

Hamburg, den 14. April 2020

Die Corona-Pandemie hat weitreichende Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit der Unternehmen, so dass sich Fragen zu deren Berücksichtigung in der Rechnungslegung der Unternehmen stellen. Diese Fragen betreffen zuerst die Jahresabschlüsse einschließlich Lageberichte zum 31. Dezember 2019 sowie aber auch die unterjährige Berichterstattung, die z.B. bei kapitalmarktorientierten Unternehmen regelmäßig erfolgt. Aufgrund der stetigen Veränderung der Umstände ist eine ständige Überprüfung der vorhandenen Informationen sowie ihrer möglichen Auswirkungen erforderlich.

Nachfolgend haben wir Ihnen einige ausgewählte Aspekte der HGB- bzw. der IFRS-Rechnungslegung in Abschlüssen und Lageberichten mit Stichtag am 31. Dezember 2019 sowie dem 31. März 2020 dargestellt, die natürlich nur allgemeiner Art sein können. Der konkrete Sachverhalt ist auf Basis der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.<sup>1</sup>

### **1. Müssen die Auswirkungen der Corona-Pandemie bei der Bilanzierung zum 31. Dezember 2019 berücksichtigt werden?**

Es stellt sich als erstes die grundsätzliche Frage, ob etwaige bilanzielle Konsequenzen, wie die Berücksichtigung von außerplanmäßigen Abschreibungen oder die Bildung von Rückstellungen, überhaupt zum 31. Dezember 2019 oder erst in Folgeperioden in den Abschlüssen zu berücksichtigen sind.

Dies hängt davon ab, ob die Ursachen für die Ausbreitung des Coronavirus und die resultierenden wirtschaftlichen Folgen bereits vor dem Bilanzierungsstichtag angelegt waren, aber erst zwischen dem Abschlussstichtag und der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses bekannt geworden sind oder ob die Ursachen erst nach dem Bilanzstichtag aufgetreten sind. Im ersten Fall läge ein wertaufhellender und im zweiten Fall ein wertbegründender Sachverhalt vor. Bei einer Wertaufhellung sind die Auswirkungen bereits im Abschluss zum 31. Dezember 2019 zu berücksichtigen während im zweiten Fall eine Berücksichtigung im Zahlenwerk zum 31. Dezember 2019 nicht vorzunehmen ist. Nach Beurteilung der Entwicklungen ist das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. zu dem Ergebnis gekommen, 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. Dezember 2019 zu berücksichtigen sind.<sup>2</sup>

Diese Einschätzung gilt sowohl für die HGB- als auch für die IFRS-Rechnungslegung. Allerdings gibt es einen Aspekt, der dazu führen kann, dass die Auswirkungen sich doch im

---

<sup>1</sup> siehe dazu: IDW Fachliche Hinweise zu Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung vom 04.03.2020, 25.03.2020 und 08.04.2020

<sup>2</sup> Institut der Wirtschaftsprüfer e.V., Fachlicher Hinweis vom 04. März 2020

Zahlenwerk zum 31. Dezember 2019 niederschlagen, nämlich die Antwort auf die Frage nach der Annahme der Unternehmensfortführung.

## **2. Auswirkungen auf Jahresabschluss und Lagebericht zum 31. Dezember 2019**

### **2.1. Annahme der Unternehmensfortführung zum 31. Dezember 2019**

Unabhängig davon, ob Wertaufhellung oder Wertbegründung vorliegt, ist zu beurteilen, ob die Annahme der Unternehmensfortführung („Going Concern Prämisse“) noch angemessen ist. Da bei dieser Betrachtung die zukünftige Entwicklung für mindestens die nächsten 12 Monate nach dem Abschlussstichtag zu berücksichtigen ist, sind die Auswirkungen der Corona-Pandemie z.B. in einer hierfür zu erstellenden Planungsrechnung zu berücksichtigen.

Falls sich die Annahme der Unternehmensfortführung auf Basis dieser Planungsrechnung nicht mehr aufrechterhalten lässt, muss der Wegfall der Unternehmensfortführung im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2019 berücksichtigt werden. Dies führt dann zu einer Bilanzierung zu Veräußerungswerten, so dass sich gesunkene Marktwerte von Sachanlagen etc. entsprechend in der Bilanz widerspiegeln würden.

Die von Bund und Ländern zugesagten Unterstützungsmaßnahmen einschließlich Kurzarbeit können bei der Prognose der Unternehmensfortführung berücksichtigt werden, auch wenn hierfür noch rechtliche Schritte ausstehend sind, da von deren Umsetzung ausgegangen werden kann.

Falls die Prognosemöglichkeiten für den 12-Monatszeitraum sehr eingeschränkt möglich sind, kann dies zu einem Prüfungshemmnis für den Abschlussprüfer führen, was für das Prüfungsurteil von Bedeutung sein würde.

### **2.2. Nachtragsberichterstattung im Anhang zum 31. Dezember 2019**

Bei wesentlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie auf das Unternehmen sind im Anhang des handelsrechtlichen Abschlusses zum 31. Dezember 2019 im sogenannten Nachtragsbericht Art und finanzielle Auswirkungen als „Vorgang von besonderer Bedeutung“ nach § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB zu erläutern. Gegebenenfalls sind bei Beibehaltung der Prämisse der Unternehmensfortführung weitere Erläuterungen bezüglich bestandsgefährdender Risiken erforderlich.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> siehe dazu IDW Prüfungsstandard PS 270 n.F., Tz. 9.

Nach IFRS muss gegebenenfalls über die Art des Ereignisses berichtet und eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen oder die Tatsache, dass eine solche Schätzung nicht möglich ist, im Anhang angegeben werden.<sup>4</sup> Die Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers hängt von der Bedeutung der Auswirkungen im Einzelfall ab.

### **2.3. Lageberichterstattung nach HGB**

Die Auswirkungen der Corona-Pandemie werden sich in der Regel in den Lageberichten für am 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre niederschlagen. Bei der Erstellung des Prognose- sowie des Risiko- und Chancenberichts müssen solche prognose- und risikoberichtsrelevanten Erkenntnisse und Ereignisse noch im Lagebericht Berücksichtigung finden, die zwischen dem Zeitpunkt der (in diesem Fall nur vorläufigen) Beendigung der Aufstellung des Lageberichts und der Erteilung des Bestätigungsvermerks erlangt werden bzw. eintreten.

Nach der Ausnahmeregelung des DRS 20.133 brauchen Unternehmen, *„wenn besondere Umstände dazu führen, dass in Bezug auf die zukünftige Entwicklung aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen außergewöhnlich hohe Unsicherheit besteht und daher die Prognosefähigkeit der Unternehmen wesentlich beeinträchtigt ist, [...] [stattdessen nur] komparative Prognosen oder die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der zur internen Steuerung verwendeten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in verschiedenen Zukunftsszenarien unter Angabe ihrer jeweiligen Annahmen“* zu berichten. Nach Auffassung des IDW können für Unternehmen, deren Tätigkeiten wesentlich von der Ausbreitung des Coronavirus betroffen sind bzw. nach vernünftiger Erwartung betroffen werden sein dürften, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Erleichterung erfüllt sein. Ein vollständiger Verzicht auf eine Prognoseberichterstattung ist dagegen unzulässig.

### **2.4. Berücksichtigung von öffentlichen Stützungsmaßnahmen**

Bei der Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, der bei der Bewertung von Aktiv- und Passivposten erforderlichen Prognosen sowie bei Prognosen im Lagebericht sind konkretisierte und belastbare Aussagen der Bundesregierung bzw. der Landesregierungen zur 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. Die Berücksichtigung solcher Maßnahmen ist im Anhang bzw. Lagebericht zu erläutern.

---

<sup>4</sup> IAS 10.21(a) und (b).

## **2.5. Ansatz- und Bewertungsstetigkeit**

Es gelten die allgemeinen Grundsätze zur Stetigkeit der angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden einschließlich der Ausübung von Ermessensspielräumen. In begründeten (d.h. sachlich gerechtfertigten, nicht willkürlichen) Ausnahmefällen darf von diesem Grundsatz abgewichen werden, insbesondere wenn dadurch der Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verbessert wird. Die Auswirkungen der Corona-Pandemie können einen solchen Ausnahmefall darstellen. Das gilt etwa dann, falls die bisherige Bilanzpolitik zur Legung stiller Reserven geführt hat und dies fortan vermieden werden soll.

Durchbrechungen des Grundsatzes der Stetigkeit sind im Anhang anzugeben und zu begründen.

## **3. Auswirkungen auf die Bilanzierung in nach dem 31.12.2019 endenden Berichtsperioden**

Zum 31. März 2020 ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Auswirkungen der Corona-Pandemie im Abschluss zu berücksichtigen ist.

### **3.1. Forderungen und Verpflichtungen aufgrund von Sanierungsmaßnahmen**

Direkte Ansprüche der Unternehmen aus staatlichen Stützungsprogrammen, z.B. ein Anspruch auf Liquiditätshilfe oder Zuschuss gegenüber einer Behörde, sind erst nach einer als verbindlich zu wertenden Zusage bilanziell zu erfassen. Nicht rückzahlbare Zuschüsse, an die auch keine Bedingungen eines künftigen Verhaltens geknüpft sind, können nach deren verbindlicher Zusage unmittelbar und in voller Höhe erfolgswirksam vereinnahmt werden.

Krisenbedingte Beschlüsse des Managements, etwa zu Personal- oder Arbeitszeitmaßnahmen, sind grundsätzlich erst nach einer verbindlichen Entscheidung bilanziell zu berücksichtigen.

In Durchbrechung des Stichtagsprinzips wird es in Anwendung des dem § 234 AktG zugrunde liegenden Rechtsgedankens nach der überwiegend im Schrifttum vertretenen Auffassung (unter bestimmten Bedingungen) als zulässig angesehen, die bilanziellen Konsequenzen aus einer nach dem Abschlussstichtag durchgeführten Sanierungsmaßnahme bereits in dem Abschluss zu diesem Stichtag zu berücksichtigen. Die Zulässigkeit setzt kumulativ voraus, dass durch die Sanierungsmaßnahme kein ausschüttungsfähiger Bilanzgewinn entsteht, die Maßnahme spätestens zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses rechtswirksam geworden ist und sie im Anhang erläutert wird.

### **3.2. Bewertungseinheiten nach HGB**

Bei Bildung von sog. antizipativen Bewertungseinheiten bei denen künftige, mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Absatz- oder Beschaffungsgeschäfte als Grundgeschäfte zwecks Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten als Sicherungsinstrumente zusammengefasst werden, kann nunmehr die Auflösung solcher Bewertungseinheiten notwendig sein. Dies ist der Fall, wenn anders als im Zeitpunkt der Begründung der Bewertungseinheit aufgrund der eingetretenen Entwicklungen nicht mehr mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass die erwartete Transaktion tatsächlich bzw. zu dem bislang angenommenen Zeitpunkt stattfinden wird. Nur unwesentliche zeitliche Verzögerungen sind als unschädlich anzusehen. Auch „herkömmliche“, nicht-antizipative Bewertungseinheiten müssen aufgelöst werden, wenn ein als Grundgeschäft (im Falle eines Finanzinstruments mit Forderungscharakter) oder als Sicherungsinstrument einbezogenes Finanzinstrument infolge der Auswirkungen der Corona-Pandemie als akut ausfallgefährdet einzustufen ist.

### **3.3. Wertminderung von Anlagevermögen**

Bei Anlagevermögen ist eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich, falls der beizulegende Wert den Buchwert voraussichtlich dauernd unterschreitet. Die allgemein verschlechterte Ertragslage der Unternehmen allein begründet keine außerplanmäßige Abschreibung. Da weder die Ermittlung des beizulegenden Werts noch der Maßstab der Dauerhaftigkeit gesetzlich geregelt sind, kommen hier verschiedene Vergleichswerte zur Anwendung. Besonderheiten aufgrund der aktuellen Bewertungssituation bestehen grundsätzlich nicht, allerdings können bestimmte Vergleichswerte nur schwer oder auch gar nicht zu ermitteln sein. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens wird grundsätzlich angenommen, falls der beizulegende Wert zum Abschlussstichtag den Wert, der sich unter Berücksichtigung planmäßiger Abschreibungen ergibt, während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer unterschreitet. Hier kann konkretisierend mehr als die halbe Restnutzungsdauer oder ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren herangezogen werden.

Vorübergehend stillgelegte oder eingeschränkt genutzte Anlagen sind weiterhin planmäßig abzuschreiben. Bei dauerhaft eingeschränkter Nutzung sind ggf. zusätzliche außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich. Bei Wegfall der Gründe der außerplanmäßigen Abschreibung ist eine Wertaufholung – außer beim Geschäfts- und Firmenwert - zu berücksichtigen. In der IFRS-Rechnungslegung sind die Fair Value Grundsätze des IFRS 13 zu beachten.

### **3.4. Vorräte nach HGB**

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten dürfen nur angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten sowie des Werteverzehrs des Anlagevermögens berücksichtigt werden, soweit diese durch die Fertigung veranlasst sind. Bei vorübergehende Stilllegungen oder Nutzungseinschränkungen kann es zu einer erheblichen Auslastungsbeschränkung von Anlagen kommen, was zur Entstehung von nicht aktivierbaren „Leerkosten“ führt. Gleiches gilt, wenn Herstellungsvorgänge, z.B. durch die Unterbrechung von Lieferketten, ihrerseits unterbrochen werden müssen.

Wertminderungen aufgrund der Beeinträchtigung der Veräußerungsfähigkeit, einer gesunkenen Umschlagshäufigkeit (Gängigkeitsabschläge) oder durch erhöhte Lagerkosten sind im Rahmen der verlustfreien Bewertung zu berücksichtigen.

### **3.5. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände nach HGB**

Die Bewertung von Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen muss den Ausfallrisiken Rechnung tragen. Neben einer Anpassung von Einzelwertberichtigungen wird auch die Erhöhung der Pauschalwertberichtigung als angemessen angesehen.

### **3.6. Rückstellungen nach HGB**

Am Abschlussstichtag schwebende Absatz- als auch schwebende Beschaffungsgeschäfte können die Notwendigkeit zur Bildung von Drohverlustrückstellungen ergeben. Das ist dann der Fall, wenn der Wert der vom Bilanzierenden aufgrund eines gegenseitigen Vertrags über die gesamte Restlaufzeit des Vertrags zu erbringenden Leistung hinter dem Wert seines Gegenleistungsanspruchs zurückbleibt.<sup>5</sup> Hierbei ist zu prüfen, ob es Möglichkeiten gibt, diese Verpflichtungen nicht erfüllen zu müssen, da dann die Rückstellungsbildung entfallen würde.

## **4. Anhang nach HGB**

Für den Anhang können sich aus der aktuellen Situation zusätzliche Angabepflichten, die nur notwendig sind, wenn sie für die Beurteilung der Finanzlage geboten bzw. von Bedeutung sind. Dies betrifft z.B. außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen, außerbilanzielle Geschäfte, sonstige finanzielle Verpflichtungen oder auch die Angaben zur Einschätzung der Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen.

---

<sup>5</sup> vgl. im Einzelnen IDW RS HFA 4

## **5. Ausgewählte Hinweise zur IFRS-Rechnungslegung**

### **5.1. Umsatzrealisierung nach IFRS 15**

Die Umsatzrealisierung nach IFRS 15 erfordert, dass der Erhalt der Gegenleistung wahrscheinlich ist, wobei hierbei die Absicht und die Fähigkeit des Kunden zur Zahlung des entsprechenden Betrags zu berücksichtigen ist. Dies gilt nicht nur bei Neuverträgen, sondern auch bestehende Verträge sind neu zu beurteilen, wenn Fakten und Umstände wie die Corona-Pandemie zu einer signifikanten Verschlechterung der Fähigkeit von Kunden zur Zahlung der vereinbarten Gegenleistung geführt haben können (IFRS 15.13 ff.).

Es kann kein Umsatz realisiert werden, wenn ein Kunde nicht (mehr) in der Lage ist, seine Gegenleistung zu erbringen. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises ist u.a. den Auswirkungen variabler Gegenleistungen (z.B. Preisnachlässe, Rabatte, Skonti, Boni, Leistungsprämien, Strafzahlungen, Rückgaberechte), die auch des zu realisierenden Umsatzes vom Eintritt bestimmter Bedingungen abhängig sein können (z.B. Staffelrabatte), Rechnung zu tragen. Die Höhe der variablen Gegenleistung muss zu Vertragsbeginn geschätzt werden. Umsatzerlöse dürfen nur in dem Umfang erfasst werden, in dem es hochwahrscheinlich ist, dass später keine signifikante Stornierung der erfassten kumulierten Erlöse erforderlich ist. Diese Schätzungen sind am Ende einer jeden Berichtsperiode zu aktualisieren. Ändert sich der Transaktionspreis eines laufenden Vertrags (z.B. aufgrund des Eintritts unsicherer Ereignisse oder anderweitig geänderter Umstände) und damit die Höhe der Gegenleistung, sind diese Änderungen des Transaktionspreises den vertraglichen Leistungsverpflichtungen auf der gleichen Basis zuzuordnen wie bei Vertragsbeginn. Die einer erfüllten Leistungsverpflichtung zugeordneten Beträge sind in der Periode, in der sich der Transaktionspreis ändert, als Erlöse bzw. Erlösminderung zu erfassen.

### **5.2. Wertminderung von Vermögenswerten nach IAS 36**

Für alle im Anwendungsbereich von IAS 36 liegenden Vermögenswerte (insbesondere immaterielle Vermögenswerte (IAS 38), Geschäfts- oder Firmenwerte (IFRS 3), Sachanlagen (IAS 16) sowie als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die nach IAS 40 zum Fair Value bewertet werden) hat der Bilanzierende zu jedem Abschlussstichtag einzuschätzen, ob ein Anhaltspunkt (triggering event) für eine Wertminderung vorliegt.

Derartige Anhaltspunkte können sich sowohl aus externen als auch internen Informationen ergeben und werden wahrscheinlich in der aktuellen Situation bei einer Vielzahl von Unternehmen vorliegen.

Es wird regelmäßig davon ausgegangen, dass bei einem über der Marktkapitalisierung liegenden Buchwert des Nettovermögens grundsätzlich eine Werthaltigkeitsprüfung für alle zahlungsmittelgenerierenden Einheiten (cash generating units, CGUs) erforderlich ist.

Liegt ein triggering event vor, ist der erzielbare Betrag (recoverable amount) zu ermitteln. Dieser ist der höhere Betrag aus dem Vergleich zwischen dem Fair Value abzüglich Abgangskosten (fair value less costs of disposal) und dem Nutzungswert (value in use).

Die Prognose der Zahlungsströme für die Ermittlung des Nutzungswerts basiert auf vertretbaren Annahmen des Managements, wobei ein größeres Gewicht auf externe Hinweise zu legen ist. Die Planungsrechnungen und auch der Kapitalisierungszinssatz sind an die geänderten Gegebenheiten anzupassen.

### **5.3. Fair Value Ermittlung nach IFRS 13**

Die Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13 ist für eine Reihe von Bilanzposten (z.B. Finanzinstrumente nach IFRS 9, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien bei einer Bewertung zum Fair Value nach IAS 40), aber auch im Rahmen der Werthaltigkeitsprüfung nach IAS 36, Bewertungen bei aufgegebenen Geschäftsbereichen nach IFRS 5 sowie für diverse Anhangangaben notwendig.

Fair Value ist der Preis, der bei Veräußerung eines Vermögenswerts oder bei Übertragung einer Verbindlichkeit im Rahmen einer gewöhnlichen Transaktion zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag erhalten bzw. gezahlt würde. IFRS 13 sieht eine dreistufige Fair-Value-Hierarchie vor. Diese Orientierung an repräsentativen Marktteilnehmern führt zu von den unternehmensindividuellen Gegebenheiten abweichenden Annahmen. Tatsächlich erzielbare Preise, die im Rahmen einer erzwungenen Transaktion (Liquidation, Notverkauf o.ä.) erzielt werden, können vom Fair Value abweichen. Die Informationen sind entsprechend zu sondieren.

Angesichts der aktuellen Situation ist zu prüfen, ob eine andere Bewertungsmethode zu verlässlicheren und relevanteren Informationen führt. In diesem Fall ist eine Änderung zulässig, die dann als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung i.S. von IAS 8 darzustellen ist.

### **5.4. Bewertung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9**

Die Bewertung von Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen muss den geänderten Ausfallrisiken Rechnung tragen. Dies könnte z.B. durch eine Anpassung der Abwertungssystematik erfolgen. Die Bewertung von anderen Finanzinstrumenten nach IFRS 9 (insbesondere von Derivaten) wird aufgrund der Komplexität der Regelungen des



IFRS 9 hier nicht erörtert. Das IDW befasst sich derzeit intensiv mit dieser Thematik und wird hierzu zeitnah eine separate Verlautbarung veröffentlichen.

### **5.5. Rückstellungen**

Auch bei der Bilanzierung nach IFRS stellt sich in der aktuellen Situation die Frage nach der Notwendigkeit von Rückstellungen wie Drohverlustrückstellungen (belastende Verträge) oder Restrukturierungsrückstellungen.

### **5.6. Vorräte**

In die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten sind alle Kosten des Erwerbs und der Herstellung sowie sonstige Kosten einzubeziehen, die angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. Anormale Beträge für Materialabfälle, Fertigungslöhne oder andere Produktionskosten dürfen nicht in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einbezogen werden, so dass auch nach IFRS keine „Leerkosten“ aktiviert werden dürfen. Auch kann sich die Notwendigkeit ergeben, dass Vorräte zum niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert zu bewerten sind. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe nur im Rahmen der Betrachtung des Absatzmarktes und nicht aufgrund gesunkener Einkaufspreise abzuwerten sind.

## **6. Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses**

Gemäß § 264 Abs. 1 Satz 3 und 4 HGB sind Jahresabschluss und Lagebericht einer Kapitalgesellschaft in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen; für kleine Kapitalgesellschaften verlängert sich die Frist auf maximal sechs Monate. Durch die Auswirkungen der Corona-Pandemie kann es aus unterschiedlichen Gründen zu Verzögerungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses kommen (z.B. Ausfall von Buchhaltungspersonal, kein Zugang zu relevanten Informationen etc.). Daraus kann die faktische Unmöglichkeit zur Einhaltung der gesetzlichen Fristen resultieren. Das HGB sieht keine expliziten Sanktionen bei Verstößen gegen die Aufstellungsfristen vor. Gemäß § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB ist ein Verstoß gegen die Aufstellungsfristen allerdings strafbewehrt, wenn die gesetzlichen Vertreter die Zahlungen eingestellt haben, über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet ist oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen wurde. Aufgrund einer unverschuldeten faktischen Unmöglichkeit, einen Jahresabschluss fristgerecht aufzustellen, entfällt der herrschenden Auffassung folgend der Straftatbestand.

Der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft ist gemäß § 325 Abs. 1a Satz 1 HGB spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag offenzulegen. Für kapitalmarktorientierte

Kapitalgesellschaften i.S. des § 264d HGB, die keine Kapitalgesellschaften i.S. des § 327a HGB sind, gilt gemäß § 325 Abs. 4 Satz 1 HGB eine verkürzte Frist von längstens vier Monaten. Verstöße gegen die Offenlegungspflichten werden gemäß § 335 Abs. 1 und 1a HGB mit einem Ordnungsgeld sanktioniert. Durch die Verzögerungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind in der Folge auch Verstöße gegen die Offenlegungsfristen naheliegend. Allerdings ist nach § 335 Abs. 5 Satz 1 HGB im Falle einer unverschuldeten Behinderung, den gesetzlichen Pflichten (zur Offenlegung) nachzukommen, auf Antrag beim Bundesamt für Justiz eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Die durch das Coronavirus ausgelösten weitreichenden und unvorhersehbaren Folgen sollten eine solche unverschuldete Behinderung darstellen.

Zu berücksichtigen ist allerdings, dass gegebenenfalls nicht jeder vorliegende Verstoß aus einer bisher unterbliebenen Aufstellung oder Offenlegung die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung rechtfertigt. Soweit den gesetzlichen Pflichten aus objektiv nicht durch das Coronavirus verursachten Gründen in der Vergangenheit nicht nachgekommen worden ist, kann es also zu den gesetzlich vorgesehenen Sanktionen kommen.

----

Autor:

**Martina Heinsen**

Wirtschaftsprüferin

Steuerberaterin

Certified Public Accountant (USA)

**CERTIS GmbH**

**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

ABC-Strasse 15, 20354 Hamburg

Tel.: +49 (40) 226 324 – 220

Fax: +49 (40) 226 324 – 222

Email: [heinsen@certis-gmbh.de](mailto:heinsen@certis-gmbh.de)