

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*BE\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Wirtschaftstreuhand Mag. Wolfgang Ebner Steuerberatung GmbH, Davisstraße 7, 5400 Hallein, über die Beschwerde vom 7. Juli 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 6. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer 2020 und 2021, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevereinscheidung vom 14. November 2022 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 20.08.2021 wurde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers (im Folgenden: Bf) für das Veranlagungsjahr 2020 festgesetzt. Die Erstveranlagung ergab eine Gutschrift iHv € 1.169,00. Zusätzlich zum Alleinverdienerabsetzbetrag wurde ein Kindermehrbetrag nach § 33 Abs 7 EStG 1988 iHv € 500,00 gewährt.

Im Zuge einer nachträglichen Überprüfung der steuerlichen Behandlung der Covid-19-Förderungen wurde von der belangten Behörde festgestellt, dass der am 17.03.2021 an den Bf

zur Auszahlung gelangte Ausfallsbonus für November 2020 (€ 781,83) und Dezember 2020 (€ 1.049,15) im Jahr 2020 erfasst wurde, dieser jedoch erst im Jahr 2021 zu berücksichtigen sei. Mit Bescheid vom 06.07.2022 wurde der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 20.08.2021 nach § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein neuer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 erlassen, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um den Ausfallsbonus gekürzt wurden. Zudem fand der ursprünglich gewährte Kindermehrbetrag im ersetzenden Einkommensteuerbescheid 2020 keine Berücksichtigung mehr. Die Einkünfte des Jahres 2021 wurden im Zuge der Erstveranlagung um den Ausfallsbonus erhöht und die Einkommensteuer 2021 mit Bescheid vom 06.07.2022 mit € 3.518,00 festgesetzt. In der Begründung führt die belangte Behörde aus, dass der Ausfallsbonus 11/2020 und 12/2020 bei Bilanzierern im Jahr 2021 zu erfassen sei, da die Verordnung zu diesem erst mit 16.02.2021 erlassen wurde.

Mit Schriftsatz vom 07.07.2022 erhob der Bf durch seine steuerliche Vertretung Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021, jeweils vom 06.07.2022. Die Beschwerde richtet sich zum einen gegen die Nichtberücksichtigung des Kindermehrbetrages im Veranlagungsjahr 2020 und zum anderen gegen den Ansatz der Ausfallboni im Veranlagungsjahr 2021. Der Ausfallbonus gelte den FAQs des BMF zufolge in jenem Jahr als zugeflossen, für welches er beantragt wurde. Die Ausfallboni 11/2020 und 12/2020 seien somit - entgegen der Auffassung der belangten Behörde - im Jahr 2020 zu erfassen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.11.2022 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 06.07.2022 teilweise stattgebend erledigt. Der in der Beschwerde beantragte Kindermehrbetrag wurde mit einem Betrag iHv € 500,00 berücksichtigt. Hinsichtlich der zeitlichen Erfassung der Ausfallboni blieb die belangte Behörde bei der bisher vertretenen Rechtsansicht und wies das diesbezügliche Beschwerdebegehren mit Verweis auf die zu dieser Thematik ergangene AFRAC-Fachinformation COVID-19 als unbegründet ab. Mit derselben Begründung wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 06.07.2022 - ebenfalls mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.11.2022 - als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 14.12.2022 beantragte der Bf durch seine steuerliche Vertretung die Vorlage der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Aus der in der Beschwerdeverentscheidung zitierten AFRAC Fachinformation zu COVID 19 sei eine Abweisung der Beschwerde nicht ableitbar.

Die Beschwerden wurden dem Bundesfinanzgericht am 22.03.2023 zur Entscheidung vorgelegt.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht in vorliegendem Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Der Bf betrieb im streitgegenständlichen Zeitraum einen Gewerbebetrieb mit dem Betriebsgegenstand „Personenbeförderung mit Pkw“. Die daraus resultierenden Einkünfte ermittelte er im Wege des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988. Im Jahr 2020 erklärte der Bf einen Gewinn iHv € 6.098,75. Die Einkünfte wurden mit Einkommensteuerbescheid vom 20.08.2021 erklärungsgemäß veranlagt.

In den erklärten Einkünften waren von der COFAG gewährte, am 17.03.2021 ausbezahlte, Ausfallsboni für November und Dezember 2020 iHv insgesamt € 1.830,98 enthalten. Da die belangte Behörde im Zuge einer nachträglichen Überprüfung zur Ansicht gelangte, dass diese COVID-19-Förderung erst im Veranlagungsjahr 2021 zu erfassen sei, wurde der Einkommensteuerbescheid 2020 mit Bescheid vom 06.07.2022 nach § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein neuer Sachbescheid erlassen, in welchem die Einkünfte um den Ausfallsbonus reduziert wurden. Die erklärten Einkünfte des Jahres 2021 wurden im Zuge der Erstveranlagung um die Ausfallsboni iHv insgesamt 1.830,98 erhöht.

Anders als im Erstbescheid zur Einkommensteuer 2020 vom 20.08.2021 fand der Kindermehrbetrag iHv € 500,00 im ersetzenden Einkommensteuerbescheid 2020 vom 06.07.2022 keine Berücksichtigung.

Da der Bf die Auffassung vertritt, dass der Ausfallsbonus in der Veranlagung des Jahres 2020 zu erfassen sei, erhob er Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021, jeweils vom 06.07.2022. In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 beantragt der Bf zudem die Gewährung des Kindermehrbetrages für zwei Kinder; diesem Antrag wurde in der Beschwerdeverentscheidung zur Einkommensteuer 2020 stattgegeben. Hinsichtlich der Ausfallsboni wurden die Beschwerden sowohl für das Jahr 2020 als auch für das Jahr 2021 als unbegründet abgewiesen. Der Bf beantragte daraufhin die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Die streitgegenständliche Form der Covid-19-Förderung wurde am 17.01.2021 vom Bundesminister für Finanzen in einer Pressemitteilung angekündigt; die entsprechende Verordnung wurde am 16.02.2021 verlautbart (BGBl II 74/2021). Der frühestmögliche Betrachtungszeitraum für den Ausfallsbonus ist lt VO der November 2020. Die Anträge für die Betrachtungszeiträume November 2020 und Dezember 2020 konnten von 16.02.2021, dem Tag der Verlautbarung der VO Ausfallsbonus, bis zum 15.04.2021 gestellt werden.

## **2. Beweiswürdigung**

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich widerspruchsfrei aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten.

Die entscheidungsrelevanten Fakten sind unbestritten. Strittig ist lediglich die Rechtsfrage, in welchem Veranlagungsjahr die Ausfallboni bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen sind.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I.**

#### **Kindermehrbetrag:**

§ 33 Abs 7 EStG 1988 idGF lautet: „*Ergibt sich nach Abs 1 eine Einkommensteuer unter 250 Euro und steht der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zu, gilt bei Vorhandensein eines Kindes (§ 106 Abs 1) Folgendes: 1. Die Differenz zwischen 250 Euro und der Steuer nach Abs 1 ist als Kindermehrbetrag zu erstatten. [...] Dieser Betrag erhöht sich für jedes weitere Kind (§ 106 Abs 1) um den Betrag von 250 Euro oder den an seine Stelle tretenden Betrag.*“

Beim Bf ergibt sich für das Jahr 2020 eine Einkommensteuer nach § 33 Abs 1 EStG 1988 iHv € 0,00. Die Voraussetzungen für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages liegen vor. Dem Bf steht somit ein Kindermehrbetrag für zwei Kinder iHv insgesamt € 500,00 zu; dem diesbezüglichen Antrag war daher stattzugeben.

#### **Ausfallsbonus 11/2020 und 12/2020:**

Gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Gemäß § 4 Abs 2 EStG 1988 ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen.

Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH 22.03.2006, 2001/13/0289). Vermögensvermehrungen, die im Rahmen des Betriebes zufließen, stellen dem Grunde nach Betriebseinnahmen dar. Förderungen, Subventionen oder Zuschüsse sind daher grundsätzlich als Betriebseinnahmen iSd § 4 EStG 1988 steuerpflichtig, sofern keine ausdrückliche Steuerfreiheit gesetzlich geregelt wurde. Für die COVID-19-Förderungen wurden in § 124b EStG 1988 weitreichende Steuerbefreiungen geschaffen. Explizit nicht steuerfrei sind nach § 124b Z 348 EStG 1988 Zahlungen zum Ersatz

entgehender Umsätze, insbesondere der Lockdown-Umsatzersatz und der Ausfallbonus im engeren Sinn. Derartige Umsatzersatzes werden wie real erzielte Umsätze besteuert. Sie sind ergebniswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen und in den „übrigen sonstigen betrieblichen Erträgen“ iSd § 231 Abs 2 Z 4 lit c UGB auszuweisen.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG sind sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht die **allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (im Folgenden kurz: GoB) einzuhalten (§ 4 Abs 2 EStG 1988). Diese gründen sich auf gesetzliche Bestimmungen, die zum Gewohnheitsrecht gewordene allgemeine anerkannte Übung der kaufmännischen Praxis und auf Gutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie der Vertreter der Kaufleute (*Doralt*, EStG<sup>17</sup> § 4 Tz 100). Nach den formellen GoB sind die Geschäftsvorfälle vollständig, richtig, rechtzeitig und geordnet zu erfassen (§ 131 Abs 2 Z 2 lit a BAO). Die materiellen GoB bestimmen den inhaltlichen Ansatz und die Bewertung der einzelnen Geschäftsfälle (vgl. *Perl*, Steuerrecht in der Praxis, 6. Aufl. (2023), S. 127, Rz 195). Zu den materiellen GoB gehört unter anderem das **Stichtagsprinzip**. Dieses besagt, dass alle am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse zu bilanzieren sind. Die Bewertung hat dabei grundsätzlich zum jeweiligen Bewertungsstichtag, das ist der letzte Tag des abgelaufenen Wirtschaftsjahres, zu erfolgen (vgl. *Bieber/Tratlehner*, Grundsätze der Bilanzierung (Lexis 360, Lexis Briefings Steuerrecht, Stand 7.9.2023)). Es gilt jedoch der Grundsatz der Werterhellung. Werterhellend sind zusätzliche Informationen über zum Bilanzstichtag bereits bestehende Verhältnisse. Zu berücksichtigen sind Tatsachen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, auch wenn sie dem Steuerpflichtigen erst zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzerstellung bekannt geworden sind (VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0075). Diese sind bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Wertänderungen bzw. wertbeeinflussende Umstände nach dem Bilanzstichtag wirken hingegen nicht auf den Bilanzstichtag zurück. Wertbeeinflussend sind Ereignisse, die erst nach dem Stichtag eintreten und die bestehende Situation verändern. Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind und am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar waren, sind somit nicht zu berücksichtigen (VwGH 16. 12. 1997, 93/14/0177).

Der Zeitpunkt der erstmaligen bilanziellen Erfassung von COVID-19-Zuschüssen richtet sich grundsätzlich nach dem Entstehen des Anspruchs auf die Förderung. Besteht kein Rechtsanspruch, so darf der Zuschuss erst als Forderung aktiviert werden, wenn der Berechtigte am Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses erfüllt hat, der Zuschuss beantragt und spätestens bis zur Abschlussaufstellung ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt wurde. Besteht hingegen ein Rechtsanspruch auf die Förderung, so reicht es aus, wenn die sachlichen Voraussetzungen am Abschlussstichtag erfüllt sind und der erforderliche Antrag bis zur Aufstellung des Abschlusses ordnungsgemäß gestellt worden ist oder nach der Aufstellung des Abschlusses mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. Eine Bewilligung muss zu diesem Zeitpunkt nicht vorliegen. In den einfachgesetzlichen Bestimmungen zu den spezifischen COVID-19-

Förderungsmaßnahmen und den dazu ergangenen Verordnungen und Richtlinien wurde normiert, dass auf die Gewährung dieser Förderungen kein Rechtsanspruch besteht. Aus der Fiskalgeltung der Grundrechte und dem Gleichheitsgrundsatz kann jedoch ein Rechtsanspruch auf die COVID-19-Förderungsmaßnahmen bei Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen abgeleitet werden (vgl. AFRAC-Fachinformation: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung, März 2021).

Den obigen Ausführungen entsprechend müssten für die Bilanzierung der Forderung auf den streitgegenständlichen Ausfallsbonus im Jahresabschluss 2020 die sachlichen Voraussetzungen am Abschlussstichtag (31.12.2020) dem Grunde nach erfüllt und der Förderungsantrag bis zur Aufstellung des Abschlusses ordnungsgemäß gestellt worden sein oder nach der Aufstellung des Abschlusses mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt werden. Eine Bewilligung der COVID-19-Förderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses ist nicht erforderlich. Nicht maßgeblich ist außerdem, ob die Mittel bereits zugeflossen sind.

Die COVID-19-Hilfsmaßnahmen wurden aufgrund der Dringlichkeit von der Bundesregierung bzw. von den zuständigen Bundesministerien in ihren wesentlichen sachlichen Voraussetzungen zu einem Zeitpunkt verkündet, zu dem die finale schriftliche Umsetzung noch nicht vorgelegen ist. Wenn in der Ankündigung die wesentlichen sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der jeweiligen COVID-19-Hilfsmaßnahme bereits festgelegt wurden, handelt es sich bei der später veröffentlichten Verordnung um eine rechtszustandsaufhellende Maßnahme bzw. eine wertaufhellende Erkenntnis.

Sofern die sachlichen Voraussetzungen der angekündigten COVID-19-Maßnahme daher am Abschlussstichtag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit feststehen und die Verordnung bis zur Aufstellung des Abschlusses erlassen wurde, ist es vertretbar, die angekündigte COVID-19-Maßnahme bereits im Abschluss zu berücksichtigen, indem eine Forderung auf einen COVID-19-Zuschuss aktiviert wird. Der für die Bilanzierung im Abschluss 2020 frühestmögliche Zeitpunkt ist demnach abhängig von der jeweiligen COVID-19-Hilfsmaßnahme und deren Ankündigung.

Der Ausfallsbonus wurde in einer Pressemitteilung des BMF am 17.01.2021 angekündigt; die entsprechende Verordnung wurde am 16.02.2021 verlautbart (VO Ausfallsbonus; BGBl II 74/2021). Ein Ansatz der Forderung auf den Ausfallsbonus ist demnach nur für Abschlussstichtage ab dem 17.01.2021 vertretbar, wenn die Aufstellung des Abschlusses nach der Verlautbarung der Verordnung zum Ausfallsbonus am 16.02.2021 erfolgt. (Vgl. AFRAC-Fachinformation: COVID-19, März 2021).

Der Abschlussstichtag war in streitgegenständlichem Fall der 31.12.2020. Da der Ausfallsbonus erst am 17.01.2021 angekündigt wurde und die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Förderung am Abschlussstichtag somit noch nicht (mit hinreichender Wahrscheinlichkeit) festgestanden haben, ist die Aktivierung der Forderung auf den

Ausfallbonus im Jahresabschluss 2020 nicht zulässig. Der gewinnerhöhende Ansatz dieser Forderung ist erst für Abschlussstichtage ab dem 17.01.2021 zulässig, weshalb der Ausfallsbonus im Veranlagungsjahr 2021 zu erfassen ist.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 06.07.2021 war daher nur teilweise stattzugeben. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021, ebenfalls vom 06.07.2021, war als unbegründet abzuweisen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

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

Im gegenständlichen Fall liegen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor. Das Bundesfinanzgericht folgt in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Salzburg, am 18. Dezember 2023