



Marie-Christin Inzinger, MSc (WU)/Sabine Weintögl, MSc (WU)

Die steuerliche Behandlung von COVID-19-Zuschüssen

ÖStZ 2021/224

Es wurde sowohl auf Bundes- als auch auf Landes- und Gemeindeebene eine Reihe an COVID-19-Beihilfen geschaffen, für die weitgehende Steuerbefreiungen vorgesehen sind. In diesem Beitrag wird die steuerliche Behandlung ausgewählter COVID-19-Zuschüsse erläutert, wobei auch auf eine sich daraus ergebende Mehr-Weniger-Rechnung sowie auf mögliche Steuerlatenzen eingegangen werden soll.

1. Einleitung

Während bei anderen Formen der Außenfinanzierung die Erfolgsneutralität durch die bilanzielle Abbildung einer entsprechenden Verpflichtung gewahrt ist, sind echte Zuschüsse dadurch gekennzeichnet, dass ihnen keine Rückzahlungsverpflichtung gegenübersteht.¹ Aus diesem Grund sind Zuschüsse (= Zuwendungen) grundsätzlich steuerpflichtig, insofern keine Steuerbefreiung gem § 3 Abs 1 EStG vorliegt. Für ausgewählte COVID-19-Zuschüsse hat der Gesetzgeber aber weitgehende Steuerbefreiungen geschaffen. Nachfolgend werden die generellen steuerrechtlichen Regelungen zu Zuwendungen überblicksartig dargestellt, bevor auf die Steuerwirkung der einzelnen COVID-19-Zuschüsse eingegangen wird.

2. Zuschüsse im Steuerrecht allgemein

Zuschüsse an einen Betrieb (bzw Zuwendungen in das Betriebsvermögen) führen bei dem Empfänger zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens und resultieren daher in einem ertragsteuerbaren Gewinn bzw Überschuss. Soweit öffentlichen Zuwendungen beim empfangenden Unternehmen keine Leistung des Unternehmers iSd UStG gegenübersteht, unterliegen diese nicht der Umsatzsteuer. Zuschüsse sind grundsätzlich ertragsteuerpflichtig, wobei sich in § 3 Abs 1 EStG ein Katalog findet, der Steuerbefreiungen für diverse Zuwendungen vorsieht. Dieser ist heterogen ausgestaltet und differenziert nach dem Zuschussnehmer bzw -geber, dem Zweck bzw Anlass oder auch der Erscheinungsform des Zuschusses.²

Gem § 3 Abs 1 Z 5 lit d EStG sind Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz steuerfrei, was dazu führt, dass Zuwen-

dungen des Arbeitsmarktservices (AMS) im Rahmen von Kurzarbeit generell immer steuerfrei sind.³ Des Weiteren sind gem § 3 Abs 1 Z 6 EStG Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zur Instandsetzung dieser von der Ertragsteuer ausgenommen. Öffentliche Mittel werden in § 3 Abs 4 EStG definiert und sind ua Mittel, die von juristischen Personen des privaten Rechts stammen, wenn an diesen ausschließlich inländische oder vergleichbare in der EU bzw im EWR ansässige Körperschaften des öffentlichen Rechts oder Einrichtungen der EU beteiligt sind und die finanziellen Mitteln überwiegend von diesen Institutionen stammen.

Neben diesen dargestellten Zuwendungen gibt es jedoch noch diverse Steuerbefreiungen für Zuschüsse (zB Zuwendungen aufgrund von Hilfsbedürftigkeit), auf welche hier nicht näher eingegangen werden soll.

Es soll jedoch nicht nur die steuerliche Behandlung von Zuwendungen dem Grunde nach aufgezeigt werden, sondern auch auf den Wertansatz von mit steuerbefreiten Zuwendungen angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern hingewiesen werden. Grundsätzlich sind gem § 6 Z 10 EStG die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten um die steuerfreie Zuwendung vermindert anzusetzen, was dazu führt, dass nur diese verminderten Anschaffungs- bzw Herstellungskosten steuerlich als Absetzung für Abnutzung (AfA) über die Nutzungsdauer verteilt absetzbar sind.

Weiters muss auch noch die Bedeutung des § 20 Abs 2 EStG bzw des § 12 Abs 2 KStG iZm steuerbefreiten Zuschüssen hervorgehoben werden, da nach diesen Bestimmungen ein steuerliches Abzugsverbot für Ausgaben besteht, welche mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen unmittelbar zusammenhängen. Dieses Abzugsverbot kommt somit bei steuerfreien Zuschüssen grundsätzlich zur Anwendung.

3. Steuerwirkung ausgewählter COVID-19-Zuschüsse

Die COVID-19-Beihilfen sollten grundsätzlich steuerfrei sein, wobei die generelle Steuerfreiheit dieser Zuwendungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG) und die Einführung einer Ausnahmebestimmung eingeschränkt wurde. Weiters sind auch die Bestimmungen des § 20 Abs 2 EStG bzw des § 12 Abs 2 KStG zu beachten, welche bei steuerneutralen Zuschüssen (insofern dieses Abzugsverbot nicht explizit aus-

¹ Vgl dazu auch Kofler/Fritz-Schmied, Finanzierung durch Subventionen, in: Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre IV³ 141 ff.

² Vgl Kofler/Fritz-Schmied, Finanzierung durch Subventionen 141.

³ Anmerkung: Die COVID-19-Kurzarbeit, welche nicht Gegenstand des Beitrages ist, ist somit bereits aufgrund dieser Bestimmung steuerfrei.



geschlossen wird) dazu führen, dass es im Ergebnis zu keiner Steuerentlastung, sondern lediglich zu einer Steuerneutralität kommt.

3.1. COVID-19-Investitionsprämie

Die COVID-19-Investitionsprämie soll das durch die Pandemie geschmälerete Investitionsaufkommen der Unternehmen erhöhen, weswegen neben der Zurverfügungstellung von entsprechenden Geldmitteln auch steuerliche Begünstigungen geschaffen wurden.⁴ So stellt nach § 124b Z 365 EStG idF Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (KonStG 2020) die COVID-19-Investitionsprämie nach dem Investitionsprämienengesetz keine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar, weswegen der Zuschuss steuerfrei ist. Nach § 6 Z 10 EStG sind steuerfreie Subventionen aus öffentlichen Mitteln von den Anschaffungskosten abzuziehen. Da nach § 124b Z 365 EStG diese Bestimmung für die COVID-19-Investitionsprämie nicht anwendbar ist, kürzt dieser Zuschuss die steuerlichen Anschaffungskosten des geförderten Wirtschaftsguts nicht.

Auch das Abzugsverbot gem § 20 Abs 2 EStG bzw § 12 Abs 2 KStG ist auf die COVID-19-Investitionsprämie ausdrücklich nicht anzuwenden, weswegen es auch zu keiner Kürzung der damit in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen kommt. Somit ist die steuerliche AfA, die von den ungekürzten Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts zu ermitteln ist, voll abzugsfähig. Gleiches gilt für Zinsaufwendungen, die iZm einer etwaigen Rückzahlungsverpflichtung der Förderung bei Verstößen gegen die Förderbindungen anfallen.⁵

Da die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten nach der in der Bilanzierungspraxis⁶ gängigen Bruttomethode vom erhaltenen Zuschuss ebenfalls nicht beeinflusst werden, führt dies (bei gleicher Abschreibungsmethode und Nutzungsdauer) zunächst zum gleichen unternehmens- und steuerrechtlichen Abschreibungsaufwand. Erst die erfolgswirksame Auflösung des nach dem Eigenkapital ausgewiesenen Sonderpostens ist im Rahmen einer negativen Mehr-Weniger-Rechnung zu korrigieren.⁷

Die Steuerfreiheit der COVID-19-Investitionsprämie führt mangels Umkehrbarkeit der Steuerentlastung zu einer permanenten Differenz, weswegen aus dem Zuschuss selbst grundsätzlich keine latenten Steuern resultieren. Unabhängig davon sind jedoch latente Steuern aus der Verwendung von abweichenden Abschreibungsmethoden bzw Nutzungsdauern zu bilanzieren.⁸

3.2. Fixkostenzuschuss und Verlustersatz

Sowohl der Fixkostenzuschuss als auch der Verlustersatz sind gem § 124b Z 348 lit c EStG steuerfrei. Im Gegensatz zur Investitionsprämie kommt jedoch das steuerliche Abzugsverbot gem § 20 Abs 2 EStG bzw § 12 Abs 2 KStG zur Anwendung, weshalb die Aufwendungen, welche zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Zuschusses herangezogen wurden, zu kürzen sind. Der Kürzungsbetrag ist vom gewährten Zuschuss abhängig und anteilig auf die einbezogenen Aufwendungen aufzuteilen. Der auf einen fiktiven Unternehmerlohn entfallende Anteil des Zuschusses, welcher beim Fixkostenzuschuss in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden kann, führt zu keiner Kürzung der steuerlichen Betriebsausgaben.⁹ Diesem steht jedoch auch keine Betriebsausgabe gegenüber.¹⁰ Wenn der zu kürzende Aufwand und der Zuschuss nicht demselben Veranlagungsjahr zuzuordnen sind, stellt die Gewährung des Zuschusses ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295 BAO dar, wodurch eine Bescheidänderung möglich ist.¹¹

Aufgrund des Zusammenwirkens der beiden Regelungen (Steuerfreiheit und Abzugsverbot im selben Ausmaß) ist grundsätzlich keine Mehr-Weniger-Rechnung zu berücksichtigen. Da der Fixkostenzuschuss gem § 124b Z 348 lit c EStG steuerfrei ist, kommt es im selben Ausmaß zu einer entsprechenden Aufwandskürzung der tatsächlich angefallenen Fixkosten gem § 20 Abs 2 EStG. Sollte jedoch ein fiktiver Unternehmerlohn in der Bemessungsgrundlage des Fixkostenzuschusses und somit im gewährten Zuschuss enthalten sein, ist in Bezug auf diesen Teil des Zuschusses eine negative Mehr-Weniger-Rechnung zu berücksichtigen. Nachdem es sich hierbei ebenfalls um eine permanente Differenz handelt, resultieren daraus keine latenten Steuern. Bezüglich des Realisierungszeitpunktes verweist der Entwurf des EStR-Wartungserlasses 2021 auf die AFRAC-Fachinformation: COVID-19, weswegen davon auszugehen ist, dass sich daraus jedenfalls keine temporären Differenzen ergeben sollten.¹²

⁹ Vgl dazu auch Entwurf EStR-Wartungserlass 2021 Rz 313e.

¹⁰ Dem auf den Förderbetrag entfallenden Teil aus dem kalkulatorischen Unternehmerlohn steht grundsätzlich kein Aufwand gegenüber. Dies gilt allerdings nicht für Sozialversicherungsbeiträge, die zur Auffüllung auf den Maximalbetrag des Unternehmerlohns angesetzt wurden. Beträgt der rechnerisch ermittelte Unternehmerlohn nämlich weniger als 2.666,67 € pro Monat, können auch die Sozialversicherungsbeiträge als Unternehmerlohn angesetzt werden. Da die Sozialversicherungsbeiträge im Jahresabschluss erfolgsmindernd erfasst sind, ist für den Teil des Unternehmerlohns, der auf die Sozialversicherungsbeiträge entfällt, keine Mehr-Weniger-Rechnung zu erfassen (Steuerfreiheit und Abzugsverbot im selben Ausmaß).

¹¹ Vgl dazu auch Entwurf EStR-Wartungserlass 2021 Rz 313b.

¹² Vgl dazu Entwurf EStR-Wartungserlass 2021 Rz 313g, wobei darauf hinzuweisen ist, dass es im Entwurf des Wartungserlasses eine sprachliche Abweichung zur AFRAC-Fachinformation: COVID-19 gibt, da die Formulierung den Antrag voraussetzt und dies eine steuerrechtliche Realisierung bei noch nicht erfolgter, aber mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erfolgreicher Antragstellung somit ausschließen würde.

⁴ Vgl *Permanschlager/Lehner*, Investitionsprämie NEU, DJA 4/2020, 116.

⁵ Vgl *Bryndza/Stückler/Kuntner*, COVID-19: Investitionsprämie nach dem InvPrG in der Unternehmens- und Steuerbilanz, RWZ 10/2020, 337.

⁶ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB) (Dezember 2015) Rz 29.

⁷ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6 Rz 24 ff; *Permanschlager/Lehner*, DJA 4/2020, 116. Erfolgt der Ausweis hingegen nach der Nettomethode, wird der Zuschuss direkt von den Anschaffungskosten abgesetzt, weswegen die zu geringen unternehmensrechtlichen Aufwendungen im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung zu erhöhen sind.

⁸ Vgl *Bryndza/Stückler*, Die Bilanzierung der „COVID-19 Investitionsprämie“, LexisNexis Rechtsnews 29441, Stand 27. 7. 2020.



3.3. Lockdown-Umsatzersatz

Im Gegensatz zu den übrigen, auf der Grundlage des § 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetzes beruhenden COVID-19-Zuschüssen stellen der Lockdown-Umsatzersatz I und der Lockdown-Umsatzersatz II steuerpflichtige (Betriebs-)Einnahmen dar und sind wie real erzielte Umsätze zu erfassen.¹³ Dies wurde im Rahmen des COVID-19-StMG in § 124b Z 348 lit c EStG normiert.¹⁴

Da beide Lockdown-Umsatzersätze steuerpflichtig sind, scheidet das Abzugsverbot ohnehin aus. Darüber hinaus stehen die Zuschüsse mit keinen Aufwendungen oder Ausgaben in un-

mittelbarem Zusammenhang. Es entsteht daher keine Abweichung zum unternehmensrechtlichen Ergebnis bzw zum Ansatz in der Unternehmensbilanz, weshalb daraus weder eine Mehr-Weniger-Rechnung noch latente Steuern resultieren.

4. Zusammenfassende Darstellung

Die wesentlichen Informationen zu den steuerlichen Auswirkungen der in diesem Beitrag behandelten COVID-19-Zuschüsse werden in nachfolgender Tabelle noch einmal überblicksartig dargestellt:

COVID-19-Zuschuss	Mittelherkunft/Rechtsgrundlage	Steuerfreiheit?	Abzugsverbot gem § 20 Abs 2 bzw § 12 Abs 2 KStG?	Mehr-Weniger-Rechnung?	Latente Steuern?
COVID-19-Investitionsprämie	§ 1 Abs 3 InvPrG	Ja (§ 124b Z 365 EStG)	Nein (§ 124b Z 365 EStG)	Ja	Nein (Nur, wenn sich die unternehmensrechtliche Abschreibungsmethode oder Nutzungsdauer von der steuerrechtlichen unterscheidet)
Fixkostenzuschuss I	§ 2 Abs 2 Z 7 ABBAG-Gesetz	Ja (§ 124b Z 348 lit c EStG)	Ja	Nur iZm dem Unternehmerlohn ¹⁵	Nein (Permanente Differenz in Bezug auf den Teil des Zuschusses, der den Unternehmerlohn betrifft)
Fixkostenzuschuss 800.000				Nur iZm dem Unternehmerlohn ¹⁶	Nein (Permanente Differenz in Bezug auf den Teil des Zuschusses, der den Unternehmerlohn betrifft)
Verlustersatz				Nein	Nein
Lockdown-Umsatzersatz I und II		Nein (§ 124b Z 348 lit c EStG)	Nein	Nein	Nein

¹³ Vgl dazu auch Entwurf EStR-Wartungserlass 2021 Rz 313g.

¹⁴ Vgl Bleyer, COVID-19 – Umsatzersatz, Lexis Briefings, Stand 12. 1. 2021; IA 1109/A 27. GP.

¹⁵ Ausgenommen die enthaltenen Sozialversicherungsbeiträge; siehe FN 10.

¹⁶ Ausgenommen die enthaltenen Sozialversicherungsbeiträge; siehe FN 10.



Foto: privat

Die Autorin:

Marie-Christin Inzinger, MSc (WU) ist Berufsanwärtlerin bei der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH in Wien sowie Universitätsassistentin (prae doc) am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung) an der Wirtschaftsuniversität Wien.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Inzinger/Marie-Christin



Foto: Roman Reiter-WU

Die Autorin:

StB Sabine Weintögl, MSc (WU) ist Universitätsassistentin (prae doc) am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der WU Wien sowie Assistentin des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC). Sie verfügt über langjährige Erfahrung in der Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen bei international tätigen Prüfungsgesellschaften.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Weintögl/Sabine

LexisNexis® Bibliotheksservice – Bibliotheken kompetent beraten!

1030 Wien | Marxergasse 25 | Tel.: +43-1-53452-0 | Fax: +43-1-53452-141