

WENN ICH NICHT WEISS WOHN ...

Überlegungen zur Aktivierung von Vermögenswerten nach Art. 959 Abs. 2 OR

«Wenn ich nicht weiss wohin, buche ich in den Gewinn»: Ausgaben, die nicht als Vermögenswerte qualifizieren, werden als Aufwendungen in der Erfolgsrechnung erfasst. Art. 959 Abs. 2 OR stellt hier die Weiche mit vier von Vermögenswerten zu erfüllenden Kriterien. Diese eröffnen erhebliches bilanzpolitisches Potenzial; für eine sachgerechte Bilanzierung sind also ergänzende Überlegungen nötig.

1. WORUM GEHT ES?

Nach Art. 959 Abs. 2 des *Obligationenrechts* (OR) sind Ausgaben dann zu aktivieren und als Vermögenswert(e) zu bilanzieren, wenn die dort genannten Kriterien kumulativ erfüllt sind. Im Unterschied zu den anerkannten Standards oder zum Handelsrecht Deutschlands und Österreichs finden sich im OR keine spezifischen Bilanzierungsverbote oder Bilanzierungswahlrechte. Argumente, die gegen einen Ansatz sprechen – Steuerneutralität [1] des neuen OR oder das Vorsichtsprinzip [2] – sind schnell zur Hand. Es ist also davon auszugehen, dass nichts aktiviert wird, was nicht aktiviert werden muss. Auch die Revision wird mit diesem konservativen Ansatz wohl wenig Mühe haben.

Interessanter – dogmatisch wie praktisch – ist der umgekehrte, progressive Fall: Ein Unternehmen will Ausgaben aktivieren, die eben nicht eindeutig als Vermögenswert qualifizieren, beispielsweise um steuerliche Verlustvorträge vor deren Verfall zu nutzen oder eine Unterbilanz zu beseitigen. Dieser Kurzbeitrag stellt Überlegungen dazu an und skizziert praktische Anwendungsfälle.

2. OBLIGATIONENRECHT

Art. 959 Abs. 2 OR nennt vier Kriterien, die kumulativ erfüllt sein müssen, damit Ausgaben auch als Vermögenswerte qualifizieren:

«Als Aktiven müssen Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund

→ vergangener Ereignisse
→ über sie verfügt werden kann,
→ ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und
→ ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann.
Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden.»
(Aufzählungsgliederung durch die Autoren)

Es sind dies ein Ereignis in der Vergangenheit, die Verfügungsmacht, der wahrscheinliche Mittelzufluss sowie die Möglichkeit, den Wert verlässlich zu schätzen.

2.1 Vergangene Ereignisse. Nur hinreichend konkretisierte und die jeweilige Rechnungsperiode betreffende Sachverhalte – eben vergangene Ereignisse – dürfen in der Rechnungslegung abgebildet werden. Dies ist eigentlich klar, so dass dieses Kriterium kaum der Erwähnung bedarf. Die aktivierungsfähigen Ausgaben müssen im Geschäftsjahr angefallen sein. Der Ansatz von bereits in früheren Jahren verrechneten Aufwendungen ist ebenso ausgeschlossen wie der von nur geplanten Ausgaben.

2.2 Verfügungsmacht. Ob über einen Vermögenswert verfügt wird, kann nach rechtlichen wie wirtschaftlichen Kriterien beurteilt werden. In der OR-Rechnungslegung wird – auch wenn dies nicht ausdrücklich erwähnt ist – wohl auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen sein [3]. Dieses kann – braucht aber nicht – mit dem rechtlichen Eigentum zusammenfallen. Erforderlich ist daher eine Analyse der mit



TOBIAS HÜTTICHE,
PROF. DR., CVA,
WIRTSCHAFTSPRÜFER,
STEUERBERATER (D),
LEITER INSTITUT
FÜR FINANZMANAGEMENT,
HOCHSCHULE FÜR
WIRTSCHAFT FHNW, BASEL



EVELYN TEITLER-FEINBERG,
DR. OEC. PUBL., MITHERAUS-
GEBERIN IRZ-ZEIT-
SCHRIFT FÜR INTERNATIO-
NALE RECHNUNGSLEGUNG,
TEITLER CONSULTING,
ACCOUNTING +
COMMUNICATION, ZÜRICH,
CONSULTING@TEITLER.CH

dem Vermögenswert verbundenen Risiken, Chancen, Nutzen und Lasten: Wer trägt das Risiko seiner Wertverschlechterung, die Chance seiner erfolgreichen Verwendung. Diese Beurteilung ist bei einem klassischen Kauf natürlich einfach, bei komplexeren Transaktionen (Leasing, Contracting, Fac-

«An die Verlässlichkeit der Schätzung ist ein strenger Massstab anzulegen.»

toring) entsprechend aufwendiger. Auf die Bezeichnung des Vertrags kommt es dabei nicht an, sondern auf dessen wirtschaftliches Resultat: Liegt das wirtschaftliche Eigentum – wie beispielsweise beim Finanzierungsleasing – beim Leasingnehmer, so gilt dieser im bilanziellen Sinne als Erwerber des Leasingguts. Es ist bei ihm zu bilanzieren, abzuschreiben und die Leasingverpflichtung zu passivieren [4].

Dass keine bzw. keine geschützte Rechtsposition besteht, ist unschädlich: Erworbene Softwarelizenzen dürfen üblicherweise nicht weiter verkauft werden und sind dennoch zu aktivieren. Auch über eine nicht patentierte Technologie kann verfügt werden, sofern diese dokumentiert ist, schwierig zu kopieren ist und sich nicht nur in den Köpfen der Mitarbeitenden befindet.

2.3 Wahrscheinlicher Mittelzufluss. Wahrscheinlicher Mittelzufluss bedeutet nach den *International Financial Reporting Standards (IFRS)* «more likely than not» [5]. Mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50% muss angenommen werden, dass «Kasse gemacht» werden kann bzw. ein Netto-Mittelabfluss vermieden wird. Restriktiver sind die Swiss GAAP FER: So spricht das FER-Rahmenkonzept in Ziff. 15 von «voraussichtlichem Nutzen», was nach dem gängigen Sprachempfinden 50% unverkennbar übertrifft [6].

Praktische Fragen lassen sich mit Statistik jedoch nicht lösen. Bei Erwerb von Vermögensgegenständen stellen sich diese schon gar nicht. Hinter dem Kaufentscheid wird ein ökonomisches Kalkül vermutet, alles Weitere ist eine Ange-

legenheit der Folgebewertung. Auch bei noch nicht fertiggestellten, im Bau befindlichen Sachanlagen gilt dies; die vor Fertigstellung angefallenen Ausgaben sind zu aktivieren, auch wenn noch kein nutzbarer Vermögenswert vorhanden ist. Entsprechend wird man bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten argumentieren können: Wenn die Fertigstellung technisch realisierbar und beabsichtigt ist und auch die dafür erforderlichen Ressourcen vorhanden sind, wird auch ein wahrscheinlicher Mittelzufluss angenommen werden können.

2.4 Verlässliche Schätzung. Letztlich ist jeder Jahresabschluss nur eine Schätzung; ob man bei Nutzungsdauern, Restwerten, Delkredere oder Rückstellungen richtig lag, weiss man definitiv erst im Nachhinein. Insofern ist die Tatsache, dass man schätzen muss, kein Ausschlusskriterium. An die Verlässlichkeit der Schätzung ist ein strenger Massstab anzulegen. Allein wird dieses Kriterium dann erfüllt sein, wenn die Wahrscheinlichkeit eines Mittelzuflusses nachgewiesen werden kann. Dies gilt im Sinne des OR-Vorsichtsprinzips vermehrt bei den Vermögenswerten und weniger bei der Erfassung einer Rückstellung [7]. Das geht auch daraus hervor, dass gemäss Art. 960e Abs. 5 OR «nicht mehr begründete Rückstellungen» nicht aufgelöst werden müssen. Etwas anderes kann dann gelten, wenn mangelnde Planungstreue oder disruptive Veränderungen am Realitätsbezug der unternehmerischen Vorstellungen zweifeln lassen.

3. ERGÄNZENDE PRAKTISCHE ÜBERLEGUNGEN

Die vorstehenden Ausführungen werden nun um weitere Überlegungen ergänzt und auf drei praktisch bedeutsame Fallgruppen übertragen.

3.1 Bilanzierungsverbote. IFRS und Swiss GAAP FER benennen ausdrücklich Posten, die nicht aktiviert werden können (selbst erstellter Goodwill, Aus- und Weiterbildungsaufwendungen, Restrukturierungsaufwendungen, Aufwendungen für Grundlagen und angewandte Forschung, Gründungs- und Organisationsaufwendungen, selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kunden-

listen). Ein Teil der genannten Sachverhalte qualifizieren schon definitorisch nicht als Vermögenswerte, so dass ihre Erwähnung eigentlich überflüssig ist. Bei anderen mag man sich auch eine nähere Begründung wünschen. Allein bietet diese Aufzählung doch eine deutliche rote Linie, deren Verlauf auch in der OR-Rechnungslegung mit Verweis auf die anerkannten Standards begründet werden kann [8]. Dies gilt übrigens auch für spätere Ausgaben für einen nicht erfassten Vermögenswert: Auch wenn diese als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten qualifizieren würden, kommt ihre Aktivierung dann nicht in Betracht, wenn die zugrundeliegenden Vermögenswerte nicht bilanziert werden dürfen [9].

3.2 Ausgaben für Forschung und Entwicklung. Sowohl IAS 38 als auch Swiss GAAP FER 10 enthalten konkrete Kriterien zur Abgrenzung von Forschung und Entwicklung und zu den Voraussetzungen für die Aktivierung von Entwicklungsausgaben. Auch für Zwecke der OR-Rechnungslegung wird man sich daran orientieren können.

3.3 Latente Steuern. Bei positiven Ertragsersparungen verwandeln sich die IFRS-Verluste in aktivierbare Vermögenswerte (aktive latente Steuern auf Verlustvorträge) [10]. Dies kann auch nach OR der Fall sein. Man stelle sich einen ausserordentlichen Verlust (beispielsweise aus einem Haftungsfall) bei einem ansonsten gesunden Unternehmen vor: Es handelt sich um ein Ereignis der Vergangenheit (Verlust), über den Steuervorteil aus dem Verlustvortrag kann verfügt werden (es liegt kein Spezialfall wie Mantelhandel usw. vor), der Mittelzufluss ist wahrscheinlich (das Unternehmen schreibt operative Gewinne), und eine zuverlässige Schätzung ist möglich (der Vorteil kann mit Grundrechenarten ermittelt werden).

Soweit ein Ansatz in der OR-Rechnungslegung abgelehnt wird, erfolgt dies mit Verweis auf die Massgeblichkeit, das Vorsichtsprinzip sowie das Fehlen von Anschaffungskosten [11]. U.E. schliessen zumindest die beiden ersten Argumente einen Ansatz nicht aus. Das Massgeblichkeitsprinzip spielt im Falle von Verlustvorträgen keine Rolle, und dem Vorsichtsprinzip kann durch eine überzeugende Dokumen-

tation und tragfähige steuerliche Planungsrechnung Genüge getan werden. Es bleibt das Argument der Anschaffungskosten. Ob man dies als matchentscheidend ansieht, hängt davon ab, welchen Stellenwert man diesem Prinzip einräumt. Denn es findet sich durchaus Vermögen ohne Anschaffungskosten in der Bilanz, wie etwa als Kapitaleinlage eingebrachte Vermögensgegenstände [12]. Auch der derivative Goodwill ist – auch wenn *derivativ* oft falsch mit *erworben* übersetzt wird – nur eine Restgrösse ohne einzeln zuordenbare Anschaffungskosten [13]. Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass sowohl das deutsche als auch das österreichische Handelsrecht zwar mit dem OR vergleichbare Regelungen zu den Anschaffungskosten enthält, dies aber – soweit erkennbar – nicht als Begründung zum Nichtansatz latenter Steuern auf Verlustvorträge herangezogen wird.

4. FAZIT

- Ausgaben, die als Vermögenswerte qualifizieren, sind nach Art. 959 Abs. 2 OR zu aktivieren. Beispiele von Bilanzierungs- bzw. Bewertungswahlrechten im neuen Rechnungslegungsrecht sind z. B. die Bewertung von Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis gemäss Art. 960b OR usw.
- Für eine konservative Bilanzierung (Nichtansatz) finden sich ausreichend Argumente. Um einer (zu) progressiven Bilanzierung zu begegnen, bedarf es einer Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben und ergänzender Überlegungen.
- Die ausdrücklich in IFRS und Swiss GAAP FER genannten Bilanzierungsverbote können u. E. auch auf das OR übertragen und begründet werden; auch der Ansatz von Entwicklungskosten kann anhand der dort genannten Kriterien beurteilt werden.
- Latente Steuern auf Verlustvorträgen qualifizieren u. E. als bilanzierungsfähige Vermögenswerte. Ob ihr Ansatz in Betracht kommt, ist u. a. eine Frage der Dokumentation und der steuerlichen Planungsrechnung.
- Dass die handelsrechtliche Bilanz trotz weit erscheinender Ansatzvoraussetzungen zum «dumb ground» das Ergebnis störender Ausgaben wird, ist nicht zu befürchten. Dass es dazu ergänzender Überlegungen zum Gesetzestext bedarf, sollte deutlich werden. ■

Anmerkungen: 1) Vgl. Botschaft zum neuen Rechnungslegungsrecht 2007, S. 1626. 2) Zum Vorsichtsprinzip als Bilanzierungsgrundsatz bspw. Müller/Henry/Barmettler, Kommentierung von Art. 958c OR, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2014, S. 177, N 48–56; Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2013, N 343. 3) Vgl. bspw. Gutsche, Kommentierung von Art. 959a OR, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2014, S. 303 f., N 13 und insb. S. 321, N 84 und FN. 120. 4) Ein Wahlrecht sieht Treuhand-Kammer, HWP, Band Buchführung und Rechnungslegung 2014, S. 197: «Es ist im Einzelfall zu beurteilen, ob (beim Finanzierungsleasing; Anm. d. Verf.) eine Bilanzierung angezeigt oder darauf zu verzichten ist.» Weiter geht Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2014, N 327: «Der Leasingnehmer kann nicht nur, sondern muss das geleaste Gut aktivieren, wenn ein kaufähnliches

Leasing (Finanzleasing) vorliegt.» 5) IAS 37.15 und IAS 37.16, insb. IAS 37.23. 6) Vgl. Annen, Michael/Teitler-Feinberg, Evelyn, in: Der Schweizer Treuhänder, 2014/4, S. 312 f. 7) Impliziert durch das von Müller/Henry/Barmettler, Kommentierung von Art. 958c OR, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2014, S. 177, N 55 erwähnte Prinzip, «im Zweifel, Aktiven eher zu niedrig und Fremdkapital eher zu hoch einzuschätzen». Die Autoren betonen aber ihre Skepsis gegenüber dem Spiel mit den stillen Reserven. Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2013, schreibt in N 347: «Geschäftsrisiken können demnach zu Rückstellungen führen, Geschäftschancen dürfen demgegenüber nicht abgebildet werden.» Vgl. auch Lipp, Kommentierung zu Art. 959 OR, in: Roberto/Trüb (Hrsg.): Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 2016, S. 633 f., N 24 ff. 8) Vgl. Hüttche, DST 2013, S. 666 f. m. w. N. 9) Vgl. Hüttche: Knacknüsse bei der Erst-

und Folgebewertung nach neuem Rechnungslegungsrecht, in: Meyer/Pfaff: Jahrbuch Finanz- und Rechnungswesen 2016, S. 63. 10) Vgl. Haufe IFRS-Praxiskommentar 2014, § 26, N 117. 11) Vgl. Treuhand-Kammer, HWP, Band Buchführung und Rechnungslegung 2014, S. 224 (Anschaffungskostenprinzip), S. 429 (Massgeblichkeitsprinzip) sowie Gutsche, Kommentierung von Art. 959a OR, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2014, S. 325, N 97. 12) Vgl. Böckli, Neue OR-Rechnungslegung 2014, N 330. 13) Vgl. Hüttche, Kommentierung von Art. 960a OR, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2014, S. 476, N 106. Nach der Transaktionsstruktur unterscheidet Treuhand-Kammer, HWP, Band Buchführung und Rechnungslegung 2014, S. 200 und 202.