

5. Teil. Sonderregelungen aufgrund von COVID-19 (Stand: 1.7.2020)

Übersicht

	Rn.
A. Insolvenzrechtliche Sonderregelungen	1860
I. Aussetzung der Insolvenzantragspflicht § 1 COVInsAG	1860
II. Zahlungsverbot § 2 Abs. 1 Nr. 1 COVInsAG	1864
III. Insolvenzanfechtung § 2 Abs. 1 Nr. 2–4 COVInsAG	1867
IV. Leistungsverweigerungsrechte	1870
V. Beschränkung der Kündigung von Miet- und Pachtverhältnissen	1871
VI. Regelung zum Darlehensrecht	1875
B. Bilanzierung im Zusammenhang mit der COVID-19 Krise	1876
I. Allgemeine Auswirkungen der COVID-19 Krise auf die Bilanzierung	1876
1. Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019	1876
2. Anhang	1879
3. Lagebericht	1880
4. Die Going-Concern-Prämisse	1882
II. Bilanzierung einzelner Bilanzposten	1887
1. Immaterielle Unternehmenswerte und Sachanlagen des Anlagever-	
mögens	1887
2. Finanzanlagen	1889
3. Vorräte	1891
4. Forderungen	1892
5. Rückstellungen	1893
6. Verbindlichkeiten	1894
7. Bilanzielle Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen	1895
III. IFRS	1897
1. Wertaufhellende und wertbegründende Tatsachen	1897
2. Umsatzrealisierung	1898
3. Wertminderungen IAS 36	1899
4. Fair Value	1900
C. Steuerliche Besonderheiten im Zusammenhang mit der COVID-	
19 Krise	1901
I. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	1902
II. Stundungen	1907
III. Erlass von Steuern	1915
IV. Vollstreckung	1918
V. Lohnsteuer und Kurzarbeit	1921
VI. Einzelfragen	1924
1. Ertragsteuern	1924
2. Umsatzsteuer	1933

A. Insolvenzrechtliche Sonderregelungen

I. Aussetzung der Insolvenzantragspflicht § 1 COVInsAG

Am 27. März 2020 hat der Bundestag das sog. COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz **1860** (COVInsAG) beschlossen.¹ Die Regelungen sind rückwirkend zum 1. März 2020 in Kraft

¹ BGBl. 2020 I 569.

5. Teil. Sonderregelungen aufgrund von COVID-19

getreten. Kernstück des Gesetzes ist § 1 COVInsAG die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht. Der Gesetzgeber hat sich dabei an den Gesetzen zur Aussetzung bei den Hochwasserkatastrophen orientiert.² Unternehmen soll dadurch die Möglichkeit gegeben werden, die COVID-Krise zu überstehen und nicht gezwungen zu sein, aufgrund kurzfristiger Liquiditätsprobleme, Insolvenz anzumelden, wenn es sich vor der COVID-Krise um ein gesundes Unternehmen gehandelt hat. Nach § 1 COVInsAG ist die Pflicht zur Stellung des Insolvenzantrages nach § 15a InsO und nach § 42 Abs. 2 BGB bis zum 30. September 2020 ausgesetzt. Dies gilt nicht, wenn die Insolvenzreife nicht auf den Folgen der Ausbreitung des COVID-19-Virus beruht oder wenn keine Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen. War der Schuldner am 31. Dezember 2019 nicht zahlungsunfähig, wird vermutet, dass die Insolvenzreife auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht und Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen. Dadurch werden die Insolvenzgründe nicht abgeschafft, sondern es wird lediglich die Antragspflicht ausgesetzt. Die Aussetzung ist bis zum 30.9.2020 befristet, kann aber durch Verordnung bis zum 31.3.2021 verlängert werden. Weitere Rechtsfolgen, welche an eine Insolvenzreife anknüpfen, sind weiterhin denkbar. So sind insb. strafrechtliche Regelungen wie § 263 StGB nicht ausgesetzt. Es ist weiterhin möglich einen Eingehungsbetrag zu begehen, wenn über die Leistungsfähigkeit eines (zahlungsunfähigen) Unternehmens getäuscht wird.

1861 § 1 COVInsAG besitzt eine dreistufige Normenstruktur. Im Grundsatz wird die Insolvenzantragspflicht ausgesetzt. Dieser Grundsatz wird eingeschränkt, wenn die Insolvenz nicht auf den Folgen der Pandemie beruht oder keine (Aussicht) auf die Beseitigung der bestehenden Zahlungsunfähigkeit besteht. Dazu gibt es die Gegenvermutung, wenn zum 31.12.2019 keine Zahlungsunfähigkeit bestanden hat.

1862 Nach der Gesetzesbegründung sind an die Beweislast höchste Anforderungen zu stellen.³ Demzufolge ist das „Beruhen“ auf der COVID-19 Pandemie auch weit zu verstehen. Die Aussetzung soll demnach nicht gelten, wenn die Insolvenzreife gar nicht auf den Folgen der COVID-19 Pandemie beruht. In der Regel wird der Beweis, dass ein solches Nichtberuhen vorliegt, kaum zu führen sein. Ebenso weit sind die „Aussichten“ auf die Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit zu verstehen. Die Aussetzung ist beendet, wenn gar keine Aussichten auf eine Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit mehr bestehen. Die Zahlungsunfähigkeit muss dabei bis zum 30.9.2020 beendet werden.

1863 Es empfiehlt sich für Unternehmen in der Krise, die mit Bezug auf § 1 COVInsAG keinen Insolvenzantrag stellen, die entsprechenden Entscheidungsgrundlagen sorgfältig zu dokumentieren. So ist zu dokumentieren, dass zum 31.12.2019 keine Zahlungsunfähigkeit bestand. Der Nachweis lässt sich wahrscheinlich hinreichend mit einem Jahresabschluss zum 31.12.2019 dokumentieren, wenn der Wirtschaftsprüfer mit seiner Bestätigung die Zahlungsunfähigkeit nicht in Frage gestellt hat. Auch sollten alle Umstände dokumentiert werden, nach welchen weiterhin die Aussicht besteht, die Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen, wie Gespräche mit Banken, Gesellschaftern, Dritten, sowie auch die Beantragung von Staatsmitteln wie KfW-Mittel, Sofortmitteln oder Kurzarbeitergeld.

II. Zahlungsverbot § 2 Abs. 1 Nr. 1 COVInsAG

1864 Flankierend zur Aussetzung der Insolvenzantragspflicht wurden Regelungen zu § 64 GmbHG ins COVInsAG aufgenommen. Bei den Flutgesetzen wurde teilweise kritisiert, dass entsprechende Regelungen dort fehlten.⁴ Soweit nach § 1 COVInsAG die Pflicht zur

² Gesetz zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bei hochwasser- und starkregenfallbedingter Insolvenz vom 26. Juli 2016, BGBl. 2016 I 1824, (1838).

³ Deutscher Bundestag, Drucksache 19/18110, S. 23.

⁴ Schmidt Die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht durch das Aufbauhilfegesetz – ZInsO 2013; 1463 (1464).

A. Insolvenzrechtliche Sonderregelungen

Stellung eines Insolvenzantrags ausgesetzt wurde, gelten Zahlungen im ordnungsgemäßen Geschäftsgang, insb. solche Zahlungen, die der Aufrechterhaltung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs oder der Umsetzung eines Sanierungskonzepts dienen, als mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters iSd § 64 S. 2 GmbHG, des § 92 Abs. 2 S. 2 AktG, des § 130a Abs. 1 S. 2 iVm 177a Satz 1 HGB, § 99 S. 2 GenG vereinbar.

Die Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 Nr. 1 COVInsAG sind zweistufig zu prüfen. Auf der ersten Stufe muss festgestellt werden, ob es sich um eine verbotene Zahlung iSv § 64 S. 1 GmbHG handelt. Im zweiten Schritt muss geprüft werden, ob es sich um eine Zahlung im ordnungsgemäßen Geschäftsgang handelt. Dies ist insb. der Fall, wenn die Zahlungen der Umsetzung eines Sanierungskonzepts dienen. **1865**

Auch hier gilt, dass die Geschäftsführer bzw. Vorstände gehalten sind zu dokumentieren, worin die Rechtsgründe für die Zahlungen gelegen haben, damit diese nachweisbar unter die Privilegierung des § 2 Abs. 1 Nr. 1 COVInsAG fallen. **1866**

III. Insolvenzanfechtung § 2 Abs. 1 Nr. 2–4 COVInsAG

Mit § 2 Abs. 1 Nr. 2 COVInsAG wurde zudem das Anfechtungsrecht für die Krisenzeit geändert. Soweit nach § 1 COVInsAG die Insolvenzantragspflicht ausgesetzt ist, gilt die bis zum 30. September 2020 erfolgende Rückgewähr eines im Aussetzungszeitraum gewährten neuen Kredits sowie die im Aussetzungszeitraum erfolgte Bestellung von Sicherheiten zur Absicherung solcher Kredite als nicht gläubigerbenachteiligend; dies gilt auch für die Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen und Zahlungen auf Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen, nicht aber deren Besicherung; § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO und § 44a InsO finden insoweit in Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners, die bis zum 30. September 2020 beantragt wurden, keine Anwendung. Diese Privilegierung knüpft somit an die Insolvenzantragspflicht und die Aussetzung des § 1 COVInsAG an. Liegen diese Voraussetzungen vor, handelt es sich um eine unwiderlegliche Vermutung der fehlenden Gläubigerbenachteiligung. Unter Kredit ist die effektive Kapitalüberlassung zu verstehen. Entsprechendes gilt auch für die Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen, die bis zum 30.9.2020 nicht dem Nachrang des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO unterliegen. **1867**

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 COVInsAG sind Kreditgewährungen und Besicherungen im Aussetzungszeitraum nicht als sittenwidriger Beitrag zur Insolvenzverschleppung anzusehen. Dies betrifft insb. die Haftung nach § 826 BGB, wenn durch eine Kreditgewährung die Krise des Unternehmens nur verlängert wird und damit eine Gläubigertäuschung bzw. -gefährdung eintritt. **1868**

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 COVInsAG sind Rechtshandlungen, die dem anderen Teil eine Sicherung oder Befriedigung gewährt oder ermöglicht haben, die dieser in der Art und zu der Zeit beanspruchen konnte, in einem späteren Insolvenzverfahren nicht anfechtbar; dies gilt nicht, wenn dem anderen Teil bekannt war, dass die Sanierungs- und Finanzierungsmaßnahmen des Schuldners zur Beseitigung einer eingetretenen Zahlungsunfähigkeit nicht geeignet gewesen sind. Dies gilt nur, soweit die Pflicht nach § 1 zur Stellung eines Insolvenzantrags ausgesetzt gewesen ist. Entsprechendes gilt nach der Vorschrift unter anderem für die Verkürzung von Zahlungszielen und der Gewährung von Zahlungserleichterungen. Unter die Vorschrift fallen inkongruente und kongruente Deckungen. Eine Freistellung entfällt, wenn die Sanierungs- und Finanzierungsmaßnahmen nicht zur Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit geeignet gewesen sind. Dies ist der Fall, wenn sie „gar nicht“ geeignet sind. Dies wäre der Fall, wenn Sanierungsmaßnahmen gegen rechtliche Vorgaben verstoßen würden oder tatsächlich nicht durchführbar sind. Beispielsweise können dies Sanierungsmaßnahmen sein, die auf Personalmaßnahmen abzielen, aber arbeitsrechtlich nicht umsetzbar sind. **1869**

IV. Leistungsverweigerungsrechte

- 1870** Mit dem COVInsAG wurde auch der Art. 240 EGBGB im Zivilrecht neugeregelt. In § 1 von Art. 240 EGBGB wurde für Verbraucher und Kleinstunternehmen (= 9 Beschäftigte und 2 Mio. EUR Umsatz/Bilanzsumme) ein Leistungsverweigerungsrecht eingefügt. Bis zum 30.6.2020 können Leistungen aus einem Dauerschuldverhältnis verweigert werden, wenn infolge von Umständen, die auf der COVID-19 Pandemie beruhen, der Lebensunterhalt gefährdet ist. Bei Kleinstunternehmen ist auf die Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz abzustellen. Ist die Leistungsverweigerung unzumutbar, ist die Einrede ausgeschlossen; der Schuldner kann jedoch in diesem Fall kündigen.

V. Beschränkung der Kündigung von Miet- und Pachtverhältnissen

- 1871** Mit § 2 von Art. 240 EGBGB wurde eine praxisrelevante Regelung zum Mietrecht eingefügt. Demnach kann ein Vermieter ein Mietverhältnis über Grundstücke oder über Räume nicht allein aus dem Grund kündigen, dass der Mieter im Zeitraum vom 1. April 2020 bis 30. Juni 2020 trotz Fälligkeit die Miete nicht leistet, sofern die Nichtleistung auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht. Der Zusammenhang zwischen COVID-19-Pandemie und Nichtleistung ist glaubhaft zu machen. Diese Kündigungssperre gilt bis 30.6.2020.
- 1872** An die Glaubhaftmachung sind keine hohen Anforderungen zu stellen. Insbesondere ist der Vermieter auf etwaige Schließungsverfügungen oder die Beantragung von Staatshilfen wie Kurzarbeit hinzuweisen.
- 1873** Die Miete ist nicht erlassen und muss zu einem späteren Zeitpunkt bezahlt werden. Der Vermieter kann diese daher durchaus gerichtlich einfordern. Ebenso können Verzugszinsen eingefordert werden. Es hat sich daher angeboten, entsprechende Stundungsvereinbarungen mit den Vermietern zu treffen.
- 1874** Insgesamt erscheint die Regelung nicht ausreichend. Es leuchtet nicht ein, warum die Mieter weiterhin zur Zahlung des vollen Mietzinses verpflichtet sind, wenn beispielsweise eine Schließungsverfügung für das entsprechende Geschäft des Mieters vorliegt. Eine Verteilung alleine auf den Mieter erscheint unbillig. Es sollten in einem solchen Fall die Voraussetzungen für eine Vertragsanpassung nach den Grundsätzen der Störung der Geschäftsgrundlage geprüft werden (§ 313 BGB). Eine Teilung der Risiken und somit eine Halbierung der Miete für den Zeitraum entsprechender Beschränkungen der Mietsache erscheint angemessen. Bis zur Klärung durch die Rechtsprechung sollten Mieter nur unter Vorbehalt die Miete entrichten und ggf. später zurückfordern. Die Vorschrift des § 313 BGB ist auch zu prüfen, wenn Vermieter auf eine vertragliche Betreiberpflicht pochen, obwohl Geschäfte o.ä. unter einer verringerten Anzahl von Kunden aufgrund der Pandemie leiden.

VI. Regelung zum Darlehensrecht

- 1875** Für Verbraucherdarlehensverträge, die vor dem 15. März 2020 abgeschlossen wurden, gilt, dass Ansprüche des Darlehensgebers auf Rückzahlung, Zins- oder Tilgungsleistungen, die zwischen dem 1. April 2020 und dem 30. Juni 2020 fällig werden, mit Eintritt der Fälligkeit für die Dauer von drei Monaten gestundet werden, wenn der Verbraucher aufgrund der durch Ausbreitung der COVID-19-Pandemie hervorgerufenen außergewöhnlichen Verhältnisse Einnahmeausfälle hat, die dazu führen, dass ihm die Erbringung der geschuldeten Leistung nicht zumutbar ist. Dies gilt nur für Verbraucherdarlehensverträge nach § 491 BGB.

B. Bilanzierung im Zusammenhang mit der COVID-19 Krise

I. Allgemeine Auswirkungen der COVID-19 Krise auf die Bilanzierung

1. Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019

In die Bilanz werden gem. § 242 Abs. 1 S. 1 HGB iVm § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB nur Vermögenänderungen aufgenommen, die bis zum Bilanzstichtag tatsächlich eingetreten sind (*Stichtagsprinzip*). Dabei ist zwischen sog. wertbegründenden und werterhellenden Ereignissen zu unterscheiden. Wertbegründende Ereignisse betreffen Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind und am Bilanzstichtag bei angemessener, selbst bei größter Sorgfalt nicht erkennbar waren (sog. wertbeeinflussende Tatsachen). Unter wert-aufhellenden Tatsachen sind solche Ereignisse zu verstehen, die am Bilanzstichtag begrün-det waren.⁵ Nach Auffassung des IDW sind das Virus und seine Folgen erst nach dem 31.12.2019 als wertbegründend anzusehen, da sich das Virus erst ab Januar 2020 als welt-weite Gefahr herausgestellt hat.⁶ Die Folgen des Coronavirus sind nach der Auffassung des IDW daher erst für die Jahresabschlüsse mit dem Stichtag nach dem 31.12.2019 zu berück-sichtigen. 1876

Die Abgrenzung bereitet durchaus Schwierigkeiten, da das Virus bereits 2019 aufgetre-ten ist, aber erst am 12. März 2020 von der WHO zur Pandemie erklärt wurde. Der IDW geht auch nur „idR“ von einem für die Jahresabschlüsse zum 31.12.2019 wertbegründen-den Ereignis aus.⁷ Das IDW scheint damit anzudeuten, dass zukünftig ggf. auch andere Bewertungen zulässig sind, falls sich neue Erkenntnisse über das Virus und seinen Verlauf finden. In der Literatur wird die Pandemie folglich bereits in 2019 und somit als wert-begründend für die Abschlüsse zum 31.12.2019 angesehen.⁸ Es wird darauf verwiesen, dass das Virus bereits im Dezember 2019 in China aufgetreten ist und alle späteren Ereignisse in einer Kausalkette zu diesen Ereignissen gestanden haben.⁹ Das IDW und andere Teile der Literatur stellen bei der Frage nach dem wertbegründenden Ereignis daher auf die starke Ausbreitung im Januar 2020 und den daraus folgenden wirtschaftlichen Einschränkungen ab.¹⁰ Der IDW unterscheidet zwischen der regionalen Ausbreitung in 2019 und der Aus-weitung in 2020. Dies zerlegt den Verlauf des Virus in den regionalen Teil (Epidemie in China) und die Pandemie (weltweite Epidemie). Zu berücksichtigen ist, dass das Stichtags-prinzip objektiv und tatsachenbasiert verstanden wird.¹¹ Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB sind „alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.“ In 2019 waren die Risi-ken aber auch objektiv noch nicht so weit abzuschätzen und vorhersehbar. Vorhergehen-den Epidemien wie Sars oder Mers blieben weitestgehend regionale Ereignisse, die zwar kurzfristige Auswirkungen auf die Kapitalmärkte hatten, aber nicht zu größeren wirtschaft-lichen Verwerfungen geführt haben. Eine Zerlegung des Kausalverlaufs – wie vom IDW vorgeschlagen – überzeugt daher. 1877

⁵ Winnefeld, Bilanz-HdB, Kapitel E, Rn. 242a.

⁶ Fachlicher Hinweis des IDW vom 4.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 2.

⁷ Fachlicher Hinweis des IDW vom 4.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 2.

⁸ Tanski Das Coronavirus und die Bilanzierung, DStR 2020, 820.

⁹ Tanski Das Coronavirus und die Bilanzierung, DStR 2020, 820 (821).

¹⁰ Corona-Virus „infiziert“ den Anhang und den Lagebericht – aber regelmäßig nicht die Bilanz und GuV zum 31.12.2019, BC 2020, 148.

¹¹ Hommel Wertaufhellung und funktionales Abschlussstichtagsprinzip, DStR 2000, 1745.

5. Teil. Sonderregelungen aufgrund von COVID-19

1878 Als Folge dessen dürfen in der Handelsbilanz zum 31.12.2019 keine Drohverlustrückstellungen gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB gebildet werden. Die Risiken der COVID-19 Krise dürfen demnach erst für die Jahresabschlüsse zum 31.12.2020 berücksichtigt werden.

2. Anhang

1879 Liegt ein Vorgang von besonderer Bedeutung vor, ist nach § 285 Nr. 33 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB im (Konzern-)Anhang des handelsrechtlichen Abschlusses zum 31.12.2019 hierüber zu berichten. Dies gilt auch für wertbegründende Umstände nach dem Abschlussstichtag. Ein Vorgang ist von besonderer Bedeutung, wenn seine Auswirkungen geeignet sind, das Bild, das der Abschluss zum Abschlussstichtag vermittelt, zu beeinflussen und ohne die Angabe im Anhang der Adressat die Entwicklung des Unternehmens anders beurteilen würde.¹² Ob die Ausbreitung des COVID-19 Virus für das betroffene Unternehmen von besonderer Bedeutung ist, muss im Einzelfall entschieden werden. Eine Beurteilung im Anhang sollte in jedem Fall vorgenommen werden, wenn die Auswirkungen der COVID-19 Krise geeignet sind, Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu wecken. Über solche bestandsgefährdenden Risiken kann im Anhang berichtet werden. Es ist nur über Ereignisse zu berichten die in Zusammenhang mit dem tatsächlichen Verlauf der COVID-19 Pandemie stehen. Die Folgen, die grundsätzlich mit einer Pandemie einhergehen können, sind im Anhang nicht zu beschreiben.¹³ Die Berichterstattung sollte im Nachtragsbericht des Anhangs vorgenommen werden.

3. Lagebericht

1880 Eine Berichtspflicht im Risikobericht besteht grundsätzlich, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens führen können, es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Unternehmens bzw. Konzerns vermittelt wird.¹⁴ In vielen Lageberichten in Jahresabschlüssen zum 31.12.2019 wird es folglich zu Risikoberichten in Zusammenhang mit dem COVID-19 Virus kommen. Dabei ist der Prognosezeitraum von mindestens einem Jahr ab dem Abschlussstichtag zu wählen. In dem Lagebericht sind die externen Risiken aus dem Unternehmensumfeld, aber auch interne Risiken aus dem Unternehmen zu beschreiben. Die Folgen bei Eintritt der vorgenannten Risiken sind in dem Lagebericht zu beurteilen. Im Zuge der COVID-19 Krise können dies beispielsweise Auswirkungen auf die Lieferkette im Zuge von Grenz- und Fabrikschließungen und ggf. auch damit verbundene Marktpreisrisiken, Liquiditätsrisiken in Folge von Umsatzeinbrüchen durch Filialschließungen o. ä. darstellen. Allerdings auch operationelle Risiken beispielsweise, wenn es zu einer Infektionswelle in einem Unternehmen kommen würde. Dies können auch Aspekte iZm Arbeitnehmern sein, da durch die COVID-19 Krise in bislang unbekannter Zahl Kurzarbeit beantragt worden ist und mit Entlassungen zu rechnen ist. Dabei ist auf alle wahrscheinlich schwerwiegenden negativen Auswirkungen Stellung zu nehmen, die Corporate-Social-Governance-Aspekte des § 289c Abs. 2 HGB berühren.¹⁵ Nach § 289c Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 HGB ist auch die Handhabung der Risiken zu beschreiben.

1881 Diese Risiken sind unter der Angabe von Werten und den zugrundeliegenden Annahmen zu quantifizieren. Bei den Risiken sind insb. bestandsgefährdende Risiken zu be-

¹² IDW, Fachlicher Hinweis des IDW vom 4.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 3.

¹³ Vgl. ergänzend IDW, Fachlicher Hinweis v. 8.4.2020 (Frage 2.1.3.).

¹⁴ DRS 20.11; IDW, Fachlicher Hinweis des IDW vom 4.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 3.

¹⁵ Tanski Das Coronavirus und die Bilanzierung, DStR 2020, 820.

rücksichtigen. Notwendig ist der Risikobericht allerdings nur beim Konzernabschluss und nicht beim Einzelabschluss.¹⁶

4. Die Going-Concern-Prämisse

Das IDW geht nach seinem Prüfungsstandard IDW PS 270 davon aus, dass die gesetzlichen Vertreter die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens einschätzen müssen.¹⁷ Das Vorliegen eines Insolvenzgrundes kann einer positiven Fortführungsfähigkeit entgegenstehen. Dies gilt auch in der COVID-19 Pandemie. Der Gesetzgeber hat versucht die Auswirkungen der Pandemie und des damit verbundenen Shutdowns mit dem Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht abzufedern.¹⁸ In dem Gesetzespaket wurde unter anderem das COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG) aufgenommen. Auf die Auswirkungen auf die Fortbestehensprognose ist der Gesetzgeber allerdings nicht eingegangen.

Nach dem IDW erfolgt die Einschätzung zur Fortführungsfähigkeit ausschließlich im Lagebericht.¹⁹ Die Auswirkungen der wirtschaftlichen Folgen der COVID-19 Pandemie sind bereits in den Jahresabschlüssen zum 31.12.2019 zu erfassen. Bei der Going-Concern-Prämisse gilt insofern eine Abkehr vom Stichtagsprinzip. Dabei ist unter der Abkehr der Going-Concern-Prämisse die Bilanz nach Liquidationswerten aufzustellen, wenn die Ursache erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten ist.²⁰ Bei der Abkehr von der Going-Concern-Prämisse ist unter Liquidationsgesichtspunkten nach IDW RS HFA 17 aufzustellen.²¹ Für die Going-Concern-Prämisse ist die Unterscheidung von wertaufhellenden und wertbegründenden Ereignissen daher unerheblich.²²

Sollte die Geschäftsleitung die Zweifel an der Fortführungsfähigkeit haben, weil wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten bestehen, die nicht bis zur Beendigung der Aufstellung des Abschlusses ausgeräumt werden, sind die gesetzlichen Vertreter zu erweiterten Angaben verpflichtet. Es ist anzugeben, dass (i) das Unternehmen iZm bestimmten Ereignissen und Gegebenheiten, die bedeutsame Ereignisse an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens begründen, möglicherweise nicht in der Lage ist, seine Vermögenswerte zu realisieren sowie die Schulden zu begleichen, sowie (ii) worin diese Ereignisse liegen und welche Pläne im Umgang mit diesen existieren.²³ Diese Angaben sind im Lagebericht zu machen.

Eine solche Beurteilung der Fortführungsfähigkeit erfordert eine Unternehmensplanung, die von verschiedenen Prämissen und Wahrscheinlichkeiten abhängig ist. Keine Unternehmensplanung wird die COVID-19 Pandemie berücksichtigt haben. Dies erschwert die Erstellung einer (positiven) Fortführungsprognose. Dies erschwert die Aufstellung für die Jahresabschlüsse 2019, die wegen Ausreizen der Fristen oder abweichenden Wirtschaftsjahren noch nicht erstellt worden sind. Daher wird vorgeschlagen, dass die Fortführungsfähigkeit zu vermuten sei.²⁴ Denn wenn die Fortführungsfähigkeit einzig an der Unternehmensplanung festgemacht wird, mangelt es an einer Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse,

¹⁶ DRS 20.2.

¹⁷ IDW PS 270 n.F: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung R.n. 5.

¹⁸ Deutscher Bundestag, BT-Drs. 19/18110.

¹⁹ IDW PS 270 n.F: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung, S. 3.

²⁰ IDW PS 270 n.F: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung, S. 3.

²¹ IDW PS 270 n.F: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung, S. 3.

²² IDW PS 270 n.F: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung, S. 3; Hinweis: „Übereinstimmung mit ISA“.

²³ IDW PS 270 n.F: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung, S. 8.

²⁴ Mader/Seitz Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit („Going Concern“) wird unterstellt – auch in der Corona-Krise, DStR 2020, 996 (1002).

5. Teil. Sonderregelungen aufgrund von COVID-19

da manche Jahresabschlüsse bereits vor der Krise festgestellt wurden und manche Unternehmen erst mitten in der Krise mit der Aufstellung begonnen haben.

- 1886** Der Abschlussprüfer muss gleichwohl im Bestätigungsvermerk auf Risiken gem. § 322 Abs. 2 S. 3 HGB eingehen, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden. Er hat insofern nach § 321 HGB eine Redepflicht.

II. Bilanzierung einzelner Bilanzposten

1. Immaterielle Unternehmenswerte und Sachanlagen des Anlagevermögens

- 1887** Bei immateriellen Unternehmenswerten ist nach § 253 Abs. 3 S. 5 HGB eine außerplanmäßige Abschreibung aufgrund der COVID-19 Krise zu prüfen, soweit der beizulegende Wert den Buchwert voraussichtlich dauernd unterschreitet. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung liegt vor, wenn der beizulegende Wert zum Abschlussstichtag den fortgeschriebenen Buchwert während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer unterschreitet. Ein erheblicher Teil der Restnutzungsdauer liegt bei mehr als der halben Restnutzungsdauer oder einem Zeitraum von fünf Jahren Restnutzungsdauer vor. Die COVID-19 Krise alleine und die daraus resultierende wirtschaftliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage rechtfertigt noch keine Abschreibung.²⁵ Es muss weiter der beizulegende Wert ermittelt werden,²⁶ wobei dies aufgrund der erschwerten Marktverhältnisse durchaus Schwierigkeiten bereiten dürfte.
- 1888** Soweit aufgrund der COVID-19 Krise Sachanlagen vorübergehend stillgelegt worden sind, so sind diese weiterhin nur planmäßig abzuschreiben. Erst wenn eine dauerhafte Stilllegung erfolgt ist, ist außerplanmäßig abzuschreiben.²⁷ Sollten Gründe zum Stichtag nicht mehr vorliegen, ist eine Wertaufholung nach § 253 Abs. 5 S. 1 HGB vorzunehmen.

2. Finanzanlagen

- 1889** Finanzanlagen müssen nach § 253 Abs. 3 S. 5 HGB bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung abgeschrieben werden. Ist die Wertminderung nicht von Dauer besteht nach § 253 Abs. 3 S. 6 HGB ein Wahlrecht zur Abschreibung.

3. Vorräte

- 1890** Die Herstellungskosten dürfen gem. § 255 Abs. 2 S. 2 HGB nur angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten sowie des Werteverzehrs des Anlagevermögens berücksichtigen. Leerkosten (Gemeinkosten), welche durch die COVID-19 Krise wegen einer Nutzungsbeschränkung oder Auslastungsrückgängen verursacht worden sind, sind als Aufwand in der jeweiligen Periode zu erfassen.²⁸
- 1891** In der COVID-19 Krise sind die Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB besonders zu prüfen. Abschreibungen können vor allem auf dem Entfallen der Veräußerungsfähigkeit, erhöhten Gängigkeitsabschlägen oder auf erhöhten Lagerkosten beruhen. Wertaufholungen sind nach § 253 Abs. 5 S. 1 HGB vorzunehmen.

4. Forderungen

- 1892** Durch die COVID-19 Krise drohen zahlreiche Unternehmen in eine Krise und Zahlungsschwierigkeiten zu geraten. Die Folgen dürften auch noch in den folgenden Jahren zu

²⁵ IDW, Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 8.

²⁶ IDW S 5.

²⁷ IDW, Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 8.

²⁸ IDW RS HFA 31 nF S. 3,4.

B. Bilanzierung im Zusammenhang mit der COVID-19 Krise

spüren sein. Es werden daher vermehrt Forderungen ausfallen. Kommt es zu einem solchen Forderungsausfall ist nach § 253 Abs. 4 HGB eine Einzelwertberichtigung vorzunehmen. Einzelwertberichtigungen unterliegen der Wertaufholung nach § 253 Abs. 5 S. 1 HGB. Der IDW empfiehlt in der jetzigen Lage erhöhte Pauschalwertberichtigungen zu prüfen.²⁹

5. Rückstellungen

In Verbindung mit der COVID-19 Krise stellt sich die Frage nach der Bildung von Drohverlustrückstellungen. Eine Drohverlustrückstellung kommt in Betracht, wenn bei einem gegenseitigen Vertrag über die gesamte Restlaufzeit die zu erbringende Leistung hinter dem Wert des Gegenleistungsanspruchs zurückbleibt.³⁰ Dabei müssen die rechtlichen Rahmenbedingungen des jeweiligen Vertrags gründlich geprüft werden, da viele Rechtsfragen in Verbindung mit der COVID-19 Krise ungeklärt sind. So ist zu prüfen, ob Klauseln eine Lieferverpflichtung bei höherer Gewalt oder ausdrücklich bei einer Pandemie entfallen lassen. Insbesondere Pandemieklauseln sind eher selten, aber es ist zu prüfen, ob aufgrund der Pandemie eine Vertragsanpassung nach § 313 Abs. 1 BGB in Betracht kommt. **1893**

6. Verbindlichkeiten

Die COVID-19 Pandemie wird sich auf die Bewertung von Verbindlichkeiten idR nur in Ausnahmefällen auswirken, da sich die Folgen des Coronavirus sich idR nicht auf den Erfüllungsbetrag und die Bewertung auswirken werden. Der IDW verweist allein darauf, dass durch die ggf. vermehrte Fälligkeitstellung von Verbindlichkeiten aufgrund von „breach of covenants“ Auswirkungen auf die Angabe von Restlaufzeiten nach §§ 268 Abs. 5 Satz 1, § 285 Nr. 1 Buchst. a HGB zu prüfen sind.³¹ **1894**

7. Bilanzielle Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen

Bei Sanierungsmaßnahmen besteht die Möglichkeit diese bereits zum jeweiligen Abschlussstichtag zu erfassen, obwohl diese erst nach dem Abschlussstichtag durchgeführt worden sind. Dabei handelt es sich um eine Durchbrechung des Stichtagsprinzips durch eine entsprechende Anwendung von § 234 AktG. Dies ist an drei Voraussetzungen geknüpft, es darf (i) kein Bilanzgewinn entstehen und (ii) muss die Maßnahme bereits zum Zeitpunkt der Beendigung der Jahresabschlussaufstellung beendet worden sein und (iii) muss sie im Anhang erläutert werden.³² **1895**

Zu beachten ist zudem, dass Sanierungsmaßnahmen und damit verbundene Verpflichtungen als Verbindlichkeitsrückstellung und nicht als Drohverlustrückstellung zu erfassen sind.³³ **1896**

III. IFRS

1. Wertaufhellende und wertbegründende Tatsachen

Für den IFRS-Abschluss gelten die Regelungen nach IAS 10, die mit den handelsrechtlichen Wertungen zu vergleichen sind. Somit sind wie unter B I 1. dargestellt die Auswir- **1897**

²⁹ IDW, Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 10.

³⁰ IDW RS HFA 4 S. 6,7 Rn. 29.

³¹ IDW, Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 11.

³² IDW, Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 7.

³³ IDW, Fachlicher Hinweis des IDW vom 25.3.2020: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung, S. 11.

5. Teil. Sonderregelungen aufgrund von COVID-19

kungen des Coronavirus erst für IFRS-Abschlüsse für Stichtage nach dem 31.12.2019 zu erfassen.

2. Umsatzrealisierung

- 1898** Nach IFRS 15.9 muss eine Gegenleistung wahrscheinlich sein, damit von einer Umsatzrealisierung ausgegangen werden kann. Im Zuge der COVID-19 Pandemie müssen Verträge unter Umständen neu bewertet werden, wenn sich die Fähigkeit des Kunden zur Gegenleistung verschlechtert hat oder er zu einer Gegenleistung nicht mehr in der Lage ist.

3. Wertminderungen IAS 36

- 1899** Aufgrund der COVID-19 Pandemie muss zum Abschlussstichtag verstärkt eingeschätzt werden, ob ein *triggering event* vorliegt, welches ein *impairment loss* verursacht hat. Es ist aufgrund der Pandemie damit zu rechnen, dass vermehrt solche Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen. Es ist eine Werthaltigkeitsprüfung für alle zahlungsmittelgenerierenden Einheiten vorzunehmen, ob der Buchwert über dem erzielbaren Betrag liegt. Bei Vorliegen eines triggering events ist der erzielbare Betrag zu ermitteln, in dem der höhere Betrag aus dem Vergleich zwischen Fair Value abzgl Abgangskosten und den Nutzungswert ermittelt wird. Die Folgen der COVID-19 Pandemie sind schwer abzuschätzen, so dass die Prämissen und Grundlagen eines impairment tests ausführlich im Anhang erläutert werden müssen.

4. Fair Value

- 1900** Durch die COVID-19 Pandemie wird es zudem zu Auswirkungen bei der Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13 kommen. Dabei können sich verschiedene Parameter als Folge der COVID-19 Pandemie auf die Bewertung auswirken. Dies kann infolge des Coronavirus insbesondere bei Finanzinstrumenten aufgrund der starken Volatilität und Kursverlusten an den Finanzmärkten der Fall sein. Aber auch Fair Value Bewertungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien müssen kritisch hinterfragt werden, da bereits absehbar ist, dass Einzelhandel aber auch Hotelbranche besonders schwer getroffene Wirtschaftszweige sind, bei welchen auch nicht mit einer schnellen (V-förmigen) Erholung zu rechnen ist. Dies ist ausführlich im Anhang zu erläutern.

C. Steuerliche Besonderheiten im Zusammenhang mit der COVID-19 Krise

- 1901** Aufgrund der in jedem Verfahrensstadium bestehenden Notwendigkeit Sachverhalte steuerlich zu würdigen, hat auch der Gesetzgeber in Bezug auf COVID-19 steuerliche Anpassungen und Handlungsweisen vorgegeben, um die für Krisenfälle zu Verfügung stehenden steuerlichen Instrumente in der Praxis zielgerichtet und bundeseinheitlich anzuwenden. Wesentliche Ausführungen zu diesem Aspekt enthält das Schreiben des BMF vom 19.3.2020³⁴ und das Corona-Steuerhilfegesetz.³⁵ Darüber hinaus hat der Gesetzgeber zeitweilig ein Zweites-Corona-Steuerhilfegesetz auf den Weg gebracht.³⁶ Diese Gesetze dienen insb. dazu, mittels vorhandener steuerverfahrensrechtlicher Instrumente Liquiditätshilfen für die betroffenen Unternehmen zu schaffen.

³⁴ BMF 19.3.2020, BStBl. I 2020, 262.

³⁵ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) v. BGBl. I 2020, 1385.

³⁶ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512.

I. Verfahrensrechtliche Besonderheiten

Insbesondere in dem durch Fristen geprägten Verfahrensrecht sind Besonderheiten **1902** zu berücksichtigen. Im Hinblick auf die allgemein bestehende Steuerzahlungspflicht wird für die Betroffenen die Möglichkeit eingeräumt, Steuerzahlungen idR zinslos zu stunden. Dies verschafft den Steuerpflichtigen eine Zahlungspause gegenüber dem Finanzamt und stellt damit ein wesentliches Instrument des Steuerrechts dar Liquiditätshilfen zu gewähren.

Darüber hinaus besteht für den Steuerpflichtigen auch die Möglichkeit, die Vorauszahlungen zur Einkommen-, Körperschaft- und zur Gewerbesteuer herabzusetzen. **1903** Ebenso ist vorgesehen, dass die Finanzämter die Sondervorauszahlung für die Dauerfristverlängerung bei der Umsatzsteuer für krisenbetroffene Unternehmen herabsetzen und erstatten können.

Auch im Hinblick auf bereits bestehende Steuerrückstände soll bei den Betroffenen bis **1904** zum Ende des Jahres von der Vollstreckung rückständiger Steuerschulden abgesehen werden. Zuständig für die Umsetzung der Steuererleichterungen sind die jeweils für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzämter; für die Stundung der Gewerbesteuer ist der zuständige Ansprechpartner die Gemeinde/Stadtverwaltung, da dieser die Festsetzung und Erhebung der Steuern obliegt.

Bezogen auf die Steuererklärungspflicht von nicht steuerlich beratenen Steuerpflichtigen **1905** endet die allgemeine gesetzliche Abgabefrist für Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2019 am 31. Juli 2020. Für steuerlich beratene Steuerpflichtige sind die Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2019 bis zum Ablauf des Monats Februar 2021 abzugeben. Sollten Steuerpflichtige aufgrund der Corona-Krise nicht in der Lage sein, diese Frist einzuhalten, sollte beim zuständigen Finanzamt eine Fristverlängerung beantragt werden.

Konnten Steuerberater Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2018 wegen der **1906** Belastungen durch die Corona-Krise – unverschuldet – nicht pünktlich abgeben, kann rückwirkend ab dem 1. März 2020 Fristverlängerung beantragt werden. Die Fristverlängerungen werden in diesen Fällen zunächst längstens bis zum 31. Mai 2020 gewährt. Wurden in diesen Fällen bereits Verspätungszuschläge festgesetzt, werden diese insoweit erlassen.

II. Stundungen

Von besonderer Bedeutung sind für den Steuerpflichtigen regelmäßig jedoch diejenigen **1907** verfahrensrechtlichen Instrumente, die sich unmittelbar auf die Liquidität des Unternehmens auswirken und ihnen die notwendigen finanziellen Freiräume eröffnen. Dazu zählt insb. die Stundung von Steuerforderungen.

Die Voraussetzungen der Stundung ergeben sich aus § 222 AO. Danach können die Fi- **1908** nanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise stunden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Die Stundung ermöglicht es damit, die Fälligkeit der Steuerzahlung in die Zukunft zu verlagern und Säumniszuschläge zu verhindern.³⁷

Als Stundungsvoraussetzungen sind sachliche und persönliche Billigkeitsgründe zu be- **1909** rücksichtigen. Ferner setzt die Stundung voraus, dass die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeutet *und* dass der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird.³⁸ Die Entscheidung über die Stundung ist eine Ermessensentscheidung³⁹, bei der der Maßstab der Billigkeit Inhalt und Grenzen des Ermessens bestimmt,

³⁷ Klein/Rüsken AO § 222 Rn. 55.

³⁸ BFH-Urteil vom 21.8.1973 – VIII R 8/68, BStBl. 1974, 307; 77, 587.

³⁹ BFH-Beschluss vom 13.5.1977 – VIII B 9/77, BStBl. 1977, 587; 85, 449.

5. Teil. Sonderregelungen aufgrund von COVID-19

welches durch den Begriff der erheblichen Härte (lediglich) umgrenzt wird, aber durch die Rechtsprechung umfangreich überprüft werden kann.⁴⁰ Ist die Härte zu bejahen, bleibt für das Ob der Stundung kaum Ermessensspielraum. Anders stellt sich dies für die Frage des Stundungszeitraums und die Frage nach der Sicherheitsleistung dar. Sofern nicht gerade die durch die Stundung eintretende Gefährdung des Steueranspruchs besonders groß ist, wird eine Reduzierung des Ermessens vorliegen.

- 1910** Die erhebliche Härte muss eine momentane sein. Geht es dem Steuerpflichtigen nicht darum, die Einziehung der Steuer nur zu verschieben, sondern endgültig zu unterlassen, kommt keine Stundung in Betracht; vielmehr sind die Voraussetzungen des Erlasses zu prüfen.⁴¹ Die Anforderungen an die Härte sind geringer als bei der Aussetzung der Vollziehung.⁴² Bei der Prüfung, ob eine erhebliche Härte vorliegt, handelt es sich vielmehr um eine Abwägungsentscheidung. Dabei hat die Finanzbehörde eine Abwägung zwischen dem Interesse des Steuergläubigers an einer vollständigen und gleichmäßigen Steuererhebung und dem Interesse des Steuerpflichtigen an einem Aufschub der Fälligkeit vorzunehmen. Beurteilungskriterien dabei sind zum einen die gesetzliche Verpflichtung zur Steuererhebung und zum anderen die persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse (sog. persönliche Billigkeitsgründe), oder wegen eines sonst den besonderen Umständen des Einzelfalls unangemessenen Ergebnisses der Fälligkeitsregelungen des Gesetzes (sog. sachliche Billigkeitsgründe).⁴³
- 1911** Die Erheblichkeit der Härte ist dann gegeben, wenn der Steuerschuldner durch die Zahlung der Steuer bei Fälligkeit deutlich größere Nachteile erleiden würde als jedermann, der in einer unter Umständen angespannten finanziellen Situation Schulden begleichen muss; Zahlungsschwierigkeiten allein oder die Notwendigkeit einer Kreditaufnahme sind daher kein Stundungsgrund.⁴⁴
- 1912** Bezogen auf die Auswirkungen von COVID-19 und die damit einhergehenden Maßnahmen zum Schutz der Allgemeinheit und der aktuellen Entwicklungen ist davon auszugehen, dass grundsätzlich sehr viele Branchen und Personen durch die mit der Corona-Krise verbundenen Maßnahmen (bspw. Geschäftsschließungen, Ausgangs- und Kontaktbeschränkungen etc.) erheblich betroffen sind. Zum Nachweis der Betroffenheit und Härte dürften zur Begründung des Stundungsantrages plausible Angaben des Steuerpflichtigen, dass die Corona-Krise schwerwiegende negative Auswirkungen auf seine wirtschaftliche Situation hat, ausreichen.
- 1913** Die Entscheidung über den Zeitraum der Stundung liegt im konkreten Einzelfall im Ermessen des zuständigen Finanzamts. Hierbei sind jedoch die individuellen Bedürfnisse und die jeweilige Situation zu berücksichtigen. Grundsätzlich werden Stundungen ohne Angabe einer beantragten Stundungsdauer in der Verwaltungspraxis zunächst für einen Zeitraum von drei Monaten gewährt. Unter praktischen Gesichtspunkten kann es daher sinnvoll sein, bereits mit dem Stundungsantrag Angaben zu möglichen Zahlungsmodalitäten (zum Beispiel Ratenzahlung) zu machen und entsprechende Vereinbarungen mit der zuständigen Finanzkasse zu treffen, um eine bessere Planbarkeit zu gewährleisten. Darüber hinaus ist auch vorgesehen Anschlussstundungen unter Berücksichtigung der dargestellten Besonderheiten bis zum 31. Dezember 2020 zu ermöglichen.
- 1914** Zur weiteren Entlastung wird auf die Erhebung von Stundungszinsen für die gestundete Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Kirchensteuer, den Solidaritätszuschlag und die Umsatzsteuer verzichtet.

⁴⁰ Klein/Rüsken AO § 222 Rn. 17.

⁴¹ BFH-Beschluss vom 10.10.1994 – X B 9/94, BFH/NV 1995, 472.

⁴² BFH-Beschluss vom 9.12.1999 – III B 16/99, BFH/NV 2000, 885

⁴³ BFH-Urteil vom 7.3.1985 – IV R 161/81, BStBl. 1985, 449; BFH/NV 1990, 757; 1994, 517; zu den Einzelheiten dieser wenig ergiebigen und nicht immer sauber durchführbaren Unterscheidung vgl. Klein/Rüsken AO § 222 Rn. 30 ff.

⁴⁴ Klein/Rüsken AO § 222 Rn. 19.

III. Erlass von Steuern

Anders als die Stundung wirkt dagegen der Erlass von Steuern. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden. **1915**

Die Erhebung der Steuer kann – ebenso wie ihre Festsetzung – unbillig sein. Dabei ist, wie bei der Stundung, zwischen sachlichen und persönlichen Billigkeitsgründen zu unterscheiden.⁴⁵ Bezogen auf die Auswirkungen von COVID-19 könnte der Erlass von Steuern insb. auf eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse infolge von COVID-19 gestützt werden. **1916**

Das BMF-Schreiben vom 19. März 2020 enthält allerdings keine Sonderregelungen für den Erlass von Steuern aufgrund der Corona-Krise. Erlassanträge werden deshalb weiterhin nach den allgemeinen Grundsätzen behandelt. **1917**

IV. Vollstreckung

Bei von der Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich betroffenen Steuerpflichtigen soll längstens bis zum 31. Dezember 2020 von Vollstreckungsmaßnahmen bei allen rückständigen bzw. fälligen Forderungen (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer, Lohnsteuer und Umsatzsteuer) abgesehen werden.⁴⁶ **1918**

Im Zusammenhang mit drohenden Vollstreckungsmaßnahmen sollten betroffene Steuerpflichtige das Finanzamt von Ihrer Betroffenheit durch die Corona-Krise in Kenntnis setzen. Erforderlich ist damit eine schnelle Reaktion seitens des Steuerschuldners unter Darlegung der konkreten Situation. In den betroffenen Vollstreckungsfällen können außerdem die zwischen dem 19. März 2020 und längstens dem 31. Dezember 2020 kraft Gesetzes verwirkten Säumniszuschläge nach Beendigung der Aussetzung der Vollstreckung erlassen werden.⁴⁷ **1919**

Sind dagegen bereits Vollstreckungsmaßnahmen ausgebracht worden und ist der Steuerpflichtige nicht nur unerheblich von der Corona-Krise betroffen, sollte ein Antrag auf Vollstreckungsaufschub nach § 258 AO gestellt werden. Diesem Antrag wird grundsätzlich längstens bis zum 31. Dezember 2020 unter den vorgenannten Voraussetzungen von Seiten der Finanzverwaltung stattgegeben. Insolvenzanträge, die von den Finanzbehörden bereits vor Beginn der Corona-Krise gestellt wurden, werden nur in begründeten Ausnahmefällen zurückgenommen bzw. für erledigt erklärt, da davon auszugehen ist, dass der Insolvenzgrund bereits vor Ausbruch der Corona-Krise vorgelegen hat. **1920**

V. Lohnsteuer und Kurzarbeit

Hinsichtlich des Lohnsteuerabzugs wird bei Arbeitnehmern im Fall von angeordneter Kurzarbeit dieser automatisch an die Höhe des geminderten Gehalts angepasst. Nur der steuerpflichtige Arbeitslohn unterliegt der Lohnsteuer. Das Kurzarbeitergeld ist eine Lohnersatzleistung, die nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfrei ist und sich nur im Einkommensteuerveranlagungsverfahren des Arbeitnehmers bei der Ermittlung des Steuersatzes beim Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 1a) EStG auswirkt. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2020 kann es daher zu Steuernachforderungen kommen. Ursache dafür ist, dass in einem ersten Schritt bei der Ermittlung des Steuersatzes **1921**

⁴⁵ Klein/Rüsken AO § 227 Rn. 1.

⁴⁶ BMF 19.3.2020, BStBl. I 2020, 262.

⁴⁷ BMF 19.3.2020, BStBl. I 2020, 262.

5. Teil. Sonderregelungen aufgrund von COVID-19

das Kurzarbeitergeld den steuerpflichtigen Einkünften fiktiv zugerechnet wird. Dadurch ergibt sich ein höherer Steuersatz. In einem zweiten Schritt wird dieser erhöhte Steuersatz auf das Einkommen ohne das Kurzarbeitergeld angewendet. Da der erhöhte Steuersatz nicht bereits beim laufenden Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber berücksichtigt wird, sondern erst bei der Einkommensteuerveranlagung durch das Finanzamt, wird es im Regelfall zu einer Differenz und damit zu Steuernachforderungen kommen.

1922 Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und zum Saison-Kurzarbeitergeld werden entsprechend der Regelungen im Sozialversicherungsrecht bis 80 Prozent des Unterschiedsbetrages zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt nach § 106 SGB III steuerfrei gestellt. Dies wird durch Einführung des § 3 Nr. 28a EStG steuerfrei gestellt.⁴⁸ Darüber hinaus können Arbeitgeber nach einem Erlass des BMF vom 9. April 2020 ihren Beschäftigten entsprechende Beihilfen und Unterstützungen als Corona-Sonderzahlungen der Arbeitgeber bis zu 1.500 EUR steuerfrei vornehmen. Diese untergesetzliche Regelung wird nun in § 3 Nr. 11a EStG rechtlich abgesichert. Erfasst werden alle Sonderleistungen, die die Beschäftigten zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.12.2020 erhalten.⁴⁹ Voraussetzung ist, dass sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Eine Entgeltumwandlung ist demnach ausgeschlossen.

1923 Bezogen auf die Verpflichtung zur Anmeldung der Lohnsteuer ist eine Stundung der Steuer nicht vorgesehen.⁵⁰ Als Erleichterung können allerdings die Fristen zur Abgabe monatlicher oder vierteljährlicher Lohnsteuer-Anmeldungen während der Corona-Krise im Einzelfall und auf Antrag nach § 109 Abs. 1 AO verlängert werden. Voraussetzung dafür ist, dass der Steuerpflichtige selbst oder der von ihm mit der Lohnbuchhaltung und Lohnsteueranmeldung Beauftragte nachweislich unverschuldet daran gehindert ist, die Lohnsteuer-Anmeldungen pünktlich zu übermitteln. Die Fristverlängerung beträgt in diesem Fall maximal zwei Monate und wird von dem örtlich zuständigen Finanzamt getroffen.⁵¹ De facto kann bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen eine faktische Stundung der Lohnsteuer erreicht werden.

VI. Einzelfragen

1. Ertragsteuern

1924 Hinsichtlich der Anpassung der zu leistenden Vorauszahlungen hat das BMF nach Ausbruch der Coronakrise schnell mit einem BMF-Schreiben⁵² reagiert. Dieses sieht vor, dass die Finanzämter die laufenden Vorauszahlungen auf Antrag des Steuerpflichtigen herabsetzen können, wenn absehbar ist, dass aufgrund sinkender Umsätze die Gewinne durch die Corona-Krise deutlich geringer ausfallen als bisher angenommen. Dies betrifft die Herabsetzung von Vorauszahlungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer (incl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) sowie die Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrags (für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlung). Für die Herabsetzung der Vorauszahlungen ist grundsätzlich ein gesonderter Antrag erforderlich, der entsprechend zu begründen ist. Hierfür haben die Finanzverwaltungen der Länder idR entsprechende Vordrucke bereitgestellt, die die Antragsbearbeitung erleichtern und somit auch beschleunigen. Sind für den Veranlagungszeitraum 2020, also für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer zum

⁴⁸ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 19.6.2020 (BGBl. I 2020, 1385).

⁴⁹ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 19.6.2020 (BGBl. I 2020, 1385).

⁵⁰ Dies kann daraus geschlossen werden, dass das BMF-Schreiben vom 19.3.2020 19.3.2020, BStBl. I 2020, 262 keine Aussage zur Lohnsteuer enthält. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass der Arbeitgeber nicht Schuldner der Lohnsteuer ist und daher eine Stundung dem Grunde nach ausscheidet.

⁵¹ BMF 23.4.2020, BStBl. I 2020, 474.

⁵² vgl. dazu noch BMF 24.4.2020, BStBl. I 2020, 496.

C. Steuerliche Besonderheiten im Zusammenhang mit der COVID-19 Krise

10. März 2020 bzw. für die Gewerbesteuer zum 15. Februar 2020, bereits Vorauszahlungen geleistet worden, kann – in Abhängigkeit vom erwarteten zu versteuernden Einkommen 2020 – die Herabsetzung dazu führen, dass bereits entrichtete Vorauszahlungen erstattet werden.

Zusätzlicher Liquiditätsbedarf kann auch über die Berücksichtigung und Anpassung von Verlusten geschaffen werden. Hiebei ist zunächst zu beachten, dass der Gesetzgeber für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 die Höchstbetragsgrenzen des Verlustrücktrages gemäß § 10d Absatz 1 Satz 1 EStG von 1 Mio. EUR auf 5 Mio. EUR bei Einzelveranlagung und von 2 Mio. EUR auf 10 Mio. EUR bei Zusammenveranlagung angehoben hat.⁵³ **1925**

Flinkierend zu den allgemeinen Voraussetzungen der Herabsetzung der Vorauszahlungen wird mit dem zweiten Corona-Steuerhilfegesetz auch dem praktischen Bedürfnis Rechnung getragen Verlustrückträge, die sich infolge einer negativen Geschäftsentwicklung ergeben, insbesondere, im Vorauszahlungsverfahren zu berücksichtigen und damit die Einkommen- oder Körperschaftsteuer für 2019 nachträglich herabzusetzen. Bereits mittels eines BMF-Schreibens⁵⁴ zu Beginn der Coronakrise wurde die Möglichkeit geschaffen, den im Jahr 2020 voraussichtlich anfallenden Verlust für die Berechnung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen des bereits abgelaufenen Jahres 2019 heranzuziehen und damit Liquidität zu generieren. **1926**

Diese Möglichkeit wurde durch das Zweite-Corona-Steuerhilfegesetz nunmehr gesetzlich in den §§ 110 und 111 EStG kodifiziert. Zur Berücksichtigung der Verluste sieht die gesetzliche Regelung zwei Maßnahmen vor: **1927**

- Zum einen können die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 2019 nach § 110 EStG rückwirkend gemindert werden. Dazu kann der für die Bemessung der Vorauszahlungen für 2019 zugrunde gelegte Gesamtbetrag der Einkünfte pauschal um 30% gemindert werden, allerdings nicht, soweit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind. Die pauschale Minderung darf die – erhöhten – Höchstbeträge für den Verlustrücktrag nicht überschreiten.
- Als zweite Maßnahme sieht § 111 EStG vor, dass bei der Veranlagung der Einkommensteuer für 2019 pauschal ein Verlustrücktrag aus 2020 iHv 30% des Gesamtbetrags der Einkünfte 2019 – max. die Höchstgrenzen für den Verlustrücktrag und erneut ohne Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG – berücksichtigt werden kann.

In beiden Fällen ist Voraussetzung, dass die Vorauszahlungen für 2020 bereits auf null herabgesetzt wurden. In diesem Kontext zu berücksichtigen ist, dass ein höherer als der pauschal zu berücksichtigende Verlustrücktrag von 30 Prozent möglich bleibt, wenn der voraussichtliche Verlustrücktrag anhand detaillierter Unterlagen nachgewiesen wird. **1928**

Führt die Herabsetzung von Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2019 aufgrund eines voraussichtlich erwarteten Verlustrücktrags für 2020 zu einer Nachzahlung bei der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019, so soll diese auf Antrag des Steuerpflichtigen gestundet werden. Stundungszinsen sollen nicht erhoben werden.⁵⁵ **1929**

Mit dem Zweiten-Corona-Hilfegesetz⁵⁶ hat der Gesetzgeber ferner zahlreiche steuerliche Maßnahmen eingefügt um die Investitionsbereitschaft zu erhöhen und einen steuerlichen Anreiz zu setzen. Dieses Maßnahmenpaket beinhaltet: **1930**

- Die Wiedereinführung der degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 EStG für die Steuerjahren 2020 und 2021. Als steuerlicher Investitionsanreiz wird die degressive Abschreibung für

⁵³ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512.

⁵⁴ BMF 24.4.2020, BStBl. I 2020, 496. Das BMF-Schreiben wird durch die gesetzliche Regelung in §§ 110, 111 EStG im zweiten Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29.6.2020, BT-Drucksache 19/20332 aufgehoben.

⁵⁵ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512.

⁵⁶ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512.

5. Teil. Sonderregelungen aufgrund von COVID-19

Abnutzung (AfA) mit dem Faktor 2,5 gegenüber der derzeit geltenden AfA und maximal 25% Prozent pro Jahr für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens berücksichtigt. In diesem Kontext ist zu berücksichtigen, dass in den Fällen in denen für ein bewegliches Wirtschaftsgut auch die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen z.B. nach § 7g Absatz 5 EStG vorliegen, diese neben der degressiven Abschreibung in Anspruch genommen werden können. Um Liquiditätsvorteile zu generieren ist die Tatsache, dass für eine Investition die degressive Abschreibung anstelle der linearen Abschreibung in Anspruch genommen werden kann, bereits unterjährig bei der Festsetzung der Vorauszahlungen zu berücksichtigen. Zu beachten ist, dass die degressive AfA nur für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gilt, also nicht für immaterielle Wirtschaftsgüter oder Grundstücke und ähnliche unbewegliche Wirtschaftsgüter Anwendung findet.⁵⁷

- Hinsichtlich der Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG sieht das Gesetz grundsätzlich vor, dass diese bis zum Ende des 3. auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzuges folgenden Wirtschaftsjahres für begünstigte Investitionen zu verwenden sind. Andernfalls sind sie rückgängig zu machen. Für Fälle in denen die 3-jährige Investitionsfrist in 2020 ausläuft, wird diese auf 4 Jahre verlängert. Die Investition kann also auch in 2021 getätigt werden, ohne negative steuerliche Folgen (Rückgängigmachung, Verzinsung der Steuernachforderung) befürchten zu müssen.
- Darüber hinaus wurde eine Erleichterung für die Übertragung von stillen Reserven nach § 6b EStG eingeführt. Grundsätzlich können Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen steuerfrei in eine Rücklage eingestellt werden. Diese Rücklage wird eigentlich innerhalb von 4 Jahren ebenfalls steuerfrei auf neu angeschaffte oder hergestellte Ersatzwirtschaftsgüter übertragen. Diese Reinvestitionsfristen des § 6b EStG werden nach § 52 Abs. 14 Satz 4 bis 6 EStG vorübergehend um ein Jahr verlängert werden. Sofern eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist und nach § 6b Abs. 3 Satz 5, Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 i. V.m. Abs. 3 Satz 5 oder Abs. 10 Satz 8 EStG aufzulösen wäre, endet die Reinvestitionsfrist erst am Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres.

1931 Zur Entlastung für Gewerbetreibende gilt darüber hinaus für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 eine Ermäßigung für die Gewerblichen Einkünfte. Der Ermäßigungsfaktor nach § 35 EStG wird von 3,8 auf 4,0 des Gewerbesteuer-Messbetrags erhöht. Hintergrund dieser Änderung ist, dass der in den letzten Jahren erfolgten Anhebung der Gewerbesteuer-Hebesätze Rechnung getragen werden soll und diese an den Steuerpflichtigen weitergegeben wird. Dies hat im Hinblick auf die steuerliche Belastung zur Folge, dass bis zu einem Hebesatz von bis zu 420 Prozent im Einzelfall Personenunternehmer vollständig von der Gewerbesteuer entlastet werden. Da der der Hebesatz bei der Gewerbesteuer allerdings vielfach höher liegt, kommt es weiterhin dazu, dass ein Teil der Gewerbesteuer nicht angerechnet werden kann. Es verbleibt damit bei einer definitiven Steuerbelastung.⁵⁸

1932 Auch hinsichtlich der Gewerbesteuer besteht ab dem Erhebungszeitraum 2020 eine Erleichterung. Diese sieht vor, dass der Freibetrag für die existierenden Hinzurechnungsstatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG von 100.000 EUR auf 200.000 EUR erhöht werden.⁵⁹ Die Maßnahme ist darüber – anders als andere Maßnahmen des zweiten Corona-Hilfegesetzes – zeitlich unbefristet, was in Zusammenhang mit der Zielsetzung des Konjunkturpakets als Maßnahme zur Abfederung der Folgen der Pandemie atypisch ist.

⁵⁷ H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH und H 7.1 „Unbewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH.

⁵⁸ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512.

⁵⁹ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512.

2. Umsatzsteuer

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist zwischen einer etwaig geleisteten Sondervorauszahlung und den laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. einer Jahresabschlusszahlung zu unterscheiden. **1933**

Hinsichtlich der laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen besteht für Steuerpflichtige, die von den wirtschaftlichen Folgen des Coronavirus unmittelbar und nicht unerheblich betroffen sind, die Möglichkeit bis zum 31.12.2020 Anträge auf Stundung der bis zu diesem Zeitpunkt bereits fälligen oder fällig werdenden Umsatzsteuer zu stellen. Es gelten damit die vorstehend beschriebenen Grundsätze entsprechend. **1934**

Daneben kann auf Antrag die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung für 2020 auf bis zu 0 EUR herabgesetzt und der bereits gezahlte Betrag den durch die Krise beeinträchtigten Unternehmen erstattet werden. Die Dauerfristverlängerung bleibt auch bei einer Erstattung bestehen. Das kann für von der Corona-Krise betroffene Unternehmen eine Liquiditätsentlastung darstellen, da alle Unternehmen für die Inanspruchnahme der späteren Abgabe der Voranmeldung grundsätzlich bereits bis zum 10.2.2020 eine Sondervorauszahlung (Basis: 1/11 der im Vorjahr geleisteten Umsatzsteuerzahlungen) beim Finanzamt anzumelden und zu entrichten hatten. **1935**

Gerade im Kontext der Umsatzsteuer sollten allerdings etwaige Haftungsrisiken für die Geschäftsleitung des betroffenen Unternehmens beachtet werden. Grundsätzlich haftet der Geschäftsführer einer GmbH nach §§ 34, 69 AO persönlich gegenüber dem Finanzamt für Steuerschulden der Gesellschaft, wenn er als gesetzlicher Vertreter die steuerlichen Pflichten der GmbH vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt. **1936**

Im Hinblick auf die Corona-bedingten Liquiditätshilfen kann daher die Gefahr bestehen, dass ein wirtschaftlich gesundes Unternehmen überraschend in Liquiditätsschwierigkeiten gerät. **1937**

In einer solchen Situation trifft den Geschäftsführer zunächst kein Verschulden an der Situation. Er kann aber grundsätzlich in Haftung genommen werden, wenn etwa der Gesellschaft im Fälligkeitszeitpunkt die Zahlung der Steuern noch möglich war. Dies dürfte derzeit bei vielen Unternehmen der Fall sein. Dies folgt daraus, dass zwar Liquidität noch vorhanden ist, diese aber wegen der unbekanntenen Dauer der Einschränkungen aufgrund der Corona-Pandemie möglichst im Unternehmen gehalten werden soll. **1938**

Eine Einschränkung in diesem Kontext erfährt die Haftung des Geschäftsführers über die sog. Mittelvorsorgepflicht. Danach muss er die Gesellschaftsmittel mit Blick auf die in absehbarer Zeit fälligen Steuerzahlungen so einteilen, dass die Zahlung bei Fälligkeit gesichert ist.⁶⁰ Darüber hinaus hat der Geschäftsführer zu beachten, dass er alle Gläubiger der Gesellschaft gleich behandeln muss. Das bedeutet, dass er die Steuerschulden gleichmäßig in dem Verhältnis zahlt, in dem er auch anderen Gläubigern Befriedigung gewährt (Grundsatz der anteiligen Tilgung).⁶¹ **1939**

Das gilt ungeachtet dessen, dass dem Geschäftsführer ab Insolvenzzreife Zahlungen nach § 64 S. 1 GmbHG verboten sind und einen neuen Haftungsgrund auslösen. Hinsichtlich der Lohnsteuer soll die Finanzverwaltung sogar vorrangig vor anderen Gläubigern und ungeachtet des Zahlungsverbots (§ 64 S. 1 GmbHG) trotz Insolvenzzreife bedient werden. Entlastungen sind für den Geschäftsführer nur möglich, wenn ihm die Abführung der Steuern tatsächlich unmöglich ist, weil die Gesellschaft nicht über die dafür notwendigen Mittel verfügt. **1940**

Bezogen auf Stundungsanträge, die sich auf das BMF-Schreiben vom 19.3.2020 stützen, bedeutet dies: **1941**

- Wird **vorsätzlich** eine Stundung auf Grundlage des BMF-Schreibens vom 19.3.2020 erwirkt, obwohl tatsächlich keine Liquiditätsschwierigkeiten bestehen, kann der Ge-

⁶⁰ Nacke in: Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl. 2017 Rn. 2.84.

⁶¹ Nacke in: Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl. 2017 Rn. 2.65 ff.

5. Teil. Sonderregelungen aufgrund von COVID-19

schäftsführer nach § 69 AO in Haftung genommen werden. Daneben kommt auch eine Haftung als Steuerhinterzieher gem. § 71 AO in Betracht, da durch die ungerechtfertigt in Anspruch genommene Stundung eine Steuerverkürzung auf Zeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 iVm Abs. 4 AO begründet werden kann, sodass neben die steuerliche Haftung auch strafrechtliche Aspekte treten können.

- Soll die Möglichkeit der Stundung genutzt werden, besteht ggf. ein Haftungsrisiko des Geschäftsführers im Fall der späteren Uneinbringlichkeit der gestundeten Steuer. Dieses besteht nur dann nicht, wenn der Stundungsantrag vor Fälligkeit der zu stundenden Steuer gestellt wird oder dem Geschäftsführer zu diesem Zeitpunkt die Stundung durch die Finanzverwaltung zugesagt wurde. Vorsorglich sollten die durch die Stundung freiwerdenden Mittel erst verwendet werden, wenn die Stundung gewährt wurde. Unter praktischen Gesichtspunkten sollten daher die Gründe, warum eine Stundung wegen unmittelbarer und nicht unerheblicher Betroffenheit des Unternehmens durch die Corona-Pandemie beantragt wird, im Stundungsantrag dargelegt werden. Dies ist von besonderer Relevanz, wenn zwar zum Zeitpunkt der Antragstellung noch Liquidität vorhanden war, aber davon ausgegangen wurde, dass diese alsbald durch Zahlungsverpflichtungen aufgezehrt sein wird. Damit ist sichergestellt, dass die Entscheidung der Steuerbehörde über den Stundungsantrag auf Basis der tatsächlichen Verhältnisse erfolgte und der Vorwurf schuldhaften Handelns beseitigt werden kann.

1942 Neben diese größtenteils verfahrensrechtlich implizierten Erleichterungen sieht das Zweite-Corona Hilfe-Gesetz eine auf den Zeitraum vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 befristete Senkung der Umsatzsteuer von 19 auf 16 Prozent und von 7 auf 5 Prozent vor, um den Binnenkonsum zu stärken. Diese Senkung der Umsatzsteuer tritt neben die bereits mit dem ersten Corona-Steuerhilfegesetz vorgenommene Anpassung der Umsatzsteuer für das Gastgewerbe, wonach für nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.7.2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, der ermäßigte Steuersatz gilt. Hinsichtlich der mit der Senkung des Umsatzsteuersatzes verbundenen Zweifelsfragen für die praktische Umsetzung hat das BMF den Entwurf eines begleitenden BMF Schreiben veröffentlicht, der mittlerweile im BMF-Schreiben vom 30.6.2020 aufgegangen ist.⁶²

1943 Die wesentlichen Auswirkungen, die sich durch die Steuersatzänderung ab dem 1. Juli 2020 ergeben, sind:

- Maßgeblich für die Anwendung des Steuersatzes ist der Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung umsatzsteuerlich bewirkt wurde. Bei Teilleistungen hingegen kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die jeweiligen Teilleistungen ausgeführt werden.
- Bei Anzahlungen kommt es zunächst auf den Steuersatz im Zeitpunkt der Entgeltvereinbarung an. Für die spätere Leistungserbringung gilt in Gänze der Steuersatz im Zeitpunkt der Leistung, so dass zu diesem Zeitpunkt eine Berichtigung erforderlich ist, wenn die Anzahlung einem anderen Steuersatz unterlag.⁶³ Dies gilt auch bei Entgeltvereinbarung vor Leistungserbringung durch Ist-Versteuerer.
- In Fällen der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten beträgt der Steuersatz für Leistungen, die er vor dem 1.7.2020 ausgeführt hat und nach dem 30.6.2020 vereinnahmt, nach den bisherigen Steuersätzen von 19% bzw. 7%.
- Für Vorausrechnungen wird es nach der Verwaltung gestattet, Vorausrechnungen mit den neuen Steuersätzen von 16% bzw. 5% auszustellen, wenn die Leistungen nach dem 30.6.2020 erbracht werden. Die Steuer soll dann auch bei Entgeltvereinbarung vor dem 1.7.2020 in Höhe der ausgewiesenen niedrigeren Steuer entstehen.
- Erhöhungen oder Minderungen des Entgelts für eine Leistung vor dem 1.7.2020, die nach dem 30.6.2020 eintritt und zu einer Berichtigung nach § 17 Abs. 1 UStG führt,

⁶² Entwurf des BMF-Schreibens III C 2 – S 7030/20/10009 :004 vom 26.6.2020; BMF 30.6.2020.

⁶³ § 27 Abs. 1 S. 2 und 3 UStG.

C. Steuerliche Besonderheiten im Zusammenhang mit der COVID-19 Krise

sind zu den bisherigen Steuersätzen durchzuführen, da es auf den Zeitpunkt der Leistung und nicht auf den Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung ankommt.

- Verträge über Dauerleistungen (z. B. Miete oder Leasing), die als Rechnungen anzusehen sind, müssen an die ab dem 1.7.2020 geltenden Steuersätze angepasst oder durch zusätzliche Abrechnungspapiere unter den Voraussetzungen des § 31 UStDV ergänzt werden. Wurden Dauerrechnungen ausgestellt, weil z. B. der Vertrag die Berechnung zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer vorsieht, sind die Dauerrechnungen für die betroffenen sechs Monate und erneut für die Zeit danach neu auszustellen.

Im Kontext der Steuersatzänderung stehen die betroffenen Unternehmer darüber hinaus **1944** vor dem Problem, dass ihnen für die Umsetzung nur sehr wenig Vorbereitungszeit zur Verfügung steht. Es wird sich in der Praxis daher nicht vermeiden lassen, dass Rechnungen für Leistungen, die nach dem 30.6.2020 erbracht werden, versehentlich noch mit den davor geltenden Steuersätzen ausgestellt werden und materiell-rechtlich dazu führt, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer in der ausgewiesenen Höhe schuldet. Der Leistungsempfänger hingegen kann aber nur die gesetzlich geschuldete Steuer auf der Basis der neuen Steuersätze von 16% bzw. 5% als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehen. In Höhe der Differenz zur ausgewiesenen Steuer liegt eine Steuer nach § 14c UStG vor, die berichtigt werden kann. Zur Vermeidung des damit verbundenen Verwaltungsaufwands wurde im Rahmen der Anhörung im Finanzausschuss angeregt, eine gesetzliche Regelung für einen kurzen Übergangszeitraum zu schaffen, nach der im B2B-Bereich der Vorsteuerabzug auch der zu hoch ausgewiesenen Steuer möglich sein soll. Diese Anregung wurde allerdings nicht aufgegriffen. Stattdessen sieht der Entwurf des BMF-Schreibens für im Juli 2020 erbrachte Leistungen vor, dass der leistende Unternehmer Rechnungen mit einem Steuerausweis von 19% bzw. 7% nicht berichtigen muss und der Leistungsempfänger diese ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen kann.⁶⁴

⁶⁴ Entwurf des BMF-Schreibens III C 2 – S 7030/20/10009 :004 vom 26.6.2020; BMF 30.6.2020.

