

## Update zu den steuerlichen und strafrechtlichen Aspekten im Zusammenhang mit den Corona-Hilfsmaßnahmen

Die wirtschaftlichen und rechtlichen Folgen der Corona-Krise werden uns noch lange begleiten. Dieser Beitrag soll vor allem die steuerliche Abwicklung nach Erhalt der Corona Hilfen erläutern.

Aber auch die Auswirkungen der Pandemie auf die Vollstreckung von Steuerbescheiden und die ersten großen Strafverfahren bei betrügerischer Beantragung von Corona Hilfen werden nachfolgend thematisiert.

### 1. Steuerliche Qualifikation

Nachdem die Anträge für Novemberhilfe, Überbrückungshilfe III etc. gestellt und bewilligt sowie an den Unternehmer ausgezahlt wurden, stellt sich die Frage wie die Leistungen bei Erstellung des Jahresabschluss 2020 und der Steuererklärungen überhaupt zu berücksichtigen sind.

#### 1.1. Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Das Bundesministerium der Finanzen hat zwischenzeitlich die Anlage EÜR 2020 mit Schreiben vom 16.09.2020 – IV C 6 – S 2142/19/10003:011 bekanntgegeben.

Grundsätzlich sind die Corona Hilfen steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Die Corona Hilfen sind nach Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE zu § 10 UStG echte, nicht steuerbare Zuschüsse. Sie sind als **Betriebseinnahmen** in Zeile 103 des amtlichen Vordrucks als „umsatzsteuerfreie, nicht umsatzsteuerbare Betriebseinnahmen (auch Hilfen/Zuschüsse aufgrund der Corona-Pandemie) sowie Betriebseinnahmen, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b UStG schuldet“ zu erklären.

Sofern die Corona Hilfen vom Unternehmer der Höhe nach zu hoch ausbezahlt wurden, sind die Hilfszahlungen vom Unternehmer zurückzuerstatten. Die Rückzahlungen sind als **Betriebsausgaben** in Zeile 183 als „übrige unbeschränkt abziehbare Betriebsausgaben (auch zurückgezahlte Hilfen/Zuschüsse aufgrund der Corona-Pandemie)“ in Abzug zu bringen.

#### 1.2. Bilanz

Zwischen Antragstellung und Auszahlung der Corona Hilfen lagen längere Zeiträume, ggf. auch der Jahreswechsel 2020 auf 2021, siehe nachfolgend:



© Ecovis KSO

Im Beispiel beantragte das Unternehmen im Jahr 2020 Novemberhilfe i.H.v. EUR 50.000. Im Dezember 2020 wurde eine Abschlagszahlung i.H.v. EUR 10.000 ausbezahlt. Der Bewilligungsbescheid erging im Januar 2021. Die Bilanzaufstellung erfolgte im Februar 2021.

- Die im Dezember dem Bankkonto gutgeschriebene Abschlagszahlung ist im Jahr 2020 ertragswirksam als „sonstiger Ertrag unregelmäßig“ zu erfassen.
- Der verbleibende Restbetrag in Höhe von EUR 40.000 muss als sonstiger Vermögensgegenstand aktiviert werden. Dies gilt sowohl für die Handels- als auch für die Steuerbilanz.

Sollte für das Jahr 2020 noch nicht absehbar sein, ob Corona Hilfen zurückzuzahlen sind, sind **gewinnmindernde Rückstellungen** zu bilden. Rückstellungen sind jedoch nur dann zu bilden, wenn im Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung erkennbar ist, dass das Unternehmen Zuschüsse ganz oder zum Teil zurückzahlen muss. Im Zweifelsfall muss eine Schätzung vorgenommen werden.

## 2. Information des Finanzamts/Mitteilungspflicht

In der beratenden Praxis hört man regelmäßig die Frage, inwiefern das Finanzamt - ohne Mitteilung des Unternehmers - von den Auszahlungen Kenntnis erlangen sollte.

Der Bundesrat hat am 06.11.2020 der Änderung der Mitteilungsverordnung zugestimmt. Danach sind sämtliche Landesbehörden und andere öffentliche Stellen verpflichtet, die Finanzämter per elektronischer Datenübermittlung über geleistete Subventionen und ähnliche Fördermaßnahmen – mithin Corona Hilfen – nach Maßgabe des § 93c AO zu informieren.

Informiert werden muss unter anderem über:

- die auszahlende Stelle
- den Subventionsnehmer (Angaben über den Steuerpflichtigen)
- Art und Höhe der gewährten Leistung
- Datum, an dem die Zahlung bewilligt wurde und
- das Datum der Zahlung oder der Zahlungsanordnung

Die Mitteilung an die Finanzämter hat **bis zum 30.04.2021** (für in 2020 geflossene Hilfen) zu erfolgen.

Da der Antrag ausschließlich anhand von Umsatzprognosen gestellt wurde, ist eine Schlussrechnung zu erstellen. Im Rahmen dieser Schlussrechnung sind die „Ist-“ Zahlen vorzulegen bzw. zu erklären. Hier kann es gegebenenfalls zu Abweichungen von Meldungen und Zahlen in der Gewinn- und Verlustrechnung kommen. In der Praxis trifft dies wohl zu:

- Verzögerungen bei der Bearbeitung der Steuererklärungen 2020 möglich
- Korrektur bereits vorliegender Steuerbescheide nach § 175b AO

## 3. Vollstreckung in Zeiten der Pandemie

Der Bundesfinanzhof hat bereits im Juli vergangenen Jahres entschieden, dass die staatlichen Corona-Soforthilfen unpfändbar sind (BFH, Beschl. v. 09.07.2020 – VII S 23/20). Nichts anderes kann für die weiteren Corona Hilfen gelten.

Aber auch für die Vollstreckung im Steuerverfahren an sich gelten aufgrund der Pandemie Ausnahmeregelungen. Voraussetzung für eine Berücksichtigung im Vollstreckungsverfahren sind jeweils, dass ein **unmittelbarer Zusammenhang** zwischen den **Auswirkungen der Corona-Pandemie** und der **negativen wirtschaftlichen Lage** des Steuerpflichtigen besteht:

**a) Steuerforderungen für den Zeitraum vor dem 19.03.2020**

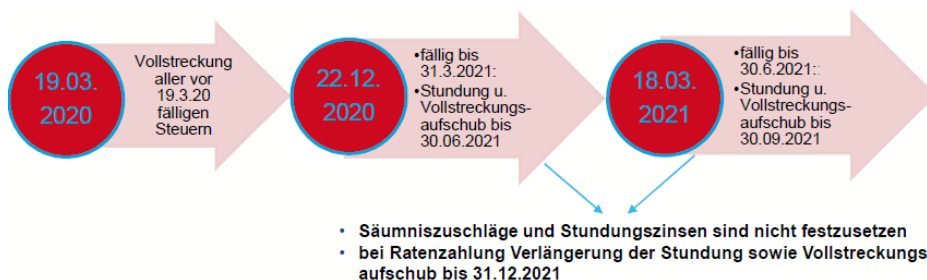
- Steuerschulden, welche **vor dem 19.03.2020 entstanden** sind, sind fällig und **vollstreckbar**.<sup>1</sup> Denn insofern wird ein zeitlicher Zusammenhang nicht angenommen.

**b) Steuerforderungen aus dem Veranlagungsjahr 2020**

- Es **soll** von der Vollstreckung der im Jahr 2020 entstandenen und **der bis zum 31.03.2021 fällig** gewordenen Steuern bis zum 30.06.2021 abgesehen werden. Auf Säumniszuschläge soll verzichtet werden.
- Diese erleichterten Voraussetzungen gelten also sowohl für Anträge auf Stundung nach § 222 AO als auch für die Anträge auf Vollstreckungsaufschub nach § 258 AO. Ein Antrag ist nach wie vor erforderlich.
- Es handelt sich um eine Soll-Vorschrift, jedoch ist davon auszugehen, dass diese großzügig angewandt wird.

**c) Weitere Stundungsmöglichkeiten etc.**

- Für **bis zum 30.06.2021 fällige** Steuern können bis zum 30.06.2021 Anträge auf Stundung gestellt werden.<sup>2</sup> Die Stundungen werden längstens bis zum **30.09.2021** gewährt werden. Über diesen Zeitraum hinaus besteht die Möglichkeit zur Gewährung von Ratenzahlungen bis zum 31.12.2021. Eine rechtzeitige Antragstellung ist erforderlich. Auf die Erhebung von Säumniszuschlägen kann verzichtet werden. Der Verzicht steht grundsätzlich im Ermessen der Behörde.
- Für **bis zum 30.06.2021 fällige** Steuern soll von Vollstreckungsmaßnahmen bis zum **30.09.2021** abgesehen werden.<sup>3</sup> In diesen Fällen **sind** die im Zeitraum 01.01.2021 bis 30.09.2021 entstandenen Säumniszuschläge zu erlassen. Bei Vereinbarung einer Ratenzahlung ist eine Verlängerung des Vollstreckungsaufschub für die bis zum 30.06.2021 fälligen Steuern längstens bis zum **31.12.2021** einschließlich des Erlasses der bis dahin insoweit entstandenen Säumniszuschläge möglich.



© Verlag Dr. Otto Schmidt KG

#### 4. Strafrechtliche Entwicklungen

Wir hatten bereits auf strafrechtliche Risiken im Zusammenhang mit den Corona-Hilfen hingewiesen. Bei den Staatsanwaltschaften, z.B. auch bei der Staatsanwaltschaft München I wurde bereits ein Task-Force gebildet. Die ersten strafrechtlichen Verfahren/Hauptverhandlungen sind bereits abgeschlossen. Die meisten Ermittlungsverfahren sind jedoch lange noch nicht abgeschlossen – bzw. noch nicht eingeleitet. Hauptanwendungsfeld ist der Subventionsbetrug nach § 264 StGB.

<sup>1</sup> BMF, Schreiben vom 19.03.2020 (IV A 3 – S 0336/19/10007:002) und BFH, Beschluss vom 30.07.2020 (VII B 73/20)

<sup>2</sup> BMF, Schreiben vom 22.12.2020 (IV A 3 – S 0336/20/10001:025)

<sup>3</sup> BMF, Schreiben vom 18.03.2021 (IV A 3 – S 0336/20/10001:037)

### a) Erste Welle: Fake-Fälle

Typisches strafrechtliches Erscheinungsbild der „Ersten Welle“ waren Fake-Fälle durch sog. Finanzagenten. Diese wurden bereits aufgegriffen.

Das Spektrum reicht von Amateuren über sog. „Corona-Berater“ bis hin zur organisierten Kriminalität. Das System der Hilfsmaßnahmen erwies sich als sehr missbrauchsanfällig. Es wurde die Existenz von Unternehmen vorgetäuscht. Aber auch das Ausspähen von Unternehmensdaten durch Fake-Websites/Phishing-Mails und schlichte Mehrfachanträge waren zu finden.

In diesem Zusammenhang erging ein Urteil des LG München. Der Antragsteller wurde zu 4,5 Jahren Haftstrafe verurteilt. Er hatte 91 Anträge auf Corona Hilfen in Höhe von insgesamt EUR 2,5 Mio. gestellt.

Ermittlungseinleitend waren Geldwäscheverdachtsmeldungen der Banken, FIU Inkompatibilitäten, zeitnahe Weiterleitungen sowie Mehrfachleistungen. In Konsequenz wurden bei den Landeskriminalämtern zentrale Ermittlungsgruppen gebildet. Bei den Staatsanwaltschaften (und einzelnen Amtsgerichten) wurden Sonderzuständigkeiten für Corona Hilfen gebildet.

Mit weiteren Überprüfungen und Ermittlungsverfahren – weniger gravierender Sachverhalte – ist zu rechnen.

### b) Zweite Welle – unberechtigte Inanspruchnahme von Corona Hilfen

Charakteristik der „zweiten Welle“ war die unberechtigte Inanspruchnahme von Soforthilfen. Die Tätergruppe hat sich vom klassischen Betrugsmilieu in den Mittelstand verlagert.

Hintergrund sind vor allem die unübersichtlichen materiellen Antragsvoraussetzung. Aber auch die Diskrepanz politischer Ankündigungen und materieller Voraussetzung sorgte für Verwirrung. Umfassende Versicherungen an Eides statt wurden „via Kreuzchen“ online abgegeben.

Eine unberechtigte Inanspruchnahme kann viele „Gesichter“ haben. Die Antragsteller verbrauchen die Mittel für ihren eigenen Lebensunterhalt, was eine strafbare zweckwidrige Verwendung nach § 264 Abs. 1 Nr. 2 StGB darstellen kann. Antragsteller waren bereits vor der Pandemie überschuldet. Gehäuft finden sich Fälle, in denen der tatsächliche Liquiditätsbedarf überhöht angegeben wurde. Vereinzelt gibt es auch Anträge von Nicht(-mehr)unternehmern.

Ferner sind die Corona Hilfen als Betriebseinnahme (bzw. Umsatz im Rahmen der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung) zu erfassen. Andernfalls steht eine strafbare Steuerhinterziehung nach § 370 AO im Raum.

### c) Dritte Welle – Unternehmensfälle

Insbesondere durch die November- und Dezemberhilfen und die Überbrückungshilfe II und III häufen sich auch Ermittlungsverfahren gegen Unternehmen. Der langanhaltende Lockdown hat die Situation für Unternehmer in vielen Bereichen verschärft. Der Anreiz, bei der Beantragung von Corona-Hilfsmaßnahmen „übertriebene Angaben“ zu machen, ist gewachsen.

Die strafrechtliche Bearbeitung der dritten Welle steht noch aus. Es kann jedoch prognostiziert werden, dass aufgrund der Beteiligung über die prüfenden Dritten auch eine erhöhte Strafbarkeit der Berater droht.

Vor allem Fehler bei Erstellung der Schlussrechnung können zur Einleitung von Ermittlungsverfahren – auch gegen den Berater – führen.

**d) Kurzarbeitergeld**

Auch bei der Beantragung von Kurzarbeitergeld häufen sich Ermittlungsverfahren gegen Unternehmer. Nur am Rande sei erwähnt, dass Stand Februar 2021 4.700 Verdachtsmeldungen von Zoll und „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“ vorlagen. Es wurden Sonderprüfgruppen mit Informationen der Hauptzollämter und Staatsanwaltschaften gebildet. Die Bearbeitung wird noch dauern, mithin wird auch die Einleitung von Ermittlungsverfahren erst erfolgen.

Es bleibt festzuhalten, dass die Auswirkungen der Corona-Pandemie sowohl das Steuerrecht als auch das Strafrecht weiterhin beschäftigen werden.

Die strafrechtliche Aufarbeitung von Betrugsfällen wird bis weit nach Ende der Pandemie fort dauern.