



Ausgabe 4/2021

Klienten-Information

Steuerliche Behandlung der Corona-Förderungen

Bei der Vielzahl an verschiedenen Förderungen zur Abmilderung der negativen wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie stellt sich auch die Frage, wie die **einzelnen Förderungen steuerlich zu behandeln sind**. Nicht jede Förderung ist nämlich für sich automatisch steuerfrei, selbst wenn dadurch die maximale Wirkung für von der Krise betroffene Unternehmen eintreten würde.

Ausgangspunkt für die **Einordnung** der Förderungen sind die im Einkommensteuergesetz definierten **steuerfreien Einkünfte**. Darunter fallen generell auch Bezüge oder **Beihilfen aus öffentlichen Mitteln**. Zudem wird als Kriterium nicht nur auf die **Mittelherkunft**, sondern auch auf die **Mittelverwendung** abgestellt (z.B. für Forschung, Studienförderung etc.). Die gängigen **COVID-19-Förderungen** werden **zumeist aus öffentlichen Mitteln finanziert**. **Problematisch** ist aber die **Mittelverwendung** (z.B. Zuschuss zu Fixkosten, Investitionen etc.), die in der Regel per Gesetz als **nicht ausreichend** erachtet wird, um die **Kriterien der Steuerfreiheit** des EStG zu **erfüllen**.

Vom **Gesetzgeber** wurde jedoch **explizit** (in § 124b Z 348 EStG) klargestellt, dass Förderungen, die aus dem COVID-19-Krisenbewältigungsfonds, aus dem Härtefallfonds oder aus dem Corona-Krisenfonds finanziert werden - **steuerfrei zu behandeln** sind (unabhängig davon, wofür die Förderung verwendet wird). **Folgende Maßnahmen** werden aus solchen „steuerfreien“ Corona-Töpfen finanziert und sind somit **steuerfrei**:

- Fixkostenzuschuss I und II (800),
- NPO-Unterstützungsfonds,
- COVID-Investitionsprämie,
- Härtefallfonds,
- Verlustersatz,
- Verdienstentgang nach Epidemiegesetz,
- Kurzarbeitsbeihilfe.

Hingegen **nicht steuerfrei** sind dezidiert der **Umsatzersatz** sowie der **Ausfallsbonus**.

Um beurteilen zu können, ob diese **Steuerfreiheit** beim Steuerpflichtigen auch tatsächlich ankommt, ist **auch das Abzugsverbot für Aufwendungen** nach § 20 Abs. 2 EStG bzw. § 12 Abs. 2 KStG (**Betriebsausgabenkürzung**) zu beachten. Das Abzugsverbot bringt zum Ausdruck, dass **fehlender Steuerpflicht** auf der einen Seite ein **Abzugsverbot** auf der anderen Seite **gegenüberstehen** muss.

Kommt das Abzugsverbot zur Geltung, haben die zuvor steuerbefreiten Förderungen durch die **Aufwandskürzung** wieder eine **Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage** zur Folge, sofern der Förderung ein Aufwand gegenübersteht. Das Abzugsverbot besagt nämlich, dass **Aufwendungen nicht abgezogen werden dürfen**, soweit sie mit **nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang** stehen. Durch diesen Umweg wird dort, wo ein direkter Zusammenhang zwischen den steuerfreien Förderungen und den Ausgaben besteht, **wieder steuerlich hinzugerechnet**, wobei es **im Endeffekt** zu einer **Neutralisierung der Steuerfreiheit der Förderung** kommt. Fraglich ist hierbei also, bei welchen Förderungen ein **direkter Link** zwischen der

Förderung und den Ausgaben besteht. Nachfolgend findet sich eine **überblicksmäßige Einstufung** pro Förderung:

- **Härtefallfonds:** es handelt sich um eine Förderung, die auf den **Einkommensersatz** abzielt. Da hier **kein Zusammenhang zu den Ausgaben** besteht, ist der Härtefallfonds **echt steuerfrei**, es kommt **kein Abzugsverbot** zum Tragen.
- **Verdienstentgang gemäß Epidemiegesetz:** da es sich um einen **Ersatz des Verdienstes** handelt, besteht auch hier typischerweise **kein** unmittelbarer wirtschaftlicher **Zusammenhang mit den Ausgaben**. Folglich ist diese Förderung als **echt steuerfrei** anzusehen.
- **Corona-Kurzarbeit (Kurzarbeitsbeihilfe):** hier besteht ein **unmittelbarer Zusammenhang** zwischen der Förderung und den Personalkosten der geförderten Mitarbeiter. Der geförderte Personalaufwand muss somit **hinzugerechnet** werden, wodurch sich die Steuerbemessungsgrundlage erhöht und die **Steuerersparnis neutralisiert** wird.
- **Fixkostenzuschuss I und II (800):** die Verknüpfung zwischen der Förderung und den Fixkosten führt zu einem **Abzugsverbot** nach § 20 Abs. 2 EStG, sofern dem Zuschuss auch tatsächlich Betriebsausgaben gegenüberstehen. Da dies z.B. für den oftmals angesetzten geförderten **Unternehmerlohn nicht** der Fall ist, sind bei dieser Förderung **Teile auch echt steuerfrei**.
- **Verlustersatz:** Hier wird die Förderung **unmittelbar** mit den „verlustbringenden“ **Ausgaben verknüpft**, womit auch hier das **Abzugsverbot** nach § 20 Abs. 2 EStG zur Geltung kommt.
- **Umsatzersatz:** der Umsatzersatz ist nach § 124b Z 348 lit. b EStG **explizit steuerpflichtig**. Das Abzugsverbot ist nicht anwendbar.
- Der **Ausfallsbonus** ist ebenso wie der Umsatzersatz **steuerpflichtig** zu behandeln. Der Teil des Bonus, der einen Vorschuss auf den Fixkostenzuschuss II (800) darstellt, wird zum Zeitpunkt der **Gegenrechnung** in einen Fixkostenzuschuss II (800) umgewandelt und ist ab diesem Zeitpunkt **steuerfrei**, wobei für diesen Teil auch das **Abzugsverbot** zum Tragen kommt.
- **Investitionsprämie:** die Investitionsprämie ist **echt steuerfrei** und führt zu keiner Kürzung der Anschaffungskosten/Herstellungskosten für die bezuschusste Investition.

Automatische Verlängerung von Abgabenstundungen bis Ende Juni

COVID-19 bedingt ist es durch das **2. COVID-19-Steuermaßnahmengesetz** zu einer **Verlängerung von Abgabenstundungen bis Ende Juni 2021** gekommen. In einer BMF-Auskunft wurde nunmehr klargestellt, wie diese Erleichterung für betroffene Steuerpflichtige möglichst **unbürokratisch** umgesetzt wird. Dabei kann zwischen den folgenden Szenarien unterschieden werden.

- **Bereits bestehende Stundungen** werden bis zum **30. Juni 2021 verlängert**. Zusätzlich werden all jene Abgaben, die bis zum 31. Mai 2021 fällig werden, in diese Stundungen miteinbezogen, indem von Gesetzes wegen der **30. Juni 2021 als Zahlungstermin** festgelegt wird. Wurde beispielsweise Mitte Februar 2021 die **Stundung** aller Abgabenschuldigkeiten eines Steuerpflichtigen **bis zum 31. März 2021** bewilligt, so wird diese Stundung nunmehr **automatisch bis zum 30. Juni 2021** verlängert. Dies gilt auch für alle zwischenzeitlich anfallenden laufenden Abgaben – die Verlängerung bewilligter Stundungen ist in **FinanzOnline** ersichtlich.
- Von der **Vereinfachung** profitieren auch jene Abgabepflichtigen, die **bislang keine Abgabenstundung** beantragt haben und nunmehr (d.h. seit 1. Oktober 2020) eine **vereinfachte Antragstellung** durchführen können. Wird also **bis spätestens 31. Mai 2021 erstmals** eine Stundung beantragt, so wird diese **automatisch bis zum 30. Juni 2021** gewährt. Außerdem haben alle ab der Bewilligung der Stundung **hinzukommenden Abgaben**, die zwischen 1. Oktober 2020 und 31. Mai 2021 fällig werden, **ebenfalls den 30. Juni 2021** als Zahlungstermin.

Update - Ausfallsbonus für März wird erhöht

In der KI 02/21 haben wir bereits über den **Ausfallsbonus** berichtet. Der Ausfallsbonus soll **zusätzliche Liquidität** für Unternehmen bringen und ist nicht nur auf jene Unternehmen beschränkt, welche **unmittelbar von der Schließung während des Lockdowns** betroffen sind. Der Ausfallsbonus beträgt **grundsätzlich 30 % des Umsatzausfalls** in einem der Kalendermonate von November 2020 bis Juni 2021 und besteht **zur Hälfte** aus dem **tatsächlichen Bonus** und **zur Hälfte** aus einem (optionalen) **Vorschuss** auf den **Fixkostenzuschuss II**. Da Bonus und Vorschuss jeweils mit 30.000 € pro Kalendermonat gedeckelt sind, kann der **gesamte Ausfallsbonus höchstens 60.000 € pro Kalendermonat** ausmachen.

Für **März 2021** wurde nunmehr der **Bonus-Anteil** des Ausfallsbonus von normalerweise 15 % des Umsatzausfalls auf **grundsätzlich 30 % des Umsatzausfalls erhöht** und ist mit **50.000 € gedeckelt**. Der **gesamte Ausfallsbonus für März 2021** beträgt daher (sofern der optionale Vorschuss auf den Fixkostenzuschuss mitbeantragt wird) in Summe 45 % des Umsatzausfalls und **maximal 80.000 €**.

Die **steuerliche Behandlung** des Ausfallsbonus ist stark durch die Aufteilung in Bonus und Vorschuss auf den Fixkostenzuschuss gekennzeichnet. Eine **Umsatzsteuerpflicht liegt allerdings keinesfalls vor**, da der Ausfallsbonus **mangels Leistungsaustausch** einen **nicht steuerbaren Zuschuss** darstellt. Da jener **Teil**, der auf den **Bonus** entfällt, Zahlungen zum Ersatz entgangener Umsätze darstellt, ist er **einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflichtig**. Der **Vorschuss** auf den Fixkostenzuschuss muss hingegen zwingend mit einem später beantragten Fixkostenzuschuss **gegengerechnet** werden. Sofern kein Fixkostenzuschuss beantragt wird, muss der **Vorschuss zurückgezahlt** werden. Sobald der Vorschuss in einen **tatsächlichen Fixkostenzuschuss umgewandelt** wird, liegt ein **steuerfreier Zuschuss** vor. **Aufwendungen bzw. Ausgaben**, die mit dem erhaltenen Fixkostenzuschuss in **unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang** stehen, sind anteilig um den **erhaltenen Zuschuss zu kürzen** (im Detail ist auf die durch den Fixkostenzuschuss anteilig ersetzten Fixkosten abzustellen).

Die Umsetzung der Zinsschranke in Österreich

Mit **1. Jänner 2021** wurde auch die **Zinsschrankenregelung** in **§ 12a KStG** umgesetzt (erstmalig gültig für nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre), nachdem schon länger ein Disput zwischen der EU-Kommission und der Republik Österreich geherrscht hat (siehe dazu auch KI 03/19). Dem Namen entsprechend **schränkt** die Zinsschrankenregelung den **Zinsabzug** (als steuerlich wirksame Betriebsausgabe) **ein**. Die Zinsschrankenregelung soll insbesondere jene Gestaltungen verhindern, in denen **steuerliche Vorteile** aus einer besonders hohen, in Relation zum Gesamtkonzern **überproportionalen Fremdfinanzierung** einzelner Konzerngesellschaften lukriert werden können. Die Wirkung wird dadurch erreicht, dass es in **Hochsteuerländern** zu einem **Zinsabzug** kommt und die Zinsen in **Niedrigsteuerländern** „**versteuert**“ werden. Andere, schon vor der Zinsschranke bestehende Einschränkungen des Zinsabzugs, beispielsweise bei konzerninternen Zinszahlungen, welche im Empfängerland nicht entsprechend hoch besteuert werden, bleiben weiterhin aufrecht. Denkbar ist, dass die **COVID-19-Krise** und damit einhergehende **steigende Fremdkapitalquoten** die Zinsschranke für einen größeren Kreis von Unternehmen bedeutsam machen.

Dem **Grundprinzip** der Regelung folgend soll die **Höhe des Zinsabzugs** von der **Höhe des steuerlichen EBITDA abhängig** sein, welches als Maßstab für die **steuerliche Wertschöpfung der Gesellschaft** angesehen werden kann. Sofern die Zinsaufwendungen des Wirtschaftsjahres die steuerpflichtigen Zinserträge (des Wirtschaftsjahres) übersteigen, kann dieser „**Zinsüberhang**“ **nur im Ausmaß von 30 %** des steuerlichen EBITDA dieses Wirtschaftsjahres **abgezogen** werden. Es ist dabei egal, ob der Zinsüberhang aus konzerninternen oder aus externen Finanzierungen stammt. Die Zinsschrankenregelung bringt teilweise **eigene Begriffsdefinitionen** mit sich. So ist beispielsweise bei dem **steuerlichen EBITDA** zu bedenken, dass steuerfreie Einnahmen, wie etwa **steuerfreie Dividenden**, das steuerliche EBITDA **nicht erhöhen**. Generell ist das steuerliche EBITDA als der vor Anwendung der Zinsschrankenregelung ermittelte Gesamtbetrag der Einkünfte, neutralisiert um steuerliche Abschreibungen und Zuschreibungen sowie den Zinsüberhang definiert. Sofern also ein österreichischer Konzern zentral Fremdkapital aufnimmt und in Form von Eigenkapital an die ausländischen Tochtergesellschaften weitergibt, ist der Zinsaufwand für die Berechnung der Zinsschranke relevant, wenngleich diesem Zinsaufwand kein steuerliches EBITDA gegenübersteht. Der **Zinsbegriff** der Zinsschranke ist **weit gefasst** und beinhaltet z.B. auch Geldbeschaffungskosten oder die Finanzierungskosten im Rahmen des Finanzierungsleasings.

Damit die Zinsschranke **keine unverhältnismäßige Bürde für kleine und mittlere Unternehmen** darstellt, sind **verschiedene Ausnahmen und Erleichterungen** vorgesehen, welche nachfolgend überblicksmäßig dargestellt sind.

Freibetrag von 3 Mio. €

Unabhängig von der Höhe des steuerlichen EBITDA ist ein **Zinsüberhang von bis zu 3 Mio. € pro Veranlagungszeitraum** jedenfalls **steuerlich abzugsfähig**. Dies ist auch dann der Fall, wenn sich aufgrund des steuerlichen EBITDA eigentlich ein geringerer abzugsfähiger Betrag ergeben würde. Vor allem der Freibetrag soll dazu führen, dass **KMU** mit typischerweise geringerem Zinsaufwand und generell weniger Risiko der Steuervermeidung von der administrativen Bürde der Zinsschranke **ausgenommen** sind.

Ausnahme für eigenständige Unternehmen (Stand-alone-Klausel)

Nicht mit der Zinsschrankenregelung beschäftigen müssen sich auch Körperschaften, die nicht vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen werden, über **kein verbundenes Unternehmen** verfügen (ein verbundenes Unternehmen liegt demnach vor, wenn bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung mindestens 25% der Stimmrechte, des Kapitals oder des Gewinnanspruchs bestehen) und ebenso wenig eine Betriebsstätte im Ausland unterhalten.

Eigenkapitalquotenvergleich

Eine Ausnahme von der Zinsschrankenregelung ist gegeben, wenn die **Eigenkapitalquote** der **Körperschaft** bzw. der gesamten inländischen Unternehmensgruppe **gleich hoch oder höher als** die **Eigenkapitalquote** des **Konzerns** ist, zu dem die Körperschaft bzw. der Gruppenträger der inländischen Unternehmensgruppe gehört. Bei dem Vergleich der Kapitalquoten ist eine **Toleranzgrenze** von 2 Prozentpunkten vorgesehen. Eine Voraussetzung für die Vergleichbarkeit ist dabei, dass der Einzelabschluss der Körperschaft und der Konzernabschluss (z.B. nach UGB, IFRS oder US-GAAP) nach den **gleichen Bewertungsmethoden** erfolgen. Sofern Einzelabschluss und Konzernabschluss nach unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften erstellt werden, muss **gegebenenfalls** eine **Überleitung** vom Einzelabschluss auf den Konzernabschluss **vorgelegt** werden. **Rein inländische Unternehmensgruppen** können durch den Eigenkapitalquotenvergleich die **Zinsschranke** typischerweise **verhindern**, sofern alle Konzerngesellschaften in die (inländische) Unternehmensgruppe einbezogen sind.

Ausnahme für Altverträge

Eine Erleichterung in der Anwendung der Zinsschranke ergibt sich auch dadurch, dass **Zinsaufwendungen** aus **sogenannten Altverträgen** (Vertragsabschluss vor dem 17.6.2016) grundsätzlich **keine Relevanz** für die Berechnung der Zinsschranke **haben**. Allerdings ist diese Bestimmung letztmalig für die Veranlagung 2025 gültig.

Vorliegen einer Unternehmensgruppe

Liegt eine **Unternehmensgruppe** i.S.d. Gruppenbesteuerung vor, so müssen die Zinsüberhänge und das jeweilige steuerliche EBITDA der einzelnen Gruppenmitglieder **beim Gruppenträger erfasst** werden. Diese Vorgehensweise ist dem Umstand geschuldet, dass die isolierte Anwendung der Zinsschranke auf Ebene jedes Gruppenmitglieds in manchen Fällen zu gravierenden steuerlichen Nachteilen führen würde. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung gilt der **Freibetrag von 3 Mio. €** zwingend **für die gesamte Unternehmensgruppe** und ist demnach nicht von der Anzahl der Gruppengesellschaften abhängig.

Zins- und EBITDA-Vortrag

Zins- und EBITDA-Vortrag wirken vorteilhaft (Vorsicht **antragsgebunden!**), indem ein wegen der Zinsschranke **nicht abzugsfähiger Zinsüberhang** sowie ein **nicht genutztes Zinsabzugspotential** in Folgejahre **vorgetragen** werden können. Der Zinsvortrag erhöht die Zinsaufwendungen und ebenso den Zinsüberhang, da die Zinsaufwendungen Teil des Zinsüberhangs sind. Damit es **nicht** zu einer **Doppelerfassung** kommt und weil der Zinsvortrag bereits im Entstehungsjahr das steuerliche EBITDA erhöht hat, ist der Zinsvortrag bei der Berechnung des steuerlichen EBITDA im Folgejahr nicht mehr zu berücksichtigen. Das nicht verrechnete **EBITDA** eines Wirtschaftsjahres kann (nur) auf die folgenden **fünf Wirtschaftsjahre** vorgetragen werden.

Sollten zu den obigen Punkten noch Fragen sein, bitte ich um Rückmeldung (Tel. 05442 62818 oder mail@antretter.at).

Impressum: Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: Klienten-Info, Klier, Krenn & Partner KG, Redaktion: 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/12-14. Richtung: unpolitische, unabhängige Monatsschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist. Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr. © www.klienten-info.at