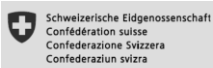


**Verordnung
über Härtefallmassnahmen für Unternehmen
im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie
(Covid-19-Härtefallverordnung)**



**Obligationenrecht
(Aktienrecht)**

Änderung vom 19. Juni 2020

**Verordnung
über Härtefallmassnahmen für Unternehmen
im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie im
Jahr 2022
(Covid-19-Härtefallverordnung 2022; HFMV 22)**

Praxisfragen aus Revision und Berufsstand

Revidiertes Aktienrecht und Covid-19 Härtefallprogramm
aus Sicht der Wirtschaftsprüfung

Ihr Referent



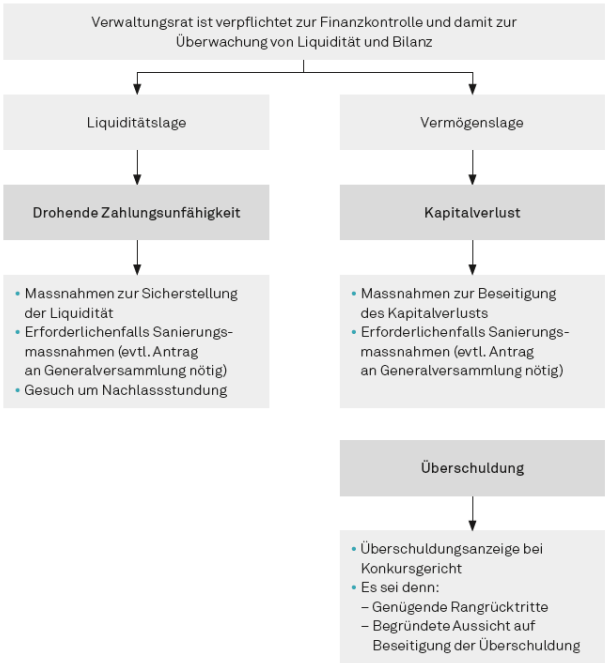
Dr. Thorsten Kleibold, WP / StB (D), Revisionsexperte (CH)

- Thorsten Kleibold begann seine Berufslaufbahn in der Wirtschaftsprüfung und -beratung im Jahr 1999. Seine Ausbildung zum Steuerberater und Wirtschaftsprüfer absolvierte er in Deutschland, wo er viele Jahre für eine Big4-Gesellschaft tätig war.
- Während zehn Jahren war Thorsten Kleibold in der Geschäftsleitung von EXPERTsuisse für die Fachentwicklung des Verbands verantwortlich. In dieser Rolle war Thorsten Kleibold u.a. Delegierter bei AccountancyEurope, Brüssel.
- Bei der International Federation of Accountants (IFAC), New York, ist Thorsten Kleibold zudem seit vielen Jahren als Non-Executive Director tätig.
- Thorsten Kleibold ist Partner in der Wirtschaftsprüfung von OBT AG, einer mittelständischen Prüfungs- und Beratungsgesellschaft mit Zugehörigkeit zum internationalen Netzwerk Baker Tilly.
- Seit Januar 2022 ist Thorsten Kleibold Mitglied der Fachkommission Swiss GAAP FER.
- Seine akademische Ausbildung absolvierte Thorsten Kleibold an der Universität Paderborn, Deutschland, sowie der Heriot-Watt University, Edinburgh, Grossbritannien. An der Universität St. Gallen (HSG) promovierte er an der Schnittstelle von Rechnungslegung und Gesellschafts-/Insolvenzrecht. Thorsten Kleibold hält einen Lehrauftrag an seiner Alma Mater HSG.

Agenda

- 1. Revidiertes Aktienrecht - Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung
- 2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Finanzverantwortung
des Verwaltungsrats



1. Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung



(Drohende) Zahlungsunfähigkeit

- Monitoring der Zahlungsfähigkeit ist ständige **Verantwortung des VR** (OR 716a I), eigentlich nichts Neues!
- Unternehmen ist zahlungsunfähig, wenn es nicht in der Lage ist, seine fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen.
- Zahlungsunfähigkeit oder nur Zahlungsstockung? Höchststrichterlich keine Klärung, ab welchem Umfang und ab welchem Moment Zahlungsunfähigkeit gegeben ist.
- Gesetz enthält keine Vorgaben zum Finanzplan, vor Allem der Zeithorizont für den Finanzplan ist undefiniert.
- Versuch einer Systematisierung
 - (1) **Stichtagsbezogener Finanzstatus:** Gegenüberstellung der am (gewählten) Stichtag vorhandenen Liquidität / offenen Kreditlinien und allen am Stichtag fälligen Zahlungsverpflichtungen.
 - Liquiditätslücke ? => Ja, dann Schritt (2).
 - (2) **Zeitraumbezogener Finanzplan** (Liquiditätsplan): Gegenüberstellung der Liquidität sowie der Mittelzuflüsse und -abflüsse in der definierten Zeitspanne (Mittelzuflüsse z.B. geplante Massnahmen wie Sale-and-lease-back-Geschäfte, Factoring, Gesellschafterdarlehen).
 - Liquiditätslücke ? => Ja, dann zumindest «drohende Zahlungsunfähigkeit» => VR muss (Sanierungs-)Massnahmen treffen.
 - Zahlungsstockung, z.B. an einem Monatsende, ist noch nicht gleichbedeutend mit Zahlungsunfähigkeit.

5

1. Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung



(Drohende) Zahlungsunfähigkeit

- ... und die **Revisionsstelle?**
- Das Gesetz sieht für die Revisionsstelle weder bei der drohenden noch bei der tatsächlichen Zahlungsunfähigkeit direkte Handlungspflichten vor. Auch ist der Finanzplan nicht prüfungspflichtig.
- Finanz-/Liquiditätsplan ist für den Abschlussprüfer jedoch Element bei der Beurteilung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going concern) im Rahmen der Abschlussprüfung und bei ORrev 725b I.
- Reminder: Auch bei der Beurteilung des Gewinnverwendungsvorschlags ist die Frage der Zahlungsfähigkeit relevant.

6

1. Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung



Kapitalverlust – Berechnung

- Kapitalverlust im Sinne von ORrev 725a I
= die Aktiven abzgl. der Verbindlichkeiten decken die Hälfte der Summe aus Aktienkapital, nicht an die Aktionäre zurückzahlbarer gesetzlicher Kapitalreserve und gesetzlicher Gewinnreserve nicht mehr.
1. Berechne **das geschützte Eigenkapital**; zu diesem gehören:
 - das nominelle Aktien- und ein etwaiges nominelles Partizipationsscheinkapital;
 - die gesetzliche Kapitalreserve (ORrev 671 I) und die gesetzliche Gewinnreserve im engeren Sinn (ORrev 672 I) im Betrag von zusammen max. 50% - resp. bei Holdinggesellschaften 20% - des im HR eingetragenen AK;
 - der volle Betrag der gesetzlichen Gewinnreserven für eigene Aktien im Konzern und aus Aufwertungen (ORrev 725c).
 2. Vergleiche die Hälfte des geschützten Eigenkapitals mit dem **Reinvermögen gem. letzter Jahresrechnung** (Summe der Aktiven ./ Summe der Verbindlichkeiten).
 3. Reinvermögen ≥ 0 , aber kleiner als $\frac{1}{2}$ des geschützten Eigenkapitals, dann Kapitalverlust.
- Nur noch der geschützte Teil der gesetzlichen Reserven ist in die Kalkulation einzubeziehen, so dass Kapitalverlust ggf. später eintritt.

7

1. Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung



Kapitalverlust – aus Sicht Wirtschaftsprüfung (1)

- **VR im Driver Seat**
 - hat Massnahmen zur Beseitigung des Kapitalverlusts zu ergreifen
 - soweit erforderlich weitere Massnahmen zur Sanierung der Gesellschaft treffen oder der GV solche beantragen
- **Prüfer «in Distanz»**
 - Mit dem Wegfall der zwingenden Einberufung einer Sanierungs-GV durch den VR entfällt auch die bis anhin damit zusammenhängende Pflicht der Revisionsstelle ggf. eine solche Versammlung ersatzweise einzuberufen. Aber ggf. Hinweis im nächsten Revisionsbericht.
 - Hat die Gesellschaft keine Revisionsstelle => so muss die letzte Jahresrechnung vor ihrer Genehmigung durch die GV einer eingeschränkten Revision durch einen vom VR ernannten zugelassenen Revisor unterzogen werden.
 - VR bestimmt in diesem Fall den Abschlussprüfer, nicht die GV. Aber: Evtl. toter Buchstabe, da VR diese Vorschrift ggf. nicht kennt / nicht beachtet? Was problematisch wäre, im Hinblick auf an der GV getroffene Entscheide. => vgl. auch nächste Folie.
 - Prüfung der Aufwertung (ORrev 725c) neu explizit (und damit zwingend) durch die Revisionsstelle, sofern eine solche besteht.
- Begriff "**nicht an die Aktionäre zurückzahlbare gesetzliche Kapitalreserve**" => Gesetzliche Klarstellung, dass Kapitalreserve ausschüttbar, wenn diese zusammen mit gesetzlicher Gewinnreserve > 50% des im HR eingetragenen Grundkapitals (ORrev 671 II).

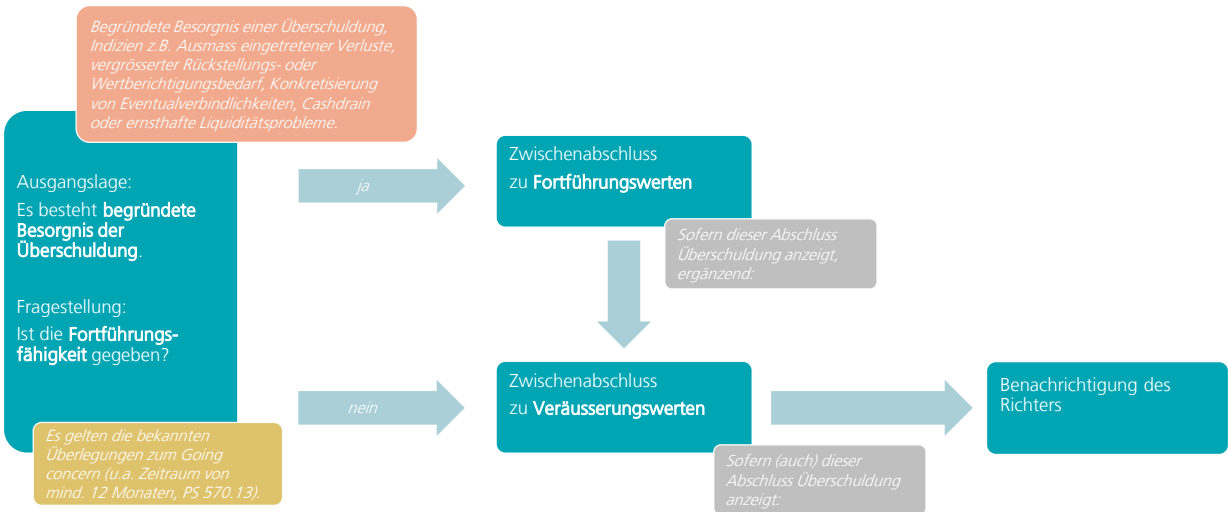
8

Kapitalverlust – aus Sicht Wirtschaftsprüfung (2)

- **Kapitalverlust bei Opting-out-Gesellschaften**
 - VR hat zugelassenen Revisor mit der eingeschränkten Revision der letzten Jahresrechnung zu beauftragen, ORrev 725a II.
 - Auftragsrevision, keine Organstellung / kein Eintrag im HR
- **Prüfer stellt bei dieser Prüfung bereits die Überschuldung fest oder es besteht zumindest begründete Besorgnis. Was nun?**
 - Trifft den eingeschränkt prüfenden, durch den VR beauftragten Revisor eine subsidiäre Anzeigepflicht?

Argumente für «Ja»	Argumente für «Nein»
ORrev 725a ist eine Ausnahme vom Opting-out. Anders formuliert: Im heiklen Fall (Kapital schrumpft) soll dann der übliche Gläubigerschutzmechanismus greifen, d.h. zunächst Prüfung Jahresrechnung, um Kapitalverlust zweifelsfrei festzustellen, dann evtl. weitergehende Prüfung, wenn begründete Besorgnis der Überschuldung.	ORrev 725b V reguliert explizit die subsidiäre Anzeigepflicht für den Revisor bei Überschuldung. ORrev 725a kennt keine entsprechende Anzeigepflicht im Kontext der Prüfung der letzten Jahresrechnung.
Gläubigerschutz würde zu kurz greifen, wenn der VR in Kenntnis, dass der Revisor eine Überschuldung befürchtet, nicht weiter handeln würde bzw. keine Zwischenbilanzprüfung beauftragen würde und der Revisor (mit seinem Wissen) dann keine Handhabe hätte.	Der Revisor hat einen mit dem VR klar definierten Auftrag (Prüfung letzte Jahresrechnung). In diesen Prüfungsauftrag ist nicht automatisch auch die Prüfung/Beurteilung der Überschuldung gem. ORrev 725b inkludiert.
	Revisor hat lediglich die letzte Jahresrechnung geprüft, nicht hingegen einen aktuellen Zwischenabschluss. Es besteht also nicht abschliessende Klarheit über die Überschuldung.
	Fraglich, ob sich für die Prüfung nach ORrev 725a II ein Revisor findet (Spannungsfeld zwischen gebotener Eile, Notwendigkeit seriöser Prüfung und Haftungsrisiko).

Überschuldung – «Zweistufiges Messverfahren mit flexibler Verwertungsprämisse»



Überschuldung – aus Sicht Wirtschaftsprüfung (1)

- **Besorgnis der Überschuldung:**
 - Auch weiterhin gilt: Revisionsstelle hat keine Pflicht zur lfd. Überwachung der finanziellen Lage eines Unternehmens (auch keine Pflicht zum Follow-up bei Informationen zu möglicher kritischer Finanzlage aus öffentlich zugänglichen Quellen).
 - Auf Zwischenabschluss zu Veräusserungswerten kann verzichtet werden, wenn die Annahme der Unternehmensfortführung gegeben ist und der Zwischenabschluss zu Fortführungswerten keine Überschuldung aufweist.
 - Kann von Going concern nicht ausgegangen werden, so genügt ein Zwischenabschluss zu Veräusserungswerten.
- Beim **Zwischenabschluss zu Veräusserungswerten**: Berücksichtigung aller mit der Einstellung der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen (Wertverluste auf Aktiven, Stilllegungen, Ablösungen, Rücktritte, Kündigungen u. a.). Auch wenn es ein Zwischenabschluss ist: Es geht hier um die Vermögenslage, nicht um Abgrenzungen im Sinne der Ermittlung eines periodengerechten Gewinns (Ertragslage).
- Für die **Zwischenbilanzprüfung** ist zwingend die Revisionsstelle zuständig.
 - Frage nach der Zulässigkeit von Doppelmandaten bei Spezialprüfungen damit zumindest in diesem Fall eigentlich geklärt.
 - Sofern ein beauftragter zugelassener Revisor Zwischenbilanzen prüft => hat dieser subsidiäre Anzeigepflicht.
- Zur **Beseitigung einer Überschuldung** besteht neu explizit – wie in der Kapitalverlustrsituation – das Instrument der **Aufwertung** von Grundstücken und Beteiligungen (ORrev 725c).

11

Überschuldung – aus Sicht Wirtschaftsprüfung (2)

- **Vereinfachtes Verfahren zur Beurteilung der Überschuldung**
 1. **Überschuldung offensichtlich und erheblich und eine Sanierung der Gesellschaft nicht möglich oder nicht beabsichtigt** => Vereinfachungen bei Bewertung und Prüfung vertretbar.
 2. **Sanierung und Fortführung der Gesellschaft möglich und ernsthaft beabsichtigt / die Überschuldung zu Fortführungswerten unbestrittenermassen kleiner ist als diejenige zu Veräusserungswerten**
=> Im Rahmen der Sanierung wird es genügen, die Überschuldung zu Fortführungswerten abzudecken; somit spielt das exakte Ausmass der Überschuldung zu Veräusserungswerten eine untergeordnete Rolle.
 3. **VR weigert sich, einen Zwischenabschluss zu erstellen**
=> Die Revisionsstelle wird in der Überzeugung einer offensichtlichen Überschuldung selbst das Gericht benachrichtigen. In solchen Fällen wird die Revisionsstelle dem Gericht den Tatbestand der offensichtlichen Überschuldung auf andere Art – z. B. durch eine an die letzte Jahresrechnung anknüpfende Darstellung – glaubhaft machen müssen.
- Angemessene Frist für die Bilanzdeponierung => gem. Gesetz Zeitspanne von max. 90 Tagen ab dem Vorliegen der geprüften Zwischenabschlüsse. Damit **stille Sanierung** gesetzlich «kodifiziert» (**Ausnahme (1)**).
 - Wenn die 90 Tage nicht ausreichen, darf von der Überschuldungsanzeige nicht mehr abgesehen werden.
 - Revisionsstelle hat dem VR eine angemessene Frist (gebotene Eile!) mit Hinweis auf ihre subsidiäre Anzeigepflicht zu setzen. Im Zweifel Meldung an das Gericht zur eigenen Entlastung.
 - Allenfalls kann VR eine (provisorische) Nachlassstundung nach SchKG beantragen, um vorgesehene Sanierung fortzusetzen.

12

1. Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung



Überschuldung – aus Sicht Wirtschaftsprüfung (3)

- Gestärkte Stellung der Rev.stelle (ORrev 730a IV) => **Abberufung** bisher: «*jederzeit*»; künftig: «*nur aus wichtigen Gründen*».
 - Abberufung einer Revisionsstelle, die berechtigterweise den Richter benachrichtigen will, ist wohl möglich, d.h. rechtswirksam und die Revisionsstelle verliert Organstellung.
 - In Bezug auf die Anzeigepflicht ist dieser Mandatsentzug aber wohl als Rechtsmissbrauch einzustufen. Legitimation zur Anzeige bleibt daher erhalten.
 - Anzeige sollte dann kurzfristig erfolgen, auch wenn z. B. die dem VR bisher gesetzte Frist noch nicht abgelaufen ist.
 - Auch die sofortige Neuwahl einer anderen Revisionsstelle enthebt die alte Revisionsstelle nicht von der Verpflichtung zur Anzeige beim Gericht.
- Ein **Rücktritt** der Revisionsstelle in einem derart heiklen Moment wäre in analoger Weise wohl rechtswirksam, könnte aber – je nach dem weiteren Verlauf der Dinge – Schadenersatzansprüche nach sich ziehen.

13

1. Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung



Überschuldung – Rangrücktritt (RR)

- **Ausnahme (2) – Rangrücktritt**: so auszugestalten, dass
 - Gläubiger im Ausmass der Überschuldung im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktreten + ihre Forderungen stunden;
 - der Rangrücktritt den geschuldeten Betrag und die Zinsforderungen während der Dauer der Überschuldung umfasst.
- Garantien / Patronatserklärungen => Kein Ersatz für einen Rangrücktritt !
- RR befreit lediglich vom Gang zum Richter; ist aber keine Sanierungsmassnahme nach ORrev 725 a.
- RR muss in qualitativer und quantitativer Hinsicht ausreichend sein

Qualitative Anforderungen an den RR

- ✓ Schriftlich und so ausgestaltet, dass RR Stundung der Forderung und der Zinsforderungen bewirkt
- ✓ Forderung betraglich bestimmt (kein flexibler Rangrücktritt)
- ✓ bis zur nachhaltigen Beseitigung der Überschuldung nicht widerrufbar
[ausser, wenn er durch einen anderen in Höhe / Ausgestaltung genügenden Rangrücktritt ersetzt wird - durch denselben oder einen anderen Gläubiger]
- ✓ für den Gläubiger nicht offensichtlich finanziell untragbar

Quantitative Anforderungen an den RR

- ✓ Deckungslücke zu Fortführungs- oder Veräusserungswerten?
- ✓ Zu beantworten aus Sicht der Überlebensfähigkeit => Fortführung nicht infrage + gute Voraussetzungen, dass die Gesellschaft die Überschuldung überwinden kann => RR in Höhe der Deckungslücke zu Fortführungswerten evtl. genügend
- ✓ Aber: angemessenes Sicherheitspolster zur Deckung der in den nächsten 12 Monaten noch zu erwartenden Verluste (mind. aber bis zum nächsten Prüfungszeitpunkt)
- ✓ Reduktion eines bestehenden RR nur, sofern PS-Prüfung bestätigt, dass sich Überschuldung entsprechend reduziert hat, keine weiteren Verluste zu erwarten sind, keine anderen RR-Gläubiger benachteiligt werden.

14

1. Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung

Aufwertung bei Kapitalverlust oder Überschuldung

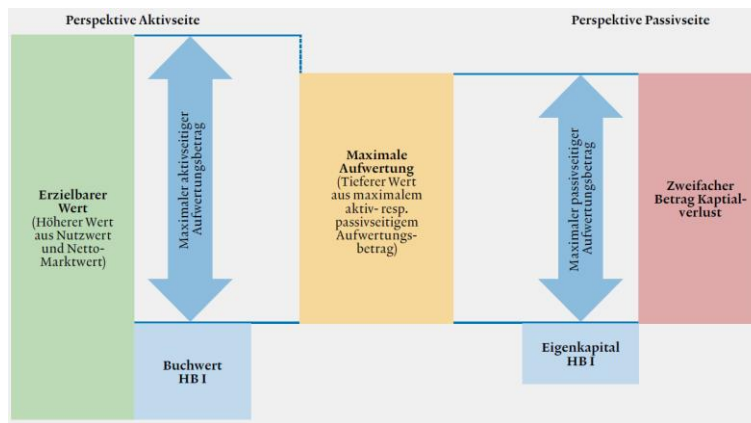


Abbildung aus Loser, Silvan, EF 2021 | 6, S. 326.

- Zur Behebung eines Kapitalverlusts oder einer Überschuldung dürfen Grundstücke und Beteiligungen, deren wirklicher Wert über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gestiegen ist, bis höchstens zu diesem Wert aufgewertet werden.
- Der Aufwertungsbetrag ist unter der gesetzlichen Gewinnreserve gesondert als Aufwertungsreserve auszuweisen.
- Der Aufwertungsbetrag fließt über die Aufwertungsreserve in die Bemessungsgrundlage für den Kapitalverlust ein. Der Aufwertungsbetrag entspricht damit dem zweifachen Betrag des Kapitalverlusts. Andernfalls wäre die Gesellschaft in der der Aufwertung folgenden Sekunde wieder in einem Kapitalverlust.

15

Agenda

Agenda

1. Revidiertes Aktienrecht - Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - **Verwendungsbeschränkungen**, Bedingte Gewinnbeteiligung

16

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Covid-Kredite und Härtefallleistungen – die aktuellen Zahlen

	Art des Kredites	Anzahl Kredite	Durchschnittlicher Betrag in CHF	Gewährtes Kreditvolumen in CHF
Total laufende Covid-19-Kredite				
		97'063	101'122	9'815'245'795
	Anzahl Kredite	Durchschnittlich zurückbezahlter Betrag in CHF	Zurückbezahlte Beträge in CHF	
2020	8'389	222'884	1'869'775'050	
2021	15'120	211'536	3'198'426'436	
2022	9'351	152'690	1'427'803'830	
Total	32'860	197'687	6'496'005'315	

Letzte Aktualisierung: 02.11.2022

Von den Kantonen zwischen dem 01.03.2020 und dem 31.10.2022 ausbezahlte bzw. gesprochene Härtefallunterstützungen			
Finanzierungsinstrument		Anzahl unterstützter Unternehmen	Total in CHF (Beiträge Bund und Kanton)
Ausbezahlte A-Fonds-perdu-Beiträge	HFMV 20	35'104	4'761.5 Mio.
	Bundesratsreserve HFMV 20		186.7 Mio.
	HFMV 22		137.8 Mio.
Gesprochene Darlehen / Bürgschaften / Garantien	HFMV 20		217.0 Mio.

Datenstand: 31.10.2022.
HFMV 20 / 22: Covid-19-Härtefallverordnung 2020 / 2022

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Covid-Kredite / Härtefallentschädigungen und Verwendungsbeschränkungen (1/7)
Bsp. -1-

Ausgangslage

- Eine AG hat im April 2020 einen Covid-19-Überbrückungskredit in Höhe von Fr. 500'000 bezogen.
- Das Geschäft hat sich im zweiten Halbjahr deutlich erholt bzw. die Gesellschaft erlebt eine Sonderkonjunktur.
- Es wird darüber nachgedacht, ein bestehendes Gruppendarlehen ggü. der Holding zurückzuführen.
- Es besteht ein Amortisationsrecht, wonach die Gesellschaft jederzeit zum Zinstermine das Darlehen ganz oder in Teilen zurückführen kann.

Fragestellung

- Was ist Ihre Haltung als Revisionsstelle?
- Ändert sich Ihre Haltung, wenn es eine Amortisationspflicht gibt?
- Wie sehen Sie die Situation, wenn es sich um ein Darlehen des Aktionärs (natürliche Person) mit Amortisationspflicht handelt?

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Covid-Kredite / Härtefallentschädigungen und Verwendungsbeschränkungen (2/7)

Bsp. -1-

Lösungshinweise

- Keinesfalls Rückführung Aktionärsdarlehen, (ebenso nicht zulässig ist «Weitergabe» der Mittel an nahestehende Personen, z.B. Sohn, Ehepartner).

Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetz

Art. 2 Zweck der Solidarbürgschaft und unzulässige Verwendungen von Mitteln

1 Die Solidarbürgschaft nach der Covid-19-SBüV dient der Sicherstellung eines Kredits für die Liquiditätsbedürfnisse der Kreditnehmerin oder des Kreditnehmers infolge der Covid-19-Epidemie.

2 Während der Dauer der Solidarbürgschaft ausgeschlossen sind:

- a. Dividenden und Tantiemen sowie die Rückerstattung von Kapitaleinlagen;
- b. die Gewährung von Darlehen oder die Rückzahlung von Darlehen von Gesellschafterinnen und Gesellschaftern oder von nahestehenden Personen; zulässig ist jedoch die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber einer mit der Kreditnehmerin oder dem Kreditnehmer direkt oder indirekt verbundenen Gruppengesellschaft mit Sitz in der Schweiz, die vor Entstehung der Solidarbürgschaft bestanden haben, namentlich von vorbestehenden ordentlichen Zins- und Amortisationszahlungspflichten;
- c. das Zurückführen von Gruppendarlehen mittels gestützt auf die Covid-19-SBüV erhaltener Kreditmittel; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur;
- d. die Übertragung von Mitteln aus nach der Covid-19-SBüV verbürgten Krediten an eine mit der Kreditnehmerin oder dem Kreditnehmer direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur

19

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Covid-Kredite / Härtefallentschädigungen und Verwendungsbeschränkungen (3/7)

Bsp. -2-

Ausgangslage

- Eine AG hat im **Mai 2021** eine **Covid-19-Härtefallentschädigung** in Höhe von Fr. 240'000 als à-fonds-perdu erhalten.
- Auch hier hat sich das Geschäft im zweiten Halbjahr deutlich erholt.
- Es besteht ein Aktionärsdarlehen, wobei auch hier die Rückzahlungsmodalitäten bislang ungeregelt waren.
- Das Darlehen soll nun zurückgezahlt werden.

Fragestellung

- Was ist Ihre Haltung als Revisionsstelle?

20

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Covid-Kredite / Härtefallentschädigungen und Verwendungsbeschränkungen (4/7)

Bsp. -2-

Lösungshinweise

- Härtefallverordnung 2020 kennt expressis verbis – im Hinblick auf die **Gesellschafter** – lediglich das Verbot der Gewährung von Aktivdarlehen, hingegen kein explizites Verbot der Rückführung von Passivdarlehen.
- Auch Rückführung von Darlehen ggü. Konzerngesellschaften ist möglich, sofern diese im Inland.
- Merke: Verordnungsgeber will, dass Geld im Inland bleibt.

Covid-19-Härtefallverordnung 2020

Art. 6 Einschränkung der Verwendung

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass es:

a. im Geschäftsjahr, in dem die Härtefallmassnahme ausgerichtet wird, sowie für die drei darauffolgenden Jahre oder bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen:

1. keine Dividenden oder Tantiemen beschliesst oder ausschüttet oder Kapitaleinlagen rückerstattet, und

2. keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt;

b. die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat, überträgt; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.

- Aber, in den Erläuterungen zur Verordnung heisst es dazu: «Jede Übertragung der Mittel an eine mit dem Unternehmen irgendwie verbundene Person» sei unzulässig.
 - Der Satz geht aber weiter und enthält den Hinweis "im Ausland".
 - Und zudem: Art. 6 in lit a Ziff. 2 oben spricht explizit nur von der Vergabe von Aktionärsdarlehen; lit. b hingegen spricht vom Übertragen der gewährten Mittel, d.h. Darlehensvergabe als auch Rückzahlung eines bestehenden Darlehens. Also bleibt es bei einem ganz klaren Unterschied in der Verordnung, der durch die Erläuterungen m.E. nicht beseitigt wird.

21

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Covid-Kredite / Härtefallentschädigungen und Verwendungsbeschränkungen (5/7)

Bsp. -3-

Ausgangslage

- Eine AG hat im **Mai 2022** eine **Covid-19-Härtefallentschädigung** für ungedeckte Fixkosten im 1. Quartal 2022 in Höhe von Fr. 240'000 als à-fonds-perdu erhalten.
- Es besteht wiederum ein Aktionärsdarlehen, wobei die Rückzahlungsmodalitäten bislang unregelt waren.

Fragestellung

- Was ist Ihre Haltung als Revisionsstelle?

22

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Covid-Kredite / Härtefallentschädigungen und Verwendungsbeschränkungen (6/7)

Bsp. -3-

Lösungshinweise

- Härtefallverordnung 2022 kennt nun ein umfassendes Verbot der Gewährung von Aktivdarlehen und der Rückführung von Passivdarlehen.
- Merke: Verordnungsgeber will, dass Geld in der unternehmerischen Sphäre verbleibt / eingesetzt wird.

Covid-19-Härtefallverordnung 2022

Art. 3 Einschränkung der Verwendung

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass es:

a. im Geschäftsjahr, in dem die Härtefallmassnahme nach dieser Verordnung ausgerichtet wird, sowie für die drei darauffolgenden Jahre oder bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen:

1. keine Dividenden oder Tantiemen beschliesst oder ausschüttet oder Kapitaleinlagen rückerstattet, und

2. keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt und keine Darlehen von seinen Eigentümern zurückbezahlt; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten;

b. die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft überträgt, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.

23

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Covid-Kredite / Härtefallentschädigungen und Verwendungsbeschränkungen (7/7)

Fazit

- Härtefallverordnung 2022 und Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetz sind inhaltlich weitestgehend deckungsgleich (Ausnahme nahestehende Personen).
- Der Hinweis "irgendwie verbundene Person" in den Verordnungserläuterungen tönt nach "nahestehende Person". In der Verordnung selbst wird dies jedoch nicht in diesem Sinne reguliert, wohingegen im Solidarbürgschaftsgesetz explizit auch die nahestehenden Personen aufgeführt sind. Hier haben wir damit durchaus eine gewisse Rechtsunsicherheit, da die Verordnungserläuterungen etwas diskutieren, was in der Verordnung selbst so nicht angesprochen wird.
- Folgende Haltung wäre denkbar: 1) Mitteltransfers innerhalb der CH-Gruppenstruktur möglich, damit hier weiter "normal gearbeitet" werden kann und Arbeitsplätze gesichert werden. 2) Transfers ins Ausland allerdings nicht zulässig, es sei denn, vorbestehende Zins-/Amortisationspflichten ("pacta sunt servanda"). 3) Jegliche Transfers an Aktionäre nicht möglich, da die Mittel eben für das operative Geschäft (den Betrieb) gesprochen wurden. Haltung 3) wäre sicherlich in Übereinstimmung mit der Zwecksetzung des Härtefallprogramms, so aber in dieser Konsequenz in der Verordnung nicht geregelt.
- Die genaue Kenntnis der Verwendungsbeschränkungen in der Covid-Gesetzgebung ist wichtig im Hinblick auf die Melde- und Auskunftspflichten von Revisionsstelle bzw. Treuhänder.

24



2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Covid-19-Kredite und Härtefallhilfen im Vergleich

	Covid-19-Kredite	A-fonds-perdu Beiträge	Härtefallhilfen Darlehen
Zweck	Überbrückungsfinanzierungen zwecks Sicherstellung Liquidität im ersten Lockdown. (1. Corona-Welle)	Kompensation des Ertragsausfalls aufgrund Umsatzrückgang / behördliche Schliessung. (2. Corona-Welle)	
Verzinsung	- Covid-19-Kredite bis 500 000 Fr.: bis am 31. März 2021 zinsfrei; Covid-19-Kredite Plus: Zinssatz 0,5 %. - Die Zinsen werden anschliessend jährlich an die künftige Marktentwicklung angepasst. Gebühren werden keine erhoben.	n/a	Festlegung in der Kompetenz der Kantone.
Rückzahlungsmodalitäten	Innerhalb von 8 Jahren vollständig zu amortisieren.	Nicht rückzahlbar.	Laufzeit: höchstens 10 Jahre.
Verwendungsbeschränkungen	Verbot: Dividenden und Rückerstattung von Kapitaleinlagen, Darlehensgewährung an Gesellschafter, Rückführung Aktionärsdarlehen, Zurückführen von Gruppendarlehen, Übertragung an Gruppengesellschaften im Ausland.	- Ähnlich (nicht gleich) wie bei den Covid-19-Krediten. - Im Geschäftsjahr, in dem Einmalbetrag ausgerichtet wird, sowie für die drei darauffolgenden Jahre.	- Ähnlich (nicht gleich) wie bei den Covid-19-Krediten. - Bis zur Rückzahlung.
Kapitalverlust und Überschuldung	Für Zwecke des OR 725 werden die «Kleinkredite» (≤ 500 000 Fr.) nicht als Fremdkapital berücksichtigt. (Art. 24 SBüG).	n/a	Sämtliche Kredite nach Härtefallverordnung (max. 10 Mio. Fr.) werden für OR 725 nicht als FK betrachtet (Art. 21 HFMV 20).
Pflichten der Revisionsstelle			
a) Prüfung	- Art. 23 Covid-19-SBüG ändert den gesetzlichen Prüfungsauftrag der ord. und eing. Revision nicht. - Prüfung der bilanziellen Darstellung der Covid-19-Kredite und diesbezügliche Offenlegungen.	- Auch hier keine zusätzlichen gesetzlichen Prüfungspflichten. - Prüfung der Darstellung der afp-Beiträge in der ER und diesbezügliche Offenlegungen.	- Auch hier keine zusätzlichen gesetzlichen Prüfungspflichten. - Prüfung der bilanziellen Darstellung der Darlehen und diesbezügliche Offenlegungen.
b) Berichterstattung / Meldepflichten	Meldekaskade bei Verstössen gegen die Verwendungsbeschränkungen (VR, GV, zuletzt Bürgschaftsorganisation).	- Berichterstattung gegenüber VR und ggf. GV - Informationspflicht ggü. kantonalen Stellen auf Anforderung.	

Agenda



Agenda

- 1. Revidiertes Aktienrecht - Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung
- 2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Gesetzeswortlaut Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz

Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken, die im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn nach den Artikeln 58–67 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer erzielen, leiten diesen an den zuständigen Kanton weiter; dies aber höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags. Der Kanton leitet 95 Prozent der erhaltenen Mittel an den Bund weiter. Der Bundesrat regelt die Einzelheiten, namentlich die Berücksichtigung von Vorjahresverlusten und die Behandlung in der Rechnungslegung

27

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Wortlaut Art. 8e sowie Art. 22a Abs. 2 Covid-19-Härtefallverordnung 2020

- 8e: Für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung nach Artikel 12 Absatz 1^{septies} des Covid-19-Gesetzes vom 25. September 2020 massgeblich ist der steuerbare Jahresgewinn 2021 vor Verlustverrechnung nach den Artikeln 58–67 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ausschliesslich ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust.
- 22a.2: Die Gewinnbeteiligung nach Artikel 8e in der Fassung der Änderung vom 31. März 2021 gilt für Unternehmen, denen Härtefallhilfen ab dem 1. April 2021 zugesichert werden.
- Analoge Regelung in Härtefallverordnung 2022 (HFMV 22).

28

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Zusammenfassung wesentlicher Punkte HFMV 20

- Betroffen sind
 - Härtefall-Gutsprachen ab dem 1. April 2021.
 - Unternehmen mit Jahresumsatz > CHF 5.0 Mio., es sei denn kantonale Regelungen sehen tieferen Betrag vor (LU).
- Es besteht eine grosse Vielfalt kantonomer Sonderregelungen, welche zusätzlich zu den eidgenössischen Vorgaben zu beachten sind.
- Der Gewinn 2021 kann mit einem steuerlichen Verlust des Jahres 2020 verrechnet werden.
- Massgeblich ist nicht der handelsrechtliche Gewinn nach OR, sondern jener Gewinn, welcher sich nach den Bestimmungen gemäss direkten Bundessteuern ergibt.
- Was heisst das bezüglich Bildung stiller Reserven?
- Was heisst das bezüglich anderer Massnahmen zur Abschlussgestaltung? Beispielsweise Boni?
- Die Regelungen sind nicht klar – es besteht entsprechend Rechtsunsicherheit.
- Der Bundesrat hat entgegen der Vorgabe des Gesetzes die «Einzelheiten» der Rechnungslegung nicht geregelt.
- Die Durchführung obliegt im Regelfall den kantonalen Steuerbehörden.
- Klarheit wird man erst haben, sofern sich die Gerichte zu entsprechenden Fällen geäussert haben.

29

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Verlautbarungen des Berufsstands

- Massgeblich ist aus Sicht Prüfung vor allem der Q&A zur OR-Rechnungslegung von EXPERTsuisse, Frage 11g (Erstpublikation 23. Februar 2022)



30

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Fragenkaskade Q&A 11g

Für die Beurteilung des Risikos einer allfälligen Rückerstattungspflicht aus Gewinnbeteiligung kann die folgende Kaskade an Fragen hilfreich sein (eine allfällige Rückerstattungspflicht wegen missbräuchlichem Bezug oder unzulässiger Verwendung bleibt in jedem Fall vorbehalten):

1. Wurden die Härtefallhilfen ab dem 1. April 2021 gesprochen?

Falls nicht, ist Art. 12 Abs. 1^{septies} des Covid-19-Gesetzes nicht anwendbar.

2. Handelt es sich um ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken?

Falls nicht, ist Art. 12 Abs. 1^{septies} des Covid-19-Gesetzes nicht anwendbar; allenfalls sind kantonale Regeln zu beachten, die z.T. eine Gewinnbeteiligung auch bei Jahresumsätzen unter 5 Millionen Franken vorsehen.

3. Sind stille Reserven im handelsrechtlichen Sinne gebildet worden?

Falls nicht und falls das Unternehmen keinen steuerbaren Gewinn ausweist, dürfte, vorbehaltlich abweichender kantonaler Regelungen, keine Rückerstattungspflicht nach Art. 12 Abs. 1^{septies} des Covid-19-Gesetzes zu erwarten sein.

31

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Fragenkaskade Q&A 11g

4. Sind stille Reserven im handelsrechtlichen Sinne gebildet worden, welche in der steuerlichen Praxis klar akzeptiert sind (z.B. Delkreder/Warendrittel etc.)?

- Falls die Bildung steuerlich nicht klar akzeptiert ist, könnte daraus eine Rückerstattungspflicht mit entsprechender Abgrenzung in der Jahresrechnung resultieren.
- Besondere kantonale zulässige Steuerabzüge (z.B. Direktabschreibungen von Anlagegütern) sind gemäss Verlautbarung des SECO für die Ermittlung einer eventuellen Rückerstattungspflicht u.U. aufzurechnen, um einheitliche Regelungen auf Bundesstufe zu erreichen.

5. Ist die steuerlich legitimierte Bildung stiller Reserven im Rahmen der bisherigen Rechnungslegungspraxis erfolgt?

- Falls die Bildung stiller Reserven im handelsrechtlichen Sinne in der steuerlichen Praxis akzeptiert ist und als Fortschreibung bestehender unternehmensspezifischer Rechnungslegungspraxis betrachtet werden kann, dürfte daraus keine Rückerstattungspflicht abzuleiten sein.
- Falls der Umfang der Bildung stiller Reserven oder die Ausnützung von Wahlrechten nicht als Fortschreibung der bestehenden unternehmensspezifischen Rechnungslegungspraxis qualifiziert (z.B. erstmalige Bildung eines Warendrittels oder einer Arbeitgeberbeitragsreserve), könnte dies indes als Indiz für eine missbräuchliche Gewinnschmälerung mit Rückerstattungsfolge betrachtet werden

32

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Weitere Punkte Q&A 11g

- Die Festsetzung von Unternehmerlohn oder Boni kann einen grossen Ermessensspielraum beinhalten. Von Drittvergleichen oder von der bisherigen Praxis abweichende Beträge könnten als missbräuchliche Gewinnschmälerung eingestuft werden.
- Erhaltene Härtefallhilfen sind im Anhang der Jahresrechnung mit den damit verbundenen Auflagen offenzulegen (z.B. bedingte Rückzahlungsverpflichtungen aus Gewinnbeteiligung nach Art. 12 Abs. 1^{septies} des Covid-19-Gesetzes, Verbot zum Beschluss oder Zahlung von Dividenden oder Kapitaleinlagen).
- Der Ausweis einer Eventualverbindlichkeit ist aufgrund der aktuell hohen Rechtsunsicherheit angebracht, wenn die Gewinnermittlung durch Ermessensentscheide beeinflusst wurde, welche nicht offensichtlich unbeachtlich für die Beurteilung einer Rückerstattungspflicht der Härtefallhilfen anzusehen sind.
- Die abschliessende Beurteilung einer allfälligen Rückerstattungspflicht kommt den Steuer- oder Bundesbehörden oder gar Gerichten zu.

33

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Musteroffenlegung Q&A 11g

**Nachstehend ein illustratives Beispiel einer solchen Offenlegung
(anzupassen an die konkreten Umstände im Einzelfall):**

Die XY AG hat am DATUM eine Härtefallhilfe durch den Kanton XY von total CHF XY erhalten und im sonstigen Ertrag³ erfasst. Für das Geschäftsjahr 2021, in dem die Härtefallhilfen ausgerichtet wurden, sowie für die drei darauffolgenden Jahre oder bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen darf die Gesellschaft

- keine Dividenden oder Tantiemen beschliessen oder ausschütten
- keine Kapitaleinlagen rückerstatten
- keine Darlehen an seine Eigentümer vergeben
- die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft übertragen, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat; zulässig ist jedoch das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.
- *[AUFLISTUNG AUF DEN EINZELFALL ANPASSEN / ERGÄNZEN]*

Die Gewährung der Härtefallhilfen sind an Bedingungen geknüpft, deren Nichteinhaltung zur teilweisen oder vollständigen Rückzahlung der gewährten Zuwendung führen kann, namentlich bei der Erzielung eines steuerbaren Jahresgewinnes im Geschäftsjahr 2021. Der Verwaltungsrat ist der Ansicht, dass diese Bedingungen eingehalten sind. Die abschliessende Beurteilung einer möglichen Rückerstattungspflicht durch die Behörden ist aktuell jedoch noch ausstehend. Eine anderslautende abschliessende Beurteilung durch die Behörden hätte die Erfassung einer entsprechenden Verbindlichkeit zur Folge.

34

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Abweichendes Geschäftsjahr und Gewinnbeteiligung (1/5)

Ausgangslage

- Eine Gesellschaft hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr.
- Aufgrund behördlicher Schliessung hat die Gesellschaft einen hohen Umsatzeinbruch erlitten.
- Der Härtefallantrag wurde vom Kanton gutgeheissen und im Juni 2021 erhält die Gesellschaft einen A-fonds-perdu-Beitrag in Höhe von Fr. 400'000 (Verfügung und Auszahlung im Juni 2021).
- Die Gewinn-/Verlustsituation der Gesellschaft stellt sich wie folgt dar:



Welche Fragen stellen sich? Welche Überlegungen machen Sie sich?

35

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung

Abweichendes Geschäftsjahr und Gewinnbeteiligung (2/5)

HANDELSRECHTLICH – Erfassung in der Jahresrechnung

- Afp-Beitrag ist Ertrag. Zeitpunkt der Erfassung in der Bilanz grundsätzlich im Geschäftsjahr per 31.05.2022.
- Gesetzesbestimmung: Ansatzvoraussetzungen von Art. 959 Abs. 2 OR
 - vergangenes Ereignis
 - Verfügungsmacht
 - Mittelzufluss wahrscheinlich
 - Verlässliche Wertschätzung
- Gesetzesauslegung: Bestehen einer Rechtsgrundlage, Erfüllen der Bedingungen gemäss der Rechtsgrundlage sowie «sachlogischer Zusammenhang zwischen einem Ereignis im Berichtsjahr der Erfassung und der à fonds perdu-Entschädigung»
- In der Praxis: setzt dies aufgrund der bestehenden Unsicherheit voraus, dass im Zeitpunkt der Verabschiedung der Jahresrechnung die unternehmensspezifische, behördliche Gutsprache vorliegt. Ein Zahlungseingang nach dem Bilanzstichtag alleine ist keine hinreichende Grundlage für die Erfassung eines Anspruchs per Bilanzstichtag.
- Ausweis in der Erfolgsrechnung
 - A.o. Ertrag oder als Teil des sonstigen betrieblichen Ertrags
 - und im Anhang entsprechend zu erläutern (Sachverhalt, Höhe, allfällige Auflagen z.B. hinsichtlich zukünftiger Dividenden, solange die Auflagen bestehen – auch in zukünftigen Jahresrechnungen).
 - Buchung stets über die ER, nicht direkt in das Eigenkapital, da keine Einlage von Gesellschaftern.

36

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Abweichendes Geschäftsjahr und Gewinnbeteiligung (3/5)

STEUERRECHTLICH – Steuerbar / steuerfrei ?

- AfP-Beitrag ist steuerbarer Ertrag, in Periode, wie handelsrechtlich ausgewiesen. Massgeblichkeit!
- Beispielhaft Kommunikation Kt. Bern auf Website:
«Handelt es sich um nicht rückzahlbare Beiträge (à fonds perdu Zuschüsse), so sind diese als Ertrag zu erfassen und wirken sich somit verlustvermindernd bzw. gewinnerhöhend aus. Die Steuerverwaltung akzeptiert in zeitlicher Hinsicht sowohl Verbuchungen im Geschäftsjahr 2021 als auch im Geschäftsjahr 2020 (Abgrenzungsbuchungen).»

37

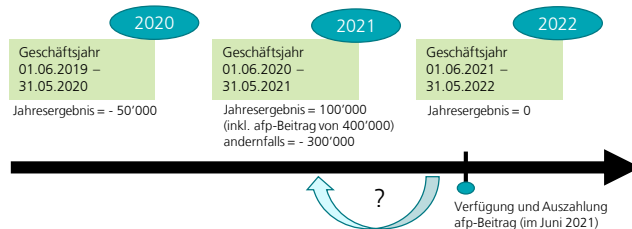
2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Abweichendes Geschäftsjahr und Gewinnbeteiligung (4/5)

Gewinnbeteiligung / Rückzahlungspflicht der erhaltenen afP-Leistungen

- Bedingte Gewinnbeteiligung => Ziel: Vermeidung Überentschädigung (Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz)
- Massgeblich ist der steuerbare Jahresgewinn 2021 vor Verlustverrechnung abzgl. eines im Geschäftsjahr 2020 entstandenen steuerlich massgeblichen Verlusts.
- Gemäss Steuerrecht: Steuerperiode ist - unabhängig vom Kalenderjahr - dasjenige Geschäftsjahr, für welches der Abschluss erstellt wird (Art. 79 Abs. 2 DBG / Art. 6 Abs. 1 VO DBG): Der steuerbare Jahresgewinn 2021 ist somit derjenige, der aus dem Geschäftsjahr, welches im 2021 endet, resultiert.
- Im Beispiel:



38

2. COVID-19-Härtefallentschädigungen - Verwendungsbeschränkungen, Bedingte Gewinnbeteiligung



Abweichendes Geschäftsjahr und Gewinnbeteiligung (5/5)

GEWINNBETEILIGUNG («NEBENRECHNUNG»)

- Gleichlautend wie Handels- und Steuerrecht ? => würde evtl. bedeuten, dass es nicht zur Gewinnbeteiligung kommt.
- Aber => Erläuterungen zu Art. 8e der Härtefallverordnung 2020:
 - «A-fonds-perdu-Beiträge, welche erst nach Abschluss des massgebenden Geschäftsjahres ausbezahlt wurden, sind für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung zum Ergebnis des Geschäftsjahres 2021 hinzuzuzählen.»
- In vorheriger Folie mit dem Pfeil dargestellt
 - [In der Nebenrechnung kommt es somit zu einem Gewinn, der zur Gewinnbeteiligung führt.]
- Handelsrechtlich bedeutet dies nun wieder, dass im Jahr der Erfassung des afp-Betrags letztlich auch eine Abgrenzung für die bedingte Gewinnbeteiligung zu erfassen ist.
- Siehe zu diesem Thema: Kleibold, EF 2022 | August, S. 276 f.

39

Literatur



Literatur

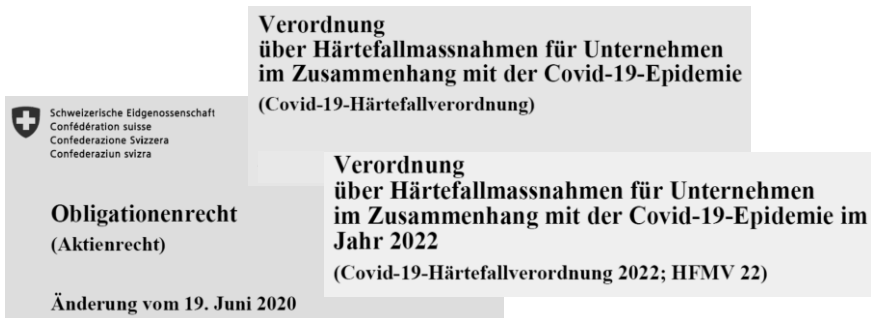
Das revidierte Aktienrecht

- Kleibold, Thorsten / Rüfenacht, Beat (2022): Kapital- und Gläubigerschutz im künftigen Aktienrecht - Betrachtungen aus der Perspektive der Wirtschaftsprüfung, in: Jahrbuch Finanz- und Rechnungswesen 2022, WEKA, 2022, S. 41 ff.
- Kleibold, Thorsten / Rüfenacht, Beat (2021): Das revidierte Aktienrecht aus Sicht der Wirtschaftsprüfung, in: Expert Focus Juni 2021, S. 248 ff.

Covid-19-Härtefallprogramm

- Kleibold, Thorsten (2022): Covid-19-Härtefallprogramm - Härtefallunterstützung und bedingte Gewinnbeteiligung, in: Expert Focus Juni 2022, S. 232 ff
- Kleibold, Thorsten (2022): Bedingte Gewinnbeteiligung im Covid-19-Härtefallprogramm - Vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahre, in: Expert Focus August 2022, S. 276 ff

40



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!