

# AUSGEWÄHLTE STEUERLICHE, BILANZIELLE UND RECHTLICHE ASPEKTE DER CORONA-KRISE

VON DR. BERTRAM LAYER, DR. WOLFRAM SITZENFREI UND DR. MICHAEL BREYER

## ABSTRACT/VORBEMERKUNGEN

Buchstäblich mit atemberaubender Geschwindigkeit breitet sich nicht nur das Coronavirus weltweit aus. Um den noch nicht absehbaren wirtschaftlichen Folgewirkungen entgegenzutreten, wurden und werden nach dem Motto „viel hilft viel“ umfassende Hilfspakete geschnürt.<sup>1</sup> Hierzu gehört auch, dass im Schnellverfahren steuerliche Entlastungsmaßnahmen auf dem Erlasswege durch Bund- und Länderverwaltungen beschlossen, die Voraussetzungen für die Gewährung des bereits in der Finanzkrise bewährten Kurzarbeitergelds gelockert und Gesetze verabschiedet wurden bzw. werden, die u.a. temporäre Änderungen im Vertragsrecht mit sich bringen. In den folgenden Ausführungen soll ein grober Überblick über die zuletzt genannten Maßnahmen vermittelt werden, die gerade bei größeren Familienunternehmen als bedeutende Arbeitgeber eine besondere Relevanz haben. Dabei werden auch Vorschläge unterbreitet, ob – und wenn ja: welche – zusätzlichen gesetzlichen Maßnahmen in diesen Bereichen sinnvoll sein können. Dies gilt insbesondere für weitere gesetzliche Änderungen im Bereich des Steuerrechts und des Arbeitsrechts.

## I. Ausgewählte steuerliche Aspekte

### 1. Überblick über die beschlossenen Maßnahmen von Bund und Ländern

Die steuerlichen Maßnahmen von Bund und Ländern basieren bislang nicht auf förmlichen Gesetzesänderungen, sondern auf Maßnahmen der Finanzverwaltung. Hierzu gehört in erster Linie das BMF-Schreiben vom 19. März 2020, das Regelungen zur Anpassung von Vorauszahlungen sowie Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen betrifft, sowie gleichlautende Ländererlasse, ebenfalls vom 19. März 2020, die analog zur Regelung des BMF-Schreibens eine Anpassung der Gewerbesteuvorauszahlungen für von Corona geschädigte Unternehmen vorsehen. Darüber hinaus wurden von einigen Landesfinanzbehörden

auch weitere steuerliche Erleichterungen in Form von Umsatzsteuererstattungen beschlossen.

Ob es noch weitere steuerliche Hilfsmaßnahmen für von der Corona-Krise betroffene Unternehmen geben wird, ist derzeit unklar. Im Gespräch sind bspw. verlängerte Abgabefristen für Steuererklärungen und „andere geeignete Maßnahmen“.<sup>2</sup>

Aus unserer Sicht sind Gesetzesänderungen im steuerlichen Bereich sinnvoll und auch notwendig, um weitere liquiditätsmäßige Entlastungen bei den von der Corona-Krise betroffenen Unternehmen zu erreichen und darüber hinaus auch eine Erholung der Wirtschaft aus der zu erwartenden Rezession zu beschleunigen. Diese kann nur gelingen, wenn die Unternehmen über ausreichend Liquidität verfügen, um auch wieder wachsen zu können. Nachfolgend werden hierzu konkrete Vorschläge für gesetzliche Anpassungsregelungen in Gestalt eines Corona-Steuer-Care-Pakets unterbreitet. Im Vergleich zu anderen staatlichen Hilfsmaßnahmen, mit denen der Wirtschaft direkt Liquidität zugeführt werden soll (KfW-Kredite, Wirtschaftsstabilisierungsfonds etc.), bietet der „Weg über das Steuerrecht“ den Vorteil, auf gut eingespielte Mechanismen, Verfahren und Behörden zurückgreifen zu können, die zudem individuell auf die Umstände des einzelnen Unternehmens zugeschnitten sind und deshalb tendenziell auch einen besseren Schutz gegen „Trittbrettfahreffekte“ bieten.

## INHALT

- I. Ausgewählte steuerliche Aspekte
  - 1. Überblick über die beschlossenen Maßnahmen von Bund und Ländern
  - 2. Vorschläge für ein Corona-Steuer-Care-Paket
- II. Ausgewählte bilanzielle Aspekte
  - 1. Einflussnahme auf die Ergebnismittlung 2019
  - 2. Anhang und Lagebericht
  - 3. Fortführungsprognose
- III. Ausgewählte arbeitsrechtliche Aspekte
  - 1. Überblick über die beschlossenen Maßnahmen
  - 2. Vorschläge für weitere Maßnahmen
- IV. Ausgewählte zivilrechtliche Aspekte

<sup>1</sup> Siehe die auf der Website des BMF ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) enthaltenen Informationen.

<sup>2</sup> Vgl. hierzu Imberg/Pothhoff, Onlinebeitrag in der NWB-Datenbank vom 27.03.2020 zu den Auswirkungen der Corona-Krise auf Steuern, Rechnungslegung und Recht – ein Überblick.

## 2. Vorschläge für ein Corona-Steuer-Care-Paket

Im Rahmen eines Gesetzespakets zur weiteren liquiditätsmäßigen Unterstützung von in die Krise geratenen Unternehmen und zur Förderung des wirtschaftlichen Erholungsprozesses könnten Bestandteile eines solchen Steuerpakets insbesondere nachfolgend aufgeführte gesetzliche Veränderungen sein. In einzelnen Punkten sind ggf. auch Änderungen von Richtlinien bzw. ergänzende Erlassregelungen denkbar. Dabei sollten beihilferechtliche Aspekte zuvor mit der EU-Kommission geklärt werden, wobei zu hoffen ist, dass in dieser außergewöhnlichen Situation hier eine schnelle und pragmatische Entscheidung getroffen wird.

### Zur Erleichterung der Krisenbewältigung:

- a) Erleichterung des steuerlichen Verlustrücktrags und des Verlustvortrags
- b) Erbschaftsteuerliche Anpassungen aufgrund krisenbedingter Verwerfungen

### Zur Förderung der wirtschaftlichen Erholung:

- c) Befristete Gewährung des Investitionsabzugsbetrags bzw. der Sonderabschreibungen nach § 7g EStG unabhängig von der Unternehmensgröße
- d) Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften
- e) Vermeidung weiterer steuerlicher Belastungen

Nachfolgend werden einige Detailüberlegungen zu den hier vorgeschlagenen gesetzgeberischen bzw. im Erlasswege regelungsbedürftigen Maßnahmen vorgestellt.

### Zu a) Erleichterung des Verlustrücktrags:

Derzeitige gesetzliche Regelung:

Verluste eines Einzelunternehmers oder eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, die noch nicht durch eine innerperiodische Verlustverrechnung ausgeglichen werden konnten, können in begrenztem Umfang im Rahmen eines Verlustrücktrags oder Verlustvortrags (sogenannte interperiodische Verlustverrechnung) nach § 10d EStG steuerlich geltend gemacht werden. Über die Verweisung des Körperschaftsteuergesetzes (§ 8 Abs. 1 KStG) auf das Einkommensteuergesetz gilt dies auch für Kapitalgesellschaften. Dabei ist der Verlustrücktrag betragsmäßig auf 1,0 Mio. EUR (im Falle der Zusammenveranlagung 2,0 Mio. EUR) auf den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum begrenzt. Von den zu erwartenden Verlusten im Jahre 2020 kann somit nur ein begrenzter Betrag in den Veranlagungszeitraum 2019 zurückgetragen werden. Bei der Gewerbesteuer ist ein Rücktrag der Verluste überhaupt nicht möglich. Der Verlustvortrag ist bei allen Steuerarten zwar zeitlich unbegrenzt möglich, aber jährlich beschränkt auf einen Sockelbetrag von 1,0 Mio. EUR. Ein darüber hinausgehender Verlustvortrag ist bis zu 60% des 1,0 Mio. EUR übersteigenden Betrags abzugsfähig (bei zusammen veranlagten Ehegatten beträgt der Sockelbetrag 2,0 Mio. EUR). Diese betragsmäßige Begrenzung von Verlustrück- und -vortrag wird auch als Mindestbesteuerung bezeichnet.

Blickt man weit in die Vergangenheit zurück, insbesondere auf die ersten Jahre nach der Wiedervereinigung, so kann man die Verschärfung der Verlustabzugsregelungen deutlich erkennen. So konnten Verluste aus Jahren vor 1999 bis zu einem Betrag von 10 Mio. DM wahlweise ein oder zwei Jahre zurückgetragen und ohne jegliche zeitliche oder betragsmäßige Begrenzung in Folgejahre vorgetragen werden.<sup>3</sup>

### Anpassungsvorschlag:

Bei dem Ausmaß der im Jahre 2020 zu erwartenden Verluste ist es gerade bei größeren Unternehmen sehr wahrscheinlich, dass die sehr restriktiven Regelungen des Verlustrücktrags nicht zu dem gewünschten steuerlichen Entlastungseffekt führen werden. Sicherlich ist zu berücksichtigen, dass auch die öffentlichen Haushalte Planungssicherheit im Hinblick auf die in der Vergangenheit erzielten Einnahmen benötigen und aufgrund der Corona-Krise nun sowieso schon durch Nachtrags Haushalte stark belastet werden. Zugleich ist aber anzumerken, dass das Steueraufkommen in den letzten Jahren sehr stark gestiegen ist und der Staat mehr eingenommen hat als ursprünglich geplant. Es sollte bedacht werden, dass gerade der Steuerentlastungseffekt durch einen großzügigeren Verlustrücktrag den krisengeschüttelten Unternehmen eine wesentliche Hilfestellung zur Sicherung ihrer Liquidität bringen kann. Dem Fiskus geht auf Dauer auch keine Steuer verloren, da bei einer Erweiterung des Verlustrücktrags letztendlich auch weniger Verlustvorträge für eine spätere Verrechnung mit Gewinnen verbleiben. Sollte der Gesetzgeber – was im Hinblick auf eine schnelle Erholung der Wirtschaft nicht zu hoffen ist – daran denken, zur Finanzierung der mit der Corona-Krise verbundenen enormen Belastungen des Staatshaushalts in späteren Jahren einen zeitlich begrenzten Corona-Zuschlag auf die Ertragsteuern zu erheben, so würde im Ergebnis sogar ein höheres Steueraufkommen generiert, eine baldige wirtschaftliche Erholung und damit verbesserte Gewinnerwartungen der Unternehmen vorausgesetzt.

Auch in administrativer Hinsicht ist die Erweiterung des Verlustrücktrags ein sehr einfaches Instrument, um Liquiditätshilfen zu gewähren. Die Liquiditätshilfe kommt quasi automatisch über die Steuererklärung, die als solche auch der vollen Prüfbarkeit durch die Finanzverwaltung unterliegt. Insoweit bedürfte es keiner gesonderten Antragsverfahren, Kreditvergabeentscheidungen etc.

Allerdings müsste ergänzend geregelt werden, dass im Falle von Einzelunternehmen oder bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft der durch einen erweiterten Verlustrücktrag generierte Steuerentlastungseffekt dem Unternehmen durch eine Einlageverpflichtung zugutekommt.<sup>4</sup>

Soll das Instrument eines deutlich verbesserten Verlustrücktrags die gewünschte schnelle liquiditätsmäßige Hilfe für Unternehmen in der jetzigen akuten Krisensituation bringen, so muss »

<sup>3</sup> S. zur Rechtslage bei Verlusten aus Jahren 1999 z.B. Heinicke in: Schmidt, EStG-Kommentar, 37. Auflage, § 10d EStG, Tz. 2.

<sup>4</sup> Mit einer Einlageverpflichtung bei Personengesellschaften sind durchaus komplexe Fragen verbunden, die hier nicht näher ausgeführt werden können.

dafür gesorgt werden, dass der Verlustrücktrag auf Antrag bereits im laufenden Kalenderjahr aufgrund einer plausibilisierten Ergebnishochrechnung für das Veranlagungsjahr 2020 geltend gemacht werden kann. Durch eine zeitnahe Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2020 könnte dann auch kurzfristig seitens der Finanzverwaltung geprüft werden, ob der auf Basis der Ergebnishochrechnung für 2020 beantragte Verlustrücktrag Bestand hat oder ob sich ggf. steuerliche Nachzahlungen ergeben. Orientierungshilfe könnten die Ende März in den USA beschlossenen Erleichterungen bilden, wonach Unternehmen für die Steuerjahre 2018, 2019 und 2020 Verluste in die jeweils fünf vorausgehenden Jahre zurücktragen können. Zumindest ein Rücktrag auf zwei Jahre, wie er in der Vergangenheit in Deutschland möglich war, sollte als Krisenhilfe gesetzlich verankert werden.<sup>5</sup> Dabei wäre eine betragsmäßig unbegrenzte Rücktragsmöglichkeit hilfreich. In dieser Ausnahmesituation sollte auch daran gedacht werden, die gewerbesteuerlichen Regelungen gleichlautend anzupassen und einen Verlustrücktrag aus dem Jahre 2020 in die Vorjahre ausnahmsweise zuzulassen.<sup>6</sup>

## Zu b) erbschaftsteuerliche Anpassungsmaßnahmen:

Derzeitige gesetzliche Regelung:

Das zum 1. Juli 2016 in Kraft getretene neue ErbStG sieht für die Inanspruchnahme erbschaftsteuerlicher Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen zahlreiche Restriktionen vor, die Missbräuche dieser Regelungen vermeiden sollen. Gerade in der jetzigen außergewöhnlichen Krisenzeit erweisen sich die Restriktionen aber möglicherweise als Bumerang, da die vom Gesetzgeber im Zuge dieser gesetzlichen Regelungen unterstellten „normalen Verhältnisse“ nicht haltbar sind. Im Einzelnen betrifft dies insbesondere folgende Punkte:

- den in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG verankerten 90%-Test, der schon vor der Krise zu absurden Ergebnissen geführt hat und zu Recht auch in einem jüngeren Urteil des Finanzgerichts Münster kritisch gesehen wird;<sup>7</sup>
- die Lohnsummenklauseln;
- evtl. Behaltensfristverletzungen aufgrund einer Unternehmensinsolvenz;
- die Regelungen zu Überentnahmen sowie
- die nicht auf einen Unternehmensverbund abgestellte Betrachtung von jungen Finanzmitteln/Einlagen im Konzern.

Nun soll keinesfalls der Eindruck erweckt werden, dass all diese Restriktionen abgeschafft werden müssten oder als solche falsch sind. Lediglich beim 90%-Test und bei der Auslegung des Begriffs des Entstehens von jungen Finanzmitteln wurde auch schon unabhängig von dem jetzigen Krisenszenario Anpassungsbedarf geäußert. Dieser wird durch die nun eingetretene Krisensituation noch verschärft, da durch eine –

bereits feststellbare – verschlechterte Zahlungsmoral Forderungsbestände in Unternehmen steigen, während zugleich wegen verschlechterter Ertragsaussichten Unternehmenswerte sinken. Dies wird in einer Vielzahl von Fällen dazu führen, dass an sich verschonungswürdige Unternehmen, die weit davon entfernt sind, als „Cash-Gesellschaften“ qualifiziert werden zu können, aus dem Verschonungssystem der Erbschaftsteuer hinausfallen und somit Unternehmensnachfolgen in den nächsten Jahren erheblich erschwert oder aber Betriebe im Erbfall mit hoher Erbschaftsteuer belastet werden.

Anpassungsvorschlag:

Es wäre pragmatisch, den 90%-Test ganz abzuschaffen. Der Gesetzgeber hat durch die Definition von Verwaltungsvermögen und die Einbeziehung von Finanzmitteln und evtl. Überbeständen in die Definition des Verwaltungsvermögens ausreichend Vorsorge dafür getroffen, dass reine Cash-Gesellschaften von der Begünstigung des Erbschaftsteuerrechts ausgenommen sind. Zumindest müsste aber beim 90%-Test bei der Bestimmung der Finanzmittel, die in Relation zu einem Unternehmenswert (Nettowert) gesetzt werden, der Schuldenabzug zugelassen werden, denn anderenfalls werden Äpfel mit Birnen verglichen. Insoweit kann dem Finanzgericht Münster und den dort gegen den 90%-Test vorgebrachten Bedenken beigespflichtet werden.

Bei den Lohnsummen gilt es, die aktuelle Entwicklung zu beobachten. Angelehnt an die bei der Finanzkrise getroffene Klarstellung, dass Zuschüsse im Rahmen des Kurzarbeitergelds die Lohnsumme nicht mindern,<sup>8</sup> wurde erfreulicherweise eine entsprechende Formulierung in die Erbschaftsteuerrichtlinien aufgenommen (s. R E 13a.5 S. 4 ErbStR 2019). Da aber die Handhabung in Europa im Hinblick auf Kurzarbeitergeld völlig unterschiedlich ist, wird es vermutlich bei einigen Unternehmen zu einem coronabedingten Unterschreiten von ursprünglich vorhandenen Lohnsummenplanungen kommen. Möglicherweise lassen sich solche Fälle auch durch großzügigere Erlassregelungen in den Griff bekommen. Im Hinblick auf die restriktive Haltung der Rechtsprechung gerade im Hinblick auf den früher einmal in einem BMF-Schreiben geregelten Sanierungserlass ist hier allerdings höchste Vorsicht geboten. Deshalb wäre eine gesetzliche Regelung wünschenswert, wonach nachweisbar durch die Corona-Krise bedingte Lohnsummenminderungen zu keiner Verletzung der Lohnsummenklausel führen.

Zu diskutieren ist auch die Frage, ob eine Corona bedingte Insolvenz als Verletzung der Behaltensfrist nach dem Erbschaftsteuerrecht gewertet werden muss. Angesichts der Rechtsprechung, die den Insolvenzfall als solchen als Verletzung der Behaltensfrist wertet, müsste hierzu eine gesetzliche Anpassung erfolgen.<sup>9</sup> Die enge Sichtweise der Finanzverwaltung im Hinblick auf das Entstehen junger Finanzmittel innerhalb eines Unternehmensverbunds wird sich gerade im Hinblick auf krisenbedingt

<sup>5</sup> Vgl. hierzu Cares Act vom 27.03.2020.

<sup>6</sup> S. zu dieser Überlegung bzgl. der Anpassung der Vorschriften des Verlustabzugs auch Haarmann/Wilhelm in: Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung, Nr. 14 vom 05.04.2020, S. 23.

<sup>7</sup> Vgl. FG Münster, Beschluss vom 03.06.2019, Az. 3 V 3697/18 Erb., DStRE 2019, 1396.

<sup>8</sup> S. hierzu den Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 24.09.2009, Az. S 3812a/24, ZEV 2009, 584.

<sup>9</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 04.02.2010, Az. II R 25/08, DStR 2010, 805 ff. sowie kritisch hierzu Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG-Kommentar, 17. Auflage 2018, Tz. 67.

notwendige Einlagen in Tochtergesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe mit Sicherheit über die nächsten Jahre als Bumerang im Zuge der Ermittlung junger Finanzmittel im Rahmen einer Verbundvermögensaufstellung entwickeln.<sup>10</sup> Gleiches gilt für evtl. Einlageverpflichtungen aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags innerhalb eines Unternehmensverbunds. Nachdem sich die Finanzverwaltung aufgrund ihrer restriktiven Auslegung in den ErbStR offensichtlich an einer Grenze sieht, auf Basis des bestehenden Gesetzeswortlauts die Verbundbetrachtung konsequent anzuwenden, müsste eine neue gesetzliche Justierung im Hinblick auf das Entstehen junger Finanzmittel innerhalb eines erbschaftsteuerlichen Unternehmensverbunds erfolgen.

Ein besonderes Problem betrifft derzeit die Fälle, in denen Gesellschafter bereit sind, Mittel aus ihrem Privatvermögen in Unternehmen einzulegen. Sollten die vorstehenden Überlegungen zur Ausweitung des steuerlichen Verlustrücktrags

<sup>10</sup> S. R E 13v.29 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2019; ausführlich hierzu auch Schneiderei/Gries/Stößel/Vetter, DStR 2020, 617 ff., 619–624.

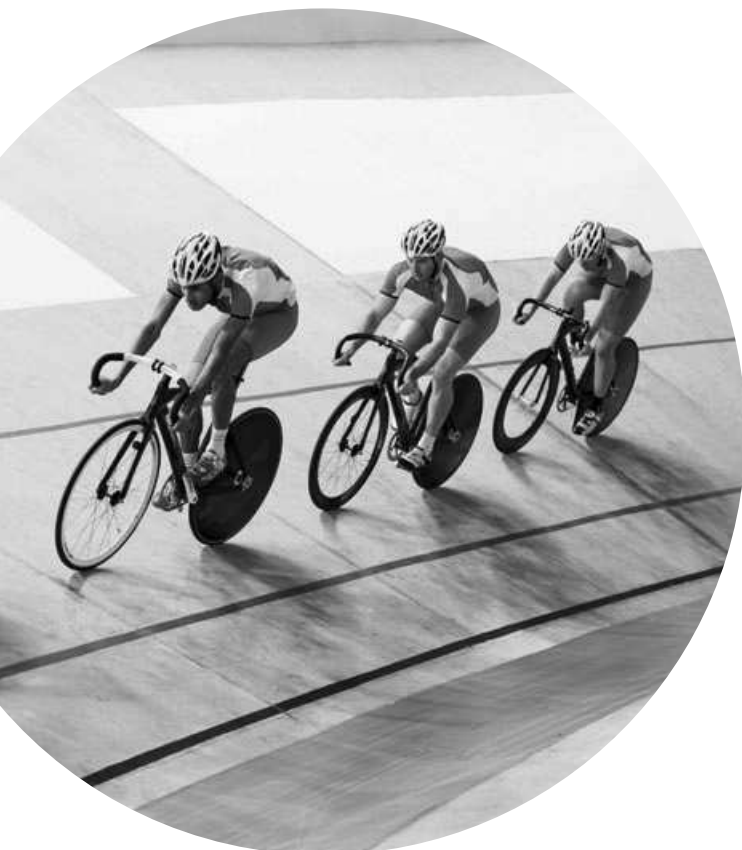
aufgegriffen werden, wäre die Einlage von Steuererstattungen im Falle eines Einzelunternehmers oder eines Gesellschafters einer Personengesellschaft ja möglicherweise sogar verpflichtend. Auch diese Mittel werden als junge Finanzmittel erfasst und führen möglicherweise bei erbfallbedingten oder schenkweisen Übertragungen innerhalb der nächsten beiden Jahre zu zusätzlichen erbschaftsteuerlichen Belastungen. Auch hier wäre eine gesetzliche Regelung sinnvoll, wonach Einlagen in das Unternehmen zur Bewältigung der Corona-Krise von den Restriktionen für junge Finanzmittel ausgenommen werden können.

#### **Zu c) Verbesserung des Investitionsabzugsbetrags/ Sonderabschreibungsmöglichkeiten nach § 7g EStG:**

Derzeitige Rechtslage:

Die Regelung des § 7g EStG soll die Investitionstätigkeit speziell kleiner und mittlerer Unternehmen erhöhen. Durch den Investitionsabzugsbetrag bzw. die Sonderabschreibungsmöglichkeiten wird Abschreibungspotenzial vorverlagert, so dass zumindest ein Steuerstundungseffekt, ein Zinseffekt und auch Liquiditätsvorteile erzielt werden. »

ANZEIGE



**McDermott  
Will & Emery**  
RECHTSANWÄLTE STEUERBERATER LLP

## ONE TEAM. ONE MISSION

Arbeitsrecht | Bank- & Finanzrecht | Compliance  
Corporate Finance | Gesellschaftsrecht / Mergers  
& Acquisitions | Gewerblicher Rechtsschutz  
Gesundheitswesen, Pharma- und Medizinprodukte  
Immobilienwirtschaftsrecht | Kartellrecht  
Konfliktlösung / Prozessrecht | Nationale &  
Internationale Schiedsverfahren | Öffentliches Recht  
Private Equity | Restrukturierung & Insolvenz  
Steuerrecht / Private Client | Telekommunikation /  
Medien / Technologie

**ERFAHREN SIE MEHR UNTER MWE.COM.**

MÜNCHEN • FRANKFURT/MAIN • DÜSSELDORF • KÖLN

©2020 McDermott Will & Emery. For a complete list of entities visit [mwe.com/legalnotices](https://www.mwe.com/legalnotices).  
This may be considered attorney advertising. Prior results do not guarantee a similar outcome.

Anpassungsvorschlag:

Durch ein Außerkraftsetzen der größenabhängigen Begrenzung könnten der Investitionsabzugsbetrag sowie die Sonderabreibungsmöglichkeit vorübergehend allen Unternehmen zugänglich gemacht werden und sicherlich dazu beitragen, dass der wirtschaftliche Erholungsprozess beschleunigt wird.

## **Zu d) Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften:**

Derzeitige gesetzliche Regelung:

Die Regelung des § 34a EStG zur ermäßigten Besteuerung thesaurierter Gewinne bei Personengesellschaften ist aufgrund verschiedenster Schwachstellen in die Diskussion geraten. Reformbedarf wurde in diesem Zusammenhang aufgezeigt.<sup>11</sup>

Anpassungsvorschlag:

Unter Verweis auf den im Schrifttum und auch in der Studie von Hey aufgezeigten Reformbedarf wären im Hinblick auf die Corona-Krise insbesondere folgende Anpassungen hilfreich, um den Personenunternehmen die mit § 34a EStG erhoffte Steuerentlastung zu gewähren und sie somit zumindest annähernd mit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften gleichzustellen:

- Die in § 34a Abs. 1 Satz 4 EStG enthaltene Möglichkeit, den Antrag zurückzunehmen, thesaurierte Gewinne der Sondertarifierung zu unterwerfen, sollte im Hinblick auf die Verwerfungen durch die Corona-Krise auf die drei zuvor abgelaufenen Veranlagungszeiträume ausgeweitet werden.
- Die über die Entnahmegrenzen hinausgehenden Entnahmen sollten nicht der Nachversteuerung in Höhe von 25%, sondern dem Teileinkünfteverfahren unterworfen werden.
- Es sollte eine Entnahmemöglichkeit für vollversteuerte Altgewinne geschaffen werden, die den Bestand der thesaurierten Gewinne unberührt lässt. Damit würde Gesellschaftern von Personengesellschaften in krisenbedingt schwachen Jahren zumindest die Möglichkeit gewährt, notwendige Entnahmen zulasten vollversteuerter Altgewinne durchzuführen und eine Nachversteuerung thesaurierter Gewinne zu vermeiden.

## **Zu e) Vermeidung weiterer steuerlicher Belastungen:**

In politisch mühsamen Kompromissen hat sich der Gesetzgeber zu einem Abbau des Solidaritätszuschlags durchgerungen. Eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags ist aber bis dato nicht beschlossen. Auch warten insbesondere untere und mittlere Einkommensgruppen auf eine weitere Tarifentlastung. Zum Zwecke der Erhöhung der verfügbaren Einkommen insbesondere in den unteren und mittleren Einkommensbereichen, aber auch zur Anpassung der Spitzensteuerbelastung an das geänderte internationale Umfeld wäre dem Gesetzgeber der Mut zu wünschen, eine weitere Tarifreform bei der Einkommen-

steuer und zusätzlich eine gänzliche Abschaffung des Solidaritätszuschlags in Angriff zu nehmen. Damit verbunden wäre ein unbürokratischer Impuls zur Erhöhung der Investitionsbereitschaft der Unternehmen sowie zur Steigerung der Nachfrage in breiten Kreisen der Bevölkerung und damit zu einer wirtschaftlichen Wiederbelebung in einer Vielzahl von krisengeschüttelten Branchen, wie z.B. im Handel und der Gastronomie. In jedem Fall sind Steuererhöhungsdiskussionen oder gar die Forderung nach der Erhebung von Substanzsteuern oder einer Vermögensabgabe kontraproduktiv für das Wiedererstarken der Investitionsbereitschaft in den Unternehmen. Der Erholungsprozess der deutschen Wirtschaft nach der Finanzkrise hat gezeigt, dass dem Staat gerade in den letzten Jahren erheblich mehr Steuermittel zugeflossen sind als ursprünglich eingeplant und dass auf diese Weise die Belastungen für den Staatshaushalt aus der Finanzkrise ohne Steuererhöhungen abgefangen werden konnten.

## **II. Ausgewählte bilanzielle Aspekte**

### **1. Einflussnahme auf die Ergebnisermittlung 2019**

Für Unternehmen, die derzeit ihre Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2019 aufstellen oder der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung unterliegen, stellt sich die Frage, ob sich aus der Corona-Krise etwaige bilanzielle Konsequenzen (z.B. außerplanmäßige Abschreibungen oder Rückstellungsbildungen) für den Jahresabschluss zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2019 ergeben. Dazu müssten die Ursachen für derzeit erkennbare wirtschaftliche Folgen bereits vor dem Bilanzstichtag gelegt worden sein.

Konkret geht es um die Frage, ob die derzeit erlangten Erkenntnisse über die Schwere der Krise als wertaufhellend oder wertbegründend einzustufen sind.

Mit dieser Frage hat sich das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) in einem Schreiben vom 4. März 2020 ausführlich auseinandergesetzt, auf das auch die Steuerberaterkammer in einer Stellungnahme Bezug nimmt. Da erst die sprunghafte Ausbreitung des Coronavirus nach dem Stichtag 31. Dezember 2019 zu den aktuellen wirtschaftlichen Auswirkungen geführt hat (genannt werden bspw. Schließung von Betrieben und dadurch bedingte Beeinträchtigungen von Liefer- und Absatzprozessen), vertritt das IDW die Auffassung, dass bei der Rechnungslegung nach HGB mit dem Auftreten des Coronavirus verbundene Erkenntnisse als wertbegründend einzustufen und dementsprechend bilanzielle Konsequenzen erst in Jahresabschlüssen mit dem Stichtag nach dem 31. Dezember 2019 zu berücksichtigen sind.

Entsprechendes gilt auch bei der IFRS-Rechnungslegung.

### **2. Anhang und Lagebericht**

Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Abschlussstichtag sind unter Verweis auf §§ 285 Nr. 33 bzw. 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB im Anhang des Einzel- und Konzernabschlusses anzugeben. Ob die Ausbreitung des Coronavirus (und damit verbundene wirtschaftliche Folgen) für das jeweilige Unternehmen von besonderer Bedeutung ist, muss deshalb im Einzelfall entschieden werden. Auch diesbezüglich wird auf die zuvor

---

<sup>11</sup> Vgl. bspw. grundlegend Hey, Belastung thesaurierender Personenunternehmen – Reformbedarf bei der Sondertarifierung und der Gewerbesteueranrechnung, Herausgeber: Stiftung Familienunternehmen, 2020, abrufbar unter: <http://www.familienunternehmen.de/de/wissenschaftliche-arbeit-und-foerderung/Studien/Belastung-thesaurierender-Personenunternehmen> (zuletzt abgerufen am 02.04.2020).

zierte Stellungnahme des IDW vom 4. März 2020 verwiesen. Entsprechendes gilt – wiederum unter Verweis auf vorgenannte IDW-Stellungnahme – auch für die IFRS-Rechnungslegung. Ferner wird sich die aktuelle Corona-Krise auch in den (Konzern-)Lageberichten für die am 31. Dezember 2019 endenden Geschäftsjahre im Risikobericht niederschlagen (s. § 298 Abs. 1 Satz 4 bzw. § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB).

### 3. Fortführungsprognose

Die Auswirkungen der Corona-Krise sind auch dahingehend zu beurteilen, ob im Zuge der Jahresabschlusserstellung von einer Aufrechterhaltung der Going Concern-Annahme ausgegangen werden kann oder aber ob bestandsgefährdende Risiken bestehen, die bedeutsame Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens begründen könnten. In diesem Fall ist unter Angabe der wichtigsten Ereignisse oder Gegebenheiten im Abschluss darüber zu berichten.<sup>12</sup>

Kann infolge der Auswirkungen der Corona-Krise nicht mehr von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden, ist der Jahresabschluss unter Abkehr von der Going Concern-Annahme festzustellen.

## III. Ausgewählte arbeitsrechtliche Aspekte

### 1. Überblick über die beschlossenen Maßnahmen

Das arbeitsrechtliche Kriseninstrumentarium ist im Vergleich zu einigen anderen Ländern gut ausgeprägt und funktioniert, wie dies bereits in den Krisenjahren 2007 bis 2009 der Fall gewesen ist, gut und auch rasch.

Darüber hinaus wurde rückwirkend zum März 2020 der Zugang zum Kurzarbeitergeld erleichtert. Hinreichend ist es demnach, dass mindestens 10% der Beschäftigten vom Arbeitsausfall betroffen sein können; bisher lag diese Schwelle bei 30%. Auf den Aufbau negativer Arbeitszeitsalden kann verzichtet werden. Bisher war verlangt worden, dass in Betrieben, in denen Arbeitszeitschwankungen genutzt werden, diese zur Vermeidung von Kurzarbeit auch ins Minus gefahren werden müssen. Ferner können nun auch Leiharbeiter Kurzarbeitergeld beziehen. Sozialversicherungsbeiträge, die Arbeitgeber für ihre Beschäftigten zahlen, werden bezogen auf die Kurzarbeit erstattet.<sup>13</sup> Darüber hinaus sind die Anrechnungsregelungen bei der Aufnahme von geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen neben der Kurzarbeit geändert worden: Wer in einem systemrelevanten Bereich (bspw. Gesundheitswesen, Apotheke, Landwirtschaft) während der Kurzarbeit einen Minijob aufnimmt, erhält den Verdienst nicht auf das Kurzarbeitergeld angerechnet. Minijobs, die schon vor Bezug des Arbeitslosengelds angenommen waren, bleiben ohnehin anrechnungsfrei.<sup>14</sup>

Auch das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz sieht eine Regelung vor, die in der vorliegenden Situation genutzt werden kann.

Aufgrund der aktuellen Krise können zahlreiche Unternehmen Mitarbeiter nicht einsetzen; auch Kurzarbeit mag nicht immer hinreichend oder opportun sein. Bei anderen Unternehmen fehlt Personal. Grundsätzlich wäre für die Überlassung von Arbeitnehmern von einem in das andere Unternehmen eine Arbeitnehmerüberlassungsgenehmigung erforderlich; liegt diese nicht vor, drohen u.a. Ordnungswidrigkeitstatbestände. Hier kann eine Regelung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes helfen, die im Gesetz bereits vorgesehen war: § 1 Abs. 3 Nr. 2 lit. a) AÜG sieht es vor, dass die Regelungen des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes keine Anwendung finden, wenn die Überlassung nur gelegentlich erfolgt und der Arbeitnehmer nicht zum Zweck der Überlassung eingestellt oder beschäftigt wurde. Das BMAS geht davon aus, dass die Voraussetzungen dieser Ausnahmeregelung in akuten Bedarfsfällen vorliegen. Aufgrund der aktuellen Krisensituation kann ein unvorhergesehener Personalengpass eingetreten sein. Die Überlassung kann auf die aktuelle Krisensituation begrenzt erfolgen; die umfassten Arbeitnehmer sind nicht für die Überlassung eingestellt worden. Es sollte jedoch in jedem Einzelfall überprüft werden, ob die Voraussetzungen dieser Ausnahmeregelung tatsächlich gegeben sind.

Darüber hinaus wurden bundeseinheitliche Ausnahmen für die Arbeitszeitvorschriften ermöglicht. Damit soll sichergestellt werden, dass während der Pandemie insbesondere das Gesundheitswesen und die Daseinsvorsorge aufrechterhalten werden.<sup>15</sup> Ferner wurde ein erleichterter Zugang zum Kinderzuschlag geregelt. In dieser Hinsicht ist ausnahmsweise nur das Einkommen im letzten Monat vor der Antragstellung maßgeblich.<sup>16</sup> Damit gelten sinnvolle Regelungen, die den Unternehmen Überbrückungshilfe gewährleisten. Darüber hinaus können über diese Maßnahmen Arbeitskräfte gehalten werden, was sowohl den Unternehmen als auch den Arbeitnehmern hilft. Gemäß den ersten Erfahrungen haben sich betroffene Unternehmen rasch mit den bestehenden Möglichkeiten vertraut gemacht und diese sinnvoll eingesetzt. Das Kriseninstrumentarium scheint daher vernünftig zu greifen.

### 2. Vorschläge für weitere Maßnahmen

Wenngleich das Kriseninstrumentarium sinnvoll ist, sind weitere Verbesserungen denkbar. Vorschläge in dieser Hinsicht können sein:

- a) Die Einführung von Kurzarbeit bedarf nach geltender Rechtslage einer Betriebsvereinbarung, wenn im betroffenen Betrieb ein Betriebsrat gewählt ist. Ist kein Betriebsrat gewählt, bedarf die Kurzarbeit einer einzelvertraglichen Regelung, die entweder im Arbeitsvertrag vorgesehen ist oder später vereinbart werden muss. In der vorliegenden Krise kam es durch Allgemeinverfügungen dazu, dass etwa Filialgeschäfte und vergleichbare Unternehmungen sehr rasch geschlossen werden mussten. Die Einführung von Kurzarbeit konnte wegen der vorgenannten Mechanismen hier nicht immer Schritt halten. »

<sup>12</sup> Vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. 9 IDW Life 2018, Heft 8, 752 ff., 754.

<sup>13</sup> Vgl. die Verordnung über Erleichterung der Kurzarbeit (Kurzarbeitergeldverordnung – KugV), BGBl. 2020 Teil I Nr. 14, S. 595.

<sup>14</sup> Vgl. das Gesetz für den erleichterten Zugang zur sozialen Sicherung und zum Einsatz und zur Absicherung sozialer Dienstleister aufgrund des Coronavirus SARS-CoV-2 (Sozialschutz-Paket), BGBl. 2020 Teil I Nr. 14, S. 575.

<sup>15</sup> Vgl. Fn. 13.

<sup>16</sup> Vgl. Fn. 13.

- Es wäre daher überlegenswert, jedenfalls in solchen Fällen die Einführung der Kurzarbeit kollektiv- und individualrechtlich zu erleichtern. Hier könnte bspw. ein Einigungsschnellverfahren (binnen weniger Tage) überlegt werden, falls Arbeitgeber und Betriebsratsgremium nicht rasch zu einer Einigung gelangen.
- b) Das Kurzarbeitergeld kann derzeit für längstens zwölf Monate bezogen werden. Dabei könnte der Kurzarbeitergeldbezug durch (eine bislang fehlende) Rechtsverordnung auf 24 Monate verlängert werden. Abhängig vom Verlauf der Krise kann eine solche Verlängerung sinnvoll sein.
- Bereits vor der aktuellen Krise bestand in einigen Branchen erheblicher Restrukturierungsbedarf, der durch die Pandemie verstärkt worden ist. Aus den verschiedensten Gründen sind daher weitergehende Restrukturierungen erforderlich, die nicht allein durch Kurzarbeitergeld bewältigt werden können. Hierfür bieten sich Transfergesellschaften an. Auch das Transferkurzarbeitergeld ist derzeit auf zwölf Monate begrenzt. Bereits in den Krisenjahren 2007 bis 2009 hat sich die Verlängerung des Transferkurzarbeitergelds von zwölf auf 24 Monate bewährt. Es sollte daher überlegt werden, auch in der gegenwärtigen Situation eine Verlängerung auf 18 oder 24 Monate bezogen auf das Transferkurzarbeitergeld vorzunehmen.
- c) Derzeit sind Überschneidungen von Kurzarbeit und Arbeitsplatzmaßnahmen aus den vorgenannten Gründen heraus nahezu unvermeidlich. Die Rechtslage ist hier in zweierlei Hinsicht nicht eindeutig:
- Zum einen betrifft dies das Verhältnis von Restrukturierungen zum Bezug von Kurzarbeitergeld. Eindeutig ist noch, dass der Kurzarbeitergeldbezug endet, wenn das Arbeitsverhältnis gekündigt ist, vgl. § 98 Abs. 1 Ziff. 2 SGB III. Wenig geklärt ist jedoch, wie sich ein Arbeitsplatzabbau insgesamt auf den Arbeitslosengeldbezug auswirkt.
- Die fachlichen Weisungen der Agentur für Arbeit, Stand 2018, besagen hierzu sinngemäß, dass die Kurzarbeit bei einer Betriebsänderung endet. Die Praxis der Agenturen für Arbeit ist jedoch unterschiedlich. Nicht geklärt ist ebenso, wie rasch nach einer Restrukturierung wieder Kurzarbeit eingeführt werden kann. Hier wäre daher eine Klarstellung sinnvoll, dies in dem Sinne, dass ein Arbeitsplatzabbau und Kurzarbeit nebeneinander möglich sind, sobald hier verschiedene Begründungen gegeben sind.
- d) Darüber hinaus ist ein „Wechsel“ von Kurzarbeit zu einer betriebsbedingten Beendigung grundsätzlich möglich, erfordert aber gemäß der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (kurz gefasst) einen neuen Grund. Auch hier wären Klarstellungen sowie Vereinfachungen durch den Gesetzgeber wünschenswert. Bspw. könnte insoweit klargestellt werden, dass Kurzarbeit, die im Zusammenhang mit der COVID-Krise erfolgt ist, keine besonderen Erfordernisse bezogen auf betriebsbedingte Kündigungen nach sich zieht.
- e) Wenig eindeutig sind die Regelungen zur Soll-Entgeltbestimmung bei variablen Vergütungen, die dem Kurzarbeitergeld zugrunde zu legen sind. Auch hier wäre eine klarstellende Regelung sinnvoll.
- f) Praxisgerecht ist der Ansatz, dass Unternehmen, die derzeit einen Personalüberhang haben, diese Mitarbeiter unter vereinfachten Voraussetzungen an andere Unternehmen überlassen können. Hierfür sollte die bestehende Ausnahme des § 1 Abs. 3 Nr. 2 a) AÜG erweitert werden. Insbesondere müsste, um Rechtssicherheit zu schaffen, das Kriterium der gelegentlichen Überlassung in zeitlicher Hinsicht konkretisiert werden. Bspw. könnte geregelt werden, dass dies jedenfalls dann vorliegt, wenn die Überlassung drei Monate nicht übersteigt. Insofern wären auch betriebsverfassungsrechtliche Erleichterungen denkbar, bspw. dahingehend, dass krisenbedingt keine Zustimmungspflichten durch den Betriebsrat erforderlich sind.
- g) Schwierigkeiten bereitet seit Längerem das nicht mehr zeitgemäße Arbeitszeitgesetz, dessen starre Regelungen der heutigen modernen, vielschichtigen und vielfältigen Arbeitswelt nicht mehr gerecht werden. Dies wird auch in der jetzigen Krise deutlich. Die Ansätze, das Arbeitszeitgesetz für besonders betroffene Branchen zu lockern, sind sinnvoll. Hier sollte der Gesetzgeber aber nicht stehen bleiben, sondern auch den wirtschaftlich stark betroffenen Branchen die Möglichkeit zum flexibleren Einsatz gewähren. Reformbedürftig ist etwa die Regelung des § 5 ArbZG, der eine ununterbrochene Ruhezeit von mindestens elf Stunden verlangt und flexiblen Arbeiten entgegensteht. Gerade in der Krise ist Flexibilität aber wichtig. Auch diese starren Grenzen des § 3 ArbZG sollten – ggf. branchenbezogen – überdacht werden. Es ist ohnehin schwer verständlich, dass das Arbeitszeitgesetz vom Grundsatz her branchenunabhängig ausgestaltet ist und der Branchenbezug über Ausnahmen sowie Tarifverträge und Betriebsvereinbarung hergestellt werden muss.
- h) Regelungsbedürftig ist ferner das Thema der Entschädigungsleistungen. Zahlreiche Unternehmen werden durch die Allgemeinverfügungen, aufgrund derer Schließungen erforderlich wurden, erhebliche Vermögenseinbußen erleiden. Die Möglichkeit, Kurzarbeitergeld zu beantragen, wird hier kaum genügen. Wenig hilfreich ist insoweit das Infektionsschutzgesetz, das Belange von Unternehmen kaum abbildet. Immerhin hat dieses Gesetz keine Sperrwirkung, sodass Entschädigungen bereits jetzt auf Grundlage der (landesrechtlichen) Polizeigesetze und auch des verfassungsrechtlichen Instruments des enteignungsgleichen Eingriffs in Betracht kommen werden. Hier wäre eine klare gesetzliche Regelung jedoch wünschenswert und hilfreich.

## IV. Ausgewählte zivilrechtliche Aspekte

Die Corona-Krise wirft auch Fragen zum Bestand von Verträgen bzw. der vereinbarten Vertragskonditionen auf. Dies gilt nicht nur für Miet- und Pachtverträge, sondern auch für Leasing-, Liefer- und Werkverträge sowie Verträge mit Dienstleistern und sonstige Verträge aller Art. Die Stellungnahmen und Hinweise in den verschiedensten Medien sind inzwischen kaum noch überschaubar. Auf sie können wir hier nicht näher eingehen, sondern wollen den Versuch eines Überblicks mit abschließenden Leitlinien zum Verhalten in der Krise unternehmen:

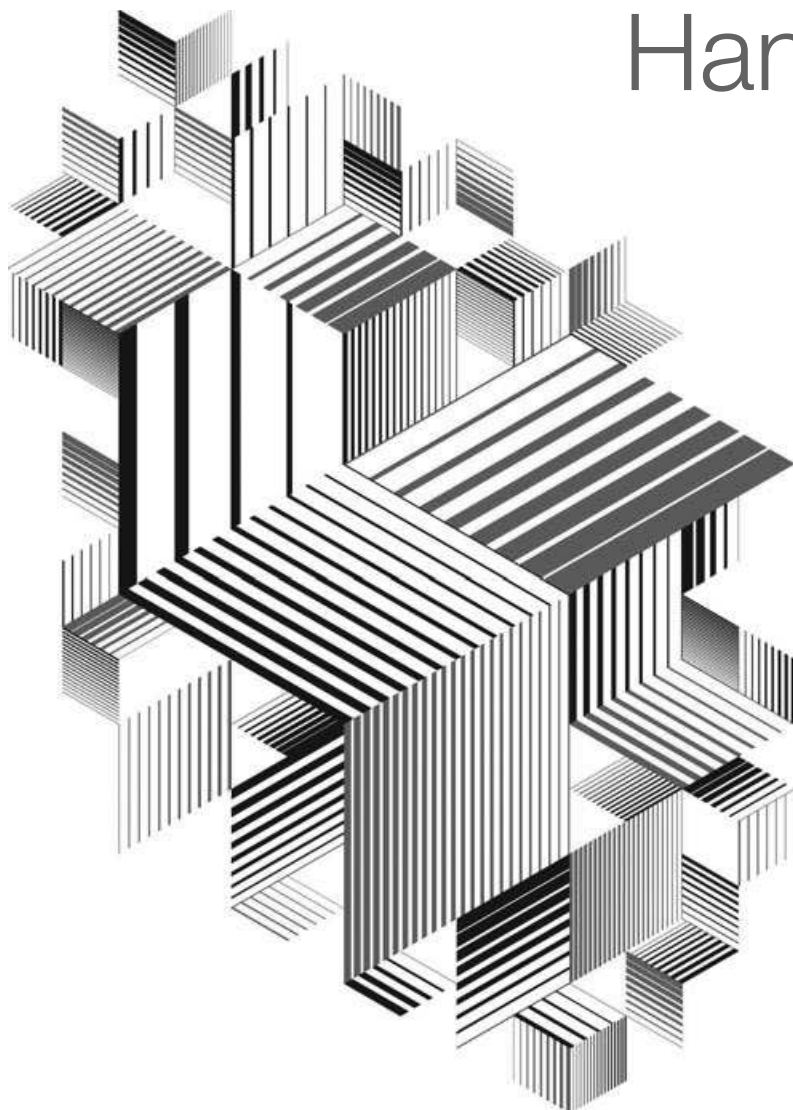
1. **Pacta sunt servanda:** Auch die Corona-Krise ändert nichts am Grundsatz, dass abgeschlossene Verträge fortbestehen »

# FuS

ZEITSCHRIFT FÜR  
FAMILIENUNTERNEHMEN  
UND STRATEGIE

## Forschung und Praxis Hand in Hand.

Alle zwei Monate  
im Abo.



### **JETZT BESTELLEN!**

[www.fus-magazin.de/abonnement](http://www.fus-magazin.de/abonnement)

Das Jahresabonnement der FuS zum Preis von 195,60 Euro inkl. MwSt. schließt sechs Ausgaben des Magazins ein. Zusätzlich zum regulären Abonnement kann der Zugriff auf die Rechtsprechungsdatenbank und die E-Magazin-Version zur mobilen Lektüre bestellt werden. Der Preis für das „Jahres-Abonnement + Zugang zur Rechtsprechungsdatenbank und zum Online-Archiv“ beträgt 207,60 Euro inkl. MwSt. Das Archiv umfasst alle Beiträge der FuS seit Gründung der Fachpublikation im Jahr 2011.



und zur vereinbarten Zeit vollständig zu erfüllen sind. Soweit der Vertrag (inkl. AGB) ausdrücklich Stornierungs-, Kündigungs- oder Rücktrittsrechte einräumt, können diese Möglichkeiten aber natürlich genutzt werden.

## 2. Entfall der Leistungspflichten während der Corona-Verbote:

Die Länder, die Kommunen und ihre jeweiligen Behörden haben auf Grundlage des Infektionsschutzgesetzes und der Polizeigesetze der Länder rechtsverbindliche Veranstaltungs-, Versammlungs- und Betriebsverbote erlassen, wie sie die Bundesrepublik bisher nicht kannte. Die ersten Verbote sind seit Mitte März 2020 in Kraft. Sie gelten derzeit in weiten Teilen Deutschlands bis zum 19. April 2020, wobei eine Verlängerung oder Wiederanordnung jederzeit möglich ist. Soweit vertraglich geschuldete Leistungen aufgrund solcher Verbote nicht mehr erbracht werden dürfen, wird der Schuldner zwar von seiner Leistungspflicht frei. Er verliert dann allerdings auch seinen Vergütungsanspruch. Erhaltene Vorauszahlungen muss der Schuldner zurückzahlen. Er darf seine Gläubiger also nicht einseitig ohne deren Einverständnis auf „Gutschriften“ verweisen, wie dies in einzelnen Branchen mittlerweile gleichwohl praktiziert wird (z.B. Reise- oder Konzertveranstalter); zu gesetzlichen Corona-Sonderregeln s. unten 5. Schadensersatz muss der freigewordene Schuldner jedoch nur leisten, wenn er die Unmöglichkeit zu vertreten hat; das wird hier praktisch immer ausgeschlossen sein („höhere Gewalt“).

Für einzelne Vertragstypen, etwa bei Gewerbemietverträgen im Einzelhandel mit vertraglicher Festlegung des Mietzwecks, ist es jedoch schwierig abzugrenzen, ob der Vermieter oder der Mieter das Risiko trägt, dass die Räumlichkeit (vorübergehend) nicht als Einzelhandelsfläche genutzt werden darf. Versteht man die Verbotsgesetze der Länder als objektbezogen, hat die Mietsache einen Rechtsmangel, für den grundsätzlich der Vermieter einzustehen hat (Eignung zum vertragsgemäßen Gebrauch). Versteht man die Verbotsgesetze dagegen „betriebsbezogen“, ist der Verwendungszweck des Mieters gestört, was grundsätzlich sein Risiko ist. Wie die Rechtsprechung solche Fälle einmal entscheiden wird, ist letztlich offen. Die salomonische Lösung dürfte eher darin liegen, solche Fälle nicht binär („*the winner takes it all*“), sondern über das flexiblere Rechtsinstitut der Störung der Geschäftsgrundlage zu lösen, das es auch erlaubt, die weitere Entwicklung in der Zeit nach Aufhebung der strengen Verbote zu berücksichtigen. Wichtig ist aber stets eine genaue Prüfung der individuellen vertraglichen Regelungen, da durch einzelvertragliche Vereinbarung von der vorstehend dargestellten Risikoverteilung abgewichen werden kann. Bei Allgemeinen Geschäftsbedingungen, die eine (volle) Risikoverlagerung auf den Gläubiger vorsehen, sodass er (voll) bezahlen muss, obwohl der Schuldner aufgrund „höherer Gewalt“ von seiner Leistungspflicht frei wird, wäre hingegen auch unter Unternehmern sehr fraglich, ob diese wirksam sind.<sup>17</sup>

3. **Kein Einfluss von „Appellen“ auf den Vertrag:** Von rechtsverbindlichen Verboten zu trennen sind die anlässlich von Pressekonferenzen, Interviews, Twitter-Mitteilungen oder über ähnliche Kanäle geäußerten „Appelle“ von Regierungen und Behörden sowie die sich verbreitenden „sozialen Verhaltenserwartungen“. Solche Umstände werden in aller Regel nicht geeignet sein zu begründen, dass ein Schuldner die Leistung nicht erbringen oder der Gläubiger diese nicht annehmen muss. Leistet also der Schuldner in solchen Fällen nicht, kann er sich schadensersatzpflichtig machen; nimmt der Gläubiger die Leistung nicht an, muss er trotzdem zahlen.

## 4. Vertragsanpassung wegen Störung der Geschäftsgrundlage:

Der Schuldner der Sachleistung (z.B. Lieferant, Vermieter, Leasinggeber) trägt das Risiko der Leistungerschwerung und der Geldentwertung. Der Gläubiger (z.B. Abnehmer, Mieter, Leasingnehmer) trägt das Risiko einer Entwertung der Sachleistung und der Verwendbarkeit für seine Zwecke; es ist zudem allein seine Sache, den geschuldeten Geldbetrag aufbringen zu können („Geld hat man zu haben“). Das Festhalten an diesen Risikosphären hat nach § 313 BGB allerdings dort seine Grenzen, wo sich die Umstände, die zur Grundlage des Vertrags geworden sind, nach Vertragsschluss schwerwiegend verändert haben und die Parteien den Vertrag nicht oder mit anderem Inhalt geschlossen hätten, wenn sie diese Veränderung vorausgesehen hätten. Es kann dann Anpassung des Vertrags verlangt werden, soweit einem Teil unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls das Festhalten am unveränderten Vertrag nicht zugemutet werden kann.

Zur Vertragsgrundlage können auch solche Umstände werden, von deren Fortbestand praktisch jedermann ausging (sogenannte objektive Geschäftsgrundlage). Die wirtschaftlichen Verwerfungen durch die Corona-Krise werden daher grundsätzlich geeignet sein, eine Störung der Geschäftsgrundlage zu begründen. Entscheidend sind aber eine strikte Würdigung des jeweiligen Einzelfalls und die weitere Entwicklung in den nächsten Monaten.

## 5. Gesetzliche Corona-Sonderregeln zur Hilfe bei Liquiditätseingpässen:

Für die größeren Familienunternehmen bleibt es als „Geldschuldner“ im Ergebnis bislang bei den dargestellten Regeln: Das jüngst erlassene „Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht“ vom 27. März 2020 (BGBl. I, S. 569) wendet sich in erster Linie an Verbraucher und Kleinunternehmen, für die es die zuvor dargestellten Regeln nicht außer Kraft gesetzt, sondern durch einen neugefassten Art. 240 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch (EGBGB) für begrenzte Zeit ergänzt hat. Der Sache nach kann man die Regelungen als gesetzlich angeordnete Vertragsanpassung aufgrund Störung der Geschäftsgrundlage verstehen, mit denen Verbraucher und Kleinunternehmer, die von massiven Einkommensverlusten betroffen sind und über keine ausreichenden finanziellen Rücklagen verfügen, vor dem Verlust von Leistungen geschützt werden sollen, die Teil ihrer Lebensgrundlage sind. Die Regelungen sind derzeit bis zum 30. Juni 2020 befristet, können aber durch

<sup>17</sup> Vgl. § 307 Abs. 2 Satz 1 BGB.

Rechtsverordnung der Bundesregierung bis zum 30. September 2020 verlängert werden:

- Art. 240 § 1 EGBGB sieht für Dauerschuldverhältnisse zur Eindeckung mit Leistungen der angemessenen Daseinsvorsorge bzw. bei Kleinunternehmen zur Eindeckung mit Leistungen zur angemessenen Fortsetzung des Erwerbsbetriebs eine gesetzliche Stundung vor, wenn die betroffene Person coronabedingt nachweislich nicht zahlen kann; die Regelung gilt ausdrücklich nicht für Miet-, Arbeits- und Darlehensverträge. Für Verbraucherdarlehensverträge enthält Art. 240 § 3 eine im Wesentlichen vergleichbare Stundungsregelung mit automatischer Verlängerung der Darlehenslaufzeit um drei Monate.
- Für Miet- und Pachtverträge bestimmt Art. 240 § 2 hingegen lediglich, dass dem Mieter wegen einer coronabedingten Aussetzung der Mietzahlungen für April bis Juni 2020 bis 30. Juni 2022 nicht wegen Zahlungsverzugs gekündigt werden kann. Der Mieter ist also weiterhin zur fristgerechten Zahlung verpflichtet und für die nicht geleisteten Mietzinsen fallen Verzugszinsen an (gesetzlich derzeit 4,12% p.a.) Der Vermieter könnte also die Miete weiterhin einklagen, er kann dem Mieter allerdings nicht kündigen. § 2 ist nicht ausdrücklich auf Verbraucher und Kleinunternehmen beschränkt. In der Praxis ist daher zu beobachten, dass auch große Handelsunternehmen Mietzahlungen unter Berufung auf die Krisenregelung einseitig aussetzen. Davon ist dringend abzuraten, da die Regelung Liquiditätsnöte voraussetzt und sich damit rasch die Frage nach einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Regelung oder einer Insolvenzantragspflicht stellt. Passgenauer wäre es daher wohl gewesen, § 2 ebenso wie § 1 auf Verbraucher und Kleinunternehmer zu beschränken und eine gesetzliche Stundung anzuordnen.

Ob es weitere zivilrechtliche Sondergesetze geben wird, die zur Behebung von Liquiditätsengpässen in bestehende Vertragsverhältnisse eingreifen, bleibt abzuwarten. In Vorbereitung ist bereits ein Gesetz, mit dem Kultur- und Sportveranstalter Gutscheine für coronabedingt ausgefallene Veranstaltungen ausgeben können, statt Geld zurückzahlen müssen; dasselbe soll ggf. für Reiseveranstalter gelten. Geld soll nach diesem Vorschlag erst dann zurückbezahlt werden müssen, wenn der Gutschein nicht bis zum 31. Dezember 2021 eingelöst wurde. Für die Rückzahlung würde ggf. der Bund eine Bürgschaft übernehmen.

Im Ergebnis geht es bei solchen gesetzlichen Maßnahmen um einen zinslosen Zwangskredit zwischen Bürgern. Die dadurch erreichte Beseitigung des Liquiditätsengpasses bei der einen Seite kann zu Liquiditätsnöten bei der anderen führen, die auch das Bonitätsrisiko trägt, wenn der Staat nicht bürgt. Vom Gesetzgeber ist daher eine typisierende Einschätzung gefordert, ob er mit dem Zwangskredit mehr Not lindert als befördert. Zudem laufen solche Regelungen Gefahr, dass sie je mehr je stärker das Vertrauen der Bürger und Unternehmen in die gegenseitige Verlässlichkeit und damit die Vertragstreue zwischen Bürgern und Unternehmern gefährden, von der – um ein

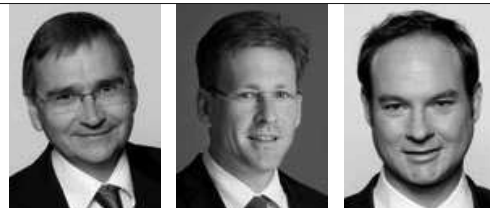
berühmtes Zitat von *Ernst-Wolfgang Böckenförde* abzuwandeln – eine Marktwirtschaft als Voraussetzung lebt, die sie selbst nicht schaffen kann.

Die Politik wäre daher gut beraten, möglichst auf eine direkte Liquiditätsversorgung im Verhältnis Staat/Bürger über die erprobten Kanäle zu setzen und hier auf raschere, unkompliziertere Entscheidungsprozesse sowie großzügigere Maßnahmen zu dringen. Dass steuerliche Erleichterungen hier gegenüber direkter staatlicher Liquiditätszufuhr das „Mittel der Wahl“ sein sollten, wurde bereits oben ausgeführt.

**6. Leitlinien für Familienunternehmen in der Krise:** Gerade in Zeiten der Krise und allgemeinen Verunsicherung sollte so gut es geht an bestehenden Vertrags- und gewachsenen Vertrauensbeziehungen festgehalten werden. Kommt es während der laufenden Krise zu Meinungsverschiedenheiten, könnte zunächst ein Stillhalteabkommen geschlossen werden, in dem die Parteien

- für einen Übergangszeitraum eine liquiditätsschonende Regelung treffen (z.B. „Stundung von x% der Miete bis 30. Juni“),
- in diesem Zeitraum auf gerichtliche Schritte verzichten sowie
- unter Vorbehalt aller Rechte die endgültige Regelung auf einen Zeitpunkt vertagen, zu dem sich (hoffentlich) alles wieder etwas beruhigt hat und die wirtschaftlichen Auswirkungen klarer absehbar sind.

Soweit man nicht von klaren „Trittbrettfahrern“ der Krise mit Verlangen nach Mietkürzungen, Preiserhöhungen etc. konfrontiert wird, dürfte es sich empfehlen, harsche Antwortbriefe, Mahnverfahren oder weitere gerichtliche Maßnahmen vorerst zu vermeiden. ♦



Dr. Bertram Layer ist Steuerberater und Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Dr. Wolfram Sitzenfrei ist Rechtsanwalt und Partner bei der Rechtsanwältin Kaspar Knacke Partnerschaftsgesellschaft mbB.

Dr. Michael Breyer, LL.M. (Harvard) ist Rechtsanwalt und Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

#### KEYWORDS

Corona-Krise • erbschaftsteuerliche Anpassungsmaßnahmen • Leitlinien für Familienunternehmen in der Krise • Möglichkeiten der Sonderabschreibung • Sonderregeln zur Hilfe bei Liquiditätsengpässen • Thesaurierungsbegünstigung • Unternehmensbesteuerung • Verlustrücktrag