

Herrn  
MD Dr. Rolf Möhlenbrock  
Leiter der Steuerabteilung  
Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

Düsseldorf, 23. September 2021

565/685

Versand ausschließlich per E-Mail: [IVC7@bmf.bund.de](mailto:IVC7@bmf.bund.de)

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
UST-ID Nummer: DE119353203

## **Allokation von Corona-Finanzhilfen im Unternehmensverbund**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir wenden uns an Sie hinsichtlich der Thematik der Allokation von Corona-Finanzhilfen im Unternehmensverbund, bei der sich Fragen aus handels- und steuerrechtlicher Sicht stellen, auf die wir auf diesem Wege hinweisen wollen. Wenngleich wir den nachfolgenden Ausführungen die Fördersätze und den Fragen-und-Antworten-Katalog (FAQ) der Corona-Überbrückungshilfe III zugrunde legen, stellen sich die aufgeworfenen Fragen zur Allokation im Unternehmensverbund für die übrigen Corona-Finanzhilfen (Überbrückungshilfen I, II, III plus, sog. November- und Dezemberhilfen) in gleicher Weise.

### **I. Ausgangslage: Verbundweise Beantragung und Gewährung der Hilfen**

Grundsätzlich sind für die Corona-Überbrückungshilfe III Unternehmen bis zu einem weltweiten Umsatz von € 750 Mio. im Jahr 2020 für den Förderzeitraum November 2020 bis Juni 2021 antragsberechtigt, die in einem Monat des Förderzeitraums einen Corona-bedingten Umsatzeinbruch von mindestens 30 % im Vergleich zum Referenzmonat im Jahr 2019 erlitten haben. Bei einem Umsatzeinbruch von 30 % bis weniger als 50 % werden danach bis zu 40 % der förderfähigen Fixkosten erstattet, bei einem Umsatzeinbruch von 50 % bis 70 % wer-

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

**Seite 2/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

den bis zu 60 % der förderfähigen Fixkosten erstattet und bei einem Umsatzeinbruch von mehr als 70 % werden bis zu 100 % der förderfähigen Fixkosten erstattet. Der maximale Zuschuss beträgt € 10 Mio. pro Fördermonat.

Wohl aus verfahrensökonomischen Gründen darf (bzw. durfte) nach den jeweils einschlägigen FAQ für Rechtsträger, die einem Unternehmensverbund (i.S. des EU-Beihilferechts) angehören, nur *ein* Antrag durch *ein* Unternehmen des Verbunds für die Gesamtheit der (inländischen) verbundenen Unternehmen auf Gewährung der Corona-Finanzhilfen gestellt werden (z.B. Tz. 1.1 und 5.2 der FAQ zur Überbrückungshilfe III). Bei Antragsbewilligung erfolgt die Auszahlung der gesamten Corona-Finanzhilfe auf das Bankkonto des antragstellenden Rechtsträgers.

Bei der Antragstellung sind im Falle verbundener Unternehmen die Umsätze i.S. des UStG, die förderfähigen ungedeckten Fixkosten und die Beschäftigten der inländischen Rechtsträger und Betriebsstätten kumulativ zu betrachten. Die Fördergrenze von € 10 Mio. pro Fördermonat bezieht sich dann auf den ganzen Unternehmensverbund.

In Folge der Berücksichtigung der aggregierten Umsätze der Unternehmensgruppe können sich daher im Vergleich zur hypothetischen Situation, dass die Unternehmen nicht zu einem Unternehmensverbund gehören und jeweils einzeln Förderungshilfen für sich selbst beantragen, Veränderungen bzgl. der Förderbeträge ergeben.

### **Beispiel**

In einem deutschen Unternehmensverbund befinden sich die A-GmbH und die B-GmbH. Die Anteile an beiden Gesellschaften gehören zu 100 % einer ausländischen Gesellschaft. Die A-GmbH ist Antragstellerin der Überbrückungshilfe III. Sie hat im Monat Januar 2021 einen Umsatzeinbruch von 75 % gegenüber dem Januar 2019 erlitten und weist förderfähige Fixkosten von € 1.000.000 auf. Die B-GmbH hat einen Umsatzeinbruch von lediglich 10 % erlitten und weist ebenfalls förderfähige Fixkosten von € 1.000.000 auf.

Der Umsatzeinbruch des einheitlichen Unternehmens i.S. der Überbrückungshilfe III beträgt 55 %, sodass 60 % der förderfähigen Fixkosten (€ 2.000.000) erstattet werden. Die A-GmbH bekommt für den Monat Januar 2021 deshalb € 1.200.000 ausbezahlt.

Wären die A-GmbH und die B-GmbH hingegen nicht Teil eines deutschen Unternehmensverbunds, hätte die A-GmbH 100 % ihrer förderfähigen Fixkosten erstattet bekommen. Der B-GmbH hätte hingegen infolge ihres nur moderaten Umsatzeinbruchs keine Erstattung der Fixkosten zugestanden.

**Seite 3/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

Mit dem Beispiel soll an dieser Stelle nur ein Szenario exemplarisch herausgegriffen werden, in dem die verbundweise Beantragung und Gewährung der Hilfen zu materiellen Unterschieden führt. Im Anhang finden Sie einen umfassenden Überblick über die weiteren von uns identifizierten Sachverhaltskonstellationen.

## **II. Weiterleitung der Hilfen innerhalb des Unternehmensverbunds**

Im obigen sowie in den im Anhang zu diesem Schreiben dargestellten Beispielen ist fraglich, wie und ggf. in welchem Umfang die aufgrund des Unternehmensverbunds erzielten höheren oder geringeren Finanzhilfen zwischen den Unternehmen zu verteilen sind.

Die vom BMWi und BMF herausgegebenen Informationen enthalten dazu folgende Ausführungen (vgl. beispielhaft Tz. 4.5. zur Corona-Überbrückungshilfe III)<sup>1</sup>:

*„Da sowohl die durch die Auszahlung gewonnene Liquidität als auch der entstehende Ertrag auch bei den anderen Unternehmen des Verbundes wirtschaftlich benötigt wird und diesen auch – zumindest teilweise – tatsächlich zuzurechnen ist, ist anzunehmen, dass das beantragende Unternehmen die erhaltenen Hilfen an die verbundenen Unternehmen weiterleitet.*

*Diese Weiterleitung ist nach den zu berücksichtigenden Gesamtumständen als betrieblich veranlasst anzusehen, soweit die Auszahlung der Hilfen auf den Umständen des jeweiligen Unternehmens beruht.*

*Demzufolge gelangt die Hilfe über einen bilanziellen Aufwand bei dem beantragenden und einen entsprechenden bilanziellen Ertrag an das verbundene Unternehmen, welches die Umsatzeinbußen erlitten hat, die zur Antragsberechtigung geführt haben, ohne dass ein Beteiligter negative steuerliche Konsequenzen erleidet.*

*Dagegen ist bei Körperschaften eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung anzunehmen, soweit von der beantragenden Gesellschaft höhere oder niedrigere Beträge an die verbundenen Unternehmen weitergeleitet werden, als auf diese nach dem Antrag entfällt. Insoweit ist nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze das Vorliegen verdeckter Einlagen bzw. verdeckter Gewinnausschüttungen zu prüfen.“*

---

<sup>1</sup> Abrufbar unter: <https://www.ueberbrueckungshilfe-unternehmen.de/UBH/Navigation/DE/Dokumente/FAQ/Ueberbrueckungshilfe-III/ueberbrueckungshilfe-III.html>.

**Seite 4/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

Das grundsätzliche Bestehen einer Verpflichtung zur Weiterleitung der gewährten Förderhilfen ist nachvollziehbar. Denn die Antragstellung für den gesamten inländischen Unternehmensverbund durch einen Rechtsträger kann so gedeutet werden, dass der Antrag insoweit für Rechnung der anderen verbundangehörigen inländischen Rechtsträger gestellt wird, als diese die anspruchsbegründenden Umstände, d.h. die förderfähigen nicht gedeckten Fixkosten im jeweiligen Förderzeitraum, beisteuern. Maximal soweit beim antragstellenden Rechtsträger selbst förderfähige nicht gedeckte Fixkosten im jeweiligen Förderzeitraum angefallen sind, stellt er den Antrag für eigene Rechnung.

Zivilrechtlich wird die Antragstellung, soweit sie für die (weiteren) Verbundunternehmen erfolgt, damit als zwischen dem antragstellenden Rechtsträger und den jeweils anderen, inländischen Rechtsträgern des Unternehmensverbunds bilateral geschlossenes Auftragsverhältnis (§ 662 BGB) oder als Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB, § 362 HGB) zwischen den jeweils vorstehend bezeichneten Rechtsträgern einzuordnen sein. Sowohl für das Auftragsverhältnis als auch für die Geschäftsbesorgung hat der antragstellende Rechtsträger hinsichtlich der ihm als „Vertreter“ seines Verbunds zugeflossenen Zuwendung eine Herausgabepflicht gemäß § 667 BGB, wonach dem Auftraggeber alles herauszugeben ist, was er zur Ausführung des Auftrags erhält bzw. was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt.

Wie sich die Höhe der Herausgabeverpflichtung bestimmt und wie die unter I. und die im Anhang beschriebenen Fallkonstellationen hinsichtlich des Aufteilungsmaßstabs zu lösen sind, ist jedoch unklar. So stellt sich in obigem Beispiel etwa die Frage, ob die A-GmbH an die B-GmbH nun € 600.000, € 0 oder einen dazwischen liegenden Betrag weiterleiten muss. Vgl. des Weiteren auch die Beispiele im Anhang.

Auch in den FAQ wird kein operationaler, hinreichend konkreter Aufteilungsmaßstab vorgegeben, mithilfe dessen eine angemessene Aufteilung vorgenommen werden könnte. Hierdurch entstehen Rechtsunsicherheiten in handels- und steuerrechtlicher Sicht.

### **III. Handelsrechtliche Relevanz**

Abgesehen von der Frage, ob dem Grunde nach die Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung von Finanzhilfen für den Unternehmensverbund insgesamt erfüllt sind und sich die Höhe des Anspruchs für den Unternehmensverbund verlässlich schätzen lässt, ist für die handelsrechtliche Bilanzierung auch die Kenntnis des Aufteilungsmaßstabs notwendig, um beurteilen zu können, ob und in welcher Höhe die Ansprüche auf die Finanzhilfen aus der Perspektive

**Seite 5/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

des antragstellenden Rechtsträgers i.S. von § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB realisiert sind und erfolgswirksam im handelsrechtlichen Jahresabschluss vereinnahmt werden dürfen. Realisiert sind solche Ansprüche nur insoweit, als sie dem antragstellenden Rechtsträger unentziehbar zustehen, d.h. von ihm unabhängig von künftigen Ereignissen behalten werden dürfen. Grundsätzlich wird man davon ausgehen können, dass anhand allgemeiner betriebswirtschaftlicher Grundsätze eine angemessene Aufteilung vorgenommen werden kann und damit die Voraussetzungen für eine erfolgswirksame Vereinnahmung im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Verbundunternehmen gegeben sind. Sollte dies aber in Einzelfällen (siehe dazu unten) nicht möglich sein und das Risiko bestehen, dass der antragstellende Rechtsträger oder ein anderes Unternehmen des Verbunds einen Teil der bewilligten bzw. weitergeleiteten Finanzhilfen, z.B. zur Vermeidung steuerrechtlicher Nachteile für den Unternehmensverbund insgesamt, wieder herausgeben muss, würde dies mit Rücksicht auf das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) einer erfolgswirksamen Vereinnahmung entgegenstehen.

Auch möchten wir darauf hinweisen, dass der Erhalt und die Weiterleitung der Finanzhilfen an die anderen Unternehmen im Verbund in der Gewinn- und Verlustrechnung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses des beantragenden Rechtsträgers nicht „brutto“ als Ertrag und Aufwand zu erfassen sind (insofern wohl abweichend zum Verständnis FAQ (Tz. 4.5)). Soweit die Finanzhilfen vom antragstellenden Rechtsträger für Rechnung der verbundenen Unternehmen geltend gemacht werden, kommt eine erfolgswirksame Vereinnahmung der gewährten Finanzhilfe nicht in Betracht und kann sich folglich aus der Weiterleitung auch kein Aufwand ergeben (vgl. dazu z.B. Adler/Düring/Schmaltz (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 246 HGB, Tz. 298; Schmidt/Ries, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., § 246 HGB, Anm. 11). D.h., der Teil der Finanzhilfen, der auf verbundene Unternehmen entfällt, ist bei Entstehen des Anspruchs erfolgsneutral als Verbindlichkeit gegenüber diesen Rechtsträgern zu erfassen. Es wäre aus unserer Sicht zu begrüßen, wenn in den FAQ insofern eine Klarstellung erfolgt.

Sofern es allerdings – abweichend von unserer Lesart der FAQ (Tz. 4.5) (vgl. oben unter II.) – die Finanzverwaltung doch als vertretbar ansehen sollte, dass der gesamte Betrag der Zuwendung allein demjenigen inländischen Rechtsträger eines Unternehmensverbunds zusteht, der den Antrag gestellt hat, ihm allerdings die Freiheit zugebilligt wird, darüber zu entscheiden, ob und ggf. in welchem Umfang er den Zuwendungsbetrag an andere inländische Rechtsträger des Verbunds weiterleitet, wäre demgegenüber in der Gewinn- und Verlustrechnung des beantragenden Rechtsträgers doch eine Bruttoerfassung korrekt, d.h.

**Seite 6/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

die Erfassung eines (sonstigen betrieblichen) Ertrags in Höhe des gesamten Zuwendungs Betrags und ggf. die Erfassung eines (sonstigen betrieblichen) Aufwands in Höhe desjenigen Teils des gesamten Zuwendungs Betrags, der nach freier Disposition des beantragenden Rechtsträgers von ihm an andere Rechtsträger des Verbundes weitergeleitet wird.

#### **IV. Steuerrechtliche Relevanz**

Auch in steuerlicher Hinsicht können dem antragstellenden Rechtsträger oder den Verbundunternehmen infolge der Rechtsunsicherheit teilweise erhebliche Nachteile entstehen.

So kann es wegen einer von der Finanzverwaltung ex post als unzulässig qualifizierte Verteilung der Finanzhilfen – wie in den jeweiligen FAQ erwähnt – zu verdeckten Einlagen oder verdeckten Gewinnausschüttungen kommen.

Zudem kann bei Bestehen von Ergebnisabführungsverträgen zwischen den Verbundunternehmen auch eine Gefährdung der Anerkennung von ertragsteuerlichen Organschaften eintreten, wenn die handelsbilanzielle Behandlung „unzutreffend“ ist.

Des Weiteren kann sich die Verteilung ggf., soweit der Unternehmensverbund bspw. u.a. aus einer Kommanditgesellschaft besteht, auf die Verlustberücksichtigung bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG auswirken.

Infolge der Rechtsunsicherheiten drohen im Ergebnis daher Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung über die Angemessenheit in einer Vielzahl von Einzelfällen sowie in einer Vielzahl verschiedener steuerlicher Felder, was nicht zuletzt auch mit dem eigentlichen Ziel der Corona-Maßnahmen nicht vereinbar wäre.

#### **V. Handlungsoptionen**

Nach unserer Auffassung ist es dringend erforderlich, den Unternehmen rechtssichere und einfach handhabbare Regelungen für die Allokation von Corona-Finanzhilfen innerhalb von Unternehmensverbänden zur Verfügung zu stellen. Wir möchten mit den nachfolgenden Ausführungen einen Anstoß zur Entwicklung eines angemessenen und rechtssicheren Allokationsmaßstabs geben und haben daher einige grundsätzliche Überlegungen zu möglichen Lösungsansätzen zusammengestellt.

Den aufgezeigten derzeitigen Rechtsunsicherheiten könnte zum einen dadurch begegnet werden, dass der Zuwendungsgeber im Falle verbundener Unternehmen vorgibt, wie der bewilligte Gesamtzuwendungsbetrag auf die inländischen

**Seite 7/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

Rechtsträger des Unternehmensverbunds zu verteilen ist. Hierzu erscheint eine Abstimmung mit dem BMWi sachgerecht.

Hinsichtlich der Verteilungsmaßstäbe sind verschiedene Alternativen denkbar:

*(1) An eine Stand-alone-Betrachtung anknüpfende Aufteilungsgrundsätze*

Zunächst ist der Betrag der für den Unternehmensverbund zu gewährenden Hilfen mit der Summe der den Unternehmen des Verbundes zustehenden Hilfen zu vergleichen, die diese hypothetisch auf Stand-alone-Basis beantragen könnten. Stimmen die Beträge überein, erscheint eine Verteilung nach den hypothetischen Stand-alone-Beträgen sachgerecht (vgl. Beispiel 1 im Anhang).

Führt die Verbundbetrachtung dazu, dass einem Unternehmen wegen geringerer Betroffenheit (Umsatzrückgang) eines Verbundunternehmens geringere oder gar keine Hilfen gewährt werden, erscheint es u.E. als sachgerecht, die dem Unternehmensverbund gewährte Hilfe im Verhältnis derjenigen Beträge auf die einzelnen Unternehmen zu verteilen, welche diese bei einer Stand-alone-Betrachtung – unter Berücksichtigung ihres Umsatzrückgangs und ihrer förderfähigen Fixkosten – hätten erlangen können (vgl. Beispiele 2 und 3 im Anhang). Diese Vorgehensweise erscheint gleichermaßen sachgerecht in Fällen, in denen die Verbundbetrachtung zu einem höheren oder überhaupt erst zu einem „Anspruch“ auf Corona-Hilfen führt (vgl. Beispiele 4 und 5 im Anhang). Sofern im Extremfall ein Unternehmen den Umsatzrückgang und ein anderes Unternehmen die förderfähigen Fixkosten hat, sollten Letztere vorrangiger Verteilungsmaßstab sein, da nur sie und nicht bereits ein Umsatzrückgang durch die Corona-Hilfen kompensiert werden sollen.

Bei Vorgabe einer Stand-alone-Betrachtung sollte auch geregelt werden, dass maximal derjenige Betrag auf die inländischen Rechtsträger des Unternehmensverbunds zu verteilen ist, der tatsächlich insgesamt an Corona-Finanzhilfe gewährt wurde. Dadurch würde Spekulationen vorgebeugt, ob z.B. im Falle eines aus zwei Rechtsträgern A und B bestehenden Unternehmensverbunds und einem tatsächlich gewährten Zuwendungsbetrag von € 1 Mio. zu einer Ausgleichsforderung des A gegen den B in Höhe von € 0,2 Mio. kommt, wenn A bei hypothetischer Einzelbeantragung eine Zuwendung in Höhe von € 1,2 Mio. hätte erlangen können – zumal es im Falle eines aus mehr als zwei Rechtsträgern bestehenden Verbunds (z.B. aus A, B und C) fraglich wäre, in welchem Verhältnis ein „Mehrbetrag“, den A bei hypothetischer Einzelbeantragung über den tatsächlich gewährten gesamten Zuwendungsbetrag hinaus hätte erlangen können, dem A durch B und C zu „erstatten“ ist.

**Seite 8/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

Entsprechend den Fällen der unterschiedlichen Betroffenheit könnte verfahren werden, wenn die Anwendung der Kappung auf einen Förderbetrag von € 10.000.000 pro Fördermonat auf den Verbund dazu führt, dass die dem Verbund bewilligten Hilfen die Summe der bei Stand-alone-Betrachtung der Verbundunternehmen bestehenden „Ansprüche“ unterschreiten (vgl. Beispiele 6 bis 6b im Anhang). Die dem Unternehmensverbund gewährten Hilfen könnten dann im Verhältnis der hypothetisch unter Berücksichtigung des individuellen Umsatzrückgangs bei den Unternehmen des Verbunds und ihrer individuellen förderfähigen, jeweils jedoch auf € 10.000.000 pro Fördermonat gekappten Fixkosten ermittelten Förderbeträge auf diese verteilt werden.

*(2) Andere Aufteilungsgrundsätze?*

Die zumindest theoretisch ebenfalls mögliche Zuordnung der gesamten bewilligten Coronahilfe zu dem antragstellenden Rechtsträger ist mit dem aktuellen Wortlaut der Tz. 4.5 des FAQ zur Überbrückungshilfe III sowie der Kurzinformation des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 07.05.2021 (VI 313-S 2743-013, KSt-Information Nr. 9/2021) nicht vereinbar und vor dem Hintergrund des rechtlich bestehenden Herausgabeanspruchs (vgl. unter II.) wohl auch nicht angezeigt.

Etwas anderes könnte allenfalls dann gelten, wenn der Unternehmensverbund ein Organkreis ist und der beantragende Rechtsträger der Organträger ist. Denn über eine geminderte Gewinnabführung bzw. erhöhte Verlustübernahme werden die förderfähigen Fixkosten wie auch die Umsatzrückgänge auf Ebene der Organgesellschaften wirtschaftlich nicht von diesen, sondern vom Organträger getragen. In diesem Fall erscheint es sachgerecht, wenn der Organträger die an ihn ausgezahlten Hilfen in voller Höhe behält. Auch dies sollte dann in den FAQ entsprechend klargestellt werden.

Ob eine verbundinterne Zuweisung nach freiem, eigenem Ermessen eine geeignete Lösung darstellt, könnte angesichts des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zweifelhaft sein.

Der Vollständigkeit halber möchten wir auch auf die Grundsätze der Verteilung von Steuerumlagen (Erstattung) hinweisen. Diese könnten für die Festlegung eines geeigneten Allokationsmaßstabs herangezogen werden, da auch in diesen Fällen die rechtliche Berechtigung und die wirtschaftliche Zuordnung auseinanderfallen.

Seite 9/14 zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

## VI. Klarstellung zum Nichtbestehen einer (Innen-)GbR

Fraglich könnte sein, ob durch die Beantragung der Finanzhilfen für den Unternehmensverbund zwischen den Rechtsträgern des Unternehmensverbunds (konkludent) eine BGB-Innengesellschaft (§§ 705 ff. BGB) entsteht, deren gemeinsam verfolgter Zweck in der Erlangung von Corona-Finanzhilfen besteht. Für eine solche Innengesellschaft würde der Außengesellschafter die Geschäfte der GbR (hier: Beteiligung an der jeweiligen Corona-Finanzhilfe) im Außenverhältnis im eigenen Namen, im Innenverhältnis jedoch für Rechnung aller Gesellschafter führen. Der antragstellende, dem Verbund angehörende Rechtsträger würde somit als im Rechtsverkehr allein in Erscheinung tretender (geschäftsführender) Außengesellschafter fungieren.

Würde man eine solche Innengesellschaft annehmen, wären die Zuwendungen ggf. als Betriebseinnahmen der Innengesellschaft qualifizieren und für die Innengesellschaft Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung abzugeben und es müsste eine Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erfolgen. Alternativ könnte allerdings auch eine Einordnung unter die Fälle von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO in Betracht kommen.

Es sollte daher klargestellt werden, ob eine Innengesellschaft besteht oder nicht doch vielmehr stattdessen ein Auftragsverhältnis (§ 662 BGB) oder eine Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB, § 362 HGB) – wie oben beschrieben – anzunehmen ist.

## VII. Weiterer Klärungsbedarf

Es besteht darüber hinaus Klarstellungsbedarf für Rechtsträger, deren jeweiliger Mehrheitsgesellschafter eine öffentlich-rechtliche Körperschaft ist. Diese bilden in der Folge ebenfalls einen (beihilferechtlichen) Unternehmensverbund.

In der Praxis wurden in diesen Fällen jedoch oftmals zunächst getrennte Anträge gestellt, diese wurden auch bewilligt und ausbezahlt. Im weiteren Verlauf des Jahres 2021 (d.h. nachträglich) wurde dieses Vorgehen von den Bewilligungsstellen als unzulässig eingeordnet. Die jeweiligen Verbundunternehmen wurden in der Folge darauf hingewiesen, dass lediglich *ein* Antrag für den Unternehmensverbund mit der öffentlich-rechtlichen Körperschaft an der Spitze hätte gestellt werden sollen, und sodann aufgefordert, die ursprünglichen Anträge zurückzunehmen und jeweils Anträge auf Schadensausgleich nach Artikel 107 Abs. 2 Buchst. b AEUV (erweiterte November- bzw. Dezemberhilfe) in selber Höhe zu stellen.

**Seite 10/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

Dies halten wir vor allem aus Gründen der Verfahrensökonomie nicht für sachgerecht. Es sollte vielmehr erwogen werden, eine Nichtbeanstandungsregelung für solche Fälle zu gewähren.

### **VIII. Zeitliche Anwendungsregelung**

Schließlich regen wir an, die uneingeschränkte Anwendung der erbetenen Regelungen zur angemessenen Allokation von Corona-Hilfen im Unternehmensverbund in zeitlicher Hinsicht auf solche Fälle zu begrenzen, in denen die betreffenden handelsrechtlichen Jahresabschlüsse im Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser (finalen) Regelungen zur angemessenen Verteilung der Finanzhilfen noch nicht aufgestellt sind.

Für solche Fälle, in denen die betreffenden Jahresabschlüsse bei Veröffentlichung der finalen Regelungen bereits aufgestellt sind, regen wir eine Billigkeitsregelung an, um den Umständen Rechnung zu tragen, dass einerseits wir uns bereits im Herbst 2021 befinden und andererseits, wie aufgezeigt, die angemessene Verteilungsmethode keinesfalls auf der Hand liegt. Gemäß einer solchen Billigkeitsregelung könnte eine von den veröffentlichten Regelungen abweichende Vorgehensweise in den bereits aufgestellten Jahresabschlüssen unbeanstandet bleiben (d.h. keine Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung oder Einlage sowie keine Gefährdung der Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags), sofern durch Anpassungsbuchungen im nachfolgenden Jahresabschluss das durch die veröffentlichten Regelungen vorgezeichnete Ergebnis letztlich hergestellt wird.

Wir wären Ihnen für eine Prüfung und die etwaige Veröffentlichung eines der Praxis Rechtssicherheit gebenden BMF-Schreibens und/oder eine Ergänzung der FAQ dankbar. Für etwaige Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Seite 11/14 zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

## ANHANG

### **Szenarien, in denen die für den Unternehmensverbund zu bewilligende Überbrückungshilfe III und die Summe der hypothetischen Einzel-„Ansprüche“ der Unternehmen zusammen- bzw. auseinanderfallen**

In einem deutschen Unternehmensverbund befinden sich die A-GmbH (A) und die B-GmbH (B). Die Anteile an beiden Gesellschaften gehören zu 100 % einer ausländischen Gesellschaft. Für Illustrationszwecke soll der Umsatz von A und B im Referenzmonat in 2019 gleich hoch gewesen sein. A ist Antragstellerin der Überbrückungshilfe III.

#### **Beispiel 1: Keine Veränderung der Hilfe durch Unternehmensverbund**

Im Januar 2021 betrug der Umsatzrückgang bei A 50 % und bei B 60 %. A hatte förderfähige Fixkosten von € 1.300.000 und B von € 700.000.

Der Umsatzeinbruch beträgt für den Unternehmensverbund 55 %, sodass 60 % der förderfähigen Fixkosten (€ 2.000.000) erstattet werden. A bekommt für den Monat Januar deshalb € 1.200.000 ausbezahlt.

Eine Aufteilung der Hilfen auf A mit € 780.000 (= € 1.300.000 x 60 %) und B mit € 420.000 erscheint sachgerecht.

#### **Beispiel 2: Reduzierung der Hilfe bei Konzernverbund wegen geringerer Betroffenheit (Umsatzrückgang) eines anderen verbundenen Unternehmens**

Im Januar 2021 betrug der Umsatzrückgang bei A 80 % und bei B 30 %. A und B hatten jeweils förderfähige Fixkosten von € 1.000.000.

Der Umsatzeinbruch beträgt für den Unternehmensverbund 55 %, sodass 60 % der förderfähigen Fixkosten (€ 2.000.000) erstattet werden. A bekommt für den Monat Januar deshalb € 1.200.000 ausbezahlt.

Ist eine Aufteilung der Hilfen auf A und B zu gleichen Teilen (jeweils € 600.000) sachgerecht, weil die beiden Unternehmen zwar nicht in gleicher Weise von einem Umsatzrückgang betroffen, aber durch gleich hohe förderfähige Fixkosten belastet sind? Einen Ausgleich dafür, dass ohne Zugehörigkeit zu einem Unternehmensverbund und damit ohne B für A ein Zuschuss von € 1.000.000 möglich gewesen wäre, wird A von B wohl nicht verlangen können (siehe auch Beispiel 3). Sachgerecht könnte es aber sein, die Hilfen im Verhältnis der Beträge aufzuteilen,

**Seite 12/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

die A und B jeweils ohne Zugehörigkeit zum Unternehmensverbund hätten erlangen können (A: € 1.000.000 x 100 % = € 1.000.000; B: € 1.000.000 x 40 % = € 400.000), sodass die insgesamt ausgezahlte Hilfe von € 1.200.000 zu einem Teilbetrag von € 714.286 (=  $1.000.000 \times 1.000.000 / 1.400.000$ ) auf A und zu einem Teilbetrag von € 485.714 auf B entfallen würde.

**Beispiel 3: Versagung der Hilfe bei Konzernverbund wegen geringerer Betroffenheit (Umsatzrückgang) eines anderen verbundenen Unternehmens**

Im Januar 2021 betrug der Umsatzrückgang bei A 40 % und bei B 16 %. A hat förderfähige Fixkosten von € 1.000.000 und B von € 0.

Der Umsatzeinbruch beträgt für den Unternehmensverbund 28 % und liegt damit unter der Mindesteinbruchsgrenze von 30 %, sodass eine Erstattung der förderfähigen Fixkosten (€ 1.000.000) ausscheidet. A bekäme für den Monat Januar deshalb € 0 ausbezahlt.

Könnte A, der ohne die Zugehörigkeit zu einem Unternehmensverbund einen Zuschuss von € 400.000 (€ 1.000.000 x 40 %) hätte erlangen können, einen entsprechenden Erstattungsanspruch gegenüber B geltend machen? Wohl nicht.

**Beispiel 4: „Anspruch“ auf Hilfe für alle Unternehmen nur infolge des Konzernverbunds**

Im Januar 2021 betrug der Umsatzrückgang bei A 60 % und bei B 16 %. A hat förderfähige Fixkosten von € 0 und B von € 1.000.000.

Der Umsatzeinbruch beträgt für den Unternehmensverbund 38 %, sodass 40 % der förderfähigen Fixkosten (€ 1.000.000) erstattet werden. A bekommt für den Monat Januar deshalb € 400.000 ausbezahlt.

Wären A und B nicht Teil eines deutschen Unternehmensverbunds, hätte keiner von ihnen eine Überbrückungshilfe beantragen können. Muss A die erhaltene Hilfe in voller Höhe an B erstatten, weil mit den Überbrückungshilfen eben nur Fixkosten, aber nicht der Umsatzrückgang selbst kompensiert werden sollen, oder ist eine Aufteilung vorzunehmen und, wenn ja, wie?

Seite 13/14 zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

**Beispiel 5: Erhöhung der Hilfe bei Konzernverbund wegen höherer Betroffenheit (Umsatzrückgang) eines anderen verbundenen Unternehmens**

Im Januar 2021 betrug der Umsatzrückgang bei A 60 % und bei B 90 %. A hat förderfähige Fixkosten von € 1.000.000 und B von € 0.

Der Umsatzeinbruch beträgt für den Unternehmensverbund 75 %, sodass 100 % der förderfähigen Fixkosten (€ 1.000.000) erstattet werden. A bekommt für den Monat Januar deshalb € 1.000.000 ausbezahlt.

Wären A und B nicht Teil eines deutschen Unternehmensverbunds, hätte A nur Hilfen von € 600.000 und B keine Hilfen erlangen können. Muss A € 400.000 an B weiterleiten oder darf A den vollen Betrag behalten, weil mit den Überbrückungshilfen eben nur Fixkosten, aber nicht der Umsatzrückgang selbst kompensiert werden soll?

**Beispiel 6: Reduzierung der Hilfe bei Konzernverbund wegen nur einmaliger Gewährung des Förderhöchstbetrags**

Im Januar 2021 betrug der Umsatzrückgang bei A 90 % und bei B 80 %. A hat förderfähige Fixkosten von € 5.000.000 und B von € 8.000.000.

Der Umsatzeinbruch beträgt für den Unternehmensverbund 85 %, sodass grundsätzlich 100 % der förderfähigen Fixkosten (€ 13.000.000) erstattet werden. Wegen der Obergrenze des Zuschusses bekommt A für den Monat Januar aber nur € 10.000.000 ausbezahlt.

Wären A und B nicht Teil eines deutschen Unternehmensverbunds, hätte A Hilfen von € 5.000.000 und B Hilfen von € 8.000.000 erlangen können, weil es dann für beide eine maximale Fördergrenze von jeweils € 10.000.000 gegeben hätte. Wäre es sachgerecht, die ausgezahlte Hilfe zu gleichen Teilen (€ 5.000.000) auf A und B zu verteilen (Gedanke: Pro-Kopf-Verteilung des Maximalbetrags) oder müsste die ausgezahlte Hilfe im Verhältnis der förderfähigen Fixkosten verteilt und damit A € 3.846.153 ( $= 5 / 13 \times 10.000.000$ ) und B € 6.153.846 zugewiesen werden?

**Beispiel 6a: Reduzierung der Hilfe bei Konzernverbund wegen nur einmaliger Gewährung des Förderhöchstbetrags, der schon durch ein einziges Verbundunternehmen überschritten wird**

Wie Beispiel 6. Allerdings hat B förderfähige Fixkosten von € 14.000.000.

**Seite 14/14** zum Schreiben vom 23.09.2021 an das BMF, Berlin

Der Umsatzeinbruch beträgt für den Unternehmensverbund 85 %, sodass grundsätzlich 100 % der förderfähigen Fixkosten (€ 19.000.000) erstattet würden. Wegen der Obergrenze des Zuschusses bekommt A für den Monat Januar aber nur € 10.000.000 ausbezahlt.

Sofern nicht eine Pro-Kopf-Verteilung des Maximalbetrags auf A und B vorzunehmen ist, sondern die Hilfen im Verhältnis der förderfähigen Fixkosten auf A und B zu verteilen sind, müssten von Seiten des B dann € 14.000.000 in die Verhältniszahl einfließen (dann A: 5 / 19 und B: 14 / 19 der ausgezahlten Hilfe) oder nur € 10.000.000 (dann A: 5 / 15 und B: 10 / 15), weil ohne Zugehörigkeit von A und B zu einem Konzernverbund der maximale Förderbetrag für B auf diesen Betrag gekappt gewesen wäre?

**Beispiel 6b: Reduzierung der Hilfe bei Konzernverbund wegen nur einmaliger Gewährung des Förderhöchstbetrags bei zugleich unterschiedlicher Betroffenheit (Umsatzrückgang) der Verbundunternehmen**

Wie Beispiel 6a. Allerdings betrug der Umsatzrückgang bei A nur 62 %.

Der Umsatzeinbruch beträgt für den Unternehmensverbund 71 %, sodass grundsätzlich 100 % der förderfähigen Fixkosten (€ 19.000.000) erstattet würden. Wegen der Obergrenze des Zuschusses bekommt A für den Monat Januar aber nur € 10.000.000 ausbezahlt.

Sofern in Beispiel 6a die Fixkosten von B nur bis zu einem Betrag von € 10.000.000 in die Verhältniszahl aufzunehmen sein sollten, wäre dann in diesem Beispiel gegenläufig zu berücksichtigen, dass A ohne den Konzernverbund allerdings auch nur 60 % seiner förderfähigen Kosten erstattet bekommen könnte?