

02. März 2021

Rechnungslegung unter den Rahmenbedingungen der Corona-Pandemie (Ware) / V6

Einleitung

Diese FAQ-Liste gibt Hinweise und Empfehlungen zur Rechnungslegung in der Corona Krise. Sie wurde in Zusammenarbeit der Prüfungsverbände erstellt. Inhaltliche Ergänzungen/Änderungen zur vorherigen Version sind zur schnelleren Übersicht in blauer Schrift gehalten.

Unternehmensindividuelle Fragen sollten unmittelbar mit den für Sie zuständigen Ansprechpartnern bei den Verbänden geklärt werden.

Bitte beachten Sie auch den Fachlichen Hinweis des IDW zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 1 vom 04.03.2020, Teil 2 vom 25.03.2020 und Teil 3 vom 08.04.2020, 1. Update vom 02. Juli 2020, 2. Update vom 21. Dezember 2020, 3. Update vom 28. Januar 2021, 4. Update vom 26. Februar 2021): <https://www.idw.de/idw/im-fokus/coronavirus>.

Einen Schwerpunkt des 3. Updates legte das IDW in den Bereich der Angabepflichten von wesentlichen Unsicherheiten (Frage 2.1.5.) sowie der besonderen Bedeutung detaillierter Analysen für die Beurteilung der Going-Concern-Annahme durch die gesetzlichen Vertreter (Frage 3.4.12.). In dem ebenfalls erschienenen 4. Update ist vor allem auf die Ausführungen des IDW zur handelsrechtlichen Würdigung von Ansprüchen auf bzw. Einzahlungen aus Corona-Finanzhilfen per 31. Dezember 2020 (Frage 2.2.4.) hinzuweisen.

Besonders hinweisen möchten wir auch auf die in die FAQ neu aufgenommenen Fragen zur Insolvenzantragspflicht (Frage 4), zum Ausweis von Ansprüchen auf bzw. Einzahlungen aus Überbrückungs-, November- und Dezemberhilfen (Frage 11), zur bilanziellen Erfassung von Mietzugeständnissen (Frage 12), zum Umgang mit fehlenden Gewinnverwendungsbeschlüssen für 2019 (Frage 28) und der bilanziellen Abbildung von Abschlagzahlungen auf den Gewinn für 2019 (Frage 29).

Es sind noch folgende Hinweise zu geben:

Die Verordnung zur Verlängerung von Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (GesRGenRCOVMVV) ist im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden und am 29. Oktober 2020 in Kraft getreten. Die Geltung diverser Vorschriften wird durch die Verordnung bis zum 31. Dezember 2021 verlängert. In der FAQ-Liste ist diese Verordnung entsprechend berücksichtigt worden.

Mittlerweile liegen auch diverse Veröffentlichungen zu Rechnungslegungsfragen im Zusammenhang mit „Corona“ vor. Auf das bei C.H. Beck kürzlich erschienene Buch „Rechnungslegung in der Corona-Krise“ wird im Folgenden Bezug genommen, ebenso auf den als Beilage zu „Steuern und Betrieb“ im November 2020 erschienenen Beitrag „Jahresabschluss 2020 in der Corona-Pandemie“ von Zwirner, Zimny und Vodermeier.

Der De Gruyter Verlag hat das Online-Update zu Lang/Weidmüller, Genossenschaftsgesetz, bereitgestellt. Das Dokument ist frei zugänglich und kann geteilt werden. Das Update umfasst auch den Anhang "DGRV-Leitfaden Mindestanforderungen an virtuelle General-/Vertreterversammlungen".

https://www.degruyter.com/view/title/533743?rskey=wxFd50&result=1&tab_body=overview

Wir werden die FAQ-Liste bei Bedarf aktualisieren.

Für Fragen stehen wir Ihnen als Ansprechpartner gerne zur Verfügung:

- Baden-Württembergischer Genossenschaftsverband e.V.: WP/StB Christoph Rimpp, christoph.rimpp@bwgv-info.de
- Genossenschaftsverband Bayern e.V.: WP/StB Udo Löw, ULoew@gv-bayern.de
- Genossenschaftsverband - Verband der Regionen e.V.: Ihre zuständigen Abteilungsleiter / WP/StB Christina Weißkirchen, christina.weisskirchen@genossenschaftsverband.de
- Genossenschaftsverband Weser-Ems e.V.: mailto: WP/StB Stefan Reinke, Stefan.Reinke@gwveser-ems.de, WP/StB Udo Brake, Udo.Brake@gwveser-ems.de

A. Grundsätzliches

Bei der Qualifizierung der Auswirkungen des Coronavirus per 31.12.2019 als wertaufhellend oder wertbegründend war zu berücksichtigen, dass die Ausbreitung einen fortdauernden Prozess und nicht ein zeitpunktbezogenes Ereignis darstellt. Da die sprunghafte Ausweitung der Infektionen erst ab dem Januar 2020 aufgetreten ist, ist nach Auffassung des IDW i.d.R. davon auszugehen, dass das Auftreten des Coronavirus als weltweite Gefahr als wertbegründend einzustufen ist und dementsprechend die bilanziellen Konsequenzen erst in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019 zu berücksichtigen sind.

Die diesbezüglichen Ausführungen in dieser FAQ-Liste betreffen somit Jahresabschlüsse, die auf Stichtage nach dem 31. Dezember 2019, beispielsweise den 30. Juni 2020, aufzustellen sind.

Auswirkungen auf zum 31.12.2019 endende Geschäftsjahre betrafen den Nachtragsbericht im Anhang sowie den Risiko- und Prognosebericht im Lagebericht.

B. Fortführung der Unternehmenstätigkeit, Krisenfall

<p>1. Welche Besonderheiten sind bei der Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Anbetracht der Corona-Pandemie zu beachten? Was gilt, wenn nicht mehr von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going-Concern) ausgegangen werden kann?</p>	<p>Bei der Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist die Durchführung von Stützungsmaßnahmen bzw. Gewährung von öffentlichen Unterstützungsleistungen zu berücksichtigen, auch wenn hierfür zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks noch erforderliche rechtliche Schritte ausstehen, da deren Umsetzung erwartet werden kann. Vgl. hierzu auch die Frage 3.4.3. (Berücksichtigung von staatlichen Unterstützungsmaßnahmen) und die Frage 3.4.13. (Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen) im Fachlichen Hinweis des IDW zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, Teil 3, Update 4. Im (Konzern-) Anhang bzw. (Konzern-) Lagebericht ist die Berücksichtigung solcher Maßnahmen zu erläutern.</p> <p>Wenn nicht mehr von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann, ist der Abschluss unter Abkehr von der Going Concern-Annahme in Anwendung der Regelungen des IDW RS HFA 17 Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (z.B. Bewertung unter Liquidationsgesichtspunkten) aufzustellen. Ob eine Aufstellung unter Zugrundelegung der Going Concern-Prämisse vertretbar oder nicht mehr vertretbar ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Sollte die Fortführung der Unternehmenstätigkeit einer Genossenschaft bereits vor Beginn der Corona-Pandemie gefährdet gewesen sein, sind die aktuellen Rahmenbedingungen entsprechend mit großer Sorgfalt hinsichtlich ihrer Auswirkungen einzuschätzen.</p> <p>Für die Beurteilung der Angemessenheit der Going Concern-Annahme gilt eine Ausnahme vom Stichtagsprinzip. Danach ist der Abschluss auch dann unter Abkehr von der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufzustellen, wenn die Ursache für die Abkehr erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten ist.</p>
--	---

<p>2. Welche Auswirkungen hat dies auf die ggf. erforderliche Lageberichterstattung des betreffenden Unternehmens?</p>	<p>Wenn von der Unternehmensfortführung nicht mehr ausgegangen werden kann, ist dies in der Lageberichterstattung deutlich und unter Nennung der Gründe bzw. der Anhaltspunkte darzustellen. Es ist zu erläutern, von welchem Zeitraum, in dem das Vermögen liquidiert und die Schulden beglichen werden sollen, der Vorstand ausgeht. Ferner sind die geplanten Modalitäten der Einstellung des Geschäftsbetriebs mit ihren voraussichtlichen finanziellen Auswirkungen darzustellen.</p> <p>Vgl. auch Frage 14.</p>
<p>3. Ergeben sich im Krisenfall aus dem Genossenschaftsgesetz Pflichten, die ggf. zu beachten sind?</p>	<p>Wenn sich bei Aufstellung der Jahresbilanz oder einer Zwischenbilanz ergibt oder bei pflichtgemäßem Ermessen anzunehmen ist, dass ein Verlust besteht, der durch die Hälfte des Gesamtbetrags der Geschäftsguthaben und die Rücklagen nicht gedeckt ist, so muss der Vorstand unverzüglich die Generalversammlung einberufen und ihr dies anzeigen, vgl. § 33 Abs. 3 GenG. Vgl. dazu auch § 148 GenG Pflichtverletzung bei Verlust.</p> <p>Ausgangspunkt für die Beurteilung, ob ein anzeigepflichtiger Verlust vorliegt, ist i.d.R. ein Quartals-, Zwischen- oder Jahresabschluss. Für die Verlustanzeigebilanz braucht kein Inventar erstellt zu werden, vgl. Deubert/Meyer in Rechnungslegung in der Corona-Krise, S. 223.</p>
<p>4. Wie ist die aktuelle Rechtslage zur Insolvenzantragspflicht?</p>	<p>Mit dem Gesetz zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und zur Begrenzung der Organhaftung bei einer durch die COVID-19-Pandemie bedingten Insolvenz (COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz - COVInsAG) vom 27. März 2020 hatte der Gesetzgeber die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach § 15a InsO und nach § 42 Abs. 2 BGB für durch pandemiebedingt ausgelöste Insolvenzreifen bis zum 30. September 2020 ausgesetzt (BGBl 2020 I, S. 569).</p> <p>In Folge des weiteren Verlaufs der Pandemie und der daraus resultierenden Maßnahmen der Bundesregierung wurde vom Bundestag eine Änderung des COVInsAG dahingehend beschlossen (BGBl. 2020 I, S. 2016), dass die Insolvenzantragspflicht wegen Überschuldung auch für das vierte Quartal 2020 ausgesetzt wurde. Hiermit sollte den Unternehmen auch weiterhin die Möglichkeit gegeben werden, sich im Rahmen außergerichtlicher Verhandlungen zu sanieren und zu finanzieren (Vgl. BT.-Drucks 19/22178). Diese Aussetzung umfasste ausdrücklich nicht die Antragspflicht wegen Zahlungsunfähigkeit gemäß § 17 InsO (Vgl. § 1 Abs. 2 COVInsAG). Zahlungsunfähigkeit ist nach der ständigen Rechtsprechung des BGH gegeben, wenn der Schuldner nicht innerhalb von drei Wochen in der Lage ist, 90 Prozent seiner fälligen Gesamtverbindlichkeiten zu begleichen (BGH, Urteil vom 19. Dezember 2017 – II ZR 88/16)</p> <p>Die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht wegen Überschuldung wurde im Dezember 2020 unter Berufung auf die verzögerte Bewilligung und Auszahlung von „Corona-Hilfen“ schließlich bis zum 31. Januar 2021 verlängert (BGBl. 2020 I, S. 3256, 3292). Von der Regelung umfasst werden alle Geschäftsleiter solcher Schuldner, die im November oder Dezember 2020</p>

	<p>einen Antrag auf die Gewährung finanzieller Hilfeleistungen im Rahmen staatlicher Hilfsprogramme zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie gestellt haben. Vgl. dazu auch den in der Einleitung gegebenen Hinweis. War eine Antragstellung nicht möglich und fällt der Schuldner in den Kreis der Antragsberechtigten, gilt diese Regelung gleichermaßen. Wichtig ist jedoch, dass die Erlangung der Hilfeleistung oder die Beseitigung der Insolvenzreife durch diese nicht aussichtslos ist.</p> <p>Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates am 15.02.2021 eine erneute Anpassung der Frist des § 1 Abs. 3 COVInsAG beschlossen, da aufgrund der andauernden notwendigen Programmierungen an den Antrags- und Abwicklungsstrukturen Auszahlungen der „November-“ und „Dezemberhilfen“ derzeit nur verzögert erfolgen können. Die beschlossenen Änderungen sehen vor, die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bis zum 30. April 2021 zu verlängern, sofern die Hilfe bis zum 28. Februar 2021 beantragt wird (vgl. BGBl 2021 I, S. 237).</p> <p>Es bleibt allerdings zu beachten, dass für die handelsrechtliche Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit weiterhin ein Mindestzeitraum von 12 Monaten ab dem Abschlussstichtag zugrunde zu legen ist.</p> <p>Zu einer darüber hinausgehenden Verlängerung des Prognosehorizonts vgl. Frage 3.4.11 des Fachlichen Hinweises des IDW zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, Teil 3, Update 4.</p>
--	--

C. Grundsatz der Stetigkeit

<p>5. Nach den gesetzlichen Vorschriften sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden beizubehalten. Sind Abweichungen von diesem Grundsatz in Anbetracht der Corona-Pandemie zulässig?</p>	<p>Das IDW vertritt die Auffassung, dass die Folgen des Coronavirus ein gravierendes exogenes Ereignis darstellen, mit eben solchen Auswirkungen sowohl auf die Unternehmen selbst als auch auf ihr Umfeld. Soweit dies im Einzelfall zu einer erheblichen Entwicklungsbeeinträchtigung oder gar einer Krise führt, ist eine Anpassung der bisherigen Bilanzpolitik unter Umständen möglich. Das gilt etwa dann, falls die bisherige Bilanzpolitik zur Legung stiller Reserven geführt hat und dies fortan vermieden werden soll.</p> <p>Auf folgende Punkte soll noch hingewiesen werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Durchbrechungen des Grundsatzes der Stetigkeit müssen im (Konzern-) Anhang angegeben und begründet werden. Die Angaben müssen im Einklang zu den übrigen Angaben im (Konzern-) Anhang und dem (Konzern-) Lagebericht stehen. Zum Willkürverbot siehe auch Frage 6. Der Grundsatz der Stetigkeit wird nicht durchbrochen, wenn aufgrund der Corona-Pandemie beispielsweise außerplanmäßige Abschreibungen in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019 vorzunehmen sind.
---	---

	<ul style="list-style-type: none"> • Insbesondere wenn Ansatz oder Bewertung auf einem Ermessensspielraum beruhen, kann die Abgrenzung zwischen einem Methodenwechsel und einer nicht angabepflichtigen Änderung in der Herleitung mitunter schwierig sein. IDW RS HFA 38, Tz. 10, ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen: Die Veränderung eines Faktors aufgrund geänderter wirtschaftlicher Gegebenheiten oder sachgerechter Schätzung ist als Änderung der Bewertung, nicht aber der Bewertungsmethode einzuordnen. Im Zusammenhang mit den Auswirkungen der Corona-Pandemie wäre hier beispielhaft eine geänderte Schätzung der Höhe von Ausfallraten von offenen Forderungen oder geänderte Wahrscheinlichkeiten hinsichtlich der künftigen Entstehung von oder der Inanspruchnahme aus Verpflichtungen (Rückstellungen/Haftungsübernahmen) zu nennen, vgl. Kliem/ Rimmelsbacher in Rechnungslegung in der Corona-Krise, B. Stichtagsprinzip und Stetigkeitsgrundsätze, Rn. 24 f.
--	--

D. Bilanzierung und Bewertung der Aktiva

<p>6. Welche Besonderheiten sind bei der Bilanzierung und Bewertung der Aktiva vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie zu beachten?</p>	<p>Die Auswirkungen in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019, beispielsweise dem 30. Juni 2020, können vielfältig sein. Beim Anlagevermögen ist an das Erfordernis außerplanmäßiger Abschreibungen zu denken. Davon können insbesondere Sachanlagen (Stilllegungen, mangelnde Kapazitätsauslastung) betroffen sein. Nach hM liegt eine dauernde Wertminderung für Vermögensgegenstände, die der planmäßigen Abschreibung unterliegen, vor, wenn der Stichtagswert den Wert, der sich aus planmäßigen Abschreibungen ergibt, während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer oder in den nächsten fünf Jahren nicht erreichen wird.</p> <p>Das im Juni 2020 verkündete Zweite Corona-Steuerhilfegesetz umfasst auch die befristete Wiedereinführung der degressiven Abschreibung für Abnutzung (AFA) mit dem Faktor 2,5 gegenüber der aktuellen steuerlichen AfA pro Jahr für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens; maximal 25 % des (Rest-)Buchwertes können pro Jahr abgeschrieben werden. Die degressive Abschreibungsmethode darf nach herrschender Meinung in der Handelsbilanz angewendet werden, wenn dadurch der Werteverzehr des Vermögensgegenstands sachgerecht dargestellt wird. Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass von den vorherigen Bewertungsmethoden nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden darf, vgl. auch Frage 5. Die Rückkehr zur linearen (handelsrechtlichen) Abschreibung für diese Vermögensgegenstände dürfte regelmäßig als wertungswidersprüchlich gegenüber der Begründung des vormaligen Wechsels von der linearen zur degressiven Abschreibung einzustufen sein (Willkürverbot). Temporäre Differenzen und daraus entstehende Latenzen sind bei der Abschlusserstellung zu berücksichtigen.</p> <p>Bei der Bewertung des Finanzanlagevermögens ist zu prüfen, inwieweit Wertminderungen vorliegen. Beteiligungen dürfen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung außerplanmäßig abgeschrieben werden, vgl. § 253 Abs. 3 S. 6</p>
---	--

	<p>HGB.</p> <p>Ein niedrigerer Wertansatz aufgrund von Abschreibungen darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (Wertaufholung).</p> <p>Im Umlaufvermögen ist vor allen Dingen an die Forderungsbewertung zu denken. Siehe auch Frage 4 zum Insolvenzthema.</p>
--	--

E. Bilanzierung und Bewertung der Passiva

<p>7. Welche Besonderheiten sind bei der Bilanzierung und Bewertung der Passiva vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie zu beachten?</p>	<p>Die Auswirkungen in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019, beispielsweise dem 30. Juni 2020, betreffen auf der Passivseite vor allem die Rückstellungen. Es sind insbesondere folgende Fälle zu nennen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Der Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist oftmals betroffen. Die schwebenden Geschäfte können zum Beispiel Lieferungen von Gegenständen des Anlage- oder Umlaufvermögens (Kaufverträge, Werkverträge) betreffen. Es sind aber auch Miet-, Pacht- und Leasingverträge zu nennen, sofern der Beitrag, den die Anmietung für den Geschäftserfolg leistet, hinter den zu leistenden Mietzahlungen zurückbleibt (Aufwandsüberschuss). Voraussetzung hierfür ist daher, dass dem schwebenden Geschäft objektiv ermittelbare Beträge zugerechnet werden können und es sich um eine Außenverpflichtung handelt. (vgl. Deubert/Lewe in Rechnungslegung in der Corona-Krise, G. Einfluss der Corona-Krise auf die Bildung von Rückstellungen, Rn. 13 f.) Die schwebenden Geschäfte können sowohl die Absatz- als auch die Beschaffungsseite betreffen. Warentermingeschäfte dürften über das gewöhnliche Maß hinaus mit Risiken verknüpft sein.• Ferner ist auch an Rückstellungen im Zusammenhang mit Restrukturierungen (Abfindungen u.a.) sowie an Garantie- und Kulanzrückstellungen zu denken.• Umsatzausfälle können sich in den Rückstellungen für Boni, Provisionen etc. niederschlagen.• Ferner sind Rückstellungen im Personalbereich (Urlaub, Überstunden, Gleitzeit) zu nennen.
--	---

F. Gewinn- und Verlustrechnung/Erfolgsrealisierung

<p>8. Wie sind im Zuge der Corona-Krise Kurzarbeitergeld und Erstattungen von Sozialversicherungsbeiträgen in der GuV zu erfassen?</p>	<p>Das Kurzarbeitergeld stellt aus Sicht des Arbeitgebers einen sog. durchlaufenden Posten dar. In der Gewinn- und Verlustrechnung ist weder ein Aufwand noch ein Ertrag aus der Zahlungsabwicklung zwischen Arbeitnehmer und der Agentur für Arbeit zu erfassen. Entsprechend den monatlichen Zahlungen an die Arbeitnehmer ist eine Forderung gegenüber der Agentur für Arbeit zu aktivieren, auch wenn der zugehörige Leistungsbescheid noch nicht erlassen worden ist. Der Anerkennungsbescheid sollte regelmäßig vorliegen.</p> <p>Im Zusammenhang mit der Zahlung von Kurzarbeitergeld von der Agentur für Arbeit dem Arbeitgeber gewährte Erstattungen von Sozialversicherungsbeiträgen: Der Arbeitgeber hat (im Unterschied zum Kurzarbeitergeld) einen eigenen unmittelbaren Anspruch gegenüber der Agentur für Arbeit. Handelsrechtlich handelt es sich bei dem Erstattungsanspruch um eine nicht rückzahlbare Zuwendung, die erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den sonstigen betrieblichen Erträgen zu erfassen ist. Es liegt ein öffentlicher Aufwandszuschuss vor. Aufwandszuschüsse, die periodengerecht vereinnahmt werden und einem einzigen Primäraufwand (in diesem Fall Personalaufwand) direkt zuordenbar sind, können (Wahlrecht) direkt bei den betreffenden (Personal-)Aufwendungen gekürzt werden, vgl. IDW St/HFA 1/1984, Abschn. 2 d2. Die Behandlung der Erstattungen der Sozialversicherungsbeiträge ist im (Konzern-) Anhang zu erläutern, vgl. Kliem/Müller in Rechnungslegung in der Corona-Krise, I. Bilanzierung von konjunkturellem Kurzarbeitergeld, Rn.14f.</p> <p>Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld stellen laufenden Personalaufwand dar.</p>
--	--

<p>9. Nach dem Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie steht Mietern für im Zeitraum vom 01.04. bis 30.06.2020 fällige Mieten ein (befristetes) Leistungsverweigerungsrecht zu, sofern die Nichtleistung auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht. Die Mietschulden müssen jedoch bis zum 30.06.2022 beglichen werden. Wie sind diese gestundeten Mietansprüche in Jahresabschlüssen, die auf Stichtage im Jahr 2020, zum Beispiel den 30. Juni 2020, aufgestellt werden, zu behandeln?</p>	<p>Solange die Bonität des Mieters nicht nachhaltig beeinträchtigt und daher mit einem späteren Eingang der gestundeten Mietzahlungen zu rechnen ist, sind die Mieterträge gemäß der ursprünglichen Vereinbarung zu realisieren und als Forderung (ggf. zzgl. Verzugszinsen) auszuweisen, wenn der Anspruch zivil- und bilanzrechtlich entstanden ist. Die Werthaltigkeit der Forderung ist regelmäßig zu überprüfen.</p>
<p>10. Wie sind Entschädigungszahlungen an Mitarbeiter nach dem Infektionsschutzgesetz in der GuV zu behandeln?</p>	<p>Der Arbeitgeber fungiert - wie auch beim Kurzarbeitergeld - nur als Zahlstelle. Folglich sind Verdienstauffallentschädigungen nach dem Infektionsschutzgesetz als durchlaufender Posten zu behandeln. Entsprechend den monatlichen Zahlungen an die Arbeitnehmer ist eine Forderung an die zuständige Behörde zu aktivieren. Sofern die Auszahlung der Verdienstauffallentschädigung an die Arbeitnehmer aus Gründen der Praktikabilität als Personalaufwand erfasst wird, muss die Erstattung durch die zuständige Behörde mit dieser Auszahlung verrechnet werden (Nettoausweis im Personalaufwand).</p> <p>Die vorstehenden Ausführungen zur Erfassung der Verdienstauffallentschädigungen nach dem IfSG als durchlaufender Posten gelten gleichermaßen auch für die damit in Zusammenhang stehenden Sozialversicherungsbeiträge nach § 57 Abs. 1, 2 und 6 IfSG. Der Arbeitgeber hat zwar für den Zeitraum, in dem er die Entschädigung für die zuständige Behörde auszahlt, auch die damit in Zusammenhang stehenden Sozialversicherungsbeiträge abzuführen. Beitragspflichtig ist jedoch die zuständige Behörde. Sie hat die Sozialversicherungsbeiträge in voller Höhe allein zu tragen und dem Arbeitgeber die abgeführten Beiträge zu erstatten (§ 57 Abs. 1 Satz 3 und 4 sowie Abs. 2 Satz 2 und Abs. 6 i.V.m. Abs. 1, Satz 3 und 4 IfSG).</p>

<p>11. Wann und wie sind Ansprüche auf bzw. Einzahlungen aus Überbrückungs-, November- und Dezemberhilfen im handelsrechtlichen Abschluss per 31.12.2020 auszuweisen?</p>	<p>Bei den Überbrückungs-, November- und Dezemberhilfen handelt es sich um nicht rückzahlbare Zuwendungen der öffentlichen Hand, die handelsrechtlich gemäß IDW St/HFA 1/1984 zu bilanzieren sind und auf die der Antragsteller keinen (zivilrechtlichen) Rechtsanspruch hat (Billigkeitsleistung). Die Aktivierung eines Anspruchs auf die Gewährung einer Billigkeitsleistung als „sonstiger Vermögensgegenstand“ setzt voraus, dass die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag durch den Bilanzierenden erfüllt sind und die Zuwendung bis zur endgültigen Aufstellung des Abschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist.</p> <p>Ist die Bewilligung von Billigkeitsleistungen bereits vor dem Vorliegen eines Bewilligungsbescheids zum Abschlussstichtag so gut wie sicher, z.B. weil die zuständige Behörde kaum Ermessensspielraum hat und ist insgesamt von genügend Haushaltsmitteln auszugehen, dann rechtfertigen diese besonderen Umstände ausnahmsweise die bilanzielle Behandlung der Zuwendung bereits vor deren Bewilligung. Nach Auffassung des IDW ist es in der aktuellen Pandemie-Lage vertretbar, bis auf Weiteres von dem Vorliegen solcher besonderen Umstände auszugehen. (Vgl. Frage 2.2.4. des fachlichen Hinweises des IDW Teil 3, Update 4). Folgt man dieser Auffassung, sind Zuwendungen, auf die kein Rechtsanspruch besteht, bilanziell so zu behandeln wie solche, auf die ein Rechtsanspruch besteht. Nach IDW ST/HFA 1/1984, Abschn. 2.b) Abs. 1 S.2 wäre demnach ein „sonstiger Vermögensgegenstand“ zu aktivieren, sofern das Unternehmen am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird.</p> <p>Die Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen muss hinreichend sicher sein. Ein Indikator kann im Falle solcher Corona-Finanzhilfen, bei denen nach den Förderbedingungen nur eine Antragstellung durch einen sog. Prüfenden Dritten (WP, vBP, StB, RA) erfolgen kann, auch eine fristgerechte Antragstellung bis zum Aufstellungszeitpunkt des Abschlusses sein.</p> <p>Bereits zugeflossene Abschlagszahlungen sind für den Fall, dass nicht mit hinreichender Sicherheit von der Bewilligung der Corona-Finanzhilfe ausgegangen werden kann, unter den „sonstigen Verbindlichkeiten“ zu passivieren.</p> <p>Die vereinnahmten Zuwendungen sind, mangels Gegenleistung, erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen.</p> <p>Für weitere Hinweise und Beispiele vgl. Frage 2.2.4. des fachlichen Hinweises des IDW Teil 3, Update 4.</p>
<p>12. Wie sind Mietzugeständnisse bei einem nach HGB bilanzierenden Mieter zu erfassen?</p>	<p>Es ist wie folgt zu differenzieren:</p>

	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fall 1 (Nachträgliches Mietzugeständnis): Wenn die Miete bereits gezahlt war, entsteht beim Mieter ein Rückzahlungsanspruch gegen den Vermieter; es ist ein sonstiger betrieblicher Ertrag zu erfassen. Wenn der Mieter den Mietzins noch schuldet, ist die Schuld ertragswirksam auszubuchen. Die Erfassung eines negativen Mietaufwands ist in jedem Fall unzulässig. 2. Fall 2 (Im Voraus gewährtes Mietzugeständnis): Die Mietminderungen schlagen sich beim Mieter in einem verringerten Mietaufwand nieder. <p>Zu weiteren Einzelheiten – Anhangangaben, ggf. auf den letzten Abschlusstichtag zurückwirkende Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen, Mietvorauszahlungen – wird auf Frage 2.3.14 des fachlichen Hinweises des IDW Teil 3, Update 4, verwiesen.</p>
--	---

G. Anhang und Konzernanhang

<p>13. Nach § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB sind Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres in der Nachtragsberichterstattung mit ihren finanziellen Auswirkungen anzugeben. Sind die mit der Corona-Pandemie verbundenen Auswirkungen als ein solcher Vorgang von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres im Anhang anzugeben?</p>	<p>Die folgenden Ausführungen nehmen die Rechnungslegung für Geschäftsjahre in den Blick, die am 30. Juni 2020 oder später enden.</p> <p>In Jahresabschlüssen für Geschäftsjahre, die am 30. Juni 2020 oder später enden, hat die Corona-Pandemie für die Nachtragsberichterstattung nur dann Bedeutung, wenn nach dem Schluss des Geschäftsjahrs wiederum Vorgänge von besonderer Bedeutung im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie zu verzeichnen sind. Zu denken ist hier beispielsweise an einen regionalen Lockdown, der wesentliche Auswirkungen auf das berichtende Unternehmen hat.</p> <p>Kleine Genossenschaften sind zwar von der Nachtragsberichterstattung nach § 285 Nr. 33 HGB befreit; wenn die betreffenden Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahrs jedoch mit Zweifeln an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit einhergehen, sind entsprechende Anhangangaben zu machen, vgl. auch Frage 1 und 14.</p>
---	--

	<p>Bezogen auf ein am 31. Dezember 2019 endendes Geschäftsjahr liegen hinsichtlich der Corona-Pandemie wertbegründende und nicht werterhellende Ereignisse vor. Diese haben in der Regel keine Auswirkungen auf die Bilanz und GuV, sind aber bei besonderer Bedeutung im (Konzern-) Anhang anzugeben.</p> <p>Im Regelfall war ist nach § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB eine Anhangangabe hinsichtlich der mit der Corona-Pandemie verbundenen Auswirkungen als Vorgang von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres erforderlich. Je später der Jahresabschluss aufgestellt worden ist, desto umfassender hat eine Berichterstattung zu erfolgen.</p>
<p>14. Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre, die am 30. Juni 2020 oder später enden, können von der Corona-Pandemie vielfältig betroffen sein. Welche Anhangangaben bedürfen besonderer Beachtung?</p>	<p>Nach § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB müssen im Anhang Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben und begründet werden; deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen. Vgl. dazu auch Frage 4 zum Grundsatz der Stetigkeit. Zum Konzernanhang wird auf § 313 Abs. 1 Nr. 2 HGB (Abweichungen von Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden) verwiesen.</p> <p>(Konzern-) Anhangangaben sind ggf. auch im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit erforderlich, vgl. Frage 1. Es ist ferner zu verweisen auf</p> <ul style="list-style-type: none"> • Frage 12 (Nachtragsberichterstattung), • Frage 14 (Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken), • Frage 19 (Anpassungsbedarf in Anhang und Lagebericht), • Frage 22 (Ergebnisverwendungsvorschlag) und • Frage 29 (Inanspruchnahme Konsolidierungswahlrecht). <p>Weitere Anhangangaben können insbesondere betreffen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Angaben zu Restlaufzeiten von Verbindlichkeiten (§ 285 Nr. 1 HGB), • Angaben zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB), • Angaben zu Haftungsverhältnissen und einer ggf. erhöhten Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (§§ 251, 268 Abs. 7 i.V.m § 285 Nr. 27 HGB) • Angaben zur unterbliebenen außerplanmäßiger Abschreibung nach § 253 Abs. 3 S. 6 HGB für Finanzinstrumente des Anlagevermögens, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden (§ 285 Nr. 18 HGB)

	<ul style="list-style-type: none"> • Angabe jeweils des Betrags und der Art der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 285 Nr. 31), • Erläuterung der aperiodischen Aufwendungen und Erträge hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 285 Nr. 32, betrifft nur große Genossenschaften). <p>Nach Jahresabschluss 2020 in der Corona-Pandemie von Zwirner, Zimny und Vodermeier ist eine Abschlagszahlung im Anhang im Rahmen des Gewinnverwendungsvorschlags nach § 285 Nr. 34 anzugeben, wenn der Abschluss im Zeitpunkt der Aufsichtsratszustimmung noch nicht geprüft ist. Kleine Genossenschaften brauchen die Angabe nicht zu machen.</p>
--	--

H. Lagebericht und Konzernlagebericht

<p>15. In der Lageberichterstattung, sofern erforderlich, ist insbesondere über bestandsgefährdende Risiken zu berichten (vgl. DRS 20.148), ggf. durch Bezugnahme auf die entsprechenden Angaben im Abschluss. Welche konkreten Beurteilungsmaßstäbe sind hierbei zugrunde zu legen?</p>	<p>Zur Lageberichterstattung soll vorweg folgender Hinweis gegeben werden: Auch im Lagebericht ist die Form der Darstellung stetig beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wg. besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Abweichungen von den Berichterstattungsgrundsätzen des Vorjahrs sind offenzulegen.</p> <p>Kleine Genossenschaften, die keinen Lagebericht aufstellen, haben eine Berichterstattung über sog. bestandsgefährdende Risiken in den Anhang aufzunehmen. Bei Kleinstgenossenschaften ohne Anhang und Lagebericht ist diese Berichterstattung z.B. unterhalb der Bilanz wiederzugeben.</p> <p>Wie bereits gesagt ist der Kreis der angesprochenen Unternehmen sehr heterogen. Es sollte besser als zu Beginn der Corona-Pandemie erkennbar sein, ob aufgrund der Corona-Pandemie bestandsgefährdende Risiken entstanden sind, beispielsweise durch Insolvenzen von Großkunden oder Wegbrechen von Geschäftsfeldern.</p>
<p>16. Ist im Risikobericht auf die Entwicklungen rund um das Coronavirus einzugehen?</p>	<p>Eine Berichtspflicht im Risikobericht besteht,</p> <ul style="list-style-type: none"> • wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu wesentlichen negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen der Genossenschaft führen können, • es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und • andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage der Genossenschaft vermittelt wird (vgl. DRS 20.11 und 20.146 ff.; zum Erfordernis der Berücksichtigung von nach dem Schluss des Berichtszeitraums neu aufgetretenen Risiken vgl. DRS 20.155).

	<p>Durch die anhaltende Situation und die dadurch weiterhin veränderten Rahmenbedingungen (Lockdowns usw.) wird bei vielen Genossenschaften eine Berichtspflicht auch bei Lageberichten für am 30. Juni 2020 oder zu späteren Stichtagen endende Geschäftsjahre im Risiko- oder auch Chancenbericht anzunehmen sein.</p>
17. Wie sind die Auswirkungen der Corona-Pandemie im Prognosebericht zu berücksichtigen?	<p>Die folgenden Ausführungen nehmen die Rechnungslegung für Geschäftsjahre in den Blick, die am 30. Juni 2020 oder zu Stichtagen im dritten Quartal 2020 enden.</p> <p>Für am 30. Juni 2020 und später endende Geschäftsjahre sollte für das einzelne Unternehmen auf der Grundlage der gemachten Erfahrungen in der Regel eine Einschätzung möglich sein, welche weitere Entwicklung unter den Vorzeichen der Corona-Pandemie zu erwarten ist.</p> <p>Das IDW hat eine Systematisierung von Unternehmen in der Corona-Pandemie entwickelt. Danach lassen sich fünf Kategorien von Unternehmen unterscheiden:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Das Unternehmen ist weder positiv noch negativ von der Krise betroffen.2. Das Unternehmen ist Profiteur der Krise.3. Während der Krise müssen zwar Einbußen hingenommen werden; diese können aber nach der Krise vollständig kompensiert werden.4. Die negativen Auswirkungen der Pandemie können nur teilweise kompensiert werden. Das IDW nennt hier als Beispiel Unternehmen der Tourismusbranche.5. In der letzten Kategorie sind Unternehmen angesiedelt, die mit dem bisherigen Geschäftsmodell voraussichtlich nicht dauerhaft überlebensfähig sein werden. <p>Das Raster bietet auch eine Orientierung für die Ausrichtung der Prognoseberichterstattung. Während es bei den Unternehmen der Kategorie 1 bis 3 keine besonderen Fragestellungen gibt, sind die Unternehmen der Kategorie 4 und 5 mit besonderen Herausforderungen konfrontiert, die im Einzelfall auch die Frage nach der Fortführung der Unternehmenstätigkeit umfassen.</p>

I. Feststellung des Jahresabschlusses, Abschlagszahlungen

<p>18. Mit dem "Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht" wurden besondere Vorschriften im Genossenschaftsgesetz verankert, um die Corona-Krise besser bewältigen zu können. Die Vorschriften sind auf Jahresabschlussfeststellungen und Abschlagszahlungen anzuwenden, die in den Jahren 2020 und 2021 erfolgen.</p>	<p>Der Aufsichtsrat kann (anstelle der General- bzw. Vertreterversammlung) den Jahresabschluss feststellen.</p> <p>Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, mit Zustimmung des Aufsichtsrats nach pflichtgemäßem Ermessen eine Abschlagszahlung auf eine zu erwartende Auszahlung eines Auseinandersetzungsguthabens eines ausgeschiedenen Mitglieds (siehe nächste Frage) oder auf eine an ein Mitglied zu erwartende Dividendenzahlung zu leisten.</p> <p>Die Abschlagszahlung auf die zu erwartende Dividendenzahlung unterliegt den Beschränkungen des § 59 Abs. 2 AktG. Danach darf die Abschlagszahlung maximal 50 % des Jahresüberschusses nach Abzug der gesetzlich oder satzungsgemäß vorgeschriebenen Rücklagenzuführung betragen. Unabhängig davon darf die Abschlagszahlung maximal in Höhe der Hälfte des vorjährigen Bilanzgewinns erfolgen.</p> <p>Nach den Erläuterungen in Hüffer/Koch, Aktiengesetz, 14. Aufl. 2020 ist im Zusammenhang mit Abschlagszahlungen Folgendes entsprechend zu beachten:</p> <p>Vorläufiger Jahresabschluss für das vergangene Geschäftsjahr (beispielsweise GJ 2020) muss Jahresüberschuss ergeben. Überschlagsrechnungen oder gar Schätzungen genügen nicht. Erforderlich sind Bilanz und GuV nach den geltenden Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsvorschriften einschließlich GoB. Vorläufig heißt, dass Prüfung und Feststellung noch offen sein können und dass Anhang und Lagebericht (§§ 264, 284, 289 HGB), sofern erforderlich, noch nicht vorliegen müssen.</p> <p>Jahresüberschuss: Gewinnvortrag und Entnahmen aus Rücklagen dürfen nicht berücksichtigt werden. Der Höhe nach beschränkt sich zulässige Abschlagszahlung erstens auf Hälfte des Jahresüberschusses abzüglich Dotierung der Ergebnissrücklagen, zweitens („außerdem“) auf Hälfte des vorjährigen Bilanzgewinns (in Fortsetzung des Beispiels GJ 2019).</p>
<p>19. Kann das Auseinandersetzungsguthaben ausnahmsweise ohne Feststellung des Jahresabschlusses zumindest teilweise ausbezahlt werden? Wie sind diese Abschlagszahlungen buchhalterisch zu erfassen?</p>	<p>Der Vorstand darf in den Jahren 2020 und 2021 mit Zustimmung des Aufsichtsrats nach pflichtgemäßem Ermessen eine Abschlagszahlung auf eine zu erwartende Auszahlung eines Auseinandersetzungsguthabens eines ausgeschiedenen Mitglieds leisten (§ 3 Abs. 4 des Gesetzes über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie). Ein solcher Abschlag darf jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen (vgl. dazu Frage 17) ausbezahlt werden.</p> <p>Die Abschlagszahlung führt nicht zu einer Kürzung der unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisenden Auseinandersetzungsguthaben. Sie ist als Forderung im Posten "Sonstige Vermögensgegenstände" zu erfassen.</p> <p>Es ist zu erwarten, dass diese Sonderermächtigung nur dann Anwendung findet, wenn von der gesetzlich geregelten Sonderkompetenz des Aufsichtsrates, wonach dieser in den Jahren 2020 und 2021 den Jahresabschluss feststellen darf, kein</p>

	<p>Gebrauch gemacht wird. Hat der Aufsichtsrat den Jahresabschluss innerhalb des üblichen Zeitrahmens festgestellt, erfolgt die Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens auf "normalem" Weg.</p> <p>Die genossenschaftliche Rückvergütung ist von der Sonderregelung nicht umfasst; sie ist auszahlbar, wenn der Anspruch fällig ist, vgl. Lang/ Weidmüller § 3 Art. 2 COVID 19 AbmG Rdn. 40.</p>
20. Was ist zu beachten, wenn Abschluss und Lagebericht bereits fertiggestellt und datiert sind?	<p>Bei Ereignissen nach dem Bilanzstichtag bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks, die sich auf die Rechnungslegung wesentlich auswirken, muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob diese zutreffend berücksichtigt wurden. Auch wenn Abschluss und Lagebericht bereits fertiggestellt und datiert sind, ist zu beachten, dass sich vor dem Hintergrund der rasanten Entwicklung Anpassungsbedarf in Anhang und Lagebericht bis zum Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks ergibt. Dies gilt entsprechend auch dann, wenn kein Bestätigungsvermerk zu erteilen ist.</p> <p>Gemäß fachlichem Hinweis des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) vom 25.03.2020 sind jedenfalls solche prognose- und risikoberichtsrelevanten Erkenntnisse und Ereignisse noch im Lagebericht zu berücksichtigen, die zwischen dem Zeitpunkt der (in diesem Fall nur vorläufigen) Beendigung der Aufstellung des Lageberichts und der Erteilung des Bestätigungsvermerks erlangt werden bzw. eintreten.</p>
21. Kann der Aufsichtsrat in der Prüfungsschlusssitzung den Jahresabschluss auf der Grundlage des vorläufigen Prüfungsberichtes feststellen?	<p>Die vorherige Prüfung des Jahresabschlusses durch den Prüfungsverband ist bei Genossenschaften, die zwar nach den Vorschriften des GenG prüfungspflichtig, aber nicht testatpflichtig sind, keine Voraussetzung für seine Feststellung.</p> <p>Für den Feststellungsbeschluss des Aufsichtsrates kann sich beispielsweise folgende Formulierung anbieten:</p> <p>"Der Aufsichtsrat hat aufgrund der derzeitigen besonderen Situation gemäß § 3 Abs. 3 des Gesetzes über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie in der Aufsichtsratssitzung vom TT.MM.JJJJ den [optional: aufgestellten und durch den (Prüfungsverband) geprüften] Jahresabschluss zum ... festgestellt." Der festgestellte Abschluss sollte dem Protokoll als Anlage beigefügt werden.</p>

<p>22. Gemäß § 38 Abs. 1 S. 5 GenG hat der Aufsichtsrat den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Deckung des Jahresfehlbetrags zu prüfen. Über das Ergebnis der Prüfung hat er der Generalversammlung vor der Feststellung des Jahresabschlusses zu berichten.</p> <p>Entfällt die Berichtspflicht für den Fall, dass der Aufsichtsrat den Jahresabschluss feststellt?</p>	<p>Die Berichtspflicht des Aufsichtsrats gemäß § 38 Abs. 1 S. 5 GenG bleibt von den Vorschriften des Gesetzes über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie unberührt. Somit ist über das Ergebnis der Prüfung gegenüber der GV / VV auch im Falle einer vorherigen Feststellung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat zu berichten. Es empfiehlt sich, die Beschlussfassung über die Feststellung des Jahresabschlusses in den Bericht des Aufsichtsrats aufzunehmen.</p>
<p>23. Kann der Vorstand auf der (virtuellen) GV / VV einen Ergebnisverwendungsvorschlag einbringen, der vom Ergebnisverwendungsvorschlag im geprüften (und ggf. bereits festgestellten) Jahresabschluss abweicht? Siehe auch Frage 10 in FAQ Ware Prüfung.</p>	<p>Hat der Aufsichtsrat den Jahresabschluss gemäß § 3 Abs. 3 des Gesetzes über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie bereits festgestellt, so kann auch der Vorstand in der nachgelagerten GV / VV einen in Bezug auf die Ergebnisverwendung abweichenden Vorschlag unterbreiten. Eine vom Ergebnisverwendungsvorschlag im Anhang des Abschlusses abweichende Beschlussfassung ändert den festgestellten Abschluss nicht.</p> <p>Wenn hingegen die GV / VV gleichzeitig auch den Jahresabschluss feststellt und anschließend in der gleichen Versammlung über die Ergebnisverwendung beschließt, so sollte ein abweichender Vorschlag zur Ergebnisverwendung vom Aufsichtsrat oder einem Mitglied bzw. Vertreter in der GV / VV eingebracht werden. Sollte in diesem Fall der Vorstand einen abweichenden Vorschlag zur Ergebnisverwendung unterbreiten, so müssen zuvor die hieraus resultierenden rechtlichen Folgewirkungen im Hinblick auf Bilanzierung und Abschlussprüfung untersucht werden.</p>
<p>24. Gibt es eine Fristverlängerung bezüglich der Offenlegung im Bundesanzeiger?</p>	<p>Grundsätzlich besteht die gesetzliche Offenlegungsfrist von 12 Monaten nach § 339 HGB weiterhin fort. Nach dem letzten Stand ist die Offenlegungsfrist faktisch nochmals bis zum 05.04.2021 verlängert worden.</p> <p>https://www.bundesjustizamt.de/DE/Themen/Ordnungs_Bussgeld_Vollstreckung/Jahresabschluesse/Jahresabschluesse_node.html</p>

<p>25. Mit welchen Folgen ist zu rechnen, wenn eine Genossenschaft den Jahresabschluss und ggf. Lagebericht nicht in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufstellt?</p>	<p>Gemäß § 336 Abs. 1 S. 2 HGB sind Jahresabschluss und Lagebericht einer Genossenschaft in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen.</p> <p>Durch die Auswirkungen des Coronavirus kann es aus unterschiedlichen Gründen zu Verzögerungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses kommen. Daraus kann die faktische Unmöglichkeit zur Einhaltung der gesetzlichen Fristen resultieren. Das HGB sieht keine expliziten Sanktionen bei Verstößen gegen die Aufstellungsfristen vor.</p> <p>Ein Verstoß gegen die Aufstellungsfristen ist unter bestimmten Voraussetzungen strafbewehrt; aufgrund einer unverschuldeten faktischen Unmöglichkeit, einen Jahresabschluss fristgerecht aufzustellen, entfällt der herrschenden Auffassung folgend jedoch der Straftatbestand.</p>
<p>26. Welchen Folgen hat es, wenn die Generalversammlung nicht in den ersten sechs Monaten des Geschäftsjahrs stattfinden kann?</p>	<p>Die Sechsmonatsfrist des § 48 Abs. 1 S. 3 GenG ist nicht aufgehoben worden. Allerdings wurde in der Begründung des Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht klargestellt, dass eine Versäumung der Sechsmonatsfrist des § 48 Abs. 1 S. 3 GenG keine Sanktionen zur Folge hat und die Fristeneinhaltung auch nicht mit einem Zwangsgeld nach § 160 GenG erzwungen werden kann. Mangels Verschulden des Vorstands soll dies im Rahmen der genossenschaftlichen Pflichtprüfung auch nicht dazu führen, dass die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung in Zweifel gezogen werden könnte.</p>
<p>27. Welche Folgen hat es, wenn vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie auf die Einberufung einer Generalversammlung verzichtet wird?</p>	<p>Die Generalversammlung hat, wie bereits erläutert, grundsätzlich in den ersten sechs Monaten des Geschäftsjahrs stattzufinden, vgl. § 48 Abs. 1 S. 3 GenG.</p> <p>Die Generalversammlung ist das Organ, in dem die Mitglieder ihre gesellschaftsrechtlichen Rechte ausüben, vgl. § 43 Abs. 1 GenG. Sie kann als „oberstes Willensbildungs- und Entscheidungsorgan“ der eG bezeichnet werden (Lang/Weidmüller). Die Durchführung einer jährlichen GV/VV ist Kernbestandteil der genossenschaftlichen Governance.</p> <p>Der Gesetzgeber hat vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie lediglich die Möglichkeit einer virtuellen Beschlussfassung der GV/VV im Jahr 2020 (beziehungsweise 2021 kraft Verordnung) eröffnet. Abzulehnen ist die Vorstellung, dass die Einberufung einer Versammlung ausnahmsweise im freien Ermessen von Vorstand und Aufsichtsrat liegt. Vielmehr besteht unverändert die Pflicht, so zeitnah wie möglich eine Versammlung durchzuführen. Die Sorgfaltspflichten verlangen von Vorstand und Aufsichtsrat die intensive Prüfung aller Möglichkeiten zur Durchführung einer Versammlung.</p> <p>Die Nichtdurchführung einer Generalversammlung führt zur Einschränkung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, es sei denn, dass der seltene Einzelfall vorliegt, in dem externe Umstände die Durchführung einer Generalversammlung faktisch unmöglich machen. Auch in diesem Fall obliegt dem Abschlussprüfer die Beurteilung, ob die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung einzuschränken ist.</p>

	Die Einschränkung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung kann für den Vorstand mit haftungsrechtlichen Konsequenzen verbunden sein.
28. Welche Folgen ergeben sich für die Gewinnverwendung, wenn im Jahr 2020 kein Gewinnverwendungsbeschluss für das Jahr 2019 gefasst worden ist (Geschäftsjahr gleich Kalenderjahr)? Eine General- /Vertreterversammlung konnte nicht stattfinden.	<p>In den Fällen, wo der Jahresabschluss 2020 noch nicht festgestellt worden ist, kann ein Gewinnverwendungsbeschluss für das Jahr 2019 nachgeholt werden; die mit Ablauf des Jahres 2019 ausgeschiedenen Mitglieder partizipieren in diesem Fall an der Gewinnverteilung.</p> <p>Der Gewinnverwendungsbeschluss im Jahr 2021 kann sich nach Feststellung des Jahresabschlusses 2020 nur auf die Gewinnverteilung für das Geschäftsjahr 2020 und nicht (auch) auf die Verwendung des Gewinns aus dem Jahr 2019 beziehen (keine „Nachholung“ nach Feststellung). Der Gewinn des Jahres 2019 wird als Gewinnvortrag in das Jahr 2020 übertragen und im Jahr 2021 über den („kumulierten“) Überschuss des Jahres 2020 beschlossen, vgl. dazu eine Entscheidung des OLG Frankfurt/M. aus dem Jahr 2017 und aktienrechtliche Literatur. Die mit Ablauf des Jahres 2019 ausgeschiedenen Mitglieder partizipieren in diesem Fall nicht an der Gewinnverteilung für das Jahr 2020.</p> <p>Man wird hier sorgfältig prüfen müssen, ob die satzungsmäßige Rücklagenbildung korrekt erfolgt. Möglicherweise ist bereits im Jahresabschluss 2019 eine Zuführung gebucht worden. Hier sind ggf. Korrekturen erforderlich.</p>
29. Wie ist zu verfahren, wenn in dem unter F. 26 dargestellten Fall im alten Jahr eine Abschlagszahlung geleistet worden ist? Die Durchführung einer Generalversammlung war nicht möglich.	Die Abschlagszahlung auf den Gewinn hat den Charakter einer Vorschusszahlung. Der Gewinnvortrag darf nicht geschmälert werden; die Abschlagszahlung wird unter den Sonstigen Vermögensgegenständen erfasst. Den Ausweis in einer Vorpalte des Postens Bilanzgewinn würde man mit einem "Davon-Vermerk" darstellen können (Beispiel: davon Abschlagszahlung auf den Bilanzgewinn"). Vgl. auch Beck'scher Bilanz-Kommentar, Vor § 325 HGB Anm 3ff.

J. Konzernabschluss und Konzernlagebericht

30. Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss: Kann das Wahlrecht nach § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB in Anspruch genommen werden?	Das IDW vertritt die Auffassung, dass die Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus im Einzelfall die Voraussetzungen für eine unangemessene Verzögerung im Sinne der Vorschrift erfüllen können, wenn die sog. „Reporting Packages“, z.B. wegen Ausfalls von Personal im Rechnungswesen des jeweiligen Tochterunternehmens, nicht oder nur mit erheblicher Verzögerung an das Mutterunternehmen geliefert werden können und keine geeignete Hochrechnung von bereits vorliegenden Finanzinformationen möglich ist und auch keine vorläufigen Zahlen vorliegen.
--	--

<p>Danach braucht ein Tochterunternehmen nicht im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen zu werden, wenn die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind.</p>	<p>Die Inanspruchnahme des Konsolidierungswahlrechts ist nach § 296 Abs. 3 HGB im Konzernanhang zu begründen, wofür der Hinweis auf das Auftreten des Coronavirus ausreicht (vgl. Deubert/Meyer in Rechnungslegung in der Corona-Krise, K. Auswirkungen der Corona-Krise auf den handelsrechtlichen Konsolidierungskreis und Vorgehensweise bei der Übergangskonsolidierung, Rn. 19 f.)</p>
--	---

K. Sonstiges

<p>31. Gibt es Erleichterungen bei einer anstehenden Verschmelzung oder Spaltung im Hinblick auf die zeitlichen Beschränkungen?</p>	<p>Nach § 4 des Gesetzes über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie genügt es abweichend von § 17 Absatz 2 Satz 4 UmwG für die Zulässigkeit der Eintragung, wenn die Bilanz auf einen höchstens zwölf Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist. Die Vorschrift ist nur auf Anmeldungen anzuwenden, die in den Jahren 2020 und 2021 vorgenommen werden.</p> <p>Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Zwischenbilanz aufzustellen ist, wird verwiesen auf Lang/ Weidmüller § 4 Art. 2 COVID 19 AbmG Rdn. 3. Die einschlägige Frist ist nicht geändert worden.</p> <p>Wenn konkret beabsichtigt wird, die dargestellte Erleichterung zu nutzen, sollte gleichwohl noch einmal Rücksprache mit dem zuständigen Prüfungsverband genommen werden.</p>
---	--