

März 2021



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

AFRAC-Fachinformation

**COVID-19**

Fachinformation

**Auswirkungen der Ausbreitung  
des Coronavirus (COVID-19)  
auf die Unternehmensberichterstattung**

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins "Österreichisches Rechnungslegungskomitee", dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

---

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

c/o Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6

1120 Wien

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: [office@frac.at](mailto:office@frac.at)

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Rz ...

Langzitat: AFRAC-Fachinformation: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung (März 2021), Rz ...

## Historie der vorliegenden Fachinformation

erstmalige Veröffentlichung	April 2020	
Erweiterung	Dezember 2020	Neuaufnahme der Frage 2.8. („Wie ist mit COVID-19-Zuschüssen umzugehen?“); entsprechende Ergänzung der Rz (1) und redaktionelle Verbesserungen
Erweiterung	März 2021	Erweiterung der Frage 2.8. um die Abschnitte 2.8.5. und 2.8.6.; Neuaufnahme der Frage 2.9. („Welche Auswirkungen haben Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage auf den Jahresabschluss?“); entsprechende Ergänzung der Rz (1)

## Inhaltsverzeichnis

<b>Präambel</b> .....	<b>3</b>
<b>1. Zielsetzung der Fachinformation</b> .....	<b>3</b>
<b>2. Einzelfragen zur Unternehmensberichterstattung</b> .....	<b>4</b>
2.1. Betrifft der Ausbruch von COVID-19 die Bilanzierung zu Abschlussstichtagen bis zum 31. Dezember 2019? .....	4
2.2. Welche Angaben sind im Anhang zu Abschlussstichtagen bis zum 31. Dezember 2019 zu machen? .....	6
2.3. Welche Angaben sind im Lagebericht zu Abschlussstichtagen bis zum 31. Dezember 2019 zu machen? .....	7
2.4. Wie sind wertaufhellende und wertbegründende Erkenntnisse über COVID-19 zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen? .....	8
2.5. Wie ist bei Änderungen der Verwendung des Ergebnisses mit der betreffenden Anhangangabe umzugehen? .....	8
2.6. Ab welchen Abschlussstichtagen nach dem 31. Dezember 2019 sind der Ausbruch und die Auswirkungen von COVID-19 zu beachten?...	9
2.7. Welche Auswirkungen ergeben sich für Abschlussstichtage nach dem 31. Dezember 2019? .....	9
2.8. Wie ist mit COVID-19-Zuschüssen umzugehen? .....	11
2.8.1. Vorbemerkung .....	11
2.8.2. Ansatz von Zuschüssen .....	11
2.8.3. Bewertung von Zuschüssen .....	13
2.8.4. Darstellung von Zuschüssen im Abschluss .....	15
2.8.5. Wertaufhellung und Wertbegründung bei COVID-19- Zuschüssen .....	15

2.8.6. Kann ein COVID-19-Zuschuss angesetzt werden, wenn die Erfüllung der dafür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen durch Ereignisse nach dem Abschlussstichtag beeinflusst wird? .....	16
2.9. Welche Auswirkungen haben Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage auf den Jahresabschluss? .....	17
<b>Erläuterungen .....</b>	<b>18</b>
<b>Glossar .....</b>	<b>28</b>

## Präambel

- (1) Die vorliegende Fachinformation wurde kurzfristig von einer Ad-hoc-Arbeitsgruppe des AFRAC erarbeitet. Eine Befassung des gesamten Beirates und die damit verbundenen Verfahren einer ordnungsgemäßen Beschlussfassung waren aufgrund der Dringlichkeit und der außergewöhnlichen Situation der Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie („COVID-19“) nicht möglich. Die Fachinformation ist daher als Empfehlung einer Expertengruppe des AFRAC zum Wissensstand per 1. April 2020 zu verstehen. In der Sitzung im Juni 2020 wurde die vorliegende Fachinformation nachträglich vom Plenum des AFRAC beschlossen. Die Erweiterungen wurden in den Plenumssitzungen im Dezember 2020 und im März 2021 beschlossen.
- (2) Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass diese Fachinformation für Banken und Versicherungsunternehmen nur unter Beachtung allfälliger abweichender oder ergänzender aufsichtsrechtlicher Vorgaben anwendbar ist.
- (3) Weiters ist zu beachten, dass die nachstehenden Ausführungen nur allgemeiner Art sein können und die Sachverhalte im Einzelfall und auf Basis der konkreten Fakten und Umstände zu beurteilen sind.

## 1. Zielsetzung der Fachinformation

- (4) Die Ausbreitung von COVID-19 Anfang 2020 wurde von der Weltgesundheitsorganisation (WHO) zu einem Gesundheitsnotstand von internationaler Bedeutung erklärt, der erhebliche Auswirkungen auf die Bevölkerung und Unternehmen auf der ganzen Welt hat.
- (5) Damit in Zusammenhang stehende Fragestellungen der Unternehmensberichterstattung betreffen den Zeitpunkt und das Ausmaß der Erfassung der Auswirkungen sowie die sich ergebenden zusätzlichen Angabe- und Ausweiserfordernisse.

- (6) Diese Fachinformation betrifft alle Abschlüsse nach UGB und IFRS bzw Zwischenberichte und Lageberichte für Abschlussstichtage bis zum 31. Dezember 2019 sowie auch für folgende Abschlussstichtage.
- (7) Ziel der Fachinformation ist die Behandlung von Einzelfragen, die sich aufgrund der Auswirkungen von COVID-19 auf die Unternehmensberichterstattung ergeben.
- (8) Die Fachinformation ist im Frage-Antwort-Stil aufgebaut und kann daher im Verlauf der Pandemie um weitere Fragen ergänzt werden.

## **2. Einzelfragen zur Unternehmensberichterstattung**

### **2.1. Betrifft der Ausbruch von COVID-19 die Bilanzierung zu Abschlussstichtagen bis zum 31. Dezember 2019?**

- (9) Bei der Beurteilung der Frage, ob nach dem Abschlussstichtag gewonnene Erkenntnisse im Abschluss zu berücksichtigen sind, ist zu unterscheiden, ob die gewonnenen Erkenntnisse Informationen über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag liefern (sog wertaufhellende Erkenntnisse) (siehe dazu AFRAC 16 Rz (6) f und IAS 10.3 (a) iVm IAS 10.8) oder Informationen über die Verhältnisse nach dem Abschlussstichtag liefern (sog wertbegründende Tatsachen) (siehe dazu AFRAC 16 Rz (8) und IAS 10.3 (b) iVm IAS 10.10).
- (10) Nach allgemeiner Ansicht (vgl insbesondere die Publikation „Coronavirus crisis: Implications on reporting and auditing“ von Accountancy Europe (AE) vom 20. März 2020) stellen die Auswirkungen von COVID-19 gemäß AFRAC 16 Rz (8) bzw IAS 10.3 (b) wertbegründende und damit nicht zu berücksichtigende Ereignisse dar. Die Berücksichtigung in der Bilanzierung zu Abschlussstichtagen bis zum 31. Dezember 2019 ist aufgrund des Stichtagsprinzips daher nicht zulässig.
- (11) Falls jedoch wertbegründende Erkenntnisse zwischen den Abschlussstichtagen bis zum 31. Dezember 2019 und dem Tag der Aufstellung des Abschlusses

darauf hindeuten, dass die Annahme der Unternehmensfortführung (Going Concern-Aannahme, § 201 Abs 2 Z 2 UGB bzw IAS 1.25) nicht mehr angemessen ist, darf der Abschluss nicht auf der Grundlage der Going Concern-Aannahme aufgestellt werden. Bei der Beurteilung der Angemessenheit sind somit sämtliche bis zum Tag der Aufstellung verfügbaren Informationen über die Zukunft heranzuziehen und somit auch alle durch COVID-19 möglichen Auswirkungen in die Überlegungen mit einzubeziehen.

- (12) Es ist zu beurteilen, ob sich die Unternehmenssituation durch COVID-19 zu einer akuten Krise (zum Begriff „Krise“ vgl KFS/BW 5 Rz (1) ff) entwickelt hat bzw entwickeln wird oder ob COVID-19 eine schon bestehende, bereits akute Krise verstärkt hat.
- (13) Bei der Krisenanalyse sind folgende COVID-19-spezifische Ereignisse und deren Auswirkungen auf Liquidität und Finanzierung besonders zu beachten: Nachfragerückgänge und Produktionseinschränkungen, Durchbrechungen der Liefer- und Wertschöpfungsketten, Produktionsunterbrechungen und Schließung von Verkaufsstätten, Möglichkeit der flexiblen Kapazitätsanpassung, Möglichkeit/Notwendigkeit der Umstellung von Geschäftsmodellen.
- (14) Als Ergebnis dieser Analyse kann zur Untermauerung der Going Concern-Aannahme die Erstellung von Unternehmensplänen (zumindest Finanzplänen) und Szenarien (zB unterschiedliche Zeiträume der behördlichen Einschränkungen) notwendig sein. In den Planungsrechnungen sind auch die öffentlichen Unterstützungsmaßnahmen zu berücksichtigen, sofern die Kriterien dafür von dem Unternehmen voraussichtlich erfüllt werden und das Management die ernsthafte Absicht hat, diese in Anspruch zu nehmen.
- (15) Ebenso kann das Ergebnis dieser Analyse zur Notwendigkeit einer Fortbestehensprognose führen.



## **2.2. Welche Angaben sind im Anhang zu Abschlussstichtagen bis zum 31. Dezember 2019 zu machen?**

- (16) Wesentliche wertbegründende Ereignisse zwischen Abschlussstichtagen bis zum 31. Dezember 2019 und dem Tag der Aufstellung des Abschlusses sind gemäß § 238 Abs 1 Z 11 UGB im Anhang zum Jahresabschluss von mittelgroßen und großen Unternehmen (§ 221 UGB) und gemäß § 251 Abs 1 UGB bzw IAS 10.21 im Konzernanhang anzugeben. COVID-19 ist idR als wesentliches Ereignis einzustufen. Auch eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen ist anzugeben. Ist eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen nicht möglich, ist diese Tatsache anzugeben.
- (17) Im Anhang sind gemäß § 236 UGB die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens (Generalnorm der Rechnungslegung nach § 222 Abs 2 UGB) vermittelt wird; dies gilt gemäß § 265 Abs 1 UGB analog für den Konzernanhang. Wenn von der Annahme der Unternehmensfortführung ausgegangen wird, ist dies gemäß § 237 Abs 1 Z 1 UGB im Anhang anzugeben, ggf im Interesse der Erfüllung der Generalnorm unter Angabe diesbezüglicher besonderer Annahmen (beispielsweise die geplante Inanspruchnahme von Unterstützungsmaßnahmen).
- (18) Sollten die Ereignisse aufgrund COVID-19 zur Folge haben, dass sich wesentliche Unsicherheiten zur Annahme der Unternehmensfortführung ergeben, sind diese in Erfüllung der Generalnorm gemäß § 222 Abs 2 UGB im Anhang anzugeben (siehe auch IAS 1.25 und IAS 10.16 (b)).
- (19) Für Kleinstgesellschaften, die keinen Anhang zu erstellen haben, wird empfohlen, Angaben zu wesentlichen Unsicherheiten bei der Annahme der Unternehmensfortführung in den Jahresabschluss aufzunehmen.

## **2.3. Welche Angaben sind im Lagebericht zu Abschlussstichtagen bis zum 31. Dezember 2019 zu machen?**

- (20) Der Lage- bzw der Konzernlagebericht hat gemäß § 243 Abs 3 Z 1 UGB bzw § 267 Abs 3 Z 1 UGB auf die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens bzw des Konzerns einzugehen. Gemäß § 243 Abs 1 UGB bzw § 267 Abs 1 UGB sind auch die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten zu beschreiben, denen das Unternehmen bzw der Konzern ausgesetzt ist. Zu berücksichtigen sind alle bis zum Tag der Aufstellung des Abschlusses bekannt gewordenen Tatsachen. Besteht ein wesentliches Risiko, dass die Auswirkungen von COVID-19 zu einer negativen Abweichung von Prognosen oder Zielen der Unternehmen führen werden, ist darüber im Rahmen des Lage- bzw des Konzernlageberichts zu berichten. Dies umfasst auch wesentliche Unsicherheiten zur Annahme der Unternehmensfortführung.
- (21) Durch die Dynamik der Ausbreitung von COVID-19 könnte es sich als schwierig erweisen, die Dauer von COVID-19 und die Auswirkungen verlässlich zu schätzen. Sind die Auswirkungen nicht absehbar, hat ein Unternehmen diese Tatsache anzugeben.
- (22) Gemäß § 243b UGB bzw § 267a UGB haben bestimmte große Kapitalgesellschaften bzw bestimmte Mutterunternehmen in den Lage- bzw Konzernlagebericht eine nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen oder einen nichtfinanziellen Bericht zu erstellen. Darin sind Angaben zu machen, die sich jedenfalls auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung zu beziehen haben. Die nichtfinanzielle Erklärung bzw der nichtfinanzielle Bericht hat die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unter Bezugnahme auf die im Jahres- bzw Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern.

- (23) Die Ausführungen in Rz (20) und (21) sind auch für den nichtfinanziellen Bericht zu beachten. Insbesondere ist auf eine Konsistenz der nichtfinanziellen Erklärung bzw des nichtfinanziellen Berichts mit dem Jahres- bzw Konzernabschluss und den übrigen Aussagen im Lagebericht zu achten.

## **2.4. Wie sind wertaufhellende und wertbegründende Erkenntnisse über COVID-19 zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen?**

- (24) Eine Verpflichtung, den bereits aufgestellten Jahresabschluss aufgrund neu bekannt gewordener wesentlicher Informationen zu ändern, kann gemäß AFRAC 16 nur im Hinblick auf wertaufhellende, nicht jedoch im Hinblick auf wertbegründende Erkenntnisse bestehen. Daher ist grundsätzlich keine Anpassung von Abschluss und Lagebericht erforderlich, wenn sich wertbegründende Erkenntnisse in Bezug auf COVID-19 nach dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses ergeben.

## **2.5. Wie ist bei Änderungen der Verwendung des Ergebnisses mit der betreffenden Anhangangabe umzugehen?**

- (25) Gemäß § 238 Abs 1 Z 9 UGB ist in den Jahresabschluss mittelgroßer und großer Unternehmen eine Angabe über den Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses oder gegebenenfalls die Verwendung des Ergebnisses aufzunehmen; dies gilt gemäß § 251 Abs 1 UGB analog für den UGB-Konzernabschluss bzw gemäß IAS 1.137 (a) für den IFRS-Konzernabschluss hinsichtlich des Mutterunternehmens.
- (26) Eine nach der Aufstellung des Jahres- bzw Konzernabschlusses vorgenommene Änderung des Vorschlags zur Verwendung des Ergebnisses durch die gesetzlichen Vertreter oder eine von dem Vorschlag abweichende tatsächliche Verwendung des Ergebnisses führt zu keiner Verpflichtung, den bereits aufgestellten Abschluss in dieser Hinsicht zu ändern.

## **2.6. Ab welchen Abschlussstichtagen nach dem 31. Dezember 2019 sind der Ausbruch und die Auswirkungen von COVID-19 zu beachten?**

- (27) Für Abschlussstichtage nach dem 31. Dezember 2019 gilt grundsätzlich, dass länder- und einzelfallbezogen zu beurteilen ist, ob der Ausbruch und die Auswirkungen von COVID-19 wertbegründende Ereignisse sind oder im Sinne des Stichtagsprinzips beachtet werden müssen. Bei der Beurteilung sind ua Veröffentlichungen von (Gesundheits-)Behörden, Einschränkungen des öffentlichen Lebens und des Wirtschaftsverkehrs durch behördliche Auflagen und deren konkrete Auswirkungen auf das Unternehmen, aber auch allgemeine wirtschaftliche Entwicklungen zu berücksichtigen.
- (28) Jedenfalls weltweit zu beachten sind die Ausrufung der internationalen Gesundheitsnotlage durch die WHO vom 30. Jänner 2020 sowie die Erklärung einer Pandemie am 11. März 2020. In Österreich haben die Ankündigungen der Maßnahmen der österreichischen Bundesregierung spätestens ab 13. März 2020 eine besondere Berücksichtigung zu erfahren.

## **2.7. Welche Auswirkungen ergeben sich für Abschlussstichtage nach dem 31. Dezember 2019?**

- (29) Sind der Ausbruch und die Auswirkungen von COVID-19 im Sinne des Stichtagsprinzips zu beachten, gilt hinsichtlich allgemeiner Bilanzierungsgrundsätze beispielsweise Folgendes:
- Überprüfung der Going Concern-Annahme;
  - Möglichkeit/Notwendigkeit der Durchbrechung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit.
- (30) Sind der Ausbruch und die Auswirkungen von COVID-19 im Sinne des Stichtagsprinzips zu beachten, gilt für Vermögensgegenstände bzw Vermögenswerte beispielsweise Folgendes:

- COVID-19 wird idR ein Auslöser für die Prüfung der Notwendigkeit von außerplanmäßigen Abschreibungen und für die Durchführung von Wertminderungstests nach IFRS sein, insbesondere bei Firmenwerten, Sach- und Finanzanlagevermögen (Unsicherheit bei den Annahmen aufgrund der Verschiebung oder des gänzlichen Ausfalls von Zahlungen etc);
- bei der Bewertung von Finanzimmobilien und Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert sind die COVID-19-Auswirkungen auf die preisrelevanten Faktoren zum Abschluss-/Bewertungsstichtag zu evaluieren und zu berücksichtigen;
- Entstehung von nicht aktivierungsfähigen „Leerkosten“ im Rahmen der Bewertung von Vorräten zu Herstellungskosten aufgrund von Unterauslastungen und unterbrochenen Lieferketten;
- Abschreibung von Vorratsvermögen ua aufgrund des Entfalls der Veräußerbarkeit, einer gesunkenen Umschlagshäufigkeit oder erhöhter Lagerkosten;
- erhöhtes Risiko von Forderungsausfällen (jedoch Berücksichtigung von öffentlichen Unterstützungsmaßnahmen beim Schuldner);
- allfällige Notwendigkeit der Anpassung der Pauschalwertberichtigung bzw erwarteter Kreditausfälle zu Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
- Änderung bei der Erfassung von Umsatzerlösen aus Kundenverträgen nach IFRS 15 dem Grunde nach, wenn sich die erwarteten Zahlungen von Kunden wesentlich verschlechtern, bzw der Höhe nach aufgrund geänderter Umstände und Einschätzungen;
- Überprüfung der Aktivierung von latenten Steueransprüchen aus temporären Differenzen oder Verlustvorträgen hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit künftiger zu versteuernder Erträge.

- (31) Sind der Ausbruch und die Auswirkungen von COVID-19 im Sinne des Stichtagsprinzips zu beachten, gilt für Schulden beispielsweise Folgendes:
- Bei schwebenden Absatz- und schwebenden Beschaffungsgeschäften kann es durch COVID-19 zum Erfordernis der Bildung von Rückstellungen kommen (beispielsweise Rückstellungen für drohende Verluste oder für Vertragsstrafen bzw für belastende Verträge);
  - durch das mögliche Brechen von Kreditbedingungen (Covenants) kann sich der Ausweis von Verbindlichkeiten von langfristig auf kurzfristig ändern;
  - Eventualverbindlichkeiten wie Haftungsverhältnisse können schlagend werden und sind dann in die Bilanz als Schulden aufzunehmen.

## 2.8. Wie ist mit COVID-19-Zuschüssen umzugehen?

### 2.8.1. Vorbemerkung

- (32) Die AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB) ist auch für rechnungslegungspflichtige Einrichtungen, welche nicht Betriebe oder sonstige ausgegliederte Rechtsträger im öffentlichen Sektor sind, anwendbar, sofern entsprechende Sachverhalte vorliegen (AFRAC 6 Rz (12)). Dementsprechend wird hinsichtlich Einteilung und Klassifizierung auf AFRAC 6 Rz (15) ff verwiesen.

### 2.8.2. Ansatz von Zuschüssen

- (33) Besteht **kein Rechtsanspruch**, dann ist entsprechend AFRAC 6 Rz (20) ein Zuschuss als Forderung zu aktivieren, wenn der Berechtigte am Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses erfüllt hat und der Zuschuss spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist. Besteht ein **Rechtsanspruch** auf den Zuschuss, muss keine Bewilligung vorliegen, es muss aber der

erforderliche Antrag bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses bereits ordnungsgemäß gestellt worden sein oder nach der Aufstellung des Jahresabschlusses mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt werden.

- (34) Für die COVID-19-Förderungsmaßnahmen wird aus der Fiskalgeltung der Grundrechte ein Rechtsanspruch auf die Förderung bei Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen abgeleitet. Damit eine Forderung dem Grunde nach bilanziert werden kann, muss – neben der Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag – der Förderungsantrag bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses ordnungsgemäß gestellt worden sein oder nach der Aufstellung des Jahresabschlusses mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden; eine Bewilligung der Förderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses ist nicht erforderlich.
- (35) Für den Ansatz einer Forderung müssen die folgenden sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag erfüllt sein:

– **COVID-19-Investitionsprämie**

Sachliche Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionsprämie nach Maßgabe des InvPrG sind:

- ein berechtigter Förderungswerber,
- das Vorliegen einer förderbaren Investition sowie
- das Setzen erster Maßnahmen iSd InvPrG im Zeitraum 1. August 2020 bis 28. Februar 2021, wobei die den Anspruch auf den Zuschuss auslösende erste Maßnahme bis zum Abschlussstichtag gesetzt werden muss.

Keine für den Ansatz der Forderung wesentlichen sachlichen Voraussetzungen sind die Inbetriebnahme der zu aktivierenden Investition, die Bezahlung bzw Abrechnung sowie die Bestätigung des Steuerberaters, Wirtschaftsprüfers oder Bilanzbuchhalters. Diese Voraussetzungen sind

allerdings bei der Bewertung der Forderung zu berücksichtigen (siehe Rz (37) ff).

– **Fixkostenzuschuss**

Sachliche Voraussetzungen für die Gewährung des Fixkostenzuschusses sind:

- das Vorliegen eines begünstigten Unternehmens,
- das Vorliegen von die Förderbedingungen erfüllenden Umsatzauffällen und nachweisbare förderbare Fixkosten im jeweiligen Betrachtungszeitraum.

Keine für den Ansatz der Forderung wesentliche sachliche Voraussetzung ist hingegen die Bestätigung des Steuerberaters, Wirtschaftsprüfers oder Bilanzbuchhalters. Diese Voraussetzung ist allerdings bei der Bewertung der Forderung zu berücksichtigen (siehe Rz (37) ff).

- (36) Der Zeitpunkt des Zuflusses des Zuschusses ist für den Zeitpunkt der Bilanzierung ebenso nicht maßgeblich. Beträge, die zugeflossen sind, ohne dass der Empfänger die sachlichen Voraussetzungen für die Zuschussgewährung bis zum Abschlussstichtag erfüllt hat, sind als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.

### **2.8.3. Bewertung von Zuschüssen**

- (37) Bei der Erst- und Folgebewertung der aufgrund der Gewährung des Zuschusses aktivierbaren Forderung ist zu beachten, dass die (aktivierungsfähigen) Kosten bzw Aufwendungen, die der Gewährung des Zuschusses zugrunde liegen, bis zum Abschlussstichtag tatsächlich angefallen sein müssen. Dementsprechend darf nur jener Teil des Zuschusses aktiviert werden, der anteilig in den tatsächlich angefallenen und bilanziell berücksichtigten (aktivierungsfähigen) Kosten bzw Aufwendungen Deckung findet. Der bilanziell (noch) nicht berücksichtigte Teil eines Zuschusses (zB einer COVID-19-Investitionsprämie oder eines Fixkostenzuschusses) ist gegebenenfalls gemäß § 238 Abs 1 Z 10 UGB im Anhang zu erläutern.



- (38) Wenn dem Aufsteller bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt wird, dass der Zuschuss nicht antragsgemäß gewährt werden wird (zB Ausschöpfung budgetärer Mittel), oder eine Rückzahlungsverpflichtung (zB Verstoß gegen die jeweiligen Förderungsrichtlinien) droht oder eintritt, ist dieser Umstand bilanziell zu berücksichtigen (zB im Rahmen der Bewertung der Forderung für den Zuschuss). Dabei sind alle Erkenntnisse, die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses gewonnen werden oder bei pflichtgemäßer Sorgfalt gewonnen werden können, zu berücksichtigen.
- (39) Bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen kann die Rückzahlungsverpflichtung aufschiebend oder auflösend bedingt sein (vgl AFRAC 6 Rz (19) und (33) ff):
- Im Falle einer **aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung** entsteht die Pflicht zur Rückzahlung mit dem Eintritt der definierten Bedingung(en), sodass zunächst von einem nicht rückzahlbaren Zuschuss auszugehen ist.
  - Bei **auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen** ist von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen, solange die auflösende(n) Bedingung(en) nicht eingetreten ist bzw. sind.
- (40) Die verschiedenen COVID-19-Zuschüsse sehen zahlreiche Auflagen/Bedingungen im Zusammenhang mit der Gewährung der Zuschüsse bzw hinsichtlich der Rückzahlungsverpflichtung vor. Diese Auflagen/Bedingungen lassen sich in ihrer Vielzahl nicht als ausschließlich aufschiebend oder auflösend interpretieren. Sie sind vielmehr aufgrund des in § 196a UGB normierten Grundsatzes des wirtschaftlichen Gehalts in ihrer Gesamtheit dahingehend zu bewerten, ob die Verpflichtung zur Rückzahlung der Förderung wahrscheinlich ist oder nicht. Wenn am Abschlussstichtag die Rückzahlungsverpflichtung entsprechend wahrscheinlich ist, ist eine sonstige Rückstellung zu passivieren.

## 2.8.4. Darstellung von Zuschüssen im Abschluss

- (41) Für die Art der Darstellung von Zuschüssen im Abschluss ist grundsätzlich der Zweck des Zuschusses ausschlaggebend.
- (42) **Investitionszuschüsse** sind – entsprechend AFRAC 6 Rz (24) – nach der Brutomethode ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung (und somit erfolgsneutral) in einem gesonderten Passivposten (zB „Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“, „Investitionszuschüsse“) nach dem Posten Eigenkapital (§ 224 Abs 3 A UGB) auszuweisen oder nach der Nettomethode zu bilanzieren. Hinsichtlich der Aufgliederung im Anhang und dem Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung wird auf AFRAC 6 Rz (26) f verwiesen.
- (43) **Aufwandszuschüsse** (wie zB der Fixkostenzuschuss) sind – entsprechend AFRAC 6 Rz (30) – nach Maßgabe des Aufwandsanfalles ergebniswirksam zu erfassen, wobei entweder ein Ausweis als „übrige sonstige betriebliche Erträge“ oder eine offene Absetzung vom jeweiligen Aufwand (in einer Vorspalte) zulässig sind. Eine Kürzung des durch den Zuschuss gedeckten Aufwands ist aufgrund des Saldierungsverbots gemäß § 196 Abs 2 UGB nicht zulässig. Soweit Vorauszahlungen für Folgeperioden geleistet werden, ist eine periodengerechte Erfolgsabgrenzung durch Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens vorzunehmen. Zum Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung siehe AFRAC 6, Rz (30) ff.

## 2.8.5. Wertaufhellung und Wertbegründung bei COVID-19-Zuschüssen

- (44) Zu den wertaufhellenden Erkenntnissen über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag, die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses gewonnen werden oder bei pflichtgemäßer Sorgfalt gewonnen werden können und daher bei der Abschlussaufstellung zu berücksichtigen sind, gehören auch Erkenntnisse, die das Jahresergebnis verbessern (vgl AFRAC 16 Rz (6)). Wertaufhellende Erkenntnisse können sowohl den Ansatz als auch die Bewertung betreffen.

- (45) Ist der Ansatz einer Forderung nicht zulässig (wertbegründendes Ereignis), ist ungeachtet dessen der COVID-19-Zuschuss im Zusammenhang mit der Beurteilung der Unternehmensfortführung (Going Concern-Annahme, § 201 Abs 2 Z 2 UGB) zu berücksichtigen (siehe Rz (11)). Wenn es sich dabei um ein wesentliches Ereignis nach dem Abschlussstichtag handelt, ist dieses gemäß § 238 Abs 1 Z 11 UGB im Anhang zu erläutern.

### **2.8.6. Kann ein COVID-19-Zuschuss angesetzt werden, wenn die Erfüllung der dafür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen durch Ereignisse nach dem Abschlussstichtag beeinflusst wird?**

- (46) Der Ansatz einer Forderung bezüglich eines COVID-19-Zuschusses setzt voraus, dass die sachlichen Voraussetzungen am Abschlussstichtag erfüllt sind und der Förderungsantrag bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses ordnungsgemäß gestellt worden ist oder nach der Aufstellung des Jahresabschlusses mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird (siehe Rz (33) f).
- (47) Die Gewährung bestimmter COVID-19-Zuschüsse (zB Verlustersatz, Fixkostenzuschuss) hat als sachliche Voraussetzung ua einen Umsatzausfall in bestimmter Höhe innerhalb des gesamten Zeitraums, für den der Zuschuss geltend gemacht wird (sog Betrachtungszeitraum). Eine Forderung auf den auf das Geschäftsjahr entfallenden Teil des jeweiligen COVID-19-Zuschusses ist – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – anzusetzen, wenn der Umsatzausfall bezogen auf den gesamten Betrachtungszeitraum so gut wie sicher ist. Nicht maßgeblich ist der tatsächliche bis zum Abschlussstichtag eingetretene Umsatzausfall.

## **2.9. Welche Auswirkungen haben Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage auf den Jahresabschluss?**

- (48) Die mit dem KonStG 2020 in § 124b Z 355 EStG 1988 und § 26c Z 76 KStG bzw mit der zugehörigen VO eingeführten steuerrechtlichen Wahlrechte zur Berücksichtigung von 2020 anfallenden Verlusten in den Steuererklärungen 2019 und 2018 durch Bildung einer COVID-19-Rücklage und/oder Geltendmachung eines Verlustrücktrages stellen ein wertbegründendes Ereignis dar und können daher im Jahresabschluss 2019 nicht berücksichtigt werden.
- (49) Ein Steuererstattungsanspruch betreffend die COVID-19-Rücklage und/oder den Verlustrücktrag ist im Jahresabschluss 2020 als Forderung gegenüber dem Finanzamt anzusetzen, wenn zum Abschlussstichtag die dafür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen vorliegen und im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses der jeweilige Antrag gestellt worden ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. Da es sich um Forderungen aus laufenden Ertragsteuern handelt, kommen die Regelungen des § 198 Abs 9 UGB zu latenten Steuern für Verlustrückträge nicht zur Anwendung.

## Erläuterungen

### **Zu Rz (1):**

Gesellschaftsrechtliche Themen werden in dieser Fachinformation nicht behandelt, allerdings wird auf Folgendes hingewiesen:

§ 1 Abs 2 des COVID-19-GesG sieht vor, dass im Wege einer Verordnung geregelt werden soll, unter welchen Voraussetzungen Versammlungen der Gesellschafter und von Organmitgliedern aller privatrechtlichen Rechtsformen stattfinden können, ohne dass alle oder einige Teilnehmer physisch anwesend sind („virtuelle Versammlung“). Diese Verordnung, die derzeit vorbereitet wird, soll rückwirkend mit dem COVID-19-GesG in Kraft treten, das ist der 21. März 2020.

Verwiesen wird auch auf das Schreiben der FMA vom 16. März 2020 an die Wirtschaftskammer Österreich zum vorübergehenden Abweichen vom Erfordernis der persönlichen Anwesenheit der Mitglieder bei Aufsichtsrats- und Aufsichtsratsausschusssitzungen sowie auf das Schreiben des Bundesministeriums für Justiz vom 23. März 2020 GZ 020-0.190.65 betreffend Einreichung von Jahresabschlüssen – Fristenhemmung.

Sobald die Verordnung kundgemacht ist, kann die Stellungnahme zu offenen bzw sich aus der Auslegung der Verordnung ergebenden Fragen erweitert werden.

### **Zu Rz (3):**

Für die Beurteilung des Einzelfalls bei der Anwendung der internationalen Rechnungslegungsnormen sind jedenfalls die aktuellen Auslegungen des IASB, beispielsweise zu IFRS 9, zu berücksichtigen.

### **Zu Rz (9):**

Bei der Beurteilung dieser Frage haben die zur Aufstellung des Jahresabschlusses verpflichteten Mitglieder der Geschäftsführung/des Vorstands gemäß AFRAC 16 Rz (7) eine umfassende Informationsbeschaffungspflicht.

### **Zu Rz (10):**

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang, dass im Einzelfall bei Abschlüssen mit Tochtergesellschaften in der Volksrepublik China auch schon vor dem 31. Dezember 2019 Auswirkungen aus COVID-19 aufgetreten sein könnten.

Gemäß den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen (§ 201 UGB) sind Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Dabei sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beizubehalten. COVID-19 hat auf diese allgemeinen Grundsätze keine Auswirkung.

Anders zu beurteilen sind die Frage der Bewertung unter der Annahme der Fortführung des Unternehmens sowie die Angaben im Anhang und im Lagebericht. In diesen Fällen sind alle Informationen bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 222 Abs 1 UGB), daher auch alle im Zusammenhang mit COVID-19 stehenden Erkenntnisse und Auswirkungen zu berücksichtigen.

Weitere grundlegende Informationen finden sich in den fachlichen Hinweisen des deutschen Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung (zum Stichtag 31.12.2019) und deren Prüfung vom 4. und vom 25. März 2020.

## **Zu Rz (11):**

Zum Prognosezeitraum siehe KFS/RL 28 Rz (21) bis (23).

Beim Abgehen von der Going Concern-Aannahme sind hinsichtlich der Konsequenzen für die Jahresabschlusserstellung insbesondere KFS/RL 28 Rz (34) f zu beachten.

## **Zu Rz (12):**

In KFS/BW 5 Rz (1) wird als Krise eine Phase der Diskontinuität in der Entwicklung eines Unternehmens definiert, die eine substantielle Gefährdung des Unternehmensfortbestands darstellt und durch die Unbestimmtheit ihres Ausgangs charakterisiert ist. In KFS/BW 5 werden die unterschiedlichen Formen einer Krise, von der potenziellen bis zur akuten Krise, und Beispiele für Krisensignale dargestellt.

Bei der Analyse ist daher sowohl hinsichtlich der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer akuten Krise als auch bei der Möglichkeit des Erhalts von Unterstützungsleistungen die Unternehmenssituation vor dem Eintritt von COVID-19 zu beachten.

## **Zu Rz (14):**

Unterstützungsmaßnahmen, die in Österreich besondere Bedeutung haben, sind das neue Kurzarbeitsmodell, die Einrichtung eines Notfallfonds sowie die Bereitstellung von Garantien und Haftungen zur Kreditabsicherung. Es ist zu beachten, dass die Hilfe derzeit bis 31. Dezember 2020 begrenzt ist.

## **Zu Rz (15):**

Gemäß dem Leitfaden „Fortbestehensprognose“ erscheint in folgenden Fällen die Erstellung einer detaillierten Fortbestehensprognose geboten:

- negatives Eigenkapital im (Entwurf des letzten) Jahresabschluss(es);
- Verlust des halben Nennkapitals, bei anhaltend negativen Erwartungen;
- handfeste Krisensymptome, die eine weitere Verschlechterung der Unternehmenssituation erwarten lassen und bei anhaltend negativen Ergebnissen zu einem Aufzehren des Eigenkapitals im nächsten Jahr führen könnten oder sonst eine Bestandsgefährdung implizieren.

## **Zu Rz (16):**

Bei der Angabe von Art und finanzieller Auswirkung der wesentlichen Ereignisse nach dem Abschlussstichtag ist neben der Finanzlage auch die Vermögens- und Ertragslage zu beachten. Die Auswirkungen sind sowohl in Form von qualitativen Erläuterungen als auch – soweit möglich – durch quantitative Angaben darzustellen. Können quantitative Angaben nicht gemacht werden, verlangt IAS 10.21 (b), dass diese Tatsache anzugeben ist. Für das UGB wird eine analoge Vorgehensweise empfohlen.

## **Zu Rz (17):**

Jene Unternehmen, die nicht bereits gemäß § 238 Abs 1 Z 11 UGB verpflichtet sind, Angaben zu den Auswirkungen von COVID-19 zu machen, wie zB kleine Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, haben diese gegebenenfalls daher aufgrund der Generalnorm (§ 222 Abs 2 UGB) bzw im Rahmen der Erläuterung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden unter Annahme der Unternehmensfortführung (§ 237 Abs 1 Z 1 UGB) zu berücksichtigen.

## **Zu Rz (18):**

Siehe dazu KFS/RL 28 Rz (27): Der Abschlussaufsteller muss

- die wesentlichen der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehenden Gründe und seine Pläne, diesen Gründen zu begegnen, angemessen darstellen und
- zweifelsfrei angeben, dass eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Gründen besteht, die der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehen, und das Unternehmen daher möglicherweise nicht in der Lage ist, im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs seine Vermögenswerte zu realisieren und seine Schulden zu begleichen.

## **Zu Rz (20):**

Die Risiken sind zumindest in qualitativer Form zu beschreiben. Die zugrundeliegenden Annahmen und die Berechnungsweise bei Zahlenangaben sind zu erläutern. Auf bestandsgefährdende Risiken ist besonders einzugehen, und sie sind als solche zu bezeichnen (siehe AFRAC 9 Rz (138)). Die Angabe der Absicherungsstrategie für die beschriebenen Risiken (soweit vorhanden) wird empfohlen. Die voraussichtliche Entwicklung ist zumindest in qualitativer Form darzustellen und hat jedenfalls das nachfolgende Geschäftsjahr zu umfassen.

## **Zu Rz (21):**

Erforderlich ist eine bestmögliche Einschätzung der Dauer und der Auswirkungen von COVID-19 auf Basis objektiv nachvollziehbarer Informationen wie beispielsweise Veröffentlichungen der Bundesregierung und der Landesregierungen sowie diesen nachgeordneter Behörden, wissenschaftliche Publikationen oder auch Erfahrungen in anderen Ländern.

## **Zu Rz (24):**

Organe, die mit der Feststellung des Abschlusses betraut sind, sollen in geeigneter Form (zB auch im Rahmen der Sitzung) darauf hingewiesen werden, dass Entwicklungen nach dem Tag der Aufstellung im Abschluss keine Berücksichtigung gefunden haben und es ihnen freisteht, zur Wahrung ihrer Verantwortung die Feststellung davon abhängig zu machen, dass der Abschluss geändert oder ergänzt wird. Auf das Erfordernis einer Nachtragsprüfung ist hinzuweisen.

Für wertaufhellende Erkenntnisse nach Aufstellung des Konzernabschlusses gelten die Ausführungen in der Rz (24) sinngemäß, wobei an die Stelle des Feststellungszeitpunktes der Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung durch das zuständige Organ tritt (siehe auch AFRAC 16 Rz (24)).

## **Zu Rz (26):**

Bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung entscheidet die Gesellschafterversammlung über die Gewinnverwendung. Bei Aktiengesellschaften erstellt der Vorstand einen Gewinnverwendungsvorschlag. Weicht die Hauptversammlung von diesem Gewinnverwendungsvorschlag ab (zB als Vorsichtsmaßnahme infolge von COVID-19), handelt es sich um eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme.

Gemäß § 82 Abs 5 GmbHG (der nach verbreiteter Auffassung analog für die AG gilt) ist der Gewinn auf neue Rechnung vorzutragen, wenn nach dem Stichtag erhebliche und voraussichtlich nachhaltige Verluste/Wertminderungen eingetreten sind. Dies ist in jedem Unternehmen individuell zu entscheiden. Im Zweifel sollte zunächst ein Gewinnvortrag beschlossen werden, zumal nach Besserung/Klärung der Situation die Möglichkeit besteht, im Wege eines Beschlusses den Gewinnvortrag in einen Gewinn umzuwandeln.

Eine Auswirkung auf den Jahresabschluss, in dem der Jahresgewinn und seine Entstehung ausgewiesen sind, ergibt sich nicht.

## **Zu Rz (27):**

Damit wird klargestellt, dass die Folgemaßnahmen aus COVID-19 nach dem Abschlussstichtag wiederum wertaufhellend oder wertbegründend sein können und dass dies im Einzelfall zu untersuchen sein wird.

## **Zu Rz (28):**

Anhaltspunkte für die Entstehung eines wertbegründenden Ereignisses könnten sein: Am 28. Jänner 2020 wurde die erste Infektion in Italien festgestellt. Am 28. Februar 2020 wurden die ersten behördlichen Maßnahmen in der Lombardei gesetzt, und am 8. März 2020 wurde ein Ausgehverbot in Italien erlassen. Am 10. März 2020 erfolgte die Grenzschließung zwischen Italien und Österreich; außerdem wurde in Österreich ua ein Versammlungsverbot für Personengruppen ab 500 Personen ausgesprochen.



## **Zu Rz (29):**

Vgl dazu vertiefend den fachlichen Hinweis des IDW zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 2) vom 25. März 2020. Bei der Anwendung dieses fachlichen Hinweises ist auf allfällige abweichende rechtliche Grundlagen in Österreich Bedacht zu nehmen.

Für die Beurteilung einer allfälligen Durchbrechung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit ist die Zusammenfassung der Rechtslage in KFS/RL 1 Rz (3) besonders hervorzuheben: „Nach § 201 Abs. 2 Z 1 UGB sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten. Ein Abweichen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der Generalnorm (d.h. der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) für die Aufstellung des Abschlusses zulässig (§ 201 Abs. 3 UGB).“ Ein Auslöser kann typischerweise die Umstellung von Geschäftsmodellen sein.

## **Zu Rz (30):**

Zu den Auswirkungen von COVID-19 auf die Durchführung von Impairmenttests wird auf den fachlichen Hinweis des Fachausschusses für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des IDW vom 25. März 2020 hingewiesen.

## **Zu Rz (33) bis (36):**

Aus der Fiskalgeltung der Grundrechte und dem Gleichheitsgrundsatz leitet sich für den Berechtigten selbst dann ein Rechtsanspruch auf die Förderung ab (vgl VfGH, 14.7.2020, G 202/2020), wenn in den einfachgesetzlichen Regelungen zu den spezifischen COVID-19-Förderungsmaßnahmen kein Rechtsanspruch normiert wurde. Den Berechtigten sind Förderungen in gleichheitskonformer Weise und nach sachlichen Kriterien zu gewähren. Auf die COVID-19-Investitionsprämie, den Fixkostenzuschuss und die COVID-19-Kurzarbeit besteht daher ein Rechtsanspruch, der zur Aktivierung einer Forderung berechtigt, wenn am Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses erfüllt sind und der erforderliche Antrag bereits ordnungsgemäß gestellt worden ist oder mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt wird (vgl dazu auch ausführlich *Rzeszut/Predota*, Rechtsschutz bei COVID-19 Förderungen, SWK 2020, 1463).

Erste Maßnahmen iSd InvPrG, die bis zum 28. Februar 2021 gesetzt werden müssen, sind Bestellungen, Kaufverträge, Lieferungen, der Beginn von Leistungen, Anzahlungen, Zahlungen, Rechnungen oder der Baubeginn. Planungsleistungen und Finanzierungsgespräche zählen nicht zu den ersten Maßnahmen (Förderungsrichtlinie „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“, Pkt 5.3.2). Soweit diese ersten Maßnahmen vor dem Abschlussstichtag 31. Dezember 2020 gesetzt werden, ist eine Bilanzierung der COVID-19-Investitionsprämie im Jahresabschluss 2020 geboten, werden sie nach diesem Stichtag gesetzt, erst im Jahresabschluss 2021.

## **Zu Rz (37) bis (39):**

Treten Umstände ein, die berechtigte Zweifel an der Durchsetzbarkeit des Forderungsanspruchs auslösen, ist die zunächst aktivierte Forderung aus der Gewährung des Zuschusses entsprechend wertzu-berichtigen. Wurde der Zuschuss hingegen bereits ausbezahlt, ist bei drohendem Eintritt einer Rückzahlungsverpflichtung eine Rückstellung, bei deren tatsächlichem Eintritt eine Verbindlichkeit zu passivieren.

## **Zu Rz (40):**

An die Stelle der formalen Differenzierung zwischen aufschiebend und auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen tritt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl BFH, 17.12.1998 – IV R 21/97, *Mayr*, RdW 1999, 624). Ist der Eintritt einer Rückzahlungsverpflichtung entsprechend wahrscheinlich, besteht – gleichgültig ob eine aufschiebende oder auflösende Bedingung vorliegt – die Verpflichtung zur Passivierung einer Rückzahlungsverpflichtung. Bei der Ermittlung der Eintrittswahrscheinlichkeit sind sämtliche Erkenntnisse (zB Verstoß gegen eine Förderungsrichtlinie), die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses gewonnen werden oder bei pflichtgemäßer Sorgfalt gewonnen werden können, zu berücksichtigen (vgl AFRAC 16 Rz 6 ff).

Bei Vorliegen der entsprechenden Wahrscheinlichkeit der Rückzahlungsverpflichtung ist der Rückzahlungsbetrag unter Verwendung (Umgliederung) des noch nicht erfolgswirksam erfassten Teils des passivierten Investitionszuschusses rückzustellen; bei Vorliegen einer sicheren Rückzahlungsverpflichtung hat eine Umgliederung in die Verbindlichkeiten zu erfolgen. Der bereits erfolgswirksam aufgelöste Teil des Investitionszuschusses ist aufwandswirksam als Rückstellung bzw Verbindlichkeit zu passivieren.

## **Zu Rz (42):**

Die COVID-19-Investitionsprämie fördert materielle und immaterielle aktivierungspflichtige Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlagevermögen eines Unternehmens (§ 2 Abs 1 InvPrG). Der Ausweis als offener Korrekturposten zu den Abschreibungen stellt eine Verbesserung der Information für die Adressaten des Abschlusses dar, weil die ergebniswirksamen Einflüsse aus nicht durch Zuschüsse gedeckten Investitionen offen gezeigt werden (vgl AFRAC 6 Rz 27).

## **Zu Rz (43):**

**COVID-19-Kurzarbeitsbeihilfe:** Der Dienstgeber erhält für die Ausfallstunden jener Mitarbeiter, die Kurzarbeit in Anspruch nehmen, einen Zuschuss vom Arbeitsmarktservice (AMS) zur Aufwandsabdeckung. Der Ausweis als offener Korrekturposten zum Personalaufwand beim Gesamtkostenverfahren stellt eine Verbesserung der Information für die Adressaten des Abschlusses dar, weil die ergebniswirksamen Einflüsse aus nicht durch Zuschüsse gedeckten Personalaufwendungen offen gezeigt werden.

Beim Umsatzkostenverfahren ist ein Ausweis im Posten „übrige sonstige betriebliche Erträge“ vorzunehmen.

**Fixkostenzuschuss:** Zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit und Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen im Zusammenhang mit der Ausbreitung von COVID-19 und den dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen werden die konkreten Fixkosten betroffener Unternehmen durch einen Fixkostenzuschuss anteilig gedeckt. Der Fixkostenzuschuss kann eine Vielzahl von unterschiedlichen Aufwendungen abdecken, weshalb ein Ausweis im Posten „übrige sonstige betriebliche Erträge“ eine Verbesserung der Information für die Adressaten des Abschlusses darstellt.

Der Fixkostenzuschuss kann auch Aufwendungen abdecken, welche künftigen Perioden zuzuordnen sind. Nach dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung ist der Fixkostenzuschuss entsprechend abzugrenzen.

**Umsatzersatz:** Um die Zahlungsfähigkeit zu erhalten und Liquiditätsschwierigkeiten zu überbrücken, bekommen Betriebe einen Umsatzersatz, die unmittelbar von der COVID-19-SchuMaV hinsichtlich ihres Umsatzes schwer betroffen sind und die Voraussetzungen der Richtlinie für den Umsatzersatz erfüllen. Der Umsatzersatz dient der Abdeckung einer Vielzahl von Aufwendungen, weshalb ein Ausweis im Posten „übrige sonstige betriebliche Erträge“ eine Verbesserung der Information für die Adressaten des Abschlusses darstellt.

#### **Zu Rz (44) und (45):**

Mit dem COVID-19-Gesetz, BGBl I 12/2020, wurden das ABBAG-Gesetz novelliert und die gesetzliche Grundlage zur Errichtung der COFAG geschaffen. Auf Grundlage der VO-Ermächtigung des § 3b Abs 3 ABBAG-Gesetz, zuletzt geändert durch das 3. COVID-19-Gesetz, BGBl I 23/2020, wurden vom BMF VO betreffend die Richtlinien über die Gewährung von COVID-19-Zuschüssen erlassen.

COVID-19-Hilfsmaßnahmen werden aufgrund ihrer Dringlichkeit vielfach durch die Bundesregierung und/oder den/die zuständige(n) Bundesminister(in) in ihren wesentlichen sachlichen Voraussetzungen zu einem Zeitpunkt verkündet, zu dem die finale schriftliche Umsetzung noch nicht vorliegt und damit eine zeitnahe Veröffentlichung der entsprechenden VO nicht möglich ist. Durch die Erklärung der Bundesregierung und/oder den/die zuständige(n) Bundesminister(in) liegt allerdings eine Erklärung des für die Erlassung der VO zuständigen Organs vor. Sofern die wesentlichen sachlichen Voraussetzungen für die jeweilige COVID-19-Hilfsmaßnahme inhaltlich determiniert sind, handelt es sich bei den später veröffentlichten VO insoweit um eine rechtszustandsaufhellende Maßnahme (vgl zu diesem Begriff den Fachlichen Hinweis des IDW „Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung“ (Teil 3, 4. Update, Februar 2021), Frage 2.2.4.). Demnach ist es vertretbar, die von der Bundesregierung und/oder dem/der zuständigen Bundesminister(in) ange-

kündigten Maßnahmen bereits im Jahres- und im Konzernabschluss zu berücksichtigen, wenn die sachlichen Voraussetzungen der angekündigten COVID-19-Maßnahme am Abschlussstichtag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit feststehen und die VO bis zur Aufstellung des Abschlusses erlassen wurde.

## 1. Verlustersatz

Die EU-Kommission hat am 19. März 2020 auf Grundlage von Art 107 Abs 3 Buchstabe b AEUV einen Befristeten Rahmen für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19 verabschiedet ([https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip\\_20\\_496](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_20_496), zuletzt geprüft am 18. Februar 2021). Am 23. September 2020 meldete Österreich gemäß diesem Befristeten Rahmen ein Rahmenkonzept für ungedeckte Fixkosten bei der EU-Kommission an. Durch elektronische Mitteilungen am 23. und 27. Oktober 2020 sowie am 4., 10., 17. und 19. November 2020 übermittelte Österreich zusätzliche Informationen, um die Anmeldung der Maßnahme zu vervollständigen. Die EU-Kommission hat diese Maßnahme (Verlustersatz) am 20. November 2020 genehmigt ([https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases1/202048/288288\\_2213900\\_74\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/202048/288288_2213900_74_2.pdf), zuletzt abgerufen am 18. Februar 2021). Die Richtlinien zum Verlustersatz wurden am 16. Dezember 2020 verlautbart (BGBl II 568/2020).

Ein Ansatz der Forderung auf Verlustersatz ist für Abschlussstichtage ab Veröffentlichung der Genehmigung durch die EU-Kommission am 20. November 2020 vertretbar, wenn die Aufstellung des Abschlusses nach dem 16. Dezember 2020 erfolgt.

## 2. Umsatzeratz II

Am 10. Dezember 2020 wurde ein Entschließungsantrag betreffend Umsatzeratz für alle Zulieferbetriebe und indirekt vom zweiten Lockdown betroffene Unternehmen (1151/A(E) XXVII. GP) im Nationalrat eingebracht. Vor dem 31. Dezember 2020 hat die Bundesregierung den Umsatzeratz für alle indirekt vom zweiten Lockdown betroffenen Unternehmen (Umsatzeratz II) verkündet und auch dessen sachliche Voraussetzungen bekannt gegeben (siehe WKO, Hilfe für vom Lockdown indirekt Betroffene, verfügbar unter <https://news.wko.at/news/oesterreich/Hilfe-fuer-vom-Lockdown-indirekt-Betroffene.html>, zuletzt abgerufen am 28. Februar 2021; siehe auch Pressemitteilung des BMLRT vom 29. Dezember 2020: Tourismusministerin Elisabeth Köstinger: Unterstützung für indirekt vom Lockdown betroffene Betriebe, verfügbar unter <https://www.bmlrt.gv.at/tourismus/tourismuspolitische-themen/unterstuetzung-betriebe-indirekt-betroffen-lockdown.html>, zuletzt geprüft am 29. Jänner 2021). Die VO Lockdown-Umsatzeratz II wurde am 16. Februar 2021 verlautbart (BGBl II 71/2021).

Ein Ansatz der Forderung auf Umsatzeratz II ist für Abschlussstichtage ab der Pressemitteilung des BMLRT am 29. Dezember 2020 vertretbar, wenn die Aufstellung des Abschlusses nach dem 16. Februar 2021 erfolgt. Da der Umsatzeratz II steuerpflichtig ist, ist die Bilanzierung der Forderung auch für steuerliche Zwecke maßgebend.

### 3. Ausfallsbonus

Der Ausfallsbonus wurde vom BMF am 17. Jänner 2021 angekündigt (Pressemitteilung BMF, Finanzminister Gernot Blümel: Ausfallsbonus bis zu 30 % des Umsatzes bis EUR 60.000 Euro pro Monat, verfügbar unter <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemitteilungen/2021/jaenner/ausfallsbonus.html>, zuletzt geprüft am 18. Februar 2021). Die VO Ausfallsbonus wurde am 16. Februar 2021 verlautbart (BGBl II 74/2021).

Ein Ansatz der Forderung auf Ausfallsbonus ist für Abschlussstichtage ab 17. Jänner 2021 vertretbar, wenn die Aufstellung des Abschlusses nach dem 16. Februar 2021 erfolgt. Da der Bonusteil des Ausfallsbonus steuerpflichtig ist, ist die Bilanzierung der Forderung auch für steuerliche Zwecke maßgebend.

### 4. Erhöhung Beihilfenrahmen

Am 28. Jänner 2021 hat die EU-Kommission die fünfte Novelle des Befristeten Rahmens für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft in der COVID-19-Krise angenommen ([https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip\\_21\\_261](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_21_261), zuletzt abgerufen am 18. Februar 2021). Dabei wurde die Obergrenze für Pauschalbeihilfen von EUR 800.000 auf EUR 1.800.000 und die Obergrenze für den Fixkostenzuschuss von EUR 3.000.000 auf EUR 10.000.000 erhöht (Pressemitteilung BMDW, Wirtschaftsministerin Schramböck vom 28. Jänner 2021, <https://www.bmdw.gv.at/Presse/AktuellePressemitteilungen/Pauschalbeihilfen.html>, zuletzt abgerufen am 23. Februar 2021). Die erhöhten Beihilfenrahmen wurden am 16. Februar 2021 veröffentlicht (BGBl II 75/2021, zB Punkt 1.2. zum Verlustersatz). Für Anträge auf Gewährung betroffener COVID-19-Zuschüsse, die vor dem Tag des Inkrafttretens der jeweiligen VO gestellt wurden und bei denen die Ermittlung der Höhe des COVID-19-Zuschusses einen EUR 3.000.000 übersteigenden Betrag ergibt, gilt der beihilferechtliche Höchstbetrag rückwirkend (BGBl II 75/2021, zB Punkt 1.5. zum Verlustersatz).

Mit der Erhöhung des Beihilfenrahmens durch die Genehmigung der EU-Kommission, die zwar am Abschlussstichtag noch ausstand, aber von der Bundesregierung seit Herbst 2020 betrieben wurde, bis zur Aufstellung des Abschlusses erfolgt ist und letztlich rückwirkend auf alle Anträge angewendet wird, ist die damit einhergehende Qualifikation der Beihilfe als zulässig bereits auf den Abschlussstichtag zurück zu beziehen („rechtszustandsaufhellend“, vgl den zweiten Absatz dieser Erläuterungen). Bei Ansatz einer Forderung bezüglich eines vom erhöhten Beihilfenrahmen betroffenen COVID-19-Zuschusses im Abschluss zum 31. Dezember 2020 ist es demnach vertretbar, den neuen Beihilfenrahmen zu berücksichtigen, wenn die Aufstellung des Abschlusses nach dem 16. Februar 2021 erfolgt.

## **Zu Rz (47):**

Der Betrachtungszeitraum des jeweiligen COVID-19-Zuschusses kann sich auch auf Zeiträume nach dem Abschlussstichtag erstrecken und damit das Bestehen/Nichtbestehen des Anspruchs bzw dessen Höhe werterhellend beeinflussen.

Beispiel: Im November 2020 und Dezember 2020 sind Verluste angefallen, jedoch liegen die Umsatzrückgänge je Monat und kumuliert unter 30 %. Die sachlichen Voraussetzungen für die Beantragung des Verlustersatzes liegen daher zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2020 (noch) nicht vor. Nach dem Abschlussstichtag 31. Dezember 2020 gehen die Umsatzerlöse massiv zurück, sodass für den Betrachtungszeitraum November 2020 bis April 2021 neben dem Verlust auch ein Umsatzrückgang von mehr als 30 % vorliegt. Bei Aufstellung des Jahresabschlusses ist der Umsatzausfall so gut wie sicher. Der Antrag auf Verlustersatz wurde gestellt bzw wird mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden.

Lösung: Die sachliche Voraussetzung Umsatzrückgang über 30 % bezogen auf den gesamten Betrachtungszeitraum ist bei Aufstellung des Jahresabschlusses – entsprechend den vorliegenden Informationen – so gut wie sicher. Bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen ist eine Forderung auf den auf das Geschäftsjahr 2020 entfallenden Teil des Verlustersatzes nach Maßgabe des angefallenen Verlustes im Verhältnis zum Gesamtverlust anzusetzen.

## **Zu Rz (49):**

Steuerliche Verluste sind im Geschäftsjahr ihres Anfalls wirtschaftlich verursacht. Da aufgrund der gesetzlichen Regelung bei Ausübung des Wahlrechts zur Geltendmachung des Verlustrücktrages ein Rechtsanspruch gegenüber der Finanzbehörde entsteht, ist der daraus resultierende Vorteil im Jahr der Entstehung des Verlustes zu erfassen. Eine noch ausstehende Beantragung des Verlustausgleichs steht dem nicht entgegen.

In der Bilanz handelt es sich bei dem Anspruch um eine Forderung gegenüber dem Finanzamt, die analog zu einer KöSt-Vorauszahlung zu behandeln ist. Bestehen noch KöSt-Rückstellungen aus Vorjahren, ist der Anspruch mit diesen zu verrechnen.

Das Ansatzwahlrecht für steuerliche Verlustvorträge iSd § 198 Abs 9 UGB besteht somit nur für jene Verluste, die nicht durch Geltendmachung des Verlustrücktrages verwertet werden.

## Glossar

ABBAG-Gesetz	Bundesgesetz über die Einrichtung einer Abbaubeteiligungsaktiengesellschaft des Bundes (BGBl I Nr 51/2014)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AFRAC 6	AFRAC-Stellungnahme 6: Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor
AFRAC 9	AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung gemäß §§ 243 bis 243b, 267 und 267a UGB
AFRAC 16	AFRAC-Stellungnahme 16: Wertaufhellung und Wertbegründung vor und nach Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen
COFAG	COVID-19-Finanzierungsagentur des Bundes GmbH
COVID-19-GesG	Bundesgesetz betreffend besondere Maßnahmen im Gesellschaftsrecht aufgrund von COVID-19 (Gesellschaftsrechtliches COVID-19-Gesetz) (BGBl I Nr 16/2020)
COVID-19-SchuMaV	Verordnung des Bundesministers für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz, mit der besondere Schutzmaßnahmen gegen die Verbreitung von COVID-19 getroffen werden (COVID-19-Schutzmaßnahmenverordnung – COVID-19-SchuMaV) (BGBl II Nr 463/2020)
IAS 1	Presentation of Financial Statements (Darstellung des Abschlusses)
IAS 10	Events after the Reporting Period (Ereignisse nach der Berichtsperiode)
IFRS 9	Financial Instruments (Finanzinstrumente)
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers (Erlöse aus Verträgen mit Kunden)
InvPrG	Bundesgesetz über eine COVID-19 Investitionsprämie für Unternehmen (Investitionsprämienengesetz – InvPrG) (BGBl I Nr 88/2020)
KFS/BW 5	Stellungnahme des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder: Leitfaden zum Erkennen von Unternehmenskrisen
KFS/RL 1	Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

	(§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei Änderungen der Bewertungsmethoden (§ 237 Abs. 1 Z 1 i.V.m. § 201 Abs. 3 UGB)
KFS/RL 28	Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhandler zur Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 UGB
KonStG 2020	Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, die Bundesabgabenordnung, das Bundesfinanzgerichtsgesetz, das Finanzstrafgesetz, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das EU-Meldepflichtgesetz, das Flugabgabegesetz und das COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz geändert werden (Konjunkturstärkungsgesetz 2020 – KonStG 2020) (BGBl I Nr 96/2020)
Leitfaden Fortbestehensprognose	Gemeinsame Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhandler, der Wirtschaftskammer Österreich und der KMU-Forschung Austria: Leitfaden Fortbestehensprognose, März 2016