

Eggert · Philipps · Rinker u. a.

Corona und die Auswirkungen auf die Rechnungslegung

- ▶ Bilanzierung nach HGB und IFRS
- ▶ Jahresabschlussanalyse
- ▶ Besonderheiten bei der Abschlussprüfung

Eggert/Philipps/Rinker u. a. · Corona und
die Auswirkungen auf die Rechnungslegung

Corona und die Auswirkungen auf die Rechnungslegung

Von

Wolfgang Eggert, StB/WP

Prof. Dr. Holger Philipps, StB/WP

Dr. Carola Rinker, Unternehmensberaterin

u. a.

ISBN 978-3-482-**68211**-7
eISBN 978-3-482-**02591**-4

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2021

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Druck: Elanders GmbH, Waiblingen

VORWORT

Liebe Leser:innen,

das Coronavirus ist nun seit geraumer Zeit allgegenwärtig und zu einer echten Herausforderung für viele Unternehmen geworden. Auch in einer solchen Ausnahmesituation soll die Rechnungslegung die wirtschaftlichen Verhältnisse von Unternehmen abbilden und so Entscheidungsgrundlage für sie sowie ausgewählte Dritte sein. Es stellen sich in der täglichen Arbeit weiterhin viele Fragen zur Bewertung, Bilanzierung, Lageberichterstattung inkl. Anhangangaben und auch zum Umgang mit den Coronahilfen. Denn am Ende eines Geschäftsjahres gilt es, jeden Sachverhalt richtig abgebildet zu haben und einer evtl. anstehenden Abschlussprüfung standzuhalten. Vor diesem Hintergrund beleuchtet diese Zusammenstellung die Auswirkungen der Corona-Krise auf die nationale und internationale Rechnungslegung sowie die Anforderungen an die Berichterstattung und die Folgen für sie. Zudem werden unterschiedliche Analysen von Jahresabschlüssen, z. B. von Restaurants, Reiseanbietern oder Online-Händlern, vorgenommen.

Die Bewertung von Rückstellungen ist neu vorzunehmen, da sich die Pandemie auf eine Vielzahl von Geschäftsmodellen negativ ausgewirkt hat. Bislang durchaus profitable Geschäfte haben an Ertragskraft eingebüßt, was sich jetzt bei langfristigen Verträgen mit festgelegter Güterabnahme darstellt. Bei Vertragsabschluss definierte Konditionen führen zu Verlusten. Hier gilt es, Drohverlustrückstellungen zu bilden. Sollten die Verträge die sogenannte Force-majeure-Klausel beinhalten, kann die Corona-Pandemie als höhere Gewalt subsumiert werden. Dadurch fiele bei rechtzeitiger Vertragskündigung das Erfordernis weg, eine Drohverlustrückstellung zu bilden.

Der Grundsatz der Stetigkeit verlangt, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden einschließlich der Ausübung von Ermessensspielräumen beibehalten oder fortgeführt werden müssen. Nur in begründeten Ausnahmefällen darf von diesem Grundsatz abgewichen werden, um die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zu gewährleisten. Da die Corona-Pandemie auf die Mehrzahl der Unternehmen deutliche Auswirkungen hat, ist davon auszugehen, dass bislang gewählte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden neu zu überprüfen sind.

Während sich im Geschäftsjahr 2019 die Folgen der Pandemie innerhalb des Lageberichts vorwiegend im Chancen-, Prognose- und Risikobericht niedergeschlagen haben, wird die Berichterstattung für die Jahre 2020 und folgende wesentlich umfangreicher ausfallen. Die im Zeitablauf betrachteten Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind ebenso zu berücksichtigen wie branchenbedingte und gesamtwirtschaftliche Veränderungen. Im Anhang können in der Corona-Krise vor allem Angaben berichtspflichtig werden, die für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich sind, wenn sich die Liquiditätssituation negativ entwickelt hat. Außerdem muss erläutert werden, inwiefern infolge der Pandemie von bisherigen Bilanzierungsgrundsätzen abgewichen werden muss.

Das Werk gibt mit seinen gebündelten, thematisch breit gefächerten Einzelbeiträgen einen Überblick über die coronabedingten Auswirkungen auf den Jahresabschluss. Unternehmen, Bilanzierende und Wirtschaftsprüfer finden durch die hier zusammengetragenen Rechercheergebnisse

eine schnelle Hilfe und erhalten wertvolle Hinweise. Zusätzliche Arbeitshilfen, wie z. B. die zur Überbrückungshilfe III, stehen als Download in der NWB Datenbank zur Verfügung.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre und freuen uns über Ihr Feedback zu diesem Thema und dem vorliegenden Werk.

Herne, im Juli 2021

Ihr
Lektorat Rechnungswesen

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
A. Das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz: Ein Überblick	1
I. Einleitung	1
II. Steuerliche Hilfsmaßnahmen zur Unterstützung Corona-geschädigter Unternehmen im Überblick	1
III. Das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz	2
1. Vorbemerkungen	2
2. Verlängerung des abgesenkten Umsatzsteuersatzes für die Gastronomie	2
3. Verbesserte Verlustverrechnungsmöglichkeiten	3
4. Einmalige Kinderbonuszahlung von 150 €	4
IV. Dogmatische Einordnung	5
1. Steuerliche Subvention einer bestimmten Branche?	5
2. Keine Ausdehnung der zeitlichen Grenzen beim Verlustrücktrag	6
3. Verlustvortrag bleibt unangetastet	7
V. Zusammenfassung	8
B. Bilanzielle Behandlung der Corona-Hilfen	9
I. Einleitung	9
II. Hintergrund	9
III. Die beihilferechtlichen Rahmenbedingungen	10
1. Bundesregelung Kleinbeihilfen 2020	10
2. Bundesregelung Fixkostenhilfe 2020	11
2.1 Ungedekte Fixkosten	11
2.2 Beihilfefähiger Zeitraum	12
2.3 Beispiel	12
IV. Die Hilfsprogramme	13
1. Corona-Soforthilfe	13
2. Überbrückungshilfe I bis III	14
3. November- und Dezemberhilfe	15
V. Bilanzielle Fragestellungen	16
1. Gewinnwirksame Erfassung der Hilfsmittel	16
2. Rückstellungen und Verbindlichkeiten	17
VI. Fazit	17
C. Bilanzierung von November-/Dezemberhilfen sowie von Mietnachlässen	19

I.	Einleitung	19
II.	Abschlussprüfer zugleich prüfender Dritter bei der Beantragung von Corona-Hilfen	19
III.	Bilanzierung von November- und Dezemberhilfen	19
IV.	Bilanzierung von Mietzugeständnissen beim Mieter	20
D.	Zweifelsfragen zu den Auswirkungen des Coronavirus auf die Rechnungslegung	23
I.	Einleitung	23
II.	Überblick über die Fachlichen Hinweise des IDW	23
III.	Going concern	24
IV.	Prognosegenauigkeit	24
V.	November- und Dezemberhilfen	25
VI.	IFRS 16	26
VII.	Kein Ordnungsgeldverfahren bei verspäteter Einreichung von Rechnungslegungsunterlagen beim Betreiber des Bundesanzeigers	26
VIII.	Degressive Abschreibung	27
IX.	Entgeltabgrenzung bei Dauernutzungsverhältnissen	27
X.	Folgebewertung von Finanzanlagen	28
XI.	Mietzugeständnisse bei einem nach HGB bilanzierenden Mieter	28
XII.	„Digital-AfA“	29
XIII.	Ausblick	30
E.	Handelsrechtliche Rechnungslegung in Zeiten der COVID-19-Pandemie	31
I.	Einleitung	31
II.	Wertaufhellung vs. Wertbegründung	31
III.	Bilanzierungsgrundsätze	32
1.	Fortführungsgrundsatz	32
1.1	Grundsätzliche Bewertung	32
1.2	Negative Fortführungsprognose	33
1.3	Abweichung vom Stichtagsprinzip	34
1.4	Auswirkungen der COVID-19-Pandemie	34
2.	Bilanzkontinuität	35
2.1	Grundsatz	35
2.2	Begründete Ausnahmefälle	36
2.3	Auswirkungen der COVID-19-Pandemie	37
IV.	Aufstellungszeitpunkt und Offenlegung	38
1.	Aufstellungszeitpunkt	38
2.	Offenlegung	38
3.	Folgen von Verspätungen	39

4.	Auswirkungen der COVID-19-Pandemie	39
V.	Bewertung	40
1.	Anlagevermögen	41
1.1	Außerplanmäßige Abschreibung	41
1.2	Auswirkungen der COVID-19-Pandemie	41
2.	Sonderfall Finanzanlagen	43
3.	Umlaufvermögen	43
4.	Drohverlustrückstellungen	44
4.1	Grundsätzliche Voraussetzungen	45
4.2	Auswirkungen der COVID-19-Pandemie	45
5.	Verbindlichkeitsrückstellungen	46
6.	Latente Steuern	46
6.1	Aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen	46
6.2	Auswirkungen der COVID-19-Pandemie	47
VI.	Konzernrechnungslegung	48
1.	Einbeziehung von Tochterunternehmen	48
2.	Firmenwerte aus Kapitalkonsolidierung	48
VII.	Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf Anhang und Lagebericht	49
1.	Anhangsangaben	49
2.	Lagebericht	50
VIII.	Fazit	51
F.	Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die handelsrechtliche Rechnungslegung	53
G.	Wann sind Corona-Hilfen erfolgswirksam zu erfassen?	55
I.	Problem und Fragen	55
II.	Antwort von BBK-Herausgeber Wolfgang Eggert	55
1.	Vorweg: Einnahmen-Überschussrechnung	55
2.	Bilanzierung – Grundsätze	56
3.	Bisherige Auffassung IDW und BMF/BMWi	56
4.	Neue Auffassung IDW	56
5.	Aussagedifferenzen IDW contra BMF/BMWi	57
III.	Antwort von BBK-Herausgeber Bernd Rätke	58
1.	Vorweg: Einnahmen-Überschussrechnung	58
2.	Bilanzierung der Corona-Hilfen nach IDW und Literatur	59
3.	Einwendungen gegen eine Aktivierung	59
3.1	Allgemeine Grundsätze zur Aktivierung von Forderungen	59
3.2	Konkretisierung bei fehlendem Bewilligungsbescheid am 31.12.2020	60
4.	Anspruch auf Corona-Hilfe?	60
4.1	Vollzugshinweise der Bundesländer	60

4.2	Billigkeitshilfen nach § 53 Landeshaushaltsordnung (LHO) als Rechtsgrundlagen	61
4.3	FAQ (Frequently asked questions – häufig gestellte Fragen)	61
4.4	Aussetzung der insolvenzrechtlichen Antragspflicht	62
5.	Abschlagszahlung	62
6.	Rückforderungsrisiko	63
7.	Ergebnis	63

H. Auswirkungen der Corona-Pandemie auf den Jahresabschluss 2020 — Teil 1 **65**

I.	Einleitung	65
II.	Coronavirus im Bilanzjahr 2020	65
1.	Betroffenheit	65
2.	Going Concern-Annahme	66
III.	Ansatz- und Bewertungsstetigkeit	66
IV.	Bilanzposten Aktiva	67
1.	Anlagevermögen generell	67
2.	Besonderheiten bei Anlagen	68
3.	Degressive AfA	69
4.	Besonderheiten bei Finanzanlagen	70
4.1	Handelsbilanz	70
4.2	Steuerbilanz	70
5.	Vorräte	71
5.1	Gesetzliche Regelung und Auslegung	71
5.2	Fallbeispiel zu wertloser Ware	72
5.3	Fallbeispiel zu wertgeminderter Ware	73
6.	Sonstige Vermögensgegenstände und Forderungen	74
6.1	Sonstige Vermögensgegenstände und insbesondere Corona-Hilfen	74
6.2	Fallbeispiel zur Coronahilfe	74
6.3	Debitoren	75
V.	Fazit	76

H. Auswirkungen der Corona-Pandemie auf den Jahresabschluss 2020 — Teil 2 **77**

I.	Einleitung	77
II.	Bilanzposten Passiva	77
1.	Rückstellungen	77
1.1	Generelle Überlegung	77
1.2	Schwebende Absatz- und Beschaffungsgeschäfte	78
1.3	Restrukturierung bzw. Sozialplanverpflichtung	78
2.	Verbindlichkeiten	82
2.1	Ausbuchung – insbesondere bei Rangrücktritt?	82
2.2	Gutscheine	83

2.3	Gestundete Mieten	84
3.	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	85
4.	Latente Steuern	85
III.	Gewinn- und Verlustrechnung	86
1.	Corona-Hilfen	86
2.	Kurzarbeitergeld	86
2.1	Vorleistungen des Arbeitgebers	86
2.2	Beitragserstattung	86
2.3	Aufstockungsbeträge	87
IV.	Anhang	87
1.	Kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild	87
2.	Zweifel an der Fortführung	87
3.	Durchbrechung der Stetigkeit	88
4.	Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte oder Risiken	88
5.	Finanzanlagen: Nicht dauerhafte Wertminderung	89
6.	Haftungsverhältnisse	89
7.	Außerordentliche Aufwendungen und Erträge	89
8.	Nachtragsbericht	89
9.	Befreiung der kleinen Gesellschaft	90
V.	Gesetzliche Änderungen u. Ä.	90
1.	Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung – § 7g EStG	90
2.	Degressive AfA – § 7 Abs. 2 EStG	91
3.	Home-Office-Pauschale – § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG	91
4.	Sofortabschreibung digitaler Wirtschaftsgüter	92
5.	Verlängerung diverser Fristen	92
VI.	Fazit	92
I.	Jahresabschluss 2020: Bilanzielle Überlegungen in der Corona-Krise	93
I.	Einleitung	93
II.	Vorbemerkungen und Vorprüfungen	93
1.	Auswirkungen der Corona-Krise	93
1.1	Wertbegründendes Ereignis im Jahr 2020	93
1.2	Bewertung nach der Fortführungsprognose?	94
2.	Vorprüfung	94
III.	Aktiva	95
1.	Grundstücke und Gebäude	95
1.1	Kaufpreisaufteilung	95
1.2	Nachträgliche Anschaffungskosten	96
1.3	Nachträgliche Kosten auf den Grund und Boden	97
1.4	Teilwertabschreibung und höhere Gebäude-AfA	97
1.5	Sonderabschreibungen für zu Wohnzwecken genutzte Gebäude gem. § 7b EStG	98

1.6	Betriebsvorrichtungen	98
2.	Aktivierung von Zinsen und Mietaufwendungen	99
3.	Überprüfung der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen	99
4.	Zuordnung gemischt genutzter Kfz zum gewillkürten Betriebsvermögen	100
5.	Abschreibungen auf bewegliche Wirtschaftsgüter	100
5.1	Degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG	100
5.2	Sonderabschreibung für Elektrofahrzeuge nach § 7c EStG	101
6.	Geringwertige Wirtschaftsgüter	101
7.	Teilwertabschreibung auf Waren und auf bewegliches Anlagevermögen	102
7.1	Teilwertabschreibung auf Waren	102
7.2	Teilwertabschreibung auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	102
8.	GmbH-Beteiligungen und Forderungen gegen eine GmbH	102
9.	Zusagen auf Corona-Hilfen	103
10.	Teilwertabschreibungen auf Forderungen	104
11.	Teilwertabschreibungen auf Aktien und Wertpapiere	104
12.	Forderungen gegenüber GmbH-Gesellschaftern	105
13.	Wertaufholungen	106
14.	Kassenbestand	106
15.	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Aktiv-RAP)	107
IV.	Kapital	108
1.	Einlagen	108
1.1	Ungeklärte Posten	108
1.2	Einlagen des Gesellschafters bei einer GmbH	108
1.3	Disquotale Einlagen des Gesellschafters in eine Personengesellschaft	108
2.	Entnahmen	109
3.	Kapitalkonten bei Personengesellschaften	110
V.	Passiva	111
1.	Verbindlichkeiten	111
1.1	Fremdwährungsverbindlichkeiten	111
1.2	Verbindlichkeit für Bauabzugsteuer	111
1.3	Gläubigerverzicht wegen Sanierung	112
1.4	Passivierungsverbot für einnahmeabhängige Verbindlichkeiten	112
1.5	Umsatzsteuerverbindlichkeit	113
1.6	Zinsen zur Umsatzsteuer	113
2.	Verbindlichkeiten gegenüber GmbH-Gesellschaftern	113
3.	Abzinsung unverzinslicher Darlehensverbindlichkeiten	114
4.	Lohnsteuerverbindlichkeit einer GmbH bei fiktivem Zufluss an beherrschenden Gesellschafter	114
5.	Rücklage nach § 6b EStG	115
6.	Erhaltene Anzahlungen	115
7.	Rückstellungen	116
7.1	Keine Rückstellung für Verpflichtung im eigenbetrieblichen Interesse	116
7.2	Maßgeblichkeit der Rückstellung in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	117

7.3	Rückstellungen in Zeiten der Corona-Krise	117
7.4	Einzelbeispiele für Rückstellungen	118
7.5	Abzinsung von Rückstellungen	119
8.	Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Passiv-RAP)	119
VI.	Außerbilanzielle Korrekturen	120
1.	Investitionsabzugsbetrag (IAB)	120
2.	Nicht abziehbarer Betriebsausgaben	120
2.1	Gesonderte Aufzeichnung	120
2.2	Bewirtungsaufwendungen	121
2.3	Repräsentationsaufwendungen	121
2.4	Geschenke an Geschäftsfreunde	122
3.	Pauschalierung nach § 37b EStG	122
J.	Faktische Sofortabschreibung für Hard- und Software	125
I.	Einleitung	125
II.	Anlass des Beitrags	125
III.	Eine Videoschaltkonferenz als Auslöser des BMF-Schreibens	125
IV.	Steuerliche Analyse des BMF-Schreibens	126
1.	Gibt es ein steuerliches Wahlrecht?	126
2.	Abgrenzung zu geringwertigen Wirtschaftsgütern	127
3.	Überlange Definition des Begriffs „Computer“	127
4.	Erfüllung der Anforderungen der Ökodesign-Verordnung der EU	128
5.	Das BMF-Schreiben als Corona-Hilfe	128
6.	Das BMF-Schreiben als Beihilfe i. S. von Art. 107 AEUV?	129
V.	Verstoß gegen § 7 Abs. 1 EStG	129
1.	Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer	129
2.	Verkürzung der Nutzungsdauer von Hard- und Software auf ein Jahr?	129
3.	Rechtfertigung des Gesetzesverstoßes durch § 163 AO?	130
4.	Rechtlicher Bestand im Klageverfahren	131
4.1	Streitige Fallgestaltungen	131
4.2	Bindung der FG an das BMF-Schreiben?	131
VI.	Vereinbarkeit des BMF-Schreibens mit dem HGB	131
1.	Planmäßige Abschreibungen des Anlagevermögens	131
2.	Vergleich von § 7 Abs. 1 EStG mit § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB	132
3.	Amtliche AfA-Tabellen als Konvention der Nutzungsdauer	132
4.	Nichtübernahme der Nutzungsdauer von einem Jahr in die Handelsbilanz	132
5.	Passive latente Steuern	133
VII.	Vereinbarkeit des BMF-Schreibens mit den IFRS	133
VIII.	Verfassungsrechtliche Bedenken	134
1.	Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Vorrang des Gesetzes	134
2.	Verstoß gegen das Grundgesetz und gegen § 85 AO	134

3.	Das BMF als Ersatz-Gesetzgeber	134
IX.	Die Bedenken eines Steuerjuristen und eines Bilanzwissenschaftlers – Fazit der Verfasser	135
K.	Leerkosten bei Unterbeschäftigung in der Krise	137
I.	Einleitung	137
II.	Das Phänomen der Leerkosten	137
1.	Unterauslastung von Kapazitäten	137
2.	Leerkosten und Nutzkosten	138
3.	Fallbeispiel	139
4.	Betriebswirtschaftliche Einsatzfelder von Leerkosten	141
III.	Ausprägungen der Leerkosten in Abhängigkeit von der Beschäftigung	141
IV.	Ermittlung von Leerkosten in Systemen der Kostenrechnung auf Vollkostenbasis	144
1.	Istkostenrechnung	144
2.	Normal- und Plankostenrechnung	144
V.	Anwendungsprobleme bei unterschiedlich komplexen Produktionsbedingungen	147
1.	Einstufige Produktion im Einproduktunternehmen	147
2.	Einstufige Produktion im Mehrproduktunternehmen	148
3.	Mehrstufige Produktion	149
4.	Weitere Aspekte zur Ermittlung von Leerkosten	151
4.1	Zwischenlagerung von Halbfabrikaten	151
4.2	Hilfskostenstellen	152
VI.	Fazit	153
L.	Ermittlung der Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung	155
I.	Einleitung	155
II.	Besonderheit der Herstellungskostenermittlung bei nicht ausgelasteten Kapazitäten	155
III.	Begrenzung der Gemeinkostenanteile in den Herstellungskosten auf „angemessene Teile“	156
1.	Bewertung selbst erstellter Güter	156
2.	Begrenzung der Gemeinkostenbestandteile	157
3.	Funktionen der Gemeinkostenbegrenzung	158
IV.	Schritt 1: Beschäftigungsgröße zur Ermittlung angemessener Teile von Fixkosten	158
1.	Ausgangspunkt: Bestimmung der maximalen Produktionsmenge	158
2.	Ermittlung der Normalbeschäftigung	160
3.	Besonderheiten bei Fertigungsaggregaten	160
V.	Schritt 2: Feststellung der Notwendigkeit einer Eliminierung von Leerkosten	161
1.	Deutliches Unterschreiten der Normalbeschäftigung	161
2.	Indikatoren einer Unterbeschäftigung	162
3.	Quantifizierung einer Unterbeschäftigung	162

VI.	Schritt 3: Ermittlung von Herstellungskosten ohne Leerkostenanteile	163
1.	Kostenrechnerische Herstellkosten als Basis	163
2.	Aufwands- vs. Kostenabgrenzung	163
3.	Anpassung der Herstellkosten	164
4.	Umfang der Leerkosteneliminierung	165
5.	Beschäftigungsgrad als Freigrenze oder Freibetrag?	165
6.	Flexible Plankostenrechnung	166
VII.	Zielorientierte Interpretation von Ermessensspielräumen	167
1.	Festlegung der bilanzpolitischen Zielsetzung	167
2.	Bestimmung der Normalbeschäftigung	167
3.	Bestimmung des Umfangs der einbezogenen Produkte und Kostenstellen	168
4.	Bestimmung der zulässigen Unterschreitung	168
5.	Freibetrag oder Freigrenze	168
6.	Schlüsselung der fixen Kostenträrgemeinkosten in der Kostenrechnung	168
VIII.	Fazit und Ausblick	169
M.	Aktivierung rechtlich noch nicht entstandener, entscheidungsabhängiger Forderungen	171
I.	Einleitung	171
II.	Problemstellung	171
III.	Bilanzierungsfragen bei der November- und Dezemberhilfe	172
1.	Beispielsachverhalt	172
2.	Spezielle Argumente Pro und Contra Aktivierung	172
2.1	Contra: Fehlender Rechtsanspruch	172
2.2	Pro: Mit Entstehung „fest zu rechnen“	172
2.3	Vorläufige Würdigung	173
IV.	Schrifttum und Rechtsprechung	173
1.	Fokus der Kommentarliteratur	173
2.	Einzelfälle aus der Rechtsprechung	174
3.	Maßgebliche Sachverhaltsmerkmale und Grundsätze	176
V.	Anwendung auf die November- und Dezemberhilfe	177
VI.	Dilemma bei wahrscheinlichen, aber nicht fest zu erwartenden Beihilfen	178
VII.	Zusammenfassung	179
N.	Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen	181
I.	Einleitung	181
II.	Arten von Restrukturierungsmaßnahmen	181
III.	Allgemeine Grundsätze der Rückstellungsbilanzierung	183
1.	Rückstellungsbegriff sowie zugrunde liegende Bilanzierungsgrundsätze	183
2.	Ansatzvoraussetzungen	184

3.	Bewertungsvorschriften	185
IV.	Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen	186
1.	Ansatzvoraussetzungen	186
2.	Besonderheiten bei Konzernstrukturen	188
3.	Bewertung	189
V.	Fazit	191
O.	Nach Corona: Erträge sichern durch „richtige“ Preisfindung	193
I.	Einleitung	193
II.	Das Paradoxon fehlender Ertragssteigerung trotz Kostenoptimierung vermeiden	193
III.	Wie lässt sich eine Ergebnisverbesserung auf der Markt- und Kostenseite erreichen?	195
IV.	Die wichtigsten Preisstrategien	196
1.	Value Pricing: Optimale Preise auf Basis von Kundennutzen und Zahlungsbereitschaften	196
2.	Werttreiberbasiertes Pricing: Ertragsstärke durch Differenzierung und Wettbewerbsfähigkeit	196
3.	Leit- und Folgeartikel-Pricing: Ertragsstärke auch bei sehr hoher Komplexität	197
4.	Referenz Pricing: Preiskorridore vermeiden ertragsschwaches Geschäft	198
V.	Ertragsstarke Konditionensysteme: Differenzierte Rabattierung basierend auf Kunden- und Produktsegmenten	198
VI.	Mehr Dynamik im Pricing: Optimierung der Preise über die Zeit	199
VII.	Neue Geschäfts- und Abrechnungsmodelle	200
VIII.	Wachstums- und Ertragspotenziale im Aftermarket	201
IX.	Jetzt die Weichen für die Nachkrisenzeit stellen	201
X.	Fazit	202
P.	Jahresabschlussanalyse in der Corona-Pandemie — Teil 1: Restaurants	203
I.	Einleitung	203
II.	Besonderheiten von Restaurants 2020	203
III.	Darstellung ausgewählter Kennzahlen	203
IV.	Praxisbeispiel	205
1.	Die Schlemmer-GmbH	205
2.	Jahresabschlussanalyse 2019	207
3.	Jahresabschlussanalyse 2020	208
V.	Grenzen der Analyse	209
VI.	Fazit	209
P.	Jahresabschlussanalyse in der Corona-Pandemie — Teil 2: Automobilzulieferer	211

I.	Einleitung	211
II.	Besonderheiten der Automobilzulieferer-Industrie 2020	211
III.	Darstellung ausgewählter Kennzahlen	211
IV.	Praxisbeispiel	214
1.	Auf-Rädern-Mobil AG	214
2.	Jahresabschlussanalyse 2019	215
3.	Jahresabschlussanalyse 2020	216
V.	Grenzen der Analyse	217
VI.	Fazit	217
P.	Jahresabschlussanalyse in der Corona-Pandemie — Teil 3: Reiseanbieter	219
I.	Einleitung	219
II.	Besonderheiten der Reiseanbieter	219
III.	Darstellung ausgewählter Kennzahlen	220
1.	Durchschnittlicher Zimmerertrag	220
2.	Analyse der Fixkosten	221
IV.	Praxisbeispiel	222
1.	Wohlfühloase AG	222
2.	Jahresabschlussanalyse 2019	224
3.	Jahresabschlussanalyse 2020	224
V.	Grenzen der Analyse	226
VI.	Fazit	227
P.	Jahresabschlussanalyse in der Corona-Pandemie — Teil 4: Online-Händler	229
I.	Einleitung	229
II.	Besonderheiten der Online-Händler	229
III.	Darstellung ausgewählter Kennzahlen	230
1.	Retourenquote	230
2.	Kosten-Umsatz-Relation	231
3.	Warenkorbwert	231
IV.	Praxisbeispiel	232
1.	Vorstellung des Online-Händlers	232
2.	Jahresabschlussanalyse 2019	233
3.	Jahresabschlussanalyse 2020	233
V.	Grenzen der Analyse	235
VI.	Fazit	236

P.	Jahresabschlussanalyse in der Corona-Pandemie — Teil 5: Versicherungen	237
I.	Einleitung	237
II.	Besonderheiten der Versicherungen	237
III.	Darstellung ausgewählter Kennzahlen	238
1.	Bedeutende Kostenpositionen	238
2.	Verwaltungskostenquote	238
3.	Schadenquote	239
4.	Durchschnittliche Versicherungssumme/Vertrag	239
5.	Prämienquote	240
IV.	Praxisbeispiel	240
1.	Vorstellung der Versicherung	240
2.	Jahresabschlussanalyse 2019	241
3.	Jahresabschlussanalyse 2020	242
V.	Grenzen der Analyse	243
VI.	Fazit	243
Q.	Bewertungsprobleme bei der Abkehr vom going-concern-Prinzip im Rahmen der IFRS	245
I.	Einleitung	245
II.	Relevanz der Fragestellung	245
III.	Anwendungsbereich der Erst- und Folgebewertung	246
1.	Beurteilung der Unternehmensfortführung gemäß IAS 1	246
2.	Erst- und Folgebewertung bei Abkehr vom Fortführungsgrundsatz	247
IV.	Beurteilung eines geeigneten Wertmaßstabs	248
1.	Wirtschaftliche Besonderheiten bei Abkehr vom Fortführungsgrundsatz	248
2.	Eignung des fair value gemäß IFRS 13 als Wertmaßstab	249
3.	Anwendbarkeit des IFRS 5	252
V.	Handels- und gesellschaftsrechtliche Aspekte im Überblick	254
VI.	Zusammenfassung	255
R.	Fallstudie: voraussichtliche Auswirkungen der Corona-Pandemie in den IFRS-Abschlüssen 2020	257
I.	Sachverhalt	257
(1)	Produktionslinie für die Herstellung von Hauptscheinwerfern	257
(2)	Aufbau einer Produktionslinie für Armaturenbretter beim Automobilproduzenten	258
(3)	Bewertung des Vorratsbestands an Hydraulikpumpen	259
(4)	Darlehen an einen Vorlieferanten	259
(5)	Termingeschäft zwecks Erwerb einer Beteiligung in SEK	260
(6)	Steuerliche Situation	260

II.	Aufgabenstellungen	261
III.	Lösungen	261
1.	Auswirkungen der Einzelsachverhalte auf die IFRS-Bilanz und IFRS- (Gesamt-)Ergebnisrechnung	261
(1)	Produktionslinie für die Herstellung von Hauptscheinwerfern	261
(2)	Aufbau einer Produktionslinie für Armaturenblecher beim Automobilproduzenten	263
(3)	Bewertung des Vorratsbestands an Hydraulikpumpen	264
(4)	Darlehen an einen Vorlieferanten	264
(5)	Termingeschäft zwecks Erwerb einer Beteiligung in SEK	265
2.	Ermittlung der abzugrenzenden latenten Steuern aus Verlustvorträgen	266
3.	Besondere Anhangangaben im IFRS-Abschluss	268
IV.	Fazit	269
S.	Auswirkungen der COVID-19 Pandemie auf das cashflow hedge accounting	271
I.	Einleitung	271
II.	Fachlicher Hintergrund	271
III.	Änderungen im zeitlichen Eintritt der gesicherten Transaktion	272
1.	Beendigung von Sicherungsbeziehungen aufgrund des Wegfalls des Grundgeschäfts	275
2.	Auswirkungen auf zukünftige Sicherungsbeziehungen	276
IV.	Messung der Effektivität einer Sicherungsbeziehung	277
V.	Der Effekt des Kreditrisikos	278
VI.	Erforderliche Angaben im Geschäftsbericht gem. IFRS 7	278
VII.	Zusammenfassung	279
T.	Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf den Bestätigungsvermerk	281
I.	Einleitung	281
II.	Theoretische Grundlagen	282
1.	Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit der Coronavirus-Pandemie	282
2.	Wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufgrund der Coronavirus-Pandemie	284
3.	Abbildung der Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie als besonders wichtiger Prüfungssachverhalt im Bestätigungsvermerk	285
III.	Erfahrungen aus der Praxis	286
1.	Stichprobe	286
2.	Untersuchungsergebnisse	287

2.1	Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts und wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit	287
2.2	Besonders wichtige Prüfungsinhalte	289
IV.	Fazit und Ausblick	293
U.	Corona-induzierte Bestandsgefährdung	295
I.	Einleitung	295
II.	Identifizierung von bestandsgefährdenden Risiken	295
1.	Going concern als zentrale Prämisse der Rechnungslegung	295
2.	Risikoabstufung bei der going concern-Beurteilung	296
3.	Entwicklungsbeeinträchtigende und bestandsgefährdende Risiken	297
III.	Reaktion auf identifizierte bestandsgefährdende Risiken	300
1.	Notwendigkeit zur Aufstellung eines Finanzplans	300
2.	Aufbau und Methodik des Finanzplans	300
3.	Sensitivitätsanalysen	303
IV.	Berichterstattung über Bestandsgefährdung im Abschluss und Lagebericht	304
1.	Erläuterungspflichten in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter	304
2.	Verortung der Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken	304
3.	Beispielformulierungen für Erläuterungen im Anhang und im Lagebericht	305
V.	Fazit	306
V.	Anforderungen ordnungsgemäßer Lageberichterstattung	309
I.	Einleitung	309
II.	Weiterentwicklung der Lageberichterstattung	309
III.	Wesentliche Berichtsinhalte nach § 289 Abs. 1 HGB	310
1.	Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung	310
2.	Darstellung von Verlauf und Lage des abgelaufenen Geschäftsjahres	311
2.1	Umsatzentwicklung	311
2.2	Außergewöhnliche Ergebniseinflüsse und Investitionen	311
2.3	Finanzielle Leistungsindikatoren	312
2.4	Bewertung des abgelaufenen Geschäftsjahres	313
3.	Risiko- und Chancenberichterstattung	313
3.1	Erforderlicher Aussagegehalt	313
3.2	Umfang der Angabepflicht	313
3.3	Abschließende Gesamtaussage	314
4.	Prognoseberichterstattung	315
4.1	Prognosegrößen	315
4.2	Prognoseumfang	315
IV.	Prüfung des Lageberichts	316

1.	Prüfungsplanung und Wesentlichkeitsbestimmung	317
2.	Einklangprüfung zum Geschäftsverlauf und zur Lage des Unternehmens	318
3.	Prüfung zukunftsorientierter Lageberichtsangaben	318
IV.	Exkurs: Auswirkungen der Corona-Pandemie auf den Lagebericht	319
V.	Fazit	320
W.	Corona-Pandemie und nichtfinanzielle Berichterstattung	321
I.	Einleitung	321
II.	Hintergrund	321
III.	Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Berichtssaison für das Geschäftsjahr 2019	323
IV.	Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Berichtssaison für das Geschäftsjahr 2020	325
V.	Nichtfinanzielle Prüfungsschwerpunkte der ESMA	332
1.	Hintergründe	332
2.	Inhalte	333
2.1	Auswirkungen der Corona-Pandemie auf nichtfinanzielle Aspekte	333
2.2	Sozial- und Arbeitnehmerbelange	333
2.3	Geschäftsmodell und Wertschöpfung	334
2.4	Risiken durch den Klimawandel	335
3.	(Nicht-)Übernahme der ESMA-Prüfungsschwerpunkte durch die DPR	335
VI.	Bedeutungsgewinn der nichtfinanziellen Berichterstattung durch die Corona-Pandemie	337
VII.	Zusammenfassung	338
X.	Prüfung der Going Concern-Annahme im Rahmen der Abschlussprüfung	339
I.	Einleitung	339
II.	Bedeutung und Aktualität des Themas	339
III.	Abgrenzung der Verantwortlichkeiten	341
1.	Verantwortung der gesetzlichen Vertreter	341
2.	Praxisbeispiele zur Information der Adressaten über Going Concern-Unsicherheiten in der Rechnungslegung	342
3.	Verantwortung der Abschlussprüfer	344
IV.	Prüfungsverfahren der Abschlussprüfer bei der Abschlussprüfung	345
1.	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung	345
2.	Beurteilung der Einschätzung der gesetzlichen Vertreter	347
3.	Zeitraum jenseits des Prognosezeitraums der gesetzlichen Vertreter	347
4.	Zusätzliche Prüfungshandlungen bei bedeutsamen Zweifeln an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung	347
5.	Schlussfolgerungen der Abschlussprüfer	350

V.	Berichterstattung der Abschlussprüfer im Zusammenhang mit der Going Concern-Annahme	350
1.	Berichterstattung im Bestätigungsvermerk	350
2.	Berichterstattung im Prüfungsbericht	353
VI.	Fazit und Ausblick	355
Y.	Prüfung des Prognoseberichts bei außergewöhnlicher Unsicherheit	357
I.	Einleitung	357
II.	Bedeutung und Aktualität des Themas	357
III.	Inhaltliche Anforderungen an den Prognosebericht im Überblick	358
1.	Gesetzliche Anforderungen	358
2.	Konkretisierung durch DRS 20 im Regelfall	359
3.	Konkretisierung durch DRS 20 bei außergewöhnlicher Unsicherheit	360
4.	Konkretisierung durch wp.net-Rechnungslegungshinweis 2020.01	361
IV.	Prüfung des Prognoseberichts im Rahmen der Abschlussprüfung	362
1.	Gesetzliche Anforderungen	362
2.	Konkretisierung durch IDW PS 350 n. F.	363
3.	Besondere Prüfungsaspekte bei außergewöhnlicher Prognoseunsicherheit	364
4.	Konkretisierung durch wp.net-Prüfungshinweis 2020-01	365
V.	Praxisbeispiele zur Umsetzung der Anforderungen im Prognosebericht bei außergewöhnlicher Unsicherheit und Implikationen für die Abschlussprüfung	366
VI.	Fazit und Ausblick	372
Z.	Downloadseite	375
I.	Ihr Zugang zu den Arbeitshilfen	375

A. Das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz: Ein Überblick

Von Dr. Timmy Wengerofsky¹

I. Einleitung

Zur Unterstützung der Wirtschaft und zur Reduktion der negativen Folgen bei den Bürgerinnen und Bürgern hat der Gesetzgeber frühzeitig in diesem Jahr ein Drittes Corona-Steuerhilfegesetz auf den Weg gebracht, zu welchem am 12.2.2021 und 26.2.2021 die Lesungen im Bundestag² und am 5.3.2021 bereits die finale Lesung im Bundesrat stattgefunden haben.³ Mit dem Gesetz werden die im Koalitionsausschuss des Bundes (am 3.2.2021) beschlossenen Maßnahmen realisiert. Sie zielen darauf ab, die **Binnennachfrage zu stärken** und die **Erholung der Wirtschaft zu fördern**. Der nachfolgende Beitrag stellt die wesentlichen Maßnahmen des kürzlich veröffentlichten Gesetzes dar. Nach einer Übersicht zu den in der Vergangenheit durch die Finanzverwaltung und den Gesetzgeber etablierten steuerrechtlichen Hilfsangeboten werden die drei wichtigsten Bestandteile des neuen Gesetzes,⁴ nämlich die Verlängerung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes für die Branche der Gastronomen, die Veränderungen der steuerlichen Verlustverrechnung sowie die erneute Zahlung eines Kinderbonus dargestellt. Es folgt eine dogmatische, kritische Auseinandersetzung mit den beschlossenen Gesetzesmaßnahmen sowie eine Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse.⁵

II. Steuerliche Hilfsmaßnahmen zur Unterstützung Corona-geschädigter Unternehmen im Überblick

Stück für Stück nach Ausbruch der globalen Pandemie im vergangenen Jahr zeichnete sich ab, welche verheerenden Folgen für die (deutsche) Wirtschaft mit dieser bisher nie dagewesenen Sondersituation einhergehen würden. Der Gesetzgeber entschied sich in Rekordzeit zur Umsetzung umfangreicher Hilfsmaßnahmen, welche laut Angaben der Bundesregierung zum größten Hilfspaket in der Geschichte der Bundesrepublik führten.

Auch der Bereich der Steuer- und Finanzpolitik war im Jahr 2020 maßgeblich von der Corona-Situation geprägt. Ermöglicht durch eine solide Konsolidierungspolitik der letzten Jahre konnten verschiedenste Hilfsmaßnahmen rasch umgesetzt werden. Während der gebeutelten Wirtschaft verwaltungsseitig frühzeitig, z. B. mit der Möglichkeit von zinslosen Stundungen,⁶ vollstreckungsrechtlichen Erleichterungen oder der Herabsetzung von Steuervorauszahlungen, geholfen wurde,

1 Dr. Timmy Wengerofsky ist Referent für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht bei der Industrie- und Handelskammer zu Köln.

2 Vgl. BT-Drucks. 19/26544 v. 9.2.2021. Vgl. auch die vom Finanzausschuss geänderte Fassung, BT-Drucks. 19/26970 v. 24.2.2021.

3 Vgl. BR-Drucks. 188/21 v. 5.3.2021, BGBl 2021 I S. 330.

4 Außen vor bleiben in diesem Beitrag die weiteren Änderungen, welche das Gesetz mit sich bringt.

5 Vgl. dazu auch *Eichholz*, Das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz), *StuB* 14/2020 S. 533, NWB TAAAH-52249; *Wengerofsky*, Die neuen Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz, *StuB* 16/2020 S. 627, NWB RAAAH-55718; *Wengerofsky*, Pauschalierter Verlustrücktrag zur Liquiditätssicherung in Zeiten von Corona, *StuB* 12/2020 S. 450, NWB WAAAH-50894.

bündelte der Gesetzgeber seine steuergesetzlichen Maßnahmen zunächst in einem **Corona-Steuerhilfegesetz**.⁷ Kernelemente waren dabei die Steuerbefreiung von Corona-Sonderzahlungen bis zu einem Betrag von 1.500 €, die Steuerbefreiung von Zuschüssen zum Kurzarbeiter- bzw. Saison-Kurzarbeitergeld sowie die Einführung einer temporär (vom 1.7.2020 bis 30.6.2021) befristeten Senkung des Umsatzsteuersatzes für Restaurationsleistungen von 19 % auf 7 %. Ende Juni 2020 legte der Gesetzgeber dann mit einem **Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz**⁸ nach, welches die steuerlichen Maßnahmen aus dem am 3.6.2020 von der Bundesregierung beschlossenen Konjunkturpaket zur Bekämpfung der Corona-Pandemie umsetzte. Neben der Einführung eines einmaligen Kinderbonus i. H. von 300 € sowie der Wiederbelebung der degressiven AfA waren die wesentlichen Elemente hier zum einen die Neuauslotung der steuerlichen Verlustverrechnung.⁹ So wurden die Höchstbetragsgrenzen für den steuerlichen Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG angehoben und die neuen §§ 110, 111 EStG etabliert. Zum anderen erfolgte eine temporäre Herabsetzung des regulären Umsatzsteuersatzes von 19 % auf 16 % und des ermäßigten Steuersatzes von 7 % auf 5 %.

III. Das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz

1. Vorbemerkungen

Bereits auf seiner ersten diesjährigen Sitzung hatte der Koalitionsausschuss am 3.2.2021 aufgrund der anhaltenden Corona-Krise weitere finanzielle und steuerliche Hilfsmaßnahmen für Familien und Geringverdienende einerseits sowie für Unternehmer, insbesondere Gastronomen, andererseits vereinbart. Die Maßnahmen wurden in einem Dritten Corona-Steuerhilfegesetz zusammengefügt. Das Gesetz hat die Intention, „Bürgerinnen und Bürger sowie die Wirtschaft bei der Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen weiterhin zu unterstützen“¹⁰ und bündelt Maßnahmen, die laut Gesetzgeber „sehr schnell greifen sollen“.

2. Verlängerung des abgesenkten Umsatzsteuersatzes für die Gastronomie

Mit besonderen buchhalterischen Hürden war zuletzt die Gastronomiebranche konfrontiert. Während durch das (erste) Corona-Steuerhilfegesetz der Mehrwertsteuersatz für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (unter Ausnahme der Abgabe von Getränken) vom 1.7.2020 befristet bis zum 30.6.2021 von 19 % auf 7 % abgesenkt worden war, legte die Bundesregierung im Zuge des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes nach und senkte – ebenfalls temporär befristet – den Regelsteuersatz allgemeingültig von 19 % auf 16 % bzw. den reduzierten Steuersatz von 7 % auf 5 %. Entsprechend waren innerhalb kurzer Zeit verschiedene Steuersätze zur Anwendung zu bringen:

6 Vgl. zu allen drei Maßnahmen BMF, Schreiben v. 19.3.2020 - IV A 3 - S 0336/19/10007 :002 NWB TAAAH-44901, BStBl 2020 I S. 262; BMF, Schreiben v. 22.12.2020 - IV A 3 - S 0336/20/10001 :025 NWB XAAAH-67513, BStBl 2021 I S. 45.

7 Vgl. Erstes Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2020, BGBl 2020 I S. 1385; dazu u. a. *Eichholz*, StuB 2020 S. 489 NWB GAAAH-51987.

8 Vgl. BGBl 2020 I S. 1512; vgl. *Eichholz*, StuB 2020 S. 533 NWB TAAAH-52249.

9 Vgl. ausführlich dazu *Wengerofsky*, StuB 2020 S. 627 ff. NWB RAAAH-55718.

10 BT-Drucks. 19/26970 v. 24.2.2021, S. 1.

- bis 30.6.2020: 19 %,
- vom 1.7. bis 31.12.2020: 5 %,
- vom 1.1. bis (zunächst geplant) 30.6.2021: 7 %.

Zunächst war geplant, dass ab dem 1.7.2021 auch für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen wieder der reguläre Steuersatz von 19 % gelten soll. Allerdings konnten die Gastronomen von den gesunkenen Mehrwertsteuersätzen nur bedingt profitieren, führten die Beschränkungen der *Lockdowns* doch zu vielen Schließungen und damit auch zu Einnahmeneinbrüchen. Mit dem Dritten Corona-Steuerhilfegesetz wird daher für Gastronomen die (bisher bis zum 30.6.2021) **befristete Absenkung der Mehrwertsteuer für Speisen auf 7 % bis Ende 2022 verlängert** (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG). Eine Anwendung des Regelsteuersatzes von 19 % ist für die Abgabe von Speisen im Restaurant somit erst wieder nach dem 31.12.2022 vorgesehen. Die Absenkung bleibt nicht auf den direkten Gastronomiebereich beschränkt. Vielmehr profitieren von der Absenkung auch **andere Bereiche**, wie z. B. Cateringunternehmen, der Lebensmitteleinzelhandel, Bäckereien und Metzgereien, wenn diese mit der Abgabe verzehrfertig zubereiteter Speisen entsprechende Dienstleistungen erbringen.¹¹

3. Verbesserte Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Bereits frühzeitig im vergangenen Jahr wurde die steuerliche **Verlustverrechnung** für von der Pandemie betroffene Unternehmen als tragende Säule anerkannt. Den ersten Schritt in diese Richtung machte die Verwaltung durch Veröffentlichung des **BMF-Schreibens vom 24.4.2020**:¹² Mithilfe eines pauschal ermittelten Verlustrücktrags wurde es ermöglicht, dass Stpfl., die bereits im Jahr 2019 Steuervorauszahlungen für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer geleistet hatten und im Jahr 2020 Corona-bedingt voraussichtlich einen Verlust erleiden würden, bei ihrem FA ohne die Einreichung weiterer Belege die **Herabsetzung geleisteter Vorauszahlungen** für das Jahr 2019 beantragen konnten.¹³ Mit dem **Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz** folgte eine gesetzliche **Ausweitung der Möglichkeiten zum steuerlichen Verlustrücktrag**. So wurden zur besseren Verrechnung von in der aktuellen Krise aufkommenden Verlusten die Grenzen des § 10d Abs. 1 EStG für Verluste der VZ 2020 und 2021 auf 5 Mio. € bei Einzelveranlagung bzw. auf 10 Mio. € bei Zusammenveranlagung angehoben.¹⁴ § 52 Abs. 18b EStG legt dabei explizit fest, dass diese verfünffachten Höchstgrenzen nur für die VZ 2020 und 2021 anzuwenden sind. Gleichzeitig wurden mit den §§ 110, 111 EStG unter dem Abschnitt XIV **besondere Verlustverrechnungsvorschriften** niedergelegt.¹⁵ Sie sehen einerseits mit § 110 EStG die Berücksichtigung eines pauschalierten Verlustrücktrags aus 2020 für Zwecke der Vorauszahlungen in 2019 vor. Andererseits regelt § 111 EStG die Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags im Rahmen der Veranlagung für den VZ 2019, soweit die Veranlagung für 2020 noch nicht stattgefunden hat.¹⁶

11 Vgl. BT-Drucks. 19/26544 v. 9.2.2021, S. 13.

12 Vgl. BMF, Schreiben v. 24.4.2020 - IV C 8 - S 2225/20/10003 :010 NWB UAAAH-47267, BStBl 2020 I S. 496.

13 Vgl. *Wengerofsky*, StuB 2020 S. 450 NWB WAAAH-50894.

14 Aufgrund des entsprechenden Verweises in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt der temporär erhöhte Wert auch für die Körperschaftsteuer, allerdings nicht für die Gewerbesteuer, welche mit § 10a GewStG eine eigenständige Verlustverrechnungsregelung kennt.

15 Dazu *Wengerofsky*, StuB 2020 S. 627 ff. NWB RAAAH-55718.

Mit dem **Dritten Corona-Steuerhilfegesetz** hat der Gesetzgeber nunmehr erneut die Verlustverrechnung angepasst. Zum einen wurde **der steuerliche Verlustrücktrag** gem. § 10d Abs. 1 EStG Satz 1 EStG für die VZ 2020 und 2021 **nochmals erweitert**, indem die Höchstbetragsgrenzen auf **10 Mio. € bei Einzelveranlagung bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung** angehoben wurden. Dies gilt auch beim vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 nach §§ 110, 111 EStG (§ 52 Abs. 52 und 53 EStG). Zum anderen wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses im Bundestag die Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags auch für den VZ 2021 bei der Steuerfestsetzung für 2020 aufgenommen. Voraussetzung ist hier, dass die Vorauszahlungen für 2021 auf null € herabgesetzt wurden. Ebenso wird die Möglichkeit eröffnet, die Stundung nach § 111 Abs. 4 EStG auch für die Nachzahlung bei der Steuerfestsetzung 2020 zu beantragen.

4. Einmalige Kinderbonuszahlung von 150 €

Für Familien hält das Gesetz – wie bereits im vergangenen Jahr mithilfe des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes und einer Änderung von § 6 BKG¹⁷ realisiert – die Zahlung eines einmaligen Kinderbonus bereit. Für jedes Kind, das im Monat Mai 2021 kindergeldberechtigt ist, wird demnach für Mai 2021 ein **Einmalbetrag** gezahlt. Familien müssen den Bonus nicht beantragen, er wird ihnen direkt ausgezahlt. Im Gegensatz zum vergangenen Jahr – hier betrug der Bonus noch 300 € – wird dieser allerdings lediglich **150 €** betragen. Auch solche Kinder, für die im Mai 2021 kein Anspruch auf Kindergeld besteht, erfahren eine Berücksichtigung, soweit für sie mindestens in einem anderen Monat des Jahres 2021 ein Kindergeldanspruch besteht. Mit der Neufassung der Regelung werden Ansprüche aus der Vorgängerregelung zum Kinderbonus 2020 nicht berührt. Sie bestehen ebenso wie im Einkommensteuerrecht fort. Durch den Einmalbetrag wird laut Gesetzgeber „gezielt und kurzfristig ein zusätzlicher gesamtwirtschaftlicher Nachfrageimpuls insbesondere durch Familien mit geringem bis mittlerem Einkommen und mehreren Kindern zur Stärkung der Konjunktur geschaffen“¹⁸.

Die Bonuszahlung i. H. von 150 € wird mit dem steuerlichen Kinderfreibetrag **verrechnet** werden. Eine Anrechnung auf die Grundsicherung erfolgt nicht (§ 66 Abs. 1 Satz 2 bis 4 EStG). Für den Einmalbetrag gelten ansonsten grds. diejenigen Vorschriften, die auch für das monatliche steuerliche Kindergeld maßgebend sind. So kann z. B. für jedes Kind nur einem Berechtigten das Kindergeld und damit auch der Einmalbetrag gezahlt werden (§ 64 EStG).

Nach § 66 Abs. 1 Satz 4 EStG erfolgt der Einmalbetrag nach den Sätzen 2 und 3 als Kindergeld im Rahmen des steuerlichen Familienausgleichs nach § 31 Satz 4 EStG. Dies bedeutet, dass er im Rahmen der bei der Einkommensteuerveranlagung durchzuführenden Vergleichsberechnung berücksichtigt wird. Dabei entscheidet das FA nach § 31 Satz 4 EStG amtsseitig, ob bei den Eltern die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags i. H. des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung durch den Anspruch auf Kindergeld einschließlich Kinderbonus 2021 bewirkt wird oder hierfür die Freibeträge für Kinder zu berücksichtigen sind.¹⁹ Die Kosten des Kinderbonus belaufen sich laut Gesetz auf insgesamt 2,14 Mrd. €,

16 Die Vorschriften haben entsprechend das BMF, Schreiben v. 24.4.2020 - IV C 8 - S 2225/20/10003 :010 NWB UAAAH-47267, BStBl 2020 I S. 496, ersetzt.

17 Vgl. Art. 9 des Gesetzes, BGBl 2020 I S. 1512.

18 BT-Drucks. 19/26544, S. 12.

von denen ein Anteil von 1,23 Mrd. € (57,5 %) auf die Haushalte von Ländern und Gemeinden entfällt. Eine Kompensation der durch den Kinderbonus bewirkten Mindereinnahmen von Ländern und Gemeinden ist nicht vorgesehen.²⁰

IV. Dogmatische Einordnung

Die anhaltende Krisensituation, die viele Unternehmen und Selbständige nicht nur an ihre (wirtschaftlichen) Grenzen bringt, sondern darüber hinaus belastet, machte es vorhersehbar, dass die Umsetzung eines Dritten Corona-Steuerhilfegesetzes nur eine Frage der Zeit war. Groß waren daher die Erwartungen an den Gesetzgeber und seine Maßnahmen, welche er mit dem Gesetz realisieren würde. Fraglich ist allerdings, ob es tatsächlich entscheidende Entlastungen herbeiführt und ob diese Erwartungen tatsächlich erfüllt werden können.

1. Steuerliche Subvention einer bestimmten Branche?

Nicht vollends zufrieden dürfte der Sektor des Gastgewerbes sein, der besonders durch die Pandemie in Mitleidenschaft gezogen worden ist. Hier sank laut Angaben des DEHOGA allein in den Monaten März bis Dezember 2020 der Umsatz der Restaurants und Hotels um 43,5 % im Vergleich zum Vorjahreszeitraum. Zwar konnten insbesondere die Restaurants in den Sommermonaten des letzten Jahres von der Anwendung eines temporär reduzierten Mehrwertsteuersatzes profitieren und dadurch – wenn auch indirekt – vielfältigen Verpflichtungen, wie der Tilgung von Krediten, der Zahlung von gestundeten Pachten und Steuern, verbessert nachkommen.²¹ Tatsächlich voll ausgeschöpft werden konnte der zunächst bis Ende Juni 2021 vorgesehene Absenkerzeitraum durch die Gastronomiebranche jedoch bisher nicht.

Fraglich erscheint, ob eine **Verlängerung der Senkung eine zielgenaue und effektive Maßnahme** darstellt. Berücksichtigt man nämlich, dass derzeit konkrete Öffnungsperspektiven fehlen und auch nach einer Lockerung jederzeit wieder ein erneuter *Lockdown* folgen kann, so nützt die nun beschlossene Verlängerung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes, mit welcher der Gesetzgeber allerdings ein deutliches Zeichen setzt, nur wenig. Zwar kann die sektorale Mehrwertsteuersatzsenkung vereinzelt helfen, jedoch hängt ihre **Effektivität** für die Gesamtbranche stark vom weiteren Infektionsgeschehen ab. So können innerhalb des Gastronomie-sektors während einer *Lockdown*-Phase v. a. größere Restaurantketten und kleinere Imbisse profitieren, die bereits vor der Krise über eine gute Bestell- und Abholinfrastruktur verfügten. Hingegen werden solche Restaurants, die in einer *Lockdown*-Phase schließen (müssen), durch die Mehrwertsteuersatzsenkung nicht unterstützt. Nur in einer Lockerungsphase kann die Maßnahme hingegen den gesamten Gastronomiebereich zugutekommen.²²

Kritisch gesehen werden muss ferner, dass **getränkegeprägte Betriebe** erneut außen **vor gelassen** werden und nicht in den Genuss der Steuererleichterung kommen. Zu denken ist hier v. a. an

19 Vgl. BT-Drucks. 19/26544, S. 12.

20 Vgl. dazu den Beschluss des Bundesrats, BR-Drucks. 188/21 v. 5.3.2021.

21 Vgl. Stellungnahme *DEHOGA* zum Entwurf eines Dritten Corona-Steuerhilfegesetzes v. 19.2.2020, abrufbar unter: <https://go.nwb.de/693vz>.

22 Vgl. die Stellungnahme des *DIW Berlin* zum Dritten Corona-Steuerhilfegesetz v. 22.2.2021, abrufbar unter: <https://go.nwb.de/7065h>.

Kneipen und Bars, aber auch an Discotheken, wo erschwerend hinzukommt, dass ein Außer-Haus-Verkauf oftmals nicht realisierbar ist. Ebenso gilt dies für die Zuliefererbetriebe, wie z. B. **Brauereien**, die gleichfalls erheblich unter der pandemiebedingten Schließung des Gastgewerbes leiden.²³ Die Erweiterung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auch für Getränke hätte hier ein steuerpolitisches Element sein können, dass es den Betrieben nach Wiedereröffnung ermöglicht hätte, bei zu erwartenden gering(er)en Umsätzen genügend Reingewinn zu erwirtschaften, um einen Teil der Pandemie-Einbußen zu nivellieren. Zumindest die Mehrwertsteuersystemrichtlinie hätte den ermäßigten Steuersatz – sowohl auf alkoholische als auch auf nicht-alkoholischen Getränke – ermöglicht.

Hinterfragt werden muss ferner, warum die Verlängerung der Mehrwertsteuersatzsenkung für einen einzelnen Wirtschaftssektor beschlossen wurde, da dies faktisch eine reine **sektorale Subventionsmaßnahme** darstellt. Unter dem Aspekt, dass auch andere Branchen, wie z. B. der Einzelhandel, unter den letzten *Lockdown*-Maßnahmen stark gelitten haben und im vergangenen Jahr enorme Einbußen – mit besonderem Blick auf das Weihnachtsgeschäft – hinnehmen mussten, drängt sich zumindest die Frage auf, warum nicht allgemeingültig eine Verlängerung der bis zum 31.12.2020 befristeten Mehrwertsteuersatzsenkung realisiert worden ist.

2. Keine Ausdehnung der zeitlichen Grenzen beim Verlustrücktrag

Im Hinblick auf die steuerliche Verlustverrechnung hat der Gesetzgeber erneut die Chance vertan, den **Rücktragszeitraum auszuweiten**. Den vielen Stimmen der Sachverständigen, die im Rahmen der öffentlichen Anhörung im Bundestags-Finanzausschuss am 23.2.2021 zu dem Gesetzesvorhaben geladen waren und sich mehrheitlich für eine deutliche Ausweitung des Rücktragszeitraums aussprachen,²⁴ folgte der Gesetzgeber bedauerlicherweise (erneut) nicht.²⁵ So bleibt es dabei, dass über § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG lediglich ein **Verlustrücktrag in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum ermöglicht wird**. Stpfl. können daher die Verluste aus 2021 wie gehabt nur mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte aus 2020 verrechnen, so dass der Verlustrücktrag nur dann Geltung erlangt, wenn das Veranlagungsjahr 2020 mit **einem positiven Ergebnis**, d. h. einer Steuerfestsetzung, abgeschlossen wird. Inwiefern betroffene Unternehmer dies tatsächlich erwarten können, ist angesichts der derzeitigen Lage stark fraglich. Oftmals dürfte der steuerliche Verlustrücktrag für 2021 daher ins Leere laufen. Denn besonders die kleinen und mittelgroßen Unternehmen, die von den Schließungen im harten *Lockdown* betroffenen sind, werden wohl in 2020 keine nennenswerten Gewinne erwirtschaften, welche verrechnet werden könnten.

Die Anwendung und Wirksamkeit der Maßnahme bleiben so auf **gewisse Größenklassen beschränkt**. Dem Prinzip einer Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts und einer adäquaten Durchbrechung der Abschnittsbesteuerung wird durch das starre Beibehalten an einer Verrechnung mit Gewinnen des ausschließlich unmittelbar vorherigen Ver-

23 Vgl. die Stellungnahme des *DGB* zum Dritten Corona-Steuerhilfegesetz v. 18.2.2021, unter: <https://go.nwb.de/maxtd>.

24 Gefordert worden war auch „die im Rahmen der Corona-Gesetzgebung vorgenommenen Maßnahmen des Verlustrücktrags zu entfristen und dauerhaft zu implementieren“, vgl. Stellungnahme des *VDMA* zum Dritten Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.2.2021, unter: <https://go.nwb.de/i6pp4>.

25 Vgl. für die einzelnen Stellungnahmen <https://go.nwb.de/witw1>.

anlagungszeitraums nicht in angemessenem Maße nachgekommen.²⁶ Zumindest durch eine Ausweitung auf drei Jahre hätte es ermöglicht werden können, den zwei schweren Jahren der Pandemie steuerlich gerecht zu werden und wirtschaftlich gesunde Unternehmen, die in der Vergangenheit ausreichend Gewinne erzielten, mit der nun so dringend erforderlichen Liquidität zu versorgen. Insbesondere unter dem Aspekt, dass eine solche Maßnahme keine Steuersenkung darstellt, sondern nur zu einer zeitlichen Verlagerung der Steuerzahlungen von Unternehmen in die Zukunft geführt hätte,²⁷ verwundert es, dass der Gesetzgeber diesen Schritt nicht gegangen ist. Hier wäre es sicherlich angemessen gewesen, der zeitlichen Ausweitung gegenüber der Ausweitung des Volumens Priorität einzuräumen, bleibt der Wirkungsgrad des steuerlichen Verlustrücktrags insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen unabhängig vom maximal rücktragsfähigen Verlust wie bisher „schlichtweg durch das vorhandene Verrechnungspotential in den Vorjahren limitiert“²⁸.

3. Verlustvortrag bleibt unangetastet

Unberührt bleibt ebenso erneut das große Sorgenkind bei der Verlustverrechnung, nämlich der **Verlustvortrag**.²⁹ Nach wie vor können Verluste in folgenden Veranlagungszeiträumen zwar zeitlich unbegrenzt, jedoch betragsmäßig nur i. H. von bis zu 1 Mio. € (bzw. 2 Mio. € bei Zusammenveranlagung) zuzüglich 60 % des den 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden. Die Problematik der Mindestbesteuerung³⁰ bleibt damit erhalten, so dass es bei einer **Übermaßbesteuerung** bleibt, die die Liquidität der Stpfl. stark beeinträchtigt. Bedauernd ist dies vor allem unter dem Gesichtspunkt, dass bei der Verrechnung von steuerlichen Verlusten der Corona-Pandemie – v. a. aufgrund der zeitlichen Begrenzung des Verlustrücktrags einerseits sowie der zeitlich unbegrenzten Nutzung des Verlustvortrags andererseits – m. E. die letztgenannte Option in den 2020er Jahren die entscheidende Rolle spielen wird.

Die **Mindestbesteuerung** könnte daher für viele Unternehmen in naher Zukunft zu einem wahrhaften Hindernis werden, wird sich eine vollständige Verrechnung der kumulierten Verluste aus der Corona-Krise bei einer hohen Zahl von Unternehmen unter den jetzigen Koordinaten des Verlustvortrags doch über einen sehr langen Zeitraum ziehen. Die im Rahmen der öffentlichen Anhörung im BT-Finanzausschuss dargestellte Forderung des *ZEW*, die Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG zumindest für im Jahr 2020 und 2021 entstandene Verluste im Jahr 2021 und 2022 außer Kraft zu setzen, „um zu vermeiden, dass den Unternehmen im Falle eines wirtschaftlichen Aufschwungs zusätzliche Liquidität entzogen wird“³¹, wäre sicherlich eine gute Zwischenlösung gewesen. So hätten Krisenverluste unbegrenzt und vorrangig vor bereits bestehenden Verlustvorträgen steuerlich geltend gemacht werden können.

26 Dazu bereits im vergangenen Jahr *Wengerofsky*, StuB 2020 S. 627 NWB RAAAH-55718.

27 Vgl. u. a. die Stellungnahme von *Prof. Dr. Deborah Schanz* zum Dritten Corona-Steuerhilfegesetz v. 16.2.2021, unter: <https://go.nwb.de/ijlql>, sowie den DFG-Sonderforschungsbereich TRR 266 (2020): Steuerwissenschaftler schlagen einen sofortigen Verlustrücktrag zur Bekämpfung von Liquiditätsengpässen vor, unter: <https://go.nwb.de/zxen6>.

28 Stellungnahme des *VDMA* zum Dritten Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.2.2021, unter: <https://go.nwb.de/x7vuz>. Vgl. auch *Wengerofsky*, StuB 2020 S. 627 ff. NWB RAAAH-55718.

29 Kritisch dazu bereits *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 62; *Wengerofsky*, StuB 2020 S. 450 ff. NWB WAAAH-50894.

30 Vgl. dazu v. a. *Wengerofsky*, StuB 2020 S. 627 ff. NWB RAAAH-55718.

31 Stellungnahme des *ZEW* zum Dritten Corona-Steuerhilfegesetz v. 21.2.2021, unter: <https://go.nwb.de/tfur4>.

V. Zusammenfassung

Mit seinem Dritten Corona-Steuerhilfegesetz setzt der Gesetzgeber drei wesentliche steuerliche Maßnahmen um, nämlich die Verlängerung der Anwendung des abgesenkten Mehrwertsteuersatzes in der Gastronomie, die Erweiterung der steuerlichen Verlustverrechnung sowie die Zahlung eines einmaligen Kinderbonus. Hierdurch soll die Wirtschaft weiter stabilisiert und die Belastung für die privaten Haushalte abgemildert werden.

Nach wie vor agiert der Steuergesetzgeber mit diesen Maßnahmen allerdings eher defensiv und bleibt hinter seinen tatsächlichen Möglichkeiten zurück. Die steuerlichen Schrauben zur Abmilderung der Pandemiefolgen werden bestenfalls nachjustiert. Wesentliche Hilfsmaßnahmen, die sicherlich kurzfristig zielgenau(er) hätten helfen können, bleiben erneut außen vor. Besonderes Augenmerk liegt hier auf der Ausweitung der zeitlichen Grenzen für den Verlustrücktrag sowie der – zumindest temporär befristeten – Einschränkung der Mindestbesteuerung beim Verlustvortrag. Die vorgenommene Erhöhung der Betragsgrenzen beim steuerlichen Verlustrücktrag bleiben so erneut lediglich „ein Tropfen auf den heißen Stein“³². Der wirklich große Wurf gelingt dem Gesetzgeber daher (auch) dieses Mal leider nicht. Spannend dürfte die Frage sein, ob es zwischen Bund und Ländern zu einer Neuauslotung bei der Kostenaufteilung der Maßnahmen kommen wird. Zumindest der Bundesrat hält dies – mit Blick auf den Kinderbonus – für erforderlich.

32 Dazu bereits beim Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz Hey, DStR 2020 S. 2041.

B. Bilanzielle Behandlung der Corona-Hilfen

Von WP/StB Dr. Sebastian Haas¹

I. Einleitung

Im Jahr 2020 gab es eine nie dagewesene Vielfalt an staatlichen Hilfen, die sowohl nach unterschiedlichen Regeln als auch nach unterschiedlichen beihilferechtlichen Bedingungen ausbezahlt wurden. Im Rahmen der Abschlusserstellung oder auch Prüfung stellt sich die Frage der bilanziellen Behandlung. Dieser Beitrag stellt die Besonderheiten der verschiedenen Hilfsprogramme dar und arbeitet heraus, ob und wann diese ertragswirksam zu berücksichtigen sind bzw. inwieweit eine Passivierungspflicht für deren Rückzahlung besteht.

II. Hintergrund

Seit März 2020 werden regelmäßig Hilfsprogramme aufgelegt, die zwar alle eine identische Zielsetzung haben, teilweise jedoch einen völlig unterschiedlichen Rahmen:

- ▶ Die Corona-Soforthilfe stellt eine Liquiditätshilfe dar,
- ▶ die Überbrückungshilfe I und II sollen Fixkosten bezuschussen und
- ▶ die November- und Dezemberhilfe dienen als Entschädigung für den Umsatzausfall.

Während die Soforthilfe bereits auf freiwilliger Basis abgerechnet werden konnte, müssen die anderen Programme noch abgeschlossen werden.

Ungeachtet der teilweise gravierenden handwerklichen Fehler und der damit im Zusammenhang stehenden Beurteilungsprobleme, müssen viele Jahresabschlüsse in den nächsten Wochen gefertigt werden. Hierbei spielen nicht nur die Fristen gem. § 264 HGB eine Rolle, sondern auch die Insolvenzordnung. Hiernach ist der Geschäftsführer einer Kapital- oder gleichgestellten Gesellschaft verpflichtet, bei einer Gesellschaft in der Krise ohne schuldhaftes Zögern Insolvenz anzumelden. Hierdurch ist er verpflichtet, den Abschluss als ein zentrales Beurteilungsinstrument für den Insolvenztatbestand alsbald wie möglich zu erstellen. Der BGH greift hierzu auf die Grundnorm des § 243 HGB zurück und setzt eine Frist von acht bis zehn Wochen²

LITERATUR-TIPP:

In der Folge müssen natürlich auch in der Analyse des Jahresabschlusses die Corona bedingten Effekte berücksichtigt werden. Vgl. hierzu die Beitragsreihe *Rinker*, Jahresabschlussanalyse in der Corona-Pandemie, Teile 1-5, als Kapitel P in diesem Buch sowie in NWB-BB 2-6/2021.

Auf die Veränderungen im Insolvenzrecht durch die Corona-Sonderregelungen soll an dieser Stelle nicht vertieft eingegangen werden, ebenso wie auf die Frage der Anwendbarkeit des Going-Concern-Prinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB bei Unternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten³

1 WP/StB Dr. Sebastian Haas ist Geschäftsführer der HAAS. Steuerberatungsges. mbH in Bergisch Gladbach/Köln (www.haas-steuerberatung.de), zertifizierter Ratinganalyst im BdRA e. V. und Fachberater für Rating DSTV e. V. Sein Schwerpunkt liegt bei der steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Beratung mittelständischer Betriebe.

2 Ausführlich hierzu: *Mader/Seitz*, DSTR 2020 S. 996, Punkt 2.

III. Die beihilferechtlichen Rahmenbedingungen

Die Auszahlungen von nicht rückzahlbaren Zuwendungen unterliegen dem Beihilferecht. Dieses ist Sache der EU, weswegen die Bundesregierung ihre Programme einem beihilferechtlichen Rahmen unterordnen musste. Im Jahr 2020 waren das

- ▶ die bekannte de-minimis-Regelung und darüber hinaus
- ▶ die Bundesregelung Kleinbeihilfen und
- ▶ die Fixkostenhilfe.

Da weder der normale Bürger noch die zur Beantragung befugten Dritten regelmäßig Kontakt mit dieser Materie haben, werden diese nachfolgend grob dargestellt. Deren Verständnis ist nicht nur für die Beantragung, sondern auch für die Bilanzierung wesentlich. Zusätzlich sei darauf hingewiesen, dass die länderspezifischen Ergänzungsprogramme i. d. R. dem gleichen beihilferechtlichen Rahmen wie das ihnen zugrunde liegende Hauptprogramm unterliegen.

Bei den Beihilfen hat man aufgrund des immer weiter steigenden Hilfsmittelbedarfs durch Verhandlungen mit der Europäischen Kommission umfangreiche Erweiterungen erreicht. Die Kleinbeihilfen wurden auf 1.800.000 € aufgestockt, während die Fixkostenhilfe auf einen Höchstbetrag von 10.000.000 € erhöht wurde.

Aufgrund des nun deutlich erhöhten Spielraums konnte man bei den Programmen ein Wahlrecht einführen, auf welches davon man die Hilfsmittel stützen wollte. Dies führt insbesondere bei kleineren Unternehmen zu deutlich flexibleren Möglichkeiten und macht die Berechnung der ungedeckten Fixkosten oftmals überflüssig.

1. Bundesregelung Kleinbeihilfen 2020

Die Bundesregelung Kleinbeihilfen wurde vom Bund geschaffen, um den rechtlichen Rahmen für diverse Corona-Beihilfen zu schaffen. Der Höchstbetrag der nach der Kleinbeihilfenverordnung gezahlten Zuschüsse beträgt 800.000 €, er kann jedoch mit einem ggf. nicht ausgeschöpften Rest aus dem de-minimis-Rahmen von 200.000 € kumuliert werden.

Eine wesentliche Besonderheit besteht darin, dass die im Rahmen der Corona-Hilfsprogramme von der KfW ausgegebenen Darlehen größtenteils ebenfalls unter die Kleinbeihilfe fallen. Das bedeutet, dass die Darlehenssumme in voller Höhe – und nicht wie üblich der Zinsvorteil – als Zuschuss im beihilferechtlichen Rahmen gilt. Soweit Steuerpflichtige also ein entsprechend hohes Darlehen in Anspruch genommen haben, bleibt ggf. kein Raum mehr zum Abruf von weiteren Mitteln, die dieser Beihilferegulation unterstellt sind.

Dieses Problem wurde zwischenzeitlich auch von der Politik erkannt: Mitte November 2020 wurde die Möglichkeit geschaffen, KfW-Mittel aus den Corona-Programmen ohne Vorfälligkeitsentschädigung zurückzuzahlen.

Unter dieses Programm fallen

- ▶ die Corona-Soforthilfe, die Überbrückungshilfe I, die November- und Dezemberhilfe (vgl. FAQ zu Beihilferegulungen des BMWi, Buchstabe A) sowie
- ▶ wahlweise auch die Überbrückungshilfe III (vgl. Mitteilung des BMF zur Überbrückungshilfe III v. 19.1.2021).

2. Bundesregelung Fixkostenhilfe 2020

Aufgrund der immer wieder verlängerten Förderzeiträume hat die Bundesregierung erkannt, dass die Betragsgrenzen der Kleinbeihilfe vielfach nicht ausreichen werden und hat daher eine neue Beihilfenregelung von der EU genehmigen lassen. Die unter diesem Regime ausgereichten Mittel dürfen 3 Mio. € nicht überschreiten und sind begrenzt auf 70 % bzw. bei Klein- und Kleinstunternehmen auf 90 % der ungedeckten Fixkosten.

2.1 Ungedeckte Fixkosten

Insbesondere die Begrenzung auf die ungedeckten Fixkosten hat Ende vergangenen Jahres zu einer „bösen Überraschung“ geführt, da sie erst spät im Jahr offiziell bekannt gemacht wurde. Die FAQ der BMWi wurden in Frage 4.16 (Beihilferechtliche Fragen) um folgende Fußnote 13 ergänzt:

„Bei Anträgen, die vor dem 5. Dezember 2020 gestellt wurden, waren die genauen beihilferechtlichen Vorgaben der „Bundesregelung Fixkostenhilfe“ zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht bekannt. Wird im Nachhinein bekannt, dass die entsprechenden beihilferechtlichen Bedingungen nicht erfüllt waren, erfolgt eine Korrektur im Rahmen der Schlussabrechnung. Ein Änderungsantrag zur Korrektur der Angaben ist in solchen Fällen nicht erforderlich.“

Folglich sind die bis zu diesem Zeitpunkt gestellten Anträge – was wohl die Vielzahl sein sollte – nicht unter Berücksichtigung der Begrenzung gestellt worden. Diese ist daher noch unter Berücksichtigung der Vorgaben der entsprechenden FAQ zu berechnen.

Hierbei sind zuerst die ungedeckten Fixkosten zu berücksichtigen. Dieser Fixkostenbegriff ist nicht mit dem der Überbrückungshilfe identisch; jedoch gelten alle im Rahmen der Überbrückungshilfe II relevanten Kosten als Fixkosten in diesem Sinne. Im Gegensatz dazu sind aber z. B. Abschreibungen bzw. Tilgungen bis zu deren Höhe zu berücksichtigen, was letztlich zur Berücksichtigung des Abschreibungsbetrags führt (vgl. FAQ zu Beihilferegulungen, Frage 3).

Zudem sind bei inhabergeführten Unternehmen, bei denen der Inhaber kein Gehalt bezieht, Fixkosten in Höhe der gesetzlichen Pfändungsfreigrenzen anzurechnen (vgl. FAQ zu Beihilferegulungen, Frage 4). Einnahmen aus anderen Förderprogrammen sind in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen. Es besteht jedoch ein Wahlrecht, ob man diese im Monat des Zahlungseingangs oder in den Monaten, für die die Hilfe bestimmt ist, berücksichtigt (vgl. FAQ zu Beihilferegulungen, Frage 5).

Dies führt jedoch im Umkehrschluss dazu, dass die eventuellen Rückzahlungen der Corona-Soforthilfe und der Überbrückungshilfe I bereits bei der Ermittlung der Begrenzung mit einkalku-

liert werden müssen, da insoweit eine Rückzahlung der erhaltenen Mittel erfolgen wird und endgültig keine Einnahme vorliegt.

2.2 Beihilfefähiger Zeitraum

Nachdem auf diese Weise die monatlichen Ergebnisse berücksichtigt wurden, ist der beihilfefähige Zeitraum zu bestimmen. Hierfür können Verlustmonate seit März 2020 mit einbezogen werden. Monate, für die die Überbrückungshilfe II in Anspruch genommen wird, sind mit einzubeziehen.

2.3 Beispiel

Der alleinstehende Einzelunternehmer Riccardo hat im Jahr 2020 die im **vorderen Teil** in **Übersicht 1** abgebildeten Ergebnisse laut BWA erzielt.

Er hat im April die im März beantragten 15.000 € Corona-Soforthilfe erhalten, im September die Überbrückungshilfe I für Juni und Juli mit jeweils 5.000 €. Diese Beträge sind in den o. g. Zahlen noch nicht enthalten.

Für die **Berechnung der ungedeckten Fixkosten** dürfen monatlich 1.180 € pfändungsfreies Einkommen abgezogen werden.

Die **Hilfsmittel aus anderen Programmen** können wahlweise dem Förderzeitraum oder dem Zahlungszeitpunkt zugeordnet werden:

- ▶ Da die Soforthilfe im März beantragt wurde, sind hier die Monate März bis Mai als Förderzeitraum anzusetzen (vgl. FAQ Überbrückungshilfe I, Frage 4.6), wahlweise der Monat April als Auszahlungsmonat.
- ▶ Die Überbrückungshilfe II ist entweder jeweils mit 5.000 € den Monaten Juni und Juli oder in voller Höhe dem Monat September zuzuordnen.

Hier ist die bestmögliche Kombination zu wählen. Danach wäre die Soforthilfe auf die Monate zu verteilen, während die Überbrückungshilfe dem Monat der Zahlung zuzuordnen wäre.

Danach ergibt sich für die Monate März bis Dezember 2020 das in **Übersicht 1 (hinterer Teil)** abgebildete Ergebnis.

Aus den Verlustmonaten ergeben sich die ungedeckten Fixkosten, die mit 90 % die maximale Förderhöhe ergeben. Somit kann der Einzelunternehmer Riccardo die Verlustmonate April bis Juni und Oktober bis Dezember mit einbeziehen und maximal $76.080 \text{ €} \times 90 \% = 68.472 \text{ €}$ an Überbrückungshilfe II beantragen. Der Monat September ist nicht mit einzubeziehen, da hier zwar ein theoretischer Anspruch auf Überbrückungshilfe II besteht, diese aber in dem Monat nicht in Anspruch genommen werden muss bzw. ggf. mangels ausreichenden Umsatzrückgangs auch nicht in Anspruch genommen werden kann.

Übersicht 1: BWA des Unternehmers Riccardo (Werte in €)									
März	April	Mai	Juni	Juli	August	September	Oktober	November	Dezember
BWA-Ergebnis im Jahr 2020									
+15.000	-10.000	-9.000	0	+8.000	+15.000	+20.000	-20.000	-20.000	-20.000
BWA-Ergebnis im Jahr 2020 nach Berücksichtigung der ungedeckten Fixkosten und der Corona-Hilfen									
+15.000	-10.000	-9.000	0	+8.000	+15.000	+20.000	-20.000	-20.000	-20.000
-1.180	-1.180	-1.180	-1.180	-1.180	-1.180	-1.180	-1.180	-1.180	-1.180
+5.000	+5.000	+5.000				+10.000			
18.820	-6.180	-5.180	-1.180	6.820	13.820	28.820	-21.180	-21.180	-21.180

Unter die Fixkostenhilfe fällt die Überbrückungshilfe II, die noch nicht verfügbare November- und Dezemberhilfe plus (vgl. FAQ zu Beihilferegelungen, a. a. O.) sowie wahlweise die Überbrückungshilfe III (vgl. Mitteilung des BMF zur Überbrückungshilfe III vom 19.1.2021).

PRAXISHINWEIS:

Beachten Sie, dass es auch branchenspezifischen Programme gibt, die unter die Fixkostenhilfe fallen und dementsprechend bei der Berechnung mit zu berücksichtigen sind.

IV. Die Hilfsprogramme

Nachfolgend sollen die verschiedenen Programme dargestellt werden:

1. Corona-Soforthilfe

Die Corona-Soforthilfe wurde direkt zu Beginn der Pandemie mit heißer Nadel gestrickt und zur Beantragung freigegeben. Ziel des Programms war Sicherung schnell verfügbarer Liquidität für Unternehmen, die aufgrund der Verordnung schließen mussten. Es ging an dieser Stelle also weniger um die Frage der angefallenen Kosten im bilanziellen Sinn, sondern um die liquiditätsbezogene Betrachtung. Der Antrag war nur an sehr geringe Bedingungen geknüpft und konnte von jedermann gestellt werden. Dies führte letztlich auch zu einer enormen und teilweise unberechtigten Inanspruchnahme der Hilfen.

Im Laufe der Zeit wurde das Programm Stück für Stück mit mehr Details angereichert, die sich in fast täglicher Überarbeitung der den Antragstellern zur Verfügung gestellten FAQ zeigten. Diese ständigen Überarbeitungen führten dazu, dass viele Anträge „im Nachhinein“ ungerechtfertigt waren. Zumindest in NRW erschienen diese Konsequenzen dem zuständigen Wirtschaftsministerium zu weitgehend. Daher entschloss man sich dort, den eigentlich nur für Liquiditätslücken gedachten „Unternehmerlohn“ allen Antragstellern mit der passenden Rechtsform zu belassen.

Die Corona-Hilfen wurden beihilferechtlich unter der Kleinbeihilfenverordnung ausgezahlt. Die Berechnung der Rückzahlung konnte in verschiedenen Bundesländern bereits freiwillig erfolgen, eine zwingende Schlussabrechnung wird wohl im Frühjahr 2021 angefordert. Eine Rückzahlung

hat zu erfolgen, wenn sich für die Fördermonate keine Liquiditätslücke ergibt bzw. diese geringer ist als die erhaltenen Hilfen.

DOWNLOAD-TIPP:

Eine Berechnungshilfe des Landes NRW mit weiterführenden Hinweisen findet sich unter <https://go.nwb.de/s0q1d>.

Zumindest in NRW dürfen Unternehmen mit der passenden Rechtsform die ursprünglich als Unternehmerlohn bezeichneten jeweils 1.000 € für die Monate März und April behalten, falls keine Grundsicherung in Anspruch genommen wurde (vgl. FAQ NRW Soforthilfe 2020, Fragen 3.1-3.4).

2. Überbrückungshilfe I bis III

Die Überbrückungshilfen wurden im Anschluss an die Corona-Soforthilfe gestartet:

- ▶ zuerst für die Monate Juni bis August (I),
- ▶ dann für September bis Dezember (II) und
- ▶ zukünftig für Januar bis Juni (III).

Im Gegensatz zu der Soforthilfe gab es eine längere Vorbereitungszeit, was jedoch nicht zwingend in einer höheren Qualität mündete. Antragsberechtigte waren bzw. sind Unternehmen mit einem Umsatzeinbruch je Definition des Hilfsprogramms.

Die Überbrückungshilfen zielen nicht mehr auf die Liquiditätsüberbrückung, sondern auf die Deckung von Fixkosten. Hierfür wurde ein Katalog an förderfähigen Fixkosten entwickelt (vgl. FAQ Überbrückungshilfe I/II, Frage 2.4). Die Förderung beträgt in Abhängigkeit von der Höhe des Umsatzeinbruchs zwischen 40 und 90 %.

Die Überbrückungshilfe I unterliegt der Kleinbeihilfenverordnung, die Überbrückungshilfe II der Fixkostenhilfe und bei der Überbrückungshilfe III besteht ein Wahlrecht bzw. es kann erst der noch zur Verfügung stehende Rahmen der Kleinbeihilfenverordnung ausgeschöpft werden, bevor der übersteigende Betrag der Fixkostenhilfe mit den beihilferechtlichen Grenzen (siehe unter Abschnitt II.2) unterliegt.

Die Schlussabrechnung zur Überbrückungshilfe I und II ist derzeit rechnerisch bereits möglich, technisch jedoch noch nicht. Die Schlussabrechnung hat bis zum 31.12.2021 zu erfolgen (vgl. FAQ Überbrückungshilfe I/II, Frage 3.11).

DOWNLOAD-TIPP:

Die Arbeitshilfe „Corona-Überbrückungshilfe Phase 3 – Checkliste mit Berechnung“, NWB XAAAH-68524, unterstützt die Vorbereitung der Antragstellung der Überbrückungshilfe 3 durch folgende Aspekte:

- ▶ Prüfung der Antragsberechtigung,
 - ▶ Ermittlung des Erstattungssatzes,
 - ▶ Zusammenstellung der berücksichtigungsfähigen Kosten,
 - ▶ Ermittlung des maßgeblichen Förderungsbetrages,
 - ▶ Günstigerprüfung für Solo-Selbständige.
-

3. November- und Dezemberhilfe

Aufgrund der erneuten Schließung diverser Gewerbebranchen hat man sich entschlossen, ein äußerst großzügiges Zuschussprogramm aufzulegen. Im Rahmen der November- und Dezemberhilfe wurde der Umsatzausfall mit 75 % des Umsatzes des Vorjahresmonats ersetzt, wobei tatsächlich erzielter Umsatz von mehr als 25 % des Vorjahresumsatzes anzurechnen ist und damit faktisch zu einer Kürzung führt. Bei Solo-Selbständigen ohne Mitarbeiter konnte statt des Vorjahresmonats auch der durchschnittliche Umsatz des gesamten Vorjahres verwendet werden.

Ebenfalls anzurechnen sind anderweitig erhaltene Zuschüsse und Hilfsmittel zur Überwindung der Krise, namentlich im Wesentlichen das Kurzarbeitergeld und die für den gleichen Zeitraum beantragte Überbrückungshilfe.

Für die **Gastronomie** wurde eine spezielle Besonderheit entwickelt: Es wurden nur 75 % des letztjährigen In-Haus-Umsatzes vergütet, dafür dürfte aber unbegrenzter Außer-Haus-Umsatz erzielt werden.

LITERATUR-TIPPS:

- ▶ *Erichsen*, Beratungsbeispiel: Wie Gastronomiebetriebe die Corona-Krise bewältigen können – Situation analysieren und Maßnahmen ergreifen, NWB-BB 1/2021 S. 14, NWB FAAA-67438
 - ▶ *Meyer*, Gastronomie: Betriebswirtschaftliche Beratung in der Restart-Phase – Herausforderungen in der Unternehmens- und Finanzplanung, NWB-BB 10/2020 S. 305, NWB JAAA-58343
-

Für die Betriebe, die erst mit dem zweiten Lockdown am 16.12.2020 geschlossen wurden, besteht kein Anspruch auf diese Hilfen. Hier soll im Rahmen der Überbrückungshilfe III ein Rückgriff auf die Monate November und Dezember erfolgen.

Die November-/Dezemberhilfe unterliegt der Kleinbeihilfenverordnung. Da zwischenzeitlich jedoch für viele Betriebe die Höchstgrenzen ausgeschöpft waren, wurde noch ein „Plus“-Programm aufgelegt, welches im Rahmen der Fixkostenhilfe einen höheren Betrag an maximalen Fördermitteln zur Verfügung stellt – dann jedoch auch mit den beihilferechtlichen Einschränkungen (vgl. Abschnitt III.2).

Auch hier ist die Schlussabrechnung bereits rechnerisch, aber nicht technisch, möglich. Die Rückmeldung hat bis zum 31.12.2021 zu erfolgen (vgl. FAQ November-/Dezemberhilfe, Frage 3.12).

DOWNLOAD-TIPP:

Die Arbeitshilfe „Corona- Pandemie: Wirtschaftshilfe November/Dezember 2020 (Novemberhilfe und Dezemberhilfe als Verlängerung) – Checkliste mit Berechnung“, NWB ZAAA-64780, unterstützt die Beantragung der Novemberhilfe 2020 (bzw. der Dezemberhilfe 2020 als Verlängerung der Novemberhilfe) mit einem Prüf- und Berechnungsschema in druckoptimierter Version.

Die Checkliste umfasst folgende Aspekte:

- ▶ Stammdaten des Antragstellers,
 - ▶ Hinweise zur Prüfung der Antragsberechtigung,
 - ▶ Prüfung Gründungsdatum,
 - ▶ Prüfung Soloselbstständigkeit und Gastronomiebetrieb,
 - ▶ Ermittlung der Bemessungsgrundlage und des Förderbetrags,
 - ▶ Berücksichtigung der Kappungsgrenzen: Umsätze November bzw. Dezember 2020 und Außer-Haus-Umsätze.
-

V. Bilanzielle Fragestellungen

Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, ist die Behandlung der Hilfsmittel entsprechend des Zu- und Abflussprinzips simpel. Bei Bilanzierenden ist jedoch zu prüfen, inwieweit Fördermittel zu welchem Zeitpunkt gewinnwirksam zu erfassen und ob ggf. Rückstellungen oder Verbindlichkeiten für die zu erwartenden Rückzahlungen zu bilden sind.

1. Gewinnwirksame Erfassung der Hilfsmittel

Zuschüsse in der vorliegenden Art sind bisher einmalig. Gleichwohl kann man auf die Erfahrungen aus vergleichbaren finanziellen Zuwendungen der öffentlichen Hand zurückgreifen. Hier kennt man auf der einen Seite Investitionszuschüsse, die i. d. R. entsprechend des steuerlichen Wahlrechts (vgl. EStR 6.5) mit den Anschaffungskosten verrechnet werden. Ein solcher Fall liegt mangels Investition nicht vor. Vielmehr handelt es sich um eine bedingt rückzahlbare Zuwendung, die ertragswirksam in dem Förderzeitraum zu vereinnahmen ist (vgl. IDW HFA 1/1984, Nr. 2a).

Ein Zuschuss ist als Forderung zu aktivieren, wenn der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag alle sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt und diese spätestens im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist (vgl. IDW HFA 1/1984, Nr. 2b). Soweit auf einen Zuschuss ein Rechtsanspruch besteht, erfolgt die Aktivierung bereits bei Erfüllung der Voraussetzungen und sicher beabsichtigter Antragstellung. Die Corona-Hilfen wurden jedoch allesamt als Billigkeitsleistungen ohne Rechtsanspruch ausgestaltet, weswegen diese Variante eigentlich nicht infrage kommt.

Das IDW hat mit den „Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3), Frage 2.2.4“ Stellung zu der damaligen Veröffentlichung in Bezug zu den Hilfszahlungen genommen. Es weicht die dortigen Regeln insoweit auf, als dass diese aktiviert werden dürfen, wenn ein Anspruch darauf mit Sicherheit festgestellt werden kann. Bei Zweifeln ist eine Aktivierung weiterhin ausgeschlossen.

Es ist daher bei der Bilanzaufstellung zu prüfen, welche Hilfen beantragt und bis zur Bilanzaufstellung genehmigt wurden.

PRAXISHINWEIS:

Ein besonderes Augenmerk muss hierbei auf die November-/Dezemberhilfe gelegt werden, da die Antragstellung nebst Abschlagszahlung größtenteils im Jahr 2020 erfolgte, der Bescheid und die Schlusszahlung jedoch erst im Jahr 2021 erfolgen. Wird die Bilanz zu früh fertiggestellt, kann der Ertrag aus den Hilfsprogrammen somit in das Jahr 2021 verschoben werden, da eine ertragswirksame Vereinnahmung erst nach Erhalt des Bescheids zulässig ist.

Die für die Abschlagszahlungen versandten Bescheide sind ausdrücklich als Abschlagszahlung benannt und weisen in Nr. 2 einen Vorbehalt bis zur vollständigen Prüfung des Antrags und endgültigen Festsetzung mit einem Schlussbescheid auf. Liegt dieser noch nicht vor, sind die erhaltenen Abschläge erfolgsneutral als sonstige Verbindlichkeiten auszuweisen.

Eventuelle nachträgliche Erstattungen, die bei der Überbrückungshilfe II im Rahmen der Schlussabrechnung entstehen können, sind im Fall eines Bescheids über die Zahlung bei Bilanzaufstellung dementsprechend ebenfalls zu aktivieren.

2. Rückstellungen und Verbindlichkeiten

Bei der Bilanzaufstellung ist das Vermögen des Kaufmanns vollständig auszuweisen, somit also auch mit allen Schulden (§ 246 Abs. 1 HGB). Nach § 249 Abs. 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Es ist also zu hinterfragen, inwieweit durch die erhaltenen Hilfsmittel eine Passivierungspflicht entsteht.

Für alle ausgereichten Hilfsmittel ist eine Schlussabrechnung vorgesehen, anhand derer sich eine Rückzahlungsverpflichtung ergeben könnte. Die Regularien und Modalitäten der Berechnung sind bereits festgesetzt. Daher kann der Rückzahlungsbetrag berechnet werden. Es handelt sich um Verbindlichkeiten, da eine Rückstellung nur infrage kommt bei Verpflichtungen, die dem Grunde und/oder der Höhe nach nicht sicher feststehen. Hier sind aber sowohl die Verpflichtung als auch die Höhe einwandfrei ermittelbar.

Im Rahmen der Bilanzaufstellung sind daher die Rückzahlungsverpflichtungen für alle Programme entsprechend der bestehenden Vorgaben zu ermitteln und ertragswirksam zu passivieren. In dieser Berechnung sind (ggf. erstmals) auch die beihilferechtlichen Begrenzungen zu berücksichtigen, die ebenfalls zu einer Rückzahlungsverpflichtung führen können.

VI. Fazit

Wie dargestellt wurde, sind die als einfach und unbürokratisch angekündigten Hilfsmittel wesentlich komplexer und führen bei der Bilanzaufstellung 2020 zu einiger Mehrarbeit. Es sind nicht nur die noch nicht erhaltenen Mittel auf eine Aktivierung zu prüfen, sondern auch eventuelle Rückzahlungen auf deren Passivierung. Wechselwirkungen zwischen den Programmen sind ebenfalls mit zu berechnen.

Es gibt nicht die Möglichkeit, die von der Regierung gesetzten Fristen zur Schlussabrechnung abzuwarten.

Auf der anderen Seite kann das Ergebnis bei zeitnaher Erstellung beeinflusst werden, z. B. zur Erlangung eines Verlustrücktrags nach 2019 oder Verschiebung eines Gewinns nach 2021.

