

COVID - 19

Auswirkung auf die Bilanzierung

Anton Egger

Allgemeine Grundsätze der Bewertung

- Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen (§ 201 (2) Z.2 UGB)
- Bewertung zu Zerschlagungswerten?
- Fachgutachten der KSW: KFS/RL 28 (ausführliche Informationen)

Allgemeine Grundsätze der Bewertung

Fortbestehensprognose ist notwendig:

- Negatives Eigenkapital
- Verlust des halben Nennkapitals bei anhaltend negativen Erwartungen
- Handfeste Krisensymptome, die bald ein negatives Eigenkapital erwarten lassen

Wertbegründung

- Für Bilanzstichtage bis 31.12.2019 ist die COVID – 19 – Krise jedenfalls ein wertbegründender Tatbestand, der in diesem Jahresabschluss nicht berücksichtigt werden darf, da es diese Krisis zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegeben hat.
- Ausnahme: Falls im Zeitraum bis zur Erstellung des Jahresabschlusses sich herausstellt, dass die Unternehmensfortführung nicht mehr wahrscheinlich ist, darf die Bilanz nicht mehr auf Grundlage von Going Concern erstellt werden.

Wertaufhellung

- Erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in diesem oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (§ 201 (2) Z. 4 lit. b UGB)
- Auswirkungen von Covid – 19 sind für Bilanzstichtage ab 31.3.2020 jedenfalls wertaufhellend (laut AFRAC – Stellungnahme).

Wertaufhellung

- z.B. der Wert von Handelswaren ist am 31.3.2020 aufgrund der Covid – Krise gesunken. Das Ausmaß der Abwertung wird erst im April klar.

Firmenwert

- Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis eines Betriebes und dem Wert der übernommenen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden (§ 203 (5) UGB).
- Abschreibung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer. Wenn diese nicht verlässlich geschätzt werden kann, dann auf 10 Jahre.
- Ob es sich beim Firmenwert um einen Vermögensgegenstand handelt, ist strittig.

Firmenwert

Firmenwert ist kein Vermögensgegenstand:

- Keine außerplanmäßige Abschreibung gem. § 204 (2) UGB möglich.
- Außerplanmäßige Abschreibung aber nach § 203 (5) UGB möglicherweise notwendig.

Firmenwert

Firmenwert ist Vermögensgegenstand

- Dann außerplanmäßige Abschreibung gem. § 204 (2)
UGB möglicherweise notwendig

Firmenwert

- Steuerrechtlich ist eine Teilwertabschreibung möglich, wenn dies durch nachweisbare Tatsachen begründet wird (Covid – 19) (RZ 3192 EStR).
- Normalerweise Abschreibung auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren (§ 8 (3) EStG)

Firmenwert

- Eine Teilwertabschreibung kommt dann nicht in Betracht, wenn an die Stelle des erworbenen Firmenwerts ein selbstgeschaffener Firmenwert tritt und der Teilwert des Firmenwertes in seiner Gesamtheit nicht unter dem gem. § 8 (3) EStG anzusetzenden Buchwert liegt (RZ 3193 EStR).

Sachanlagen

- Sachanlagen sind bei voraussichtlicher Wertminderung außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 204 (2) UGB).
- Beizulegender Wert: Der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand ansetzen würde (§ 189a UGB).

Sachanlagen

- Außerplanmäßige Abschreibung aufgrund von voraussichtlich dauernder Wertminderung (Stilllegung von Produktionen) (§ 204 (2) UGB).
- Änderung der Nutzungsdauer wegen geringerer Nutzung (2-Schichtbetrieb statt 3-Schichtbetrieb) oder vermehrter Nutzung (medizinische Ausstattung).

Sachanlagen

- Steuerrechtlich ist eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig (§ 8 (4) EStG).
- Aus Vereinfachungsgründen bestehen (steuerrechtlich) keine Bedenken, wenn nach so einer Abschreibung die bisherige (normale) Abschreibung beibehalten wird (RZ 3201 EStR)

Degressive Abschreibung

- Für Wirtschaftsgüter, die nach dem 30.6.2020 angeschafft wurden, kann eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von höchstens 30 % des jeweiligen Buchwertes angesetzt werden.
- Halbjahresregel ist anzuwenden.
- Nicht anwendbar für Wirtschaftsgüter, für die eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist (Gebäude, PKW, Firmenwert)

Degressive Abschreibung

- Nicht anwendbar für immaterielle Wirtschaftsgüter, die nicht dem Bereich Digitalisierung und Gesundheit/Life Science zuzurechnen sind (Definition siehe Richtlinien zur Investitionsprämie)
- Nicht anwendbar für gebrauchte Wirtschaftsgüter
- Nicht anwendbar für (fossile) Energieerzeugungsanlagen, Tankanlagen (fossile Treibstoffe), Flugzeuge

Degressive Abschreibung

- Anwendbar bei CO₂ – 0 – Fahrzeugen
(Nutzungsdauer von mindestens 8 Jahren ist aber zu beachten)
- Übergang zur linearen Abschreibung ist zu Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig.

Degressive Abschreibung

- Für vor dem 1.1.2022 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter kann die degressive Abschreibung unabhängig vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss vorgenommen werden (§ 124b Z. 356 EStG)

Investitionsprämie

- Details dazu in der Beilage
- Bilanzierung wie Investitionszuschuss; steuerrechtlich aber keine Kürzung der Anschaffungskosten.
- Der Zeitpunkt des Zuflusses ist für den Zeitpunkt der Bilanzierung nicht maßgeblich.
- Bilanzierung, wenn die sachlichen Voraussetzungen vorliegen und die Bewilligung des Zuschusses bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses vorliegt (laut AFRAC)

Investitionsprämie

- Strittig, ob es dafür einen Rechtsanspruch gibt.
- Wenn es einen Rechtsanspruch darauf gibt, dann wäre die Investitionsprämie schon dann zu buchen, wenn der Antrag bis zur Erstellung des Jahresabschlusses gestellt wurde bzw. dieser mir an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit noch gestellt wird.

Gebäude

- Für Gebäude, die nach dem 30.6.2020 angeschafft oder hergestellt wurden, kann im ersten Jahr eine steuerrechtliche Abschreibung in Höhe von 7,5 % und im zweiten Jahr 5 % angesetzt werden. Die Halbjahresregel ist nicht anzuwenden.
- Für Gebäude, die Wohnzwecken dienen, betragen die Abschreibungssätze im ersten Jahr 4,5 % und im zweiten Jahr 3 % (§ 8 (1a) EStG)

Vorräte

- Mögliche Auswirkung von Covid-19 auf die Herstellungskosten
- Leerkosten dürfen nicht aktiviert werden
- Einkaufspreise von Rohstoffen sind gesunken
- Retrograde Bewertung kann zu Abwertungen führen

Vorräte

- Generelles Bewertungsschema:
 - Fertigungsmaterial
 - Fertigungslöhne
 - Material- und Fertigungsgemeinkosten
 - Aufwendungen für Sozialeinrichtungen, freiwilliger Sozialaufwand, Altersversorgung und Abfertigungen (Wahlrecht)
 - Zinsen für Fremdkapital (Wahlrecht)
 - Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten (steuerrechtlich nie, unternehmensrechtlich ?)

Forderungen

- Erhöhtes Risiko von Forderungsausfällen unter Berücksichtigung von öffentlichen Unterstützungsmaßnahmen beim Schuldner
- Abzinsung von Forderungen wenn Zahlungsziel hinausgeschoben wird (steuerrechtlich jedenfalls bei einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr – VwGH 2000/14/0174)
- Mögliche Anpassung der pauschalen Wertberichtigungen

Latente Steuern

Aktive latente Steuern

- Führen Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen zu künftigen Steuerentlastungen, so sind diese in der Bilanz von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften in der Bilanz als aktive latente Steuern anzusetzen.

Latente Steuern

Aktive latente Steuern

- Künftige steuerliche Ansprüche aus Verlustvorträgen können angesetzt werden

Latente Steuern

Passive latente Steuern

- Führen Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen zu künftigen Steuerbelastungen, so sind diese in der Bilanz als Rückstellung für latente Steuern auszuweisen.

Negatives Eigenkapital

- Ist das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht, so lautet dieser Posten „negatives Eigenkapital“. Im Anhang ist zu erläutern, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt.
- Keine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts: Stille Reserven, Patronatserklärungen, frisches Eigenkapital, positive Fortbestandsprognose.

Rückstellungen

- Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (gestiegene Rohstoffpreise)
- Rückstellungen für Vertragsstrafen
- Aus Eventualverbindlichkeiten werden Rückstellungen.

Verbindlichkeiten

- Geänderter Ausweis der Fristigkeiten in der Bilanz
- Aus Eventualverbindlichkeiten werden Verbindlichkeiten

Fixkostenzuschuss

- Ausweis als „Übrige sonstige betriebliche Erträge“ (§ 231 (2) Z. 4 lit c UGB) in der GuV.
- Bilanzierung, wenn die sachlichen Voraussetzungen vorliegen und die Bewilligung des Zuschusses bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses vorliegt.
- Steuerfrei, aber Kürzung der entsprechenden Aufwendungen

Kurzarbeitsbeihilfe

- Ausweis als „Übrige sonstige betriebliche Erträge“ oder offene Saldierung mit den Personalaufwendungen.
- Bilanzierung, wenn die sachlichen Voraussetzungen vorliegen und die Bewilligung des Zuschusses bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses vorliegt.
- Steuerfrei; jedoch sind die entsprechenden Aufwendungen zu kürzen.

Umsatzersatz

- Unternehmen, die direkt vom Lockdown betroffen sind, bekommen bis zu 80 % des entgangenen Umsatzes.
- Automatische Berechnung durch die Finanzämter (Vorjahresumsatz bzw. bisherige Umsätze bei Neugründungen)
- Antrag musste bis spätestens 20.1.2021 (für den Monat Dezember) über FinanzOnline gestellt werden.

Umsatzersatz

- Für indirekt betroffene Unternehmen soll Ende Jänner 2021 ebenfalls ein Umsatzersatz beantragbar sein.
- Ausweis unter Übrige sonstige betriebliche Erträge (§ 231 (2) Z. 4 lit.c UGB)
- Steuerpflichtig (§ 124b Z. 348 lit. c EStG)

Anhang

- Abweichung von den Grundsätzen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Nutzungsdauer Firmenwert
- Negatives Eigenkapital
- Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethode
- Haftungsverhältnisse, wenn diese nicht unter der Bilanz ausgewiesen sind

Anhang

- A.o. Erträge oder Aufwendungen
- Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- Art und finanzielle Auswirkungen wesentlicher Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die im Jahresabschluss nicht berücksichtigt sind (§ 238 (1) Z. 11 UGB) (ab mittelgroßer Kapitalgesellschaft)

Anhang

- Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses
- Wird den Geschäftsführern oder dem Aufsichtsrat in der Zeit zwischen dem Schluss des Geschäftsjahres und der Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung bekannt, dass der Vermögensstand der Gesellschaft durch eingetretene Verluste nicht bloß vorübergehend geschmälert wurde, dann darf eine entsprechende Gewinnausschüttung nicht durchgeführt werden (§ 82 (5) GmbHG).

Anhang

- Wird eine Ausschüttung trotzdem durchgeführt , kann das zu einer Haftung des Gesellschafter und der Geschäftsführer führen.
- Geschäftsführer sollten daher für die Durchführung der Ausschüttung unbedingt auf eine schriftliche Weisung bestehen. Es gibt dazu aber kaum Judikatur.

Lagebericht

- Nur von AGs und ab den mittelgroßen GmbHs aufzustellen.
- Bericht über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage
- Bericht über Zweigniederlassungen
- Finanzielle Leistungsindikatoren (Kennzahlen, wie z.B. Rentabilitätskennzahlen, Kapitalstruktur, Teilergebnisse aus der Geldflussrechnung + Vorjahreswerte)

Lagebericht

- Bericht über die voraussichtliche Entwicklung und die Risiken des Unternehmens
- Relevante Entwicklung der gesamtwirtschaftlichen und sonstigen Rahmenbedingungen; Entwicklung der Branchensituation und die Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
- Angaben von Zahlen nicht erforderlich

Lagebericht

- Wesentliche Risiken und Ungewissheiten
- Bericht über Forschung und Entwicklung (auch quantitative Angaben sind erforderlich)