

COVID-19-HÄRTEFALLPROGRAMM

Härtefallunterstützung und bedingte Gewinnbeteiligung

Bund und Kantone leisten Härtefallentschädigungen für besonders von der Coronapandemie betroffene Unternehmen. Grundsätzlich sind die Mittel als Kompensation für ungedeckte Fixkosten zu verstehen. Eine Überentschädigung soll vermieden werden. Daher ist in gewissen Fällen eine Rückerstattungspflicht bei Vorliegen eines Gewinns, die sog. bedingte Gewinnbeteiligung, vorgesehen.

1. GESETZLICHE AUSGANGSLAGE

Im Rahmen des Härtefallprogramms nach dem Covid-19-Gesetz und der Covid-19-Härtefallverordnung 2020 (HFMV 20) sind seitens Bund und Kantone vornehmlich nicht rückzahlbare Einmalbeiträge (Ä-fonds-perdu-Beiträge) gesprochen worden. Per 31. März 2022 beliefen sich die Ä-fonds-perdu-Beiträge auf CHF 4,65 Mrd. oder 95 % der gesamten ausbezahlten bzw. gesprochenen Härtefallunterstützungen (bestehend aus den Instrumenten Einmalbeiträge, Darlehen, Bürgschaften und Garantien) [1].

Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über CHF 5 Mio., denen ein Ä-fonds-perdu-Beitrag ab dem 1. April 2021 zugesichert wurde, gilt jedoch die sog. bedingte Gewinnbeteiligung [2].

Danach haben diese Unternehmen, sofern sie im Jahr der Ausrichtung eines Ä-fonds-perdu-Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn nach Art. 58–67 DBG erzielen, den Ä-fonds-perdu-Beitrag bis zur Höhe dieses Jahresgewinns wieder zurückzuführen (vgl. Art 8e HFMV 20).

Für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung massgeblich ist der steuerbare Jahresgewinn 2021 vor Verlustverrechnung. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ausschliesslich ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust (vgl. Art 8e HFMV 20).

Für die vom Bundesrat am 4. Februar 2022 in Kraft gesetzte neue Covid-19-Härtefallverordnung 2022 (HFMV 22) gilt eine analoge Regelung [3]. Es gilt demnach: Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar sind in den Geschäftsjahren 2020 und 2021 entstandene steuerlich massgebliche Verluste. Ein Verlust im Geschäftsjahr 2020 ist nur abziehbar, soweit er bei der

Berechnung des steuerbaren Reingewinns im Geschäftsjahr 2021 nicht berücksichtigt werden konnte (Art. 6 HFMV 22).

2. BESTIMMUNG DES JAHRESGEWINNS FÜR DIE BEDINGTE GEWINNBETEILIGUNG

Der steuerbare Jahresgewinn ergibt sich aufgrund der Massgeblichkeit grundsätzlich auf Basis der handelsrechtlichen Jahresrechnung. Vorbehalten bleiben steuerliche Korrekturvorschriften.

Damit sind steuerlich akzeptierte und aus handelsbilanzieller Sicht als stille Reserven zu klassifizierende Bewertungen (wie etwa das Warendrittel oder das Pauschaldekredere) grundsätzlich zulässig und reduzieren somit den für die bedingte Gewinnbeteiligung massgeblichen steuerbaren Jahresgewinn.

Hinsichtlich der Möglichkeit von Sofort-/Einmalabschreibungen hat jedoch das Staatssekretariat für Wirtschaft SECO in einem Informationsschreiben gegenüber den Kantonen [4] ausgeführt, dass diese Abschreibungen den für Zwecke der bedingten Gewinnbeteiligung zu bestimmenden Jahresgewinn nicht schmälern dürfen. Davon unberührt bleibt die Zulässigkeit von Direkt-/Einmalabschreibungen für steuerliche Zwecke.

Im erwähnten Informationsschreiben hat das SECO zudem festgehalten, dass Selbstständigerwerbende – für den Zweck der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung – Teile ihres steuerbaren Gewinns als Eigenlohn deklarieren dürfen. Zur konkreten Höhe äussert sich das Informationsschreiben detailliert.

Die Kantone gehen ggf. über die Vorgaben des SECO hinaus. So behält sich etwa der Kanton Aargau in einem Merkblatt für Unternehmen vom 6. Dezember 2021 [5] vor, Anpassungen am steuerbaren Gewinn 2021 respektive am Verlust 2020 vorzunehmen, falls Hinweise einer missbräuchlichen Beeinflussung vorliegen. Genannt werden im Merkblatt insbesondere Sonderverluste oder -gewinne aus Verkäufen von Anlagen, Veränderungen bei den Arbeitgeberbeitragsreserven, überhöhte Boni und Lohnbezüge gegenüber der Vergleichsperiode 2018/2019, ausserordentliche Abschreibungen oder die Bildung von Restrukturierungs- und Sanierungsrückstellungen.



THORSTEN KLEIBOLD,
DR. OEC. HSG, MITGLIED
FACHKOMMISSION
SWISS GAAP FER,
NON-EXECUTIVE DIRECTOR,
IFAC, PARTNER, OBT

3. KONSEQUENZEN FÜR DIE BERATUNGS- UND PRÜFUNGSPRAXIS

Sofern der erhaltene À-fonds-perdu-Beitrag als Ertrag verbucht wurde und die Voraussetzungen für die bedingte Gewinnbeteiligung gegeben sind, ist im Abschluss eine entsprechende Rückstellung für die Rückzahlungsverpflichtung zu erfassen.

Bei der Bemessung der Rückstellungshöhe ist insofern Folgendes zu beachten:

- Die vom SECO im Informationsschreiben aufgeführten Korrekturvorschriften sind zwingend zu beachten.
- Darüber hinaus sind die vom Sitzkanton des Unternehmens (d. h. vom Kanton, welcher die Härtefallentschädigung ausrichtet) zusätzlich kommunizierten Korrekturen zu beachten.
- Bei Aufwendungen, die als Fortschreibung bestehender unternehmensspezifischer Rechnungslegungspraxis betrachtet werden können, ist davon auszugehen, dass diese keine Rückerstattungspflicht auslösen.

→ Stille Reserven, welche erstmalig und damit ausserhalb der stetigen Anwendung von unternehmensspezifischen Verbuchungsrichtlinien vorgenommen werden (wie übermässige Abschreibungen, Neubildung von Wertberichtigungen, die erstmalige Bildung eines Warendrittels oder einer Arbeitgeberbeitragsreserve), könnten hingegen als missbräuchliche Gewinnschmälerung angesehen werden. Ein Einbezug des hieraus entstehenden Rückzahlungsrisikos in die Rückstellungsbildung ist ggf. in Betracht zu ziehen.

Abschliessend sei darauf hingewiesen, dass die ordentliche Steuerveranlagung wie gewöhnlich erfolgt. Erst in einem zweiten Schritt, d. h. ausserhalb der ordentlichen Steuerveranlagung, wird seitens der Steuerbehörden geprüft, ob ein Unternehmen einen Gewinn i. S. der bedingten Gewinnbeteiligung erzielt hat, welcher sodann zurückzuführen wäre. ■

Fussnoten: 1) Vgl. <https://covid19.easygov.swiss/haertefaelle/>, abgerufen am 4. April 2022. **2)** Es liegt in der Kompetenz der Kantone, die Regelung zur bedingten Gewinnbeteiligung auch auf Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis CHF 5 Mio. auszuweiten. Nach Kenntnis des Verfassers sieht dies namentlich der Kanton Luzern so vor. **3)** Nach der Covid-19-Härtefallverordnung 2022 können Unternehmen, die infolge der Coronapandemie hohe

Umsatzausfälle erleiden, (auch weiterhin) mit Beiträgen unterstützt werden. Der Bund übernimmt wie bisher 70–100 % der Beiträge. Die Unterstützungsbeiträge werden in Not geratenen Unternehmen maximal für das erste Halbjahr 2022 ausgerichtet und berechnen sich auf Basis der ungedeckten Kosten. Die Anspruchsvoraussetzungen und Obergrenzen entsprechen weitgehend der bisherigen Härtefallunterstützung gemäss Covid-19-Härte-

fallverordnung 2020. **4)** Abrufbar u. a. auf der Website des Kantons Luzern unter https://www.lu.ch/-/media/Kanton/Dokumente/FD/Haertefaelle/Informationsnotiz_des_Seco_zur_bedingten_Gewinnbeteiligung_2021_11.pdf?la=de-CH, abgerufen am 5. April 2022. **5)** Vgl. <https://www.ag.ch/de/themen/coronavirus/wirtschaft-und-gewerbe/unternehmen/wirtschaftsmassnahmen>, abgerufen am 5. April 2022.