
Die «Corona-Rückstellung» im Abschluss 2019

Aufgrund der sich seit Jahresbeginn rasant entwickelnden Coronavirus-Pandemie stellen sich viele Unternehmer die Frage, ob bereits im Abschluss per 31. Dezember 2019 zulasten des Reingewinns eine Sonderrückstellung verbucht werden kann. Diese könnte in Zukunft dazu verwendet werden, Verluste aufzufangen.



Fabian Duss

1. Rechnungslegungsrechtliche Aspekte

Unter dem Rechnungslegungsrecht sind zwingend Rückstellungen zu bilden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 OR). Gemäss Revisionspraxis müssen kumulativ die folgenden Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung erfüllt sein:

■ vergangenes Ereignis;

■ erwarteter Mittelabfluss oder Minderzufluss in künftigen Geschäftsjahren;

■ Höhe des Mittelabflusses kann verlässlich geschätzt werden.

Über die zwingend erforderlichen Rückstellungen hinaus dürfen gemäss Art. 960e Abs. 3 OR auch weitere Rückstellungen gebildet werden. Das Gesetz enthält hierzu folgende exemplarische Aufzählung:

■ Garantieverpflichtungen;

■ Sanierung von Sachanlagen;

■ Restrukturierungen;

■ Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens.

Die sog. drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften werden im geltenden Rechnungslegungsrecht nicht mehr explizit genannt. Beispiele hierfür sind Rückstellungen für Abnahme- oder Lieferverpflichtungen, wenn die eigene Leistung in einem zweiseitigen Rechtsgeschäft noch nicht erbracht wurde und bei der Erfüllung mit einem Verlust gerechnet werden muss. Solche Rückstellungen gehören aber ebenfalls zu den zwingend erforderlichen Rückstellungen gemäss Art. 960e Abs. 2 OR.

Eine pauschal bemessene Rückstellung für allgemeine Risiken der Corona-Krise kann vorderhand als Rückstel-

lung zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR qualifiziert werden. Diese Auffassung wird gemäss entsprechender Mitteilung vom 20. März auch von EXPERTsuisse geteilt. Im Übrigen lehnt EXPERTsuisse die Verbuchung von Rückstellungen im Zusammenhang mit der Corona-Krise jedoch generell ab, da die drastischen wirtschaftlichen Folgen der Pandemie frühestens im Januar 2020 erkennbar gewesen seien und es sich deshalb im Abschluss per 31.12.2019 um ein nicht buchungspflichtiges Ereignis nach dem Bilanzstichtag (non-adjusting event) handelt.

Nach der hier vertretenen Auffassung dürfte in bestimmten Fällen jedoch durchaus eine Einordnung unter die am Ende des Geschäftsjahres bestehenden Verpflichtungen oder die drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften in Frage kommen. Solche Rückstellungen sind gemäss Art. 960e Abs. 2 OR rechnungslegungsrechtlich zwingend vorzunehmen, sofern ein hinreichender Konnex zum abgelaufenen Geschäftsjahr besteht. Dieser Konnex kann als gegeben betrachtet werden, wenn die den zukünftigen Erträgen zu Grunde liegenden Rechtsgeschäfte im abgelaufenen Geschäftsjahr geschlossen wurden oder bereits bestanden. In Frage kommen damit Rückstellungen für drohende Verpflichtungen und für Verlustrisiken aus Lieferungen- und Leistungen, die erst in künftigen Geschäftsjahren erfüllt werden. Das ist beispielweise bei Liefer- und Werkverträgen im Bau- oder Industriebereich regelmässig der Fall, wenn begründete Besorgnis besteht, dass der Abnehmer nicht wird bezahlen können oder wenn der Lieferant voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die Bestellung rechtzeitig auszuführen und deshalb in Verzug gerät. Aber auch drohende Verlustrisiken aus Dauerrechtsverhältnissen wie beispielsweise Mietverträgen rechtfertigen allenfalls die Bildung einer Rückstellung.

Zusammenfassend ist die Verbuchung einer Sonderrückstellung im Zusammenhang mit der Corona-Krise rechnungslegungsrechtlich ohne jeden Zweifel in allen Fällen

zulässig. Wo Aufwendungen für einen sich abzeichnenden Lieferverzug oder Verluste aus schwebenden Geschäften drohen, ist eine solche Rückstellung nach der hier vertretenen Auffassung aber nicht bloss zulässig, sondern allenfalls sogar zwingend notwendig.

Das gilt auch, wenn die Annahme der Unternehmensfortführung (Art. 958a Abs. 1 OR) bei der Abschlusserstellung in Frage gestellt werden muss. In diesem Fall sind dem Abschluss Veräusserungswerte zu Grunde zu legen (Art. 958a Abs. 2 OR) und ist dies im Anhang zu vermerken (Art. 958a Abs. 3 OR). Eine Umstellung der Bilanzierung auf Veräusserungswerte zieht dabei regelmässig die Vornahme von wesentlichen Wertberichtigungen und zusätzlichen Rückstellungen nach sich. Gleichzeitig gelten aber weiterhin die Höchstbewertungsvorschriften gemäss Art. 960 ff. OR, was einer Auflösung von sämtlichen stillen Reserven entgegensteht. Bei der Bewertung müssen alle bekannten Tatsachen und Erwartungen für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2020 berücksichtigt werden. Aus diesem Grund dürften zusätzliche Rückstellungen für die erwarteten wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise rechnungslegungsrechtlich zwingend notwendig sein.

2. Steuerrechtliche Akzeptanz

Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips können Rückstellungen steuerlich grundsätzlich nur dann berücksichtigt werden, wenn sie in der handelsrechtlichen Jahresrechnung verbucht sind. Die Verbuchung einer Rückstellung aufgrund der Corona-Krise ist wie hiervor dargestellt in allen Fällen rechnungslegungsrechtlich zulässig, unter Umständen sogar zwingend notwendig.

Das Steuerrecht kennt zwar einen eigenen Rückstellungsbegriff (Art. 63 Abs. 1 DBG), der teilweise von demjenigen des Rechnungslegungsrechts abweicht, Kongruenz zwischen Rechnungslegungs- und Steuerrecht ist aber

insofern gewährleistet, als Rückstellungen, die das Rechnungslegungsrecht zwingend vorschreibt, in jedem Fall geschäftsmässig begründet sind und somit auch steuerlich akzeptiert werden müssen. Im Zusammenhang mit der Corona-Krise ist insbesondere an Schadenersatzverpflichtungen oder Konventionalstrafen bei Liefer- und Werkverträgen zu denken, wenn absehbar ist, dass der Lieferant seine Leistung nicht gehörig wird erfüllen können. Es handelt sich in diesem Fall um eine am Ende des Geschäftsjahres bereits bestehende Verpflichtung. Weiter können drohende Verluste aus schwebenden Geschäften vorliegen, insbesondere bei zu erwartenden Minderzuflüssen aus Verträgen und Dauerrechtsverhältnissen, die im abgelaufenen Geschäftsjahr begründet worden sind oder bereits bestanden. Selbstverständlich sind auch die zusätzlichen Rückstellungen im Falle einer Umstellung der Bilanzierung auf Veräusserungswerte (Art. 958a Abs. 2 OR) steuerlich zu akzeptieren.

Pauschal bemessene Rückstellungen für allgemeine Risiken der Corona-Krise im Jahresabschluss 2019, die nach den Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts zwar nicht geboten sind, unter dem Titel von Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR aber dennoch gebildet werden dürfen, werden hingegen von den kantonalen Steuerbehörden nur vereinzelt akzeptiert. Die folgende Tabelle vermittelt einen Überblick der diesbezüglich bekannt gewordenen Verlautbarungen.

Fabian Duss, Partner, lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte, LL.M. UZH International Tax Law, ADB Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich, fabian.duss@adbtax.ch

Kanton	Rückstellung	Umfang der Rückstellung	Kommunikation
AG	Ja	Max. 25% des Reingewinns, max. CHF 250'000	27. März 2020
AR	Nein		23. April 2020
BE	Nein		April 2020
SG	Nein		7. April 2020
SZ	Nein		2. April 2020
TG	Ja	Max. 25% des Reingewinns, max. CHF 1 Mio.	3. April 2020
TI	Nein		20. April 2020
VD	Nein		April 2020
VS	Ja	Max. 50% des Reingewinns, max. CHF 300'000	26. März 2020
ZH	Nein		17. April 2020
ZG	Ja	Max. 50% des Reingewinns, max. CHF 500'000	3. April 2020