

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 3/2021

Aktuelle Bilanzierungsfragen – Jahresabschluss zum 31.12.2020 vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie

1. *Aktuelle Bilanzierungsfragen*
2. *Going Concern-Prämisse: Wann ist hiervon abzuweichen?*
3. *Aspekte der Bilanzpolitik beim Jahresabschluss zum 31.12.2020*
4. *Abschreibung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens*
 - a) *Befristete Wiedereinführung der degressiven AfA*
 - b) *Sonderabschreibung nach § 7g EStG*
 - c) *In 2020 angeschaffte Computer-Hardware/-Software*
 - d) *Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder*
5. *Bewertung von Vorratsbeständen*
 - a) *Kein Einbezug von „Leerkosten“ in die Herstellungskosten*
 - b) *Prüfung von Wertberichtigungen/Teilwertabschreibungen*
6. *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen*
7. *Bilanzielle Erfassung staatlicher Stützungsmaßnahmen*
 - a) *Bilanzielle Erfassung von Kurzarbeitergeld*
 - b) *Bilanzielle Erfassung der November- und Dezemberhilfen*
8. *Bilanzielle Behandlung von Mietzugeständnissen auf Seiten des bilanzierenden Mieters*
9. *Dauernutzungsverhältnisse bei fortgesetzter Entgeltvereinnahmung*
10. *Steueraufwand für 2020 bei einem voraussichtlichen Verlust in 2021*
11. *Umsatzsteuerverprobung für 2020*

1 Aktuelle Bilanzierungsfragen

Die Corona-Pandemie hat in vielen Fällen wirtschaftliche Spuren hinterlassen. Im Hinblick auf deren Abbildung im Jahresabschluss zum 31.12.2020 ist zunächst festzustellen, dass die einzelnen Aktiva und Passiva wie gehabt nach den allgemeinen Regeln anzusetzen und zu bewerten sind. Belastungen durch die aktuelle wirtschaftliche Lage des Betriebs können sich in einzelnen Positionen der Bilanz niederschlagen, so z.B. in Form von außerordentlichen Abschreibungen auf Aktiva oder in Form von Rückstellungen.

Im Folgenden werden wichtige aktuelle Bilanzierungsfragen für den Jahresabschluss zum 31.12.2020 aufgegriffen.

2 Going Concern-Prämisse: Wann ist hiervon abzuweichen?

Grundsätzlich ist der Jahresabschluss unter der Prämisse der Fortführung des Unternehmens (Going Concern-Prämisse) aufzustellen. Von dieser Grundannahme ist (nur) in den Fällen abzuweichen, in denen für einen „überschaubaren Zeitraum“ davon auszugehen ist, dass die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr möglich ist. Noch nicht zwingend zur Abkehr von der Fortführungsannahme führen

- das Vorliegen von Insolvenzgründen oder
- das Einleiten eines Insolvenzverfahrens,

da auch dann die unternehmerische Tätigkeit fortgeführt werden kann. Jedoch ist dann eine Begründungspflicht des Kaufmanns für die Aufrechterhaltung der Fortführungsannahme anzunehmen.

In der aktuellen Lage muss die Frage, ob die Going Concern-Annahme aufrechterhalten werden kann, sehr sorgfältig abgewogen und dies entsprechend dokumentiert werden. Allein die behördlichen Einschränkungen für manche Branchen oder die Nichterreichbarkeit oder Nichtverfügbarkeit von Beschaffungs- oder Absatzmärkten müssen als Hinweise für eine mögliche Durchbrechung der Fortführungsprognose gewertet werden. Allerdings ist auch in der aktuellen Situation das insoweit bestehende Regel-Ausnahme-Verhältnis zu sehen: Grundsätzlich ist von einer Fortführung des Unternehmens auszugehen. So reichen Zweifel an der Überlebensfähigkeit des Unternehmens nicht aus, um die Bilanzierung unter Fortführungsgesichtspunkten aufzugeben, sondern die Fortführungsvermutung entfällt erst, wenn es objektiv fehlerhaft wäre, von der Aufrechterhaltung der Unternehmenstätigkeit auszugehen. Die Hürde ist also hoch.

Bestehen begründete Zweifel an der Fortführung des Unternehmens, so muss eine detaillierte Prognose über die weitere Entwicklung des Unternehmens aufgestellt werden. Im Mittelpunkt steht eine detaillierte Liquiditätsvorschau auf Basis einer Unternehmensplanung – insbesondere in Gestalt einer Produktions-/Absatzplanung. Umfang und Tiefe der Fortführungsprognose werden bestimmt durch Umfang und Komplexität der Geschäftstätigkeit und die bestehenden Risiken im konkreten Fall. Bereits zugesagte oder zumindest ausreichend sichere Hilfen des Staates (z.B. Überbrückungshilfe) sind zu berücksichtigen.

Hinweis:

Kann ausnahmsweise nicht mehr von der Fortführung des Unternehmens ausgegangen werden, so sind die Vermögenswerte grundsätzlich mit den bei der Liquidation des Unternehmens erzielbaren Werten anzusetzen. Diese Wertansätze liegen regelmäßig deutlich unter den Buchwerten.

3 Aspekte der Bilanzpolitik beim Jahresabschluss zum 31.12.2020

Vor der Erstellung des Jahresabschlusses sollten Überlegungen zur Bilanzpolitik stehen. Dies vor dem Hintergrund, dass die Bilanzierung zwar in weiten Teilen durch Vorgaben des Handelsgesetzbuches und auch punktuell durch die Steuergesetze festgelegt ist. Jedoch bestehen – insbesondere steuerlich – Wahlrechte und vielfach Ermessensspielräume, mit denen Einfluss auf das Bilanzbild und das Ergebnis genommen werden kann.

Die Bilanzpolitik zum Jahresabschlussstichtag 31.12.2020 ist vor allem durch die Besonderheit geprägt, dass die wirtschaftliche Situation der Unternehmen eine große Spreizung aufweist. So waren und sind immer noch einige Branchen ganz massiv von den Einschränkungen des öffentlichen Lebens und der wirtschaftlichen Tätigkeiten betroffen und müssen daher mit teilweise sehr großen Verlusten rechnen. Andere Unternehmen sind vergleichsweise gut durch die Krise gekommen oder können sich sogar als „Krisengewinner“ bezeichnen. Daher sind auch die Bilanzstrategien höchst unterschiedlich.

Dabei ist individuell zu prüfen, welche Auswirkungen sich auf die einzelnen Bilanzadressaten ergeben. Im Bereich der mittelständischen GmbH bzw. GmbH & Co. KG sind herauszustellen:

Bilanzadressaten	Zielsetzung	Instrument
Gesellschafter	Ausschüttungsbemessung, Erfüllung von Ergebnisprognosen	Handelsbilanz
Fremdkapitalgeber	Bilanz-/GuV-Kennziffern, Erfüllung von Ergebnisprognosen, Einhaltung von Covenants aus Kreditverträgen	Handelsbilanz
Fiskus	Minimierung der Steuerzahlungen bzw. Nutzung	Steuerliche Gewinnermittlung/

Bilanzadressaten	Zielsetzung	Instrument
	steuerlicher Verluste	Steuerbilanz

Dabei ist zu beachten, dass über den Maßgeblichkeitsgrundsatz eine Verknüpfung zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht. Das heißt für die steuerliche Gewinnermittlung sind grds. die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung maßgebend. Im Rahmen des Einsatzes bilanzpolitischer Instrumente sind allerdings insoweit einschränkend zwei Aspekte zu beachten:

- steuerliche Wahlrechte können unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden und
- in der Handelsbilanz bestehen im Grundsatz in weiterem Umfang Ermessensspielräume bei Ansatz und Bewertung.

4 Abschreibung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

a) Befristete Wiedereinführung der degressiven AfA

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurde befristet für die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 (unabhängig vom Wirtschaftsjahr) die Möglichkeit (Wahlrecht) wieder eingeführt, anstelle der linearen Abschreibung steuerlich eine degressive Abschreibung in Anspruch zu nehmen. Die degressive Abschreibung kann nach einem festen Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) in Höhe von bis zu 25 %, höchstens das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung berechnet werden. Dies gilt also bereits für Anschaffungen seit dem 1.1.2020.

Hinweis:

Die Wahl der steuerlichen Abschreibungsmethode kann unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz erfolgen. Nun ist aber auch ein Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz bei Wahl der degressiven AfA möglich.

Die degressive Abschreibung kann bei neuen oder gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, wie z.B. Maschinen, Betriebsvorrichtungen, Fahrzeugen und Betriebs- und Geschäftsausstattung, angewendet werden. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern, wie z.B. Software, kommt weiterhin nur die lineare Abschreibung in Betracht.

b) Sonderabschreibung nach § 7g EStG

Neben der laufenden AfA (lineare oder degressive AfA) kann unter folgenden Voraussetzungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren insgesamt eine Sonderabschreibung von bis zu 20 % in Anspruch genommen werden:

- es handelt sich um abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- der Betrieb hat im Jahr 2019 die Gewinngrenze von 200 000 € nicht überschritten und
- das Wirtschaftsgut wird im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt.

Hinweis I:

Betragsmäßig ist die Sonderabschreibung nicht begrenzt (anders als der Investitionsabzugsbetrag). Vorteilhaft ist die Sonderabschreibung allerdings nur dann, wenn ein ausreichend hoher Gewinn erzielt wird oder ein sich ergebender Verlust im Vorjahr mittels Verlustrücktrag steuerlich genutzt werden kann.

Diese Sonderabschreibung erfolgt nur in der steuerlichen Gewinnermittlung und nicht in der Handelsbilanz.

Hinweis II:

Der Nachweis der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung (mindestens 90 %) ist insbesondere bei Fahrzeugen zu beachten, die vom Unternehmer auch für private Zwecke genutzt werden. Die Sonderabschreibung kann in diesen Fällen nur genutzt werden, wenn der private Nutzungsanteil die Grenze von 10 % der Gesamtnutzung nicht übersteigt. Der betriebliche Nutzungsanteil ist nachzuweisen. Aktuell hat der BFH mit Urteil vom 15.7.2020 (Az. III R 62/19), welches am 1.4.2021 veröffentlicht wurde, klargestellt, dass

für diesen Nachweis kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erforderlich ist. Vielmehr können auch andere Beweismittel herangezogen werden.

c) In 2020 angeschaffte Computer-Hardware/-Software

Mit dem Schreiben des BMF vom 26.2.2021 wurde eine „Sofortabschreibung“ von bestimmter Computer-Hardware und Software zugelassen (technisch durch Festlegung einer Nutzungsdauer von einem Jahr). Dies gilt allerdings erstmals in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, in der Regel also erstmals für das Wj. 2021.

Hinweis:

Allerdings können in der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres 2021 Restbuchwerte von entsprechenden Wirtschaftsgütern, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zu Grunde gelegt wurde, vollständig abgeschrieben werden. Ausführliche Informationen hierzu lesen Sie in Rz. 9 des mit dieser Sonderbeilage erschienenen Mandanten-Rundschreibens.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2020 gelten insoweit – sowohl in der Handelsbilanz als auch in der steuerlichen Gewinnermittlung – noch die allgemeinen Regeln:

- EDV-Hardware und Software ist bei mehrjähriger Nutzung steuerlich nach den üblichen Regeln abzuschreiben.
- Die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter kommt nur in Betracht bei selbständig nutzbarer EDV-Hardware (dies gilt ebenso für Software) und bei Anschaffungskosten von bis zu 800 € ohne Umsatzsteuer.
- Im Übrigen sehen die AfA-Tabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter eine Nutzungsdauer für Hardware von drei Jahren vor – Position 6.14.3.2 „Workstations, Personalcomputer, Notebooks und deren Peripheriegeräte (Drucker, Scanner, Bildschirme u. ä.)“.
- Für die Nutzungsdauer von Software existieren keine generellen Vorgaben der FinVerw. Einzig zu ERP-Software wird eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren genannt. Im Übrigen wird Software vielfach über einen Zeitraum von drei Jahren abgeschrieben.
- Werden Teile einer EDV-Anlage, wie Tastatur oder Bildschirm oder die Festplatte, ersetzt, so liegt sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand vor.

d) Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder

Bei

- neuen Elektronutzfahrzeugen (Fahrzeuge der EG-Fahrzeugklassen N1, N2 und N3, die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden) sowie
- elektrisch betriebenen Lastenfahrrädern (Schwerlastfahrräder mit einem Mindest-Transportvolumen von einem Kubikmeter und einer Nutzlast von mindestens 150 Kilogramm, die mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb angetrieben werden),

die zum Anlagevermögen gehören, kann im Jahr der Anschaffung neben der laufenden Abschreibung (lineare oder degressive Abschreibung) eine Sonderabschreibung in Höhe von 50 % der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden.

Hinweis:

Diese Sonderabschreibung erfolgt nur in der steuerlichen Gewinnermittlung und nicht in der Handelsbilanz.

5 Bewertung von Vorratsbeständen

a) Kein Einbezug von „Leerkosten“ in die Herstellungskosten

Auch bei Unternehmen, die die Corona-Krise nach aktuellem Stand weitgehend überwunden haben, ist im Jahresabschluss zum 31.12.2020 bei der Bewertung von Beständen an fertigen und

unfertigen Produkten oder Dienstleistungen zu beachten, dass es bei der Ermittlung der Herstellungskosten das Verbot der Berücksichtigung sog. „Leerkosten“ zu beachten gilt. Ist es auf Grund der Corona-Krise zu einer vorübergehenden Stilllegung von Anlagen gekommen oder wurden Herstellungsvorgänge durch Engpässe bei Lieferketten unterbrochen, stellen die auf diese Zeiträume entfallenden Gemeinkosten keine angemessenen und durch die Fertigung veranlassten Herstellungskosten dar und dürfen daher nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Insoweit liegt vielmehr laufender Aufwand der Periode vor.

Hinweis:

Insoweit ist also Vorsicht geboten, wenn anhand der Ist-Kosten des Jahres 2020 die im Rahmen einer Zuschlagkalkulation verwendeten Gemeinkostenzuschlässe neu ermittelt werden.

b) Prüfung von Wertberichtigungen/Teilwertabschreibungen

Bei der Bewertung von Absatzgeschäften, aus denen Verluste drohen, muss beachtet werden, dass Drohverlustrückstellungen – im Gegensatz zu Verlusten aus Teilwertabschreibung – steuerlich nicht zulässig sind. Insoweit ist festzuhalten, dass eine Teilwertabschreibung der Drohverlustrückstellung vorgeht. Die Teilwertabschreibung ist nicht auf den Teil (die Quote) der Gesamtleistung begrenzt, die bereits vor dem Bilanzstichtag erbracht worden ist. In Höhe des voraussichtlichen Gesamtverlusts aus einem schwebenden (unfertigen) Auftrag können die Anschaffungs-/Herstellungskosten (bis auf Buchwert 0 €) gekürzt werden. Nur soweit der Drohverlust die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Anschaffungs-/Herstellungskosten überschreitet, bestehen steuerlich unbeachtliche Rückstellungen für drohende Verluste.

Insbesondere können Teilwertabschreibungen bei zum Bilanzstichtag **nicht mehr absetzbarer Saisonware** angezeigt sein. In diesen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der Abwertungsgründe anzuraten.

Hinweis I:

Der Ansatz des niedrigeren Teilwerts wirkt sich nur dann steuermindernd aus, wenn im Jahr 2020 ein Gewinn erzielt worden sein sollte. Vorteile können solche Teilwertabschreibungen auf Saisonware im Hinblick auf die **Überbrückungshilfe III** bringen: Diese zählen für Einzelhändler zu den erstattungsfähigen Fixkosten. Begünstigt sind ebenso Hersteller und Großhändler von verderblicher Ware für die Gastronomie sowie der Garten- und Gemüsebau (Zierpflanzenerzeuger).

Hinweis II:

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass bei Waren, die von Einzelhändlern, welche von der Corona-Krise „unmittelbar und nicht unerheblich negativ betroffen sind“, an steuerbegünstigte Organisationen gespendet werden bzw. gespendet worden sind, auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet wird. Die **Sachspende** wird also nicht mit Umsatzsteuer belastet. Diese Regelung gilt für Spenden, die zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.12.2021 erfolgt sind bzw. erfolgen. Soweit im Zeitraum seit dem 1.3.2020 Sachspenden erfolgt sind und diese als umsatzsteuerpflichtig verbucht und entsprechend in den Umsatzsteuervoranmeldungen behandelt wurden, kann nun eine Korrektur erfolgen. Grundsätzlich sollte angemessen dokumentiert werden, dass der Spender „durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen“ ist. Dies ist insbesondere bei behördlich angeordneten Betriebsschließungen der Fall.

6 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Zum Bilanzstichtag bestehende Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind sorgfältig daraufhin zu prüfen, ob Zweifel an der Werthaltigkeit auf Grund möglicher Zahlungsschwierigkeiten der Kunden durch Wertabschläge Rechnung zu tragen ist. Insoweit sind alle wertbegründenden Ereignisse bis zum Bilanzstichtag – auch wenn diese ggf. erst später bis zur Bilanzaufstellung bekannt werden – zu berücksichtigen. Anlass für Wertberichtigungen sind alle Erkenntnisse über mögliche Zahlungsschwierigkeiten, wie bspw.

- schleppende Zahlungen,
- mehrfache erfolglose Zahlungserinnerungen/Mahnungen,
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Kunden.

Hinweis:

Diese Fälle sollten sorgfältig dokumentiert werden. Dabei sind vorrangig Einzelwertberichtigungen zu prüfen, aber auch allg. wirtschaftliche Schwierigkeiten einer Branche können Anlass für die Überprüfung/Bildung von Pauschalwertberichtigungen sein.

7 Bilanzielle Erfassung staatlicher Stützungsmaßnahmen**a) Bilanzielle Erfassung von Kurzarbeitergeld**

Aktuell müssen viele Unternehmen vom Instrument der Kurzarbeit Gebrauch machen. Dies bedeutet, dass die betriebsübliche Arbeitszeit für einen vorübergehenden Zeitraum reduziert wird und ein entsprechend vermindertes Arbeitsentgelt gezahlt wird. Gegebenenfalls erfolgt Kurzarbeit auf Null, so dass kein laufendes Arbeitsentgelt gezahlt wird. Der Arbeitgeber hat – unter bestimmten Bedingungen – Anspruch gegenüber der Bundesagentur für Arbeit auf Erstattung des an die Arbeitnehmer gezahlten Kurzarbeitergeldes. Arbeitgeber haben aktuell gegenüber der Agentur für Arbeit auch Anspruch auf Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge. Darüber hinaus wird vielfach von den Arbeitgebern das Kurzarbeitergeld aufgestockt, damit die finanzielle Schlechterstellung der Arbeitnehmer vermindert oder verhindert wird.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2020 sind insoweit folgende Aspekte zu beachten:

- Wurde in 2020 Kurzarbeit angeordnet, so ist als laufender Personalaufwand der verminderte Lohn einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung zu buchen.
- Von der Agentur für Arbeit erstattetes Kurzarbeitergeld stellt einen durchlaufenden Posten dar, wird also nicht erfolgswirksam gebucht. Die Buchung erfolgt per Forderung gegen Agentur für Arbeit an Verbindlichkeit Arbeitnehmer. Im Jahresabschluss ist eine Forderung gegen die Agentur für Arbeit einzubuchen, wenn sämtliche Anspruchsvoraussetzungen einschließlich der wirksamen Erstattung der Anzeige über den Arbeitsausfall zum Abschlussstichtag erfüllt sind und der Antrag auf Erstattung bis zur Bilanzaufstellung gestellt oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von drei Monaten fristgerecht gestellt werden wird.
- Freiwillige Aufstockungsbeträge sind laufender Personalaufwand.
- Die Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge ist als nicht rückzahlbare öffentliche Zuwendung zu behandeln. Ansatz einer Forderung, wenn die sachlichen Voraussetzungen bis zum Bilanzstichtag erfüllt sind und ein Antrag auf Erstattung bis zur Bilanzaufstellung gestellt ist oder so gut wie sicher ist. Der Ausweis erfolgt als sonstiger betrieblicher Ertrag oder wahlweise als Buchung im Personalaufwand (als Minderungsposten).
- Ggf. ergibt sich eine Erläuterungspflicht im Anhang – soweit ein Anhang aufgestellt werden muss, wie insbesondere bei einer GmbH oder GmbH & Co. KG.

Hinweis:

Die Voraussetzungen für die Erstattung von Kurzarbeitergeld durch die Agentur für Arbeit sollten sorgfältig dokumentiert werden, so insbesondere die Vereinbarung der Kurzarbeit mit den Arbeitnehmern oder dem Betriebsrat und die Arbeitszeitkonten.

b) Bilanzielle Erfassung der November- und Dezemberhilfen

Die Corona-Hilfen, also die Soforthilfen, das Überbrückungsgeld und die November- und Dezemberhilfen, sind nicht rückzahlbare Zuwendungen der öffentlichen Hand. Diese sind ertragswirksam zu erfassen. Vor dem Hintergrund, dass insbesondere die November- und Dezemberhilfen teilweise bis heute nicht oder nicht vollständig ausgezahlt wurden, stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt bei bilanzierenden Stpfl. die Hilfen als Ertrag zu buchen sind, insbesondere ob diese im Jahresabschluss zum 31.12.2020 bereits zu berücksichtigen sind.

Im Grundsatz gilt insoweit wie bei anderen Erträgen auch das Realisationsprinzip. Konkret bedeutet dies:

- Sind bis zum Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Zuschussgewährung erfüllt und zudem die Zuwendung bis zur Beendigung der Aufstellung des Abschlusses ohne

Auszahlungsvorbehalt bewilligt, so ist der Anspruch bereits im Jahresabschluss zu erfassen. Die Stellung des Antrags bis zum Abschlussstichtag ist keine sachliche Voraussetzung, wenn und solange der Antrag auch noch danach gestellt werden kann.

- Einer Bewilligung bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses bedarf es nicht, wenn die Gewährung des Zuschusses so gut wie sicher ist. Hiervon ist aktuell auszugehen. Das heißt, die Zuwendungen sind bereits dann als Forderung ertragswirksam im Jahresabschluss zu erfassen, wenn der Bilanzierende die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. Dies gilt, obwohl auf diese Hilfen kein Rechtsanspruch im zivilrechtlichen Sinne besteht, da aktuell davon ausgegangen werden kann, dass der zuständigen Behörde bei Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen durch den Antragsteller faktisch so gut wie kein Ermessensspielraum hinsichtlich der Bewilligung der Leistung zukommt und die öffentliche Hand für die betreffende Billigkeitsleistung ausreichende Haushaltsmittel bereitstellen wird.
- Ist die Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen für die Zuschussgewährung dagegen unsicher, so scheidet eine ertragswirksame Vereinnahmung vor Bewilligung aus. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn unsicher ist, ob sich das Unternehmen bereits zum 31.12.2019 in (wirtschaftlichen) Schwierigkeiten befunden hat und diesen Status danach nicht wieder überwunden hat.
- Aus dem Umstand der Gewährung einer Abschlagszahlung – ohne dass bislang ein Bewilligungsbescheid in mindestens gleicher Höhe vorliegt – kann nicht per se geschlossen werden, dass zum Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Corona-Finanzhilfe (in Höhe des Betrags der Abschlagszahlung) erfüllt waren. Bis zum Abschlussstichtag bereits zugeflossene Abschlagszahlungen sind als Schuld zu passivieren (Bilanzposten „sonstige Verbindlichkeiten“), wenn zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses keine hinreichend hohe Sicherheit bzgl. der Erfüllung der Antragsvoraussetzungen und der späteren Entstehung des Rechtsanspruchs gegeben ist.
- Keine Voraussetzung für die Aktivierung eines Anspruchs auf eine Corona-Finanzhilfe im Abschluss auf den 31.12.2020 ist, dass bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses bereits der sog. Schlussabrechnungsbescheid vorliegt.
- Soforthilfen, November-/Dezemberhilfe, Überbrückungshilfe und vergleichbare Unterstützungsleistungen sind als steuerpflichtige Betriebseinnahmen zu erfassen. Der Umsatzsteuer unterliegen diese aber mangels Leistungsaustausch nicht.
- In der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung sind diese Hilfen als „sonstige betriebliche Erträge“ zu erfassen. Eine ertragswirksame Erfassung scheidet nur ausnahmsweise dann aus, wenn die Hilfen ausdrücklich für die Anschaffung von bilanzierungspflichtigen Wirtschaftsgütern gewährt werden. So bspw. die Gewährung von Überbrückungshilfe III für coronabedingte Umbaumaßnahmen oder Anschaffung von EDV.
- Ggf. ergibt sich eine Erläuterungspflicht im Anhang.

Hinweis I:

Ergibt eine durch den Stpfl. probeweise durchgeführte Endabrechnung auf Grund der tatsächlich eingetretenen Ist-Zahlen, dass sich eine Rückzahlungsverpflichtung ergibt, so ist diesem Umstand bei der Vereinnahmung Rechnung zu tragen. Dies dürfte unabhängig davon sein, ob bereits eine Rückforderung von Seiten der bewilligenden Behörde besteht.

Hinweis II:

Anders ist der Zufluss solcher Hilfsmaßnahmen bei Stpfl., die ihren Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln. In diesem Fall sind die Hilfen als Einnahme im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen. Dementsprechend sind auch bloße Abschlagszahlungen mit Gutschrift als Einnahme zu buchen. Kommt es im Rahmen der Schlussrechnung zu Rückzahlungen, so sind diese im Zeitpunkt des Abflusses als Ausgabe zu verbuchen.

8 Bilanzielle Behandlung von Mietgeständnissen auf Seiten des bilanzierenden Mieters

Den pandemiebedingten wirtschaftlichen Schwierigkeiten bspw. bei Einzelhandelsgeschäften, Frisören oder auch Fitnessstudios wird vielfach auch dadurch begegnet, dass Vermieter hier

Mietzugeständnisse machen, um das Mietverhältnis zu sichern. Hinsichtlich der bilanziellen Folgen auf Seiten des Mieters ist wie folgt zu unterscheiden:

- Nachträglicher Mieterlass: Wird von Seiten des Vermieters ein Mieterlass für bereits abgelaufene Monate ausgesprochen, so berührt dies den bereits als Aufwand verbuchten Mietaufwand nicht. Vielmehr ist mit Wirksamwerden des Erlasses ein Rückerstattungsanspruch ertragswirksam zu aktivieren. In der Gewinn- und Verlustrechnung ist dieser Rückerstattungsanspruch als sonstiger betrieblicher Ertrag auszuweisen. Eine Saldierung mit dem Mietaufwand ist handelsrechtlich wegen des Saldierungsverbots nicht zulässig.

Wird der Erlass dagegen erst nach dem Abschlussstichtag rechtswirksam, stellt dies ein ansatz- und wertbegründendes Ereignis dar und ist demzufolge erst in neuer Rechnung zu berücksichtigen.

Beispiel:

Sachverhalt: Einzelhändler A musste im November und Dezember 2020 seinen Betrieb auf Grund behördlicher Auflagen schließen. Verhandlungen mit dem Mieter über einen teilweisen Mieterlass für diese Monate konnten im Januar 2021 erfolgreich abgeschlossen werden.

Lösung:

Der Mieterlass wird erst im Januar 2021 rechtswirksam. Hinsichtlich des Jahresabschlusses des Mieters zum 31.12.2020 liegt insoweit ein wertbegründendes Ereignis vor, welches im Jahresabschluss zum 31.12.2020 noch nicht ertragswirksam berücksichtigt werden darf.

- Mieterlass für zukünftige Mietzeiträume: Wird ein Mieterlass für zukünftige Mietzeiträume ausgesprochen, so führt dies zu einer entsprechenden Minderung des Mietaufwandes in diesen Zeiträumen. Es ist also unmittelbar nur die herabgesetzte Miete als Aufwand zu berücksichtigen.

9 Dauernutzungsverhältnisse bei fortgesetzter Entgeltvereinnahmung

Vielfach bestehen Nutzungsverhältnisse ohne feste Laufzeit („bis auf Weiteres“), so z.B. über die Nutzung eines Fitnessstudios. Die Bezahlung erfolgt durch monatlichen Lastschriftzug. Kann nun auf Grund behördlicher Verfügung die Einrichtung und/oder der Gegenstand temporär nicht geöffnet und/oder genutzt werden, wird der Lastschriftzug dessen ungeachtet aber nicht unterbrochen, sodass weiterhin Gelder von den Bankkonten der Kunden abgebucht werden, so stellt sich die Frage der Erfassung dieser Vorgänge beim Unternehmer (z.B. Betreiber des Fitnessstudios). In diesen Konstellationen sind folgende Fälle zu beachten:

- Soweit den Kunden zivilrechtlich ein Rückzahlungsanspruch gegen den Unternehmer zusteht und die Kunden nicht endgültig auf diesen Anspruch verzichten (in diesem Fall läge ein sonstiger betrieblicher Ertrag vor), muss der Unternehmer die Zuflüsse auf seinem Bankkonto durch Passivierung einer Rückzahlungsverbindlichkeit neutralisieren. Die Realisierung eines Umsatzerlöses scheidet mangels Leistungserbringung des Unternehmers aus.
- Soweit der Unternehmer mit seinen Kunden Vereinbarungen trifft, dass diese Zeiten der Nichtnutzung dem Kundenkonto gutgeschrieben werden, also während eines in einem künftigen Geschäftsjahr liegenden Zeitraums die Einrichtung und/oder den Gegenstand nutzen dürfen, ohne für diese Nutzungsmöglichkeit eine weitere Zahlung leisten zu müssen, so ist keine Verbindlichkeit, sondern ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen.

10 Steueraufwand für 2020 bei einem voraussichtlichen Verlust in 2021

Bei einer Kapitalgesellschaft, insbesondere also einer GmbH, ist die von dieser zu tragende Gewerbe- und Körperschaftsteuer als Steueraufwand in der Handels- und der Steuerbilanz zu zeigen. Ist das Ergebnis in 2020 positiv, wird aber in 2021 mit einem Verlust gerechnet, so kann dieser – der Höhe nach begrenzt – nach 2020 zurückgetragen werden und mindert damit den Steueraufwand 2020. Dies gilt allerdings ausschließlich für die **Körperschaftsteuer**, da das Gewerbesteuerrecht lediglich einen Verlustvortrag in künftige Jahre vorsieht.

Der Verlustrücktrag kann bereits bei der Ermittlung des Steueraufwands für den Jahresabschluss zum 31.12.2020 berücksichtigt werden und zwar entweder

- als pauschalierter Verlustrücktrag, also in Höhe von 30 % der steuerlichen Bemessungsgrundlage für 2020 oder
- in Höhe des voraussichtlichen Verlustes in 2021.

Voraussetzung ist, dass die Vorauszahlungen für 2021 zur Körperschaftsteuer auf 0 € herabgesetzt wurden und der Antrag auf Berücksichtigung des voraussichtlichen/pauschalen Verlustrücktrags voraussichtlich gestellt wird.

Hinweis:

Hinsichtlich des Maximalbetrags des rücktragbaren Verlustes dürfte nach Ansicht des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) der Rechtsstand zum 31.12.2020 maßgebend sein, also die Betragsgrenzen von 5 Mio. € gelten. Die aktuelle Erhöhung auf 10 Mio. € durch das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz dürfte insoweit als wertbegründendes Ereignis in 2021 nicht zu berücksichtigen sein.

11 Umsatzsteuerverprobung für 2020

Die temporäre Absenkung der Umsatzsteuersätze für den Zeitraum 1.7. bis 31.12.2020 stellte für die Unternehmen sowohl zum Zeitpunkt der Absenkung zum 1.7.2020 als auch mit der Wiederanhebung zum 31.12.2020 eine besondere Herausforderung dar. In der Praxis war die Anwendung der richtigen Steuersätze vielfach schwierig. Dies muss nun bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2020 überprüft werden und ggf. müssen Korrekturen erfolgen.

Hinweis:

Empfehlenswert ist die Durchführung einer Umsatzsteuerverprobung. Dabei wird von steuerrelevanten Konten die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer manuell bestimmt und nach Saldierung mit den Daten der Voranmeldung abgeglichen.