

Update zu aktuellen  
Entwicklungen des HGB

**Ausgabe 5,  
März 2020**

# HGB direkt



## Coronavirus: Auswirkungen auf die handelsrechtliche (Konzern-)Finanzberichterstattung für nach dem 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre

### Aktueller Anlass

Der von China ausgehende Ausbruch und die Verbreitung des neuartigen Coronavirus SARS-CoV-2, durch den die Lungenkrankheit COVID-19 ausgelöst werden kann, hat weltweite Auswirkungen. Dazu zählen wirtschaftliche Auswirkungen auf Unternehmen bzw. Konzerne z.B. aufgrund unterbrochener Lieferketten durch Einschränkungen in Produktion und Handel oder aufgrund abgeschwächter Nachfrage nach Produkten oder Dienstleistungen. Dadurch können sich erhebliche Auswirkungen auf die handelsrechtliche Finanzberichterstattung in Abschluss und Lagebericht ergeben.

Im HGB direkt, Ausgabe 3, Februar 2020 haben wir potenziell wesentliche Auswirkungen aufgrund der Ausbreitung des Coronavirus auf die Finanzberichterstattung für bis zum 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre dargestellt. In der vorliegenden Ausgabe erläutern wir ausgewählte, potenziell wesentliche Auswirkungen des Coronavirus auf die Finanzberichterstattung für nach dem 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre. Eine vollständige Darstellung potenzieller Auswirkungen ist dabei weder möglich noch beabsichtigt. Außerdem verzichten wir aufgrund der fehlenden praktischen Relevanz auf eine Darstellung der Auswirkungen des Coronavirus auf eine handelsrechtliche Halbjahresfinanzberichterstattung.

### Auswirkungen

#### Jahresabschluss

#### Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

##### Wertaufhellende vs. wertbegründende Ereignisse

Ereignisse, die erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Abschlusses bekannt werden, aber Erkenntnisse über die Verhältnisse am Abschlussstichtag liefern (sog. wertaufhellende Ereignisse), sind bei der Bewertung zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Demgegenüber dürfen sog. wertbegründende Ereignisse, die ihre Ursache in dem nach dem Abschlussstichtag liegenden Zeitraum haben, aufgrund des Stichtagsprinzips bei der Bewertung grundsätzlich nicht berücksichtigt werden

(§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Wertbegründende Ereignisse können sich allerdings auf die Berichterstattung im Anhang und im Lagebericht auswirken.

Die aktuellen weltweiten wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus (insb. aufgrund realwirtschaftlicher Beschränkungen) sind ab Januar 2020 eingetreten. Für danach endende Geschäftsjahre sind deshalb Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, die bessere Erkenntnisse über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus auf das Unternehmen zum Abschlussstichtag liefern, grundsätzlich als wertaufhellende Ereignisse bilanziell zu berücksichtigen.

Ungeachtet dessen kann das Coronavirus auch neue, wertbegründende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag auslösen, die bilanziell nicht berücksichtigt werden dürfen. Dazu können sowohl externe Ereignisse (z.B. strukturelle und konjunkturelle Maßnahmen der öffentlichen Hand) wie auch interne Ereignisse (z.B. nicht rückbeziehbare Entscheidungen der Unternehmensleitung) gehören. Zur Rückbeziehung von Sanierungsmaßnahmen siehe Abschnitt „Stichtagsprinzip bei Sanierungsmaßnahmen“.

### **Going Concern**

Kann aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus nicht mehr von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden, ist der Abschluss unter Abkehr von der Going Concern-Prämisse unter Anwendung der in IDW RS HFA 17 dargelegten Grundsätze aufzustellen (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Dies gilt unter Durchbrechung des Stichtagsprinzips auch, wenn der Wegfall der Going Concern-Prämisse aus nach dem Abschlussstichtag liegenden Gründen, z.B. einer Entscheidung der Unternehmensleitung, resultiert.

Kann zwar noch von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden, besteht aber eine wesentliche Unsicherheit darüber, ob das Unternehmen dazu fähig ist – d.h. liegt ein bestandsgefährdendes Risiko vor –, ist darüber zum einen im Lagebericht i.R.d. Risikoberichterstattung zu berichten (DRS 20.148). Zum anderen sind nach IDW PS 270 n.F. Tz. 9 im Anhang die Pläne der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens zum Umgang mit den Auswirkungen des Coronavirus anzugeben sowie die Tatsache, dass aufgrund des Coronavirus eine solche wesentliche Unsicherheit besteht. Wird kein Anhang aufgestellt, können die Ausführungen an anderer Stelle erfolgen, z.B. unter der Bilanz. Werden die Angaben i.R.d. Risikoberichterstattung im Lagebericht gemacht, ist im Anhang darauf zu verweisen.

### **Stichtagsprinzip bei Sanierungsmaßnahmen**

Sanierungsmaßnahmen nach dem Abschlussstichtag (z.B. Schuld- und Erfüllungsübernahme oder Werthaltigkeitsgarantie) dürfen – abweichend vom Stichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) – im Abschluss des zu sanierenden Unternehmens auf den Abschlussstichtag zurückbezogen werden, soweit dadurch kein ausschüttungsfähiger Jahresüberschuss generiert wird, die Maßnahmen im Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses rechtswirksam geworden sind und sie im Anhang entsprechend erläutert werden.

### **Ansatz- und Bewertungstetigkeit**

Ansatz- und Bewertungsmethoden sind stetig anzuwenden, es sei denn, in Ausnahmefällen ist eine Abweichung sachlich gerechtfertigt (§§ 246 Abs. 3, 252 Abs. 1 Nr. 6, Abs. 2 HGB).

Die Auswirkungen des Coronavirus allein rechtfertigen eine solche Abweichung nicht. Führen die Auswirkungen allerdings zu einer grundlegend anderen Einschätzung der Unternehmensentwicklung, ggf. zu einer Unternehmenskrise, kann eine Abweichung von den bisher angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden einen verbesserten Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertrags-

lage vermitteln und damit zulässig sein. Dies erscheint z.B. dann vertretbar, wenn in der Vergangenheit Wahlrechte sehr konservativ ausgeübt und dadurch stille Reserven gelegt worden sind. Die Stetigkeitsdurchbrechung ist im Anhang anzugeben und zu begründen (§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB).

### **Keine Stetigkeit bei Ermessensentscheidungen**

Basiert die Bilanzierung und Bewertung auf Ermessensentscheidungen, z.B. auf Schätzungen, ist zu beurteilen, ob bisherige Entscheidungen noch angemessen sind oder an bereits geänderte oder sich voraussichtlich ändernde wirtschaftliche Gegebenheiten aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus angepasst werden müssen. Dies betrifft z.B. die Schätzung von künftigen Ausfallraten von Forderungen (für Zwecke ihrer Bewertung) oder der Wahrscheinlichkeit der künftigen Entstehung von oder der künftigen Inanspruchnahme aus Verpflichtungen (für Zwecke des Ansatzes von Rückstellungen, z.B. für Erlöschmälerungen oder für Haftungsübernahmen).

Wird eine Ermessensentscheidung aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus anders als bisher ausgeübt, handelt es sich nicht um eine Methodenänderung und damit nicht um eine angabepflichtige Durchbrechung der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit.

### **Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen**

Liegt der beizulegende Wert von immateriellen Vermögensgegenständen und Sachanlagen am Abschlussstichtag voraussichtlich dauernd unter deren Buchwert, ist insoweit eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Im Fall abnutzbarer Vermögensgegenstände ist eine Wertminderung voraussichtlich dauernd, wenn der beizulegende Wert voraussichtlich über mehr als die halbe Restnutzungsdauer oder über mehr als fünf Jahre unterhalb des planmäßigen Restbuchwerts liegen wird. Ob dies aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus der Fall ist, ist im Einzelfall zu beurteilen. Im Zweifel ist nach dem Vorsichtsprinzip von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen.

Eine verschlechterte Ertragslage des Unternehmens oder eines Unternehmensteils allein rechtfertigt i.d.R. keine außerplanmäßige Abschreibung einer Anlage. Wird eine Anlage aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus vorübergehend stillgelegt oder vorübergehend nicht voll genutzt, ist sie weiterhin planmäßig abzuschreiben, ggf. unter Berücksichtigung des geringeren Verschleißes. Wird eine Anlage voraussichtlich dauerhaft stillgelegt, ist sie ab dem Zeitpunkt, ab dem sie nicht mehr genutzt wird, auf den Nettoveräußerungswert (ggf. Schrottwert) außerplanmäßig abzuschreiben. Wird eine Anlage nicht mehr voll genutzt, kann eine kapazitätsbedingte außerplanmäßig Abschreibung erforderlich sein.

### **Finanzanlagen**

Im Fall einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung besteht bei Finanzanlagen ein Wahlrecht, auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben, bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung besteht eine Abschreibungspflicht (§ 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB).

Anhaltspunkte, ob bei börsennotierten Wertpapieren eine Wertminderung voraussichtlich dauernd ist oder nicht, liefern die vom Versicherungsfachausschuss des IDW entwickelten Aufgreifkriterien. Danach liegt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, wenn entweder der Zeitwert des Wertpapiers in den dem Abschlussstichtag vorangehenden sechs Monaten permanent um mehr als 20% unter dem Buchwert liegt oder wenn der Zeitwert des Wertpa-

piers über einen längeren Zeitraum als ein Geschäftsjahr unter dem Buchwert liegt und der Durchschnittswert der täglichen Börsenkurse des Wertpapiers in den letzten zwölf Monaten um mehr als 10% unter dem Buchwert liegt.

Wird der beizulegende Wert anhand eines Ertragswert- oder DCF-Verfahrens ermittelt, sind die Auswirkungen des Coronavirus insb. bei der Schätzung der Höhe der künftigen Ertragsüberschüsse bzw. Cashflows, aber auch bei der Ermittlung der bewertungsrelevanten Parameter (z.B. Zinssätze) zu berücksichtigen. Dabei sind auch aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus geplante, aber noch nicht eingeleitete Maßnahmen im operativen Bereich sowie geplante Änderungen bei der Unternehmensfinanzierung zu berücksichtigen, vorausgesetzt, es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die geplanten Maßnahmen nicht erfolgreich sein werden. Liegt der so ermittelte beizulegende Wert unter dem Buchwert, ist regelmäßig von einer dauernden Wertminderung auszugehen, es sei denn, es liegen substantiierte anderweitige Hinweise vor.

Wird trotz eines unter den Buchwert gesunkenen beizulegenden Werts zulässigerweise auf eine außerplanmäßige Abschreibung verzichtet, ist darüber im Anhang inkl. Begründung zu berichten (§ 285 Nr. 18 HGB).

Zu Ausleihungen siehe Abschnitt „Vermögensgegenstände mit Forderungscharakter“.

## **Vorräte**

Im Fall der Herstellung von Erzeugnissen dürfen in die Ermittlung der Herstellungskosten nur angemessene und produktionsnotwendige Teile der Gemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens einbezogen werden (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB). Werden Fertigungsbereiche durch die Auswirkungen des Coronavirus zeitweilig stillgelegt oder offensichtlich deutlich weniger als normal ausgelastet, sind die betreffenden Gemeinkosten als nicht angemessene und nicht produktionsnotwendige Leerkosten von der Einrechnung in die Herstellungskosten ausgeschlossen. Gleiches gilt für Aufwendungen während des Zeitraums, in dem ein Herstellungsvorgang durch die Auswirkungen des Coronavirus unterbrochen wird.

Die Auswirkungen des Coronavirus können sich auch auf die Folgebewertung von Vorräten auswirken. Ein außerplanmäßiger Abschreibungsbedarf kann z.B. aus Gängigkeitsabschlägen (aufgrund gesunkener Umschlagshäufigkeit) oder aus Wertänderungen i.R.d. verlustfreien Bewertung (z.B. erhöhte Lagerkosten oder Zinseffekte aufgrund verzögerter Verkäufe) resultieren. Zur Bewertung siehe auch Abschnitt „Drohverlustrückstellungen“.

## **Vermögensgegenstände mit Forderungscharakter**

Bei der Ermittlung des beizulegenden Werts von Vermögensgegenständen mit Forderungscharakter (z.B. Ausleihungen oder Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) sind ein aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus geändertes Ausfall- und Spätzahlungsrisiko der Schuldner zu berücksichtigen.

Das Coronavirus kann auch Auswirkungen auf die Forderungen von Instituten haben. Diese müssen daher untersuchen, welche Folgen sich für die Werthaltigkeit der Forderungen ergeben und die Werthaltigkeit entsprechend anpassen. Dies gilt auch für unwiderrufliche Kreditzusagen, deren Ziehungswahrscheinlichkeit und/oder Risikogehalt sich erhöht haben können.

Sofern im Einzelfall bis zum Abschlussstichtag durch die Auswirkungen des Coronavirus ein Schaden eingetreten ist, gegen den das Unternehmen versichert ist, setzt die Aktivierung eines Versicherungsanspruchs voraus, dass die-

ser hinreichend konkretisiert ist, bspw. durch eine Anerkennung bzw. Abrechnung der Versicherung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses.

## **Latente Steuern**

Für den Ansatz aktiver oder passiver latenter Steuern müssen gewichtigere Gründe dafür als dagegen sprechen, dass bei Abbau bzw. Umkehr der ihnen zugrunde liegenden temporären Differenzen die Entstehung künftiger Steuerbe- oder -entlastungen zu erwarten ist (DRS 18.9). Der Ansatz aktiver latenter Steuern hat dabei unter besonderer Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips zu erfolgen (DRS 18.17). Grundlage für die Prognose der Realisierbarkeit der künftigen Steuerbe- oder -entlastungen ist eine aus der Unternehmensplanung abzuleitende steuerliche Planungsrechnung. Der Planungszeitraum für die Berücksichtigung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge beträgt immer fünf Jahre. Liegt eine verlässliche Planung nur für einen kürzeren Zeitraum vor, ist die Lücke durch eine Schätzung zu schließen.

Soweit die Unternehmens- und die Steuerplanung aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus angepasst werden müssen, können sich somit Konsequenzen für die Bilanzierung latenter Steuern ergeben. Bei der Berücksichtigung der Auswirkungen sind ggf. sachgerechte und plausible Annahmen unter Beachtung des Vorsichtsprinzips zu treffen.

## **Rückstellungen**

### **Drohverlustrückstellungen**

Für ein schwebendes Geschäft ist nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Drohverlustrückstellung zu passivieren, wenn ernsthaft damit zu rechnen ist, dass der Wert der Leistungsverpflichtung des Bilanzierenden den Wert seines Gegenleistungsanspruchs übersteigt.

Die Auswirkungen des Coronavirus können für den Bilanzierenden sowohl zu einer wertmäßig erhöhten Leistungsverpflichtung wie auch zu einem wertmäßig gesunkenen Gegenleistungsanspruch führen und zwar sowohl bei schwebenden Beschaffungs- wie auch bei schwebenden Absatzgeschäften. Beispiele sind Schadensersatzpflichten aus Absatzverträgen aufgrund verzögerter Lieferungen oder Leistungen oder aus Beschaffungsverträgen bei fehlender hinreichender Abnahme (z.B. bei Take or Pay-Verträgen), gesunkene Verkaufserlöse aufgrund von geplanten Notverkäufen oder Abnahmeverpflichtungen nicht mehr benötigter Produkte oder Dienstleistungen.

Bei der Bewertung schwebender Verträge ist für den jeweiligen Einzelfall zu prüfen, ob diese sog. Force Majeure-Klauseln enthalten, die für die Dauer von höherer Gewalt eine Suspendierung betroffener Leistungspflichten vorsehen und ob das Coronavirus ein solcher Fall von höherer Gewalt ist.

Resultiert aus einem schwebenden Absatzgeschäft i.Z.m. einem aktivierten Vermögensgegenstand (z.B. des Vorratsvermögens) ein Verlust, ist dieser vorrangig durch eine außerplanmäßige Abschreibung dieses Vermögensgegenstands zu erfassen.

### **Verbindlichkeitsrückstellungen**

Resultiert aus den Auswirkungen des Coronavirus aus geschäftlichen Erwägungen heraus (z.B. zur Aufrechterhaltung von Kunden- oder Lieferantenbeziehungen) ein faktischer Leistungszwang, dem sich das Unternehmen nicht entziehen kann oder will, kann dafür eine Rückstellung zu passivieren sein.

Soweit bei Haftungsverhältnissen i.S.d. § 251 HGB (z.B. Patronatserklärungen) aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus ernsthaft mit einer Inanspruchnahme aus der Haftung zu rechnen ist, ist dafür eine Rückstellung zu passivieren.

Die Auswirkungen des Coronavirus können Restrukturierungsmaßnahmen auslösen. Der Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung setzt eine hinreichend konkretisierte Außenverpflichtung voraus. Dies erfordert grundsätzlich einen Beschluss der zuständigen Unternehmensorgane bis zum Abschlussstichtag, an dessen Durchführung im Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses keine wesentlichen Zweifel mehr bestehen dürfen. Eine Information des Betriebsrats oder der Arbeitnehmer bis zur Aufstellung des Abschlusses ist dafür nicht zwingend erforderlich.

Die Auswirkungen des Coronavirus können die Unternehmensentwicklung nachhaltig beeinträchtigen und zu Verlusten führen. Ist bei Vorliegen eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags beim abhängigen Unternehmen für den Zeitraum bis zur frühestmöglichen Beendigung des Unternehmensvertrags ein Verlust zu erwarten, ist es im Abschluss des herrschenden Unternehmens sachgerecht, den Barwert der voraussichtlichen Verlustübernahme zurückzustellen. Folgt man dieser Auffassung nicht, müssen diese voraussichtlichen Verluste bei der Beteiligungsbewertung wertmindernd berücksichtigt werden.

Für Versicherungen kann ferner bei bestimmten Produkten (z.B. Krankenversicherungen oder Kreditausfallversicherungen) eine Anpassung der passivierten Verpflichtung erforderlich sein.

## **Verbindlichkeiten**

Werden (Finanz-)Verbindlichkeiten aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus restrukturiert bzw. modifiziert – z.B. hinsichtlich der Laufzeit, der Tilgung oder der Höhe und Fälligkeit von Zinszahlungen –, kann dies durch Änderung des bestehenden Schuldverhältnisses oder durch Novation (Aufhebung des bestehenden und Begründung eines neuen Schuldverhältnisses) erfolgen. Unabhängig von der rechtlichen Ausgestaltung ist für den konkreten Einzelfall zu beurteilen, ob das modifizierte Schuldverhältnis hinreichend wirtschaftlich identisch zum ursprünglichen Schuldverhältnis ist oder nicht. Im erstgenannten Fall ist es sachgerecht, die ursprüngliche Verbindlichkeit fortzuführen, im letztgenannten Fall, sie (ggf. erfolgswirksam) aus- und eine neue Verbindlichkeit einzubuchen.

Führen Verstöße gegen Covenant-Klauseln eines Kreditvertrags aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus zur vorzeitigen Rückzahlungsverpflichtung, ändert dies grundsätzlich nichts an der Bilanzierung der entsprechenden Verbindlichkeit, vorausgesetzt der Erfüllungsbetrag nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB bleibt unverändert. Eine derartige Änderung ist bei der Angabe der Restlaufzeiten der Verbindlichkeiten (§§ 268 Abs. 5 Satz 1, 285 Nr. 1 HGB) zu berücksichtigen.

## **Bewertungseinheiten**

Die Bildung antizipativer Bewertungseinheiten, d.h. Bewertungseinheiten mit erwarteten Transaktionen als Grundgeschäft (z.B. künftige Beschaffungs- oder Absatzgeschäfte mit Preis- oder Währungsrisiken), setzt voraus, dass diese Transaktionen mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreten werden (§ 254 Satz 1 HGB). Ist dies aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus nicht (mehr) hinreichend sicher, dürfen derartige Bewertungseinheiten nicht gebildet werden bzw. sind ergebniswirksam aufzulösen.

Entsprechendes gilt bei Bewertungseinheiten, falls das Grundgeschäft (im Fall eines Vermögensgegenstands mit Forderungscharakter) oder das Sicherungsinstrument aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus aktuell ausfallgefährdet ist.

## **Anhang**

Über die bereits genannten Anhangangaben hinaus können sich die wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus auch auf andere Anhangangaben auswirken. Beispiele sind geänderte Restlaufzeiten von Verbindlichkeiten (§ 285 Nr. 1 HGB), eine geänderte Finanzlage des Unternehmens und eine deshalb geänderte Bedeutung sonstiger finanzieller Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB), ein geändertes Risiko der Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen (§ 285 Nr. 27 HGB) oder Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung (§ 285 Nr. 31 HGB).

## **Konzernabschluss**

Das zum Jahresabschluss Gesagte gilt für den Konzernabschluss grundsätzlich entsprechend. Im Folgenden werden deshalb nur ausgewählte konzernspezifische Auswirkungen dargestellt.

## **Einbeziehung von Tochterunternehmen**

Tochterunternehmen müssen ausnahmsweise nicht im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen werden, wenn die hierfür erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind (§ 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Eine unangemessene Verzögerung liegt nur vor, wenn dadurch der Konzernabschluss nicht innerhalb der gesetzlichen Fünfmonatsfrist aufgestellt werden kann (DRS 19.90).

Sind die erforderlichen Informationen von Tochterunternehmen aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus nicht oder nur mit unangemessener Verzögerung zu erhalten, rechtfertigt dies die Inanspruchnahme des Einbeziehungswahlrechts. Dies ist im Konzernanhang zu begründen (§ 296 Abs. 3 HGB); ein Hinweis auf das Auftreten des Coronavirus reicht aus. Alternativ kommt eine Einbeziehung des Tochterunternehmens auf Basis vorläufiger, ggf. ungeprüfter Zahlen aus dem Konzernreporting in Betracht (Rumpfkonsolidierung).

Wird das Einbeziehungswahlrecht in Anspruch genommen, hat eine Übergangskonsolidierung auf die Anschaffungskostenbewertung zu erfolgen. Danach wird die Beteiligung am Tochterunternehmen zum Übergangsstichtag (z.B. Beginn des Konzerngeschäftsjahrs) mit dem anteilig auf das Mutterunternehmen entfallenden Reinvermögen des Tochterunternehmens, bewertet zu Konzernbuchwerten, angesetzt (DRS 23.190). Das anteilig auf nicht beherrschende Gesellschafter entfallende Reinvermögen wird zum selben Zeitpunkt gegen den dafür gebildeten Ausgleichsposten ausgebucht. Die sich so ergebenden Anschaffungskosten der Beteiligung sind am Konzernabschlussstichtag auf außerplanmäßigen Abschreibungsbedarf zu prüfen (siehe Abschnitt „Finanzanlagen“).

## **Außerplanmäßige Abschreibungen (insb. Geschäfts- oder Firmenwert)**

Wird im Jahresabschluss des Mutterunternehmens die Beteiligung an einem Tochterunternehmen außerplanmäßig abgeschrieben, ist zu prüfen, ob im Kon-

zernabschluss ggf. außerplanmäßige Abschreibungen auf die dahinterstehenden Vermögensgegenstände und insb. den Geschäfts- oder Firmenwert vorzunehmen sind. Letztgenannter ist außerplanmäßig abzuschreiben, wenn der Zeitwert der Beteiligung abzgl. des Zeitwerts des Reinvermögens niedriger als der Restbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts ist (DRS 23.127 ff.).

Wird der Geschäfts- oder Firmenwert bei einem Tochterunternehmen außerhalb der Eurozone wie ein Vermögensgegenstand dieses Tochterunternehmens behandelt, weil er sich in dessen Währung realisiert, sind für die Ermittlung einer ggf. erforderlichen außerplanmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts dessen Zeit- und der Konzernbuchwert in der Fremdwährung zu ermitteln (DRS 25.60 und 62).

Diese Überlegungen gelten für die quotale Konsolidierung von Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen entsprechend. Werden Beteiligungen an Gemeinschafts- oder an assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode bewertet, ist stattdessen der niedrigere beizulegende Wert aus dem Jahres- in den Konzernabschluss zu übernehmen. Die außerplanmäßige Abschreibung mindert dabei in der Nebenrechnung zunächst einen ggf. noch im Equity-Wert enthaltenen Geschäfts- oder Firmenwert (DRS 26.57 f.).

## **Latente Steuern**

Auch wenn der Konzern für Zwecke der Konzernrechnungslegung als fiktiv rechtlich einheitliches Unternehmen behandelt wird, ist er kein einheitliches Steuersubjekt. Daher kann z.B. zu versteuerndes Einkommen eines Tochterunternehmens nicht als Nachweis für die Realisierbarkeit steuerlicher Verlustvorträge oder abzugsfähiger temporärer Differenzen herangezogen werden, die in Folge der Auswirkungen des Coronavirus bei einem anderen Tochterunternehmen fragwürdig geworden sind.

## **(Konzern-)Lagebericht**

Im Folgenden werden ausgewählte potenzielle Auswirkungen auf den Konzernlagebericht des Mutterunternehmens für nach dem 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre anhand der Ausführungen des DRS 20 dargestellt. Angesichts der gleichlautenden gesetzlichen Anforderungen haben diese Ausführungen auch Bedeutung für den Lagebericht des Einzelunternehmens.

## **Wirtschaftsbericht**

Auf wesentliche Auswirkungen des Coronavirus ist im Rahmen der Darstellung, Analyse und Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der Lage gesondert einzugehen (DRS 20.62 und 64).

Da es sich bei dem Coronavirus um ein ungewöhnliches bzw. nicht jährlich wiederkehrendes Ereignis handelt, sind dessen Auswirkungen auf die Ertragslage, sofern wesentlich, zu quantifizieren (DRS 20.66).

Hat sich das Coronavirus wesentlich auf die Auftragslage (insb. auf den Auftragsbestand und die Auftragsreichweite am Abschlussstichtag) ausgewirkt, ist dies darzustellen und zu analysieren (DRS 20.72 f.).

Auch über wesentliche Auswirkungen des Coronavirus auf die Vermögens- und insb. die Finanzlage ist zu berichten, z.B. über absehbare Liquiditätseingpässe (DRS 20.95), über die Gefahr, gegen Covenant-Klauseln in Kreditverträgen zu verstoßen (DRS 20.96), über geplante Finanzierungsvorhaben (z.B. die Aufnahme von Überbrückungskrediten; DRS 20.83), über Änderungen von Kredit-



konditionen (DRS 20.85) oder über eine Unsicherheit über die Fortführung bedeutender Investitionsvorhaben (DRS 20.87).

Sind Segmente in unterschiedlichem Umfang von den Auswirkungen des Coronavirus betroffen, kann dies in größerem Umfang als bisher segmentbezogene Angaben erforderlich machen (DRS 20.77 und 91). Dies gilt für die Prognose- und die Risikoberichterstattung entsprechend (DRS 20.132 und 151).

## Prognosebericht

Die Prognosen zu den bedeutsamsten Leistungsindikatoren sind unter Berücksichtigung der erwarteten Auswirkungen des Coronavirus abzugeben (DRS 20.118). Die Erwartungen müssen mit den dem Abschluss zugrunde liegenden Annahmen (z.B. für Zwecke eines Werthaltigkeitstests) in Einklang stehen (DRS 20.120). Dabei ist es sachgerecht, sämtliche Erkenntnisse über die Auswirkungen des Coronavirus bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Lageberichts bei der Prognose zu berücksichtigen.

Führt das Coronavirus dazu, dass die künftige Entwicklung des Konzerns außergewöhnlich unsicher ist und daher die Prognosefähigkeit des Konzerns wesentlich beeinträchtigt ist, sind komparative Prognosen („steigt“; „sinkt“) ausreichend. In diesem Fall ist auf das Coronavirus und dessen Auswirkungen auf die Prognosefähigkeit des Geschäftsverlaufs und der Lage hinzuweisen (DRS 20.133), d.h. die Anwendung der Erleichterung hinsichtlich der Prognosegenauigkeit zu begründen.

## Risikobericht

Besteht ein wesentliches Risiko, dass die Auswirkungen des Coronavirus zu einer negativen Abweichung von Prognosen oder Zielen des Konzerns führen, ist darüber unter Beachtung der Grundsätze des DRS 20.146 ff. im Risikobericht zu berichten. Dies bedeutet insb. Folgendes:

- Das Risiko ist einzeln mit den zu erwartenden Konsequenzen so darzustellen, dass seine Bedeutung erkennbar wird (DRS 20.149 f.).
- Die Einschätzung ist zum Abschlussstichtag vorzunehmen. Ändert sich das Risiko danach in seiner Bedeutung, ist die geänderte Einschätzung zusätzlich darzustellen, wenn anders kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Konzerns vermittelt wird (DRS 20.155).
- Das Risiko ist zu quantifizieren, wenn dies auch zur internen Steuerung erfolgt und die quantitativen Angaben für den verständigen Adressaten wesentlich sind (DRS 20.152).
- Über eventuell getroffene Risikobegrenzungsmaßnahmen ist zu berichten (DRS 20.157).

Risiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten sind gesondert darzustellen – ggf. integriert in den Risikobericht –, sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung des Konzerns wesentlich ist. Die Auswirkungen des Coronavirus können z.B. eine geänderte Risikoberichterstattung über das geänderte Ausmaß von Ausfall- und Liquiditätsrisiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten bedingen (DRS 20.181).

## Handlungsbedarf

Unternehmen bzw. Konzerne sind in Abhängigkeit von ihren Produkten und Dienstleistungen, den dafür erforderlichen Einsatzfaktoren, ihren Geschäftsprozessen und ihren Beschaffungs- und Absatzmärkten in unterschiedlichstem Umfang von den wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus betroffen. Diese Auswirkungen können weitreichende unmittelbare sowie mittelbare Auswir-

kungen auf die Finanzberichterstattung haben. Es empfiehlt sich, die anstehende Finanzberichterstattung im Detail daraufhin kritisch zu überprüfen.

---

## Ansprechpartner

**Guido Fladt**

Tel.: +49 69 9585-1455  
[g.fladt@pwc.com](mailto:g.fladt@pwc.com)

**Dr. Bernd Kliem**

Tel.: +49 89 5790-5549  
[bernd.kliem@pwc.com](mailto:bernd.kliem@pwc.com)

**Peter Flick**

Tel.: +49 69 9585-2004  
[peter.flick@pwc.com](mailto:peter.flick@pwc.com)

**Dirk Rimmelspacher**

Tel.: +49 69 9585-3153  
[dirk.rimmelspacher@pwc.com](mailto:dirk.rimmelspacher@pwc.com)

---

## Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: [pwcplusplus.knowledgetransfer@de.pwc.com](mailto:pwcplusplus.knowledgetransfer@de.pwc.com).

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link abonnieren:  
[www.pwc.de/de/rechnungslegung/national-office](http://www.pwc.de/de/rechnungslegung/national-office).

Sind Sie darüber hinaus an unserer Webcast-Reihe „PwC Accounting and Reporting Talks“ interessiert, können Sie diese über folgenden Link abonnieren:  
[www.pwc.de/ARTalks](http://www.pwc.de/ARTalks).

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: [Unsubscribe\\_HGB\\_direkt@de.pwc.com](mailto:Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com).