

Update zu aktuellen
Entwicklungen

Ausgabe 8,
April 2020

IFRS/HGB direkt



Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit konjunkturellem Kurzarbeitergeld nach IFRS und HGB

Aktueller Anlass

Als Reaktion auf die Verbreitung des Coronavirus SARS-CoV-2 und die damit verbundenen Auswirkungen auf die Wirtschaft und den Arbeitsmarkt hat die Bundesregierung in der Verordnung über Erleichterungen der Kurzarbeit vom 25. März 2020 (KugV), die rückwirkend zum 1. März 2020 in Kraft getreten ist, bestimmte zeitlich befristete Erleichterungen für den Zugang zum Kurzarbeitergeld sowie auf Antrag die Erstattung der vom Arbeitgeber zu tragenden Sozialversicherungsbeiträge durch die Bundesagentur für Arbeit beschlossen.

Auf die wesentlichen Bilanzierungsfragen nach IFRS und HGB im Zusammenhang mit der Auszahlung und Erstattung von Kurzarbeitergeld sowie der Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen wird im Folgenden eingegangen.

Auf einen Blick

Überblick über die Bilanzierung

	Bilanzierung nach IFRS	Bilanzierung nach HGB
Auszahlung und Erstattung von Kurzarbeitergeld	durchlaufender Posten	durchlaufender Posten
Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen	Anwendung IAS 20 - erfolgsbezogene Zuwendung	Anwendung von IDW St HFA 1/1984 i.d.F. 1990 - Aufwandszuschuss

Einzelheiten zu den rechtlichen Rahmenbedingungen und zur Bilanzierung nach IFRS und HGB entnehmen Sie bitte den nachfolgenden Ausführungen.

Auswirkungen

Rechtliche Rahmenbedingungen

Bei Kurzarbeit wird die regelmäßige betriebsübliche Arbeitszeit für einen vorübergehenden Zeitraum verkürzt und den Arbeitnehmern vom Arbeitgeber ein entsprechend reduziertes Arbeitsentgelt gezahlt. Die von der Kurzarbeit betroffenen Arbeitnehmer haben bei Vorliegen der Voraussetzungen zum Bezug von Kurzarbeitergeld (§§ 95 ff. SGB III, § 1 KugV) gegenüber der Bundesagentur für Arbeit (BA) einen **Anspruch auf Kurzarbeitergeld**, welches vom Arbeitgeber als Zahlstelle ausgezahlt wird. Im Falle eines kompletten Arbeitsausfalls ("Kurzarbeit 0") erhält der Arbeitnehmer nur Kurzarbeitergeld als Lohnersatzleistung. Kurzarbeitergeld dient dazu, Arbeitsplätze zu erhalten und den Arbeitnehmern einen Teil des durch die Kurzarbeit bedingten Verdienstaufschlags zu ersetzen. Zudem besteht die Möglichkeit einer Aufstockung des Kurzarbeitergeldes durch den Arbeitgeber.

Die **Gewährung von Kurzarbeitergeld** erfolgt in einem **zweistufigen Verfahren**.

1. Danach ist der Arbeitsausfall vom Arbeitgeber bei der zuständigen Agentur für Arbeit zunächst schriftlich oder elektronisch anzuzeigen, woraufhin die Agentur für Arbeit unverzüglich zu entscheiden hat, ob die Voraussetzungen für die Zahlung von Kurzarbeitergeld dem Grunde nach vorliegen. Die **Anzeige** über den Arbeitsausfall ist selbst materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung. Gemäß § 99 Abs. 2 Satz 1 SGB III wird Kurzarbeitergeld **frühestens von dem Kalendermonat an geleistet, in dem die Anzeige über den Arbeitsausfall bei der Agentur für Arbeit eingegangen ist**. Bei Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen (§§ 95 ff. SGB III, § 1 KugV) besteht ein Rechtsanspruch auf Kurzarbeitergeld, d.h. der Agentur für Arbeit steht kein Ermessensspielraum zu, sondern sie trifft vielmehr eine gebundene Entscheidung. Monatlich errechnet der Arbeitgeber das Kurzarbeitergeld und zahlt es an die Arbeitnehmer aus.
2. Im Anschluss daran muss der Arbeitgeber innerhalb einer **Ausschlussfrist von drei Monaten** für den jeweiligen Kalendermonat einen **Leistungsantrag** mit Abrechnungsliste für die betroffenen Arbeitnehmer bei der zuständigen Agentur für Arbeit stellen. Dies dient der nachträglichen Erstattung des vom Arbeitgeber verauslagten Kurzarbeitergeldes.

Daneben hat der Arbeitgeber einen eigenen Anspruch gegen die BA auf **Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen** für Arbeitsausfälle bis zum 31. Dezember 2020. Nach § 2 Abs. 1 KugV werden dem Arbeitgeber die von ihm während des Bezugs von Kurzarbeitergeld allein zu tragenden Beiträge zur Sozialversicherung, d.h. soweit sich diese auf die "Ausfallstunden" beziehen, auf Antrag von der BA in pauschalierter Form erstattet. Der Antrag auf (pauschalierte) Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge ist in dem Antrag auf Kurzarbeitergeld enthalten.

Weitere Informationen zum Kurzarbeitergeld, zu dem Beantragungsverfahren und den Anspruchsvoraussetzungen sowie zur Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge findet Sie u.a. in einem öffentlich zugänglichen [fachlichen Hinweis des Fachausschusses Recht \(FAR\)](#) des IDW vom 3. April 2020.

Bilanzierung nach IFRS

Für den Arbeitgeber ergibt sich im Falle der Kurzarbeit keine Pflicht (und auch keine Möglichkeit) zur Bildung einer Rückstellung für die aufgrund der Kurzarbeit reduzierten Löhne und Gehälter sowie etwaige Aufstockungsbeträge, da sich Anspruch und Verpflichtung aus dem beiderseitig noch nicht erfüllten Dauerschuldverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber weiterhin ausgeglichen gegenüberstehen.

Die vom Arbeitgeber an die Arbeitnehmer gezahlten **Aufstockungsbeträge** bilden einen Bestandteil der für die Arbeitsleistung zu gewährenden laufenden Aufwendungen und sind somit als Personalaufwand zu erfassen.

Da der Anspruch auf das Kug dem Arbeitnehmer zusteht, stellt die **Weiterleitung des Kurzarbeitergelds** an die Arbeitnehmer aus Sicht des bilanzierenden Unternehmens lediglich einen **durchlaufenden Posten** dar, so dass in der Gesamtergebnisrechnung weder ein entsprechender Aufwand noch ein Ertrag auszuweisen ist. IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer, sowie IAS 20, Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, sind insoweit nicht einschlägig.

Etwas anderes gilt für die **Erstattungen** der vom Arbeitgeber zu tragenden **Aufwendungen zur Sozialversicherung** (soweit auf die "Ausfallstunden" bezogen) durch die BA. Während die vom Arbeitgeber getragenen Sozialversicherungsbeiträge als Personalaufwand zu erfassen sind, fallen die Erstattungen der BA als erfolgsbezogene Zuwendungen ("grants related to income") unter IAS 20. Sie sind gemäß IAS 20.29ff. als Ertrag (Bruttoausweis) oder als Abzug von den Personalaufwendungen (Nettoausweis) zu zeigen. Darüber hinaus sieht IAS 20.31 Anhangangaben vor, die die Auswirkungen von Zuwendungen auf jeden gesondert darzustellenden Ertrags- oder Aufwandsposten beschreiben (vgl. IAS 20.31). Ebenso sind die Anhangangaben gem. IAS 20.39 zu beachten.

Für die **Aktivierung des Anspruchs auf Erstattung des Kurzarbeitergelds** erscheint es gemäß IAS 8.10 iVm. IAS 8.11 a.) sachgerecht, IAS 19.116 zu reimbursement rights für post-employment benefits bzw. IAS 37.53 zu Erstattungen (Ansatzschwelle jeweils „*virtually certain*“) in Analogie heranzuziehen. Folglich ist bei unterstellter Erfüllung der persönlichen und betrieblichen Voraussetzungen sowie einer geleisteten Anzeige über den Arbeitsausfall vor dem Bilanzstichtag eine Aktivierung des Anspruchs geboten, weil es aufgrund der gebundenen Entscheidung der BA als "*virtually certain*" angesehen werden kann, dass das Unternehmen erwartungsgemäß den Antrag auf Erstattung stellen und diese anschließend erhalten wird.

Als Zeitpunkt der **Aktivierung eines Erstattungsanspruchs für Sozialversicherungsbeiträge** auf "Ausfallstunden" ist es gemäß IAS 20.7 sachgerecht, bei unterstellter ordnungsgemäßer Anzeige vor dem Bilanzstichtag einen Anspruch ggü. der BA zu aktivieren, weil es als „*reasonably assured*“ angesehen werden kann, dass das Unternehmen die Bedingungen für die Erstattung (inkl. der fristgerechten Antragstellung) einhalten und die Zuwendung erhalten wird.

Ob die Aktivierungsvoraussetzungen auch bei einer verspäteten Anzeige aufgrund eines unabwendbaren Ereignisses erfüllt sind (§ 99 Abs. 2 Satz 2 SGB III), ist im Einzelfall zu beurteilen.

Bilanzierung nach HGB

Die vom Arbeitgeber an die Arbeitnehmer gezahlten, während der Dauer der Kurzarbeit jedoch verminderten **Löhne und Gehälter** sowie etwaige **Aufstockungsbeträge** zum Kurzarbeitergeld bilden einen Bestandteil der Leistungs- und Entgeltspflichten aus dem Arbeitsverhältnis (sog. arbeitsrechtliches Synallagma) mit der Folge, dass für solche künftigen Leistungen aufgrund der Ausgeglichenheitsvermutung von Leistung und Gegenleistung innerhalb eines Arbeitsverhältnisses ohne weitere Besonderheiten keine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden ist. Gleiches gilt für die vom Arbeitgeber zu tragenden Beiträge zur Sozialversicherung. Diese Leistungen sind daher periodisch in der Gewinn- und Verlustrechnung als **laufender (Personal-)Aufwand** zu erfassen.

Der Anspruch auf **Kurzarbeitergeld** gegen die BA steht bei Erfüllung sämtlicher gesetzlicher Voraussetzungen den jeweiligen Arbeitnehmern zu, auch wenn die Anzeige des Arbeitsausfalls vom Arbeitgeber zu erfolgen hat. Der Arbeitgeber ist zur Auszahlung des Kurzarbeitergeldes an die Arbeitnehmer verpflichtet, bekommt dieses jedoch nachträglich von der BA erstattet. Das Kurzarbeitergeld stellt aus Sicht des bilanzierenden Unternehmens somit lediglich einen **durchlaufenden Posten** dar, so dass in der Gewinn- und Verlustrechnung weder ein entsprechender Aufwand noch ein Ertrag auszuweisen ist. Dem steht auch nicht das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB entgegen, wonach Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden dürfen, da es sich nicht um originäre Aufwendungen und Erträge des bilanzierenden Unternehmens handelt. Der Anspruch auf Erstattung des Kurzarbeitergelds ist - die Erfüllung sämtlicher Anspruchsvoraussetzungen vorausgesetzt - mit erfolgter monatlicher Zahlung an die Arbeitnehmer zu aktivieren.

Die **Erstattung** der vom Arbeitgeber zu tragenden **Beiträge zur Sozialversicherung** durch die BA nach § 2 Abs. 1 KugV stellt hingegen keinen durchlaufenden Posten dar, da der Arbeitgeber in Bezug auf die Sozialversicherungsbeiträge primär verpflichtet bleibt und diese weiterhin als laufenden (Personal-)Aufwand zu erfassen hat. Bei den Erstattungen der BA handelt es sich um nicht rückzahlbare **öffentliche Zuwendungen** (Aufwandszuschuss), deren bilanzielle Behandlung sich nach den Grundsätzen von IDW St HFA 1/1984 i.d.F. 1990 "Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand" richtet. Demnach sind Aufwandszuschüsse nach Maßgabe der Verrechnung des Aufwands, zu dessen Deckung der Zuschuss dient, erfolgswirksam zu erfassen (vgl. IDW St HFA 1/1984 i.d.F. 1990, Abschn. 2 a)).

Ein Anspruch auf Zuwendungen, auf die wie vorliegend ein Rechtsanspruch besteht, ist als Forderung zu aktivieren, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird (vgl. IDW St HFA 1/1984 i.d.F. 1990, Abschn. 2 b)). Eine **Aktivierung des Erstattungsanspruchs** im handelsrechtlichen Jahresabschluss hat demnach zu erfolgen, wenn sämtliche Anspruchsvoraussetzungen inkl. der wirksamen Erstattung der Anzeige über den Arbeitsausfall zum Bilanzstichtag erfüllt sind und der Antrag auf Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge bis zur Bilanzaufstellung gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von 3 Monaten fristgerecht gestellt werden wird. Ob die Aktivierungsvoraussetzungen auch bei einer verspäteten Anzeige aufgrund eines unabwendbaren Ereignisses erfüllt sind (§ 99 Abs. 2 Satz 2 SGB III), ist im Einzelfall zu beurteilen.

In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Erstattungen unter den **sonstigen betrieblichen Erträgen** auszuweisen (vgl. IDW St HFA 1/1984 i.d.F. 1990, Abschn. 2 d2)). Eine Verrechnung mit den Aufwendungen, zu deren Deckung diese Zuschüsse gewährt werden, ist wegen des Saldierungsverbots (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB) grundsätzlich nicht zulässig. Gleichwohl ist es nach IDW St HFA 1/1984 i.d.F. 1990, Abschn. 2 d2), zulässig, wenn die einem einzigen Primäraufwand direkt zuordenbaren (hier: dem Personalaufwand) Zuschüsse periodengerecht vereinnahmt werden, diese als Aufwandsminderungen anzusehen und direkt bei dem betreffenden Aufwandsposten (hier: Personalaufwand) zu kürzen.

Die bilanzielle Behandlung der Erstattungen der vom Arbeitgeber zu tragenden Beiträge zur Sozialversicherung ist im Anhang des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zu erläutern (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB).

Diese Ausführungen gelten für handelsrechtliche Konzernabschlüsse entsprechend.

Handlungsbedarf

Das Kurzarbeitergeld wird regelmäßig nur unter Vorbehalt gewährt, und eine abschließende Prüfung erfolgt erst sieben Monate nach dem Ende des Bezugszeitraums. Auch wenn die vorläufige Gewährung der hier dargestellten bilanziellen Behandlung grundsätzlich nicht im Wege steht, sollten Unternehmen genau prüfen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung von Kurzarbeitergeld erfüllt sind.

Ansprechpartner

Guido Fladt
Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@pwc.com

Dr. Bernd Kliem
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Dr. Sebastian Heintges
Tel.: +49 69 9585-3220
sebastian.heintges@pwc.com

Peter Flick
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

Bestellung

Sie können die Newsletter „IFRS direkt“ und „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.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
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.

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
UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© April 2020 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.