THORSTEN KLEIBOLD

BEDINGTE GEWINNBETEILIGUNG IM COVID-19-HÄRTEFALLPROGRAMM

Vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahre

Zur Vermeidung von Überentschädigungen ist in gewissen Fällen eine Rückerstattungspflicht der À-fonds-perdu-Beiträge bei Vorliegen eines Gewinns im Jahr 2021, die sog. bedingte Gewinnbeteiligung, vorgesehen. Bei der Berechnung der Gewinnbeteiligung ergeben sich Abgrenzungsfragen bei vom Kalenderjahr abweichendem Geschäftsjahr.

1. AUSGANGSLAGE UND FRAGESTELLUNG

Im Rahmen des Härtefallprogramms nach dem Covid-19-Gesetz und der Covid-19-Härtefallverordnung 2020 (HFMV 20) sind seitens Bund und Kantone vornehmlich nichtrückzahlbare Einmalbeiträge (À-fonds-perdu-Beiträge) gesprochen worden. Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über CHF 5 Mio., denen ein À-fonds-perdu-Beitrag ab dem 1. April 2021 zugesichert wurde, gilt die sog. bedingte Gewinnbeteiligung [1]. Danach haben diese Unternehmen, sofern sie im Jahr der Ausrichtung eines À-fonds-perdu-Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn nach Art. 58–67 DBG erzielen, den À-fonds-perdu-Beitrag bis zur Höhe dieses Jahresgewinns wieder zurückzuführen (vgl. Art 8*e* HFMV 20).

Für die Kalkulation der bedingten Gewinnbeteiligung massgeblich ist der steuerbare Jahresgewinn [2] 2021 vor Verlustverrechnung. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ausschliesslich ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust (vgl. Art 8*e* HFMV 20). Zur konkreten Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung äusserte sich der Autor in der Juni-Ausgabe des Expert Focus [3].

Gegenstand dieses Beitrags ist die Situation eines vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahrs, verbunden mit der Fragestellung, in welchem Jahr ein À-fonds-perdu-Beitrag zu erfassen und auf welches Geschäftsjahr die Gewinnbeteiligung konkret zu beziehen ist. Im Beispielfall beginnt das Geschäftsjahr am 1. Juni und endet am 31. Mai des Folgejahrs. Das Unternehmen erhält mittels Verfügung im Juni 2021 einen À-fonds-perdu-Beitrag in Höhe von CHF 400 000 zugesprochen und ausgezahlt. Die Situation ist in der *Abbildung* dargestellt.



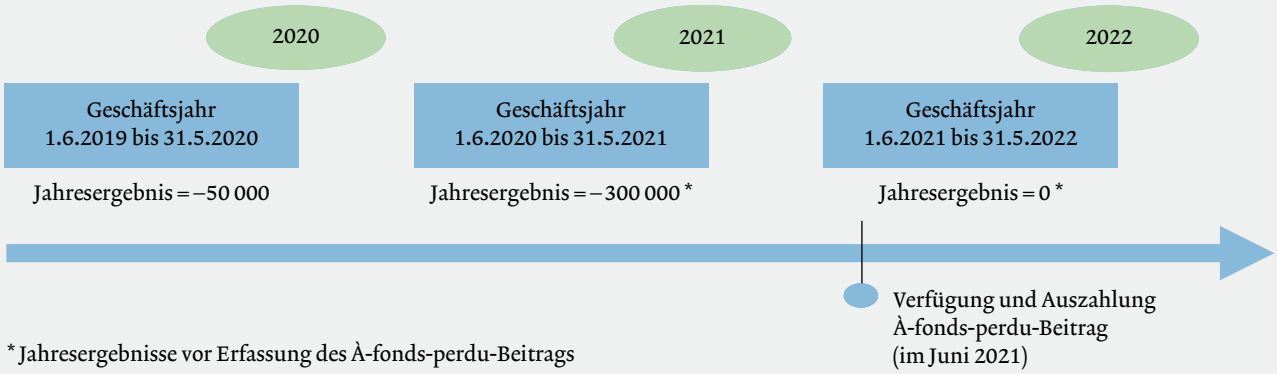
THORSTEN KLEIBOLD, DR. OEC. HSG, MITGLIED FACHKOMMISSION SWISS GAAP FER, NON-EXECUTIVE DIRECTOR, IFAC, PARTNER, OBT

2. ERFASSUNG DES À-FONDS-PERDU-BEITRAGS IN DER HANDELSRECHTLICHEN JAHRESRECHNUNG

Der À-fonds-perdu-Beitrag führt zu Ertrag, welcher als ausserordentlicher oder als sonstiger betrieblicher Ertrag ausgewiesen werden kann. Die Buchung erfolgt also stets über die Erfolgsrechnung, nicht direkt in das Eigenkapital, da eine direkte Erfassung im Eigenkapital nur für Fälle von Transaktionen mit den Gesellschaftern in Betracht kommt.

Die Bilanzierung des Anspruchs als Forderung verlangt im Erfassungszeitpunkt, dass die Ansatzvoraussetzungen von Art. 959 Abs. 2 OR erfüllt sind. Im Regelfall setzt dies eine entsprechende Verfügung der kantonalen Bewilligungsstelle voraus. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass ein À-fonds-perdu-Beitrag für Umsatzausfälle bzw. ungedeckte Kosten der Vorperiode und ggf. der laufenden Periode gewährt wird, ist es zulässig, den À-fonds-perdu-Beitrag oder einen Teil davon in ein bereits abgeschlossenes Geschäftsjahr zu buchen, sofern im Zeitpunkt der Verabschiedung der Jahresrechnung die unternehmensspezifische, behördliche Gutsprache vorliegt. Ein Zahlungseingang nach dem Bilanzstichtag ist hingegen für sich keine hinreichende Grundlage für die Erfassung eines Anspruchs per Bilanzstichtag. Im Beispielfall ist es daher denkbar, den À-fonds-perdu-Beitrag bereits (ggf. anteilig) im Geschäftsjahr endend per 31. Mai 2021 zu erfassen [4]. Erforderlichenfalls ist für die Rückzahlungspflicht aus der bedingten Gewinnbeteiligung eine Abgrenzungsbuchung vorzunehmen. Aus diesem Grund äussern sich die Kantone teils dahingehend, dass die Covid-19-Härtefallhilfen im Zeitpunkt des Zahlungseingangs als passive Rechnungsabgrenzung verbucht werden sollten, da unklar ist, in welchem Umfang sie erfolgswirksam realisiert werden können. Die erfolgswirksame Auflösung erfolgt dann am Jahresende im Umfang des ausgewiesenen Verlusts 2021 und eines allfälligen Verlusts 2020. Der überschiessende Teil wird per Bilanz-

Abbildung: **À-FONDS-PERDU-SITUATION**



stichtag als passive Rechnungsabgrenzung ausgewiesen und zurückbezahlt.

3. MASSGEBLICHKEIT UND BESTEUERUNGSZEITPUNKT

Der steuerbare Jahresgewinn ergibt sich – vorbehältlich steuerlicher Korrekturvorschriften – aufgrund der Massgeblichkeit auf Basis der handelsrechtskonformen Jahresrechnung. À-fonds-perdu-Beiträge im Rahmen des Härtefallprogramms wirken sich somit steuerlich verlustmindernd bzw. gewinnerhöhend aus. Zumindest die Steuerverwaltung Bern akzeptiert in zeitlicher Hinsicht sowohl Verbuchungen im Geschäftsjahr 2021 als auch im Geschäftsjahr 2020 [5].

4. NEBENRECHNUNG FÜR ZWECKE DER BEDINGTEN GEWINNBETEILIGUNG

Die ordentliche Steuerveranlagung erfolgt wie gewöhnlich. Erst in einem zweiten Schritt, d. h. im Rahmen einer separaten Veranlagung, wird seitens der Steuerbehörden geprüft, ob ein Unternehmen einen Gewinn im Sinne der bedingten Gewinnbeteiligung erzielt hat, welcher gegebenenfalls zurückzuführen wäre [6].

Wörtlich hält Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz fest, dass die Unternehmen, die im Jahr der Ausrichtung eines À-fonds-perdu-Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn erzielen, diesen an den zuständigen Kanton weiterleiten. Hinsichtlich des steuerbaren Jahresgewinns ist auf die Steuerperiode abzustellen, wobei – unabhängig vom Kalenderjahr – das Geschäftsjahr als Steuerperiode gilt (Art. 79 Abs. 2 DBG und Art. 6 Abs. 1 VO DBG A). Für die bedingte Gewinnbeteiligung ist somit derjenige Jahresgewinn massgebend, der aus dem Geschäftsjahr resultiert, das im Kalenderjahr 2021 endet. Wird der À-fonds-perdu-Beitrag im Beispielfall gemäss obigen Ausführungen im Abschluss per 31. Mai 2021 erfasst, ergibt sich in dieser Periode ein Gewinn von CHF 100 000 und abzüglich des Verlusts von CHF 50 000 aus der Vorperiode insgesamt ein «Totalgewinn». Es kommt mithin zu einer Rückzahlungspflicht des À-fonds-perdu-Beitrags im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung in Höhe des Totalgewinns von CHF 50 000 [7]. Wird hingegen der À-fonds-perdu-Beitrag erst im Jahr der Verfügung und damit per 31. Mai 2022 handelsbilanziell erfasst, so ergibt sich als Differenz aus steuerbarem Jahresgewinn 2021 abzgl. des im Geschäftsjahr 2020 entstandenen steuerlich massgeblichen Verlusts ein «Totalverlust» von insgesamt CHF 350 000. Zu einer Rückzahlungspflicht des À-fonds-perdu-Beitrags käme es insoweit nicht. Um auch bei dieser (handelsbilanziell korrekten) Verbuchung die bedingte Gewinnbeteiligung sicherzustellen, halten die Erläuterungen zur Härtefallverordnung zwischenzeitlich fest, dass À-fonds-perdu-Beiträge, welche erst nach Abschluss des massgebenden Geschäftsjahrs ausbezahlt wurden, für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung zum Ergebnis des Geschäftsjahrs 2021 hinzuzurechnen sind [8]. Insoweit ist eine Nebenrechnung für Zwecke der bedingten Gewinnbeteiligung erforderlich. ■

Fussnoten: 1) Für die vom Bundesrat am 4. Februar 2022 in Kraft gesetzte neue Covid-19-Härtefallverordnung 2022 (HFMV 22) gilt eine analoge Regelung. **2)** Begrifflichkeit gem. Art. 8*e* HFMV 20; wird im Folgenden konsequent verwendet. Das Steuerrecht spricht hingegen vom steuerbaren Reingewinn, Art. 58 Abs. 1 DBG. **3)** Kleibold, Covid-19-Härtefallprogramm, in: Expert Focus 2022/6, S. 232 f. **4)** Der Hinweis «ggf. anteilig» ist so zu verstehen, dass ein Unternehmen den À-fonds-perdu-Beitrag über diejenigen Perioden verteilt, in denen aus der Coronapandemie und allfälligen behördlichen Schliessungen resultierende Umsatzverluste und ungedeckte Fixkosten zu verzeichnen waren. **5)** Vgl. https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Coronavirus-Krise+-+Auswirkungen+auf+Unternehmen (abgerufen am 31. Mai 2022). **6)** Der Autor geht davon aus, dass dies aus Gründen der Effizienz und Verfügbarkeit der Informationen in den Steuerämtern erfolgt. Zwingend ist dies hingegen nicht. **7)** Womit der «Totalgewinn» damit letztlich CHF 0.00 beträgt, da die Gewinnbeteiligung als Rückstellung aufwandswirksam zu berücksichtigen ist. **8)** Vgl. Erläuterungen zu Art. 8*e* zur Verordnung über Härtefallmassnahmen für Unternehmen in Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie (Covid-19-Härtefallverordnung 2020, HFMV 20), S. 14 f.