

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, die Richterinnen ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache zu Steuernummer ***StNr***

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Waidmannsdorfer Straße 10, 9020 Klagenfurt/Wörthersee,

über die Beschwerde vom 22. Juli 2025 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 14. Juli 2025 betreffend Rückerstattung gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. August 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Rückerstattung beträgt 124.295,95 Euro.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 14. Juli 2025 wurde bei der Beschwerdeführerin, der ***Bf1*** (im Folgenden kurz: Bf.), ein Rückerstattungsanspruch gem. § 14 Abs 2 Z 1 COFAG-NoAG für einen teilweise zu Unrecht erhaltenen Fixkostenzuschuss I iHv 155.228,52 Euro geltend gemacht. Der Rückerstattungsanspruch setzt sich aus unterschiedlichen Kürzungspositionen zusammen, ua. aus den hier angefochtenen

Aufwendungen iZm aktivierten, nach Ansicht der Bf. krisenbedingt angeschafften Anlagegütern sowie Pachtaufwendungen.

Begründend führte das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zum Sachverhalt aus: Hinsichtlich diverser krisenbedingt angeschaffter Anlagegüter seien die gesamten Anschaffungskosten (insgesamt 60.086,15 Euro) statt der Abschreibung für 3 Monate (2.251,74 Euro) beantragt und der Fixkostenzuschuss dafür ausbezahlt worden. Der Fixkostenzuschuss, der auf die Differenz zwischen Anschaffungskosten und Abschreibungen entfällt, sei zurückzufordern.

Das Betriebsgebäude sei von der ***Besitz GmbH*** gepachtet worden, an der dieselben Gesellschafter beteiligt waren, wie an der Bf. Für die Zeit des behördlich verordneten Betretungsverbotes für Unternehmen von 20.03.2020 bis 14.05.2020 seien keine sachgerechten Vereinbarungen zur tatsächlichen Nutzbarkeit des Gebäudes getroffen worden und es sei auch keine Reduktion des Pachtzinses für die verschiedenen Gebäudeteile erfolgt, während mit fremden Dritten Vereinbarungen zur Schadensminderung getroffen worden seien. Variable, erfolgsabhängige Pacht sei keine bezahlt worden. Der Fixkostenersatz stünde im Zeitraum der Schließung nur für die Gebäudeteile zu, die der Erbringung von Cateringumsätzen (Nutzung der Küche usw.) dienten. Vereinfachend wurde dies nach Punkt F.9 der FAQs so berechnet, dass der Prozentsatz des nicht ausgefallenen Umsatzes auf die gesamten Pachtaufwendungen angewendet wurde, um die Höhe der förderungsfähigen Fixkosten zu ermitteln. Diese belaufen sich laut Finanzamt betraglich auf 19,48% der im Zeitraum des Betretungsverbotes angefallenen Pachtaufwendungen iHv 174.966,04 Euro, das sind 34.083,38 Euro. Für die Differenz von 140.882,66 Euro sei der Fixkostenzuschuss bei einem Umsatzausfall von 80,52% im Ausmaß von 75% (105.662 Euro) zurückzufordern.

In der **Beschwerde vom 22. Juli 2025** hielt die Bf zunächst fest:

Der Fördervertrag sei mit 26. Februar 2021 zustande gekommen.

Zu diesem Zeitpunkt finde sich in Punkt 4.1.1.lit k des Anhangs zur VO BGBl 72/2021 die Bestimmung, dass „*Aufwendungen für sonstige vertragliche betriebsnotwendige Zahlungsverpflichtungen, die nicht das Personal betreffen*“ Fixkosten seien. In den FAQs finde sich dazu in Punkt B.II.42 die Aussage, dass betriebsnotwendige Zahlungsverpflichtungen Fixkosten seien, und zwar unabhängig davon, ob sie aktiviert werden oder nicht. Nirgendwo finde sich die Bestimmung, dass nur die Abschreibung und nicht die Anschaffungskosten förderfähig seien. Die Anschaffungskosten iHv 60.086,15 Euro seien daher in voller Höhe als Fixkosten zu ersetzen.

Nach Punkt 4.1.1. lit. a des Anhangs zur Verordnung BGBl 72/2021 würden auch „*Geschäftsraumieten und Pacht, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit des Unternehmens stehen*“ zu den erstattungsfähigen Fixkosten zählen. Der Pachtgegenstand wurde unstrittig zumindest teilweise genutzt, weshalb gem. § 1105 ABGB

seitens des Pächters (Bf.) gar kein Anspruch auf eine Pachtzinsminderung bestehe, da der Pachtvertrag eine Laufzeit von mehr als einem Jahr habe. Außerdem sei die Bf. seitens der Gesundheitsbehörden aufgefordert worden, die Krankenanstalt auch während des Betretungsverbotens betriebsbereit zu halten, um im Notfall COVID-Patienten versorgen zu können. Daher seien die geltend gemachten Pachtzinse in Höhe von 174.966,04 Euro zur Gänze Fixkosten iSd Verordnung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25. August 2026** erhöhte das Finanzamt den Rückforderungsanspruch um 1.688,80 Euro. Begründend heißt es im Wesentlichen, dass die Anschaffung der Klimageräte keine betriebsnotwendige Zahlungsverpflichtung darstelle und daher nicht zu den Fixkosten iSd VO zähle.

Hinsichtlich der anwendbaren Rechtslage betr. Pachtaufwand vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Rechtslage im Zeitpunkt der Überprüfung maßgeblich sei und verwies hinsichtlich des Fördertatbestandes auf Pkt. 4.1.3 der ergänzten VO zum Fixkostenzuschuss I in der Fassung vom 14. März 2022.

Im **Vorlageantrag vom 4. September 2025** wiederholte die Bf. ihr Vorbringen und trat der Rechtsauffassung des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung entgegen. Die Anschaffung der Klimageräte sei u.a. deshalb notwendig, weil Masseure den ganzen Tag mit Maske arbeiten müssten, was ohne Klimageräte faktisch unmöglich sei. Die anwendbare Rechtslage ergebe sich aus dem Zeitpunkt des Abschlusses (Auszahlung) des Fördervertrages. Es seien sorgfaltsgemäß mögliche Ansprüche anwaltlich überprüft worden mit dem Ergebnis, dass kein Pachtzinsminderungsanspruch bestehe und damit eine Schadensminderung nicht möglich sei. Eine Meldepflicht wg. Änderung der rechtlichen Beurteilung bestehe nicht.

Mit Vorlagebericht vom 9. Jänner 2026 legte das Finanzamt die Beschwerde vor und ergänzte zur Berechnung:

„Es wird beantragt, im Zuge des Verfahrens vor dem BFG den monatlichen (aliquoten) Freibetrag im Sinne des § 3 Abs 4 COFAG-NoAG zuzuerkennen. (...) Die "Amnestieregelung" ist nach Überprüfung der Voraussetzungen im konkreten Fall anwendbar und es wird daher ersucht, diesen Freibetrag im Zuge des Verfahrens vor dem BFG entsprechend der beiliegenden Berechnung zu berücksichtigen. (...)“

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 19. August 2026** wiederholten die Parteien ihre schriftlichen Vorbringen. Die Bf. verwies in einem vorbereitenden Schriftsatz am 17. August 2026 nochmals darauf, dass der Rückforderungsanspruch gem. Punkt 4.1.3 der VO Fixkostenzuschuss I idF BGBl II 111/2022 zum Zeitpunkt des Zustandekommens des gegenständlichen Fördervertrages (im Februar 2021) noch nicht in Geltung war. Es sei vielmehr zwischen Miet- und Pachtverträgen zu differenzieren. Dazu legte die Bf. ein dem Internet entnommenes Gutachten von Univ.-Prof. DDr. Michael Potacs vor, das im Auftrag des BMF erstellt worden sei, was das Finanzamt bestritt.

Auf Befragen des Senates erklärte der Geschäftsführer der Bf., dass die APP erstellt worden sei, um die medizinische Zulässigkeit einer Teilnahme an einer Reha-Maßnahme zu bestätigen und zu dokumentieren. Dies sei der COFAG auch so mitgeteilt worden.

Dem diesbezüglichen Mailverkehr (im BFG-Akt OZ 13) ist zu entnehmen, dass die Bf. zu den Aufwendungen für die APP sowie die Klimageräte angab: *„Bei den vorgenommen Umbauten und Maßnahmen handelt es sich um jene Bereiche des Unternehmens, welche für einen laufenden Krankenhaus- und Rehabilitationsbetrieb unter COVID-Bedingungen, einerseits gesetzlich und andererseits seitens der Sozialversicherungsträger vertraglich unabdingbar waren“*. Dazu schrieb die COFAG: *„vielen Dank für die Klarstellung!“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hat am 27. November 2020 einen Antrag auf Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COFAG – Phase I – Tranche 3 für den Zeitraum 16. März 2020 – 15. Juni 2020 über 374.797,13 Euro gestellt (Antrag; BFG-Akt OZ 27), der am 25. Februar 2021 (Verzinsungsbescheid; BFG-Akt OZ 35 bzw. Vorbringen im Vorlageantrag) in voller Höhe ausbezahlt wurde. Der Umsatzausfall im Vergleichszeitraum 1.4.2019 – 30.6.2019 zu 1.4.2020 – 30.6.2020 der Bf. betrug 80,52%.

In den beantragten Fixkosten sind folgende strittige Positionen enthalten:

„Krisenbedingt angeschaffte aktivierte Wirtschaftsgüter“

APP	12.850,00
Klimaanlage Fitnessraum 1. OG	3.068,80
Klimaanlage Elektrotherapie	8.072,00
Mitsubishi Klimagerät	17.924,75
Klimagerät Massagekabine	2.194,24
Multisplitklimaanlage	4.500,00
Klimaanlage inkl. Installation	11.476,36
gesamt:	60.086,15

„Miet- und Pachtaufwendungen“

Für den Antragszeitraum wurden insgesamt 287.444,21 Euro Pacht an die ***Besitz GmbH*** bezahlt, an der dieselben Gesellschafter beteiligt waren wie an der Bf. Von diesen Pachtaufwendungen entfallen 174.966,04 Euro auf den Zeitraum des Betretungsverbotes von 20. März 2020 – 14. Mai 2020.

Mit Bescheid vom 14. Juli 2025 wurde von der Bf. ein Rückerstattungsanspruch gem. § 14 Abs 2 Z 1 COFAG-NoAG für einen teilweise zu Unrecht erhaltenen Fixkostenzuschuss I iHv 155.228,52 Euro geltend gemacht.

Der hier angefochtene Teil der Rückerstattung betrifft die krisenbedingt angeschafften Anlagegüter und Pachtaufwendungen während des Betretungsverbotes. Die Berechnungsbasis betr. Anlagegüter wurde von den Anschaffungskosten (insgesamt 60.086,15 Euro) auf die Abschreibung für 3 Monate (2.251,74 Euro) gekürzt. Den Pachtaufwendungen wurden um den auf die Zeit des Betretungsverbotes fallenden Anteil (174.966,04 Euro) abzüglich 19,48% gem. Punkt 4.1.3 der VO Fixkostenzuschuss I idF BGBl II 111/2022 (34.083,38 Euro) gekürzt. Dies entspricht der Pacht für den trotz Betretungsverbotes nutzbaren Bereich (für Cateringumsätze).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den beantragten Fixkosten ergeben sich aus dem aktenkundigen Antrag, die zur Kürzung aus dem angefochtenen Rückforderungsbescheid. Der Sachverhalt wird von keiner Partei bestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Die Verordnung vom 19. März 2020 des Bundesministers für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz, mit der die **Verordnung gemäß § 2 Z 1 des COVID-19-Maßnahmengesetzes geändert wird, BGBl II 107/2020** lautet:

Auf Grund von § 2 Z 1 des COVID-19-Maßnahmengesetzes, BGBl. I Nr. 12/2020, wird verordnet:

Die Verordnung des Bundesministers für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz gemäß § 2 Z 1 des COVID-19-Maßnahmengesetzes, BGBl. II Nr. 98/2020, wird wie folgt geändert: (...)

§ 3 Das Betreten von

- 1. Kuranstalten gemäß § 42a KAKuG ist für Kurgäste verboten,*
- 2. Einrichtungen, die der Rehabilitation dienen, ist für Patienten/-innen verboten, ausgenommen zur Inanspruchnahme unbedingt notwendiger medizinischer Maßnahmen der Rehabilitation im Anschluss an die medizinische Akutbehandlung sowie im Rahmen von Unterstützungsleistungen für Allgemeine Krankenanstalten. (...)*

(2) Die Änderungen durch die Novelle BGBl. II Nr. 107/2020 treten mit dem der Kundmachung folgenden Tag in Kraft.

§ 1 der 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), **BGBI II 225/2020, (VO Fixkostenzuschuss I)** lautet:

„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, haben den Richtlinien gemäß Anhang zu entsprechen.“

Punkt 4.1.1 der Richtlinien gemäß Anhang definiert Fixkosten wie folgt:

„Fixkosten im Sinne dieser Richtlinien sind ausschließlich Aufwendungen aus einer operativen inländischen Geschäftstätigkeit des Unternehmens, die im Zeitraum vom 16. März 2020 bis 15. September 2020 entstehen und unter einen oder mehrere der folgenden Punkte fallen:

(a) Geschäftsraummieten und Pacht, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit des Unternehmens stehen

(...)

(k) Aufwendungen für sonstige vertragliche betriebsnotwendige Zahlungsverpflichtungen, die nicht das Personal betreffen.

In der **Verordnung** des Bundesministers für Finanzen, mit der die 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) geändert wird, **BGBI II 111/2022** wurde der Anhang wie folgt geändert:

1. Nach Z 4.1.2 wird folgende Z 4.1.3 eingefügt:

4. 1.3 Werden Fixkosten nach Punkt 4.1.1 lit. a für Zeiträume geltend gemacht, in denen das antragstellende Unternehmen direkt von einem behördlichen Betretungsverbot betroffen war, sind diese Fixkosten bei der Berechnung des Fixkostenzuschusses nur insoweit zu berücksichtigen, als das jeweilige Bestandsobjekt in den relevanten Zeiträumen tatsächlich für die vertraglich bedungenen betrieblichen Zwecke nutzbar war. Das Ausmaß der tatsächlichen Nutzbarkeit ist anhand geeigneter Aufzeichnungen vom antragstellenden Unternehmen nachzuweisen. Als Nachweis können zwischen Bestandsgeber und Bestandsnehmer rechtswirksam abgeschlossene Vereinbarungen herangezogen werden, die den Grundsätzen des Fremdvergleichs entsprechen und eine endgültige Einigung auf eine aufgrund der eingeschränkten tatsächlichen Nutzbarkeit sachgerechte (ex ante Betrachtung) Bestandszinsminderung beinhalten. Liegt keine diese Voraussetzungen erfüllende Vereinbarung vor, kann die tatsächliche Nutzbarkeit auch vereinfachend anhand des dem Bestandsobjekt zuzurechnenden Umsatzausfalls ermittelt werden; dabei ist der für die Beantragung des Fixkostenzuschusses nach Punkt 4.2 ermittelte Prozentsatz des Umsatzausfalls als Ausgangspunkt der Berechnung heranzuziehen. Insoweit der Umsatzausfall dem Bestandsobjekt zuzurechnen ist, entspricht der sich daraus ergebende Prozentsatz dem prozentuellen Anteil der im Bestandsvertrag vereinbarten Bestandszinsen, der aufgrund der eingeschränkten tatsächlichen Nutzbarkeit des Bestandsobjektes nicht als Fixkosten geltend gemacht werden kann."

§ 3 COFAG-NoAG idF BGBl I 86/2024 lautet auszugsweise:

„(4) Mit Verordnung nach Abs. 2 ist eine betragliche Grenze für jene Fälle vorzusehen, in denen die Höhe einer bereits ausbezahlten anteiligen finanziellen Maßnahme von Aufwendungen des Vertragspartners abhängt, die für Zeiträume eines behördlichen Betretungsverbotes getätigt wurden und Bestandszinszahlungen beinhaltet haben. Rückforderungs- oder Rückerstattungsansprüche aufgrund solcher anteiliger finanzieller Maßnahmen bestehen insoweit, als sie die betragliche Grenze überschreiten und das Bestandsobjekt infolge des behördlichen Betretungsverbotes tatsächlich nicht nutzbar war. Für Rückforderungen oder Rückerstattungen von finanziellen Maßnahmen, die bis zum 31. Dezember 2021 beantragt wurden, beträgt die betragliche Grenze 12 500 Euro pro Kalendermonat und Vertragspartner und gilt als bewilligt im Sinne des Bundeshaushaltsgesetzes 2013 (BHG 2013), BGBl. I Nr. 139/2009.

(5) Rückforderungen oder Rückerstattungen von anteiligen finanziellen Maßnahmen nach Abs. 4 bis zur Höhe der betraglichen Grenze haben nur insoweit zu erfolgen, als der Vertragspartner bezahlte Bestandszinsen nachträglich ganz oder teilweise vom Bestandgeber oder von dritter Seite zurückbekommt“

§ 3b Abs 5 ABBAG-G idF BGBl I 2021/228 lautet:

„(5) Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Vizekanzler in den nach Abs 3 zu erlassenden Richtlinien eine betragliche Grenze für jene Fälle vorzusehen, in denen die Höhe einer bereits ausbezahlten anteiligen finanziellen Maßnahme von Aufwendungen des begünstigten Unternehmens abhängt, die für Zeiträume eines behördlichen Betretungsverbotes getätigt wurden und Bestandszinszahlungen beinhaltet haben. Rückforderungen solcher anteiliger finanzieller Maßnahmen haben insoweit zu erfolgen, als sie die betragliche Grenze überschreiten und das Bestandsobjekt infolge des behördlichen Betretungsverbotes tatsächlich nicht nutzbar war. Die betragliche Grenze beträgt EUR 12.500 pro Kalendermonat und begünstigtem Unternehmen und gilt als bewilligt im Sinne des Bundeshaushaltsgesetzes 2013 (BHG 2013), BGBl. I Nr. 139/2002 idF BGBl. I Nr. 153/2020.

3.2. Rückforderungsanspruch

Durch das COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz - COFAG-NoAG, BGBl. I Nr. 86/2024 erfolgte eine Neuregelung der „Covid-19-Förderungen“. Sofern ein Vertragspartner der COFAG zu Unrecht finanzielle Leistungen erhalten hat, entstand mit 1. August 2024 in diesem Ausmaß ein öffentlich-rechtlicher Rückerstattungsanspruch (§ 13 COFAG-NoAG), der von dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt nach den Abgabenvorschriften zu prüfen und zu erheben (§§ 14 Abs. 1 und 17 Abs. 1 COFAG-NoAG) und mit Bescheid festzusetzen ist (§ 15 Abs. 2 COFAG-NoAG).

Im Beschwerdefall ist (nur) die Höhe des Rückforderungsanspruches strittig und zwar die Kürzung für krisenbedingt angeschaffte Anlagegüter und für Pachtaufwendungen während der Dauer des Betretungsverbotes.

Krisenbedingt angeschaffte Anlagegüter

Fixkosten sind laut Verordnung BGBl II 225/2020 (Fixkostenzuschuss I) ausschließlich Aufwendungen aus einer operativen inländischen Geschäftstätigkeit des Unternehmens, die im Zeitraum vom 16. März 2020 bis 15. September 2020 entstehen (Punkt 4.1.1 der Richtlinien VO BGBl II 225/2020).

Rechtsgrundlage für die Gewährung eines Fixkostenzuschusses für die krisenbedingte Anschaffung von Wirtschaftsgütern ist Punkt 4.1.1 lit k der Richtlinien Fixkostenzuschuss I, VO BGBl II 225/2020: *„Aufwendungen für sonstige vertragliche betriebsnotwendige Zahlungsverpflichtungen, die nicht das Personal betreffen.“*

Der Verordnungsgeber legt dem Begriff der Fixkosten das Verständnis zugrunde, dass es sich um Kosten handelt, denen sich der Unternehmer nicht entziehen kann, weil sie betriebsnotwendig sind.

In den auf der homepage des BMF veröffentlichten FAQs (<https://www.bmf.gv.at/themen/cofag-abwicklung/foerderrichtlinien.html#fixkostenzuschuss-downloads-0-2> abgefragt am 16.7.2026), die lediglich einen Auslegungsbehelf zur Verordnung darstellen (vgl BFG 24.4.2026, RV/3100144/2026), heißt es dazu:

„B.II.42. Können betriebsnotwendige Zahlungsverpflichtungen, die durch notwendige Maßnahmen in Zusammenhang mit Auflagen bei der Wiedereröffnung entstehen, als förderbare Fixkosten angesetzt werden?“

Sofern etwa Umbauten für die Weiterführung des Betriebes unabdingbar sind (etwa, weil es sich dabei um notwendige Umbaumaßnahmen im Zusammenhang mit Auflagen bei der Wiedereröffnung handelt), kann sich der Unternehmer dieser Verpflichtung nicht entziehen. Es liegen somit dem Grunde nach förderwürdige Aufwendungen vor. Diese betriebsnotwendigen Zahlungsverpflichtungen können daher als Fixkosten berücksichtigt werden, unabhängig davon, ob diese aktiviert werden. Gleiches gilt etwa für Mund-Nasen-Schutzmasken und Desinfektionsmittel, die als COVID-19 Sicherheitsmaßnahmen angeschafft werden müssen.“

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die APP (12.850 Euro) bzw. die diversen Klimaanlage (in Summe 47.236,15 Euro) dieser Definition entsprechen.

Auch wenn es keine explizite rechtliche Verpflichtung zur Anschaffung einer EDV-Applikation gab, mit der medizinische Daten erhoben, dokumentiert und geprüft werden, stellt die Anschaffung eine notwendige Maßnahme in Zusammenhang mit Auflagen bei der Wiedereröffnung dar, weil die Teilnahme an einer Reha-Maßnahme nur bei Reha-tauglichkeit möglich ist, was im Streitjahr eben nur bei „COVID-Freiheit“ gegeben war. Für die Weiterführung des Betriebes war es daher unabdingbar, die notwendigen Daten zu erheben und zu dokumentieren. Insofern konnte sich die Bf. dieser Verpflichtung nicht entziehen, weshalb die Aufwendungen dafür grundsätzlich zu den förderungsfähigen (Fix)Kosten zählen,

auch wenn sie ihrer Verpflichtung auf andere Weise hätte nachkommen können (zB durch Anstellen von weiteren Verwaltungsangestellten).

Dem Begriff „Aufwendungen“ ist grundsätzlich ein ertragsteuerliches Verständnis zugrunde zu legen (vgl auch Punkt B.II.1. der FAQs), das im Rahmen der Gewinnermittlung dem der Betriebsausgaben entspricht. Soweit die Verordnung „sonstige vertragliche betriebsnotwendige Zahlungsverpflichtungen“ nennt, die im Zeitraum vom 16. März 2020 bis 15. September 2020 entstehen, hatte sie primär wiederkehrende Aufwendungen oder Kosten im Auge, die bereits über einen längeren Zeitraum bestanden haben und unter normalen Umständen im Betrachtungszeitraum im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs angefallen wären (vgl Punkt B.II.35 des Auslegungsbehelfs FAQs).

Aus dem Wort „Zahlungsverpflichtungen“ in Punkt 4.1.1 lit k der Richtlinien Fixkostenzuschuss I ist abzuleiten, dass der Geldabfluss ersetzt werden soll, sofern die Zahlungsverpflichtung den Antragszeitraum betrifft.

Grundsätzlich werden durch den Fixkostenzuschuss Investitionen allerdings nicht gefördert (vgl Punkt 6.1.2 der Fixkostenrichtlinien: Der Antragseinbringer hat im Antrag insbesondere zu bestätigen, dass in den im Antrag angeführten Fixkosten keine Ausgaben für Investitionen enthalten sind bzw. mittelbar durch den Fixkostenzuschuss finanziert werden). Ausnahmsweise gilt jedoch für sonstige betriebliche Zahlungsverpflichtungen, die unabdingbar in Zusammenhang mit der Weiterführung des Betriebes stehen, dass diese unabhängig davon als Fixkosten berücksichtigt werden können, ob sie aktiviert werden oder nicht (Punkt B.II.42. der FAQs).

Daher sind die Gesamtkosten von 12.850 Euro als förderungswürdige Aufwendungen gem. Punkt 4.1.1 der Fixkostenrichtlinie VO BGBl II 225/2020 anzusehen.

Anderes gilt für die Klimaanlage: Den Zusammenhang mit Kosten der Wiedereröffnung begründete die Bf. im Wesentlichen mit Vorschriften betr. Luftaustausch. Überdies sei ein Arbeiten bei Tragen von FFP2-Masken ohne Klimaanlage nur schwer möglich.

Beide Vorbringen vermögen keine betriebsnotwendigen Zahlungsverpflichtungen zu begründen. Ein Luftaustausch wird primär durch Lüften erreicht, wozu eine Klimaanlage nicht unbedingt erforderlich ist. Dass ein Arbeiten in klimatisierten Räumlichkeiten angenehmer ist als in nicht klimatisierten, steht außer Zweifel. Dennoch handelt es sich nicht um vertragliche betriebsnotwendige Zahlungsverpflichtungen, sondern um nicht förderungsfähige Investitionen.

Pachtzahlungen

Geschäftsraummieten und Pacht, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit des Unternehmens stehen, zählen gem. Punkt 4.1.1 der Richtlinien

Fixkostenzuschuss I, BGBl II 225/2020 zu den Fixkosten, für die Zuschüsse gewährt werden, wenn sie im Zeitraum vom 16. März 2020 bis 15. September 2020 entstehen.

Mit Verordnung BGBl II 111/2022 wurde Punkt 4.1.3 in die Richtlinien Fixkostenzuschuss I, BGBl II 225/2020 aufgenommen, der Punkt 4.1.1 lit a konkretisierte: *„Werden Fixkosten nach Punkt 4.1.1 lit. a für Zeiträume geltend gemacht, in denen das antragstellende Unternehmen direkt von einem behördlichen Betretungsverbot betroffen war, sind diese Fixkosten bei der Berechnung des Fixkostenzuschusses nur insoweit zu berücksichtigen, als das jeweilige Bestandsobjekt in den relevanten Zeiträumen tatsächlich für die vertraglich bedungenen betrieblichen Zwecke nutzbar war.“*

Weiters wurde in Punkt 4.1.3 die Berechnungsmethode für die anteilige Nutzbarkeit (durch fremdübliche Vereinbarungen oder durch die im Beschwerdefall vorgenommene vereinfachte Berechnung anhand des Umsatzausfalles) normiert.

Werden Fixkosten nach Punkt 4.1.1 lit. a daher für Zeiträume geltend gemacht, in denen das antragstellende Unternehmen direkt von einem behördlichen Betretungsverbot betroffen war, sind diese Fixkosten bei der Berechnung des Fixkostenzuschusses nur insoweit zu berücksichtigen, als das jeweilige Bestandsobjekt in den relevanten Zeiträumen tatsächlich für die vertraglich bedungenen betrieblichen Zwecke nutzbar war.

Im Beschwerdefall war das Betreten von Kuranstalten und Rehabilitationseinrichtungen im Zeitraum vom 20.3. – 14.5.2020 nach VO BGBl II 107/2020 nicht zulässig, weshalb die gepachteten Räumlichkeiten nicht für betriebliche Zwecke genutzt werden konnten.

Die Bf. erachtet die Rückerstattung aus zwei Gründen für unzulässig: Zum einen sei Punkt 4.1.3 der VO Fixkostenzuschuss I idF BGBl II 111/2022 im Zeitpunkt der Gewährung des Zuschusses (25. Februar 2021) noch nicht in Geltung gewesen (verbotene Rückwirkung). Zum anderen sei es zivilrechtlich (§ 1105 ABGB) nicht möglich gewesen, den Pachtzins für Pachtverhältnisse, die auf mehr als ein Jahr abgeschlossen wurden, zu reduzieren, weil das Gebäude zumindest teilweise nutzbar war. Da die im Fördervertrag vereinbarte Schadensminderung tatsächlich nicht möglich war, sei der Zuschuss auch nicht rückzuerstatten.

Rückwirkung

Die Verordnungsbestimmung ist nach Ansicht des VfGH 2.10.2024, G 69/2024, V 42/2024 nicht als rückwirkende Regelung zu qualifizieren. Punkt 4.1.1. und Punkt 4.1.3. der Fixkostenzuschuss-VO *„sind bzw waren vor dem Hintergrund der zivilrechtlichen Regelungen des § 1104 und § 1105 ABGB zu sehen. Bereits zum Zeitpunkt der Gewährung des Fixkostenzuschusses war davon auszugehen, dass ein Pächter, dessen Pachtobjekt teilweise nutzbar ist und für das eine Pachtdauer von mehr als einem Jahr besteht, den gesamten Pachtzins zu entrichten hat und keinen Anspruch auf einen dementsprechenden*

Fixkostenzuschuss haben kann. Dies ergibt sich nicht zuletzt daraus, dass es nicht iSd Fixkostenzuschuss-VO ist bzw sein kann, die Gefahrtragungsregelung des § 1105 zweiter Satz ABGB in ihr Gegenteil zu verkehren und dem Pächter einen vollen Ersatz des zu entrichtenden Pachtzinses zu gewähren. Eine Verletzung des Vertrauensschutzgrundsatzes kommt dementsprechend nicht in Frage, weil Pächter iSd § 1105 zweiter Satz ABGB als Empfänger von Zuschüssen nach der Fixkostenzuschuss-VO im Allgemeinen nicht darauf vertrauen konnten, dass ihnen ein Ausgleich für Bestandzinszahlungen zusteht.“

Soweit sich das Finanzamt daher bei der Rückforderung auf Punkt 4.1.3 der Fixkostenzuschuss-VO idF BGBl II 111/2022 stützt, so ist damit nicht die Anwendung einer falschen Verordnung bzw. eine verbotene Rückwirkung gegeben. Es handelt sich nur um eine Klarstellung im Sinne einer Auslegung der ursprünglichen im Zeitpunkt der Gewährung des Fixkostenzuschusses I geltenden Verordnung.

Zivilrechtlich keine Schadensminderung möglich

Nach Ansicht des VfGH erfolgt die Rückerstattung von Pachtzinsen, die zivilrechtlich nicht reduziert werden können, zu Recht:

„Aus den Bestimmungen des § 3 Abs 4 bis 7 COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsg (COFAG-NoAG) und den angefochtenen Bestimmungen der Fixkostenzuschuss-VO (Anmerkung: Punkte 4.1.1 bzw. 4.1.3) ergibt sich, dass bei der Gewährung bzw Rückforderung von Zuschüssen für die Zahlung von Bestandzinsen zwischen Mietzinszahlungen einerseits und jeglichen Pachtzinszahlungen nicht differenziert wird. Für jegliche Fallkonstellationen stellen die gesetzlichen und die Verordnungsregelungen auf die tatsächliche Benutzbarkeit des Bestandobjektes (gleichgültig, ob Miet- oder Pachtobjekt) ab.

Dieses Regelungssystem der angefochtenen Bestimmungen der Fixkostenzuschuss-VO und des § 3 Abs 4 bis 7 COFAG-NoAG entspricht im Wesentlichen den (Gefahrtragungs-)Regelungen des § 1104 und § 1105 ABGB. Es wird nur insoweit davon abgewichen, als in der Fixkostenzuschuss-VO und in § 3 Abs 4 bis 7 COFAG-NoAG nicht die in § 1105 zweiter Satz ABGB statuierte Regelung für Pächter mit einer Pachtdauer von mehr als einem Jahr spiegelbildlich übernommen, sondern eine für solche Pächter günstigere Bestimmung statuiert wird: Im Unterschied zur (zivilrechtlichen) Regelung des § 1105 zweiter Satz ABGB, wonach ein Pächter, dessen Pachtobjekt teilweise nutzbar ist und für das eine Pachtdauer von mehr als einem Jahr besteht, den gesamten Pachtzins zu entrichten (also kein Recht auf Minderung wegen nur teilweiser Nutzbarkeit) hat, sehen die gesetzlichen und verordnungsmäßigen Zuschuss- bzw Rückforderungsregelungen vor, dass auch ein solcher Pächter einen Zuschuss erhalten soll. Dieser Zuschuss richtet sich nach der tatsächlichen Nutzbarkeit des Pachtobjektes.

Kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz sowie das Recht auf Unversehrtheit des Eigentums durch die Abweichung (Besserstellung) des Pächters eines nur teilweise nutzbaren Pachtobjektes mit einer mehr als einjährigen Pachtdauer gegenüber der zivilrechtlichen Regelung des § 1105 zweiter Satz ABGB:

Der VfGH hat in VfSlg 20.555/2022 zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 1105 zweiter Satz ABGB festgehalten, dass der Gesetzgeber einen weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum bei der Regelung der Gefahrtragung im Zivilrecht hat. Entsprechendes gilt sinngemäß auch für

den Gesetz- und Verordnungsgeber bei der Frage, wie Mieter und Pächter im Zusammenhang mit der Gewährung bzw Rückforderung von Zuschüssen für entrichtete bzw zu entrichtende Miet- und Pachtzinszahlungen behandelt werden.

Durch die (früher in § 3b Abs 5 bis 8 ABBAG-Gesetz und nun) in § 3 Abs 4 bis 7 COFAG-NoAG und dementsprechend in den angefochtenen Bestimmungen der Fixkostenzuschuss-VO grundlegende Gleichbehandlung von Miet- und jeglichen Pachtverhältnissen in Bezug auf den (teilweisen) Ersatz von Bestandzinszahlungen wird der rechtspolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bzw der Spielraum des Verordnungsgebers nicht überschritten.

Für die Gleichbehandlung von Zahlungen für Geschäftsraummieten und Pacht und damit die Gesetzmäßigkeit der angefochtenen Bestimmungen der Fixkostenzuschuss-VO (und auch der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmungen in § 3 Abs 3 bis 7 COFAG-NoAG) sprechen insbesondere auch verwaltungsökonomische Gründe. In VfSlg 20.555/2022 wurde bereits auf die schwierige Abgrenzung der Geschäftsraummiets von der Pacht in der Praxis hingewiesen. Im Hinblick auf diese schwierige Abgrenzung kann dem Gesetzgeber und dementsprechend auch dem Verordnungsgeber in den angefochtenen Bestimmungen nicht entgegengetreten werden, wenn keine Differenzierung bei Zinszahlungen für Geschäftsraummieten auf der einen Seite und Pachtobjekten auf der anderen Seite vorgenommen und bei den Zuschüssen für alle Fallgruppen auf die tatsächliche Nutzbarkeit der Miet- und Pachtobjekte abgestellt wird. Bei der Vielzahl von zu bezuschussenden Fällen von Fixkosten in Form von Bestandzinszahlungen wäre es angesichts der aufwändigen, weil komplizierten Prüfung, ob es sich im Einzelfall um eine Geschäftsraummiets oder eine Pacht handelt, kaum möglich (gewesen), eine rasche und effiziente Erledigung der Zuschussanträge zu bewerkstelligen.

Es verstößt auch nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz sowie das Recht auf Unversehrtheit des Eigentums, wenn Pächter iSd § 1105 zweiter Satz ABGB – denen nach den zivilrechtlichen Regelungen kein Recht auf Pachtzinsminderung zusteht – nach den angefochtenen Bestimmungen der Fixkostenzuschuss-VO (und auch nach dem COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz) zur Rückzahlung von jenen Zuschüssen verpflichtet werden, welche Pachtzinszahlungen betreffen, die über die tatsächliche Nutzbarkeit des betroffenen Pachtobjektes hinausgehen. Die angefochtenen Bestimmungen der Fixkostenzuschuss-VO entsprechen den (Gefahrtragungs-)Regelungen des § 1104 und § 1105 ABGB mit der bloßen Abweichung bzw Besserstellung für Pächter iSd § 1105 zweiter Satz ABGB. Es ist dem Gesetzgeber und dem Verordnungsgeber auch nicht entgegen zu treten, wenn durch die Fixkostenzuschussregelungen für jegliche Bestandobjekte nicht jene Belastung (zur Gänze) ausgeglichen wird, welche sich durch § 1105 zweiter Satz ABGB für davon erfasste Pächter ergeben kann. Es gibt nämlich keine verfassungsrechtliche Verpflichtung für den Gesetzgeber und den Verordnungsgeber, durch Zuschussregelungen für Bestandzinsen die Gefahrtragungsregelung des § 1105 zweiter Satz ABGB für davon erfasste Pächter zu kompensieren bzw auszugleichen (vgl. Rechtssatz VfGH 2.10.2024, G 69/2024, V 42/2024).

Damit hat das Finanzamt die Rückerstattung aufgrund verfassungsrechtlich unbedenklicher Bestimmungen vorgenommen und ist bei der Berechnung des Rückerstattungsanspruches betr. Pacht zutreffend gem. Punkt 4.1.3 der Fixkostenzuschuss-VO idF BGBl II 111/2022 vorgegangen.

In betraglicher Hinsicht ist allerdings zu beachten, dass gem. § 3 Abs 4 COFAG-NoAG idF BGBl I 86/2024 (bzw. gleichlautend § 3b Abs 5 ABBAG-G idF BGBl I 2021/228)

Rückforderungsansprüche aufgrund solcher anteiligen finanziellen Maßnahmen nur insoweit bestehen, als sie die betragliche Grenze überschreiten und das Bestandsobjekt infolge des behördlichen Betretungsverbotes tatsächlich nicht nutzbar war. Für Rückforderungen oder Rückerstattungen von finanziellen Maßnahmen, die bis zum 31. Dezember 2021 beantragt wurden, beträgt die betragliche Grenze 12.500 Euro pro Kalendermonat und Vertragspartner.

Die betragliche Grenze für Rückforderungen besteht aufgrund des Gesetzes und ist unabhängig von der Verordnungsermächtigung des § 3 Abs 4 COFAG-NoAG erster Satz unmittelbar anwendbar. Die Einschränkung des § 3 Abs 5 COFAG-NoAG ist im Beschwerdefall nicht zu beachten, da die Bf. die bezahlten Bestandszinsen weder vom Bestandgeber noch von dritter Seite zurückbekommen hat.

Für die Monate März und Mai betrifft das Betretungsverbot nicht das volle Kalendermonat. Für diese Zeiträume ist die betragliche Grenze zu aliquotieren (vgl. die Erläuterungen zur Vorgängerbestimmung § 3b Abs 5 bis 7 ABBAG-Gesetz, BGBl I 51/2014, idF BGBl I 228/2021: *„Zu diesem Zweck wird eine betragliche Grenze pro Unternehmen und Kalendermonat geschaffen, die gleichsam als Relevanzgrenze anzusehen ist. Betreffen behördliche Betretungsverbote und daraus resultierende eingeschränkte Nutzungsmöglichkeiten nicht volle Kalendermonate, so ist die betragliche Grenze entsprechend zu aliquotieren“*, aA OLG Wien 30.6.2026, 4 R 1/26k).

Im Beschwerdezeitraum bestanden unstrittig für folgende Tage Betretungsverbote:

20. - 31. März 2020 (12 Tage), 1. - 30. April 2020 (30 Tage) und 1. - 14. Mai 2020 (14 Tage). Für den Monat April ist daher der gesamte Freibetrag von 12.500 Euro anzusetzen. Im März und Mai ist der Freibetrag wie folgt zu aliquotieren: im März 12.500 Euro dividiert durch 31 Tage mal 12 Tage Betretungsverbot ergibt 4.838,71 Euro aliquoter Freibetrag, im Mai 12.500 Euro dividiert durch 31 Tage mal 14 Tage Betretungsverbot ergibt 5.645,16 Euro aliquoter Freibetrag. In Summe ist die Rückforderung der Pachtzinse für die Dauer der Betretungsverbote um 22.983,87 Euro zu vermindern.

Betragliche Zusammenfassung

[...]

3.3. 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.

Im Beschwerdefall gibt es keine Rechtsprechung des VwGH zur Rückforderung von Pachtzinsen gem. §§ 13ff COFAG-NoAG, weshalb die Revision zuzulassen war.

Graz, am 2. September 2026