

## 5.10. Steuerliche Behandlung von COVID-19-Förderungen

Wird die Investitionsprämie im UGB-Abschluss mittels der primär empfohlenen **Bruttomethode**<sup>444</sup> abgebildet, kommt es grundsätzlich zum gleichen unternehmens- und steuerrechtlichen **Abschreibungsaufwand**. Durch die ertragswirksame Auflösung des **Sonderpostens** auf der Passivseite der Bilanz (AfA-Korrektur) ist dessen Eliminierung im Zuge der Steuererklärung (MWR) notwendig. Wird unternehmensrechtlich jedoch die **Nettomethode** gewählt, so wird der Zuschuss direkt von den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten abgesetzt, weswegen die gekürzten unternehmensrechtlichen Abschreibungsbeträge im Rahmen der MWR steuerlich korrigiert (erhöht) werden müssen.<sup>445</sup>

### 5.10.8. Übersicht: Steuerliche Behandlung der COVID-Förderungen

In der folgenden Tabelle sind ausgewählte Förderungen und deren oben erläuterte steuerliche Behandlung im Zuge der Steuererklärung dargestellt.<sup>446</sup>

COVID-Förderung	Erfassung im Jahresabschluss	Steuerliche Behandlung		betroffene Aufwendungen sind		Anmerkung zur MWR	Steuerlatenz
		steuerfrei	steuerpflichtig	abzugsfähig	nicht abzugsfähig		
Corona-Kurzarbeitsbeihilfen <sup>447</sup>	übrige sonstige betriebliche Erträge oder Kürzung Personalaufwand <sup>448</sup>	x			x	Keine MWR erforderlich (vgl auch EStR 2000 Rz 4854)	Nein
Fixkostenzuschuss (FKZ I und FKZ 800)	übrige sonstige betriebliche Erträge	x			x	Die Aufwendungen, die durch den FKZ gedeckt sind, sind nicht abzugsfähig. Daher besteht iZm der <b>MWR</b> insoweit <b>kein Handlungsbedarf</b> . Sind im FKZ auch <b>kalkulatorische Aufwendungen</b> (Unternehmerlohn) enthalten, sind diese steuerfrei zu stellen (Neutralisierung über KZ 9306).	Nein
Verlustersatz (VUE, VUE II, VUE III)	übrige sonstige betriebliche Erträge	x			x	Keine MWR erforderlich	Nein

<sup>444</sup> AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor Rz 29, sowie ergänzende AFRAC-Fachinformation „COVID-19“ vom Dezember 2020.

<sup>445</sup> Zumal § 124b Z 365 EStG ausdrücklich die Nichtanwendung der AHK-Kürzungsvorschriften gem § 6 Z 10 EStG normiert und somit die Brutto-AfA steuerwirksam wird.

<sup>446</sup> Siehe auch: *Oberndorfer*, SWK 2021, 347; EStR-WE 2021 Rz 313h.

## Teil A – 5. Sonderfragen bei Kapitalgesellschaften

COVID-Förderung	Erfassung im Jahresabschluss	Steuerliche Behandlung		betroffene Aufwendungen sind		Anmerkung zur MWR	Steuerlatenz
		steuerfrei	steuerpflichtig	abzugsfähig	nicht abzugsfähig		
Ausfallsbonus (Bonuskomponente)	übrige sonstige betriebliche Erträge		x	x		Keine MWR erforderlich	Nein
Ausfallsbonus (FKZ-Vorschuss Komponente)	übrige sonstige betriebliche Erträge	x			x	Der Vorschuss wird im Zeitpunkt der Gegenrechnung in einen FKZ 800 umgewandelt und ist dann entsprechend zu behandeln.	Nein
Lockdown-Umsatzersatz I und II	übrige sonstige betriebliche Erträge		x	x		Keine MWR erforderlich	Nein
COVID-19-Investitionsprämie	Brutto- oder Nettomethode	x		x		Ja, konkrete MWR abhängig von gewählter Bilanzierungsmethode im UGB	Ja, wenn url AfA ≠ strl AfA

Je nachdem, wie die einzelnen **Aufwands- und Investitionszuschüsse** in unternehmensrechtlichen **Jahresabschluss** behandelt werden,<sup>449</sup> ergibt sich ein entsprechender Handlungsbedarf für die steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung bzw. **Steuererklärung**. Neben den oa **Steuerbegünstigungen** (und ggf Abzugsverböten für mit steuerfreien Zuschüssen unmittelbar [!] zusammenhängende Aufwendungen) kann sich auch im Zusammenhang mit der **periodengerechten Erfassung** von Zuschusserträgen und damit zusammenhängenden Aufwendungen ein Anpassungsbedarf in der MWR ergeben.

Laut BMF bestehen keine Bedenken, dem **Abzugsverbot** iSd § 20 Abs 2 EStG für mit steuerfreien Zuschüssen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehende **Aufwendungen** in der Steuererklärung dadurch Rechnung zu tragen, dass etwaige Kürzungsbeträge als Ertrag in den übrigen betrieblichen Erträgen (**KZ 9090**) dargestellt werden.<sup>450</sup> Unseres Erachtens ist dies in der Praxis eine problematische Vorgehensweise, die im Ergebnis dazu führt, dass der Bilanzgewinn/Bilanzverlust nicht mehr mit dem Bilanzgewinn/Bilanzverlust lt Jahresabschluss übereinstimmt und dies zu unnötigem Erklärungsbedarf (zB gegenüber dem Klienten oder im Zuge von Außenprüfungen) führen kann. Es ist daher eine etwaige Korrektur im Rahmen der **steuerlichen Mehr-/ Weniger-Rechnung** über die **KZ 9304 – sonstige Zurechnungen** oder **KZ 9306 – sonstige Abrechnungen** zu bevorzugen. Vielfach ist aber bei den COVID-19-Förderungen ohnedies keine Korrektur im Zuge der MWR erforderlich, da der steuerfreie Er-

<sup>447</sup> Zur (lohn-)steuerlichen Behandlung der Corona-Kurzarbeit siehe die BMF-Information vom 12.6.2020, 2020-0.364.195, Information des BMF zur (lohn-)steuerlichen Behandlung der COVID-19-Kurzarbeit.

<sup>448</sup> GuV: offene Absetzung unter Beachtung des Saldierungsverbotes (§ 196 Abs 2 UGB).

<sup>449</sup> Siehe dazu AFRAC-Fachinformation „COVID-19“ (zuletzt erweitert im März 2021), worin insbesondere auch die Bilanzierung der verschiedenen COVID-19-Zuschüsse (Punkt 2.8) sowie der steuerliche Verlustvortrag (Punkt 2.9) behandelt werden.

<sup>450</sup> EStR Rz 313b.

## 5.10. Steuerliche Behandlung von COVID-19-Förderungen

trag aus der Förderung im Regelfall dem somit steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwand entspricht. Durch die Korrektur kommt es daher zu einem Ertrag in selber Höhe wie den korrespondierenden Aufwendungen. In der Praxis kann es sich dennoch empfehlen, die „Korrektur“ in der MWR abzubilden, um eine bessere Nachvollziehbarkeit auch in späteren Jahren sicherzustellen.

- **Beispiel steuerliche Behandlung Verlustersatz**

Die Projekt-GmbH hat folgende COVID-19-Förderungen beantragt:

- **FKZ 800** iHv **120.000 €** für den Betrachtungszeitraum Jänner bis Juli 2021. Neben diversen Fixkosten wurde für den Gesellschafter-Geschäftsführer Herr L pro Monat ein fiktiver Unternehmerlohn iHv 666,66 € und damit insgesamt 4.000 € geltend gemacht, wobei sich für den FKZ 800 aufgrund des Umsatzausfalles eine Ersatzrate iHv 40 % ergeben hat.
- **Verlustersatz II** iHv **200.000 €** für den Betrachtungszeitraum August bis Oktober 2021.

**NEU**

Die Auszahlung der Förderungen erfolgte ohne Verzögerung bereits im WJ 2021. Das Unternehmen hat die Zuwendungen unter den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ verbucht (GuV-Ausweis).

### Steuererklärung 2021

Bei den allgemeinen Informationen zum Abgabepflichtigen sind in der **KZ 9341** die erhaltenen steuerfreien COVID-19-Förderungen wie insbesondere Fixkostenzuschüsse, Verlustersatz, Kurzarbeitsbeihilfe zu erfassen. Etwaige steuerpflichtige COVID-19-Förderungen (zB Ausfallsbonus) wären in der **KZ 9342** zu erfassen. **Achtung:** Etwaige Korrekturen im Zuge der MWR werden noch nicht durch die KZ 9341 und 9342 abgebildet. Die Steuerfreiheit des FKZ 800 sowie des VUE II ergibt sich aus § 124b Z 348 lit c EStG. In Summe hat die Projekt-GmbH 320.000 € (FKZ 800: 120.000 €, VUE II 120.000 €) an steuerfreien COVID-19-Förderungen im WJ 2021 erhalten.

Eine/mehrere <b>steuerfreie COVID-19-Förderung(en)</b> wurde(n) bezogen, für die das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 bei der Veranlagung 2021 zu berücksichtigen ist/sind					320.000
	Nein	x	Ja	Falls ja, Höhe der Förderung(en):	<b>9341</b>

Sowohl der FKZ 800 als auch der VUE II sind zwar gemäß § 124b Z 348 lit c EStG steuerfrei, jedoch kommt das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG bzw § 12 Abs 2 KStG zur Anwendung. Nachdem zwischen den steuerfreien Zuschüssen (FKZ 800 und VUE II) und den für die Ermittlung der Zuschüsse angesetzten Aufwendungen oder Ausgaben (FKZ 800: Fixkosten, VUE II: Aufwendungen/Erträge) idR ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, sind Letztere somit nicht abzugsfähig. Es müssten daher einerseits der steuerfreie Ertrag aus den Förderungen im Rahmen der MWR aus dem url Ergebnis gekürzt, und andererseits die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen im Rahmen der MWR hinzugerechnet werden, was im Regelfall ein „Nullsummenspiel“ ergibt.

Nachdem im FKZ 800 auch kalkulatorische Aufwendungen (Unternehmerlohn Herr L) enthalten sind, sind diese steuerfrei zu stellen (Neutralisierung über KZ 9306). Zu beachten ist, dass die kalkulatorischen Aufwendungen (hier 4.000 €) nur anteilig iH der Ersatzrate als Zuschuss ersetzt werden und damit diese Aufwendungen auch nur anteilig (hier 40 %) steuerfrei zu stellen sind. Wir empfehlen, etwa in einem Beiblatt, folgende Darstellungsweise, um auch für spätere Jahre die korrekte strl Behandlung der COVID-19-Förderungen zu dokumentieren:

## Teil A – 5. Sonderfragen bei Kapitalgesellschaften

---

### MWR als Beilage zur StE 2021

Sonstige Abrechnungen			KZ 9306
FKZ 800			
steuerfreie Förderung gem § 124b Z 348 lit c EStG	- 120.000		
Anteil kalkulatorischer Unternehmerlohn	- 1.600		
Aufwandskürzung iSd § 20 Abs 2 EStG	+ 118.400		
	<u>-1.600</u>		- 1.600
VUE II			
steuerfreie Förderung gem § 124b Z 348 lit c EStG	- 200.000		
Aufwandskürzung iSd § 20 Abs 2 EStG	+ 200.000		
	<u>0</u>		0

Im Formular K1 ist somit in der **KZ 9306** ein Betrag von - 4.000 € zu erfassen.