

Regierungsratsbeschluss

vom 2. Juni 2020

Nr. 2020/821

KR.Nr. AD 0071/2020 (FD)

Dringlicher Auftrag Fraktion FDP.Die Liberalen: KMU entlasten – Arbeitsplätze durch COVID-19-Rückstellungsmöglichkeiten sichern Stellungnahme des Regierungsrates

1. Vorstosstext

Der Regierungsrat wird beauftragt, den Unternehmen die Möglichkeit zu geben, in ihren Jahresrechnungen 2019 eine Sonderrückstellung für die Corona-Pandemie vorzunehmen.

2. Begründung

Dieser dringliche Auftrag will den im Kanton Solothurn steuerpflichtigen Unternehmen erlauben, in ihren Jahresrechnungen 2019 eine steuerlich abzugsfähige Rückstellung für die Corona-Pandemie vorzunehmen. Damit wird es den Unternehmen ermöglicht, die drastischen und unverschuldeten Ereignisse risikokonform zu absorbieren und damit ihre Struktur und Arbeitsplätze zu erhalten.

Gerade zu Beginn des Jahres 2020 hat die Corona-Pandemie die Schweizer Wirtschaft insgesamt erfasst. Nicht nur in Ausnahmefällen wurden die Gewinne, welche Unternehmen im Jahr 2019 gemacht haben, insgesamt von den Ereignissen im Februar und von den Entscheiden des Bundesrates im März 2020 aufgezehrt. Im Normalfall können Unternehmen in ihrer Jahresrechnung 2019 keine Ereignisse verbuchen, die erst im Jahr 2020 eintreffen. Doch mittels Rückstellungen ist es möglich, diese massiven Veränderungen vorwegzunehmen.

Obwohl die Weltgesundheitsorganisation (WHO) COVID-19 erst am 11. März zur Pandemie erklärt hat, wurde bereits im Dezember 2019 über das neuartige Virus berichtet. Hätten die chinesischen Behörden schneller und transparenter informiert, hätten unsere KMU auf regulärem Weg entsprechende Rückstellungen vornehmen können.

Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (KKF) spricht sich gegen die rückwirkende Bildung einer ausserordentlichen Rückstellung aus. Das alleinige Argument sind die möglichen Steuerausfälle. Demgegenüber erlauben die Kantone Aargau, Thurgau, Wallis und Zug die Bildung einer ausserordentlichen Rückstellung im Zusammenhang mit COVID-19 in den Jahresrechnungen für das Jahr 2019.

Dieser dringliche Auftrag fordert eine solche Massnahme für den Kanton Solothurn. Unternehmen, die behördlich geschlossen wurden oder aufgrund COVID-19 nach nachweislich massiven Umsatzeinbrüchen in grosse Schwierigkeiten geraten sind, können eine ausserordentliche Rückstellung für die Steuerperiode 2019 bilden.

Der Maximalbetrag der Rückstellung soll wie im Kanton Aargau CHF 250'000 betragen, d.h. bei juristischen und natürlichen Personen berechtigt maximal ein Gewinn von CHF 1 Mio. zur vollen Rückstellung von 25%. Mit der prozentualen Begrenzung von 25% des steuerbaren Gewinns wird in etwa ein Quartalsgewinn abgedeckt.

Gemäss Rechnung 2019 verzeichnet der Kanton Solothurn einen Ertragsüberschuss von CHF 101,9 Mio. Im Vergleich zur Rechnung 2018 wurden CHF 15,5 Mio. mehr kantonale Steuern (Nachlasssteuern, NP, JP) eingenommen. Die Parameter der Sonderrückstellung sollen so ausgestaltet werden, dass sie diesen Mehrertrag von kantonalen Steuern im 2019 im Vergleich zur Rechnung 2018 nicht übersteigen.

Der Kanton Aargau rechnet bei Gewinnsteuern für juristische Personen von CHF 320 Mio. mit einem Minderertrag von maximal CHF 10 Mio., bei den selbständig Erwerbenden noch einmal mit maximal CHF 10 Mio. Der Kanton Solothurn nahm 2019 von juristischen Personen (ohne Anrechnung Vorjahre) CHF 96 Mio. ein. Im Verhältnis würde die Massnahme den Kanton Solothurn (AG/SO im Verhältnis 3:1) also insgesamt maximal CHF 6 Mio. bis CHF 7 Mio. kosten, was angesichts der ausserordentlichen Situation sicher zu verkraften wäre. Ob und wie die Rückstellungen auch für die Veranlagung der Gemeindesteuern berücksichtigt werden sollen, steht dem Regierungsrat frei.

Da es sich um eine Periodenverschiebung handelt, ist die steuerrechtlich akzeptierte Rückstellung zwingend im Geschäftsjahr 2020 erfolgswirksam aufzulösen oder zweckentsprechend zu verwenden.

Im Steuerrecht gilt das Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz. Sollte die Jahresrechnung 2019 bereits abgeschlossen sein, soll ausnahmsweise in der Steuerbilanz eine Rückstellung geltend gemacht werden.

Werden juristische und natürliche Personen vor offizieller Bekanntgabe der Rückstellungspraxis rechtskräftig veranlagt, soll eine Corona-Rückstellung mittels Revisionsgesuch beantragt werden können.

3. Dringlichkeit

Der Kantonsrat hat am 6. Mai 2020 die Dringlichkeit beschlossen

4. Stellungnahme des Regierungsrates

4.1 Vorbemerkungen

4.1.1 Handelsrechtliche Aspekte

Die Sorge um eine Ausbreitung der Lungenkrankheit Covid-19 (Coronavirus disease 2019) und der in der Folge vom Bundesrat verfügte teilweise Shutdown hat enorme Auswirkungen auf grosse Teile der Wirtschaft. Das Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO) geht unterdessen davon aus, dass das BIP im Jahr 2020 einen Rückgang von 6,7% erleiden wird¹. Die gesamtwirtschaftlichen Folgen der Covid-19-Pandemie können auch Folgen für die Rechnungslegung nach Obligationenrecht (OR) haben.

Für die Berücksichtigung in der Handelsbilanz (etwa für Rückstellungen im Zusammenhang mit der Unmöglichkeit Kundenbestellungen auszuführen) gilt es dabei zu unterscheiden zwischen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, deren Ursache am Bilanzstichtag bereits bestand, und solchen, deren auslösende Ursache erst nach dem Bilanzstichtag eintritt. Besteht die Ursache für ein Ereignis bereits am Bilanzstichtag, so ist das Ereignis in der Jahresrechnung des abgelaufenen Geschäftsjahres buchungspflichtig, wenn das Unternehmen nach dem Bilanzstichtag zusätzliche Informationen dazu erhält. Tritt die auslösende Ursache erst nach dem Bilanzstichtag ein, wird das Ereignis grundsätzlich nicht in der Jahresrechnung erfasst, ist aber im Anhang ausweis-pflichtig (Handbuch der Wirtschaftsprüfung, „Buchführung und Rechnungslegung“ [2014], IV.5.16.1).

Nach heutigem Wissensstand wurden erste Fälle von Infektionen mit dem Virus Sars-Cov-2 im Dezember 2019 bekannt. Eine deutliche Ausweitung des Coronavirus fand erst im Januar 2020 statt. Für die Schweiz weiter verschärft hat sich die Lage mit der Einschätzung und dem Entscheid des Bundesrats vom 28. Februar 2020, die Situation als besondere Lage gemäss Epidemie-

¹ Medienmitteilung des Staatssekretariats für Wirtschaft (SECO) vom 23. April 2020

gesetz einzustufen und Grossveranstaltungen temporär zu verbieten. Der Bundesrat hat sodann mit der Verordnung 2 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19) vom 13. März 2020¹ einen teilweisen Shutdown der Wirtschaft verfügt.

Das globale Auftreten des Coronavirus mit seinen Folgen für die Gesamtwirtschaft stellt aus handelsrechtlicher Sicht ein nicht buchungspflichtiges Ereignis vor dem Bilanzstichtag vom 31. Dezember 2019 dar. Rückstellungen für Risiken oder absehbare Verluste, welche sich für die Unternehmen aus der Corona-Pandemie ergeben, sind handelsrechtlich aus Sicht der korrekten Handhabung der Vorschriften zur Rechnungslegung unzulässig.

4.1.2 Steuerrechtliche Aspekte

Mit Rückstellungen im steuerlichen Sinn werden Aufwendungen, Verluste oder Verpflichtungen, welche in der laufenden Geschäftsperiode tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursacht wurden, in der Höhe aber noch unbestimmt sind, und erst in einer späteren Steuerperiode geldmässig verwirklicht werden, angerechnet (§§ 34 Abs. 1 Bst. a, 35^{bis} Abs. 1 u. 92 Abs. 1 Bst. b StG). Eine Abweichung vom Verursachungsprinzip würde im Ergebnis zu einem Verlustrücktrag führen, welcher gesetzlich nicht vorgesehen ist. Da die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie im letzten Jahr noch nicht absehbar waren, wären im letzten Geschäftsjahr auch kaum Verpflichtungen in diesem Zusammenhang eingegangen worden. Diesbezügliche Wertberichtigungen und Rückstellungen sind bei korrekter steuerrechtlicher Betrachtung geschäftsmässig unbegründet und wären als Gewinn zu besteuern, wenn sie verbucht würden. Dabei ist ausschlaggebend, was wirklich bekannt war und nicht was hätte bekannt sein können. Dies gilt auch für zusätzliche Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, welche gestützt auf Art. 960a Abs. 4 OR sowie Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gebildet worden sind.

4.1.3 Revision von bereits rechtskräftigen Veranlagung

Eine Praxisänderung stellt keinen Revisionsgrund im Sinne von § 165 Abs. 1 StG dar, weshalb die Steuergesetze bei Veranlagungen, die bereits in Rechtskraft erwachsen sind, keine im Nachhinein noch gebuchte Rückstellung mehr zulassen.

4.1.4 Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz im Steuerrecht

Die zivilrechtliche Bilanz- und Bewertungsgrundsätze sind grundsätzlich auch für das Steuerrecht verbindlich (§ 91 Abs. 1 StG). Steuerrechtlich darf und muss deshalb lediglich bei offenkundigen, ins Auge springenden Verstössen gegen zwingendes Handelsrecht von einer von der Revisionsstelle geprüften und von der GV genehmigten Handelsbilanz abgewichen werden. Abweichungen finden somit nur aufgrund von (verletzten) steuerrechtlichen Vorschriften statt. Die so korrigierte Handelsbilanz bezeichnet man als Steuerbilanz. Rechtlich nicht zulässig wäre es nun, Rückstellungen in der Steuerbilanz zuzulassen, die in der Handelsbilanz gar nicht vorgesehen sind. Rückstellungen könnten steuerrechtlich rückwirkend nur zugelassen werden, wenn die Handelsbilanz entsprechend berichtigt, falls notwendig neu testiert und von der GV neu beschlossen wird und dem Steueramt eine neue Steuerdeklaration eingereicht würde. Dies wäre aber nur möglich, wenn die Veranlagung noch nicht rechtskräftig ist (vgl. Ziffer 4.1.3).

4.1.5 Schonung der Liquidität durch Anpassung des provisorischen Bezugs 2020

Unternehmen, die aufgrund der Auswirkungen des Corona-Virus mit spürbaren Gewinnrückgängen oder gar Verlusten im Geschäftsjahr 2020 rechnen, können zur Schonung ihrer Liquidität eine Anpassung des provisorischen Steuerbezugs 2020 verlangen und diesen damit zeitnah

¹ SR 818.101.24

auf das zu erwartende tiefere Geschäftsergebnis 2020 ausrichten lassen. Das kantonale Steueramt hat am 23. März 2020 ein Merkblatt¹ erlassen, das weitere Auskünfte gibt. Daher hätte die Anerkennung einer Sonderrückstellung per 31. Dezember 2019 keinen Einfluss auf die Liquidität im laufenden Geschäftsjahr 2020, da sich die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie im Geschäftsergebnis 2020 niederschlagen werden und im provisorischen Bezug 2020 zeitnah berücksichtigt werden können.

4.1.6 Möglichkeit des Verlustvortrags als Krisenhilfe

Das Steuerrecht kennt ein wichtiges Instrument, das Selbständigerwerbenden sowie Kapitalgesellschaften und Genossenschaften bei schlechtem Geschäftsgang hilft. Gemäss §§ 37 Abs. 1 u. 96 Abs. 1 StG können Verluste eines Geschäftsjahres, soweit sie für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns nicht in diesem Jahr haben berücksichtigt werden können, auf die folgenden sieben Jahre vorgetragen werden, bis sie entweder gänzlich erfolgswirksam verrechnet sind oder nach dem siebten Jahr endgültig verfallen. Der Verlustvortrag über sieben Steuerperioden ist ein wichtiges Instrument, Unternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten, wieder nachhaltig gesunden zu lassen.

4.2 Würdigung des Auftrags

4.2.1 Rechtmässigkeit der Umsetzung

Der Auftrag verlangt die steuerliche Zulassung von Rückstellungen für Unternehmen, die das Geschäftsjahr am 31. Dezember 2019 abgeschlossen haben. Dabei sollen die Unternehmen Ausfälle aufgrund eines Umsatzrückgangs im Jahr 2020, der durch die Covid-19-Pandemie verursacht wurden, die Ausfälle mit Wirkung für die Steuerperiode 2019 absorbieren können, damit ihre Struktur und Arbeitsplätze erhalten bleiben. Die Rückstellungen sollen auf 250'000 Franken sowie 25% des Gewinns beschränkt werden.

Wie unter 4.1.1 und 4.1.2 aufgezeigt, können Rückstellungen im Einklang mit dem Rechnungslegungsrecht (vgl. Art. 960e Abs. 2 OR) nur gebildet werden, wenn ein konkretes und vergangenes Ereignis, einen Mittelabfluss im künftigen Geschäftsjahr erwarten lässt. Dieses Ereignis muss sich vor dem Bilanzstichtag manifestiert haben. Wie oben festgestellt, ist dies bei der Covid-19-Pandemie und den damit zusammenhängenden Folgen für die Gesamtwirtschaft gerade nicht der Fall. Auch können Rückstellungen nicht einfach in der Erfolgsrechnung vorgenommen werden mit dem Ziel, den Gewinn zu reduzieren. Die Bildung von Rückstellungen dient dem Zweck, dem laufenden Geschäftsjahr einen effektiven oder wahrscheinlich eintretenden Aufwand oder Verlust gewinnmindernd anzurechnen, der erst im nächsten Jahr geldmässig verwirklicht wird. Die Rückstellung darf denn auch nicht den Betrag übersteigen, mit dessen Beanspruchung nach den Umständen und nach pflichtgemässer Schätzung dereinst ernsthaft gerechnet werden muss.

Es ist folglich gestützt auf das Rechnungslegungsrecht und auf das geltende Steuerrecht nicht zulässig, Rückstellungen ausserhalb der genannten Bedingungen, ursachenfrei zuzulassen. Auf der anderen Seite wäre es aber auch nicht zulässig, Rückstellungen, die nach dem Rechnungslegungsrecht zulässig und steuerlich begründet sind, betragsmässig zu beschränken.

Die Umsetzung des Auftrags im Rahmen einer Teilrevision des kantonalen Steuergesetzes wäre aufgrund der Dringlichkeit des Vorhabens nicht zielführend. Auch verstiesse die Änderung gegen geltendes Bundesrecht (Art. 10 Abs. 1 Bst. b StHG). Gestützt auf § 79 Abs. 4 KV können wir bei erhöhter Dringlichkeit Notrecht in der Form von Verordnungen erlassen, um eingetretenen oder unmittelbar drohenden Störungen der öffentlichen Ordnung und Sicherheit sowie sozialen

¹ <https://so.ch/verwaltung/finanzdepartement/steueramt/aktuell/>

Notstände zu begegnen. Solche Verordnungen sind sofort durch den Kantonsrat genehmigen zu lassen und fallen spätestens ein Jahr nach Inkrafttreten dahin.

Die Anwendung von Notrecht durch die Exekutive ausserhalb des ordentlichen Rechtsetzungsprozesses ist nur in der von der Kantonsverfassung umrissenen Notsituation unter grösster Zurückhaltung gerechtfertigt. Die Massnahme muss zudem sachlich geeignet sein, um – wie hier gefordert – einen drohenden sozialen Notstand abzuwenden. Zudem muss sie verhältnismässig sein. Wie unter Ziffer 4.1.5 aufgezeigt, können Unternehmen zur Schonung ihrer Liquidität den provisorischen Bezug 2020 anpassen lassen. Weiter geben die geltenden Bestimmungen in §§ 37 Abs. 1 u. 96 Abs. 1 StG Unternehmen die Möglichkeit, mit einem erfolgswirksamen Vortrag von Verlusten über sieben Steuerperioden über einen schlechten Geschäftsgang hinwegzukommen. Schliesslich muss berücksichtigt werden, dass diese Massnahme nur Unternehmen nützen würde, die im Geschäftsjahr 2019 einen steuerbaren Gewinn erwirtschaftet haben. Diejenigen Unternehmen, die einen Verlust auswiesen, können von dieser Massnahme nicht profitieren. Es ist fraglich, ob gerade jene Unternehmen, die einen Gewinn ausweisen auf diese Notmassnahme tatsächlich angewiesen sind. Wir bezweifeln dies und gehen davon aus, dass die Massnahme Mitnahmeeffekte auslösen würde.

4.2.2 Finanzielle Auswirkungen

Würde die Rückstellung gewährt, führte dies bei den juristischen Personen im Gegensatz zum Kanton Aargau zu definitiven Steuerausfällen. Grund dafür ist die Steuersatzreduktion per 1. Januar 2020 im Rahmen der Umsetzungsvorlage der Unternehmenssteuerreform STAF von 8,5% auf 5% bei Gewinnen über 100'000 Franken. Bei Gewinnen bis 100'000 Franken würde sich zumindest ein Steueraufschub einstellen. Sollten Verluste, die dank der Rückstellung grösser ausfallen, über den 31. Dezember 2020 hinaus vorgetragen werden, wären weitere definitive Ausfälle die Folge, da ab 1. Januar 2021 ein Steuersatz von 4,7%, ab 1. Januar 2022 einer von 4,4% gilt.

Gemäss Berechnungen des kantonalen Steueramtes resultierte für die Steuerperiode 2019 ein definitiver Steuerausfall von knapp 8 Mio. Franken, hinzu kämen weitere gut 3 Mio. Franken, die zumindest temporärer Natur wären (Gewinn bis 100'000 Franken). Insgesamt betrüge die Steuereinbusse gut 11 Mio. Franken, allein für Kapitalgesellschaften. Rund 8 Mio. Franken wären definitiv verloren. Je nach Gewinnentwicklung ab dem Jahr 2020 und der damit verbundenen Möglichkeit der Verlustverrechnung verschieben sich die Steuererträge entsprechend in spätere Jahre.

Die Umsetzung des Auftrags hätte auch direkte Auswirkungen auf die Einwohner- und Kirchengemeinden. Es ist uns nicht möglich, diese Auswirkungen zu unterbinden, wie dies der Auftrag suggeriert. Die Gemeinden erheben gemäss § 253 Abs. 1 StG die Gemeindesteuern in Prozenten der ganzen bzw. einfachen Staatssteuer. Mindererträge bei den einfachen Staatssteuern haben direkte Auswirkungen auf die Steuererträge der Einwohner- und Kirchengemeinden. Die Steuereinbusse für die Einwohnergemeinden würde rund 13 Mio. Franken betragen (durchschnittlicher Steuerfuss von 118%). Für die Kirchengemeinden würde sie rund 2 Mio. Franken betragen (durchschnittlicher Steuerfuss von 19%).

4.3 Ergebnis

Die steuerliche Anerkennung von Corona-Sonderrückstellungen per 31. Dezember 2019 hätte im System des Pränumerandobezugs kaum günstige Effekte auf die Liquidität der in den Kalenderjahren 2020 und 2021 endenden Geschäftsjahre. Dagegen können Verluste als Folge der wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie im provisorischen Bezug 2020 berücksichtigt werden. Ausserdem können die Reinverluste aus dem durch die Pandemie besonders betroffenen Geschäftsjahr 2020 gesetzeskonform in spätere Steuerperioden vorgetragen und während sieben Jahren mit Reingewinnen dieser Jahre verrechnet werden.

Aufgrund dieser Feststellungen sehen wir keine genügende Grundlage für eine notrechtliche Verordnung, die die geforderten Rückstellungen entgegen der geltenden gesetzlichen Bestimmungen des Kantons und des Bundes zulassen würden.

Nicht zuletzt müssen wir auch auf Umsetzungsprobleme hinweisen. Wenn nebst den Kantonen Aargau, Wallis, Zug und Thurgau auch noch der Kanton Solothurn die Rückstellungen zuliesse, wäre dies noch bei weitem nicht die Mehrheit der Kantone. Immerhin hat nach unserem Kenntnisstand die überwiegende Mehrheit der Kantone und der Bund die Rückstellungen als nicht rechtmässig und als nicht zielführend beurteilt. Aufgrund der interkantonalen Steuerauscheidung wäre es jedoch sinnvoll, wenn das Zulassen von Sonderrückstellungen einheitlich in der ganzen Schweiz geregelt würde. Die Eidg. Steuerverwaltung hat mit Schreiben vom 8. April 2020 die kantonalen Steuerverwaltungen darüber in Kenntnis gesetzt, dass der Bund Rückstellungen aufgrund der Covid-19-Pandemie nicht anerkennen würde und entsprechende Aufrechnungen bei der direkten Bundessteuer verlange. Die Rückstellungen könnten also nur mit Wirkung für die kantonalen und kommunalen Gewinnsteuern angewendet werden. Bei der direkten Bundessteuer könnten die Rückstellungen nicht zugelassen werden.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass viele solothurnische Unternehmen ihre Jahresrechnungen 2019 bereits abgeschlossen und von der GV genehmigt haben. Ein grosser Teil dieser Unternehmen wird aufgrund der vom Verwaltungsrat definierten Bilanz-, Bewertungs- und Abschreibungsgrundsätze keine solchen Rückstellungen – auch nicht im Nachgang - bilden dürfen, da die definierten Rechnungslegungsnormen (OR, IFRS, US-GAAP, SWISS GAAP FER) verletzt würden. Selbst wenn eine Unternehmung im Nachgang eine solche Rückstellung einbuchen würde, was bei internationalen und börsenkotierten Gesellschaften gar nicht mehr möglich ist, stehen zusätzliche Kosten (Anpassung Jahresrechnung, evtl. Revisionskosten, Kosten für die Wiederholung der Generalversammlung, evtl. Steuerberatungskosten, neue Steuerdeklaration) entgegen, welche im Sinne der Steuerersparnis abgewogen werden müssten. Es muss deshalb davon ausgegangen werden, dass viele Unternehmen keine solchen Rückstellungen nachträglich einbuchen würden, was den sog. Mitnahmeeffekt zusätzlich unterstreicht. Dies führt aber wiederum zu einer rechtsungleichen Behandlung bei den solothurnischen Steuersubjekten, was vermieden werden muss. Der Geschäftsbericht ist zudem gemäss Art. 958 Abs. 3 OR innert 6 Monaten vom zuständigen Organ zu genehmigen (Ordnungsvorschrift). Die notwendigen rechtlichen Grundlagen dürften frühestens im Juli 2020 vorliegen, so dass auch aus Zeitgründen viele Unternehmen auf die Bildung einer solchen Rückstellung verzichten müssten, da der administrative Aufwand sehr hoch wäre und die zeitgerechte Umsetzung nicht in jedem Fall gewährleistet wäre.

5. Antrag des Regierungsrates

Nichterheblicherklärung.



Andreas Eng
Staatsschreiber

Vorberatende Kommission

Finanzkommission

Verteiler

Finanzdepartement
Steueramt (20)
Aktuarin FIKO
Parlamentdienste
Traktandenliste Kantonsrat