

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde der X.GmbH, vertreten durch V.KG, vom 10.01.2025 gegen folgende Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 11.12.2024, StNr.:

1. Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG betreffend Fixkostenzuschuss I in der Höhe von 185.984,22 Euro und
2. Bescheid über die Verzinsung der Rückerstattung in der Höhe von 24.148,93 Euro

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 11.12.2024 forderte das Finanzamt für Großbetriebe die Beschwerdeführerin (Bf.) auf, den Fixkostenzuschuss I (FKZ I) in der Höhe von 185.984,22 Euro gemäß § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG rückzuerstatten.

Die Bf. habe am 17.06.2021 bei der COFAG einen Zuschuss zur Deckung von Fixkosten für den Zeitraum 16.03.2020 bis 15.04.2020 in der Höhe von 224.145,12 Euro beantragt, der in voller Höhe ausbezahlt worden sei.

Die größte Position in der Berechnung für den FKZ I sei die Position „Wertverlust saisonale Ware“ in der Höhe von 371.968,44 Euro. Im Zuge einer Nachschau sei festgestellt worden, dass diese Position ausschließlich aus der für den Anspruchszeitraum 16.03. bis 15.04.2020

ermittelten Abwertung der zum 16.03.2020 noch nicht verkauften Winterware besteht. Diese Aufwendungen seien nicht als Fixkosten im Sinne von Punkt 4.1.1 lit. g der RL anzusehen. Laut der dazu ergangenen FAQs dürfe "ein Wertverlust saisonaler oder verderblicher Ware, der in Zeiträumen vor dem ersten der ausgewählten Betrachtungszeiträume oder nach dem letzten der ausgewählten Betrachtungszeiträume entstanden ist, nicht als Fixkosten angesetzt werden".

Es sei nicht plausibel, dass die geltend gemachte Wertminderung trotz bereits abgelaufener Wintersaison zur Gänze genau aus dem Anspruchszeitraum resultiere. Vielmehr wäre der bereits zuvor eingetretene Wertverlust (zB Abverkauf) in der Ermittlung nicht zu berücksichtigen.

E2: „Saisonale Ware: Als saisonale Ware gelten Waren, die im Zuge eines immer wiederkehrenden Zeitabschnitts eines Jahres besonders nachgefragt werden (z.B. Oster- oder Weihnachtware, Frühjahrs-, Sommer-, Herbst- oder Winterkollektion). Für den Fixkostenzuschuss bedeutet dies, dass die Waren innerhalb des Zeitraumes vom 16. März 2020 bis 15. September 2020 besonders nachgefragt werden."

Den FAQs folgend sei davon die Sommerware betroffen und nicht die gegenständlich geltend gemachte Winterware. Eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen sei daher von vornherein nicht möglich. Eine (anzudekende) Wertminderung der Sommerware erscheine angesichts der Umsatzentwicklung der Folgemonate ebenfalls nicht gerechtfertigt (Umsätze Mai 2020 nahezu doppelt so hoch wie im Mai 2019).

E3: „... muss die Ware aufgrund der COVID-19-Krise mindestens 50 % ihres Wertes verloren haben."

Der normale Wertverlust des Warenlagers betrage bereits grundsätzlich 66% (ohne zur Diskussion stehende Adaptierung durch die Außenprüfung). Warum solle eine Abwertung in exakt dieser Höhe Covid-bedingt sein?

E4: „... Ein allfälliger vor Beginn des ersten der ausgewählten Betrachtungszeiträume eingetretener Wertverlust kann nicht berücksichtigt werden. Liegt der Wert der Ware daher zu Beginn des ersten der ausgewählten Betrachtungszeiträume unter den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ist dieser Wert statt der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten heranzuziehen."

Den FAQs folgend sei die Ware „normal" mit Mitte März zu bewerten/abzuwerten... nur dieser Wert könne als Ausgangsbasis für die Berechnung der Fixkosten dienen.

Die Ermittlung der Höhe des Wertverlustes der saisonalen Ware sei auch nicht nachvollziehbar. Nach Ausführungen der Vertreter des Unternehmens sei lediglich Neuware, die in den letzten 12 Monaten zugegangen ist und zum Bewertungsstichtag noch auf Lager war, in die Berechnung miteinbezogen worden. Ältere noch vorrätige Waren seien nicht berücksichtigt worden. Ein in der Folge ermittelter Überbestand des Warenlagers zum 15.03.2020 sei mit

dem durchschnittlichen Satz von 66 Prozent abgewertet worden. Diese Vorgangsweise sei nicht geeignet den Wertverlust saisonaler Ware zu ermitteln. Die Berechnung führe dazu, dass der in den Vormonaten eingetretene Wertverlust zur Gänze in der Anspruchsperiode 16.03. bis 15.04. berücksichtigt werde. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre die normale Abwertung der Winterware mit 15.03.2020 zu ermitteln, erst der dann verbleibende Wert wäre gedanklich einer Abwertung zugänglich. Die Winterware könne aber auf Grund der vorstehenden Ausführungen von vornherein nicht für die Berechnung des FKZ I herangezogen werden.

Die Nichtberücksichtigung der Position „Wertverlust saisonale Ware“ in der Höhe von 371.968,44 Euro durch die Abgabenbehörde führe zu einer Rückforderung des FKZ I in der Höhe von 185.984,22 Euro.

Mit dem ebenfalls hier angefochtenen Bescheid vom 11.12.2024 setzte das Finanzamt Österreich für den Nachforderungsbetrag Zinsen in der Höhe von 24.148,93 Euro fest.

Gegen diese Bescheide brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung am 10.01.2025 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide mit folgender Begründung:

„.....

*Die Beschwerde richtet sich gegen die **Rechtswidrigkeit des Inhaltes** des angefochtenen Rückerstattungsbescheides gem. § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG vom 11.12.2024, zugestellt am 11.12.2024, da die belangte Behörde im Rahmen der Außenprüfung zu Unrecht den Fixkostenzuschuss I rückgefordert hat. Die Rückforderung steht im Widerspruch zum Förderantrag vom 17.06.2021 und zur von der COFAG genehmigten Förderung.*

*Die Beschwerde richtet sich auch gegen die **Verletzung von verfahrensrechtlichen Vorschriften**. Wie auch schon im angefochtenen Bescheid festgestellt wird, ist auf Grundlage des § 18 Abs. 5 COFAG-NoAG die Prüfung nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung (BAO) durchzuführen.*

Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Nichtanerkennung „Wertverlust saisonale Ware“:

Nach den Interpretationen der COFAG (FAQ) ist als erzielbarer Verkaufserlös jener Betrag anzusetzen, der für die Ware unter fremdüblichen Bedingungen und unter Berücksichtigung vom Verkäufer noch zu tragenden Kosten und Rabatten aufgrund der COVID-19-Krise erzielt wurde oder erzielt worden wäre.

Der Wertverlust von 50 % ist durch Gegenüberstellung des mit der angeschafften oder hergestellten saisonalen oder verderblichen Ware aufgrund der COVID-19-Krise erzielbaren Verkaufserlöses zum Ende des letzten der ausgewählten Betrachtungszeiträume mit dem regulären Verkaufspreis (beide Male exkl. USt) nachzuweisen. Der Wertverlust für die saisonale oder verderbliche Ware kann gesondert auf Ebene jeder saisonalen und/oder verderblichen Ware, Waren- bzw. Sortimentsgruppe oder insgesamt auf Ebene des gesamten Sortiments an saisonaler und/oder verderblicher Ware ermittelt werden. Der ansetzbare COVID-19 bedingte Wertverlust ergibt sich als Differenzbetrag zwischen dem erzielbaren Verkaufserlös zum Ende des letzten der ausgewählten Betrachtungszeiträume (oder zum Zeitpunkt einer etwaigen früheren Veräußerung) und den mit dieser Ware in Zusammenhang stehenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Es bedarf keiner tatsächlichen Veräußerung der Ware, um den Wertverlust als Fixkosten anzusetzen. Prognosen sind aus Vergangenheitsdaten, soweit vorhanden, abzuleiten.

Hinsichtlich der Datenermittlung, welche seitens S zur Verfügung gestellt wurde, haben wir die Erläuterungen bereits bei der Besprechung am 11.09.2024 mit dem Finanzamt für Großbetriebe dargelegt. Festhalten möchten wir nochmals, dass in dieser Liste **nur „Winterware“** Berücksichtigung fand, da **Sommerware** danach in Zeiträumen mit geöffneten Geschäften **verkauft werden konnte**. Es wurde deswegen auf das 24-Monatslager abgewertet, da die Ware ein Jahr später im Winter 2020/2021 aufgrund der Lockdowns auch nicht verkauft werden konnte.

Unbestritten ist, dass aufgrund der Betriebsschließungen für die Winterware keine geeignete Möglichkeit bestand, diese noch im „Winterschlussverkauf“ zu veräußern. In all den Vorjahren und auch in den Jahren danach wurde auch nach dem 16.03. noch Umsätze mit Winterware gemacht. Die **Winterware** wird (durch Abverkäufe) idR noch **bis Ende April verkauft**.

- Lagerstand (31.08.2020) inkl Alt-Lager: 1.167.626
- Abzgl Lagerstand (31.08.2020) Alt-Lager: 595.367
- Lageraufbau aufgrund Covid: 572.259

Die **Abwertung des Lagerbestandes hat nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen**. Diesbezüglich kam es bereits im Geschäftsjahr 2018/19 zu einer Abwertung von durchschnittlich 66%. Der Verkaufspreis wird nach 24 Monaten mit den ursprünglichen Anschaffungskosten begrenzt. Durchschnittlich wird die Ware vom Einkaufspreis bis zum Bruttoverkaufspreis mit dem Faktor 2,78 multipliziert. Dh bei einem Einkauf eines Artikels um € 1,00 wird dieser um € 2,78 verkauft. Abzgl der Umsatzsteuer ergibt sich ein Nettoverkaufspreis von € 2,32. Da der Artikel aufgrund der Betriebsschließung nicht verkauft werden konnte, erfolgte eine Abwertung bzw Neufestsetzung des Preises auf die ursprünglichen Anschaffungskosten iHv brutto € 1,20. Der Wertverlust der Ware ist daher deutlich über 50%:

- Regulärer Verkaufspreis netto: € 2,32
- Erzielbarer Veräußerungserlös netto: € 1,00

Praxisbeispiel Ski, welcher im Winterschlussverkauf nicht mehr verkauft werden konnte und daher über den Sommer lang mitgeschleppt werden musste:

Wertminderung: 69%

Zur Veranschaulichung möchten wir ebenfalls wiederum auf den Artikel der OÖN verweisen, in welchem unter anderem durch Geschäftsführer von Sportartikelhändlern – welche Insolvenz anmelden mussten – dargelegt wird, dass Lagerstände in dieser Branche oftmals „unter Wert“ (Anmerkung: Einkaufswert) verkauft werden müssen, um noch höhere Schäden/Kosten abwenden zu können.

*Der im Antrag angeführte **Wertverlust** bezieht sich ausschließlich auf den Zeitraum des **ausgewählten Beobachtungszeitraumes**. Der Rückerstattungsanspruch ist aus den oben angeführten Gründen nicht richtig.*

Zur Verletzung von verfahrensrechtlichen Vorschriften

Mit dem COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz vom 18.07.2024 werden die bis 31.07.2024 von der COFAG besorgten Aufgaben iZm Förderanträgen auf den Bund/Bundesminister für Finanzen übertragen, sodass die Aufgaben im hoheitlichen Bereich nach den Abgabenvorschriften der BAO zu vollziehen sind.

*Aufgrund der Übergangsregelung sind nunmehr (mit 01.08.2024) die **verfahrensrechtlichen Vorschriften nach der BAO anzuwenden** (§ 18 Abs 5 COFAG-NoAG). Die bisherigen Handlungen bzw. Prüfungen (bis 31.07.2024) seitens der COFAG sind so zu qualifizieren, als wäre die BAO angewendet worden. Wie bereits erwähnt hat die COFAG betreffend des FKZ 1 entsprechende Prüfungshandlungen gesetzt. Eine **Wiederholungsprüfung** ist daher ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nicht möglich (vgl. § 148 (3) BAO).*

Diese Rechtsauffassung wird auch von Herrn Hofrat Wilfried Lehner, MLS geteilt. (vgl. Seminar „Covid 19 Förderungen“ VWT vom 18.09.2024 – 14:00 Uhr bis 16:30).

Es wurde ausdrücklich keine Zustimmung zu einer weiteren Prüfung gegeben.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 23.02.2005, 2001/14/0007).

Seitens COFAG kam es im Jahr 2021 bereits zu einer Prüfung. Diesbezüglich wurde auch **explizit** der nun wieder angefragte Wertverlust **angefordert, geprüft und anschließend** wurde der Antrag mittels Auszahlung **genehmigt**.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher, wie ausführlich dargestellt, in **mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig**. Weiters wurden **verfahrensrechtliche Vorschriften** verletzt.
.....“

Gegen den Bescheid über die Verzinsung der Rückerstattung brachte die Bf. vor, die Rückforderung eines Teils des FKZ I stehe im Widerspruch zum Förderantrag und zur Genehmigung des Antrages seitens der COFAG. Gegen den Rückforderungsanspruch sei eine Bescheidbeschwerde eingebracht worden. Die ersatzlose Aufhebung auch dieses Bescheides wurde beantragt.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 21.03.2025 wies das Finanzamt Österreich die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

Gemäß Punkt 4.1.1 lit g der Richtlinien gelte als Fixkosten der „Wertverlust bei verderblicher oder saisonaler Ware, sofern diese aufgrund der COVID-19-Krise mindestens 50% des Wertes verliert“.

Die Ausführungen und Berechnungen des Unternehmens seien insofern plausibel, als glaubhaft gemacht werde, dass hinsichtlich der Winterware grundsätzlich ein mehr als 50% Wertverlust vorliege (Vergleich des geschätzten erzielbaren Verkaufspreises auf Grund der COVID-19-Krise mit dem normalen Verkaufspreis zuvor). Es seien ausschließlich Artikel des Wintersortiments mit den aus den Vorperioden unverändert übernommenen Abwertungssystematiken in die Berechnung einbezogen worden.

Bei der Berechnung sei allerdings nicht berücksichtigt worden, dass die Wertminderung aufgrund der COVID-19-Krise erfolgt sein müsse. Wertminderungen, die vor dem Anspruchszeitraum schon vorhanden waren, dürften nicht in die Berechnung des Förderungsbetrages einfließen.

Die Ermittlung des Wertverlustes durch die Bf. sei anhand eines rechnerisch ermittelten Überbestandes erfolgt, der in voller Höhe durch Anwendung der in der Vergangenheit üblichen Abwertungssätze der Förderungsberechnung zu Grunde gelegt wurde. Wertminderungen, die nicht aus der COVID-19-Krise resultieren, seien jedoch nicht begünstigt. Mit 15.03.2020 wäre daher eine Bewertung des Warenbestandes unter Berücksichtigung der bisher erfolgten Wertminderung durchzuführen; nur der noch verbleibende Rest wäre einer COVID-19 bedingten Abwertung überhaupt zugänglich. Bisher sei die Abwertung des Überbestandes im Anspruchszeitraum zu 100% berücksichtigt worden.

In diesem Sinne führten auch die als Interpretation der Richtlinien durch die COFAG ergangenen FAQs aus:

E1: „[...] Ein Wertverlust saisonaler oder verderblicher Ware, der in Zeiträumen vor dem ersten der ausgewählten Betrachtungszeiträume oder nach dem letzten der ausgewählten Betrachtungszeiträume entstanden ist, darf nicht als Fixkosten angesetzt werden“.

Dass die geltend gemachte Wertminderung trotz bereits abgelaufener Wintersaison zur Gänze aus dem Anspruchszeitraum 16.03. bis 15.04.2020 resultiere, sei nicht plausibel. Vielmehr wäre der bereits zuvor eingetretene Wertverlust (zB Abverkauf) in der Ermittlung nicht zu berücksichtigen.

E3: „[...] muss die Ware aufgrund der COVID-19-Krise mindestens 50 % ihres Wertes verloren haben.“ - Der normale Wertverlust des Warenlagers betrage bereits grundsätzlich 66% (ohne zur Diskussion stehende Adaptierung durch die Außenprüfung). Warum solle eine Abwertung in exakt dieser Höhe COVID-bedingt sein?

E4: „[...] Ein allfälliger vor Beginn des ersten der ausgewählten Betrachtungszeiträume eingetretener Wertverlust kann nicht berücksichtigt werden. Liegt der Wert der Ware daher zu Beginn des ersten der ausgewählten Betrachtungszeiträume unter den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ist dieser Wert statt den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten heranzuziehen.“

Den FAQs folgend sei die Ware „normal“ mit Mitte März zu bewerten/abzuwerten. Nur dieser Wert könne dann als Ausgangsbasis für die Berechnung der Fixkosten dienen.

Zudem scheitere die Geltendmachung des Wertverlustes am Begriff der saisonalen Ware. Gemäß Punkt 4.1.1 lit g der Richtlinien gilt als saisonale Ware „eine Ware, die im Zuge eines immer wiederkehrenden Zeitabschnittes eines Jahres besonders nachgefragt wird“.

Dazu führten die FAQs ergänzend aus:

E2: „Saisonale Ware: Als saisonale Ware gelten Waren, die im Zuge eines immer wiederkehrenden Zeitabschnittes eines Jahres besonders nachgefragt werden (z.B. Oster- oder Weihnachtsware, Frühjahrs-, Sommer-, Herbst- oder Winterkollektion). Für den Fixkostenzuschuss bedeutet dies, dass die Waren innerhalb des Zeitraumes vom 16. März 2020 bis 15. September 2020 besonders nachgefragt werden.“

Den FAQs folgend sei somit die Frühlings- bzw. Sommerware betroffen – nicht die geltend gemachte Winterware. Auch wenn es in „normalen“ (Nicht-COVID-19-)Perioden nach dem 16.03. noch zu Umsätzen aus dem Schlussverkauf der Winterware komme, sei die Wintersaison Mitte März im Wesentlichen beendet und eine besondere Nachfrage nach den diesbezüglichen Artikeln nicht mehr gegeben. Unter Berücksichtigung dieses Aspekts sei eine Förderung der geltend gemachten Aufwendungen von Vornherein nicht möglich.

Eine (anzudenkende) Wertminderung der Frühlings-/Sommerware hingegen erscheine angesichts der Umsatzentwicklung der Folgemonate nicht gerechtfertigt (Umsätze Mai 2020 nahezu doppelt so hoch wie im Mai 2019)“.

Die unter der Position „Wertverlust saisonale Ware“ geltend gemachten Aufwendungen in der Höhe von 371.968,44 Euro seien daher nicht als Fixkosten im Sinne des Punkt 4.1.1. lit g der RL anzusehen.

Zum Vorwurf der Verletzung verfahrensrechtlicher Vorschriften führte das Finanzamt aus, bei der zur Festsetzung des Rückforderungsanspruches führenden abgabenbehördlichen Maßnahme handle es sich um eine Nachschau gemäß § 144 BAO. Ursprünglicher Auftrag sei die Prüfung von finanziellen Leistungen gemäß § 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz bzw. § 6 Abs. 2 CFPG mit Prüfungsbeginn am 24.01.2024 gewesen. Auf Grund der gesetzlichen Neuorganisation der COFAG sei die Prüfung nach den Bestimmungen der BAO fortgeführt worden. Die diesbezüglichen Rechtsgrundlagen sei §§ 14 und 18 das COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz (COFAG-NoAG, BGBl. I Nr. 86/2024). Eine Wiederholungsprüfung im Sinne des § 148 Abs. 3 BAO liege nicht vor.

Die Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens in der Bescheidbeschwerde seien nicht relevant, da im Zuge der Nachschau das Vorliegen von Rückerstattungsansuchen erstmalig gewürdigt wurde und diesbezüglich keine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt sei.

Hinsichtlich des Bescheides über die Verzinsung der Rückerstattung wies das Finanzamt in der ebenfalls mit 21.03.2025 datierten Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde unter Hinweis auf § 16 COFAG-NoAG und die abweislich ergangene Beschwerdevorentscheidung zum Rückerstattungsbescheid als unbegründet ab.

Im Antrag auf Vorlage der beiden Beschwerden an das Bundesfinanzgericht führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus:

„.....

Ergänzende Begründung:

Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Nichtanerkennung „Wertverlust saisonale Ware“:

In der Beschwerdevorentscheidung wird ausgeführt, dass die Geltendmachung des Wertverlustes am Begriff der saisonalen Ware scheitert. Es wird hier auf die Begriffsdefinition in Punkt 4.1.1. lit g der Richtlinie und Punkt E.2 der FAQs verwiesen.

Die aus diesen Definitionen abgeleitete Schlussfolgerung des Finanzamtes für Großbetriebe, dass vom Begriff der „saisonalen Ware“ nur die Frühlings- bzw. Sommerwaren betroffen sind, da mit Mitte März die Wintersaison im Wesentlichen beendet und eine besondere Nachfrage nach den diesbezüglichen Artikeln nicht mehr gegeben sei und somit eine Förderung der geltend gemachten Aufwendungen von Vornherein nicht möglich ist, ist unserer Ansicht nach nicht nachvollziehbar.

Auch wenn sich die Wintersaison im Zeitraum ab Mitte März dem Ende neigt, so zählt im Bereich des Einzelhandels auch der Schlussverkauf zum Saisongeschäft. Ein Schlussverkauf per se soll als Marketinginstrument zu einer Verlängerung der jeweiligen Saison beitragen und unterstützen, die Lagerbestände saisonaler Waren zu reduzieren, um Liquidität für die Unternehmer freizumachen.

Von Kundenseite kommt es vor allem im Schlussverkauf nochmals zu einer besonderen Nachfrage der saisonalen Ware.

Somit sind auch Waren der Wintersaison 2019/20 vom Begriff der saisonalen Waren umfasst und dem Fixkostenersatz zugänglich.

Wie vom Finanzamt für Großbetriebe angeführt, muss der Wertverlust gemäß Punkt 4.1.1 lit g der Richtlinie aufgrund der COVID-19-Krise entstanden sein.

Wie in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, wurde die Ermittlung des Wertverlustes anhand eines rechnerisch übermittelten Überbestandes vorgenommen. In der — im Zuge der Außenprüfung geprüften — Aufstellung wurde der Fixkostenzuschuss nicht auf Basis des gewöhnlichen Wertverlustes der Waren der Wintersaison ermittelt, sondern nur auf Basis des sich aufgrund des nicht erfolgten Winterschlussverkaufes ermittelten Überbestandes an Waren. Nur dieser, sich aufgrund der COVID-19-Krise ergebende Warenüberbestand wurde auf Basis von Erfahrungssätzen der Vergangenheit für die Wertberichtigung betreffend den Fixkostenzuschuss herangezogen. Hätte der Winterschlussverkauf, als Bestandteil der Wintersaison wie gewohnt stattgefunden, wäre dieser Überbestand nicht vorhanden gewesen. Die Wertberichtigung der gewöhnlich am Ende des Winterschlussverkaufes vorhandenen Waren wurde nicht in die Basis zur Berechnung des Fixkostenzuschusses miteinbezogen.“

Beantragt wurde die stattgebende Erledigung der Beschwerde, die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

Nach der Zustellung der Ladung zur mündlichen Verhandlung verzichtete die steuerliche Vertretung der Bf. im Schriftsatz vom 31.08.2026 auf die beantragte Entscheidung durch einen Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (FB), die ein Handelsgewerbe (Handel mit Sportartikel) betreibt und daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Am 17.06.2021 beantragte die Bf. bei der COFAG einen Zuschuss zur Deckung von Fixkosten für den Zeitraum 16.03.2020 bis 15.04.2020 in der Höhe von 224.145,12 Euro, der von der COFAG im Rahmen eines zivilrechtlichen Vertrages ausbezahlt wurde.

Im Antrag wurde als Fixkosten ein Betrag in der Höhe von insgesamt 448.290,24 Euro geltend gemacht. Der der Berechnung zu Grunde gelegte Wertverlust saisonaler Ware beträgt 371.968,44 Euro.

Am 23.06.2021 wurde die Bf. von der COFAG darüber informiert, dass sie per Zufallsprinzip für eine Stichprobenprüfung ausgewählt wurde und ersucht, die gutachterliche Stellungnahme gemäß Muster der KSW zu übermitteln.

In der „gutachterlichen Stellungnahme in Verbindung mit der Antragsstellung für einen Fixkostenzuschuss i.S.d. Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) („Fixkostenzuschussrichtlinien“)“ der steuerlichen Vertreterin vom 30.06.2021 wird unter Punkt 2. zur Berechnung der Höhe der Fixkosten auszugsweise ausgeführt:

„Wir haben die Beträge in Anlage 1 mit der Berechnung der Fixkosten abgeglichen.

Wir haben in Einzelfällen:

- verglichen, ob die in der Berechnung angeführten Fixkosten für Mieten, Versicherungen, Telekommunikation und sonstige Zahlungsverpflichtungen in der Finanzbuchhaltung auf den jeweiligen Konten gebucht waren,*
- die rechnerische Ermittlung der Höhe der Fixkosten nachvollzogen,*
- die inhaltliche Zuordnung der Fixkosten gewürdigt,*
- den Wertverlust aus dem internen Rechnungswesen von Intersport Österreich betreffend saisonale Ware auf Plausibilität überprüft, sodass der erzielbare Verkaufspreis maximal 50% des ursprünglich regulären Verkaufspreises beträgt; der Wertverlust wurde uns von der Geschäftsleitung bestätigt.“*

Die Gutachterliche Stellungnahme lautete:

„Wir haben im Rahmen der Befundaufnahme die Berechnungen nachvollzogen und bestätigen, dass die Berechnungen zur Höhe des Umsatzausfalles sowie der Fixkosten, basierend auf den oben angeführten Annahmen und im Einklang mit den Fixkostenzuschussrichtlinien sind.“

Am 21.07.2021 wurde die Bf. von der COFAG ersucht, „die Berechnungsmethode für den unter Wertverlust für saisonale Ware angegebenen Betrag im Einklang mit den FAQs zu FKZ insbesondere in Hinblick auf B.II.14“ bekannt zu geben.

Daraufhin übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. der COFAG die „Bewertung Restware Winter“.

Daraus geht hervor, dass es laut Besprechung mit H von der S.GmbH vom 15.06.2021 im Geschäftsjahr 2018/19 laut Inventurbewertung zu einer Abwertung an Winterwaren „Snow alpin“ von 66% gekommen sei (Abwertung auf den Einkaufspreis). Im Jahresabschluss werde zusätzlich eine Abwertung vom Einkaufspreis vorgenommen; diese habe im Geschäftsjahr 2018/19 66% betragen. Die Reduktion des Einkaufspreises auf lediglich 34% entspreche einer Abwertung des ursprünglichen Verkaufspreises von insgesamt 88%. Die Grenze für den Wertverlustansatz der saisonalen Ware betrage mindestens 50% des ursprünglichen Verkaufspreises, weshalb die Voraussetzungen erfüllt seien.

Im Corona-Jahr sei ein Lageranstieg zu verzeichnen gewesen. Die Abwertung des „überhöhten“ Lagerbestandes sei laut Abwertungsfaktor S per 31.08.2020 mit 65% berechnet worden. Als Aktenvermerk wird festgehalten, dass im Zuge einer Besprechung mit Geschäftsführer G dieser die Plausibilität des Zusatzlagers (Anstieg) ebenso wie die Abwertungsprozente der jeweiligen Verkaufsgruppen bestätigt habe.

In der Folge bezahlte die COFAG den beantragten Fixkostenzuschuss in der Höhe von 224.145,12 Euro zur Gänze aus.

Am 19.01.2024 kündigte das Finanzamt für Großbetriebe eine Prüfung der finanziellen Leistungen gemäß § 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz an. Prüfungsgegenstand war der Zuschuss der COFAG zur Deckung der Fixkosten im Zeitraum 16.03.2020 bis 15.09.2020.

Am 14.03.2024 wurde die Bf. vom Prüfer u.a. ersucht, hinsichtlich des Punktes „Wertverlust saisonaler Ware“ die Fragen laut beiliegendem Mustervorhalt zu beantworten, weil die bisher übermittelten Unterlagen einer Erläuterung bedürften. Insbesondere sei darzulegen, wie die Wertminderung im Detail ermittelt wurde und warum diese genau im Betrachtungszeitraum eingetreten sei (die Wintersaison sei Mitte März beinahe vorbei; die gesamte Wertminderung könne nicht nur in einem Monat eingetreten sein, da die Umsätze im Mai nahezu doppelt zu hoch wie im Jahr 2019 waren).

Am 21.06.2024 teilte der Prüfer der Bf. mit, er habe auf seine Anforderungen vor über drei Monaten noch keine Unterlagen erhalten, woraufhin die Bf. am 25.06.2024 dem Finanzamt Unterlagen übermittelte.

Am 04.07.2024 wurde die Bf. vom Finanzamt neuerlich an die Vorlage einer rechnerischen Darstellung des Wertverlustes der saisonalen Ware erinnert. Die bisher übermittelten Unterlagen bedürften einer Erläuterung. Insbesondere sei darzulegen, wie die Wertminderung im Detail ermittelt wurde und warum diese genau im Betrachtungszeitraum eingetreten sei.

Im Zuge der Prüfung wurde auch der der COFAG im Vorhalteverfahren bereits übermittelte Aktenvermerk betreffend die „Bewertung Restware Winter“ vorgelegt.

Dazu wurde vorgebracht:

Im Geschäftsjahr 2019/2020 hätten insgesamt Winterwaren in der Höhe von 2.385.134 Euro verkauft werden können. Diese setzten sich einerseits aus dem Altlager und neuen Bestellungen für die Skisaison 2019/20 zusammen.

Das Altlager habe einen Wert von 453.807 Euro (19%). Der tatsächliche Lagerbestand per 31.08.2020 habe 922.737 Euro betragen (39%). Vergleiche man das Altlager mit dem tatsächlichen Lagerstand, ergebe sich als Differenz der Lageraufbau (= Zusatzlager) mit einem Wert von 468.929 Euro. Dieser Lageraufbau sei einerseits durch Geschäftsschließung und in weiterer Folge durch zurückhaltendes Kaufverhalten der Kunden entstanden.

Die Abwertung des Lagerbestandes habe nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen. Im Geschäftsjahr 2019/20 sei daher noch eine Abwertung von 65% der Winterware „Snow alpin“ vorzunehmen, woraus sich eine Abwertung der Ware von insgesamt 304.804 Euro ergebe.

Die Plausibilität des Anstiegs des Zusatzlagers und die Abwertungsprozente der jeweiligen Verkaufsgruppen seien dem steuerlichen Vertreter vom Geschäftsführer bestätigt worden.

Während der Prüfung nahm der steuerliche Vertreter der Bf. zu den Feststellungen des Prüfers schriftlich Stellung:

„

Hinsichtlich der Datenermittlung, welche seitens S zur Verfügung gestellt wurde, haben wir die Erläuterungen bereits bei der Besprechung am 11.09.2024 dargelegt. Festhalten möchten wir nochmals, dass in dieser Liste nur „Winterware“ Berücksichtigung fand und hier auch wieder nur jener Teil bewertet wurde, welcher innerhalb der letzten 24 Monate angeschafft wurde. Unbestritten ist, dass aufgrund der Betriebsschließungen für die Winterware keine geeignete Möglichkeit bestand, diese noch im „Winterschlussverkauf“ zu veräußern. Das erläuterte S-Excel-Formular zeigt eben gerade diesen Lageraufbau:

- Lagerstand inkl Alt-Lager: 1.167.626
- Abzgl Lagerstand Alt-Lager: 595.367
- Lageraufbau aufgrund Covid: 572.259.

Die Abwertung des Lagerbestandes hat nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen. Diesbezüglich siehe bereits die Ausführungen zum Punkt „Inventur“. Im Geschäftsjahr 2018/19 kam es lt. Inventurbewertung zu einer Abwertung von durchschnittlich 66%. Der Verkaufspreis wird nach 24 Monaten mit den ursprünglichen Anschaffungskosten begrenzt. Durchschnittlich wird die Ware vom Einkaufspreis bis zum Bruttoverkaufspreis mit dem Faktor 2,78 multipliziert. Dh bei einem Einkauf eines Artikels um € 1,00 wird dieser um € 2,78 verkauft. Abzgl der Umsatzsteuer ergibt sich ein Nettoverkaufspreis von € 2,32. Da der Artikel aufgrund der Betriebsschließung nicht verkauft werden konnte, erfolgte eine Abwertung bzw. Neufestsetzung des Preises auf die ursprünglichen Anschaffungskosten iHv brutto € 1,20. Der

Wertverlust der Ware ist daher deutlich über 50%:

- *Regulärer Verkaufspreis netto: € 2,32*
- *Erzielbarer Veräußerungserlös netto: € 1,00*

.....

Praxisbeispiel Ski, welcher im Winterschlussverkauf nicht mehr verkauft werden konnte und daher über den Sommer lang mitgeschleppt werden musste: Wertminderung: 69%

Zur Veranschaulichung möchten wir ebenfalls wiederum auf den Artikel der OÖN verweisen, in welchem unter anderem durch Geschäftsführer von Sportartikelhändlern – welche Insolvenz anmelden mussten – dargelegt wird, dass Lagerstände in dieser Branche oftmals „unter Wert“ (Anmerkung: Einkaufswert) verkauft werden müssen, um noch höhere Schäden/Kosten abwenden zu können.“

Im hier angefochtenen Rückerstattungsbescheid vom 11.12.2024 anerkannte das Finanzamt für Großbetriebe die als „Wertverlust saisonale Ware“ geltend gemachten Aufwendungen von 371.968,44 Euro nicht als Fixkosten im Sinne des Punkt 4.1.1 lit. g der RL (Anhang zur Verordnung Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG)).

Rechtsgrundlagen

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

Gemäß § 6 Abs. 1 COFAG-NoAG gehen mit 1. August 2024 sämtliche Rechte und Pflichten der COFAG aus Förderverträgen unverändert auf den Bund über. Der Bund tritt kraft Gesetzes in anhängige Gerichtsverfahren der COFAG ein. Hinsichtlich der Gewährung von Förderungen sowie für die Rückforderung von zu Unrecht bezogenen Förderungen ist ab 01.08.2024 die Finanzverwaltung zuständig.

Die wesentlichen Bestimmungen des COFAG-NoAG lauten:

§ 13 COFAG-NoAG

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

§ 14 COFAG-NoAG

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

(2) Ein Rückerstattungsanspruch errechnet sich aus

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

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

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

§ 15 COFAG-NoAG

(1) Der Rückerstattungsanspruch entsteht

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

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

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

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

§ 16 COFAG-NoAG

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

insoweit vor.

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

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

§ 17 COFAG-NoAG

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

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

§ 18 COFAG-NoAG

(1) Der öffentlich-rechtliche Rückerstattungsanspruch entsteht nicht, soweit von der COFAG vor dem 1. August 2024 bereits

1. der Betrag gemäß § 14 Abs. 2 gegenüber dem Vertragspartner bei den ordentlichen Gerichten geltend gemacht wurde oder über diesen ein Exekutionstitel nach § 1 EO, RGBL. Nr. 79/1896 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 147/2021, vorliegt oder
2. eine zivilrechtliche Vereinbarung über die Rückforderung einer finanziellen Leistung mit dem Vertragspartner abgeschlossen wurde und die Ansprüche daraus auf den Bund übergegangen sind (§ 6 Abs. 1). Die Rückzahlung aufgrund eines negativen Auszahlungsteilbetrages (§ 2 Abs. 6) gilt nicht als zivilrechtliche Vereinbarung.

(2) Der zivilrechtliche Rückforderungsanspruch der COFAG aus dem Fördervertrag erlischt mit 1. August 2024, soweit ein öffentlich-rechtlicher Rückerstattungsanspruch besteht.

(3) Soweit für die Entscheidung über die Rückerstattung ein Verfahren über die Zuerkennung oder die Rückforderung von Bedeutung ist, hat die Behörde bei ihrer Entscheidung den Ausgang des Verfahrens abzuwarten und diesen ihrer Entscheidung zu Grunde zu legen.

(4) Sehen die Verordnungen nach § 2 Abs. 9 Mitteilungs- und Informationspflichten gegenüber der COFAG vor, so bestehen diese ab dem 1. August 2024 gegenüber dem zuständigen Finanzamt.

(5) Ist eine Prüfung auf der Grundlage des COVID-19-Förderungsprüfungsgesetzes (CFPG, BGBl. I Nr. 44/2020), am 1. August 2024 nicht abgeschlossen, gelten alle vor dem 1. August 2024 gesetzten Handlungen des Organs des zuständigen Finanzamts als aufgrund der BAO gesetzte Handlungen. Die Prüfung ist ab 1. August 2024 auf der Grundlage der BAO fortzuführen.

Auszugsweise Förderbedingungen für Zuschüsse zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH ("COFAG"):

1 Abschluss Fördervertrag / Parteien

1.1 Durch Einbringung des Antrags auf Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (der "Antrag" oder das "Angebot") über FinanzOnline legt das den Fixkostenzuschuss beantragende Unternehmen ("Förderwerber") ein Angebot auf Abschluss eines Fördervertrags mit der COFAG (der "Fördervertrag").

1.2 Der Fördervertrag kommt rechtsverbindlich mit dem Antragsteller zustande, indem die COFAG den Fixkostenzuschuss auf das im Antrag bekanntgegebene Konto überweist.

.....

2 Bedingungen Fördervertrag

2.1 Fixkostenzuschüsse werden nur im Rahmen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) in der jeweils geltenden Fassung (die "Richtlinien") gewährt. Daher bilden die Bestimmungen der Richtlinien auch einen wesentlichen Bestandteil des Fördervertrags.

2.2 Der Förderwerber nimmt die Richtlinien als Bedingungen des Fördervertrags zur Kenntnis.

.....

2.5 Ferner bilden die "Fragen und Antworten zum Fixkostenzuschuss" (abrufbar unter: fixkosten.zuschuss.at/faqs; die "FAQs"), in der jeweils aktuellsten abrufbaren Fassung, einen wesentlichen Bestandteil des Fördervertrags. Der Förderwerber bestätigt, dass er die FAQs, insbesondere auch die Antworten zu den Fragen B.III.2 und B.III.3 (Schadensminderungspflicht) und den Fragen B.II.35, B.II.37, B.II.38 und B.II.39 (öffentlich-rechtliche Zahlungsverpflichtungen), gelesen hat und stimmt zu, dass die FAQs dem Fördervertrag als wesentlicher Vertragsbestandteil zugrunde gelegt werden.

3 Fixkostenzuschuss

3.1 Gemäß der Richtlinien entspricht der Fixkostenzuschuss:

3.1.1 25% der relevanten Fixkosten bei einem Umsatzausfall von 40% - 60%;

3.1.2 50% der relevanten Fixkosten bei einem Umsatzausfall von 60% - 80%; und

3.1.3 75% der relevanten Fixkosten bei einem Umsatzausfall von 80% - 100%,

höchstens jedoch dem im Antrag oder den Auszahlungsansuchen genannten Betrag.

....

4 Auszahlung

4.1 Der Fixkostenzuschuss wird auf Antrag des Förderwerbers in einer, zwei oder drei Tranchen ausbezahlt. Die Auszahlung der ersten Tranche ist im Antrag zu begehren. Für jede weitere Tranche ist ein gesondertes Auszahlungsansuchen zu stellen.

.....

4.4 Zwischen 19.11.2020 und 31.08.2021 kann die Auszahlung des gesamten (verbleibenden) Fixkostenzuschusses beantragt werden. Beträge die bereits als Tranche 1 und/oder Tranche 2 ausbezahlt wurden, sind abzuziehen (Tranche 3).

.....

4.6 Der Wertverlust für saisonale Ware wird nur auf Basis von qualifizierten Daten des Rechnungswesens über den tatsächlichen Wertverlust für die Berechnung des Fixkostenzuschusses berücksichtigt.

.....

Erwägungen

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die unter der Position „Wertverlust saisonale Ware“ geltend gemachten Aufwendungen in der Höhe von 371.968,44 Euro als Fixkosten im Sinne von Punkt 4.1.1 lit. g der RL (Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG)) anzusehen sind.

Der FKZ I wurde von der Bf. für den Zeitraum 16.03. bis 15.04.2020 geltend gemacht. Der in diesem Zusammenhang geltend gemachte Wertverlust für saisonale Ware betraf laut Vorbringen der Bf. ausschließlich Winterware (siehe schriftliche Stellungnahme während der Betriebsprüfung und Ausführungen in der Beschwerde).

Fixkosten sind laut Punkt 4.1.1 lit. g der RL:

Wertverlust bei verderblicher oder saisonaler Ware, sofern diese aufgrund der COVID-19-Krise mindestens 50% des Wertes verliert. Saisonale Ware bezeichnet eine Ware, die im Zuge eines immer wiederkehrenden Zeitabschnitts eines Jahres besonders nachgefragt wird.

Die Förderbedingungen für Zuschüsse zur Deckung von Fixkosten legten unter Punkt 2.5 fest, dass die "Fragen und Antworten zum Fixkostenzuschuss" (abrufbar unter: fixkostenzuschuss.at/faqs; die "FAQs"), in der jeweils aktuellen abrufbaren Fassung, einen wesentlichen Bestandteil des Fördervertrags bilden. Der Förderwerber bestätigte mit dem Abschluss des

Vertrages mit der COFAG, dass er die FAQs gelesen hat und stimmte zu, dass die FAQs dem Fördervertrag als wesentlicher Vertragsbestandteil zugrunde gelegt werden.

Nach Punkt E.2 der FAQs wird saisonale Ware als Ware definiert, die im Zuge eines immer wiederkehrenden Zeitabschnitts eines Jahres besonders nachgefragt werden (z.B. Oster- oder Weihnachtsware, Frühjahrs-, Sommer-, Herbst- oder Winterkollektion). Für den Fixkostenzuschuss bedeutet dies, dass die Waren innerhalb des Zeitraumes vom 16. März 2020 bis 15. September 2020 besonders nachgefragt werden.

Ein Wertverlust saisonaler oder verderblicher Ware, der in Zeiträumen vor dem ersten der ausgewählten Betrachtungszeiträume oder nach dem letzten der ausgewählten Betrachtungszeiträume entstanden ist, darf nicht als Fixkosten angesetzt werden (Punkt E.1 der FAQs).

Daraus ergibt sich, dass die Bf. einen Fixkostenzuschuss nur für Waren geltend machen konnte, die innerhalb des Antragszeitraumes 16.03. bis 15.04.2020 besonders nachgefragt wurden. Zur besonders nachgefragten Ware in diesem Zeitraum gehört z.B. die Osterware (Ostersonntag 2020: 12.04.2020), für die außer im Zeitraum vor Ostern keine Nachfrage besteht.

Die Bf. bringt vor, der Schlussverkauf zähle zum Saisongeschäft, weil es auf Kundenseite noch einmal zu einer besonderen Nachfrage der saisonalen Ware komme.

Der Begründung der Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid, mit saisonaler Ware sei nicht die Winterware im Saisonschlussverkauf gemeint, ist aus folgenden Überlegungen zuzustimmen:

In Österreich ist der Zeitraum des Winterschlussverkaufes gesetzlich nicht geregelt. Jeder Unternehmer kann Beginn und Dauer des Winterschlussverkaufes selbst bestimmen. Der traditionelle Winterschlussverkauf findet jedoch vorwiegend von Anfang Jänner bis Ende Februar statt, weil die Frühjahr-/Sommerkollektion üblicherweise Ende Februar/Anfang März in den Handel kommt. Um für die neue Kollektion Platz zu schaffen und für die Anschaffung der neuen Kollektion finanzielle Mittel aufzubringen, ist es daher erforderlich, Restbestände der Winterware rechtzeitig mit Rabatten abzuverkaufen.

Preisreduzierungen im Mode- und Sportfachhandel beginnen erfahrungsgemäß üblicherweise direkt nach den Weihnachtsfeiertagen, da die Kunden ihre meist freien Tage zwischen Weihnachten und Neujahr dazu nutzen, Weihnachtsgeschenke in Form von Bargeld oder Gutscheinen für den Einkauf von Mode- und Sportartikel zu verwenden.

Unstrittig ist, dass auch im März und April noch Restbestände von Winterware verkauft und vereinzelt nachgefragt werden. Das Vorbringen der Bf., Winterwaren seien zwischen Mitte März und Mitte April eines Jahres besonders nachgefragt, ist jedoch nicht haltbar.

Der Frühlingsbeginn im März bedingt steigende Temperaturen. Da die meisten Schigebiete ihren Betrieb zwischen Anfang und Mitte April einstellen, ist eine besondere Nachfrage nach Winterwaren in den Monaten März und April nicht vorstellbar, zumal die Kunden, die für die auslaufende Saison noch Wintersportartikel oder -kleidung benötigen, versuchen, die benötigten Artikel nicht erst ab Mitte März, sondern bereits zu Beginn des Schlussverkaufes drei Monate zuvor zu erwerben, um nicht Gefahr zu laufen, keine passende Ware mehr vorzufinden.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 27.06.2025 wird darauf hingewiesen, dass z.B. die Schisaison am F, wo von der Bf. eine Filiale betrieben wird, in der Regel zwischen Mitte und Ende März endet. Es ist daher davon auszugehen, dass Umsätze aus Winterwaren ab diesem Zeitraum nicht umsatzrelevant sind.

Die Rechtsanschauung der Bf., Winterware wäre bis April jedes Jahres als „saisonale Ware“ anzusehen, wird daher nicht geteilt. Da die (neue) Winterkollektion bereits ab September eines Jahres in die Geschäfte geliefert wird, wäre, folgte man der Ansicht der Bf., Winterware „saisonale Ware“ von diesem Zeitpunkt bis April des folgenden Jahres, somit ca. acht Monate im Jahr.

Bereits aufgrund der Definition der saisonalen Ware in den Richtlinien und den dazu ergangenen FAQs, die Bestandteil des Fördervertrages waren, konnte von der Bf. ein Wertverlust für die Winterware im Zeitraum 16.03. bis 15.04.2020 von vornherein nicht geltend gemacht werden.

Zur Berechnung des Wertverlustes wird ausgeführt:

Der Fixkostenzuschuss I diene auch nicht dazu, den (jährlich eintretenden) Wertverlust der nicht verkauften Winterware finanziell auszugleichen; lediglich die wirtschaftlichen Schäden aufgrund des anlässlich der COVID-19-Pandemie Mitte März 2020 verordneten „Lockdowns“ und die daraus resultierenden negative Folgen für die betroffenen Unternehmen (z.B. Wertminderung) sollten finanziell ausgeglichen werden.

Die Bf. wurde nicht nur von der COFAG, sondern auch während der Betriebsprüfung mehrmals dezidiert aufgefordert, die Berechnung des Wertverlustes vorzulegen bzw. zu erläutern.

Dazu brachte die Bf. lediglich vor, der (Rest-) Lagerbestand sei aufgrund von COVID-19 höher als in den Vorjahren. Dieser rechnerisch ermittelte Überbestand wurde mit dem jährlichen prozentualen Wertverlust von 66% abgewertet. Abgesehen davon, dass ein Warenüberbestand gegenüber dem Vorjahr auf verschiedene Ursachen und nicht allein auf den Ausbruch der COVID-Epidemie zurückzuführen sein kann, führt, wie von der Abgabenbehörde während der Prüfung und im angefochtenen Bescheid vorgehalten, die von der Bf. vorgenommene

Berechnung des Wertverlustes dazu, dass der eingetretene Wertverlust des Warenüberbestandes 2020 zur Gänze nur im Antragszeitraum 16.03. bis 15.04.2020 erfasst würde.

Bei der Ermittlung des tatsächlichen COVID-19 bedingten Wertverlustes, der im Rahmen des Fixkostenzuschusses als Fixkosten geltend gemacht werden kann, ist jedoch zu berücksichtigen (siehe E.4 der FAQs), dass ein allfälliger vor Beginn des ersten der ausgewählten Betrachtungszeiträume (hier vor dem 16.03.2020) eingetretener Wertverlust nicht berücksichtigt werden kann. Liegt der Wert der Ware daher zu Beginn des ersten der ausgewählten Betrachtungszeiträume unter den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ist dieser Wert statt den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten heranzuziehen. Ein Wertverlust, der nicht im Zusammenhang mit COVID-19 steht, kann in keinem Fall berücksichtigt werden, auch wenn er während der ausgewählten Betrachtungszeiträume eingetreten ist.

Als COVID-basierter Wertverlust kann daher nur der über die übliche jährliche Wertminderung hinausgehende Wertverlust relevant sein. Selbst wenn man daher mit der Rechtsansicht der Bf. konform ginge, wonach die Abwertung der Winterware als Fixkosten geltend gemacht werden konnte, kann, wie das Finanzamt ausgeführt hat, nicht die gesamte Abwertung der Winterware, sondern nur die ab 16.03.2020 durch COVID-19 eingetretene Abwertung geltend gemacht werden. Da laut Vorbringen die Berechnung der Bf. auch die Winterware 2018/2019 miteinbezog, diese Ware aber bereits in der Bilanz abgewertet worden war, wäre dieser Wert statt der Anschaffungskosten als Ausgangslage für die Berechnung heranzuziehen gewesen. Hinsichtlich der Winterware 2019/20 wäre die übliche jährliche Abwertung der Waren mit 15.03.2020 vorzunehmen gewesen und nur der verbleibende Betrag hätte in die Berechnung einfließen können.

Eine diese Anforderungen erfüllende Berechnung wurde seitens der Bf. trotz mehrmaliger Hinweise der Abgabenbehörde (während der Prüfung, im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdeentscheidung) nicht vorgelegt.

Die Bf. macht überdies die Verletzung verfahrensrechtlicher Vorschriften geltend und bringt dazu vor, die bisherigen Prüfungen seitens der COFAG seien so zu qualifizieren, als wäre die BAO angewendet worden. Die COFAG habe entsprechende Prüfungshandlungen gesetzt, weshalb eine Wiederholungsprüfung ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen (§ 148 Abs. 3 BAO) nicht möglich sei. Eine solche Zustimmung habe die Bf. nicht erteilt. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde der Sachverhalt bereits bekannt gewesen sei, sodass sie bereits im wiederaufzunehmenden Verfahren zur erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Dieser Rechtsansicht kann nicht beigespflichtet werden.

Den Feststellungen in der Beschwerdeentscheidung, bei der zur Festsetzung des Rückforderungsanspruches führenden abgabenbehördlichen Maßnahme habe es sich um eine Nachschau gemäß § 144 BAO gehandelt; ursprünglicher Auftrag sei die Prüfung von finanziellen Leistungen gemäß § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz bzw. § 6 Abs 2 CFPG mit Prüfungsbeginn am 24.01.2024 gewesen, wird seitens der Bf. nicht entgegengetreten.

Ist eine Prüfung auf der Grundlage des COVID-19-Förderungsprüfungsgesetzes (CFPG, BGBl. I Nr. 44/2020), am 1. August 2024 nicht abgeschlossen, gelten alle vor dem 1. August 2024 gesetzten Handlungen des Organs des zuständigen Finanzamts als aufgrund der BAO gesetzte Handlungen. Die Prüfung ist ab 1. August 2024 auf der Grundlage der BAO fortzuführen (§ 18 Abs. 5 COFAG-NoAG).

Bei der Fortführung einer vor dem 01.08.2024 begonnenen Prüfung handelt es sich bereits dem Wortlaut nach nicht um eine Wiederholungsprüfung.

Das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO ist keine tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Erlassung eines Rückerstattungsbescheides. Vielmehr hat die Behörde immer dann einen solchen zu erlassen, wenn in objektiver Hinsicht ein Vertragspartner zu Unrecht finanzielle Leistungen erhalten hat (§ 13 COFAG-NoAG). 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 (§ 15 Abs. 2 COFAG-NoAG).

Bei der Festsetzung einer Rückerstattung nach § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG handelt es sich daher nicht um einen unmittelbaren Anwendungsfall der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, der sich auf ein durch (Abgaben-) Bescheid abgeschlossenes Verfahren bezieht. Ein solches liegt hier auch nicht vor. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzung (Übersteigen der Betragsgrenzen) liegt die Erlassung eines Rückerstattungsbescheides nicht im Ermessen der Behörde.

Die Gründe für die Rückforderung wurden der Bf. vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdeentscheidung, die nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Vorhalt gilt, ausführlich dargestellt.

Von der COFAG gesetzte Prüfungshandlungen werden von den Bestimmungen im COFAG-NoAG nicht umfasst. Die Prüfung der COFAG (Stichprobenprüfung vom 23.06.2021, Ersuchen um Übermittlung der gutachterlichen Stellungnahme gemäß Muster der KSW sowie Ersuchen um Bekanntgabe der Berechnungsmethode für den Wertverlust der saisonalen Ware vom 21.07.2021) erfolgte im zivilrechtlichen Bereich vor Abschluss des Fördervertrages, weshalb auch hier von einer von der Abgabenbehörde bereits vor der zur Rückforderung führenden Nachschau nach § 144 BAO durchgeführten Prüfung nicht gesprochen werden kann.

Gegen die Berechnung der Rückforderung wurden keine Einwände erhoben, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

Verzinsung

Insoweit die Bf. in der Beschwerde gegen den Bescheid über die Verzinsung der Rückerstattung vorbringt, diese stehe im Widerspruch zum Förderantrag und zur Genehmigung des diesbezüglichen Antrages seitens der COFAG, weshalb die Verzinsung der Rückforderung zu Unrecht vorgeschrieben wurde, wird auf den Beschluss des VfGH vom 19.09.2025, E 1733/2025, verwiesen, wonach gegen § 16 Abs 1 COFAG-NoAG keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Auf Grund allgemeiner zivilrechtlicher Bestimmungen sei davon auszugehen, dass rechtsgrundlos ausbezahlte Geldleistungen mit einer dem Gesetz (insbesondere § 1000 und § 1333 ABGB) entsprechenden Verzinsung vom Empfänger rückzuerstatten sind. Darüber hinaus gebiete Art. 108 Abs. 3 AEUV, dass dem Unionsrecht zuwiderlaufende Beihilfen mit einer angemessenen Verzinsung zurückzuzahlen sind.

Zulässigkeit der Revision

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

Da Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Berechnung des Fixkostenzuschusses I, insbesondere unter Berücksichtigung von Wertverlusten saisonaler Waren, fehlt, ist die ordentliche Revision zulässig.

Graz, am 9. September 2026