

Sind COVID-19-bedingte Aufwendungen und Erträge ausserordentlich?

Die Corona-Pandemie ist als Ereignis in vielerlei Hinsicht ausserordentlich. Ob aber Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit COVID-19 in der Erfolgsrechnung als Teil des ausserordentlichen Ergebnisses ausgewiesen werden können, ist in Abhängigkeit der anwendbaren Rechnungslegungsnormen sowie anhand enger Kriterien zu beurteilen.



Silvan Loser

Unter IFRS ist der Ausweis von ausserordentlichen Aufwendungen und Erträgen in der Erfolgsrechnung oder im Anhang explizit untersagt (IAS 1.87). Demgegenüber kennen FER und OR ausserordentliche Positionen. Unter FER gelten Aufwendungen und Erträge als ausserordentlich, welche

im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit äusserst selten anfallen und die nicht voraussehbar waren (FER 3/22). In ähnlicher Weise gelten unter OR ungewöhnliche, in der Regel einmalige oder mit dem Geschäftsgang nicht ohne Weiteres zusammenhängende Vorgänge als ausserordentlich (BBI 2008, 1707). Obschon die Definitionen gemäss FER und OR nicht direkt identisch sind, bestehen in diesem Bereich in der Praxis kaum substantielle Unterschiede zwischen den beiden Regelwerken.

Spezifische Guidance für Swiss GAAP FER und OR

Die Corona-Pandemie hat als Ereignis per se zweifelsohne ausserordentlichen Charakter, da eine Pandemie von diesem Ausmass äusserst selten auftritt, entsprechend ungewöhnlich ist und nicht voraussehbar war. Dennoch können in der Jahresrechnung nicht einfach sämtliche mit COVID-19 mehr oder weniger zusammenhängende Aufwendungen und Erträge im ausserordentlichen Ergebnis ausgewiesen werden. Vielmehr muss die entsprechende Einordnung aus Gründen der Konsistenz und Stetigkeit auf möglichst objektiven Kriterien beruhen.

Gemäss Meinung von EXPERTsuisse können vor diesem Hintergrund spezifische Aufwendungen/Erträge im Zusammenhang mit COVID-19 als ausserordentlich qualifizieren, wenn kumulativ die in Abbildung 1 aufgeführten Bedingungen eingehalten sind.

Die genannten beiden Bedingungen gelten wortgleich sowohl für FER- wie auch für OR-Zwecke. Sie wurden von der Kommission für Rechnungslegung in enger Abstimmung mit der Kommission für True and Fair View Accounting erarbeitet und in beiden Gremien verabschiedet.

Gemäss Bedingung 1 muss ein direkter Zusammenhang zwischen dem Aufwand/Ertrag und den staatlich verordneten resp. empfohlenen Massnahmen zur Eindämmung der Pandemie bestehen. Ein indirekter Zusammenhang, wie etwa bei einem COVID-19-bedingten Ausfall eines Kunden, genügt hier demnach nicht. Mit dem Wort «unmittelbar» wird weiter ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Aufwand/Ertrag und staatlicher Massnahme impliziert.

Gemäss Bedingung 2 ist verlangt, dass der Aufwand resp. Ertrag ohne die Corona-Krise nicht angefallen wäre, es sich also um zusätzlichen Aufwand/Ertrag handelt. Die Ergänzung in Klammern «(inkl. COVID-19-bedingte zusätzliche Abschreibungen/Wertberichtigungen)» war notwendig, um etwa auch die ausserordentliche Wertberichtigung eines Modegeschäfts abzudecken, welches die Frühjahrskollektion infolge der verordneten Ladenschliessungen nicht verkaufen konnte. Der entstandene Wertbe-

Kumulativ zu erfüllende Bedingungen für die Klassifizierung von COVID-19-bezogenem Aufwand/Ertrag im ausserordentlichen Ergebnis

1. Der Aufwand/Ertrag ist direkte, unmittelbare Folge von Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Ausbreitung, insbesondere wenn diese Massnahmen staatlich verordnet/empfohlen sind.
- und**
2. Es handelt sich um zusätzlichen Aufwand/Ertrag, der im normalen Geschäftsverlauf ohne Corona-Krise nicht angefallen wäre (inkl. COVID-19-bedingte zusätzliche Abschreibungen/Wertberichtigungen).

Abbildung 1: Spezifische Guidance für Swiss GAAP FER und OR

richtigungsaufwand ist in diesem Fall nicht zusätzlich, da der Aufwand auch bei regulärem Verkauf der Kollektion entstanden wäre (dann einfach in Form von normalem Warenaufwand).

Bezüglich Klassifizierung von Aufwendungen/Erträgen als ordentlich oder ausserordentlich besteht grundsätzlich kein Wahlrecht, da ausserordentliche Posten der Erfolgsrechnung Teil der Mindestgliederung sind (FER 3/7 und 3/8 resp. Art. 959b Abs. 2 und Abs. 3 OR). Allerdings gilt es zu berücksichtigen, dass hier in der Praxis schwierige Ermessensentscheide notwendig sein können und ein Ereignis mit den entsprechenden Aufwendungen und Erträgen im Zweifelsfall als Teil des ordentlichen resp. betrieblichen Ergebnisses zu klassifizieren sein wird. Gemäss EXPERTsuisse ist deshalb zwar im Einzelnen zu begründen, wenn ein Posten als ausserordentlich erfasst wurde, nicht jedoch, wenn dies nicht der Fall ist. Aufgrund des in beiden Regelwerken geltenden Wesentlichkeitsgrundsatzes (FER RK/29 resp. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4 OR) können unwesentliche Posten von einer solchen Analyse generell ausgenommen werden. Es ist allerdings als nicht sinnvoll anzusehen, insgesamt unwesentliche Ereignisse im ausserordentlichen Ergebnis zu präsentieren.

Mit dem Übergang in eine «neue Normalität» werden auch verschiedene im In- und Ausland angeordnete Massnahmen ihren notrechtlichen resp. ausserordentlichen Charakter verlieren. Entsprechend sind die vorerwähnten Grundsätze laut EXPERTsuisse vorerst insbesondere für Jahresabschlüsse anzuwenden, welche den Zeitraum der notrechtlichen Phase der Corona-Krise teilweise oder ganz beinhalten. Die Frage des ausserordentlichen Charakters von COVID-19-spezifischen Aufwendungen/Erträgen wird für folgende Abschlüsse jeweils neu zu beurteilen sein.

Unabhängig von der Einordnung von Aufwendungen und Erträgen als ausserordentlich stellt sich für das bilanzierende Unternehmen die Frage, welche (zusätzlichen)

Erläuterungen zu einzelnen Posten der Jahresrechnung für die Abschlussadressaten notwendig sind, um die finanziellen Auswirkungen der Corona-Pandemie auf das Unternehmen zu verstehen (FER RK/5 und 6/2 resp. Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR). Wesentliche Einflüsse von COVID-19 sind gemäss Meinung EXPERTsuisse zu erläutern, unabhängig davon, ob diese als ordentlich oder ausserordentlich ausgewiesen werden.

Ausgewählte illustrative Beispiele

Abbildung 2 zeigt in der linken Spalte eine Auswahl typischer Kategorien und Beispiele von Geschäftsvorfällen, welche in Zusammenhang mit der Corona-Krise stehen. In der rechten Spalte wird auf Basis der Kriterien in Abbildung 1 eine Beurteilung vorgenommen, ob der entsprechende Geschäftsvorfall als ausserordentlich qualifiziert oder nicht. Es gilt zu beachten, dass eine solche Beurteilung vielfach nicht trennscharf ist und daher immer auch eine einzelfallspezifische Betrachtung notwendig ist.

Quellenverzeichnis:

- EXPERTsuisse, Fachmitteilung vom 7. Juli 2020: COVID-19-Pandemie – Überlegungen zur Erfassung von Aufwendungen und Erträgen im ausserordentlichen Ergebnis unter Swiss GAAP FER; abrufbar unter <https://www.expertsuisse.ch/news-newsarchiv>
- EXPERTsuisse, Ausgewählte Fragen und Antworten zum OR-Rechnungslegungsrecht, Frage 11 d)

Weiterführende Literatur:

- KPMG, Rechnungslegung und COVID-19: FAQ; abrufbar unter [kpmg.ch/covid19](https://www.kpmg.ch/covid19)

Silvan Loser, Dr. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner KPMG, Head of DPP Swiss Accounting (Schweizer Obligationenrecht / Swiss GAAP FER), silvanloser@kpmg.com

Geschäftsvorfall / Position	Beurteilung des Verfassers
Lieferungen und Leistungen	
Debitorenausfälle/Erhöhung Delkrederer infolge Verschlechterung Fälligkeitsstruktur	Es handelt sich um ordentlichen Betriebsaufwand. COVID-19-Auflagen beeinflussen die Zahlungsfähigkeit der Schuldner nur indirekt. Abhängig von den vorhandenen Liquiditätsreserven/Kreditlinien ergibt sich für einzelne Schuldner unter Umständen trotz Auflagen keine Beeinträchtigung der Zahlungsfähigkeit.
Konventionalstrafen infolge Lieferverzögerungen	Ein Ausweis im ausserordentlichen Ergebnis ist möglich, wenn die Lieferverzögerung auf staatliche Massnahmen (z.B. Betriebs- oder Grenzschiessung) zurückzuführen ist. Wenn die Lieferverzögerung hingegen durch freiwillige Betriebsschiessungen oder betriebliche Probleme (z.B. Krankheitsfälle) bedingt ist, hat der Ausweis im ordentlichen Ergebnis zu erfolgen.
Versicherungsentschädigungen für Betriebsunterbrüche (z.B. abgesagte Messe in Hong Kong)	Falls der Betriebsunterbruch staatlich angeordnet war (z.B. Verbot von Veranstaltungen von mehr als 1000 Personen), kann der Ausweis im ausserordentlichen Ergebnis vorgenommen werden. Falls der Betriebsunterbruch ohne behördliche Anordnung erfolgt ist (z.B. Absage einer Messe, weil ökonomisch nicht mehr rentabel), handelt es sich um einen sonstigen betrieblichen Ertrag. Sofern der Ertrag als ausserordentlich qualifiziert, können auch damit zusammenhängende Aufwendungen als ausserordentlich ausgewiesen werden (z.B. Ausbuchung aktivierter Vorleistungen).

Geschäftsvorfall / Position	Beurteilung des Verfassers
Lieferungen und Leistungen (Fortsetzung)	
Realisierte Gewinne / Verluste aus Cash Flow Hedges infolge von Stornierungen	Wenn die Stornierung direkt mit einer Lieferverzögerung infolge von staatlich verordneten Massnahmen zusammenhängt, kann der realisierte Erfolg aus dem Settlement des Sicherungsinstruments im ausserordentlichen Ergebnis erfasst werden, ansonsten im ordentlichen Ergebnis.
Personal	
Freiwillige Bezahlung von 100% Lohn trotz Kurzarbeit (Differenz zu Kurzarbeitsentschädigung, z.B. auch für Löhne > CHF 148'200)	Da es sich nicht um Zusatzaufwand handelt und die Ausrichtung des vollen Lohns auf freiwilliger Basis erfolgt, sind diese Leistungen im ordentlichen Personalaufwand zu erfassen.
Löhne von zusätzlich eingestelltem Temporärpersonal infolge krankheitsbedingter Ausfälle	Bei der Einstellung von zusätzlichem Personal handelt es sich nicht um eine behördliche Verpflichtung, sondern um einen unternehmerischen Entscheid. Entsprechend stellen diese Löhne ordentlichen Personalaufwand dar.
Miete	
Mietaufwendungen während Zeit der angeordneten Betriebsschliessung	Die Mietaufwendungen wären auch ohne Betriebsschliessung angefallen und stellen somit keinen zusätzlichen Aufwand dar. Ein Ausweis im ausserordentlichen Ergebnis ist damit nicht möglich.
Ausserordentlicher Rabatt auf vertraglich geschuldeter Miete	Wenn der Rabatt durch den Vermieter freiwillig gewährt wurde, ist dieser als Reduktion des Mietaufwandes zu erfassen (temporäre Vertragsänderung). Bei staatlich verordneten Reduktionen kann der Ausweis im ausserordentlichen Ergebnis erfolgen.
IT	
Homeoffice Equipment mit Anschaffungskosten unter Aktivierungsuntergrenze (Bildschirme, Drucker, Scanner etc.)	Es handelt sich um Zusatzaufwand aufgrund behördlicher Empfehlungen / Vorgaben (Social distancing), so dass ein Ausweis im ausserordentlichen Ergebnis möglich ist.
Anpassung IT-Infrastruktur (Remote Access, Videoconferencing-Tools etc.)	Vgl. oben Homeoffice.
Cyber-Security-Massnahmen zur Absicherung Homeoffice-Lösung	Vgl. oben Homeoffice.
Abschreibungen und Wertbeeinträchtigungen	
Wertberichtigung von Beteiligungen infolge angepasster Businesspläne (Berücksichtigung Betriebsunterbrüche, tiefere Nachfrage etc.)	Eine Erfassung als ausserordentlicher Aufwand ist nur möglich, wenn der Wertberichtigungsbedarf direkt auf COVID-19-Massnahmen zurückzuführen ist (z.B. tieferer DCF-Wert aufgrund tieferer Cash Flows während des Lockdowns bei ansonsten unverändertem Businessplan).
Abschreibung Maschinenpark während Betriebsunterbruch	Die Abschreibung stellt keinen Zusatzaufwand dar, da der Maschinenpark auch sonst abgeschrieben werden müsste. Es ist nicht gestattet, die planmässige Abschreibung von Anlagevermögen auszusetzen, das aufgrund staatlicher Massnahmen vorübergehend nicht genutzt werden kann (ausser bei leistungsbezogener Abschreibung). Allerdings kann der planmässige Abschreibungsbetrag aufgrund einer Überprüfung der Nutzungsdauer und / oder des Restwerts gegebenenfalls ändern.
Wertberichtigung auf Warenvorräten, die infolge angeordneter Betriebsschliessung nicht oder nur zum Teil verkäuflich sind (z.B. Frühlingskollektion in Modegeschäft)	Falls der Wertberichtigungsaufwand direkt auf staatlich angeordnete Betriebsschliessungen zurückzuführen ist, kann ein Ausweis im ausserordentlichen Ergebnis erfolgen (namentlich etwa bei saisonalen oder verderblichen Produkten). Anhand geeigneter Unterlagen müsste hier nachgewiesen werden können, welcher Teil der Wertberichtigung effektiv als COVID-19-bedingt angesehen werden kann.
Sonstiges	
Zusätzliche Reinigungen / Desinfektionen	Es handelt sich um Zusatzaufwand aufgrund behördlicher Empfehlungen / Vorgaben, so dass ein Ausweis im ausserordentlichen Ergebnis möglich ist.
Schutzmaterial (Plexiglasscheiben, Desinfektionsmittel, Masken etc.)	Vgl. oben Reinigungen / Desinfektionen.

Abbildung 2: Illustrative Beispiele