eintritt der Rechtskraft. Der hier gegenständliche Abgabenanspruch ist - aufgrund der hiermit anhängigen Bescheidbeschwerde - noch nicht rechtskräftig, ein Antrag daher jedenfalls noch rechtzeitig.

(10) Aus der Eigenschaft des bescheidmäßig festgesetzten Rückerstattungsanspruchs als Abgabenanspruch folgt, dass auf diesen Abgabenanspruch bezogene Anträge - wie etwa Förderanträge gemäß den in § 2 Abs 9 COFAG-NoAG genannten Förderrichtlinien, wozu nach § 2 Abs 9 Z 14 COFAG-NoAG die Richtlinien betreffend Verlustersatz III sowie nach § 2 Abs 9 Z 15 COFAG-NoAG die Spätantragsrichtlinien zählen - Besteuerungswahlrechte bzw Anträge iSd § 39 Abs 4 EStG sind. Unser Förderantrag vom 7.7.2022 wurde ohnehin unstrittig rechtzeitig gestellt. Die Anträge bzw Besteuerungswahlrechte iSd Spätantragsrichtlinien werden hiermit aber fristgerecht wie folgt ausgeübt:

(11) Zur leichten Verarbeitbarkeit sind die folgenden Ausführungen in ihrer Struktur am ‚Spätantragsformular‘ der COFAG orientiert

1.1. Abfrage Parteienvertreter und Unternehmensverbund – Adressat

Wird der gegenständliche Antrag durch einen Parteienvertreter einbracht?

Ja

Ist das Unternehmen des Antragsteller Teil eines Unternehmensverbunds im Sinne der AGVO?

Ja

1.2. Angaben zum Spätantrag

Der gegenständliche Antrag bezieht sich auf einen durch einen Antragsteller nach dem 30.06.2022 erstmalig beantragten

Verlustersatz III [sic!]

Hiermit wird eine Beihilfengewährung bzw Umwidmung gemäß Spätantragsrichtlinien beantragt

ausschließlich als De-minimis Beihilfe nach Punkt 5 der Richtlinien

2. Angaben zur Beihilfengewährung bzw Umwidmung aufgrund De Minimis (Punkt 5 der Richtlinien)

2.1. De-minimis Sektoren

Das Unternehmen des Antragstellers ist nicht oder nicht ausschließlich in einem der besonderen Sektoren (Primärerzeugung Landwirtschaft, Fischerei- und Aquakultur oder Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse) tätig.

Ja

2.2. Offenlegung De-minimis Beihilfen

Hat das Unternehmen des Antragstellers in den letzten 3 Jahren bzw in den letzten 3 Steuerjahren von österreichischen Förderstellen De-minimis-Beihilfen erhalten?

Nein, da es sich um kein Unternehmen in Schwierigkeiten handelt, weshalb die COVID-19-Förderungen, welche beantragt wurden, nicht unter die De-minimis-Beihilfen fallen.

2.3. Angabe De-minimis-Rahmen und Beantragung

De-Minimis-Rahmen nach der allgemeinen De-minimis-VO

EUR 300.000,00

2.4. Beantragungsausmaß De-minimis

Hiermit wird eine De-minimis Beihilfe nach Punkt 5 der Richtlinien nach der allgemeinen De-minimis-VO beantragt in Höhe von EUR 80.000,00

4. Bestätigung und Verpflichtungserklärung:

Die vorgesehenen Bestätigungen werden hiermit erteilt.

(12) Aus der Eigenschaft des Rückerstattungsanspruchs als Abgabe iSd BAO ergibt sich zudem, dass dem Grunde nach, eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Versäumung einer Frist gem §§ 308 ff BAO offen steht. Dass das COFAG-NoAG die Möglichkeit einer Wiedereinsetzung in Förderverfahren kennt, ergibt sich auch aus § 9 Abs 2 letzter Satz COFAG-NoAG, wonach eine Verlängerung der Frist bei Vorliegen eines unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses iSd § 146 ZPO - also dem zivilrechtlichen Pendant zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 BAO - zulässig ist.

(13) Im gegenständlichen Fall liegt ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd § 308 Abs 1 BAO bzw § 146 Abs 1 ZPO vor: Aufgrund des gutgläubigen und nachvollziehbaren Verhaltens von Herrn ***Mitarbeiter Bf1*** (siehe oben Pkt II.1.), welches sich durch äußerste Sorgfalt auszeichnete, haben wir die Frist zur Stellung eines Antrags nach den Spätantragsrichtlinien versäumt. Das Verhalten von Herrn ***Mitarbeiter Bf1*** war im Sinne einer vorsichtigen Handlungsweise im Hinblick auf allgegenwärtige Phishingversuche bzw entsprechender Warnungen hiervoor angemessen und verständlich, insbesondere da Herrn ***Mitarbeiter Bf1*** nicht bekannt war, dass öffentliche Förderstellen wie die COFAG mittels E-Mails kommunizieren und in diesen ersuchen, auf Internet-Links zu klicken. Uns ist hierbei - insbesondere aufgrund der berechtigten Skepsis gegenüber der Echtheit der vorliegenden E-Mail-Benachrichtigungen und der Gegenprüfung im USP - kein fahrlässiges Handeln vorzuwerfen; im Gegenteil: Hätte Herr ***Mitarbeiter Bf1*** weniger umsichtig gehandelt und ganz einfach auf den Link geklickt, wäre die gegenständliche Frist nicht versäumt worden. Nach Sachlage dieses Falls war somit das Gegenteil von grober Fahrlässigkeit, nämlich eine überzogene Sorgfalt, kausal für das Fristversäumnis. Der Vollständigkeit halber weisen wir darauf hin, dass ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis auch in einer Rechtsunkenntnis (hier: Unkenntnis der Regelungen der Spätantragsrichtlinien) begründet sein kann.²

(14) Der Antrag auf Wiedereinsetzung ist auch rechtzeitig gestellt: Erst in Folge der Zustellung des hiermit angefochtenen Rückerstattungsbescheids am 14.10.2024 wurde bekannt, dass die Frist zur Stellung eines Antrags nach den Spätantragsrichtlinien versäumt wurde. Der Antrag auf Wiedereinsetzung ist daher rechtzeitig iSd § 308 Abs 3 BAO. Die versäumte Einladung wird hiermit wie in Rz (11) bezeichnet nachgeholt.“

Abschließend beantragte die beschwerdeführende Partei ua eine Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO, wobei sie den Hinweis ergänzte, dass „wir im Falle einer vollinhaltlichen Stattgabe der Beschwerde anbieten, die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückzuziehen (der Vollständigkeit halber weisen wir unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des BFG vom 17.2.2020, RV/6100654/2019, darauf hin, dass das Angebot zur Zurücknahme dieser Anträge keine bedingte Prozesshandlung darstellt, sondern dass die obigen Anträge hiermit wirksam gestellt sind und eine allfällige weitere Prozesshandlung unsererseits erst nach vorheriger Kontaktaufnahme gesetzt werden kann).“

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 2. September 2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, die beschwerdeführende Partei habe am 7. Juli 2022 einen Antrag auf Gewährung eines Ausfallsbonus III für den Zeitraum März 2022 gestellt. Der „Ausfallsbonus III“ sei am 22. Juli 2022 in der beantragten Höhe von 80.000,00 Euro ausbezahlt worden. Beim „Ausfallsbonus III“ für März 2022 sei es bei der Ausgestaltung der eingeräumten Antragsfrist in den nationalen

Richtlinien zu einer Überschreitung von beihilferechtlichen Fristen gekommen. Dies habe dazu geführt, dass eine Genehmigung von Anträgen, die erstmals nach dem 30.06.2022 eingebracht wurden, sogenannte „Spätanträge“, nicht im Einklang mit dem EU-Beihilfenrecht standen. Daraufhin sei „eine Spätantragsrichtlinie“ vom Bundesministerium für Finanzen erlassen worden. Diese „Spätantragsrichtlinie“ sehe die Möglichkeit vor, bis zum 1. April 2024 Umwidmungsanträge für bereits ausbezahlte Förderungen zu stellen. Diesbezüglich habe die Abwicklungsstelle COFAG mehrmals (konkret: 3 mal) per E-Mail Kontakt mit der beschwerdeführenden Partei aufgenommen. Die COFAG habe in ihren E-Mails auf die fristgerechte Antragstellung mithilfe eines individuellen Links verwiesen. Der Antrag habe im Zeitraum vom 4. Dezember 2023 bis zum 1. April 2024 über das Unternehmensserviceportal eingebracht werden können. Darüber hinaus sei in diesen E-Mails auf die Rechtsfolge der Rückforderung der Förderung hingewiesen worden, falls kein entsprechender Antrag gestellt wird. Zudem wären in den E-Mails Kontaktdaten für etwaige Rückfragen hinterlegt worden wie auch die Verweisung auf die Homepage der COFAG für weiterführende Informationen zum Thema Spätanträge. Die beschwerdeführende Partei habe im Zeitraum vom 4. Dezember 2023 bis zum 1. April 2024 keinen Antrag auf Umwidmung gestellt und die Frist zur Antragstellung verstreichen lassen. EU-Mitgliedstaaten würden eine Beihilfe iSd Art 107 AEUV – darunter sei der verfahrensgegenständliche „Ausfallsbonus III“ zu subsumieren – nur dann gewähren dürfen, wenn dem ein genehmigter Beschluss der Europäischen Kommission zu Grunde liegt. Das Unterlassen der Notifikation einer Beihilfe durch den Mitgliedstaat oder eine entgegen einem bestehenden Beschluss der Europäischen Kommission gewährte Beihilfe habe zur Folge, dass es sich im Falle einer dennoch erfolgten Gewährung um eine, weil dem unionsrechtlichen Beihilfekontrollverfahren nach Art 108 AEUV widerstreitende, „rechtswidrige“ Beihilfe handelt. Auch eine Beihilfe, die zwar genehmigt ist, bei deren Durchführung der Mitgliedstaat aber gegen eine Genehmigungsbedingung verstößt, werde dadurch zu einer neuen und damit rechtswidrigen Beihilfe. Selbiges habe zu gelten, wenn eine Beihilfe nicht durchgängig den Kriterien der Europäischen Kommission entspricht und es infolge der Durchführung zu einer (nicht von der Genehmigungsentscheidung umfassten) Ausweitung der Förderungen kommt. Da das aus Art 108 Abs 3 AEUV resultierende Durchführungsverbot, welches die Gewährung einer nicht notifizierten oder nicht genehmigten Beihilfe verbiete, unmittelbar anzuwenden sei, hätten den unionsrechtlichen Beihilfenbestimmungen entgegenstehende nationale Bestimmungen unangewendet zu bleiben. Nach dem „Befristeten Rahmen“ der EU könne ein „Ausfallsbonus III“ gewährt werden, wenn der Erstantrag für deren Gewährung bis zum 30. Juni 2022 bei der COFAG eingelangt ist. Die beschwerdeführende Partei habe allerdings erst nach dem 30. Juni 2022 einen Antrag für den „Ausfallsbonus III“ für 03/2022 gestellt. Es handle sich somit um eine „unzulässige“ Beihilfe. Da die beschwerdeführende Partei im dafür vorgesehenen Zeitraum vom 4. Dezember 2023 bis zum 1. April 2024 keinen Umwidmungsantrag für den „Ausfallsbonus III“ gestellt habe, habe die „unzulässige“ Beihilfe nicht in eine „zulässige“ Beihilfe umgewidmet werden können. Bei dem Umwidmungsantrag für den „Ausfallsbonus III“ gem Spätantragsrichtlinie handle es sich nicht um ein

Besteuerungswahlrecht oder einen sonstigen Antrag iSd § 39 Abs 4 EStG. § 39 Abs 4 EStG stelle auf veranlagungsbezogene bzw veranlagte, die Einkommensteuer betreffende Besteuerungswahlrechte und Anträge ab. Auch könne der Antrag iSd Späthantragsrichtlinie nicht mit dem rechtlichen Instrumentarium der „Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand“ gem § 308 BAO iVm § 146 ZPO nachgeholt werden. Ein Umwidmungsantrag für den „Ausfallsbonus III“ nach der Späthantragsrichtlinie sei sohin nicht rechtzeitig gestellt worden.

Am 1. Oktober 2025 stellte die steuerliche Vertreterin der beschwerdeführenden Partei Bezug nehmend auf die vorgenannte Beschwerdeverentscheidung einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Stellung eines Vorlageantrags bis zum 10. Oktober 2025.

Am 10. Oktober 2020 wurde von der steuerlichen Vertreterin der beschwerdeführenden Partei ein Vorlageantrag eingebracht. Darin wurde im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen bzw die dort erfolgten Ausführungen zur Anwendbarkeit des § 39 Abs 4 EStG und zur Zulässigkeit eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand weitgehend nochmals wiedergegeben. Zudem wurde ua ergänzend ausgeführt, dass die Vorgehensweise der COFAG des E-Mail-Versandes inklusive Link auch rückwirkend betrachtet ungewöhnlich sei und es der Vorgabe der hauseigenen IT-Abteilung entspreche, bei solchen E-Mails nicht über Links zu agieren, sondern direkt auf den üblichen Weg in die Plattformen einzusteigen und zu verifizieren, ob dort eine Nachricht hinterlegt ist. Das USP-Portal sei regelmäßig von Mitarbeitern des Unternehmens abgefragt worden; eine Mitteilung betreffend eines Späthantrages sei nicht ersichtlich gewesen.

Am 17. November 2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde und die Akten dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 14. Juli 2026 wurde die beschwerdeführende Partei um Mitteilung ersucht, ob die Vertretungsbefugnis der Deloitte Tirol Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wilhelm-Greil Straße 15/5, 6020 Innsbruck, eine Zustellungsbevollmächtigung miteinschließt und ob die gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat aufrechterhalten werden. In einem wurde die belangte Behörde unter Verweis auf § 274 Abs 1 letzter Unterabsatz BAO idF BGBl I 97/2025 um Mitteilung ersucht, ob sie auf das ihr im Falle einer Zurücknahme des Antrags auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch die beschwerdeführende Partei zustehende Recht, binnen zwei Wochen ab Kenntnis der Zurücknahme einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen, verzichtet.

Mit Schreiben vom 22. Juli 2026 verzichtete die belangte Behörde auf das ihr gemäß § 274 Abs 1 letzter Unterabsatz BAO idF BGBl I 97/2025 zustehende Recht, im Falle der Zurücknahme des Antrags auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch die beschwerdeführende

Partei binnen der gesetzlichen Frist einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen.

Mit Schreiben ihrer steuerlichen Vertreterin vom 23. Juli 2026 teilte die beschwerdeführende Partei dem Bundesfinanzgericht mit, dass eine schriftliche Vertretungsvollmacht der Deloitte Tirol Wirtschaftsprüfungs GmbH ohne Zustellvollmacht vorliege; allerdings sei für das gegenständliche Beschwerdeverfahren explizit mündlich eine Zustellvollmacht erteilt worden. Darüber hinaus zog die beschwerdeführende Partei die gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück und verwies in Ergänzung zum bisherigen Vorbringen auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 4. September 2025, RV/7101856/2025, sowie auf den Grundsatz „Treu & Glauben“. Letzteres mit der Begründung, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Förderung erfüllt worden seien; erst im Nachhinein sei die Vorgehensweise aufgrund fehlerhaften Vorgehens der Republik Österreich geändert worden und sei vorgeschrieben worden, dass ein neuerliches Handeln nötig gewesen wäre.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 30. Juli 2026 wurde die beschwerdeführende Partei um Mitteilung ersucht, auf welche Weise sie die Deloitte Tirol Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wilhelm-Greil-Straße 15 Tür V, 6020 Innsbruck, vom Inhalt der in der gegenständlichen Beschwerdesache ergangenen Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes für Großbetriebe vom 2. September 2025 in Kenntnis gesetzt hat.

Mit Schreiben ihrer steuerlichen Vertreterin vom 10. August 2026 gab die beschwerdeführende Partei dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass die genannte Beschwerdeentscheidung von ihr am 3.9.2025 geöffnet und am selben Tag als pdf via Mail an ihre steuerliche Vertreterin übermittelt worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die steuerliche Vertreterin der beschwerdeführenden Partei brachte am 7. Juli 2022 auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III), BGBl II 2021/518, für die beschwerdeführende Partei einen Antrag auf Gewährung eines Ausfallsbonus III für den Zeitraum März 2022 ein.

Am 22. Juli 2022 wurde der beschwerdeführenden Partei von der COFAG in Entsprechung des Antrages vom 7. Juli 2022 ein Ausfallsbonus III in Höhe von 80.000,00 Euro ausbezahlt.

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

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen beruhen auf dem insoweit glaubhaften Vorbringen der beschwerdeführenden Partei im Beschwerdeschriftsatz und den damit übereinstimmenden Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der Beschwerdeentscheidung, denen von der beschwerdeführenden Partei nicht entgegengetreten wurde, sodass diese als richtig angesehen werden können.

3. Unwirksamkeit der vorliegenden Zustellungsbevollmächtigung

Die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin hat dem Bundesfinanzgericht bekannt gegeben, dass ihr von der Beschwerdeführerin nur für das gegenständliche Beschwerdeverfahren (mündlich) eine Zustellungsbevollmächtigung erteilt wurde.

Nach § 103 Abs 2 lit a BAO ist eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichten gegenüber unwirksam, wenn sie ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, eingeschränkt ist. Unwirksam ist daher insbesondere eine Zustellungsbevollmächtigung, die – wie hier – ausdrücklich auf nur im Beschwerdeverfahren ergehende Erledigungen eingeschränkt ist (vgl zB *Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf*, Abgabenverfahren⁴ [2025] § 103 Rz 6; vgl zB auch VwGH 17.9.1997, 97/13/0014, betreffend eine seitens eines einschreitenden Rechtsanwaltes erklärte Beschränkung der Zustellvollmacht „nur für dieses Verfahren“).

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I.

4.1.1. Nationales Recht

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

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

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

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

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

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

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Ergreifung von finanziellen Maßnahmen, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und zur Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2

und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind, BGBl II 2020/143;

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III), BGBl II 2021/518;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien zur beihilfenrechtskonformen Abwicklung von Spätanträgen durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (Spätantragsrichtlinien), BGBl II 2023/348.

Nach Punkt 4.2 des Anhangs 1 zur VO Ausfallsbonus III ist Betrachtungszeitraum für den Ausfallsbonus III das Kalendermonat. Der letztmögliche Betrachtungszeitraum ist März 2022. Nach Punkt 5.1 des Anhangs 1 zur VO Ausfallsbonus III konnte der Ausfallsbonus III bis zum 9. des auf den Betrachtungszeitraum viertfolgenden Kalendermonats – somit betreffend den letztmöglichen Betrachtungszeitraum bis zum 9. Juli 2022 – beantragt werden. Durch Einbringung eines Antrags auf Gewährung eines Ausfallsbonus III stellte der Antragsteller ein Angebot auf Abschluss eines Fördervertrags mit der COFAG; die Auszahlung des Ausfallsbonus III an den Antragsteller durch die COFAG galt als Annahme dieses Angebots (vgl Punkt 5.2 des Anhangs 1 zur VO Ausfallsbonus III).

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

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

- eine finanzielle Maßnahme gemäß der (i) VO (EU) Nr 2023/2831 („De-minimis-VO 2024“), (ii) VO (EU) Nr 1408/2013 idF VO (EU) 2022/2046 („De-minimis-VO Landwirtschaft“), (iii) VO (EU) Nr 717/2014 idF VO (EU) Nr 2022/2514 („De-minimis-VO Fischerei“) oder (iv) VO (EU) Nr 2023/2832 („De-minimis-VO DAWI 2024“) nach Punkt 5 (De-minimis Beihilfe) oder
- einen Schadensausgleich nach Punkt 6 der Spätantragsrichtlinien

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

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

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

Im vorliegenden Fall wurde am 7. Juli 2022 ein Antrag auf Gewährung eines Ausfallsbonus III eingebracht und wurde der beschwerdeführenden Partei von der COFAG in Entsprechung dieses Antrages am 22. Juli 2022 ein Ausfallsbonus III in Höhe von 80.000,00 Euro ausbezahlt. Es liegt somit gegenständlich ein „Spätrantrag“ iSd Spätrantragsrichtlinien vor. Wie bei Punkt 1 festgestellt wurde, hat die beschwerdeführende Partei bis zum 1. April 2024 allerdings keinen Antrag auf eine Umwidmung des Spätrantrages, zu dem der Ausfallsbonus III ausbezahlt wurde, in einen Antrag auf Gewährung einer De-minimis Beihilfe oder eines Schadensausgleichs gestellt.

§ 13 COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz (COFAG-NoAG), BGBl I 2024/86 lautet: *„Soweit ein Vertragspartner zu Unrecht finanzielle Leistungen erhalten hat, entsteht ab 1. August 2024 in diesem Ausmaß ein öffentlich-rechtlicher Rückerstattungsanspruch. Der Vertragspartner ist verpflichtet, den Rückerstattungsbetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen an den Bund zu leisten.“*

§ 14 COFAG-NoAG lautet:

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

(2) Ein Rückerstattungsanspruch errechnet sich aus

1. dem Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der aufgrund des verwirklichten Sachverhalts und der für den Fördervertrag maßgeblichen Verordnungen (§ 2 Abs. 9) zugestanden wäre, oder

2. dem Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der dem Vertragspartner beihilfenrechtlich als finanzielle Leistung zusteht, oder

3. dem gesamten Auszahlungsbetrag, wenn sich der Vertragspartner nicht steuerlich wohlverhalten hat (§ 3 des Bundesgesetzes, mit dem Förderungen des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie an das steuerliche Wohlverhalten geknüpft werden, BGBl. I Nr. 11/2021 in der Fassung des BGBl. I Nr. 126/2023).

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

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

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

§ 15 COFAG-NoAG lautet:

„(1) Der Rückerstattungsanspruch entsteht

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

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

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

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

4.1.2. Beihilferecht

a. Allgemeine Rechtsgrundlagen

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

„Abschnitt 2

Staatliche Beihilfen

Artikel 107 (ex-Artikel 87 EGV)

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

[...]

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

[...]

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

[...]

Artikel 108 (ex-Artikel 88 EGV)

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

[...]

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

[...]

Artikel 109 (ex-Artikel 89 EGV)

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

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

„Im Sinne dieser Verordnung bezeichnet der Ausdruck

[...]

b) ‚bestehende Beihilfen‘

[...]

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

[...]

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

[...]“

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

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

Art 3 Beihilfenverfahrens-VO lautet wie folgt:

„Anmeldungspflichtige Beihilfen nach Artikel 2 Absatz 1 dürfen nicht eingeführt werden, bevor die Kommission einen diesbezüglichen Genehmigungsbeschluss erlassen hat oder die Beihilfe als genehmigt gilt.“

Art 4 Beihilfenverfahrens-VO lautet auszugsweise wie folgt:

„Vorläufige Prüfung der Anmeldung und Beschlüsse der Kommission

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

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

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

(4) Stellt die Kommission nach einer vorläufigen Prüfung fest, dass die angemeldete Maßnahme Anlass zu Bedenken hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gibt, so beschließt sie, das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV zu eröffnen (im Folgenden ‚Beschluss über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens‘).

[...]“

b. Befristeter Rahmen

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

Der Befristete Rahmen beinhaltet Kriterien für bestimmte Arten von Beihilfemaßnahmen, die die Mitgliedstaaten bei der Kommission zur Abmilderung der wirtschaftlichen Folgen der Pandemie anmelden können. Als „Mitteilung“ führt der Befristete Rahmen keine neuen Freistellungstatbestände ein, sondern legt die Kommission darin lediglich dar, wie sie ihr Ermessen bei der Notifizierung einzelner Beihilfenmaßnahmen ausüben wird und unter welchen Voraussetzungen Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie mit dem Binnenmarkt vereinbar sind (vgl. *Holtmann in Säcker/Karpenstein/Ludwigs* [Hrsg], Münchener

Kommentar zum Wettbewerbsrecht⁴ [2022] Coronabedingte Beihilfen Rz 8; *Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² [2024] 47). In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass „Mitteilungen“ der Kommission zwar insofern keinen rechtsverbindlichen Charakter haben, als sie nicht selbstständig als Entscheidungen der Kommission vor den Unionsgerichten anfechtbar sind; soweit die darin enthaltenen Orientierungsregeln nicht von den Bestimmungen des Vertrages abweichen, sind sie allerdings für das Organ bindend (vgl zB EuGH 13.6.2002, C-382/99, *Niederlande/Kommission*, EU:C:2002:363, Rn 24; *Sutter in Jaeger/Stöger* [Hrsg], EUV/AEUV Art 107 AEUV [Stand 1.1.2025, rdb.at] Rz 218 mwH; *Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² [2024] 42).

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

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

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

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

22. Die Kommission wird solche staatlichen Beihilfen auf der Grundlage des Artikels 107 Absatz 3 Buchstabe b AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar ansehen, wenn sämtliche folgenden Voraussetzungen erfüllt sind (die genauen Bestimmungen für die Primärproduktion

landwirtschaftlicher Erzeugnisse sowie den Fischerei- und Aquakultursektor werden unter Randnummer 23 dargelegt):

[...]

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

[...]“

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

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

Mit der sechsten Änderungsmitteilung vom 18. November 2021 (2021/C 473/01) verlängerte die Kommission die zeitliche Geltung des Befristeten Rahmens bis zum 30. Juni 2022.

Randnummer 22 Buchstabe d des Befristeten Rahmens erhielt folgende Fassung:

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

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

c. Beschlüsse der Kommission

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

- COVID-19-Fonds-Gesetz, BGBl I 2020/12;
- ABBAG-Gesetz idF BGBl I 2020/23 und die
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Ergreifung von finanziellen Maßnahmen, die zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und zur Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Erregers SARS-CoV-2 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen geboten sind (später kundgemacht in BGBl II 2020/143).

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

Mit Notifikation vom 3. November 2020 meldete Österreich bei der Kommission eine Änderung der mit Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) genehmigten Beihilferegulung im Lichte des Befristeten Rahmens an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die Dauer der genehmigten Beihilferegulung im Hinblick auf die mit der vierten Änderung des Befristeten Rahmens erfolgten Verlängerung der Geltungsdauer des Befristeten Rahmens (s dazu oben unter Punkt 4.1.2.b) bis zum 30. Juni 2021 zu verlängern. Die Kommission beschloss, gegen die angemeldete Änderung der Beihilferegulung SA.56840 (2020/N) keine Einwände zu erheben, weil diese gem Art 107 Abs 3 lit b AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sei (Beschluss der Kommission vom 9.11.2020 C(2020) 7895 final betreffend State Aid SA.59320 (2020/N) – Austria COVID-19: Modification of SA.56840 (2020/N): Austrian liquidity assistance scheme).

Mit Notifikation vom 29. Jänner 2021 meldete Österreich bei der Kommission unter anderem eine weitere Änderung der mit Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) genehmigten Beihilferegulung im Lichte des Befristeten Rahmens an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die genehmigte Beihilferegulung an die fünfte Änderung des Befristeten Rahmens (s dazu oben unter Punkt 4.1.2.b) anzupassen und demgemäß insbesondere die Dauer der unter Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens fallenden Maßnahmen bis 31. Dezember 2021 zu verlängern. Die Kommission beschloss, gegen die angemeldeten Änderungen (ua jene der Beihilferegulung SA.56840 (2020/N)) keine Einwände zu erheben, weil diese gem Art 107 Abs 3 lit b AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sei (Beschluss der Kommission vom 9.2.2021 C(2021) 943 final betreffend State Aid SA.61614 (2020/N) – Austria COVID-19 – Amendment of the Austrian Liquidity Assistance Scheme (SA.56840) and the Fixed Cost Compensation Schemes based on section 3.12 Temporary Framework (SA.58661) in accordance with the fifth amendment of the Temporary Framework).

Mit Notifikation vom 29. November 2021 meldete Österreich bei der Kommission unter anderem eine weitere Änderung der mit Beschluss der Kommission vom 8.4.2020 C(2020) 2354 final betreffend State Aid SA.56840 (2020/N) genehmigten Beihilferegulung im Lichte des Befristeten Rahmens an. Dabei teilte Österreich der Kommission die Absicht mit, die genehmigte Beihilferegulung an die sechste Änderung des Befristeten Rahmens (s dazu oben unter Punkt 4.1.2.b) anzupassen und demgemäß insbesondere die Dauer der unter Abschnitt 3.1. des Befristeten Rahmens fallenden Maßnahmen bis 30. Juni 2022 zu verlängern. Die Kommission beschloss, gegen die angemeldeten Änderungen (ua jene der Beihilferegulung

SA.56840 (2020/N)) keine Einwände zu erheben, weil diese gem Art 107 Abs 3 lit b AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sei (Beschluss der Kommission vom 11.1.2022 C(2022) 172 final betreffend State Aid SA.100831 (2021/N) – Austria COVID-19: Prolongation of and amendments to the schemes SA.56840 „Austrian liquidity assistance scheme“ and SA.58661 „Fixed Cost Compensation according to 3.12 Temporary Framework“ as amended ua).

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

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

4.1.3. Vorliegen einer rechtswidrigen Beihilfe im konkreten Fall

a. Verspätete Gewährung der Beihilfe

Der von der beschwerdeführenden Partei beantragte und an diese ausbezahlte Ausfallsbonus III im Betrag von 80.000,00 Euro wurde auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III), BGBl II 2021/518, gewährt.

Die Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (Anhang 1 zur VO Ausfallsbonus III) nehmen Bezug auf die Entscheidung der 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, SA.61614 (2020/N) vom 9. Februar 2021 und SA.100831 (2021/N) und stellen klar, dass es sich bei den in diesen Richtlinien vorgesehenen finanziellen Maßnahmen (mit Ausnahme der in Punkt 4.4.3 geregelten De-minimis-Beihilfen) um Beihilfen gemäß Art 107 Abs 3 lit b AEUV handelt (s Punkt 1.2 des Anhangs 1 zur VO Ausfallsbonus III).

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

Beihilferegulierung, auf deren Grundlage der beschwerdeführenden Partei die in Rede stehende Einzelbeihilfe ausbezahlt wurde, als Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV vorgenommen wurde (s Punkt 4.1.2.c), unzweifelhaft (vgl auch OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b). Bei diesen Entscheidungen der Kommission handelt es sich um Rechtsakte mit Verordnungscharakter, die in allen ihren Teilen verbindlich sind und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gelten (vgl BFG 23.6.2026, RV/7101521/2025, Punkt 3.1.2.d Ziffer i mwH).

Da die in Rede stehende Beihilfe in Form eines direkten Zuschusses gewährt wurde, handelt es sich bei dieser um einen „begrenzten Beihilfebetrug“ iSd Abschnitts 3.1. des Befristeten Rahmens. Wie aus den obigen Ausführungen unter den Punkten 4.1.2.b und 4.1.2.c hervorgeht, durften derartige Beihilfen nach der Maßgabe des Beschlusses der Kommission vom 11.1.2022 C(2022) 172 final betreffend State Aid SA.100831 (2021/N) iVm Randnummer 22 Buchstabe d des Befristeten Rahmens nur bis 30. Juni 2022 „gewährt“ werden.

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

Im vorliegenden Beschwerdefall brachte die beschwerdeführende Partei am 7. Juli 2022 einen Antrag auf Gewährung eines Ausfallsbonus III ein und stellte die beschwerdeführende Partei damit ein Angebot auf Abschluss eines Fördervertrags mit der COFAG. Mit der am 22. Juli 2022 erfolgten Auszahlung des Ausfallsbonus an die beschwerdeführende Partei wurde dieses Angebot angenommen und kam gemäß § 863 ABGB der betreffende Fördervertrag mit der COFAG zustande (vgl Punkt 5.2 des Anhangs zur VO Ausfallsbonus III). Da sowohl der Zeitpunkt der Antragstellung als auch der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses/der Auszahlung nach dem 30. Juni 2022 liegen, kann im Ergebnis dahingestellt bleiben, ob der Zeitpunkt der Gewährung mit dem Zeitpunkt des Einlangens des Erstantrages auf Gewährung eines Ausfallsbonus gleichgesetzt werden kann und liegt jedenfalls eine Gewährung der betreffenden Beihilfe außerhalb der vom Unionsrecht dafür vorgegebenen Frist vor.

b. Durchführungsverbot

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

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

Wird eine Beihilfe zwar auf der Grundlage einer von der Kommission genehmigten Beihilferegulung gewährt, erfüllt die Beihilfe aber die Bedingungen der Entscheidung der Kommission über die Genehmigung der zugrundeliegenden Beihilferegulung nicht und ist die Beihilfe deshalb nicht durch die Entscheidung der Kommission gedeckt, liegt ebenso eine rechtswidrige „neue Beihilfe“ vor (vgl EuGH 21.3.2002, C-36/00, *Spanien/Kommission*, EU:C:2002:196, Rn 24; OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 31; *Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² [2024] 254). Dasselbe gilt, wenn eine Beihilfe, die zu einem Zeitpunkt gewährt wird, zu dem ihre Genehmigung durch die Kommission nicht mehr in Kraft ist. Auch in einem solchen Fall handelt es sich um eine neue Beihilfe, die nach Art 108 Abs 3 AEUV bei der Kommission angemeldet werden muss und die nicht durchgeführt werden darf, solange die Kommission nicht ihre Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt festgestellt hat (vgl EuGH 3.7.2025, C- 653/23, „*TOODE*“ *SIA*, EU:C:2025:517, Rn 26 mwN).

Die an die beschwerdeführende Partei ausbezahlte, hier in Rede stehende Beihilfe wurde somit unter Verstoß gegen die Anmeldepflicht für neue Beihilfen gewährt und liegt folglich ein Verstoß gegen das in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV normierte Durchführungsverbot, wonach „*der betreffende Mitgliedstaat [...] die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen [darf], bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat*“, vor. Dieses Durchführungsverbot gilt, solange die Kommission nicht einen abschließenden Genehmigungsbeschluss erlässt (vgl EuGH 8.11.2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598, Rn 24).

In diesem Zusammenhang hat der EuGH klargestellt, dass das in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordnete Verbot der Durchführung von Beihilfevorhaben unmittelbare Wirkung hat und dass die unmittelbare Anwendbarkeit des in dieser Bestimmung enthaltenen Durchführungsverbots jede Beihilfemaßnahme betrifft, die durchgeführt wird, ohne dass sie

angezeigt worden ist (EuGH 5.3.2019, C-349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 88 mit Verweis auf EuGH 21.11.2013, C- 284/12, *Deutsche Lufthansa*, EU:C:2013:755, Rn 29). Damit kommt dem Durchführungsverbot Vorrang gegenüber nationalem Recht unabhängig von dessen jeweiligem Rang, somit auch gegenüber innerstaatlichem Verfassungsrecht zu (vgl zB EuGH 8.9.2010, C-409/06, *Winner Wetten*, EU:C:2010:503, Rn 61; VfGH 5.12.2008, G 113/08, VfSlg 18.642/2008).

Daraus folgt, dass sowohl die nationalen Gerichte als auch die nationalen Verwaltungsbehörden nach ihrem nationalen Recht sicherstellen müssen, dass sämtliche Konsequenzen aus einer Verletzung von Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV sowohl hinsichtlich der Gültigkeit der Durchführungsakte als auch hinsichtlich der Wiedereinziehung der unter Verletzung dieser Bestimmung gewährten finanziellen Unterstützungen gezogen werden, und dass Gegenstand ihrer Aufgabe somit die Anordnung von Maßnahmen ist, die geeignet sind, der Rechtswidrigkeit der Durchführung der Beihilfen abzuhelpen, damit der Empfänger in der bis zur Entscheidung der Kommission noch verbleibenden Zeit nicht weiterhin frei über sie verfügen kann (vgl EuGH 5.3.2019, C-349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 88 bis 92 mwN der Rsp des EuGH). Die nationalen Verwaltungsbehörden und die nationalen Gerichte, die im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden haben, trifft damit insbesondere auch die Verpflichtung „eine rechtswidrig gewährte Beihilfe aus eigener Initiative zurückzufordern“ (vgl EuGH 5.3.2019, C-349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 92 bis 95).

Die in Rede stehende Beihilfe ist daher auf der Grundlage der vom nationalen Gesetzgeber zu diesem Zweck geschaffenen Bestimmungen der §§ 13 ff COFAG-NoAG zurückzufordern, wobei sich der Rückerstattungsanspruch gemäß § 14 Abs 2 Z 2 COFAG-NoAG aus „dem Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und jenem Betrag, der dem Vertragspartner beihilfenrechtlich als finanzielle Leistung zusteht“, errechnet. Wie bereits oben ausgeführt wurde, lag im vorliegenden Beschwerdefall die in Rede stehende Beihilfengewährung außerhalb der unionsrechtlichen Frist für eine solche Gewährung, sodass der Rückerstattungsanspruch gegenüber der beschwerdeführenden Partei dem von dieser erhaltenen Auszahlungsbetrag in voller Höhe entspricht.

c. Vertrauensschutz

Wie oben bereits dargelegt wurde, muss die Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Beihilfe nach ständiger Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich zu deren Rückforderung durch die nationalen Behörden führen, um die frühere Lage wiederherzustellen (vgl auch EuGH 9.10.2025, C-416/24 und C-417/24, *On Air Media Professionals u.a.*, EU:C:2025:765, Rn 56 mwN). Allerdings sind bei der Durchführung des Unionsrechts dessen Grundprinzipien, insbesondere der Grundsatz des Vertrauensschutzes, zu beachten. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH gehört der Grundsatz des Vertrauensschutzes zu den tragenden

Grundsätzen der Union (zB EuGH 5.9.2024, C- 498/22 bis C- 500/22, *Novo Banco u.a.*, EU:C:2024:686, Rn 100). Das Recht, sich auf diesen Grundsatz zu berufen, setzt voraus, dass die zuständigen Unionsbehörden dem Betroffenen klare, unbedingte und übereinstimmende, aus befugten und zuverlässigen Quellen stammende Zusicherungen erteilt haben (EuGH 5.3.2019, C- 349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 97 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Da die Überwachung der staatlichen Beihilfen durch die Kommission in Art 108 AEUV zwingend vorgeschrieben ist, dürfen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zum einen die von einer Beihilfe begünstigten Unternehmen auf die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe grundsätzlich nur dann vertrauen, wenn sie unter Einhaltung des in diesem Artikel vorgesehenen Verfahrens gewährt wurde; zum anderen ist es einem sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmer regelmäßig möglich, sich zu vergewissern, dass dieses Verfahren eingehalten wurde. Insbesondere kann der Empfänger einer Beihilfe, wenn sie ohne vorherige Anmeldung bei der Kommission gewährt wurde, so dass sie gemäß Art 108 Abs 3 AEUV rechtswidrig ist, in diesem Moment kein berechtigtes Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit ihrer Gewährung haben (EuGH 5.3.2019, C- 349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, Rn 98 und die dort angeführte Rechtsprechung).

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

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

Im Lichte der oa Rechtsprechung des EuGH ist es sohin von vornherein ausgeschlossen ist, dass in einer Situation wie der im Beschwerdefall in Rede stehenden eine nationale Stelle bei einem Empfänger einer zu Unrecht gewährten Beihilfe wie der beschwerdeführenden Partei ein berechtigtes Vertrauen in die Rechtmäßigkeit dieser Beihilfe begründet haben konnte. Insbesondere konnten die nationalen Förderrichtlinien kein berechtigtes Vertrauen der beschwerdeführenden Partei in die Rechtmäßigkeit der nach dem 30. Juni 2022 beantragten Beihilfe begründen, indem diese eine Beantragung über die im Beschluss der Kommission vom 11.1.2022 C(2022) 172 final betreffend State Aid SA.100831 (2021/N) iVm Randnummer 22

Buchstabe d für die Beihilfengewährung festgelegten Frist hinaus vorsahen. Der unionsrechtliche Grundsatz des Vertrauensschutzes steht der Rückforderung der in Rede stehende Beihilfe somit nicht entgegen.

Betreffend den im (nationalen) Abgabenverfahrensrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben ist schließlich anzumerken, dass dieser im Beschwerdefall bereits aufgrund der unmittelbaren Wirkung des in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordneten Durchführungsverbots keine Auswirkungen zu zeitigen vermag (vgl auch OGH 28.4.2026, 1 Ob 23/26b, Rn 78).

d. Keine Umqualifizierung rechtswidriger Beihilfen von Amts wegen

Der der beschwerdeführenden Partei ausbezahlte Ausfallsbonus III wurde dieser auf Basis der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III), BGBl II 2021/518, gewährt. Es handelt sich somit um eine Einzelbeihilfe, die auf der Grundlage einer Beihilferegelung gewährt wurde (vgl dazu *Kölbl*, Grundlagen des EU-Beihilferechts² [2024] 83). Die betreffende Beihilferegelung wurde dabei zu einem Bestandteil des von der beschwerdeführenden Partei mit der COFAG abgeschlossenen Fördervertrags (vgl Punkt 5.2 des Anhangs zur VO Ausfallsbonus III).

Wie oben bereits dargelegt wurde, verstößt die erfolgte Gewährung dieser Beihilfe gegen das in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordnete Durchführungsverbot. Zwar sehen die Spätantragsrichtlinien für Fälle wie den hier vorliegenden unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit einer Sanierung im Wege der nachträglichen Umwidmung der gewährten Beihilfe vor. Eine derartige Sanierung setzt allerdings insbesondere voraus, dass ein Umwidmungsantrag eingebracht wird, durch den der Antragsteller ein Angebot auf Abschluss einer privatrechtlichen Vereinbarung über die Umwidmung (Umwidmungsvertrag) stellt. Ergeht daraufhin eine Umwidmungs-Mitteilung der COFAG an den Antragsteller, kommt der Umwidmungsvertrag zustande und ist die betroffene finanzielle Maßnahme umgewidmet (vgl Punkt 9.6 der Spätantragsrichtlinien).

Wird eine derartige Umwidmung vorgenommen, wird dem Durchführungsverbot iSd Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV im Ergebnis dadurch entsprochen, dass es zu einer Rückabwicklung der rechtswidrigen Beihilfe und zugleich zu einer Gewährung einer unionsrechtskonformen Maßnahme kommt (vgl auch Punkt 5.2 der Umwidmungsbedingungen zur Umwidmung einer Beihilfe nach den Spätantragsrichtlinien durch die COFAG: *„Mit Zustandekommen des Umwidmungsvertrags gilt der zum Spätantrag des Förderwerbers geschlossene Fördervertrag im Ausmaß der erfolgten Umwidmung als aufgelöst“*), wobei die sich aus der Rückabwicklung ergebende Rückzahlungsverpflichtung mit dem sich aus dem Umwidmungsvertrag ergebenden Anspruch auf Gewährung der unionsrechtskonformen Maßnahme verrechnet wird. Eine Rückzahlungsverpflichtung bleibt insbesondere dann bestehen, wenn oder soweit die auf

Grund von Spätanträgen ausgezahlten Beihilfebeträge den De-minimis-Rahmen oder den maßgebenden Schaden übersteigen (Punkt 7.1 der Spätantragsrichtlinien).

Wurde – wie im vorliegenden Beschwerdefall – eine Umwidmung der rechtswidrigen Beihilfe nicht vorgenommen und ist somit eine Sanierung nicht erfolgt, verlangt das in Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV angeordnete Durchführungsverbot die Rückforderung der rechtswidrig gewährten Beihilfe. Insbesondere ob der Beihilfeempfänger von der COFAG zur Stellung eines Umwidmungsantrages eingeladen wurde, ob ihm diese Einladung zugegangen ist (s dazu zB BFG 13.7.2026, RV/7102108/2025) und aus welchen Gründen der Beihilfeempfänger einer derartigen Einladung gegebenenfalls nicht nachgekommen ist, ist dabei im Lichte des (unmittelbar anwendbaren) Durchführungsverbotes nicht von Relevanz. Jede andere Auslegung würde zur Folge haben, dass eine Missachtung der in den Spätantragsrichtlinien vorgesehenen Verfahrensbestimmungen durch eine nationale Stelle oder durch den Beihilfeempfänger der Vorschrift des Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV im Ergebnis ihre praktische Wirksamkeit nehmen könnte (vgl dazu zB *Nehl in Jaeger/Stöger* [Hrsg], EUV/AEUV Art 19 EUV [Stand 1.1.2026, rdb.at] Rz 38).

In diesem Zusammenhang ist zudem zu beachten, dass die Gewährung der in den Spätantragsrichtlinien genannten Maßnahmen, die beantragt werden konnten, um eine Umwidmung bestimmter rechtswidriger Beihilfenbeträge erwirken zu können, auch nach der Maßgabe der unionsrechtlichen Vorgaben an die Erfüllung diverser Formalerfordernisse gebunden ist. So sieht etwa die Verordnung (EU) 2023/2831 der Kommission vom 13. Dezember 2023 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl L, 2023/2831 vom 15.12.2023; im Folgenden nur „De-minimis-VO“) – betreffend die hier maßgeblichen Zeiträume, in denen Österreich noch über kein Zentralregister verfügte – vor, dass ein Mitgliedstaat eine De-minimis-Beihilfe nach dieser Verordnung erst dann gewähren darf, nachdem er von dem betreffenden Unternehmen eine Erklärung in schriftlicher oder elektronischer Form erhalten hat, in der das Unternehmen alle anderen De-minimis-Beihilfen angibt, die ihm in einem Zeitraum von drei Jahren nach dieser Verordnung oder anderen De-minimis-Verordnungen gewährt wurden (Art 7 Abs 4 De-minimis-VO). Art 6 Abs 4 De-minimis-VO bestimmt, dass der Mitgliedstaat neue De-minimis-Beihilfen nach dieser Verordnung erst dann gewähren darf, nachdem er sich vergewissert hat, dass dadurch der Betrag der dem betreffenden Unternehmen insgesamt gewährten De-minimis-Beihilfen den Höchstbetrag nach Artikel 3 Abs 2 dieser Verordnung nicht übersteigt und dass sämtliche Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllt sind. Zudem sieht die De-minimis-VO noch weitere die Mitgliedstaaten betreffende Berichts- und Überwachungspflichten vor, die der Rsp des EuGH zufolge streng ausulegen sind (vgl EuGH 28.10.2020, C-608/19, *INAIL*, EU:C:2020:865, Rn 26 f; vgl zB auch EuGH 21.7.2016, C-493/14, *Dilly's Wellnesshotel*, EU:C:2016:577, wonach die Nichtbeachtung der Formalerfordernisse der Verordnung [EU] Nr 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in

Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl L 187 vom 26.6.2014, S 1 [AGVO] die Freistellungswirkung der AGVO entfallen lässt).

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

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

4.2. Zum in der Beschwerde gestellten Antrag auf eine De-minimis Beihilfe

Die beschwerdeführende Partei stellte (erstmalig) in der gegenständlichen Beschwerde einen Antrag auf „eine Beihilfengewährung bzw Umwidmung gemäß Spätantragsrichtlinien [...] ausschließlich als De-minimis Beihilfe nach Punkt 5 der Richtlinien“, wobei sich dieser Antrag „auf einen durch einen Antragsteller nach dem 30.06.2022 erstmalig beantragten Verlustersatz III [sic!]“ bezog.

In diesem Zusammenhang äußerte die beschwerdeführende Partei die Rechtsansicht, dass „[a]us der Eigenschaft des bescheidmäßig festgesetzten Rückerstattungsanspruchs als Abgabenanspruch folgt, dass auf diesen Abgabenanspruch bezogene Anträge - wie etwa Förderanträge gemäß den in § 2 Abs 9 COFAG-NoAG genannten Förderrichtlinien, wozu nach § 2 Abs 9 Z 14 COFAG-NoAG die Richtlinien betreffend Verlustersatz III sowie nach § 2 Abs 9 Z 15 COFAG-NoAG die Spätantragsrichtlinien zählen -, Besteuerungswahlrechte bzw Anträge iSd § 39 Abs 4 EStG sind.“ Daraus sei abzuleiten, dass der gestellte Antrag „jedenfalls noch rechtzeitig [ist].“

Dabei übersieht die beschwerdeführende Partei zunächst, dass die Bestimmung des § 39 Abs 4 EStG 1988 ausschließlich veranlagungsbezogene Besteuerungswahlrechte und Anträge betrifft

(vgl ErläutRV 2086 BlgNR XXVII. GP 11). Diese Bestimmung ist neben dem Einkommensteuergesetz 1988 auch für das Körperschaftsteuergesetz 1988 (s § 24 Abs 3 Z 1 KStG 1988) sowie das Umgründungssteuergesetz maßgeblich, soweit keine spezielleren Bestimmungen vorgesehen sind (so ausdrücklich ErläutRV 2086 BlgNR XXVII. GP 1; AB 2138 BlgNR XXVII. GP 2). Weshalb diese Bestimmung entgegen ihrem Wortlaut (arg „*derartige Besteuerungswahlrechte und Anträge*“), ihrer systemischen Einbettung in die die Veranlagung zur Einkommensteuer betreffenden Bestimmungen und der in den Gesetzesmaterialien klar kommunizierten Absicht des historischen Gesetzgebers (s ErläutRV 2086 BlgNR XXVII. GP 1 und 11; AB 2138 BlgNR XXVII. GP 2) über die vorgenannten Veranlagungsverfahren hinaus auch in Verfahren betreffend von den Ertragsteuern verschiedene Abgaben – insbesondere in Rückerstattungsverfahren gem §§ 13 ff COFAG-NoAG – anzuwenden sein sollte, macht die beschwerdeführende Partei nicht einsichtig.

Vor allem aber übersieht die beschwerdeführende Partei, dass es sich bei dem von ihr gestellten Antrag um ein Angebot auf Abschluss einer privatrechtlichen Vereinbarung über die Umwidmung einer finanziellen Maßnahme (im Antrag fälschlicherweise bezeichnet als „Verlustersatz III“) in eine De-minimis-Beihilfe (Umwidmungsvertrag) handelt (vgl Punkt 9.6 der Spätantragsrichtlinien; vgl auch § 10 Abs 1 COFAG-NoAG). In concreto handelt es sich um einen Antrag auf eine finanzielle Maßnahme gemäß der VO (EU) Nr 2023/2831 (vgl Punkt 1.2 der Spätantragsrichtlinien; vgl auch den Wortlaut des von der beschwerdeführenden Partei gestellten Antrages: „*Hiermit wird eine De-minimis Beihilfe nach Punkt 5 der Richtlinien nach der allgemeinen De-minimis-VO beantragt in Höhe von EUR 80.000,00*“).

Gemäß § 8 Abs 2 COFAG-NoAG obliegt die privatwirtschaftliche Entscheidung über einen derartigen Förderantrag dem Bundesminister für Finanzen als Abwicklungsstelle, der damit auch Dienststellen in seinem Wirkungsbereich beauftragen kann. Das Bundesfinanzgericht ist nach der Maßgabe des Art 130 B-VG für privatrechtliche Entscheidungen über Förderanträge nicht zuständig (vgl auch § 1 BFGG). Die beschwerdeführende Partei ist insoweit auf den Zivilrechtsweg zu verweisen.

Die verfahrensrechtliche Auswirkung zivilrechtlicher Entscheidungen oder Vereinbarungen, die zu einer Änderung des Rückerstattungsanspruches führen, auf das Rückerstattungsverfahren bestimmt sich gegebenenfalls nach § 14a Abs 2 COFAG-NoAG.

4.3. Zu Spruchpunkt II.

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

Die im vorliegenden Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen erschöpfen sich – mit Ausnahme der den von der beschwerdeführenden Partei gestellten Antrag auf eine finanzielle Maßnahme gemäß der VO (EU) Nr 2023/2831 betreffenden Rechtsfragen (Punkt 4.2) – im Wesentlichen in Fragen der Auslegung des Unionsrechts. Eine grundsätzliche Rechtsfrage kann zwar auch bei sich aus dem Unionsrecht ergebenden Bedenken vorliegen (VwGH 13.2.2020, Ra 2020/05/0008). Soweit im vorliegenden Beschwerdefall eine Auslegung unionsrechtlicher Bestimmungen vorzunehmen war, liegt allerdings bereits eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH vor, durch die die betreffenden Auslegungsfragen gelöst sind (s dazu die oben erfolgten Verweise auf die Rsp des EuGH) bzw war die richtige Anwendung des Unionsrechts – insbesondere betreffend die Auslegung des Beschlusses der Kommission vom 11.1.2022 C(2022) 172 final betreffend State Aid SA.100831 (2021/N) – derart offenkundig, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung dieser Auslegungsfragen blieb (vgl EuGH 6.10.1982, 283/81, *CILFIT*, EU:C:1982:335, Rn 14 und 16).

Betreffend die unter Punkt 4.2 erfolgten Ausführungen ist schließlich auszuführen, dass eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, wenn die vom erkennenden Verwaltungsgericht anzuwendenden Normen – wie hier – klar und eindeutig sind (vgl VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006, mwN).

Salzburg, am 13. August 2026