NWB Unternehmensteuern und Bilanzen

StuB

► Beilage zu Heft 21/2021

www.nwb.de

Steuerbilanzpolitik in Corona-Zeiten

- Anwendungsbereiche,
- Möglichkeiten und
- Rechtsfolgen

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner,
StB Michael Vodermeier und
Dr. Felix Krauß

Crowe
Audit / Tax / Advisory

Kleeberg
Tax / Audit / Advisory / Legal

nwb

Das komplette Bilanzsteuerrecht – grundlegend und praxisnah!

Das umfassende Grundlagenwerk für Ihre tägliche Arbeit!

Mit neuen Kapiteln!

Gesetzliche Vorschriften sicher anwenden und gleichzeitig Gestaltungsspielräume erkennen und nutzen – mit dem Handbuch Bilanzsteuerrecht haben Sie sämtliche Aspekte sicher im Griff. Ein ausgewogener Autorenmix aus Lehre, Praxis, Finanzverwaltung und Richterschaft garantiert dabei neben der theoretischen Fundierung den hohen praktischen Nutzen dieses Handbuchs.

Neben den **Grundsatz- und Querschnittsfragen steuerlicher Gewinnermittlung** und detaillierter, bilanzpostenorientierter Darstellung der **Bilanzierung und Bewertung bei der steuerlichen Gewinnermittlung** greift die 4. Auflage darüber hinaus **aktuelle Themen, Entwicklungen und Trends** auf.

Zusätzlich zur **inhaltlichen Überarbeitung** bestehender Kapitel sind **zwei neue Kapitel** aufgenommen worden:

- Bilanzierungsfragen rund um Digitalisierung und
- Steuerbilanzielle Folgen der Corona-Pandemie.

Hoch aktuell dank regelmäßiger Online-Aktualisierung!

Handbuch Bilanzsteuerrecht
Prinz · Kanzler (Hrsg.)
4. Auflage · 2021 · Gebunden · ca. 1.800 Seiten · € 149,-
Subskriptionspreis bis zum 15.12.2021: nur € 134,-
ISBN 978-3-482-**63754**-4
Online-Version und Aktualisierung im Internet inklusive

Bestellen Sie jetzt unter **shop.nwb.de**

Bestellungen über unseren Online-Shop:
Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO_2-neutral.
Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter **www.nwb.de/go/nachhaltigkeit**

nwb GUTE ANTWORT

Steuerbilanzpolitik in Corona-Zeiten

Anwendungsbereiche, Möglichkeiten und Rechtsfolgen

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner, StB Michael Vodermeier und Dr. Felix Krauß*

Zu Beginn des Jahres 2020 kam es zur weltweiten Verbreitung des neuartigen Virus SARS-CoV-2. Zur Eindämmung des sog. Corona-Virus wurden in nahezu allen Ländern der Welt Maßnahmen unterschiedlicher Art getroffen. Diese hatten beträchtliche Auswirkungen auf den Alltag der betroffenen Menschen und auf die Geschäftstätigkeit von Unternehmen. Die entsprechenden Maßnahmen wurden in Deutschland zwar mittlerweile stellenweise gelockert, eine vollständige Rückkehr zur gewohnten Normalität trat bis heute allerdings nicht ein. Insoweit sind auch die in diesem Geschäftsumfeld operierenden Unternehmen weiterhin von den für sie zumeist negativen Auswirkungen betroffen. Hierzu gesellt sich erhebliche Unsicherheit über den weiteren Verlauf der Corona-Krise und über die resultierenden Konsequenzen für die wirtschaftliche Lage der Unternehmen. Zur Unterstützung der Unternehmen reagierte der Gesetzgeber mit ausgewählten steuerrechtlichen Maßnahmen, die unterschiedliche steuerbilanzielle Folgen nach sich ziehen und die Bedeutung von Steuerbilanzpolitik insbesondere in Krisenzeiten unterstreichen. So können Unternehmen im Einzelfall gezielt auf den steuerlichen Gewinn einwirken und vorübergehende, aber u. U. entscheidende Steuerentlastungen und Liquiditätsvorteile realisieren. Im Ergebnis ist einer sachgerechten Steuerbilanzpolitik in Krisenzeiten durchaus eine unternehmenswertsteigernde und unternehmensfortführungsfördernde Wirkung zuzusprechen.

NWB Datenbank Kirsch, Steuerbilanz, infoCenter, NWB GAAAB-80076

I. Auswirkungen der Corona-Pandemie auf Unternehmen

Kurz nach Beginn des Jahres 2020 kam es zu einer weltweiten Ausbreitung des Virus SARS-CoV-2 (Corona-Virus). Als Ursprung wurde ein Lebensmittelmarkt in Wuhan, China, identifiziert, auf dem das Virus von einem Tier auf einen Menschen übertragen wurde.[1] Daraufhin verbreitete sich das Virus über Ländergrenzen hinweg von Mensch zu Mensch. Am 11.3.2020 erklärte die Weltgesundheitsorganisation den Corona-Ausbruch aufgrund der weltweit rapide gestiegenen Fallzahlen zur **Pandemie** – einer weltweiten Epidemie.[2]

Die in aller Regel wirtschaftlich negativ betroffenen Unternehmen spürten die unterschiedlichen Auswirkungen der Corona-Krise zunächst anhand von **kurzfristigen Effekten**, bspw. in Form von unterbrochenen Lieferketten, Personalknappheit, Werksschließungen, verzögerten Zahlungen oder allgemein in Form von gesunkenem Konsum.[3] Das **operative Geschäft** kam u. U. vollständig zum Erliegen.[4] Weiter konnten finanzielle Herausforderungen auftreten, z. B. infolge von Verstößen gegen Kreditvereinbarungen oder bei notwendig gewordenen Kapitalbeschaffungen. Über diese kurzfristigen Effekte hinaus dürften sich zudem auch **mittelfristige Auswirkungen** zeigen, wie in Form von neuen Markttrends oder neuem Konsumentenverhalten. Auch ein **neues Bewusstsein** für z. B. Digitalisierung, Home-Office oder regionales Reisen könnte die Folge sein.[5] Daneben werden sich aus der Krise auch **langfristige Folgen** für Unternehmen materialisieren.[6] Diese können durch Unternehmen aktiv mitgestaltet werden, indem sie eine **Anpassung ihres Geschäftsmodells** vornehmen, um den Unternehmenserfolg auch in einem von der Krise veränderten Geschäftsumfeld zu sichern.[7]

L Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, NWB FAAAH-92843
Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, NWB NAAAH-54944
Kanzler/Kraft/Bäuml, EStG Kommentar, 6. Aufl. 2021, NWB FAAAH-64846

* Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München.

1 Vgl. *Tanski*, DStR 2020 S. 820, m. w. N.

2 Vgl. die Nachricht der Weltgesundheitsorganisation v. 12.3.2020, https://go.nwb.de/c117x.

3 Vgl. *Naumann/Sack*, in: WP Handbuch, 17. Aufl. 2021, S. 3 Rz. 2; *Bührle/Fischer/Spengel*, DB 2020 S. 2484; *Hechtner*, NWB 2020 S. 1826 NWB QAAAH-50575.

4 Vgl. *Naumann/Sack*, in: WP Handbuch, 17. Aufl. 2021, S. 3 Rz. 2.

5 Vgl. weiter *Castedello/Tschöpel*, WPg 2020 S. 917.

6 Vgl. hierzu und zum Folgenden *Zwirner/Zimny/Vodermeier*, Beilage zu StuB 21/2020 S. 13 NWB UAAAH-62336.

7 Vgl. auch *Naumann/Sack*, in: WP Handbuch, 17. Aufl. 2021, S. 3 f. Rz. 6.

Unterschiede in der Betroffenheit der Unternehmen ergeben sich vor allem auf Basis des verfolgten Geschäftsmodells. So sind bspw. Unternehmen der **Reisebranche** und des **Einzelhandels** im wesentlichen Ausmaß von den negativen Auswirkungen der Corona-Pandemie betroffen, während z. B. Unternehmen der Pharma- und Medizintechnikbranche oder der Onlinehandel ggf. von den die Krise begleitenden Umständen profitieren.[8]

Die Corona-Krise zeichnete sich gegenüber bisherigen Wirtschaftskrisen insbesondere durch eine **erhöhte Unsicherheit** aus.[9] Bereits ihre Entstehung konnte nicht vorhergesehen werden. Auch während der Krise war und ist eine Zukunftsplanung nur unter hoher Unsicherheit möglich, weil die vielen mit der Krise verbundenen Faktoren, wie Langzeitschäden, Wiederansteckung, Herdenimmunität, Impfstoffverfügung und weitere Varianten des Virus zu großen Teilen unbekannt waren. Eine abschließende Beurteilung, wie Wirtschaft, Arbeit und Gesellschaft nach der Corona-Pandemie aussehen würden, war für eine lange Zeit nach ihrem Ausbruch nicht möglich.[10] Hiermit einher gehen unterschiedliche Herausforderungen nicht nur für die betriebswirtschaftliche Planung, sondern auch steuerbilanzieller Art.

Es gilt festzuhalten: In Abhängigkeit der krisenbedingten Umstände und des Geschäftsmodells des Unternehmens können sämtliche Bereiche des Geschäftsumfelds und der Unternehmenstätigkeit betroffen sein und den Geschäftsverlauf wesentlich beeinträchtigen. Von Bedeutung ist zudem die Wirksamkeit der von staatlicher Seite beschlossenen Maßnahmen, um die negativen wirtschaftlichen Auswirkungen der Krise einzudämmen. Zu diesen **Hilfsmaßnahmen** zählen neben finanziellen Unterstützungen für gewöhnlich auch Änderungen des **Steuerrechts**, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der betroffenen Unternehmen verbessern sollen und regelmäßig auch steuerbilanzielle Auswirkungen nach sich ziehen.

II. Steuerbilanzpolitik in Krisenzeiten

Die negativen Auswirkungen der Corona-Pandemie können dazu führen, dass Unternehmen mit erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten konfrontiert werden. In diesem Zusammenhang ist regelmäßig die **Liquiditätssituation** der Unternehmen von Bedeutung, die in Krisenzeiten für gewöhnlich bedroht und vornehmlich für **Unternehmensinsolvenzen** ursächlich ist. Insofern sind Unternehmen in ernsthaften Schwierigkeiten i. d. R. daran interessiert, **Eigenkapital** im Unternehmen zu **binden** und **Zahlungsausgänge zu vermeiden**.

Regelmäßig stattfindende Auszahlungen stellen bspw. die **Steuerzahlungen** dar, wobei die Steuerbilanz zur Messung des steuerlichen Gewinns als Grundlage der Besteuerung dient.[11] Sie bestimmt somit den aus der Besteuerung resultierenden Liquiditätsabfluss und hat damit unmittelbare Auswirkungen auf die in Krisenzeiten ohnehin angespannte Liquiditätssituation der Unternehmen. Aus diesem Grund ist es auch nicht verwunderlich, wenn gesetzgeberische Initiativen u. a. darauf abzielen, über steuerbilanzielle Modifikationen eine zumindest kurz- bis mittelfristige **Entlastung zur Liquiditätsschonung** von grds. profitablen Unternehmen herbeizuführen, um deren Fortbestehen auch nach der Krise zu sichern.[12] In diesem Zusammenhang werden den Unternehmen vom Gesetzgeber unterschiedliche (zum Teil zeitlich befristete) **steuerbilanzielle Wahlrechte** zugestanden, die neben die ohnehin bestehenden bilanzpolitischen Möglichkeiten treten.

Anhand von steuerrechtlichen Wahlrechten kann gezielt auf die Steuerbilanz eingewirkt werden und zwar **unabhängig** von der **handelsrechtlichen Bilanzierung**, da die Ansatz- und Bewertungsvorbehalte des Steuerbilanzrechts Vorrang vor dem Maßgeblichkeitsgrundsatz haben.[13] So können steuerrechtliche Wahlrechte in jedem Wirtschaftsjahr erneut und ggf. in Abweichung zur Handelsbilanz ausgeübt werden; ein **eigenständiger Stetigkeitsgrundsatz existiert im Steuerbilanzrecht insoweit nicht**.[14]

Hinweis Da im Steuerrecht kein eigenständiger Stetigkeitsgrundsatz existiert, können die steuerlichen Wahlrechte nicht nur unabhängig von der Handelsbilanz, sondern auch abweichend in jedem Veranlagungszeitraum ausgeübt werden. Dies wertet die Möglichkeiten einer gezielten, ggf. unternehmenswertsteigernden Steuerbilanzpolitik erheblich auf.

Durch die Möglichkeit einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik erfolgt eine **punktuelle Entkopplung von Handels- und Steuerbilanz**.[15] Gleichwohl ist die handelsrechtliche Bilanzierung weiter in den Fällen für die steuerrechtliche Bilanzierung relevant, in denen ihr keine steuerrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorbehalte entgegenstehen.[16] Somit finden krisenbehaftete Sachverhalte – obgleich u. U. modifiziert durch steuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorbehalte – über das Maßgeblichkeitsprinzip auch stets Eingang in die Steuerbilanz, wobei dem Stpfl. ggf. gewisse steuerbilanzpolitische Freiräume zukommen.

Vor dem Hintergrund der Corona-Krise kommt der Steuerbilanzpolitik damit erhöhte Bedeutung zu, was auch die vom Steuergesetzgeber krisenbedingt geschaffenen Regelungen unterstreichen. Insofern sollten sich Unternehmen den unterschiedlichen Möglichkeiten zur Vornahme von Steuerbilanzpolitik sowie den hieraus resultierenden Auswirkungen bewusst sein, um diese im Bedarfsfall gezielt einsetzen zu können.

8 Vgl. auch *Naumann/Sack*, in: WP Handbuch, 17. Aufl. 2021, S. 3 f. Rz. 3, 6; *Schütte/Götz*, DStR 2021 S. 366, m. w. N.

9 Vgl. hierzu und zum Weiteren *Plagens/Hunsalzer/Krümmel*, DStR 2020 S. 1066.

10 Vgl. *Naumann/Sack*, in: WP Handbuch, 17. Aufl. 2021, S. 3 Rz. 1.

11 Vgl. *Briesemeister*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 63 NWB FAAAH-92804.

12 Vgl. auch *Hechtner*, NWB 2020 S. 1827 NWB QAAAH-50575.

13 Vgl. *Prinz*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 350 f. NWB ZAAAH-92806.

14 Vgl. hierzu *Zwirner*, DStR 2021 S. 2332; *ders.*, DStR 2021 S. 205 f.; *Zwirner/Künkele*, DStR 2013 S. 2079 f.

15 Vgl. *Prinz*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 367, 380 f. NWB ZAAAH-92806.

16 Vgl. *Prinz*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 350 NWB ZAAAH-92806. Vgl. zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips bspw. *Zwirner*, DStR 2021 S. 202.

Hinweis Durch Steuerbilanzpolitik können die Steuerbelastungen vorübergehend reduziert und in der Krise bedeutungsvolle Liquiditätsvorteile generiert werden. Aus diesem Grund sollten sich Unternehmen den zum Teil im Kontext der Corona-Krise neu geschaffenen steuerbilanzpolitischen Maßnahmen und entsprechenden Folgewirkungen stets bewusst sein.

Dabei ist zu bedenken, dass sich die unterschiedlichen steuerbilanziellen Effekte, die sich aus den steuerrechtlichen Maßnahmen ergeben, zum Teil noch für einige Jahre in den Steuerbilanzen der Unternehmen bemerkbar machen werden. So wird z. B. die im Rahmen der Krise **zeitlich befristet eingeführte degressive AfA** für den Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Wirtschaftsguts die Abschreibungsbeträge und Anlagenbuchwerte mit beeinflussen. Insoweit lässt sich feststellen, dass es sich bei den steuerbilanziellen Effekten nicht nur um Einmaleffekte handelt, sondern aufgrund der Zweischneidigkeit der Bilanz auch **zukünftige Stichtage**, i. d. R. in umgekehrter Wirkungsrichtung, betroffen sind. Insofern handelt es sich bei den durch Steuerbilanzpolitik erreichten wirtschaftlichen Entlastungen oftmals lediglich um vorübergehende Erleichterungen, was vor dem Hintergrund der zeitlich begrenzten Aktualität der Krise und der durch sie hervorgerufenen Notsituation aber ggf. in den Hintergrund tritt.

Im Hinblick auf die handelsrechtliche Rechnungslegung muss beachtet werden, dass alle Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz regelmäßig zur **Abgrenzung latenter Steuern** führen und auch die Rechnungslegung insgesamt deutlich komplexer machen. Für die unterschiedlichen Rechenwerke sind die relevanten Bilanzierungs- und Bewertungsannahmen zu **dokumentieren** und laufend zu überprüfen. Je weiter sich Handels- und Steuerbilanz voneinander entfernen, desto schwieriger wird es im Einzelfall, die erforderlichen Überleitungen und Nebenrechnungen vor- und nachzuhalten. Den vorstehenden „Nachteilen" einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik stehen indes deren gewichtige „Vorteile" gegenüber, die darin zu sehen sind, dass die Unternehmen zielgerichtet ihr steuerliches Ergebnis beeinflussen können, um damit entsprechende **Liquiditätsabflüsse** im Rahmen der gesetzlich zulässigen Möglichkeiten steuern zu können.

Hinweis Im Ergebnis können die Unternehmen durch gezielte Steuerbilanzpolitik nicht nur die Krise besser meistern, sondern sogar unternehmenswertsteigernd auf ihre Zukunft bewusst Einfluss nehmen.

III. Ausgewählte steuerbilanzpolitische Maßnahmen in Corona-Zeiten

1. Teilwertabschreibungen

1.1 Ermittlung des Teilwerts

Allgemein können steuerrechtlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG bei **dauernden Wertminderungen** Teilwertabschreibungen im Anlage- und im Umlaufvermögen vorgenommen werden. Damit besteht ein **steuerrechtliches Wahlrecht** zur Teilwertabschreibung, welches **unabhängig** von der **Handelsbilanz** ausgeübt werden kann. Die in diesem Zusammenhang grds. geltende Teilwertvermutung kann durch den Stpfl. widerlegt werden, indem nachvollziehbar dargelegt wird, dass der Teilwert **dauernd** gesunken ist.[17]

Die **Obergrenze** für den Teilwert stellen die Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten dar (vgl. H 6.7 EStH). Der Teilwert kann grds. auch hierunter liegen, wenn der voraussichtliche Veräußerungspreis die Selbstkosten sowie einen üblichen Unternehmergewinn nicht mehr deckt und diese Differenz als negativer voraussichtlicher Veräußerungserlös eine höhere Teilwertabschreibung bewirkt.[18] Die **Untergrenze** des Teilwerts stellt allerdings der Einzelveräußerungspreis dar.

Die **Wiederbeschaffungs- und die Wiederherstellungskosten** werden i. d. R. anhand einer progressiven, am Beschaffungsmarkt orientierten Berechnungsmethode ermittelt,[19] wobei die am Abschlussstichtag vorherrschenden Verhältnisse zugrunde zu legen sind.[20] Wenn diese Verhältnisse durch die Corona-Krise in der Form beeinflusst sind, dass die für die Wertermittlung relevanten Preise gesunken sind, kann sich ein **niedrigerer Teilwert** ergeben. Vergleichbares gilt grds. auch für die am Absatzmarkt orientierte Bewertung anhand voraussichtlicher Veräußerungserlöse, bei der zwar voraussichtliche Verkaufspreise zu verwenden, diese aber ebenfalls unter Berücksichtigung der am Abschlussstichtag bestehenden Verhältnisse zu prognostizieren sind.[21] Auch für die Ermittlung des Einzelveräußerungspreises sind die u. U. von der Corona-Krise gezeichneten Wertverhältnisse am Abschlussstichtag relevant.

Damit können sich **gesunkene Teilwerte** durch eine Vielzahl unterschiedlicher, durch die Corona-Krise bedingter Umstände ergeben. So können bspw. im Anlagevermögen bei langfristigen Stilllegungen von Produktionsanlagen niedrigere Teilwerte durch das Abstellen auf Einzelveräußerungspreise ermittelt werden, wenn die Wirtschaftsgüter für den Betriebsablauf entbehrlich wurden.[22] Die Verwerfungen an den Kapitalmärkten und die in diesem Zusammenhang ausgelösten Preisbewegungen können Auswirkungen auf die Ermittlung des Teilwerts für Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften des Anlage- und Umlaufvermögens haben, wenn in diesem Zusammenhang auf Börsen- und Marktpreise zurückgegriffen wird.[23] Wesentliche Effekte können sich auf veränderten Beschaffungs- und Absatzmärkten zeigen, auf die zurückgegriffen wird, um Preisinformationen zur Teilwertbestimmung bspw. des Vorratsvermö-

17 Vgl. hierzu auch *Kahle/Hiller*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 911-916 NWB DAAAH-92809.

18 Vgl. *Ehmcke*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 6 Rz. 660.

19 Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 254 f.

20 Vgl. *Ehmcke*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 6 Rz. 550.

21 Vgl. *Ehmcke*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 6 Rz. 551.

22 Vgl. *Strahl*, kösdi 2021 S. 22193, m. w. N. Vgl. allgemein *Ehmcke*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 6 Rz. 674.

23 Vgl. z. B. in Bezug auf Anleihen *Berberich/Helios/Lenz*, DB 2020 S. 749.

gens im Umlaufvermögen zu erhalten.[24] So können sich z. B. aufgrund von *Lockdowns* erhöhte Bestände an nicht verkaufter Saisonware ergeben, die zum Ansatz eines niedrigeren Teilwerts führen können.[25] Ferner können Schuldner von einem **höheren Ausfallrisiko** betroffen sein, das bei der Ermittlung des Teilwerts für Forderungen im Umlaufvermögen zu berücksichtigen ist.[26] Eine verschlechterte Ertragslage allgemein begründet allerdings noch keinen gesunkenen Teilwert.[27]

Hinweis Eine verschlechterte Ertragslage oder sinkende Verkaufspreise bedingen für sich allein genommen noch keine Teilwertabschreibung.

Hinsichtlich der Ermittlung des Teilwerts ist für sämtliche dieser Fälle festzustellen, dass ein hoher Grad an **Ermessensspielraum** aufseiten des Stpfl. besteht.[28] Dieser nimmt vor dem Hintergrund der mit der Corona-Krise verbundenen Unsicherheiten nochmals zu. So ist bspw. bei nicht börsennotierten Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften ggf. auf **zukunftsorientierte Bewertungsverfahren** zurückzugreifen, die zur Generierung der relevanten Bewertungsparameter finanzwirtschaftliche Prognosen benötigen, welche wiederum von coronabedingt gestiegenen Unsicherheiten beeinflusst werden.[29] Die Ermessensspielräume im Zusammenhang mit der Bestimmung des Teilwerts können grds. bilanzpolitisch genutzt werden, um den steuerlichen Gewinn zu beeinflussen.

1.2 Bestimmung der Dauerhaftigkeit

Eine Teilwertabschreibung aktiver Wirtschaftsgüter ist nur dann zulässig, wenn der ermittelte Teilwert dauernd unter die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist.[30] Bei der ohnehin ermessensbehafteten Beurteilung der Dauerhaftigkeit eines Teilwerts können sich insbesondere vor dem Hintergrund der durch die Corona-Krise induzierten Unsicherheiten **zusätzliche Schwierigkeiten** ergeben. So ist bei nicht abnutzbarem und abnutzbarem Anlagevermögen die Frage zu beantworten, ob die Gründe für einen niedrigeren Teilwert voraussichtlich anhalten werden bzw. ob der gesunkene Teilwert für mehr als die Hälfte der Restnutzungsdauer unterhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, was in Anbetracht der krisenbedingten Umstände möglicherweise nur unter hoher Unsicherheit möglich ist.

Bei der dauerhaften Stilllegung oder bei dauerhaft eingeschränkter Nutzung von Maschinen sollte für gewöhnlich von einer Dauerhaftigkeit des gesunkenen Teilwerts auszugehen sein.[31] Wenn der gesunkene Teilwert aber nur von **vorübergehender Dauer** ist, wie bspw. bei Bussen eines Reiseunternehmens vorstellbar,[32] sind keine Teilwertabschreibungen zulässig.[33] Bei **börsennotierten Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften** sind zur Beurteilung der Dauerhaftigkeit zwar quantitative Wertgrenzen für Börsenkurse vorgesehen,[34] jedoch sind diese aufgrund einer durch die Corona-Pandemie ausgelösten besonderen Marktsituation u. U. kritisch zu hinterfragen.[35] Sofern keine Börsennotierung vorliegt, stellt sich grds. die Frage, inwiefern ein bewertungstheoretisch ermittelter Teilwert von Dauer ist, wobei tendenziell von Dauerhaftigkeit auszugehen sein sollte.[36]

Zumindest im **Umlaufvermögen** wird zumeist von einem dauernd gesunkenen Teilwert auszugehen sein,[37] sofern gesunkene Teilwerte zum Tag der Bilanzaufstellung oder zum ggf. früheren Zeitpunkt des Ausscheidens des fraglichen Wirtschaftsguts aus dem Unternehmen vorliegen,[38] wobei im Zweifel eine **Dokumentation** der Wertentwicklung der betroffenen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Wertaufhellungszeitraum notwendig sein kann. Im **Anlagevermögen** ist die Frage grds. eigeninitiativ anhand einer begründeten Nachhaltigkeitsprognose zu beantworten.[39]

Es zeigt sich, dass auch die Beurteilung der Dauerhaftigkeit eines gesunkenen Teilwerts gerade in Corona-Zeiten mit erheblichen Ermessensspielräumen behaftet ist. Da eine **Dauerhaftigkeit** des Teilwerts zwingende Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung ist, kommt dieser Beurteilung erhebliche Bedeutung zu. In Anbetracht der krisenbedingten Belastungen, denen sich Unternehmen gegenübersehen, sollte die Beurteilung der Dauerhaftigkeit im Zweifel auch bilanzpolitisch erfolgen.

Hinweis Die Auswirkungen der Corona-Pandemie zeigen sich insbesondere bei der Ermittlung von Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen. Die Ermittlung des Teilwerts und die Einschätzung über seine Dauerhaftigkeit sind mit hohen Unsicherheiten verbunden. Bei entsprechender Ermessensausübung sollte zwar tendenziell vorsichtig vorgegangen werden, ungeachtet dessen bieten sich in gewissem Ausmaß Anknüpfungspunkte für Steuerbilanzpolitik.

1.3 Steuerbilanzpolitische Aspekte

Es besteht vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie und der durch sie ggf. verursachten Möglichkeiten zur Teilwertabschreibung enormes **Gestaltungspotenzial** gerade im

24 Vgl. *Rätke*, BBK 2021 S. 31 NWB IAAAH-67168, und im handelsrechtlichen Kontext *Schiffers*, GmbHR 2020 S. 525.

25 Vgl. BMF, FAQ „Corona" (Steuern) v. 15.9.2021, S. 10, https://go.nwb.de/n9bv8. Vgl. hierzu auch *Strahl*, köstdi 2021 S. 22197; *Rinker*, StuB 2020 S. 759 NWB EAAAH-59227.

26 Vgl. *Strahl*, köstdi 2021 S. 22194; *Gläser/Kummer*, DB 2020 S. 2663 f.; *Rätke*, BBK 2021 S. 33 NWB IAAAH-67168; *Schütte/Götz*, DStR 2021 S. 371. Vgl. auch im handelsrechtlichen Kontext *IDW*, IDW Life 2020 S. 318; *Schiffers*, GmbHR 2020 S. 526; *Zwirner/Busch/Krauß*, DB 2020 S. 1244; *Müller/Reinke*, BC 2020 S. 526.

27 Vgl. auch *IDW*, IDW Life 2020 S. 317.

28 Vgl. auch *Kahle/Hiller*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 902, 907 NWB DAAAH-92809.

29 Vgl. *Gläser/Kummer*, DB 2020 S. 2663, m. w. N. Vgl. im handelsrechtlichen Kontext *Zwirner/Busch/Krauß*, DB 2020 S. 1244, m. w. N.

30 Vgl. hierzu auch im Weiteren *Kahle/Hiller*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 917 NWB DAAAH-92809.

31 Vgl. *Strahl*, köstdi 2021 S. 22193. Vgl. auch im handelsrechtlichen Kontext *Müller/Reinke*, BC 2020 S. 463.

32 Vgl. *Rätke*, BKK 2021 S. 32 NWB IAAAH-67168.

33 Vgl. auch *Schütte/Götz*, DStR 2021 S. 368.

34 Vgl. hierzu bspw. *Kolbe*, StuB 2020 S. 922-924 NWB AAAAH-64852; *Rätke*, BBK 2021 S. 34 NWB IAAAH-67168.

35 Vgl. *Schütte/Götz*, DStR 2021 S. 368 f., m. w. N.

36 Vgl. hierzu *Strahl*, köstdi 2021 S. 22193 f.; *Schütte/Götz*, DStR 2021 S. 368 f., m. w. N.

37 Vgl. BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002 NWB BAAAF-81512, BStBl 2016 I S. 995.

38 Vgl. *Gläser/Kummer*, DB 2020 S. 2663.

39 Vgl. hierzu auch *Prinz*, DB 2021 S. 12. Laut *Strahl*, köstdi 2021 S. 22193, kann beim abnutzbaren Anlagevermögen aufgrund des Katastrophencharakters der Corona-Pandemie stets von der Dauerhaftigkeit des Teilwerts ausgegangen werden.

Anlagevermögen, indem während der Krise die Vornahme von Teilwertabschreibungen für im Zweifel mehrere unterschiedliche Wirtschaftsjahre neu beurteilt werden kann, obwohl die für die Teilwertabschreibungen verantwortlichen dauernden Wertminderungen unverändert Bestand haben.[40] Das Unterlassen einer Teilwertabschreibung kann bspw. bei **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften** von besonderem Interesse sein, falls hierdurch später anfallende Zuschreibungen, die grds. verpflichtend vorzunehmen sind, und eine damit einhergehende effektive Besteuerung i. H. von 5 % der Zuschreibung gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG vermieden werden.[41]

Zwar weist das **Umlaufvermögen** anlassbedingt eine nur kurze Verweildauer im Betrieb auf, gleichwohl gilt das Wahlrecht zur Vornahme von Teilwertabschreibungen grds. auch diesbezüglich. So kann eine Unterlassung von Teilwertabschreibungen auch im Umlaufvermögen u. U. vor dem Hintergrund der **Mindestbesteuerung** oder aufgrund des drohenden Untergangs von Verlustvorträgen für den Stpfl. vorteilhaft sein.[42]

Der Fortbestand einer einmal vorgenommenen Teilwertabschreibung **ist für jeden Veranlagungszeitraum erneut zu prüfen und nachzuweisen**.[43] Liegt keine Wertminderung mehr vor oder wird ein solcher Nachweis nicht erbracht (auch dies stellt ein Wahlrecht des Stpfl. dar), ist eine **Wertaufholung** vorzunehmen.[44] Vor dem Hintergrund der weiteren Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Corona-Krise ist ein besonderes Augenmerk auf sich verändernde Umstände zu legen, die für eine Wertminderung von Relevanz waren, um ggf. zuvor nicht voraussehbare Werterholungen zutreffend zu registrieren und steuerbilanziell abzubilden.

Sofern weiterhin eine **Wertminderung** vorliegt, kann wahlweise auf den entsprechenden Nachweis gegenüber den Finanzbehörden verzichtet werden, um eine Wertaufholung vorzunehmen.[45] Damit bieten Teilwertabschreibungen insbesondere in Krisensituationen ein gutes Instrument, um Steuerbilanzpolitik zu betreiben, die im Übrigen ohne Auswirkungen auf handelsbilanzielle Wertansätze ist.

Hinweis Die Vornahme steuerlicher Teilwertabschreibungen kann in jedem Jahr neu beurteilt werden. Auch wenn die dauernde Wertminderung noch anhält, kann der Stpfl. jedes Jahr aufs Neue entscheiden, eine einmal vorgenommene Teilwertabschreibung beizubehalten oder eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen. Insbesondere in Krisenjahren kann die Rücknahme einer Teilwertabschreibung sinnvoll sein, um laufende Verluste auszugleichen und für künftige (hoffentlich wieder bessere) Jahre Abschreibungspotenzial zu schaffen.

2. Degressive Absetzung für Abnutzung

2.1 Wiedereinführung und Funktionsweise

Die Corona-Pandemie wurde vom Gesetzgeber als Anlass genommen, die zuvor mit dem **Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz** vom 29.6.2020[46] im Jahr 2007 abgeschaffte[47] degressive AfA **zeitlich befristet** erneut einzuführen. So sieht § 7 Abs. 2 EStG in der geänderten Fassung nunmehr die Möglichkeit zur degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vor, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 angeschafft oder hergestellt wurden. Insofern handelt es sich hierbei um ein **Wahlrecht**, welches bilanzpolitisch ausgeübt werden kann.[48] Bei einer Anschaffung ist nach § 9a EStDV auf das Jahr der **Lieferung** und bei einer **Herstellung** auf das **Jahr der Fertigstellung** abzustellen. Eine Lieferung gilt dann als vollzogen, wenn dem Erwerber die wirtschaftliche Verfügungsmacht zukommt, was i. d. R. dem Zeitpunkt entspricht, in dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten gem. § 446 BGB übergehen.[49] Auf den Zeitpunkt des Kaufvertrags kommt es demnach nicht an.[50] Der Zeitpunkt der Fertigstellung wiederum wird in dem Zeitpunkt der Einsatzbereitschaft des Wirtschaftsguts im Sinne seiner **Zweckbestimmung** zur Erzielung von Einkünften gesehen.[51]

Nach § 7 Abs. 2 Satz 3 i. V. mit § 7a Abs. 8 EStG ist bei Anwendung der degressiven AfA ein **gesondertes Verzeichnis** zu führen

- über den Tag der Anschaffung des infrage stehenden Wirtschaftsguts,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und
- die Höhe der jährlichen AfA, sofern diese Angaben nicht anderweitig aus der Buchführung hervorgehen.[52]

Im Rahmen der degressiven AfA erfolgt eine Abschreibung des beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens in einer jährlich gleichbleibenden prozentualen Höhe des jeweils verbleibenden Restbuchwerts. Dieser Prozentsatz unterliegt nach § 7 Abs. 2 EStG einer **relativen und einer absoluten Begrenzung**, indem er höchstens das **2,5fache** des im Rahmen der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und **gleichzeitig 25 % nicht übersteigen darf**. Bei betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern von über zehn Jahren ist demnach die relative Begrenzung einschlägig, während bei betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern von unter zehn Jahren der absolut definierte Grenzwert greift.[53] Innerhalb dieser **Wertgrenzen** besteht grds. das Recht, einen Prozentsatz frei zu wählen.[54] Bei betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern zwischen einem Jahr und vier Jahren ist die degressive AfA dahingehend nicht sinnvoll, als

40 Vgl. allgemein *Rätke*, BBK 2016 S. 1004 NWB MAAAF-83941.
41 Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 362; *Gläser/Kummer*, DB 2020 S. 2663; *Bruckmeier/Zwirner/Busch*, DStR 2010 S. 241.
42 Vgl. *Zwirner/Künkele*, Beilage zu StuB 7/2012 S. 5 f. NWB DAAAE-06066; *Herzig/Briesemeister*, WPg 2010 S. 71.
43 Vgl. BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002 NWB BAAAF-81512, BStBl 2016 I S. 995, und hierzu *Zwirner/Zimny*, StuB 2017 S. 49 f. NWB EAAAG-34998.
44 Vgl. auch *Rätke*, BBK 2021 S. 35 NWB IAAAH-67168.
45 Vgl. *Zwirner*, DStR 2021 S. 204, m. w. N.
46 Vgl. BGBl 2020 I S. 1512-1516.
47 Vgl. Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl 2007 I S. 1912-1938.
48 Vgl. *Jüttner*, BC 2020 S. 416.
49 Vgl. weiterführend *Brandis*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 7 Rz. 61.
50 Vgl. *von Glasenapp*, BB 2020 S. 1899 f.
51 Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 40. Aufl. 2021, § 7 Rz. 141; *Brandis*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 7 Rz. 62.
52 Vgl. auch *Rätke*, BBK 2021 S. 30 NWB IAAAH-67168.
53 Vgl. *Jüttner*, BC 2020 S. 417; *von Glasenapp*, BB 2020 S. 1900; *Althoff*, BB 2020 S. 2354.
54 Vgl. *Horst*, DB 2020 S. 1486.

dass die im Rahmen der linearen AfA ermittelten Abschreibungsbeträge betragsmäßig nicht niedriger liegen.[55]

Die Konzipierung der degressiven AfA führt dazu, dass die absolute Höhe der Abschreibungsbeträge **im Zeitverlauf abnimmt**. Gleichzeitig können im Vergleich zur linearen AfA zu Beginn der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer höhere Abschreibungsbeträge geltend gemacht werden, sofern die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als vier Jahre ist.[56] Zu einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer fallen dann die absoluten, nach der degressiven AfA ermittelten Abschreibungsbeträge unter die nach der linearen AfA ermittelten Abschreibungsbeträge, welche im Laufe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer konstant bleiben.

Nach § 7 Abs. 3 Satz 1 EStG besteht das **Wahlrecht**, von der **degressiven AfA zur linearen AfA zu wechseln**. Nach einem solchen Wechsel dient gem. § 7 Abs. 3 Satz 2 EStG der vorhandene Restbuchwert und die noch verbleibende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer als Bemessungsgrundlage für die lineare AfA. Ein **umgekehrter Wechsel** von der linearen AfA zur degressiven AfA ist nach § 7 Abs. 3 Satz 3 EStG dagegen **nicht möglich**. Vor dem Hintergrund, dass auf Basis der degressiven AfA eine vollständige Abschreibung des zugrunde liegenden Wirtschaftsguts rein rechnerisch unmöglich ist, ist ein Wechsel zur linearen AfA, bspw. in dem Zeitpunkt, in dem die absoluten Abschreibungsbeträge der linearen AfA erstmals diejenigen der degressiven AfA übersteigen, grds. ratsam.[57] Durch die Wahl des Wechselzeitpunkts besteht aufseiten des Stpfl. grds. Gestaltungspotenzial hinsichtlich der Höhe der Abschreibungsbeträge.[58]

Hinweis Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 angeschafft oder hergestellt werden, wurde als Reaktion auf die Corona-Pandemie das Wahlrecht zur degressiven AfA eingeführt, die Unternehmen wahlweise in Anspruch nehmen können. Der dann anzuwendende Prozentsatz ist ebenfalls – innerhalb der gegebenen Begrenzungen – frei wählbar. Zu berücksichtigen sind die Pflicht zur Führung eines gesonderten Verzeichnisses sowie der zukünftige Wechsel zur linearen AfA.

2.2 Steuerbilanzpolitische Aspekte

Aus Sicht des Stpfl. kann die Anwendung der degressiven AfA deswegen von Vorteil sein, da sie den steuerlichen Gewinn zu Beginn des Abschreibungszeitraums im Vergleich zur linearen AfA stärker reduziert. Somit kann zunächst die steuerliche Bemessungsgrundlage reduziert werden, was zu anfänglichen **Steuerentlastungen** und **Liquiditätsvorteilen** führt,[59] die allerdings auf **Kosten späterer Ermittlungszeiträume** gehen.[60] Aus diesem Grund kann es sinnvoll sein, auf die Anwendung der degressiven AfA zu verzichten, wenn es aufgrund der negativen Auswirkungen der Corona-Krise ohnehin zu keiner oder nur sehr geringen Steuerbelastung kommt. Zudem sollte aus Sicht des Stpfl. der Nutzen der degressiven AfA die Kosten der entsprechenden Umstellung sowie die nach § 7 Abs. 2 Satz 3 i. V. mit § 7a Abs. 8 EStG erforderliche Dokumentation übersteigen. Gleichwohl ist allgemein festzuhalten, dass die Realisierung von zumindest vorübergehenden steuerlichen Vorteilen durch die zeitliche Vorverlagerung von AfA-Beträgen grds. möglich ist. Vor diesem Hintergrund dient die degressive AfA dem Gesetzgeber regelmäßig als **Lenkungsinstrument zur Investitionsförderung**.[61]

Hinweis Die Anwendung der degressiven AfA entlastet das steuerliche Ergebnis des Stpfl. und führt zu kurzfristigen Steuerentlastungen und Liquiditätsvorteilen.

Beispiel *Die Alpha GmbH kauft zum 1.1.2021 eine Maschine im Wert von 100.000 €. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt fünf Jahre.*

Der Abschreibungsverlauf der linearen AfA stellt sich demnach wie folgt dar.

	2021	2022	2023	2024	2025
Buchwert 1.1	100.000 €	80.000 €	60.000 €	40.000 €	20.000 €
AfA	20.000 €	20.000 €	20.000 €	20.000 €	20.000 €
Buchwert 31.12.	80.000 €	60.000 €	40.000 €	20.000 €	0 €

Um gegenüber der linearen AfA zu Beginn des Abschreibungsverlaufs eine möglichst hohe AfA zu generieren, soll aber zumindest zu Beginn die degressive AfA gewählt werden. Erst wenn der jährliche Abschreibungsbetrag der linearen AfA höher als der der degressiven AfA ist, soll ein Wechsel zur linearen AfA vorgenommen werden. Es zeigt sich, dass in der vorliegenden Situation ein Wechsel der Abschreibungsmethode im dritten Abschreibungsjahr 2023 vorteilhaft ist.

Da die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer fünf Jahre beträgt, ist die absolute Begrenzung des Abschreibungsprozentsatzes von 25 % für die degressive AfA einschlägig. Der Abschreibungsverlauf stellt sich unter Berücksichtigung des Wechsels zur linearen AfA dann wie folgt dar.

	2021	2022	2023	2024	2025
Buchwert 1.1.	100.000 €	75.000 €	56.250 €	37.500 €	18.750 €
AfA	25.000 €	18.750 €	18.750 €	18.750 €	18.750 €
Buchwert 31.12.	75.000 €	56.250 €	37.500 €	18.750 €	0 €

Es zeigt sich, dass unter Anwendung der degressiven AfA bis zum Jahr 2021 sowie bis zum Jahr 2022 gegenüber der

55 Vgl. *Jüttner*, BC 2020 S. 417.
56 Vgl. *Hechtner*, NWB 2020 S. 2063 NWB AAAAH-52439; *Althoff*, BB 2020 S. 2354; *Kußmaul/Naumann/Schumann*, StB 2021 S. 4; *Eichholz*, StuB 2020 S. 533 NWB TAAAH-52249.
57 Vgl. *Jüttner*, BC 2020 S. 473; *Althoff*, BB 2020 S. 2353.
58 Vgl. *von Glasenapp*, BB 2020 S. 1901.
59 Vgl. *Strahl*, kösdi 2021 S. 22198; *Horst*, DB 2020 S. 1487.
60 Vgl. *Brandis*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 7 Rz. 47; *Althoff*, BB 2020 S. 2353.
61 Vgl. *Althoff*, BB 2020 S. 2352 f.; *Kulosa*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 40. Aufl. 2021, § 7 Rz. 195, und diskutierend m. w. N. *Brandis*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 7 Rz. 43-46; *Bührle/Fischer/Spengel*, DB 2020 S. 2485 f.

linearen AfA insgesamt höhere AfA-Beträge anzusetzen sind. Erst in den darauffolgenden Jahren kehrt sich dieser Effekt um, so dass zumindest in den ersten zwei Jahren der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer Steuer- und Liquiditätsvorteile generiert werden können.

Die Wahl der degressiven AfA ist **unabhängig** von der handelsrechtlich gewählten Abschreibungsmethode möglich.[62] Dies führt dazu, dass bspw. in der Handelsbilanz linear abgeschrieben werden kann, während in der Steuerbilanz u. U. die degressive AfA zur Anwendung kommt.[63] Im Ergebnis kann die steuerliche Bemessungsgrundlage reduziert werden, während das handelsrechtliche Jahresergebnis und das handelsrechtliche Eigenkapital unbeeinflusst bleiben, was vor dem Hintergrund der durch die Corona-Krise ausgelösten wirtschaftlichen Belastungen ein wünschenswertes Szenario sein kann. Ungeachtet dessen ist auch eine umgekehrte Fallkonstellation grds. vorstellbar. Aufgrund der resultierenden Abweichungen zwischen Steuer- und Handelsbilanz sind nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG **gesonderte Aufzeichnungspflichten** zu befolgen. Zudem sind bei in der Steuerbilanz höher abgeschriebenen Wirtschaftsgütern **passive latente Steuern** in der Handelsbilanz zu beachten.

Hinweis Degressive Abschreibungen können in der Steuerbilanz vorgenommen werden. Eine analoge Anwendung in der Handelsbilanz kommt regelmäßig nicht in Frage, außer der Bilanzierende kann auch handelsrechtlich einen entsprechenden Werteverzehr nachweisen. In der Folge führen unterschiedliche Abschreibungsmethoden in Steuer- und Handelsbilanz einerseits zu gesonderten Aufzeichnungspflichten, andererseits zu latenten Steuern in der Handelsbilanz.

Sofern demgegenüber eine mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung einheitliche Methode zur Anwendung kommen soll, ist darauf zu achten, dass – sofern dies nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, insbesondere im Hinblick auf die sachliche Dimension des **Stetigkeitsprinzips**, als zulässig erachtet werden kann[64] – auch handelsrechtlich degressiv abgeschrieben wird.[65] Sofern es hierdurch zu einer Durchbrechung des sachlichen Stetigkeitsprinzips zur Darstellung eines besser den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kommt, kann ein erneuter Wechsel der Abschreibungsmethode für gleichartige Vermögensgegenstände, die nach dem 31.12.2021 zugehen, aber u. U. schwierig zu rechtfertigen sein.[66]

3. Sofortabschreibungen für digitale Wirtschaftsgüter

3.1 Neuregelung

Um die deutsche Wirtschaft während der Corona-Pandemie weiter zu stimulieren, wurde mit dem **BMF-Schreiben vom 26.2.2021**[67] eine Sofortabschreibung für bestimmte digitale Wirtschaftsgüter eingeführt.[68] Diese Anpassung wurde auch deshalb notwendig, weil die genannten Wirtschaftsgüter aufgrund des raschen Fortschritts einem immer schnelleren Wandel unterliegen und die anzuwendenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern seit rund 20 Jahren nicht mehr geprüft wurden.[69]

Demnach kann für bestimmte **Computerhardware** als materielle Wirtschaftsgüter sowie bestimmte Betriebs- und Anwendersoftware als immaterielle Wirtschaftsgüter eine **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr** zugrunde gelegt werden. Die Anwendung der verkürzten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer stellt insofern ein bilanzpolitisch nutzbares Wahlrecht aufseiten des Stpfl. dar.[70] Das Wahlrecht ist hierbei **für jedes Wirtschaftsgut im Anwendungsbereich des BMF-Schreibens individuell ausübbar**.[71] In der Folge können die Anschaffungskosten sofort und in voller Höhe als **Betriebsausgaben** angesetzt werden; eine Aufnahme in den Anlagespiegel entfällt.[72]

In den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens fallen grds. zum einen **Computerhardware** und zum anderen **Betriebs- und Anwendersoftware** zur Dateneingabe und -verarbeitung. Computerhardware umfasst zum einen Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, Desktop-Thin-Clients, (mobile) Workstations sowie externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte (sog. Small-Scale-Server), sofern sie einer Kennzeichnungspflicht des Herstellers nach der Maßgabe der sog. Ökodesign-Verordnung[73] unterliegen. Zudem zählen Dockingstations, externe Netzteile und Peripheriegeräte zur Computerhardware. Sämtliche dieser Sorten von Computerhardware werden im BMF-Schreiben begrifflich definiert und mit Beispielen versehen. Demgegenüber wird hinsichtlich der Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung lediglich festgestellt, dass auch nicht-technisch-physikalische Anwendungsprogramme eines Systems zur Datenverarbeitung, sowie neben Standardanwendungen auch auf den individuellen Nutzer abgestimmte Anwendungen wie ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung umfasst sind.

Die einjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für besagte digitale Wirtschaftsgüter gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, **die nach dem 31.12.2020 enden**. Nicht von

62 Vgl. *Brandis*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 7 Rz. 329b; *Künkele/Zwirner*, Stbg 2012 S. 278; *Zwirner/Künkele*, Beilage zu StuB 7/2012 S. 10 NWB DAAAE-06066; *Althoff*, BB 2020 S. 2352.

63 Vgl. hierzu und zum Folgenden *Künkele/Zwirner*, Stbg 2012 S. 278; *Zwirner/Künkele*, Beilage zu StuB 7/2012 S. 10 NWB DAAAE-06066.

64 Handelsrechtlich kommt es darauf an, ob durch die degressive Abschreibung der tatsächliche Entwertungsverlauf zutreffend widergespiegelt wird; vgl. *Henckel*, StuB 2021 S. 276 NWB HAAAH-74723.

65 Vgl. auch *Müller*, BC 2020 S. 369 f.; *Jüttner*, BC 2020 S. 474 f. Vgl. auf Ermessensspielräume hinweisend, die restriktiv zu nutzen sind, *Schütte/Götz*, DStR 2021 S. 367, m. w. N.

66 Vgl. *Müller*, BC 2020 S. 369 f.; *Henckel*, StuB 2021 S. 276 NWB HAAAH-74723; im Ergebnis wohl auch *Gläser/Kummer*, DB 2020 S. 2663.

67 Vgl. BMF, Schreiben v. 26.2.2021 - IV C 3 - S 2190/21/10002 :013 NWB GAAAH-72616, BStBl 2021 I S. 298.

68 Vgl. hierzu auch *Bolik/Reifarth-Belli/Mayer*, StuB 2021 S. 266 NWB DAAAH-75034; *Endert*, DStR 2021 S. 591 f.; *Kowallik*, DB 2021 S. 537 f.; *Dorn*, DB 2021 S. 411; *Jüttner*, BC 2021 S. 181.

69 Vgl. BMF, Schreiben v. 26.2.2021 - IV C 3 - S 2190/21/10002 :013 NWB GAAAH-72616, BStBl 2021 I S. 298.

70 Vgl. *Endert*, DStR 2021 S. 592.

71 Vgl. auch *Jüttner*, BC 2021 S. 181.

72 Vgl. *Strahl*, kösdi 2021 S. 22199.

73 Vgl. Verordnung (EU) Nr. 617/2013 der Kommission v. 26.6.2013 zur Durchführung der Richtlinie 2009/125/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf die Festlegung von Anforderungen an die umweltgerechte Gestaltung von Computern und Computerservern, ABl. 2013 L 175 S. 13.

Bedeutung ist hierbei der Zugang der Wirtschaftsgüter, so dass auch bereits zuvor bilanzierte Wirtschaftsgüter zu diesem Zeitpunkt sofort abgeschrieben werden können.[74]

Hinweis In der Steuerbilanz können bestimmte digitale Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz für das Jahr 2021 sofort aufwandswirksam abgeschrieben werden. Dies gilt auch für zum 31.12.2020 noch bestehende Restbuchwerte solcher in Vorjahren angeschafften Wirtschaftsgüter. Das entsprechende Wahlrecht stellt ein rein steuerliches Wahlrecht dar.

3.2 Steuerbilanzpolitische Aspekte

Da das Wahlrecht für jedes Wirtschaftsgut im Anwendungsbereich des BMF-Schreibens **unabhängig** vom Zugang des Wirtschaftsguts individuell ausgeübt werden kann, hat der Stpfl. eine **hohe Flexibilität**, die steuerrechtliche Sofortabschreibung dann zu wählen, wenn sie steuerlich sinnvoll erscheint.[75] Des Weiteren können die möglichen steuermindernden Auswirkungen aus der Zugrundelegung der einjährigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für bereits bilanzierte Wirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des BMF-Schreibens abgeschätzt werden. Auch können u. U. verschobene Investitionen in die Digitalisierung für Stpfl. nun finanziell vorteilhafter sein, so dass eine erneute Evaluierung notwendig wird.

Beispiel *Die Beta GmbH möchte sich digitaler und moderner aufstellen. In diesem Zusammenhang erwirbt sie am 31.10.2021 für sämtliche Mitarbeiter neue, hochwertige Computer jeweils zu Anschaffungskosten von 1.500 €. Da die Computer in den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens vom 26.2.2021 fallen und die Beta GmbH das steuerliche Ergebnis tendenziell mindern möchte, werden die Kosten für alle 500 Computer i. H. von 750.000 € unmittelbar abgeschrieben.*

Die Gamma GmbH machte eine identische Anschaffung bereits zum 31.12.2019. Für die aktivierten Computer wurde eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von drei Jahren unterstellt, so dass deren Buchwert zum 31.12.2020 noch 500.000 € beträgt. Auch die Gamma GmbH möchte die bereits zuvor angeschafften Computer vollständig abschreiben und nimmt im Jahr 2021 eine entsprechende AfA i. H. von 500.000 € vor.

Die steuerrechtliche Möglichkeit, eine einjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für besagte digitale Wirtschaftsgüter zugrunde zu legen, hat grds. keine Auswirkungen auf die handelsrechtliche Bemessung planmäßiger Abschreibungen.[76] In der **Handelsbilanz** ist ausschließlich auf eine **realitätsgetreue Nutzungsdauer** abzustellen, weshalb der Ansatz einer einjährigen Nutzungsdauer in der Handelsbilanz regelmäßig nicht zulässig sein sollte.[77] Unabhängig davon sei darauf hingewiesen, dass steuerrechtlich, aber auch handelsrechtlich, nach § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG bei geringwertigen Wirtschaftsgütern mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten **unter 800 € eine Sofortabschreibung** vorgenommen werden kann.[78] Insofern ergeben sich Auswirkungen aus der Anwendung des BMF-Schreibens lediglich für solche digitalen Wirtschaftsgüter, die **oberhalb dieser Wertgrenze** angeschafft oder hergestellt werden.[79] Wird steuerrechtlich eine einjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde gelegt, die handelsrechtlich nicht nachempfunden werden kann, ergeben sich aufgrund der resultierenden Abweichungen zwischen Steuer- und Handelsbilanz nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG **gesonderte Aufzeichnungspflichten**.

Betragsmäßig nach oben besteht keine Begrenzung, so dass selbst digitale Wirtschaftsgüter, die regelmäßig erhebliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufweisen, wie z. B. ERP-Systeme, die u. U. Millionen Euro kosten, wahlweise sofort abgeschrieben werden können.[80]

Hinweis „Digitale Sofortabschreibungen" können in der Steuerbilanz vorgenommen werden. Eine analoge Anwendung in der Handelsbilanz kommt nicht in Frage, da hier die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer anzusetzen ist. In der Folge führen unterschiedliche Abschreibungsdauern in Steuer- und Handelsbilanz einerseits zu gesonderten Aufzeichnungspflichten, andererseits zu latenten Steuern in der Handelsbilanz.

4. Drohverlustrückstellungen und Bewertungseinheiten

4.1 Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz

Handelsrechtlich sind nach § 249 Abs. 1 HGB Rückstellungen für drohende Verluste aus grds. nicht bilanzierungsfähigen schwebenden Geschäften, bei denen der vertraglich vereinbarte Leistungsaustausch noch aussteht, zu bilden, wenn die aufseiten des Stpfl. zu erhaltene Leistung wertmäßig hinter der vom Stpfl. zu erbringenden Leistung zurückbleibt und dieser somit in **Erfüllungsrückstand** gerät.[81] So kann die wirtschaftliche Belastung der Corona-Krise bspw. dazu führen, dass ursprünglich vereinbarte Beschaffungs- oder Absatzgeschäfte nach den ausgemachten Bedingungen nicht mehr möglich sind, so dass u. U. **Schadensersatzpflichten** oder **Abnahmeverpflichtungen** im Verhältnis zu den zwischenzeitlich geänderten Marktbedingungen zu geringen Preisen die Folge sind.[82] Auch bei Dauerschuldverhältnissen, z. B. bei Mietverhältnissen, kann es zu einem Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung kommen. Ferner gelten u. a. in der Zukunft bedingt oder unbedingt zu erfüllende und auch an der Börse gehandelte Finanzderivate, wie Optionen, Futures oder Swaps, als schwebende Geschäfte, deren Wertentwicklung durch die Corona-Krise negativ beeinflusst sein kann.

74 Vgl. auch *Henckel*, StuB 2021 S. 277 NWB HAAAH-74723.
75 Vgl. *Strahl*, köstdi 2021 S. 22199.
76 Vgl. auch *Strahl*, köstdi 2021 S. 22199.
77 Vgl. *Endert*, DStR 2021 S. 593; *Althoff*, BB 2021 S. 1068; *IDW*, IDW Life S. 455.
78 Vgl. *IDW*, IDW Life 2017 S. 848.
79 Vgl. differenzierend *Endert*, DStR 2021 S. 595.
80 Vgl. *Jüttner*, BC 2021 S. 185; *Strahl*, köstdi 2021 S. 22199.
81 Vgl. hierzu auch *Bongaerts/Zimmermann*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5608 f. NWB BAAAH-92840.
82 Vgl. hierzu und zum Folgenden *Schiffers*, GmbHR 2020 S. 526 f.; *Rimmelspacher/Kliem*, WPg 2020 S. 386; *Zwirner/Busch/Krauß*, DB 2020 S. 1244; *Müller/Reinke*, BC 2020 S. 569 f.

Die in diesen Fällen als Drohverlustrückstellung in der Handelsbilanz abzubildende Leistungsunausgeglichenheit ist gem. § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG steuerbilanziell allerdings nicht nachzuempfinden. Coronabedingte Drohverlustrückstellungen können demnach grds. **nicht in der Steuerbilanz angesetzt werden**.[83] Eine **Ausnahme** hierzu kann sich nach § 5 Abs. 4a Satz 2 EStG allerdings in den Fällen ergeben, in denen die negative Wertentwicklung von solchen schwebenden Geschäften im Rahmen einer Bewertungseinheit kompensatorisch berücksichtigt werden und ggf. hierüber hinaus sich ein Überhang auf der Passivseite ergibt.[84] In diesen Fällen begründet nämlich das gesamte Ergebnis der Bewertungseinheit und damit auch die negative Wertentwicklung des schwebenden Geschäfts keine Drohverlustrückstellung an sich.[85]

4.2 Steuerbilanzpolitische Aspekte

Vor dem Hintergrund der durch die Corona-Krise hervorgerufenen Marktverwerfungen sind bestehende antizipative Bewertungseinheiten dahingehend zu prüfen, inwiefern als Grundgeschäft zugrunde liegende mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen, z. B. zukünftig erwartete Absatz- oder Beschaffungsgeschäfte, nach wie vor mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu dem bislang angenommenen Zeitpunkt erwartet werden können.[86] Ist von solch einer Wahrscheinlichkeit für die erwartete Durchführung des Geschäfts nicht mehr auszugehen, bspw. weil vorgesehene Geschäftspartner insolvent wurden, sind die betroffenen **Bewertungseinheiten aufzulösen**, wobei nur kurzfristige Verschiebungen des Durchführungszeitpunkts als unschädlich anzusehen sind. Auch nicht-antizipative Bewertungseinheiten sind dann aufzulösen, wenn das Grundgeschäft oder auch – im Fall eines Finanzinstruments mit Forderungscharakter – das Sicherungsgeschäft akut ausfallgefährdet ist. Bei der Einschätzung, inwiefern Bewertungseinheiten u. U. aufzulösen sind, sind etwaige Unterstützungsmaßnahmen zu berücksichtigen.[87]

Die erforderlichen Einschätzungen in Bezug auf das zukünftige Geschäft sind insbesondere in Corona-Zeiten von **hoher Unsicherheit** geprägt. Insofern ergeben sich wesentliche **Ermessensspielräume** bei der Beurteilung, inwiefern bestehende Bewertungseinheiten aufzulösen sind. Die Ausübung dieser Ermessensspielräume kann dahingehend von großer Bedeutung sein, als dass sich hieraus Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn ergeben können.

So führt bspw. die Auflösung von Bewertungseinheiten, in denen der Erfüllungsrückstand eines schwebenden Geschäfts inbegriffen war, zu einer entsprechenden Drohverlustrückstellung für diesen Erfüllungsrückstand, der steuerrechtlich gem. § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG aber nicht zu übernehmen ist. Gleichzeitig entfällt die vorige Berücksichtigung des Erfüllungsrückstands im Rahmen einer Bewertungseinheit gem. § 5 Abs. 4a Satz 2 EStG. Im Ergebnis zeigen sich in diesen Fällen c. p. positive Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis durch die Auflösung der Bewertungseinheit. Derartige Folgen von Auflösungen von Bewertungseinheiten können bereits wirtschaftlich ungünstige Unternehmenssituationen möglicherweise weiter verschlechtern, weshalb Unternehmen daran interessiert sein können, entsprechende Auflösungen durch bilanzpolitische Teilnahme zu vermeiden.

Hinweis Bestehende Bewertungseinheiten sind vor dem Hintergrund der Auswirkungen der Corona-Pandemie in Bezug auf eine mögliche Auflösung zu analysieren. Ermessensspielräume, die sich hierbei ergeben, sind hinsichtlich der sich jeweils ergebenden Folgewirkungen zu beurteilen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Drohverlustrückstellungen, die im Rahmen einer Bewertungseinheit noch das steuerliche Ergebnis beeinflussen, steuerlich nicht mehr zu berücksichtigen sind, sobald sie aus einer Bewertungseinheit ausscheiden.

5. Reinvestitionsfristen nach § 6b EStG

5.1 Grundsätzliche Wirkungsweise und Fristenverlängerungen

Beim Verkauf von bestimmten Wirtschaftsgütern, insbesondere von Grundstücken sowie Gebäuden, können Stpfl. nach den Maßgaben des § 6b EStG eine steuerbilanzielle Reinvestitionsrücklage in Höhe der durch den Verkauf aufgedeckten stillen Reserven bilden. Diese Rücklage kann im Nachgang durch Verrechnung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer grds. **innerhalb von vier Jahren vorgenommenen Ersatzinvestition aufgelöst werden**.[88] Hierdurch wird der durch den Verkauf erzielte Gewinn der Besteuerung entzogen und kann ungemindert für die Finanzierung der Ersatzinvestition verwendet werden. Erfolgt demgegenüber keine Verrechnung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer fristgerecht angeschafften oder hergestellten Ersatzinvestition, ist die Rücklage **gewinnerhöhend** aufzulösen. Gleichzeitig ist eine gewinnerhöhende Verzinsung der Rücklage über den Zeitraum ihres Bestehens zu erfassen.

Aufgrund der Auswirkungen der Corona-Krise können ursprünglich geplante Investitionen, für die eine Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG gebildet wurde, nicht mehr wirtschaftlich tragbar oder u. U. unmöglich geworden sein.[89] In der Folge müssten hiervon betroffene Unternehmen die entsprechenden Reinvestitionsrücklagen gewinnerhöhend auflösen und nachträglich verzinsen, obwohl die ursprünglich geplante Investition grds. unter erneut normalisierten Bedingungen noch durchgeführt werden soll. Dies würde eine **zusätzliche finanzielle Belastung** sowie Abfluss von in der Krise ggf. dringend benötigter Liquidität bedeuten. Um dies zu vermeiden, wurden mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020[90] die Fristen zur Anschaffung oder Herstellung von Ersatzinvestitionen, die am

83 Vgl. auch *Rätke*, BBK 2021 S. 45 NWB IAAAH-67168.

84 Vgl. *Bongaerts/Zimmermann*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5595 NWB BAAAH-92840.

85 Vgl. *Bongaerts/Zimmermann*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5619 NWB BAAAH-92840.

86 Vgl. hierzu und zum Folgenden *IDW*, IDW Life 2020 S. 316; *Zwirner/Busch/Krauß*, DB 2020 S. 1245.

87 Vgl. *IDW*, IDW Life 2020 S. 316.

88 Für neu hergestellte Gebäude gelten gesonderte Reinvestitionsfristen; vgl. § 6b Abs. 3 Satz 3 und 5 EStG.

89 Vgl. ähnlich *Hechtner*, NWB 2020 S. 2065 NWB AAAAH-52439.

90 Vgl. BGBl 2020 I S. 1512-1516.

Schluss von Wirtschaftsjahren, deren Stichtage zwischen dem 29.2.2020 und dem 1.1.2021 ausgelaufen wären, gem. § 52 Abs. 14 Satz 4 EStG **zunächst um ein Jahr verlängert**,[91] bevor mit dem Körperschaftsmodernisierungsgesetz vom 25.6.2021[92] eine **weitere Verlängerung um ein Jahr erfolgte**. Gleichzeitig wurde mit der Änderung von § 52 Abs. 14 Satz 5 EStG zudem gleichermaßen eine Verlängerung der Fristen zur Anschaffung oder Herstellung von Ersatzinvestitionen geregelt, die am Schluss von Wirtschaftsjahren, **deren Stichtage zwischen dem 31.12.2020 und dem 1.1.2022 liegen, auslaufen (würden)**.

5.2 Steuerbilanzpolitische Aspekte

Die Bildung von Reinvestitionsrücklagen nach § 6b EStG ist allgemein eine bilanzpolitisch anwendbare Regelung zur **Vermeidung einer Substanzbesteuerung** des Anlagevermögens und dient damit einer erleichterten Anpassung des Geschäftsbetriebs an strukturelle Veränderungen.[93] Dies gilt grds. auch in Corona-Zeiten, wenn es bspw. zu einer Umschichtung in Produktion oder Vertrieb im Rahmen eines Standortwechsels kommt. Insofern kann grds. durch die Bildung von Reinvestitionsrücklagen eine sofortige Besteuerung von Veräußerungsgewinnen vermieden werden.

Zudem sollte im Zusammenhang mit bereits gebildeten Reinvestitionsrücklagen und in Anbetracht der vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie gewährten Fristenverlängerungen darauf geachtet werden, dass keine vorzeitige Auflösung von solchen Rücklagen ohne entsprechende Übertragung der Rücklage vorgenommen wird, obwohl eine Auflösung gesetzlich noch nicht unbedingt erforderlich ist. Denn von den Fristenverlängerungen betroffene Unternehmen können, sofern es zu keiner vorzeitigen Auflösung kam, nun mehr Zeit in Anspruch nehmen, um fragliche Investitionen wie geplant vorzunehmen, ohne dass es zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der steuerbilanziellen Rücklage kommt.[94] Zu beachten ist, dass solche Unternehmen, deren Bilanzstichtage auf den 31.1. oder den 28.2. eines Jahres datieren und deren Reinvestitionsfristen demnach nicht zwischen dem 29.2.2020 und dem 1.1.2021 ausgelaufen wären, von der Fristenverlängerung u. U. **nicht** profitieren können, obwohl sie gleichermaßen von der Corona-Pandemie betroffen sind. Grundsätzlich könnte dem allerdings durch eine **Änderung des Bilanzstichtags** entgegengewirkt werden.[95]

Hinweis ► Die Fristenverlängerung für die Reinvestitionen nach § 6b EStG erlaubt es Unternehmen, ursprünglich geplante Investitionen bspw. aufgrund eines von der Corona-Pandemie negativ beeinflussten Marktumfelds zu verzögern, ohne steuerlich sanktioniert zu werden.

6. Ersatzbeschaffungen nach R 6.6 EStR

Vergleichbar mit der Bildung einer Reinvestitionsrücklage kann der Stpfl. nach den Maßgaben des R 6.6 EStR eine steuerbilanzielle Rücklage für Ersatzbeschaffungen bilden, die nötig, ernstlich geplant und erwartet wird, weil ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens zuvor infolge höherer Gewalt oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und wenn infolge dessen – entweder durch Veräußerung oder durch Vereinnahmung einer Entschädigung – stille Reserven aufgedeckt werden (würden). Diese stillen Reserven können dann in eine **steuerbilanzielle Rücklage** eingestellt und im Nachgang auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Ersatzbeschaffung übertragen werden, um sie so der Besteuerung zu entziehen. Die Frist zur Ersatzbeschaffung beläuft sich für bewegliche Wirtschaftsgüter grds. auf ein Jahr und für Wirtschaftsgüter, die auch im Anwendungsbereich des § 6b EStG liegen – im Wesentlichen Grund und Boden sowie Gebäude –, auf vier Jahre.[96] Erfolgt keine Ersatzbeschaffung, ist eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage für Ersatzbeschaffungen vorzunehmen.

In **Ausnahmefällen** kann auch bei anderen Wirtschaftsgütern eine Frist von vier Jahren angesetzt werden, wenn von dem Stpfl. glaubhaft gemacht werden kann, dass eine Ersatzbeschaffung aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte, aber weiterhin ernstlich geplant und erwartet wird. In Zeiten der Corona-Krise könnte u. U. argumentiert werden, dass aufgrund der derzeit vorherrschenden unternehmensindividuellen oder marktwirtschaftlichen Bedingungen eine Ersatzbeschaffung nicht vorgenommen werden konnte, aber dennoch nach Normalisierung der für die Ersatzbeschaffung relevanten Umstände vorgenommen werden soll. Die Corona-Krise an sich dürfte allerdings nicht als Anwendungsfall für die Bildung einer Rücklage für eine Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR gelten.

Nach dem **Schreiben des BMF vom 13.1.2021** werden die Fristen zur Ersatzbeschaffung analog zur ursprünglich zunächst einjährigen Verlängerung der Fristen für Reinvestitionen gemäß den Vorschriften des § 6b EStG ausgeweitet.[97] Demnach verlängerten sich auch die Fristen für eine Ersatzbeschaffung, die am Ende eines Wirtschaftsjahres ablaufen, dessen Stichtag zwischen dem 29.2.2020 und dem 1.1.2021 liegt, um ein Jahr. Im Gegensatz zu den Fristen für Reinvestitionen erfolgte allerdings keine erneute Verlängerung der Fristen.

Hinweis ► Die Frist für Ersatzbeschaffungen nach R 6.6 EStR wurde im Gegensatz zur Frist für Reinvestitionen nach § 6b EStG lediglich einmalig für ein Jahr verlängert. Somit sind nach derzeitigem Stand Ersatzbeschaffungen, für die die Fristen ursprünglich am Ende eines Wirtschaftsjahrs mit Stichtag zwischen dem 29.2.2020 und dem 1.1.2021 ablaufen, bis zum nächsten Jahr nachzuholen, um eine Auflösung der Rücklage zu vermeiden.

91 Vgl. hierzu auch Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, Drucks. 19/20058 v. 16.6.2020 S. 23.

92 Vgl. BGBl 2021 I S. 2050-2055.

93 Vgl. hierzu auch *Loschelder*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 40. Aufl. 2021, § 6b Rz. 1.

94 Vgl. auch *Rätke*, BBK 2021 S. 43 NWB IAAAH-67168; *Kußmaul/Naumann/Schumann*, StB 2021 S. 4.

95 Vgl. hierzu *Kanzler*, NWB 2020 S. 2129 NWB ZAAAH-53433.

96 Auch in diesem Zusammenhang gelten gesonderten Fristen für neu hergestellte Gebäude; vgl. R 6.6 Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStR.

97 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.2021 - IV C 6 - S 2138/19/10002 :003 NWB SAAAH-68475, BStBl 2021 I S. 102.

7. Investitionen nach § 7g EStG

7.1 Grundsätzliche Wirkungsweise, Fristenverlängerung und gesetzliche Adjustierung

Bilanzierende kleine und mittelgroße Betriebe können nach den Vorgaben des § 7g EStG den steuerlichen Gewinn mindernde Investitionsabzugsbeträge i. H. von bis zu 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zukünftiger abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, welche mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, geltend machen, wenn im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung ohne Berücksichtigung etwaiger Investitionsabzugsbeträge der steuerliche Gewinn 200.000 € nicht überschreitet. In dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung besagter Wirtschaftsgüter können die Investitionsabzugsbeträge bis zu 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend wieder hinzugerechnet werden; gleichzeitig können die entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten um bis zu diesen Betrag gekürzt werden. Sofern einmal gebildete Investitionsabzugsbeträge nicht innerhalb einer dreijährigen Investitionsfrist genutzt wurden, sind sie rückgängig zu machen.

Mit Hilfe der Abzugsbeträge, die effektiv zu einer **Steuerstundung** führen, können Mittel angespart werden, die die Finanzierung geplanter Investitionen erleichtern können. Die Tatsache, dass eine in diesem Sinne ursprünglich geplante Investition aufgrund der Corona-Krise vorübergehend nicht durchgeführt wird, soll vor dem Hintergrund des § 7g EStG zu keinen steuerlichen und insbesondere Liquiditätsnachteilen führen, die durch die Rückgängigmachung von gebildeten Investitionsabzugsbeträgen und hierdurch forcierten Steuerzahlungen entstehen würden. Aus diesem Grund wurde mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020[98] gem. § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG zunächst eine Verlängerung der Investitionsfrist um ein Jahr für Investitionsabzugsbeträge beschlossen, die zwischen dem 31.12.2016 und dem 1.1.2018 gebildet wurden,[99] bevor dann mit dem Körperschaftsmodernisierungsgesetz vom 25.6.2021[100] eine nochmalige Verlängerung um ein Jahr erfolgte. Im Ergebnis erfolgte eine **Verlängerung der Frist von drei auf fünf Jahre**. Zudem wurde mit § 52 Abs. 16 Satz 4 EStG eine einjährige Verlängerung der Investitionsfrist für Investitionsabzugsbeträge eingefügt, die zwischen dem 31.12.2017 und dem 1.1.2019 gebildet wurden. So können Unternehmen eine geplante Investition noch ein weiteres Jahr aufschieben, ohne Investitionsabzugsbeträge rückgängig machen zu müssen.

Hinweis Analog zur Frist für Reinvestitionen nach § 6b EStG erfolgte eine Verlängerung der Fristen für Investitionen nach § 7g EStG um zwei weitere Jahre.

Daneben erfuhren die Regelungen des § 7g EStG zum Investitionsabzugsbetrag durch das Jahressteuergesetz 2020 zum Teil coronabedingte Änderungen.[101] So wurde u. a. die Begrenzung des Investitionsabzugsbetrags von **40 % auf 50 %** der entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten angehoben. Auch wurde der Kreis der infrage kommenden Wirtschaftsgüter ausgeweitet, indem nicht nur noch auf betrieblich zu nutzende, sondern auch auf zu vermietende Wirtschaftsgüter abgestellt wird. Außerdem wurde eine einheitliche Gewinngrenze für sich qualifizierende Unternehmen i. H. von 200.000 € für sämtliche Einkunftsarten eingeführt. Durch diese Änderungen sollte die Investitionsförderung durch die Bildung von Investitionsabzugsbeträgen erhöht, vereinfacht und zielgerichteter ausgestaltet werden. Eine allgemeine Verlängerung der Investitionsfristen wurde dagegen nicht beschlossen.[102]

7.2 Steuerbilanzpolitische Aspekte

Die Möglichkeiten zur Bildung eines Investitionsabzugsbetrags bestehen grds. auch in Corona-Zeiten und können genutzt werden, um den steuerlichen Gewinn zu mindern, sofern zukünftige Investitionen vorgenommen werden sollen. Zu beachten ist, dass einmal vorgenommene Investitionsabzugsbeträge mit entsprechender **Verzinsungswirkung** zu korrigieren sind, falls es zu keiner Investition kommt.[103] Insofern besteht Gestaltungsspielraum nur noch, wenn eine Investition ernstlich geplant ist.[104]

Aufgrund der gesetzlichen Verlängerung der Investitionsfristen können Investitionsabzugsbeträge, die im Jahr 2017 (im Jahr 2018) gebildet wurden, auch erst für Reinvestitionen in den Jahren 2021 und 2022 (im Jahr 2022) genutzt werden.[105] Insofern sollte darauf geachtet werden, dass es zu keiner vorzeitigen und nicht gesetzlich vorgeschriebenen Auflösung von etwaigen Investitionsabzugsbeträgen kommt, wenn Investitionen für den Verlängerungszeitraum weiter geplant sind.

8. Corona-Finanzhilfen

8.1 Überblick

Neben steuerrechtlichen Erleichterungen wurden Unternehmen auch finanzielle Unterstützungsmaßnahmen über unterschiedliche Förderprogramme zugestanden, die nach Bewilligung einen finanziellen Zuschuss gewähren. Wesentliche Förderprogramme sind die unterschiedlichen Überbrückungshilfen sowie die außerordentlichen Wirtschaftshilfen (sog. November- und Dezemberhilfe).

Zur Förderung der drei Monate Juni bis August 2020 wurde die **Überbrückungshilfe I** eingeführt, deren Antragsfrist nach mehrmaligen Verlängerungen am 9.10.2020 endete.[106] Der Überbrückungshilfe I schloss sich ein weiteres, separates Förderprogramm an, die sog. **Überbrückungshilfe II**.[107] Sie

98 Vgl. BGBl 2020 I S. 1512-1516.
99 Vgl. auch *Rätke*, BBK 2021 S. 47 NWB IAAAH-67168.
100 Vgl. BGBl 2021 I S. 2050-2055.
101 Vgl. hierzu auch *Strahl*, köstdi 2021 S. 22204-22206.
102 Vgl. *Kußmaul/Naumann/Schumann*, StB 2021 S. 4.
103 Vgl. hierzu *Kulosa*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 66.
104 Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 4.
105 Vgl. auch *Hechtner*, NWB 2020 S. 2066 NWB AAAAH-52439.
106 Vgl. zur Überbrückungshilfe I *Jahn*, NWB 2020 S. 2174 NWB ZAAAH-53177.
107 Vgl. zur Überbrückungshilfe II *Zwirner/Vodermeier*, BC 2020 S. 451; *Jahn*, NWB 2020 S. 2979 NWB PAAAH-59232; *ders.*, NWB 2020 S. 3335 NWB WAAAH-62451.

deckte den auf die erste Überbrückungshilfe nachfolgenden Förderzeitraum von September bis Dezember 2020 ab. Die Antragungsfrist der Überbrückungshilfe II endete nach Verlängerung am 31.3.2021. Die **Überbrückungshilfe III** stellte dann das nächste Förderprogramm dar.[108] Der Förderzeitraum erstreckte sich von November 2020 bis Juni 2021 und knüpfte damit grds. an die Überbrückungshilfe II an. Anträge konnten bis zum 31.10.2021 gestellt werden. Für die nachfolgenden Monate Juli bis Dezember 2021 wurde dann die **Überbrückungshilfe III Plus** eingeführt, deren Antragsfrist am 31.12.2021 endet.[109]

Zusätzlich zu den Überbrückungshilfen wurde eine außerordentliche Wirtschaftshilfe des Bundes als Reaktion auf die angeordneten Geschäftsschließungen im November 2020, die sog. **Novemberhilfe**, auf den Weg gebracht.[110] Anträge konnten nach zwischenzeitlicher Verlängerung der Antragsfrist noch bis zum 30.4.2021 gestellt werden. Da die zunächst nur für den November 2020 vorgesehenen Schließungen auf den Dezember 2020 ausgeweitet wurden, wurde auch die Novemberhilfe durch ein separates Förderprogramm verlängert. So konnten im Rahmen der sog. **Dezemberhilfe** diejenigen Förderungen beantragen, die von bestimmten Geschäftsschließungen betroffen waren.[111] Die Antragsfrist war analog zur Novemberhilfe.

Zu bemerken ist, dass die unterschiedlichen Corona-Finanzhilfen **im Zeitablauf stetig modifiziert wurden**. So wurde bspw. im Rahmen der Corona-Überbrückungshilfe III im Nachhinein ein **zusätzlicher Eigenkapitalzuschuss** für Unternehmen, die besonders lange und besonders stark von der Corona-Pandemie betroffen waren, mit aufgenommen oder die Antragsvoraussetzungen und Förderhöhen wurden, während Anträge schon gestellt werden konnten, geändert. Auch die beihilferechtlichen Grundlagen wurden stetig angepasst.

Hinweis Die Beschließung und Ausgestaltung der unterschiedlichen Corona-Finanzhilfen unterliegen einer sehr hohen Dynamik. Für die handels- und steuerrechtliche Bilanzierung erhaltener Corona-Finanzhilfen sollte deshalb eine angemessene Dokumentation der zu den jeweiligen Zeitpunkten relevanten Antragsvoraussetzungen und Förderbedingungen sichergestellt werden.

Bei den fraglichen Förderungen handelt es sich grds. **um nicht rückzahlbare Zuwendungen** in Form von Billigkeitsleistungen ohne Rechtsanspruch.[112] Die Auszahlung erfolgte einmalig ggf. bereits im Voraus auf Grundlage u. U. prognostizierter monatlicher Umsatz- und Fixkostenbeträge. Aufgrund beihilferechtlicher Regelungen mussten zudem u. U. Verluste oder Betriebsergebnisse, die ggf. zu schätzen waren, angegeben werden.[113] Anhand einer zeitlich nachgelagerten Schlussabrechnung wird dann jeweils im Nachgang ermittelt, inwiefern es zu **Rückzahlungen** des gewährten Zuschusses kommt. Außerdem können hierbei auf Antrag – wenn im Rahmen der Schlussabrechnung ein weiterer Anspruch auf Corona-Finanzhilfen festgestellt wird – weitere Zahlungen beantragt werden. Eine angemessene Bezuschussung wird damit erst mit anschließenden Rückzahlungen und beantragten Zuzahlungen sichergestellt.

Obwohl grds. kein Rechtsanspruch auf die unterschiedlichen Corona-Finanzhilfen besteht, auch wenn die jeweiligen Voraussetzungen zum Zeitpunkt der Antragstellung bzw. für die beantragten Monate als erfüllt angesehen werden konnten,[114] kann im Zusammenhang mit den Corona-Finanzhilfen davon ausgegangen werden, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen und korrekter Antragstellung den prüfenden Behörden faktisch so gut wie kein Ermessen zusteht und dass der Staat die notwendigen Fördermittel in ausreichendem Umfang zur Verfügung stellen wird.[115] Demzufolge kann ggf. – trotz fehlenden Rechtsanspruchs – von einem **quasi-sicheren, faktischen Anspruch des Antragstellenden** ausgegangen werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen für die Förderung erfüllt sind.

8.2 Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung

Corona-Finanzhilfen stellen als **Zuwendungen der öffentlichen Hand** eine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar und sind grds. gemäß dem Maßgeblichkeitsprinzip entlang der handelsrechtlichen Vorgaben zu erfassen.[116] Aus handelsbilanzieller Sicht sind nicht rückzahlbare Zuwendungen ohne Rechtsanspruch dann als **Forderung** zu bilanzieren, wenn zum Zeitpunkt des Abschlussstichtags die sachlichen Voraussetzungen für die Bewilligung der Zuwendungen erfüllt waren und bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses eine solche Bewilligung ohne Auszahlungsvorbehalt ergangen ist.[117] Eine nicht rückzahlbare Zuwendung mit Rechtsanspruch kann demgegenüber bereits dann als Forderung bilanziert werden, wenn zum Zeitpunkt des Abschlussstichtags die sachlichen Voraussetzungen für die Bewilligung der Zuwendungen erfüllt waren und die Beantragung der entsprechenden Förderung bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgt ist oder nach dem Aufstellungszeitpunkt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erfolgen wird.

Die Aktivierung einer Forderung ist auf jeden Fall dann vorzunehmen, wenn am Abschlussstichtag die Voraussetzungen für die Bewilligung der Corona-Finanzhilfen, welche einen Zeitraum im abgelaufenen Geschäftsjahr umfassen, vorlagen und eine entsprechende Bewilligung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses, also im Wertaufhellungszeitraum, erging.[118] Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass mit Eingang des Bewilligungsbescheids für eine Forderungsaktivierung eine **hinreichende Sicherheit** über die Vereinnahmung einer Förderung ohne Rechtsan-

108 Vgl. zur Überbrückungshilfe III *Jahn*, NWB 2020 S. 3911-3917 NWB GAAAH-66914; *Karbe-Geßler*, BBK 2021 S. 51-53 NWB OAAAH-67166.

109 Vgl. zur Überbrückungshilfe III Plus auch *Neef/Steinert*, NWB 2021 S. 2915 NWB DAAAH-89897; *Karbe-Geßler*, BBK 2021 S. 782-792 NWB AAAAH-86518.

110 Vgl. zur Novemberhilfe *Hillmer*, BC 2020 S. 557; *Jahn*, NWB 2020 S. 3488 NWB NAAAH-63170.

111 Vgl. zur Dezemberhilfe *Jahn*, NWB 2020 S. 3910 NWB GAAAH-66914.

112 Vgl. hierzu und zum Folgenden *Zwirner/Vodermeier/Krauß*, DStR 2021 S. 937-939; *dies.*, WPg 2021 S. 419-421; *dies.*, BC 2021 S. 169 f.

113 Vgl. zu den beihilferechtlichen Regelungen auch *Zwirner/Vodermeier/Krauß*, DStR 2021 S. 933-935; *Jahn*, NWB 2021 S. 185-187 NWB TAAAH-68628.

114 Vgl. zum Folgenden auch *IDW*, IDW Life 2021 S. 344.

115 Vgl. auch *Lüdenbach*, StuB 2021 S. 137 NWB LAAAH-71638; *Henckel*, StuB 2021 S. 274 NWB HAAAH-74723.

116 Vgl. *Wagner/Weber*, DStR 2020 S. 746; *Schiffers*, GmbHR 2020 S. 527; *Strahl*, kösdi 2021 S. 22194, m. w. N.; *Dellner*, NWB 2021 S. 1516 f. NWB BAAAH-79271.

117 Vgl. hierzu und zum folgenden Satz IDW St/HFA 1/1984 i. d. F. 1990, Abschn. 2.b); *Küting*, DStR 1996 S. 278; *Störk/Büssow*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl. 2020, § 252 Rz. 45.

118 Vgl. *IDW*, IDW Life 2021 S. 344.

spruch vorliegt. Der **Bewilligungsbescheid** dient somit als Hinweis für einen hinreichend sicheren Förderungsanspruch.

Des Weiteren kann infolge der besonderen Umstände der Corona-Pandemie – wie auch vom IDW – argumentiert werden, dass in den Fällen, in denen zwar ebenfalls die sachlichen Antragsvoraussetzungen zum Abschlussstichtag gegeben waren, eine Bewilligung aber noch nicht vorliegt, trotzdem eine Aktivierung vorgenommen werden kann, wenn ein **Antrag gestellt wurde oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird**, da die Bewilligung vor dem Hintergrund eines quasi-sicheren, faktischen Anspruchs bei Erfüllung der Voraussetzungen und bei (geplanter) Antragstellung als so gut wie sicher bzw. quasi-sicher angesehen werden kann.[119] Im Ergebnis kommt es damit zu einer bilanziellen Behandlung der Corona-Finanzhilfen als bestünde Rechtsanspruch auf deren Gewährung. Ausschlaggebend ist damit nicht mehr der Bewilligungsbescheid im Wertaufhellungszeitraum, sondern vielmehr die Frage, ob **die sachlichen Voraussetzungen am Abschlussstichtag vorlagen und ein Antrag gestellt wurde oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird**.

Da die Antragstellung über einen prüfenden Dritten (Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, vereidigter Buchprüfer) erfolgt, kann es u. U. als sachgerecht erachtet werden, im Fall eines gestellten Antrags ohne Weiteres von einer Erfüllung der Antragsvoraussetzungen auszugehen und eine Aktivierung vorzunehmen. Sofern allerdings **noch kein Antrag** gestellt wurde, ist zu beurteilen, inwiefern die sachlichen Voraussetzungen vorlagen und inwiefern ein Antrag mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. In der Praxis bleibt insbesondere in diesem Fall ein **gewisser Ermessensspielraum**, wann und in welcher Höhe Corona-Finanzhilfen im Jahresabschluss und damit auch steuerbilanziell ausgewiesen werden. Bestehen allerdings generell Unsicherheiten dahingehend, ob die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag erfüllt sind, kann nicht mit hinreichender Sicherheit von der Bewilligung der Corona-Finanzhilfen ausgegangen werden, weshalb eine Forderungsaktivierung in diesen Fällen ausscheidet.

Die Regelungen rund um die Corona-Finanzhilfen sind von einer **hohen Dynamik** gekennzeichnet. Insofern können sich u. U. Fragen hinsichtlich der **Wertaufhellung** bzw. **Wertbegründung** von angekündigten, geänderten, beschlossenen und im Nachgang nochmals angepassten Förderprogrammen ergeben. U. E. ist eine Berücksichtigung im Jahresabschluss und in der Steuerbilanz dann angemessen, wenn der Stpfl. aufgrund einer **Ankündigung** mit der Verabschiedung eines entsprechenden Förderprogramms zum Abschlussstichtag rechnen konnte und die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag vorlagen. Außerdem wirken Änderungen von beschlossenen Förderprogrammen u. E. wertaufhellend. So wurde bspw. die Überbrückungshilfe III im Dezember 2020 angekündigt und erst im Januar konkret ausgestaltet. Da die Überbrückungshilfe III auch eine Förderung für November und Dezember 2020 umfasst, stellte sich u. U. die Frage nach der **Wertaufhellung des Förderprogramms für Abschlussstichtage zum 31.12.2020**. Vergleichbares gilt für eine beihilferechtliche Erweiterung der November- und Dezemberhilfe in Form der sog. Bundesregelung Novemberhilfe/Dezemberhilfe (Schadensausgleich), die im Dezember 2020 bekannt und Ende Januar 2021 finalisiert wurde. In beiden Fällen erscheint vor dem Hintergrund des Periodisierungsprinzips und der Tatsache, dass jeweils die grds. Rahmenbedingungen bereits vor dem Abschlussstichtag bekannt waren und der zu fördernde Zeitraum das Jahr 2020 betrifft, eine Berücksichtigung im Jahresabschluss und in der Steuerbilanz zum 31.12.2020 angemessen. Eine Aktivierung des entsprechenden Anspruchs aufgrund der sich erst in 2021 weiter konkretisierten rechtlichen Rahmenbedingungen und des relevanten beihilferechtlichen Rahmens erst im laufenden Veranlagungszeitraum 2021 kann indes ebenso zutreffend sein.

Hinweis Für die das Jahr 2020 betreffenden Corona-Förderungen, deren Antragsvoraussetzungen und beihilferechtlichen Rahmenbedingungen sich noch in 2021 geändert haben, muss der Praxis ein gewisses bilanzpolitische Ermessen zugestanden werden, die entsprechend wirtschaftlich auf 2020 entfallenden Förderungen bereits zum 31.12.2020 zu aktivieren oder diese Beträge erst mit Antragstellung im Jahr 2021 zu erfassen.

Wenn der Abschlussstichtag innerhalb des Förderzeitraums liegt, ist eine **zeitliche Abgrenzung** vorzunehmen. Diese sollte anhand eines **passiven Rechnungsabgrenzungspostens** vorgenommen werden.[120] Der passive Rechnungsabgrenzungsposten ist dann in der Höhe anzusetzen und im Anschluss aufzulösen, in welcher die nach dem Abschlussstichtag liegenden Fördermonate gemäß der (geplanten) Antragstellung bzw. des Bewilligungsbescheids zeitlich gesehen bezuschusst werden. Im Ergebnis kommt es zu einer gleichzeitigen Erfassung des Zuschusses als Ertrag und der bezuschussten Aufwendungen bzw. der erstatteten Erträge. Wird eine Corona-Finanzhilfe aktiviert, die sich auf einen bereits vergangenen Förderzeitraum bezieht, kann im Zeitpunkt der Aktivierung eine Forderung und unmittelbar ein hiermit verknüpfter Ertrag in Abhängigkeit des Aktivierungszeitpunkts entweder für das vergangene oder das neue Geschäftsjahr erfasst werden, da der Förderzeitraum und die relevanten Aufwendungen bereits in der Vergangenheit liegen.

Sollte im oder nach dem Förderzeitraum, aber bereits vor der Schlussabrechnung auf Grundlage der (vorläufigen) Gewinn- und Verlustrechnung des relevanten Zeitraums oder aus anderen Gründen eine partielle Rückzahlung der Zuschüsse, für die eine Forderung aktiviert wurde, erwartet werden, ist eine Rückzahlungsverpflichtung bei der Bilanzierung zu berücksichtigen. Die Forderung ist dann unter Beachtung der erwarteten Rückzahlungsverpflichtung entsprechend

119 Vgl. hierzu und auch zum Weiteren *IDW*, IDW Life 2021 S. 344. Vgl. auch *Lüdenbach*, StuB 2021 S. 138 NWB LAAAH-71638. Vgl. demgegenüber *Eggert/Rätke*, BBK 2021 S. 310 NWB SAAAH-73461; *Haas*, NWB-BB 2021 S. 74 NWB UAAAH-71661.

120 Vgl. *Küting* DStR 1996 S. 314; *Tjaden* WPg 1985 S. 42. Vgl. zum Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens für Aufwands- und Ertragszuschüsse in der Steuerbilanz auch H 5.6 EStR; *Krumm*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 5 Rz. 905; *Kulosa*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 71.

wertmindernd zu bewerten.[121] Auch bei Aktivierungen von Förderungen, für die noch kein Antrag gestellt wurde, sind sämtliche Erkenntnisse über die im Rahmen der Schlussabrechnung festzustellende angemessene Förderung bei der Bewertung der Forderung zu berücksichtigen. Wird demgegenüber keine Forderung mehr aktiviert, weil bereits Förderzahlungen erfolgt sind, ist es u. E. sachgerecht, die voraussichtliche Rückzahlungsverpflichtung im Sinne einer Überzahlung aus vereinnahmten Geldern als **sonstige Verbindlichkeit** auszuweisen.[122] In jedem Fall erfolgt eine Berichtigung der zuvor erfolgten Ertragsbuchung in demselben Geschäftsjahr.

Wird demgegenüber auf der Basis von bspw. bei der Erstellung des Jahresabschlusses erlangten neuen Erkenntnissen davon ausgegangen, dass im Rahmen der Schlussabrechnung höhere Förderungen als bisher beantragt geltend gemacht werden können, ist es u. E. sachgerecht, entlang den beschriebenen Aktivierungsvoraussetzungen von Corona-Finanzhilfen eine Aktivierung bereits im abgelaufenen Geschäftsjahr vorzunehmen, wenn die sachlichen Voraussetzungen für eine höhere Förderung zum Abschlussstichtag vorlagen, die Antragstellung im Rahmen der Schlussabrechnung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird und im Ergebnis eine Antragsbewilligung als quasi-sicher angesehen werden kann.

Hinweis Eine Aktivierung von Corona-Finanzhilfen ist – sowohl handels- als auch steuerrechtlich – vorbehaltlich etwaiger zeitlicher Abgrenzungen und etwaigen Rückzahlungsverpflichtungen grds. unter den folgenden Maßgaben vorzunehmen:

- Bei vorliegenden Bewilligungsbescheiden im Wertaufhellungszeitraum und regelmäßig bei gestellten Anträgen hat zum Bilanzstichtag eine entsprechende Aktivierung und Ertragsrealisierung zu erfolgen.
- Ist der Antrag bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses noch nicht gestellt, muss zum Abschlussstichtag eine ausreichend belastbare und hinreichend sichere Beurteilung erfolgen, inwiefern die sachlichen Voraussetzungen am Abschlussstichtag vorliegen und dem noch zu stellenden Antrag auch in entsprechender Höhe stattgegeben werden wird.
- Bei gegebenen sachlichen Voraussetzungen für eine erhöhte Förderung im Rahmen der Schlussabrechnung und wenn ein solcher Antrag mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird, ist ebenfalls eine Aktivierung vorzunehmen.

Hinsichtlich des handelsrechtlich maßgeblichen Aktivierungszeitpunkts von Corona-Finanzhilfen bestehen aufseiten des Stpfl. im Ergebnis zum Teil **erhebliche Ermessensspielräume**.[123] Diese können auch steuerlich motiviert genutzt werden, um den steuerlichen Gewinn zeitlich zu verlagern. Somit kommt der handelsrechtlichen Bilanzierung von Corona-Finanzhilfen über das Maßgeblichkeitsprinzip auch eine wesentliche steuerliche Bedeutung zu.

8.3 Allokation von Corona-Finanzhilfen im Verbund

Bei Unternehmen in einem Verbund kann nur eines der Verbundunternehmen einen Antrag auf Corona-Finanzhilfe für sämtliche Verbundunternehmen stellen.[124] Hierbei werden die für den Antrag notwendigen Unternehmenszahlen auf einer konsolidierten Grundlage erhoben. Demzufolge fließen gerade nicht nur die Zahlen des antragstellenden Unternehmens, sondern alle relevanten Zahlen aus dem antragstellenden Verbund in die Bemessung der Corona-Finanzhilfe dem Grunde sowie der Höhe nach ein. Dem antragstellenden Verbundunternehmen gehen bei Bewilligung dann die entsprechenden Förderzahlungen in voller Höhe und für den gesamten, antragsberechtigten Verbund zu. Im Ergebnis erhält damit ein Unternehmen des Verbunds, nämlich das antragstellende Unternehmen, eine Corona-Finanzhilfe, die wirtschaftlich auf dem Zusammenwirken zahlreicher, unterschiedlicher Faktoren basiert und eine Vielzahl von verbundenen Unternehmen betrifft.

Aus diesem Grund ergibt sich ganz grds. die Frage, inwiefern das antragstellende Unternehmen die erhaltenen Corona-Finanzhilfen an die übrigen Verbundunternehmen weiterzuleiten hat. Dem schließt sich die Frage an, welche Verbundunternehmen die Corona-Finanzhilfen in welcher Höhe ertragsteuerlich zu erfassen haben, denn Corona-Finanzhilfen sind nach wie vor vom Grundsatz her steuerpflichtig.

Hinweis Aufgrund der Tatsache, dass in einem Verbund nur ein Unternehmen den Antrag auf Corona-Förderungen für alle Verbundunternehmen gemeinsam stellt und in der Folge die gesamte Förderung vereinnahmt, stellt sich die Frage, ob, wie und in welcher Höhe der gesamte Förderungsbetrag auf die einzelnen Unternehmen, die im Antrag enthalten sind, zu verteilen ist.

Zu der Frage der Allokation von Corona-Förderungen im Verbund bezog das Finanzministerium Schleswig-Holstein Stellung.[125] Demnach führt die Auszahlung der Corona-Finanzhilfen, die zumindest teilweise als Entschädigung für entgangene Umsätze der operativ tätigen Unternehmen anzusehen sei, in voller Höhe zu einem **steuerpflichtigen Ertrag** bei dem antragstellenden Unternehmen, dem die Gelder zufließen. Hierbei sei anzunehmen, dass in der Praxis die Corona-Finanzhilfen von dem antragstellenden Unternehmen an die verbundenen Unternehmen weitergeleitet werden. Diese **Weiterleitung** sei als betrieblich veranlasst anzusehen, soweit sie nach den Gesamtumständen wirtschaftlich begründet ist. Die Folge sei eine **Aufwandsbuchung** beim antragstellenden und weiterleitenden Unternehmen und eine entsprechende Ertragsbuchung beim

121 Vgl. hierzu und zum folgenden Satz *IDW*, IDW Life 2021 S. 345.

122 Vgl. auch *Haas*, NWB-BB 2021 S. 74 f. NWB UAAAH-71661. *Eggert/Rätke*, BBK 2021 S. 310 NWB SAAAH-73461, sprechen sich dagegen für den Ausweis einer Rückstellung erst zu dem Zeitpunkt aus, zu dem die zuständige Behörde die Rückzahlung ankündigt.

123 Vgl. *Zwirner/Vodermeier/Krauß*, WPg 2021 S. 425.

124 Vgl. zur Begriffsdefinition von verbundenen Unternehmen im Kontext der Corona-Finanzhilfen *Mann*, DStR 2021 S. 651-656.

125 Vgl. hierzu und zum Folgenden Finanzministerium Schleswig-Holstein, KSt-Information Nr. 9/2021 v. 7.5.2021 - VI 313-S 2743-013, DB 2021 S. 1098.

empfangenden verbundenen Unternehmen, das die Umsatzeinbußen erlitten hat. Bei Körperschaften sei im Falle der Weiterleitung von Corona-Finanzhilfen dagegen dann von einer **gesellschaftsrechtlichen Veranlassung** auszugehen, soweit das antragstellende Unternehmen höhere oder geringere Beträge an die verbundenen Unternehmen weiterleitet, als diesen nach den Gesamtumständen wirtschaftlich zustehen, weshalb in diesem Fall zu prüfen sei, inwiefern **verdeckte Einlagen** bzw. **verdeckte Gewinnausschüttungen** vorliegen. Demzufolge dürften u. E. analog auch bei der Weiterleitung von Corona-Finanzhilfen im Verbund im Zusammenhang mit Personengesellschaften angemessene Maßstäbe an deren Verteilung anzulegen sein. Diese Ausführungen des Finanzministeriums Schleswig-Holsteins finden sich nahezu identisch in den vom BMWi und vom BMF herausgegebenen FAQ zu den Corona-Überbrückungshilfen I, II, III und III Plus sowie der November- und Dezemberhilfe.

In den Ausführungen ist nach unserer Leseart eine **Verpflichtung zur zwingenden Weiterleitung** erhaltener Corona-Finanzhilfen an Verbundunternehmen **ebenso wenig unmittelbar ersichtlich wie ein anzuwendender Verteilungsschlüssel**. Zudem ergeben sich aufgrund der Komplexität der Regelungen – sowohl bezogen auf eine Antragsberechtigung im Zusammenhang mit der konkreten Corona-Fördermaßnahme als auch mit der Bemessung der konkreten Förderhöhe – zahlreiche Fragestellungen in der Praxis. Aus diesem Grund sah sich das IDW veranlasst, beim BMF eine Eingabe zur Allokation von Corona-Finanzhilfen im Unternehmensverbund zu initiieren, die den Schluss zulässt, dass das IDW eine Allokation der erhaltenen Corona-Finanzhilfen im Unternehmensverbund für sachgerecht erachtet und deshalb entsprechende Regelungen anregt und mögliche Verteilungsschlüssel diskutiert.[126]

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Verteilung von Corona-Finanzhilfen im Verbund derzeit **nicht abschließend geklärt ist**. Die Ausführungen des Finanzministerium Schleswig-Holstein stellen zumindest klar, dass in den Fällen, in denen eine Weiterleitung von Corona-Finanzhilfen vom antragstellenden Unternehmen an andere verbundenen Unternehmen, die in den konkreten Corona-Förderantrag einbezogen worden sind, erfolgt, diese nicht willkürlich, sondern auf Basis eines wirtschaftlich – und insoweit stets aus der Perspektive des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilenden – begründeten Verteilungsmaßstabs zu erfolgen hat. Diese Ansicht deckt sich grds. mit derjenigen des IDW, wobei das IDW eine Verteilung vom Grundsatz her für sachgerecht erachtet und sich insoweit für eine Verteilungspflicht der Corona-Förderbeträge im Verbund ausspricht.

8.4 Steuerbilanzpolitische Aspekte

Die Verteilung der Corona-Finanzhilfen auf die unterschiedlichen Verbundunternehmen kann hierbei von großer Bedeutung für eine Vielzahl an handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Themenbereiche sein. Aus diesem Grund kann die **Verteilung** von Corona-Finanzhilfen insbesondere auch steuerbilanzpolitisch motiviert sein.

So weist das Finanzministerium Schleswig-Holstein und das IDW darauf hin, dass verdeckte Einlagen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen zu prüfen sind, sofern eine Weiterleitung von Corona-Finanzhilfen erfolgt, die nicht den wirtschaftlichen Begebenheiten der Gesamtumstände entspricht.[127] Aus verdeckten Einlagen bzw. verdeckten Gewinnausschüttungen können sich u. U. negative steuerliche Konsequenzen für den Unternehmensverbund ergeben.

Weiter können nach § 15a EStG Kommanditisten Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, erst künftig und gegen Gewinne aus der Beteiligung verrechnen.[128] Um eine solche Verlustbeschränkung zu vermeiden, sind die Gesellschafter deshalb grds. daran interessiert, nicht an Verlusten zu partizipieren, die über ihre Einlage und über ihre anteiligen bisher erwirtschafteten Gewinne hinausgehen. Besteht ein Unternehmensverbund bspw. u. a. aus einer Kommanditgesellschaft, ist es im Sinn der Gesellschafter, zumindest so viel an Corona-Finanzhilfe der Kommanditgesellschaft zukommen zu lassen, dass kein negatives Eigenkapitalkonto und keine Verlustbeschränkung nach § 15a EStG besteht. Derartige Situationen können sich ggf. gerade in Corona-Zeiten einstellen. Damit stellen sich die entsprechenden Verteilungsfragen auch beim Vorliegen mehrerer Kommanditgesellschaften im Antragsverbund.

Auch auf **ertragsteuerliche Organschaften** kann die Bilanzierung von Corona-Finanzhilfen u. U. Auswirkungen haben. Das im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags abzuführende Ergebnis ermittelt sich hierbei nach handelsrechtlichen Grundlagen und ist auch für steuerrechtliche Zwecke bei einer ertragsteuerlichen Organschaft grds. maßgeblich. Deshalb sind die Erträge aus den Corona-Finanzhilfen zwar ohnehin beim Organträger zu versteuern. Gleichwohl kann bei einer fehlerhaften handelsrechtlichen Bilanzierung bei der Organgesellschaft das Fortbestehen des Gewinnabführungsvertrags und der ertragsteuerlichen Organschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG gefährdet sein.[129] Aus diesem Grund ist auf die zutreffende handelsrechtliche Bilanzierung der Corona-Finanzhilfen im Verbund zu achten.[130] In diesem Zusammenhang ist es von essenzieller Bedeutung, dass die Verteilung der etwaigen Corona-Finanzhilfen nach einem „anerkannten" Maßstab erfolgt bzw. grds. vertretbar ist.

In Anbetracht dieser möglichen Auswirkungen der Verteilung von Corona-Finanzhilfen im Verbund ist unbedingt darauf zu achten, dass eine **angemessene Dokumentation** vorliegt, wie im Verbund mit Corona-Finanzhilfen und deren Weiterleitung umgegangen wird. Denn es bieten sich zwar zum Teil große Ermessensspielräume bei der Frage, inwiefern Corona-Finanzhilfen verteilt werden, und bei der Festlegung von Kriterien für die Weiterleitung von Corona-Finanzhilfen, gleichzeitig kann die Ausübung dieser Ermessensspielräume aber insbesondere bei nicht ausreichender

126 Vgl. *IDW*, Allokation von Corona-Finanzhilfen im Verbund, 23.9.2021.

127 Vgl. Finanzministerium Schleswig-Holstein, KSt-Information Nr. 9/2021 v. 7.5.2021 - VI 313-S 2743-013, DB 2021 S. 1098; *IDW*, Allokation von Corona-Finanzhilfen im Verbund, 23.9.2021, S. 6.

128 Vgl. *Heuermann*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stand: 158. EL August 2021, § 15a Rz. 1.

129 Vgl. hierzu *Krumm*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), KStG, Stand: 158. EL August 2021, § 14 Rz. 147 f.

130 Vgl. auch *Prinz/Ludwig*, DB 2020 S. 1139.

Dokumentation u. U. ein Anknüpfungspunkt für spätere Betriebsprüfungen sein.

Hinweis Derzeit besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Weiterleitung von Corona-Finanzhilfen im Verbund. Sofern eine Weiterleitung erfolgt, hat sich die Verteilung nach den wirtschaftlichen Begebenheiten der zu berücksichtigenden Gesamtumstände im Einzelfall zu orientieren. Aufgrund der großen Ermessensspielräume bei der Weiterleitung von Corona-Finanzhilfen, die grds. in gewissem Ausmaß auch steuerbilanzpolitisch genutzt werden können, und der sich hieran anschließenden handels- und steuerrechtlichen Konsequenzen ist auch auf eine umfangreiche Dokumentation zu achten.

IV. Fazit

Die Geschäftstätigkeit der Unternehmen wurde und wird weiterhin entweder unmittelbar oder mittelbar durch die Corona-Pandemie wesentlich beeinflusst. Die coronabedingten Auswirkungen zeigen sich auch materiell in dem Zahlenwerk der handels- und steuerrechtlichen Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung in einem in Abhängigkeit der jeweiligen Betroffenheit unternehmensspezifischen Ausmaß. Insofern sollte auch auf das Zusammenspiel zwischen Handels- und Steuerbilanz vor dem Hintergrund der coronabedingten Auswirkungen geachtet werden.

Daneben bestehen unterschiedliche steuerbilanzpolitische – zum Teil erst als Reaktion durch den Gesetzgeber auf die Corona-Krise implementierte – Möglichkeiten, auf diese Zahlenwerke und damit auf den steuerlichen Gewinn und auf den durch Steuern hervorgerufenen Liquiditätsabfluss Einfluss zu nehmen.

So obliegt es z. B. dem Stpfl., zu entscheiden, ob – sofern die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind – eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden soll. Zudem ergeben sich gerade in Corona-Zeiten gewisse Ermessensspielräume bei der Frage, inwiefern diese Voraussetzungen vorliegen und in welcher Höhe der Teilwert anzusetzen ist. Auch steht es dem Stpfl. offen, von der jeweils krisenbedingt eingeführten degressiven AfA und Sofortabschreibung für digitale Wirtschaftsgüter Gebrauch zu machen. Auch kann die Frage nach der Auflösung von Bewertungseinheiten Ermessen erfordern.

Daneben bestehen die schon bekannten Möglichkeiten zur Bildung steuerrechtlicher Rücklagen nach Maßgabe von § 6b EStG, R 6.6 EStR und § 7g EStG. Diesbezüglich ist zu bemerken, dass Fristen zur Auflösung bereits gebildeter Rücklagen coronabedingt verlängert wurden.

Auch in Zusammenhang mit der Bilanzierung von Corona-Finanzhilfen bestehen große Ermessensspielräume. Dies ist auch darauf zurückzuführen, dass die Unterstützungsprogramme an sich von einer hohen Dynamik gekennzeichnet sind und mit der Corona-Pandemie in einem nicht vergleichbaren Kontext begeben werden. So bestehen gewisse Freiräume aufseiten des Stpfl., wann die Corona-Finanzhilfen zu bilanzieren und inwiefern sie innerhalb eines Verbundes zu verteilen sind, was aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips mit unmittelbaren steuerlichen Folgen einhergeht.

Die weitere Entwicklung der Pandemiesituation bleibt hinsichtlich der hieraus resultierenden Auswirkungen auf die Steuerbilanz mit Spannung abzuwarten. Unabhängig davon, wann und wie sich die Corona-Krise national und international entwickeln wird, werden die steuerbilanziellen Folgen der Corona-Pandemie in den relevanten Wirtschaftsjahren aber regelmäßig im Fokus der Jahressteuererklärungen stehen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund eines im Rahmen der Krise ggf. deutlich gewordenen Liquiditäts- und Finanzbedarfs.[131] Aus diesem Grund sollten betroffene Unternehmen die ihnen gewährten steuerrechtlichen Erleichterungen stets im Blick haben, auch um von diesen ggf. steuerbilanzpolitisch Gebrauch zu machen. Schlussendlich verdeutlichen die gesetzgeberischen Impulse mit Auswirkungen auf die Steuerbilanz als Reaktion auf die Probleme der Wirtschaft durch die Corona-Pandemie den Stellenwert einer eigenständigen, von der handelsrechtlichen Rechnungslegung losgelösten Steuerbilanzpolitik und deren Wichtigkeit für die Unternehmen. Eine zielorientiert angewandte Steuerbilanzpolitik im Kontext der weitreichenden, keiner Stetigkeit unterliegenden steuerlichen Möglichkeiten kann dazu beitragen, das Unternehmen sicherer durch die Krise zu führen. Insofern ist einer sachgerechten Steuerbilanzpolitik in Krisenzeiten durchaus eine unternehmenswertsteigernde und unternehmensfortführungsfördernde Wirkung zuzusprechen.

AUTOREN

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner
ist Geschäftsführer der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München, und Honorarprofessor an der Universität Ulm. Er beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Grundsatzfragen der nationalen und internationalen (Konzern-)Rechnungslegung sowie mit Fragen der Unternehmensbewertung. Kleeberg vertritt er in verschiedenen Gremien. Hierdurch pflegt die Kanzlei den Transfer zwischen Wissenschaft und Praxis.

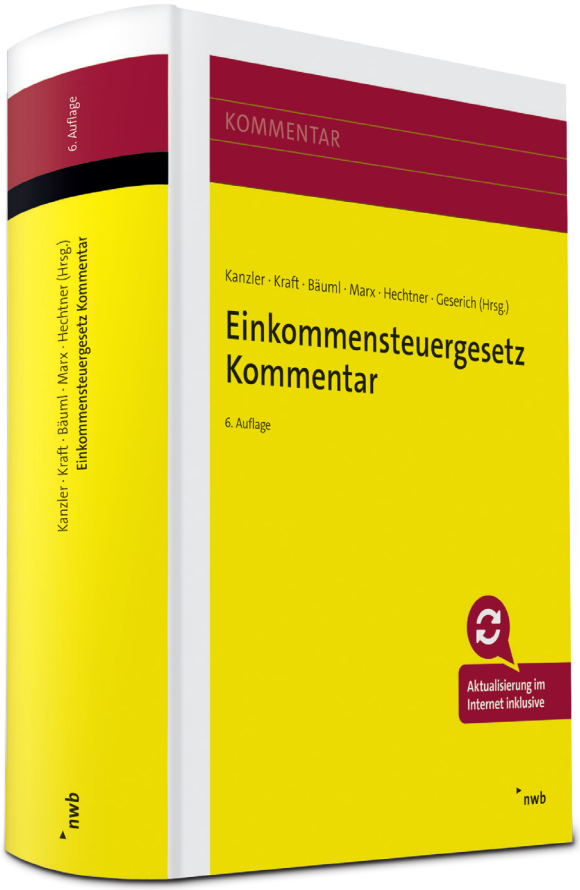
StB Michael Vodermeier
ist Prokurist und Steuerberater der Kanzlei Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München. Er berät mittelständische Unternehmen in steuerlichen Fragestellungen. Darüber hinaus ist er auch in der Wirtschaftsprüfung von mittelständischen Unternehmen und Konzernen tätig. Zudem ist er Autor von diversen Veröffentlichungen zum Bilanz- und Steuerrecht.

Dr. Felix Krauß
arbeitet bei Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München. Er beschäftigt sich mit handels- und steuerrechtlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Beratung und Prüfung mittelständischer Unternehmen. Außerdem veröffentlicht er regelmäßig in ausgewählten Fachzeitschriften.

131 Vgl. *Oehlrich*, DStR 2020 S. 1271.

Einkommensteuer – aktuell, praxisnah und verständlich

EStG-Kommentar mit regelmäßiger Aktualisierung im Internet



Mit dem NWB-Kommentar zum Einkommensteuergesetz haben Sie immer eine Antwort auf einkommensteuerrechtliche Fragestellungen. Topaktuell und praxisgerecht unterstützt er Sie im Tagesgeschäft mit verständlichen Erläuterungen, zahlreichen Abbildungen, Beispielen und Hinweisen sowie der direkten Verlinkung zu Arbeitshilfen und vertiefenden Beiträgen in der NWB Datenbank!

Aktueller Rechtsstand 1.1.2021

Einkommensteuergesetz Kommentar
Kanzler · Kraft · Bäuml · Marx · Hechtner · Geserich (Hrsg.)
6. Auflage · 2021 · Gebunden · 3.600 Seiten · € 199,-
ISBN 978-3-482-**65346**-9
Online-Version und Aktualisierung im Internet inklusive

Bestellen Sie jetzt unter **shop.nwb.de**

Bestellungen über unseren Online-Shop:
Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO_2-neutral.
Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter **www.nwb.de/go/nachhaltigkeit**

nwb GUTE ANTWORT

Impressum

NWB Verlag GmbH & Co. KG
AG Bochum HRA 5124
Eschstr. 22 · 44629 Herne
Fon 02323.141-900 · Fax 02323.141-123
E-Mail: info@nwb.de
Internet: www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen nur mit Zustimmung des Verlages.

Erfolgreich!

Erfolgreiche Steuerplanung ist keine Glückssache!

Die Komplexität und Dynamik des steuerlichen Umfelds erfordert umfangreiche Fachkenntnisse und Vorausschau.

Die Steuergesetzgebung in Deutschland ist geprägt durch eine Fülle an Detailregelungen und unterliegt zudem einem dynamischen Änderungsprozess. Um sicherstellen zu können, dass alle Anforderungen beachtet werden, sind Unternehmen daher auf Spezialisten mit umfangreichen Fachkenntnissen und interdisziplinärer Vernetzung angewiesen. Veränderungen müssen rechtzeitig Beachtung finden – insbesondere auch bei der Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten. Hier gilt es, Optimierungspotenzial zu ermitteln und tragfähige Gestaltungen zu realisieren.

Kleeberg bietet Ihnen eine exzellente Beratung in allen steuerlichen Fragen. Für unsere Mandanten entwickeln wir auf Basis unseres umfassenden, stets aktuellen Know-hows praxistaugliche und dauerhaft tragfähige Lösungen, um mögliche Optimierungen zukunftssicher umzusetzen.

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft
München · Member Crowe Global · www.kleeberg.de

Crowe
Audit / Tax / Advisory

Kleeberg
Tax / Audit / Advisory / Legal