

## GUTACHTEN

PRIVILEGED AND CONFIDENTIAL  
ATTORNEY-CLIENT COMMUNICATION

**An:** Wirtschaftskammer Österreich

**Von:** Bernhard Müller

**Betreff:** COFAG

**Datum:** 18.12.2024

**Unser Zeichen:**  
WKO-COFAG; BMU

Sehr geehrte Damen und Herren,

Sie haben uns mit E-Mail vom 14.11.2024 beauftragt, ein Rechtsgutachten zur Frage der Rechtmäßigkeit einer Rückforderung gemäß § 15 Abs 2 COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz ("**COFAG-NoAG**") zu erstatten. Gerne halten wir dazu fest:

### A. ZUSAMMENFASSUNG

- Die einschlägigen Fördergesetze und -richtlinien sind im konkreten Fall nicht bloße Selbstbindungsnormen, sondern gewähren – über den allgemeinen Diskriminierungsschutz des Gleichheitsgrundsatzes im Rahmen der Fiskalgeltung der Grundrechte – einen Rechtsanspruch auf Gewährung der Förderung, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind. Es kommt hinsichtlich der COFAG-Förderungen sohin – wie in der Hoheitsverwaltung – das strenge Legalitätsprinzip zum Tragen.
- Weder in dem untersuchten Anlassfall noch allgemein gibt es in der Förderrichtlinien eine Rechtsgrundlage dafür, dass Umsätze aus zweiseitig unternehmerbezogenen Geschäften (B2B-Geschäften) bei der Berechnung des Lockdown-Umsatzersatzes nicht zu berücksichtigen wären (außer dies wäre in Anhang 2 zu den Förderrichtlinien ausdrücklich angeordnet). Die zum Anlassfall – nachstehend – getroffenen Aussagen zu den B2B-Umsätzen sind sohin verallgemeinerungsfähig.
- Dass B2B-Geschäfte von den Betretungsverboten nicht – wie B2C-Geschäfte – vollumfänglich betroffen waren, schadet nicht. Wie der Verfassungsgerichtshof<sup>1</sup> jüngst betonte rechtfertigt gerade die Vielzahl der COVID-19-Förderungen eine Durchschnittsbetrachtung, um die Vollzugstauglichkeit der Förderbestimmungen zu gewährleisten.

---

<sup>1</sup> VfGH 2.10.2024, G-69(2024-16, V-42/2024-16.

## B. SACHVERHALT UND AUSGANGSLAGE

### 1. Rückerstattungsbescheid vom 7.10.2024

1. Mit Rückerstattungsbescheid vom 7.10.2024 (im Folgenden "**Rückerstattungsbescheid**") fordert das Finanzamt für Großbetriebe von einem Mitgliedsunternehmen der Wirtschaftskammer Österreich ("**WKO**") aus nachstehenden Gründen EUR 97.486,60 der COVID-19-Förderung "Lockdown-Umsatzersatz" für 11/2020 zurück:

Der Rückerstattungsanspruch gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 COFAG-NoAG berechnet sich wie folgt:

Fördervertrag	Lockdown-Umsatzersatz für 11/2020
Auszahlungsbetrag	279.744,14
zustehender Betrag	182.257,54
Differenzbetrag	97.486,60
darauf an die COFAG geleisteter Betrag	0,00
darauf an den Bund geleisteter Betrag	0,00
rückzuerstattender Betrag	97.486,60

**Auf die Niederschrift vom 6.5.2024 über das Ergebnis im Zusammenhang mit dem Auftrag zur Prüfung von finanziellen Leistungen gem. § 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz – Lockdown-Umsatzersatz für den Zeitraum von 1.11.2020 bis 31.12.2020 wird wie folgt verwiesen:**

**Prüfungsschwerpunkt Anteil direkt betroffene Umsätze:**

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen bzw. Auskünfte des antragstellenden Unternehmens ist die Höhe des Anteils vom Gesamtumsatz der direkt von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV (BGBl. II Nr. 479/2020) bzw. 2. COVID-19-NotMV (BGBl. II Nr. 598/2020) betroffenen Umsätze nicht plausibel. Im Zuge der nachträglichen Überprüfung wurde festgestellt, dass die vom antragstellenden Unternehmen gemäß Punkt 4.6 der Richtlinie Lockdown-Umsatzersatz (BGBl. II Nr. 565/2020 bzw. Nr. 608/2020) vorgenommene Schätzung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

Der Anteil (vom Gesamtumsatz) der direkt betroffenen Umsätze im Betrachtungszeitraum **November 2020 beträgt 43 % (anstatt 66 % laut Antrag)** bzw. im Betrachtungszeitraum **Dezember 2020 43 % (anstatt 67 % laut Antrag)**.

Laut **Punkt 3.1.3 lit. b bzw. c der Richtlinie LD-UE** darf ein Lockdown-Umsatzersatz für direkt betroffene Unternehmen nur gewährt werden, wenn das Unternehmen ab Inkrafttreten der COVID-19-NotMV vom 17. November 2020 bis 6. Dezember 2020 (bzw. 2. COVID-19-NotMV vom 26. Dezember 2020 bis 31. Dezember 2020) **direkt von den mit der COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV in § 5 Abs. 1 Z 1 (Einzelhandel) verordneten Einschränkungen betroffen und auch in einer direkt von den mit der COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV verordneten Einschränkungen betroffenen Branche tätig ist.**

Gemäß **§ 5 Abs. 1 Z 1 COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV** „ist das Betreten und Befahren des Kundenbereichs von Betriebsstätten des Handels zum Zweck des Erwerbs von Waren untersagt. **Z 1 gilt nicht zum Zweck zumindest zweiseitig unternehmensbezogener Geschäfte.**“

Gem. Punkt 4.4 lit. a der RL LD-UE ist bei Ermittlung der Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes der nach einer der Berechnungsmethoden gemäß Punkt 4.5 ermittelte Umsatz für November 2019 bzw. Dezember 2019 (vergleichbarer Vorjahresumsatz) um etwaige gemäß Punkt 4.6 ermittelte Umsätze zu reduzieren, die Branchen zuzurechnen sind, die gemäß Punkt 3.1.3 nicht direkt von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV betroffen waren bzw. sind

Gemäß Punkt 4.6 hat das antragstellende Unternehmen mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zu schätzen, welchen Anteil von den im Sinne des Punkt 3.1.3 nicht direkt von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV zuzuordnenden Umsätzen vom Gesamtumsatz ausmachen. Die Schätzung ist anhand von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit auf die Verhältnisse, die für das antragstellende Unternehmen im Betrachtungszeitraum gemäß Punkt 4.1 ohne die Einschränkungen der COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV gegeben wären, zu beziehen und ist der Finanzverwaltung gemäß Punkt 6.1.5 bei der Antragstellung bekanntzugeben. Der Anteil an Umsätzen, die gemäß Punkt 3.1.3 nicht direkt von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV betroffen waren beziehungsweise sind, ist vom gemäß Punkt 4.5 ermittelten vergleichbaren Vorjahresumsatz in Abzug zu bringen. Von dem so ermittelten Betrag ist gemäß Punkt 4.4 lit. b und c die Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes abzuleiten.

Vom antragstellenden Unternehmen wurde für den Betrachtungszeitraum November 2020 ein Anteil iHv 66 % bzw. für Dezember 2020 iHv 67 % der Gesamtumsätze den direkt von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV betroffenen Umsätzen zugeordnet und bekanntgegeben. In diesem Anteil sind auch sämtliche zweiseitig unternehmensbezogenen Geschäfte enthalten, welche jedoch die „Allgemeine Ausnahme vom Betretungsverbot“ für Betriebsstätten des Handels (Einzelhandel) darstellen. Da die zweiseitig unternehmensbezogenen Geschäfte (B2B-Geschäfte) nicht direkt von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV betroffen waren, sind diese Umsätze im Zuge der Ermittlung für die Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes aufgrund obiger Ausführungen folglich nicht zu berücksichtigen bzw. um diesen Anteil entsprechend zu reduzieren. Betreffend Umsätze mit Leasinggesellschaften (Kunde bestellt das Fahrzeug beim Händler und schließt den Vorvertrag ab) wird darauf hingewiesen, dass grundsätzlich nur jene Umsätze als direkt betroffene Umsätze (B2C, Privatkundengeschäft) zu qualifizieren sind, wo der Kunde bzw. Leasingnehmer kein Unternehmer ist. Aufgrund der Neuberechnung (ohne Berücksichtigung der zweiseitig unternehmensbezogenen Geschäfte) des antragstellenden Unternehmens beträgt der Anteil der direkt betroffenen Umsätze für den Betrachtungszeitraum **November 2020 sowie Dezember 2020 lediglich jeweils 43 %** von den Gesamtumsätzen.

2. Damit ist Folgendes gemeint: Gemäß der damals geltenden COVID-19-Notmaßnahmenverordnung ("**COVID-19-NotMV**") bzw. der 2. COVID-19-Maßnahmenverordnung ("**2. COVID-19-NotMV**") gab es sog "Betretungsverbote"

für den Kundenbereich von Handelsbetrieben für Konsument:innen. Das Betretungsverbot galt indes nicht für "zweiseitig unternehmensbezogene", also "*Business-to-Business*"-Geschäfte ("**B2B**"-Geschäfte). Verboten waren sohin nur "*Business-to-Consumer*"-Geschäfte ("**B2C**"-Geschäfte), während B2B-Geschäfte weiterhin zulässig waren und dazu auch die Betriebsstätten der Handelsbetriebe betreten (und befahren) werden durften.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 COVID-19-NotMV bzw. 2. COVID-19-NotMV „ist das Betreten und Befahren des Kundenbereichs von Betriebsstätten des Handels zum Zweck des Erwerbs von Waren untersagt. Z 1 gilt nicht zum Zweck zumindest zweiseitig unternehmensbezogener Geschäfte.“

3. Da B2B-Geschäfte vom Verbot der vorgenannten Verordnungen nicht erfasst waren und es dort daher – zumindest theoretisch – zu keinen Umsatzverlusten kam, waren – nach der, wie nachgewiesen werden wird, freilich unzutreffenden Ansicht des Finanzamts für Großbetriebe – Umsätze im B2B-Geschäft bei der Berechnung des "Lockdown-Umsatzersatz" **nicht** zu berücksichtigen bzw. ein B2B-Umsätze berücksichtigender "Lockdown-Umsatzersatz" in diesem Ausmaß zurückzuzahlen.

## 2. Ausgangslage: Entfall des Ersatzanspruch nach § 32 Epidemiegesetz

4. § 32 Epidemiegesetz ("EpiG") gewährte natürlichen und juristischen Personen, welche (ua) durch Betriebsschließungen betroffen waren, einen Anspruch auf Ersatz des Verdienstentgangs:

### Text

#### Vergütung für den Verdienstentgang.

**§ 32.** (1) Natürlichen und juristischen Personen sowie Personengesellschaften des Handelsrechtes ist wegen der durch die Behinderung ihres Erwerbes entstandenen Vermögensnachteile dann eine Vergütung zu leisten, wenn und soweit

1. sie gemäß §§ 7 oder 17 abgesondert worden sind, oder
2. ihnen die Abgabe von Lebensmitteln gemäß § 11 untersagt worden ist, oder
3. ihnen die Ausübung einer Erwerbstätigkeit gemäß § 17 untersagt worden ist, oder
4. sie in einem gemäß § 20 im Betrieb beschränkten oder geschlossenen Unternehmen beschäftigt sind, oder
5. sie ein Unternehmen betreiben, das gemäß § 20 in seinem Betrieb beschränkt oder gesperrt worden ist, oder
6. sie in Wohnungen oder Gebäuden wohnen, deren Räumung gemäß § 22 angeordnet worden ist, oder
7. sie in einer Ortschaft wohnen oder berufstätig sind, über welche Verkehrsbeschränkungen gemäß § 24 verhängt worden sind, und dadurch ein Verdienstentgang eingetreten ist.

(2) Die Vergütung ist für jeden Tag zu leisten, der von der in Abs. 1 genannten behördlichen Verfügung umfaßt ist.

5. Mit dem COVID-19-Maßnahmegesetz ("**COVID-19-MG**") in der Stammfassung wurde betreffend – obiger – Betretungsverbote von Betriebsstätten zum Zwecke des Erwerbs von Waren und Dienstleistungen sowie Arbeitsorte der Ersatzanspruch nach § 32 EpiG abgeschafft und durch die – verschiedensten – COVID-19-Förderungen, eine davon ist der hier gegenständliche "Lockdown-Umsatzersatz", ersetzt:

**§ 4.** (1) Dieses Bundesgesetz tritt mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft und mit Ablauf des 31. Dezember 2020 außer Kraft.

(1a) Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 16/2020 tritt rückwirkend mit 16. März 2020 in Kraft.

(2) Hat der Bundesminister gemäß § 1 eine Verordnung erlassen, gelangen die Bestimmungen des Epidemiegesetzes 1950, BGBl. Nr. 186/1950, betreffend die Schließung von Betriebsstätten im Rahmen des Anwendungsbereichs dieser Verordnung nicht zur Anwendung.

(3) Die Bestimmungen des Epidemiegesetzes 1950 bleiben unberührt.

(4) Verordnungen auf Grund dieses Bundesgesetzes können vor seinem Inkrafttreten erlassen werden, dürfen jedoch nicht vor diesem in Kraft treten.

6. Im ersten, grundlegenden COVID-19-Erkenntnis<sup>2</sup> führte der Verfassungsgerichtshof zum Entfall des Ersatzanspruchs und der Rolle der diversen COVID-19-Förderungen als Surrogat dafür aus:

2.3.6.2. Im vorliegenden Fall kann dahingestellt bleiben, ob die Anordnung des zeitlich begrenzten Betretungsverbotes durch § 1 COVID-19-Maßnahmenverordnung-96 eine derart gravierende Eigentumsbeschränkung darstellt, die bereits für sich genommen entschädigungspflichtig wäre, weil der Gesetzgeber das Betretungsverbot nicht als isolierte Maßnahme erlassen hat, sondern dieses in ein umfangreiches Maßnahmen- und Rettungspaket eingebettet hat, das funktionell darauf abzielt, die wirtschaftlichen Auswirkungen des Betretungsverbotes auf die davon betroffenen Unternehmen bzw. allgemein die Folgen der COVID-19-Pandemie abzufedern und damit eine im Wesentlichen vergleichbare Zielrichtung wie die Einräumung von Ansprüchen auf Vergütung des Verdienstentganges nach § 32 Epidemiegesetz 1950 hat.

7. In seinem COFAG-Erkenntnis<sup>3</sup> betonte der Gerichtshof nochmals die Funktion der COVID-19-Förderungen als "als funktionelles Äquivalent" zur Entschädigung nach § 32 EpiG:

Vor diesem Hintergrund dürfte sich die Regelung des § 3b Abs. 2 ABBAG-Gesetz, wonach "auf die Gewährung von finanziellen Maßnahmen [...] kein Rechtsanspruch" besteht, als bedenklich erweisen. Begreife man nämlich – entsprechend dem Erkenntnis VfSlg. 20.397/2020 (vgl. auch VfSlg. 20.518/2021) und der offenkundigen Absicht des Gesetzgebers – die Ausgleichsleistungen an die Unternehmen, die von den im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie gesetzten behördlichen Maßnahmen betroffen sind, als funktionelles Äquivalent zu Entschädigungen, dürfte es gegen das Grundrecht auf Eigentum gemäß Art. 5 StGG und Art. 11. ZPEMRK, gegen das Rechtsstaatsprinzip und auch das aus dem Gleichheitsgrundsatz gemäß Art. 2 StGG und Art. 7 B-VG erfließende Sachlichkeitsgebot verstoßen, den betroffenen Unternehmen keinen Rechtsanspruch auf die gesetzlich und ordnungsgemäß vorgesehenen Ausgleichsleistungen einzuräumen.

8. Aus diesem Grund, also weil Förderungen wie der "Lockdown-Umsatzersatz" ein Surrogat für den Ersatzanspruch nach § 32 EpiG sind, betonte der Verfassungsgerichtshof im – vorzitierten – Erkenntnis, dass auf COVID-19-Förderungen ein **Rechtsanspruch** bestünde<sup>4</sup>:

<sup>2</sup> VfSlg 20.397/2024.

<sup>3</sup> VfGH 5.10.2023, G-265/2022-45, Rz 106.

<sup>4</sup> *Ibid*, Rz 107.



Es dürfte dabei nicht genügen, die betroffenen Unternehmen auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und des Obersten Gerichtshofes zur sogenannten Fiskalgeltung der Grundrechte zu verweisen, wonach in der Privatwirtschaftsverwaltung privatrechtsförmig zu gewährende Leistungen an die Betroffenen ausschließlich am Kriterium der Diskriminierungsfreiheit zu messen sind. In der vorliegenden Konstellation, in der es um die Gewährung von Ausgleichsleistungen an von behördlichen Beschränkungen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie betroffene Unternehmen gehe, (mit anderen Worten) die Ausgleichsleistungen ein funktionelles Äquivalent für einen durchsetzbaren Anspruch auf gesetzlich festzulegende Entschädigungsleistungen darstellen, scheine es nicht bloß darum zu gehen, die Ausgleichsleistungen diskriminierungs-

9. Vielmehr müsse es einen Rechtsanspruch auf die Förderung geben<sup>5</sup>:

2.4.3.2. Vor diesem Hintergrund verstößt die Regelung des § 3b Abs. 2 ABBAG-Gesetz, wonach "auf die Gewährung von finanziellen Maßnahmen [...] kein Rechtsanspruch" besteht, gegen das Sachlichkeitsgebot.

### 3. Keine Selbstbindungsgesetze

10. Bemerkenswert im COFAG-Erkenntnis ist, dass der Verfassungsgerichtshof die einschlägigen Rechtsgrundlagen, wie das ABBAG-Gesetz und die (Rechts-)Verordnungen, mit denen die Förderrichtlinien, so auch die des "Lockdown-Umsatzersatz", erlassen wurden, entgegen seiner sonstigen Rechtsprechung zu – im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung erlassenen – Förderregelungen und auch entgegen der sonst hL **nicht** als Selbstbindungsgesetze, mithin reine Innennormen, einstufte:

Dass es sich bei den einschlägigen Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen betreffend die Gewährung von Ausgleichsleistungen an Unternehmen (jedenfalls in Bezug auf jene behördlichen Maßnahmen, welche die Tätigkeit der Unternehmen beschränken) nicht um sogenannte Selbstbindungsregelungen handelt, ergibt sich im Übrigen bereits aus dem Erkenntnis VfSlg. 20.397/2020. In diesem Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass Adressat der Förderregelungen der gesamte Kreis der in Frage kommenden Leistungswerber ist und diese Ausgleichsleistungen vom Gesetzgeber offenkundig als funktionelles Äquivalent für (hoheitlich zu gewährende) Entschädigungen angesehen wurden.

Da es sich somit bei den Regelungen des ABBAG-Gesetzes und der auf dieser Grundlage erlassenen Verordnungen, somit auch der im Anlassverfahren maßgeblichen Fixkostenzuschuss-VO, nicht um Selbstbindungsregelungen handelt, sind diese jedenfalls an sämtlichen in Frage kommenden verfassungsrechtlichen Vorgaben zu messen.

11. Vielmehr sind es sich an sämtliche Förderungswerber richtende, außenwirksame Normen – wie der Ersatzanspruch nach § 32 EpiG – und deshalb an strengeren verfassungsrechtlichen Maßstäben zu messen als reine Selbstbindungsnormen.

<sup>5</sup> Ibid, Rz 118.

Konkret bedeutet das, dass der Gerichtshof das, normalerweise im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung nicht geltende, strenge Legalitätsprinzip – ausnahmsweise – auch bei Fördervergaben, wie die Vergabe des "Lockdown-Umsatzersatzes", anwendet. COVID-19-Förderungen müssen – nicht wie "normale" privatwirtschaftliche Förderungen bloß "*im Rahmen der*", sondern – "*aufgrund der Gesetze*" vergeben werden, genauso so wie das Legalitätsprinzip im Rahmen der bescheidmäßigen Zuerkennung der Entschädigung nach § 32 EpiG, dessen "funktionales Äquivalent" die COVID-19-Förderungen sind, selbstverständlicherweise zur Anwendung kommt, weil es sich um Hoheitsverwaltung handelt.

12. Damit hat der Verfassungsgerichtshof (ua auch) für den "Lockdown-Umsatzersatz" neue, rechtsstaatliche Kategorien eingeführt, die beim Ersatz des Verdienstentgangs – nichts Anderes ist der "Lockdown-Umsatzersatz" – im Förderwege dieselben oder zumindest sehr ähnliche rechtsstaatlichen Garantien zur Anwendung bringen, wie bei der Zuerkennung von Verdienstentgang nach § 32 EpiG.
13. Der Gesetzgeber wollte – nach zutreffender Auslegung des Gerichtshofs – mit § 4 Abs 2 COVID-19-MG idStF den Ersatz des Verdienstentgangs nach § 32 EpiG nicht abschaffen, sondern – iSd Verwaltungsökonomie – konsequenterweise "auf neue Beine stellen". § 32 EpiG zielte auf einzelne – darum auch die Rechtsform des Bescheids – oder zumindest nur regionale Betriebsschließungen ab, für welche der Verdienstentgang ersetzt werden sollte. Nun sah sich der Gesetzgeber am Anfang der COVID-19-Pandemie im März 2020 im Rahmen des ersten Lockdowns mit der Schließung nahezu aller Betriebsstätten, insbesondere des Handels konfrontiert. Jedem einzelnen Betrieb mit Bescheid nach § 32 EpiG eine Entschädigung für den Verdienstentgang zukommen zu lassen, hätte zur Erlassung zehntausender oder sogar mehr Bescheide geführt, die zuständigen Bezirksverwaltungsbehörden zum oder zumindest an den Rande des Zusammenbruchs gebracht. Daher sollten Förderungen – wie der "Lockdown-Umsatzersatz" – als generelle Regelungen, die auch Durchschnittsbetrachtungen erlaubten, das Surrogat für den Entfall des Anspruchs auf Entschädigung des Verdienstentgangs nach § 32 EpiG sein.

## **4. Rechtliche Rahmenbedingungen**

### **4.1. Einschlägige Rechtsgrundlagen**

14. Im konkreten Fall bezieht sich das Finanzamt für Großbetriebe auf nachstehende Bestimmungen der Richtlinien (Rechtsverordnungen) "Lockdown-Umsatzersatz" idF BGBl II Nr 565/2020 und 608/2020, die wie folgt lauten:

## 3.1.3 das Unternehmen ist

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

in einer direkt von den mit der COVID-19-NotMV verordneten Einschränkungen betroffenen Branche tätig.

Die Branchenabgrenzung ist im Sinne der ÖNACE-2008-Klassifikation vorzunehmen;

## 5. In Anhang 1 lautet Punkt 3.1.3 wie folgt:

### „3.1.3 das Unternehmen ist

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

Die Branchenabgrenzung ist im Sinne der ÖNACE-2008-Klassifikation vorzunehmen;“



5. In Anhang 1 lautet Punkt 3.1.3 wie folgt:

„3.1.3 das Unternehmen ist

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

Die Branchenabgrenzung ist im Sinne der ÖNACE-2008-Klassifikation vorzunehmen.“

## 4.2. Exkurs: Branchenlösungen

15. Um – im Vergleich zum bescheidmäßigen Ersatzanspruch nach § 32 EpiG, der eine Einzelfallbetrachtung und ein Ermittlungsverfahren bezogen auf den jeweils geschlossenen Betrieb erfordert hätte – eine wesentliche Verwaltungsvereinfachung zu schaffen, blickt zunächst die COVID-19-MV auf bestimmte Branchen und bedienen sich auch die Förderrichtlinien zum "Lockdown-Umsatzersatz" (die Rechtsverordnungen im formellen wie materiellen Sinn sind und über den bloßen Diskriminierungsschutz hinaus einen Rechtsanspruch auf Förderung gewähren) zur Branchenabgrenzung der ÖNACE-2008-Klassifikation.
16. ÖNACE 2008 ist die österreichische Version der europäischen Klassifikation von Wirtschaftstätigkeiten "NACE" (*Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne*). Sie dient der systematischen Erfassung und Gliederung wirtschaftlicher Aktivitäten in Österreich und bildet die Grundlage für statistische Auswertungen. Die Klassifikation ermöglicht es, Unternehmen entsprechend ihres wirtschaftlichen Schwerpunkts einem spezifischen Wirtschaftszweig zuzuordnen.
17. Daran knüpfen die Förderrichtlinien für den "Lockdown-Umsatzersatz" an, wenn sie in Anhang 2 folgende Branchen im nachstehenden Ausmaß als "förderfähig" erklären:

## Anhang 2

zur Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Lockdown-Umsatzersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) (VO Lockdown-Umsatzersatz)

ÖNACE	Bezeichnung	Prozentsatz
G4511	Handel mit Kraftwagen <=3,5t	20%
G4519	Handel mit Kraftwagen >3,5t	20%
G4532	EH – Kraftwagenteile und -zubehör	20%
G4540	Handel und Reparatur v. Krafträdern	20%
G4719	Sonst. EH mit Waren verschiedener Art	40%
G4741	EH – Datenverarbeitungsgeräte	40%
G4742	EH – Telekommunikationsgeräte	20%
G4743	EH – Unterhaltungselektronik	20%
G4751	EH – Textilien	40%
G4752	EH – Metallwaren und Baubedarf	40%
G4753	EH – Vorhänge, Teppiche und Tapeten	40%
G4754	EH – Elektr. Haushaltsgeräte	20%
G4759	EH – Möbel und Einrichtungsgegenstände	20%
G4761	EH – Bücher	40%
G4762	EH – Zeitschriften und Bürobedarf	40%
G4763	EH – Bespielte Ton- und Bildträger	40%
G4764	EH – Fahrräder und Sportartikel	40%
G4765	EH – Spielwaren	40%
G4771	EH – Bekleidung	60%
G4772	EH – Schuhe und Lederwaren	60%
G4775	EH – Körperpflegemittel	40%
G4776	EH – Blumen, Pflanzen und lebende Tiere	60%
G4777	EH – Uhren und Schmuck	40%
G4778	Sonst. EH in Verkaufsräumen	40%
G4779	EH – Antiquitäten und Gebrauchtwaren	40%
G4782	EH – Bekleidung an Verkaufsständen	60%
G4789	EH – Sonst. Güter an Verkaufsständen	40%

18. Ist eine solche Pauschalierung bzw Durchschnittsbetrachtung – in Abweichung von der Einzelfallanalyse im Bescheidverfahren nach § 32 EpiG – (verfassungs-) rechtlich zulässig? Ja, weil es – wie bereits ausgeführt – darum ging, eine für zehntausende oder mehr Betriebe verwaltungstechnisch bewältigbare Lösung zu schaffen. Es konnten also vom Verordnungsgeber der Förderrichtlinien zum "Lockdown-Umsatzersatz" bestimmte Branchen anhand ihrer Betroffenheit ausgewählt und die Förderfähigkeit in Prozent festgelegt. Diese Vorgangsweise ist – vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes und des Sachlichkeitsgebots – nicht nur zulässig, weil anders eine rasche und zielgerichtete Förderung schlichtweg nicht möglich gewesen wäre, sondern aus diesem Grund sogar geboten.
19. Es besteht daher kein Zweifel, dass das Anknüpfen an die ÖNACE-2008-Klassifikation keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet. Es gibt aber genauso keinen Zweifel, dass der Verordnungsgeber bei der Auswahl der Klassifizierungsebene nicht zu granular auswählte und mehr ins Detail hätte gehen müssen. Damit ist gemeint, dass der ÖNACE-2008 in Abschnitte, Abteilungen, Gruppen, Klassen und Unterklassen unterteilt wird. Die Unterklasse ist die detaillierteste Zuordnungsebene. Mit vierstelligen Codes hat sich der Verordnungsgeber – wiederum aus Gründen der Handhabbarkeit des Förderregimes – für die Klassifikation nach Abschnitt und Ebene entschieden. Das kann anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht werden:

• **Abschnitt G: HANDEL; INSTANDHALTUNG UND REPARATUR VON KRAFTFAHRZEUGEN;**

- **Abteilung G 45** ist der Handel mit Kraftfahrzeugen; Instandhaltung und Reparatur von Kraftfahrzeugen;

- **Gruppe G 45.1** ist der *Handel mit Kraftwagen*;
  - **Klasse G 45.11** ist *Handel mit Kraftwagen mit einem Gesamtgewicht von 3,5 t oder weniger*;
    - **Unterklasse G 45.11-1** ist der *Großhandel mit Kraftwagen mit einem Gesamtgewicht von 3,5 t oder weniger*;
    - **Unterklasse G 45.11-2** ist *Einzelhandel mit Kraftwagen mit einem Gesamtgewicht von 3,5 t oder weniger*;

20. Wenn der Ordnungsgeber nun – aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und Praktikabilität – "nur" bis zur jeweiligen Klasse schaut, so kann ihm das nicht vorgeworfen werden. Die – vom Ordnungsgeber des "Lockdown-Umsatzersatzes" – vorgenommene Durchschnittsbetrachtung ist unzweifelhaft verfassungskonform.

#### 4.3. Rückförderungsanspruch

21. Den Rückförderungsanspruch stützt das Finanzamt für Großbetriebe auf folgende Bestimmung:

4.6 Ist ein im Sinne des Punkts 3.1.3 von den Einschränkungen der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV direkt betroffener Antragsteller im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit sowohl in einer Branche tätig, die im Sinne des Punkts 3.1.3 direkt von den Einschränkungen der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV betroffen ist, als auch in einer Branche, die im Sinne des Punkts 3.1.3 nicht direkt von den Einschränkungen der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV betroffen ist, so hat er mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zu schätzen, welchen Anteil die der nicht betroffenen Branche zuzuordnenden Umsätze an seinem Gesamtumsatz ausmachen. Die Schätzung ist anhand von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit auf die Verhältnisse, die für ihn im Betrachtungszeitraum gemäß Punkt 4.1 ohne die Einschränkungen der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV gegeben wären, zu beziehen und ist der Finanzverwaltung gemäß Punkt 6.1.5 bei der Antragstellung bekanntzugeben. Die vom Antragsteller getätigten Angaben werden von der Finanzverwaltung übernommen und der Anteil an Umsätzen, der Branchen zuzurechnen ist, die gemäß Punkt 3.1.3 nicht direkt von den Einschränkungen der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV betroffen waren beziehungsweise sind, wird vom gemäß Punkt 4.5 ermittelten vergleichbaren Vorjahresumsatz in Abzug gebracht. Von dem so ermittelten Betrag ist gemäß Punkt 4.4 lit. b und c die Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes abzuleiten; dabei sind jedoch die Höchstbeträge und die Mindesthöhe gemäß der Punkte 4.2.2 und 4.3 zu beachten.

12. In Anhang 1 lautet Punkt 4.6 wie folgt:

„4.6 Ist ein im Sinne des Punkts 3.1.3 von den Einschränkungen der 2. COVID-19-SchuMaV, der 3. COVID-19-SchuMaV oder der 2. COVID-19 NotMV direkt betroffener Antragsteller im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit sowohl in einer Branche tätig, die im Sinne des Punkts 3.1.3 direkt von den Einschränkungen der 2. COVID-19-SchuMaV, der 3. COVID-19-SchuMaV oder der 2. COVID-19 NotMV betroffen ist, als auch in einer Branche, die im Sinne des Punkts 3.1.3 nicht direkt von den Einschränkungen der 2. COVID-19-SchuMaV, der 3. COVID-19-SchuMaV oder der 2. COVID-19 NotMV betroffen ist, so hat er mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zu schätzen, welchen Anteil die der nicht betroffenen Branche zuzuordnenden Umsätze an seinem Gesamtumsatz ausmachen. Die Schätzung ist anhand von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit auf die Verhältnisse des Betrachtungszeitraums gemäß Punkt 4.1 zu beziehen und ist der Finanzverwaltung gemäß Punkt 6.1.5 bei der Antragstellung bekanntzugeben. Die vom Antragsteller getätigten Angaben werden von der Finanzverwaltung übernommen und der Anteil an Umsätzen, der Branchen zuzurechnen ist, die gemäß Punkt 3.1.3 nicht direkt von den Einschränkungen der 2. COVID-19-SchuMaV, der 3. COVID-19-SchuMaV oder der 2. COVID-19 NotMV betroffen sind, wird vom gemäß Punkt 4.5 ermittelten vergleichbaren Vorjahresumsatz in Abzug gebracht. Von dem so ermittelten Betrag ist gemäß Punkt 4.4 lit. b und c die Höhe des Lockdown-Umsatzersatzes abzuleiten; dabei sind jedoch die Höchstbeträge und die Mindesthöhe gemäß der Punkte 4.2.2 und 4.3 zu beachten.“

22. Da – wie sich aus dem oben zitierten Punkt 3.1.3 letzter Satz ergibt – die Entschädigung nach Branchen erfolgte und die Branchenabgrenzung nach der ÖNACE-2008-Klassifikation vorzunehmen war, regelt Punkt 4.6 die Berechnung des "Lockdown-Umsatzersatzes" für Unternehmen, die in vom "Lockdown-Umsatzersatz" erfassten und **nicht** erfassten Branchen tätig waren. Umsätze aus nicht erfassten Branchen dürften bei der Berechnung des "Lockdown-Umsatzersatzes" nicht berücksichtigt werden. Darum geht es aber hier nicht, weil die gesamte Branche, also der Einzel- wie der Großhandel eine erfasste Branche waren: Klasse G 45.11 ist Handel mit Kraftwagen mit einem Gesamtgewicht von 3,5 t oder weniger.

## C. GUTACHTEN

### 1. Punkt 4.6 als falsche Rechtsgrundlage

23. Bevor auf eigentliche Fragestellung eingegangen wird, ist Folgendes zu bemerken: Das Finanzamt für Großbetriebe stützt den Rückforderungsanspruch auf Punkt 4.6 der aber nur dann anwendbar ist, wenn ein *"im Sinne des Punkts 3.1.3 von den Einschränkungen der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV direkt betroffener Antragsteller im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit **sowohl in einer Branche tätig, die im Sinne des Punkts 3.1.3 direkt von den Einschränkungen der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV betroffen ist, als auch in einer Branche, die im Sinne des Punkts 3.1.3 nicht direkt von den Einschränkungen der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV betroffen ist**"*<sup>6</sup>. Dann hat dieser Unternehmer *"mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zu schätzen, welchen Anteil die der nicht betroffenen Branche zuzuordnenden Umsätze an seinem Gesamtumsatz ausmachen. Die Schätzung ist anhand von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit auf die Verhältnisse, die für ihn im Betrachtungszeitraum gemäß Punkt 4.1 ohne die*

<sup>6</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

*Einschränkungen der COVID-19-SchuMaV oder der COVID-19-NotMV gegeben wären, zu beziehen und ist der Finanzverwaltung gemäß Punkt 6.1.5 bei der Antragstellung bekanntzugeben".*

24. Die Adressatin des Rückförderungsbescheids war aber unstrittig ausschließlich in der Branche **G 45.11** "*Handel mit Kraftwagen mit einem Gesamtgewicht von 3,5 t oder weniger*" tätig, die nach Anhang 2 insgesamt betroffen. Wie in Punkt 3.1.3 der Förderrichtlinien festgelegt, waren die Branchen ausschließlich iSd der ÖNACE-2008-Klassifizierung zu bestimmen und findet sich im – zitierten – Anhang 2 ganz klar die hier betroffene Branche **G 45.11**. Branche iSd der ÖNACE-2008-Klassifizierung ist daher – unzweifelhaft – **G 45.11**. Die Bescheidadressatin war daher ausschließlich in der erfassten Branche **G 45.11** und nicht auch zusätzlich in einer nicht erfassten Branche tätig.
25. Die Rückforderung auf Punkt 4.6 der Förderrichtlinien zu stützen ist daher rechtswidrig. Vor dem Hintergrund des Rechtsanspruchs auf Fördergewährung und der Qualifikation der Fördergesetze und -richtlinien als Außenrecht gelten hier – wie weiter oben nachgewiesen – die sonst der Hoheitsverwaltung vorbehaltenen strengen legalitätsrechtlichen Anforderungen. Aus diesem Grund und der hohen Eingriffsintensität (schließlich wird in einen zivilrechtlich geschlossenen Fördervertrag quasi rückwirkend eingegriffen) kann Punkt 4.6 – interpretativ – nicht erweitert und im vorliegenden Fall angewendet werden; wobei sich das eigentlich schon aus dem klaren Wortlaut und dem *telos* der Bestimmung ergibt.
26. Punkt 8.3, der sich auf Punkt 4.6 bezieht, kann daher nicht Rechtsgrundlage für eine etwaige Rückforderung sein. Dasselbe gilt für Punkt 8.4, weil die Bescheidadressatin bei der Beantragung der Förderung keine unrichtigen oder unvollständigen Angaben gemacht hat oder andere in Punkt 8.4 enthaltene Rückforderungsgründe gesetzt hat.
27. Schon aus diesen Gründen ist der Rückforderungsbescheid inhaltlich rechtswidrig und ersatzlos zu beheben.

## **2. Branchenabgrenzung**

28. Wie oben unter Punkt 4.2 dargetan hat die Branchenabgrenzung hinsichtlich der betroffenen Unternehmen gemäß Punkt 3.1.3 (b) letzter Satz der Förderrichtlinien "*im Sinne der ÖNACE-2008-Klassifikation*" zu erfolgen. Was darunter zu verstehen ist, wurde in Rz 17 ff, insbesondere Rz 19, bereits erläutert. Die relevanten ÖNACE-Klassifikationen finden sich – wie bereits oben ausgeführt – in Anhang 2 der Förderrichtlinien. Punkt 3.1.3 (b) der Förderrichtlinien verweist zwar nicht auf den Anhang, implizit ergibt sich das aber auch aus Punkt 4.2.3 der Förderrichtlinien, der sich im Zusammenhang mit dem Prozentsatz des Umsatzensatzes auf Punkt 3.1.3 (b) und Anhang 2 bezieht.
29. Außerdem: Worauf soll sich die in Punkt 3.1.3 (b) erwähnte "*Branchenabgrenzung im Sinne der ÖNACE-2008-Klassifikation*" sonst beziehen als auf die in Anhang 2 angeführten Ebenen, für die ein Prozentsatz des Umsatzensatzes festgelegt wird. Wenn sich der Prozentsatz des Umsatzensatzes jeweils auf den fünfstelligen Code,



mithin die Klasse (1 Buchstabe + 4 Ziffern = "Klasse" im Rahmen der ÖNACE-2008-Klassifikation) bezieht, ist es denkunmöglich, die Branchen anders als durch die Klassen im Rahmen der ÖNACE-2008-Klassifikation abzugrenzen.

30. Wie schon oben unter Rz 19 ausgeführt, unterscheidet die gewählte Ebene **G 45.11** "*Handel mit Kraftwagen mit einem Gesamtgewicht von 3,5 t oder weniger*" nicht zwischen B2C oder B2B. Diese Differenzierung findet sich erst bei der **Unterklasse G 45.11-1** (Großhandel) und der **Unterklasse G 45.11-2** (Einzelhandel). Anhang 2 der Förderrichtlinien erklärt allerdings die Ebene **G 45.11** für relevant, welche – wie mehrfach dargetan – diese Differenzierung nicht vornimmt.
31. Das ist kein "Missgeschick" des Ordnungsgeber oder keine "Unwissenheit", dass es auch die **Unterklassen G 45.11-1** (Großhandel) und **45.11-2** (Einzelhandel) gibt, sondern eine bewusste Entscheidung. Etwa bei den Kraftwagenteilen und -zubehör, bei Datenverarbeitungsgeräten, Unterhaltungselektronik, Textilien, Metallwaren und Baubedarf, elektrischen Haushaltsgeräten, Büchern, Schuhen und Lederwaren, Spielwaren, etc wird ausdrücklich nur der "*EH*" (Einzelhandel) erfasst, während das beim Handel mit Kraftwagen  $\leq 3,5t$ ,  $\geq 3,5t$  sowie beim Handel und der Reparatur von Krafträdern nicht der Fall ist.
32. Und selbst wenn man der unzutreffenden Ansicht wäre, der Ordnungsgeber hätte einfach immer nur auf die Ebene der jeweiligen "Klasse" abgestellt und die Problematik der mangelnden Unterscheidung in Groß- und Einzelhandel im konkreten Fall "übersehen" (was nicht unterstellt werden kann), so wäre das – wie oben unter Rz 18 und 20 dargetan – eine zulässige Verwaltungsvereinfachung bzw Durchschnittsbetrachtung.
33. Daran vermag auch der ausdrückliche Bezug in Punkt 3.1.3 (b) auf "*§ 5 Abs. 1 Z 1 (Einzelhandel)*" nicht zu ändern, weil hier die in der COVID-19-NotMV verordneten Beschränkungen für bestimmte Unternehmen wiedergegeben werden, um die Betroffenheit zu bestimmen. Nur derartige Unternehmen kommen für den Lockdown-Umsatzersatz in Frage. Und an der Betroffenheit ändert sich nichts, nur weil ein Unternehmen neben dem Einzel- auch Großhandel betreibt.
34. Hinzu kommt: Ganz klar wird im letzten Satz des Punkt 3.1.3 (b) festgelegt, dass die "*Branchenabgrenzung [...] im Sinne der ÖNACE-Klassifikation vorzunehmen*" ist. Und diese Branchenabgrenzung und der zu ersetzende Prozentsatz des Umsatzes wird – wie bereits mehrfach dargetan – in Anhang 2 vorgenommen, auf den sich der – ebenfalls erwähnte – Punkt 4.2.3 der Förderrichtlinien hinsichtlich der Berechnung und des zu ersetzenden Prozentsatzes des Lockdown-Umsatzersatzes bezieht.
35. Der Wortlaut der auszulegenden Förderrichtlinien, insbesondere jener des Punkt 3.1.3 (b) letzter Satz, wonach die die "*Branchenabgrenzung [...] im Sinne der ÖNACE-Klassifikation vorzunehmen*" ist, sowie Punkt 4.2.3 und insbesondere auch Anhang 2, der die ÖNACE-Branchenabgrenzung letztendlich vornimmt, sind klar und bieten daher keinen Spielraum zu einer anderweitigen Auslegung.
36. Das ist auch vor dem -in Punkt 3 – erwähnten Hintergrund zu sehen, dass das ABBAG-G und die Förderrichtlinien für den Lockdown-Umsatzersatz keine

Selbstbindungsnormen, sondern Gesetz bzw. Verordnung im formellen und materiellen Sinn mit Außenwirkung sind, die einen Rechtsanspruch auf Förderung begründen. Der Fördergeber COFAG konnte daher – auch im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung – nur aufgrund und nicht bloß im Rahmen der gegebenen Ermächtigung tätig werden. Anstatt des – aus der Fiskalgeltung der Grundrechte resultierenden – Diskriminierungsverbots gilt hier auch im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung ausnahmsweise das strenge Legalitätsprinzip wie bei einer bescheidmäßigen Zuerkennung des Anspruchs auf Ersatz des Verdienstentgangs nach § 32 EpiG.

37. Für einen, dem klaren Wortlaut der mit Außenwirkung ausgestatteten Förderrichtlinien widersprechenden Rückerstattungsanspruch besteht daher im vorliegenden Fall kein Raum.

### **3. "Pauschalierung" in anderen Bereichen**

38. Dass der Ordnungsgeber mit Pauschalierungen im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung (siehe dazu Rz 18 oben) "großzügig" umging, zeigen nachstehende Beispiele aus anderen Branchen:

- a) Auf die Frage *"Müssen die Umsätze zur Gänze ausfallen oder reicht es, wenn sie teilweise (z.B. Gastronomiebetrieb mit Lieferdienst) ausfallen?"* antwortete COFAG in den FAQ wie folgt:

*"Wir wollen unternehmerische Initiative nicht bestrafen und daher sind auch Unternehmen voll anspruchsberechtigt, die Umsätze durch Erweiterung ihrer Geschäftstätigkeit erzielen. Umsätze, die von einem direkt betroffenen Unternehmen innerhalb einer direkt betroffenen Branche weiter erwirtschaftet werden, sind nicht schädlich, werden nicht gegengerechnet und reduzieren den Umsatzersatz nicht."*

- b) Oder die Frage *"Sind Hotels anspruchsberechtigt, wenn sie Geschäftsreisende beherbergen?"* wird – wie folgt – beantwortet:

*"Wir wollen unternehmerische Initiative nicht bestrafen und daher sind auch diese Unternehmen voll anspruchsberechtigt."*

39. Das ist ein weiteres Indiz dafür, dass es nicht zu beanstanden ist, dass der Ordnungsgeber im vorliegenden Fall nicht gegen B2B und B2C differenzierte und im Rahmen einer zulässigen Durchschnittsbetrachtung den vollen Lockdown-Umsatzersatz gewährte.

### **4. Treu und Glauben**

40. Der Grundsatz von Treu und Glauben – als Ausprägung des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes – schließt das Abgehen von einer, insbesondere schriftlich

geäußerten behördlichen Praxis ohne besondere, rechtfertigende Begründung grundsätzlich aus.<sup>7</sup>

41. Die – mittlerweile abgewickelte – COFAG, deren Wissen der nunmehr zuständigen Finanzverwaltung zuzurechnen ist, hat auf Anfrage der WKO für ein betroffenes Unternehmen Folgendes ausgeführt:

*"Sehr geehrter Herr Mag. Kühnelt!*

*Bezugnehmend auf Ihre Anfrage vom 25. Juni 2024, in der Sie sich namens der ... GmbH und der ... GmbH (die „Antragsteller“) an Herrn Mag. Schimpel gewandt haben, erlauben wir uns, Ihnen nach eingehender Prüfung des Sachverhalts und der damit einhergehenden Rechtslage Folgendes mitzuteilen:*

*Beide Antragsteller sind laut unseren Aufzeichnungen unter anderem in der Branche „Einzelhandel mit Kraftwagen <=3,5t“ (ÖNACE G45.11-2) tätig.*

*Nach Punkt 3.1.3 lit b der VO über die Gewährung des Lockdown-Umsatzersatzes November („VO Umsatzersatz“) ist ein Antragsteller als begünstigtes Unternehmen zu qualifizieren, wenn (i.) das Unternehmen von den in der COVID-19-NotMV verordneten Einschränkungen betroffen ist, und (ii.) in einer Branche tätig ist, die direkt von den mit der COVID-19-NotMV verordneten Einschränkungen betroffen ist. (In der VO über die Gewährung des Lockdown-Umsatzersatzes Dezember findet sich die Bestimmung in Punkt 3.1.3 lit c, die ihrerseits auf die 2. COVID-19-NotMV Bezug nimmt.) Die Abgrenzung der Branchen ist im Sinne der ÖNACE-2008-Klassifikation vorzunehmen.*

*Beide VO listen in Anhang 2 jene Branchen des Handels auf, die von den Einschränkungen betroffen waren und nennt die jeweils anzuwendende Ersatzrate. Eine der dort angeführten Branchen ist die Branche „Handel mit Kraftwagen <=3,5t“ (ÖNACE: G45.11), die sich in die beiden Untergruppen Großhandel (G45.11-1) und Einzelhandel (G45.11-2) unterteilt. Durch die Erwähnung der Obergruppe G45.11 trifft der Verordnungsgeber offenkundig keine Unterscheidung zwischen Groß- und Einzelhandel. Die Textierung legt sohin nahe, dass der Verordnungsgeber beide Untergruppen als Branchen qualifiziert, die von Einschränkungen der COVID-19-NotMV betroffen sind.*

*Die Antragsteller sind somit in einer Branche tätig, die von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV betroffen war (Einzelhandel mit Kraftwagen). Auch war ihre Handelstätigkeit von dem Betretungsverbot in § 5 Abs. 1 Z 1 COVID-19-NotMV direkt betroffen.*

*Dieser Umstand ist für die Berechnung der Vergleichsumsätze nach Punkt 4.6 der VO Umsatzersatz von Bedeutung. Nach dieser Bestimmung sind die Umsätze aus einer Branche, die nicht direkt von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV betroffen ist, vom Gesamtumsatz im Vergleichszeitraum in Abzug zu bringen (sofern das Unternehmen auch Umsätze aus einer Branche erzielte, die direkt von*

---

<sup>7</sup> Vgl dazu etwa VfSlg 8725/1980.

den Einschränkungen der COVID-19-NotMV betroffen ist). Wie bereits ausgeführt, stellt der Einzelhandel mit Kraftwagen (ÖNACE G45.11) eine Branche dar, die von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV direkt betroffen ist. Eine Unterteilung dieser Branche in eine B2B- und B2C-Untergruppe ergibt sich weder aus Anhang 2 der Umsatzersatz VO noch nach ÖNACE-Klassifikation. Folglich ist ein Händler, der KFZ an Unternehmen verkauft, in derselben Branche tätig wie ein Händler, der KFZ an Privatpersonen verkauft. Da diese Branche von den Einschränkungen der COVID-19-NotMV betroffen ist, ist nach Ansicht der COFAG Punkt 4.6 der VO auf die gegenständlichen Sachverhalte nicht anwendbar und hat eine Herausrechnung der B2B-Umsätze zu unterbleiben.

Wir hoffen, dass wir Ihnen mit diesen Ausführungen weiterhelfen konnten und verbleiben

*Bei Rückfragen ersuchen wir um Bekanntgabe der in der Betreffzeile angeführten BE-Kennung, um eine rasche und sichere Weiterbearbeitung zu gewährleisten.*

Freundliche Grüße  
Ihr COFAG-Team

**COFAG | COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH**

Taborstraße 1-3, 1020 Wien

[www.cofag.at](http://www.cofag.at) | [www.fixkostenzuschuss.at](http://www.fixkostenzuschuss.at) | [www.umsatzersatz.at](http://www.umsatzersatz.at)"

42. Nicht überraschend, weil so in den Förderrichtlinien vorgegeben, vertritt die COFAG die Auffassung, es wäre im gegenständlichen Fall nicht zwischen dem Groß- und Einzelhandel zu differenzieren.
43. Das Wesen der Wissenszurechnung – im privaten wie im öffentlich-rechtlichen Bereich – ist das unbestrittene Ergebnis jeder arbeitsteiligen Organisation, welche durch Organe tätig wird, die durch Organwalter eines Geschäftsapparats unterstützt werden. So handelt der Bundesminister als Organ nicht selbst, sondern verfügt über den "Hilfsapparat" Bundesministerium. Dort erledigen einzelne Organwalter, Sektions-, Bereichs- und Gruppen- und Abteilungsleiter sowie auch einzelne mit "Unterschriftsbefugnis" ausgestattete Referenten, Angelegenheiten für den Bundesminister und approbieren so Akten, erlassen Bescheide, Verordnungen und setzen andere hoheitliche oder schlicht- sowie nicht-hoheitliche Verwaltungsakte.
44. Dabei erwerben Sie Wissen – insbesondere, wenn ein Verwaltungsverfahren nach dem Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetz geführt werden, gilt der Grundsatz der materiellen Wahrheit. Es ist – von Amts wegen – der entscheidungsrelevante Sachverhalt zu ermitteln. Außen in den wenigen Fällen, in denen sich der Bundesminister die Genehmigung des Verwaltungsakts vorbehalten hat, wird er von der überwiegenden Anzahl der Sachverhalte und der Erledigungen nicht Kenntnis haben, obwohl sie "Für den Bundesminister" entschieden wurden (wie es in der Approbationsformel heißt). Gleichwohl ist unbestritten, dass der Minister sich das Handeln seiner "Vertreter", also seiner Organwalter zurechnen lassen muss.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Vgl dazu grundsätzlich Reinhardt, Wissen und Wissenszurechnung im öffentlichen Recht (2010) *passim*.

Genannt wird dieser Grundsatz der Wissenszurechnung "Organtheorie" oder "Wissensvertretung".<sup>9</sup>

45. Dass sich das Bundesministerium für Finanzen ("**BMF**") – bekanntlich in verfassungswidrigerweise – zur Abwicklung der COVID-19-Förderungen einer juristischen Person des Privatrechts, nämlich der COFAG, bediente, vermag daran nichts zu ändern. Wissensvertretung schließt ja geradezu mit ein, dass das Wissen des Vertreters, hier der COFAG als "Verwaltungshelferin" und ausgegliederter dem BMF als ausgliedernder Rechtsträger zuzurechnen ist.
46. Normiert ist das in § 1 Abs 2 des COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz ("**COFAG-NoAG**"), wonach die *"der COFAG obliegenden Aufgaben [...] ... beginnend ab 1. August 2024 vom Bund wahrzunehmen und durch den Bundesminister für Finanzen zu vollziehen"* sind. Konkret wurde das Wissen der COFAG gemäß § 17 Abs 1 COFAG-NoAG an das im konkreten Fall über den Rückerstattungsanspruch entscheidende Finanzamt (für Großbetriebe) übertragen.
47. Dieses muss sich daher die oben in Rz 36 wiedergegebene schriftliche Auskunft der COFAG zurechnen lassen, weil dadurch ein berechtigtes Vertrauen der Förderwerberin und nunmehrigen Bescheidadressatin entstanden ist.

## 5. Schadenersatz

48. Da die Förderrichtlinien nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofs Rechtsverordnungen im formellen und materiellen Sinn sind und keine bloßen Verwaltungsverordnungen (Selbstbindungsnormen), sondern Außenwirkung haben und einen Rechtsanspruch auf Gewährung des Lockdown-Umsatzersatzes gewähren, stellt sich die Frage, ob die Bescheidadressatin – im Falle einer abschlägigen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs, der erforderlichenfalls nach einer negativen Entscheidung des Bundesfinanzgerichts anzurufen ist – Amtshaftungsansprüche gegen die Republik Österreich (Bund) geltend machen könnte, weil diese die Förderrichtlinien unklar formulieren (*quod non*) und die COFAG der Bescheidadressatin zunächst den vollen Lockdown-Umsatzersatz gewährte, der nun – bezogen auf B2B-Geschäfte – teilweise zurückzuzahlen ist.
49. Für Schadenersatz- bzw Amtshaftungsansprüche sehen wir im vorliegenden Fall aus nachstehenden Gründen wenig Raum:
  - a) Kommt der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis, dass das Finanzamt zu Recht einen Rückforderungsanspruch stellte, dann liegt keine unvertretbare Rechtsauffassung vor und ist Amtshaftungsansprüchen damit die Grundlage entzogen. Dann ist auch der Argumentation der Unklarheit der Boden entzogen, weil die Förderrichtlinien dann aus Sicht des Verwaltungsgerichtshofs ausreichend klar waren.
  - b) Und eine etwaige Unklarheit müsste durch Erkenntnisbeschwerde beim Verfassungsgerichtshof bekämpft werden. Hebt der Verfassungsgerichtshof

---

<sup>9</sup> *Ibid*, 48 ff.



# D O R D A

die Förderrichtlinien als gesetzwidrig auf, so sind diese zu "sanieren" und es gibt wohl keinen Schaden. Weist der Verfassungsgerichtshof die Erkenntnisbeschwerde (zurück oder wahrscheinlicher) ab, so bestand keine Unklarheit, welche die Grundlage für Amtshaftungsansprüche sein könnten.

\*\*\*\*\*

Beste Grüße,

DORDA Rechtsanwälte GmbH

Bernhard Müller