

Auf den .Punkt gebracht!

Der Fall – die Lösung



Dr. **Evelyn Teitler-Feinberg**, Teitler-Consulting, Accounting + Communication, Mitglied des Beirats des Diploma-Studienganges as IFRS-Accountant, Certified by Controller Akademie and Ernst & Young. Email: consulting@teitler.ch



Prof. Dr. **Daniel Zöbeli**, Dozent an der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS) und Leiter des Forschungsinstituts für Management und Innovation (IMI), Regensdorf (Schweiz). Email: daniel.zoebeli@ffhs.ch

# Auflagen für Erdbeben-Sicherheitsbauten nach Vertragsabschluss und vor Grundbucheintrag – Accounting am Bilanzstichtag

## Der Fall – die Lösung

Evelyn Teitler-Feinberg und Daniel Zöbeli

### 1. Sachverhalt

Unternehmen A übernimmt von Unternehmen B eine bereits bestehende Liegenschaft für eigene Büroräumlichkeiten. Die Übernahme des Gebäudes wurde am 29.11.20X0 vertraglich vereinbart, und zwar unter Wegbedingung sämtlicher Gewährleistungspflichten. Es wurde keine Anzahlung geleistet. Der Übergang von Nutzen und Gefahr erfolgt lt. Vertrag per 25.01.20X1. Zum gleichen Datum wird die Handänderung im Grundbuch eingetragen. Am 15.02.20X1 stellt sich heraus, dass die Erdbebensicherheit des zu übernehmenden Gebäudes nicht gewährleistet ist. Die Kosten für die Implementierung der entsprechenden und gesetzlich geforderten Schutzmaßnahmen sind jedoch bei der Vertragsunterzeichnung nicht berücksichtigt worden, denn die Notwendigkeit von Erdbebenschutzbauten war zu jenem Zeitpunkt nicht bekannt. Aufgrund der dargestellten Rechtslage hat der Käufer die entsprechenden Kosten zu tragen. Der Verwaltungsrat wird die Jahresrechnung am 15.04.20X1 genehmigen.

### 2. Fragestellungen

Folgende Probleme sind für den Jahresabschluss des Käufers per 31.12.20X0 zu klären:

1. Sind die Liegenschaft oder allfällige andere Werte in der Bilanz bereits als Aktivum zu erfassen? Dementsprechend stellt sich die Frage, ob die Liegenschaft gemäß IAS 16 unter den Sachanlagen bzw. unter einer anderen Vermögenskategorie zu bilanzieren ist.
2. Sind die zusätzlichen Kosten, die für die Implementierung der Erdbebensicherheit künftig anfallen, nach IAS 37

(Rückstellungen, *Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*) zu berücksichtigen?

3. Ergeben sich aus dem dargestellten Sachverhalt zusätzliche Offenlegungspflichten gemäß IAS 10 (*Ereignisse nach der Berichtsperiode*) und IAS 37.84 ff.?

### 3. Analyse

#### 3.1. Lösungsansatz zu Frage 1: Muss die Liegenschaft in der Bilanz per 31.12.20X0 als Aktivum erfasst werden?

Im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*substance over form*) ist zu prüfen, ob das Unternehmen A die Liegenschaft oder das Recht, diese zu erwerben, schon **vor dem Grundbucheintrag bilanzieren** muss oder darf. Der Grundbucheintrag begründet das dingliche Recht an der Liegenschaft. Vor dem Eintrag, der am 25.01.20X1 vollzogen wird, besteht nur ein obligatorisches und kein dingliches Recht an der Liegenschaft.

#### 3.1.1. Lösungsansatz 1a: Vermögenswert „Liegenschaft“ wird erfasst

Die **Liegenschaft** zur Nutzung wird nach IAS 16.5 wie folgt definiert: „*Sachanlagen umfassen materielle Vermögenswerte: (a) die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden; und (b) erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden.*“ Ergänzend dazu definiert das **Conceptual Framework** in 4.4 (a) ein **Aktivum** wie folgt: „*An asset is a resource controlled by the entity as a result of past*

#### Keywords:

- IAS 10
- IAS 16
- IAS 37
- IAS 38
- IAS 39
- Aktivum, Zeitpunkt der Erfassung
- Aktivum, Sachanlage, finanzielles oder immaterielles?
- belastender Vertrag
- Rückstellung
- Ereignisse nach der Berichtsperiode

*events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.*“ Wird nun die Liegenschaft als Quelle künftiger ökonomischer Vorteile durch das Unternehmen A „kontrolliert“ und dürfen diese Vorteile „erwartet“ werden? **Erwartet** ist vermutlich sicherer wie „more likely than not“<sup>1</sup> – Letzteres entspräche einer geschätzten Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr wie 50 %. Es besteht im vorliegenden Fall möglicherweise eine Unsicherheit, die der Eigenschaft „erwartet“ der eben erwähnten Definition nicht genügt. Dies ist insbesondere dadurch begründet, da die „*expected benefits*“ durch die zusätzlichen Kosten betreffend Erdbebensicherheit substanzial reduziert werden. Zudem besteht die **Kontrolle** über die Liegenschaft per Bilanzstichtag nicht. Diese geht erst mit dem Grundbucheintrag auf den Käufer über, was damit begründet ist, dass das Unternehmen A die Liegenschaft am 31.12.20X0 nicht weiterverkaufen könnte. Es fehlt demzufolge eindeutig die Kontrolle über den Vermögenswert. Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die Kontrolle über die Liegenschaft per Bilanzstichtag noch nicht an den Käufer übergegangen ist, lässt sich gemäß IFRS eine **vorzeitige Aktivierung** per 31.12.20X0 **nicht vertreten**.

### 3.1.2. Lösungsansatz 1b: Vermögenswert „Recht“ zur Übertragung der Liegenschaft wird erfasst

Es wurde durch die Autoren erwogen, das „Recht“ für die Übertragung der Liegenschaft als immaterielles Anlagegut zu erfassen. Dieser Ansatz lässt sich aber unter IFRS nicht vertreten: Die Erfassung von immateriellen Anlagen gemäß IAS 38.24 hat mit den Kosten zu erfolgen. Die Folgebewertung von immateriellen Anlagen zum Fair Value ist nur für aktiv gehandelte Rechte (wie z.B. Fischereilizenzen) zulässig. Da per Bilanzstichtag keine klar separierbaren Kosten bestehen und zudem weitere Kriterien für die Erfassung eines **immateriellen Anlagegutes nicht erfüllt** sind, ist dieser Ansatz zu verwerfen.

### 3.1.3. Lösungsansatz 1c: Forderung zur Übertragung der Liegenschaft wird als Finanzinstrument erfasst

IAS 39.5, der den Ansatz und die Bewertung von **Finanzinstrumenten** regelt, ist unter gewissen Umständen auch bei Kaufverträgen, die nicht finanzielle Tat-

bestände betreffen, anzuwenden. Da die Liegenschaft jedoch zwecks Kauf eigener Büroräumlichkeiten erworben worden ist, kommt die so genannte „**own use exemption**“ zur Anwendung: „*Davon ausgenommen [von der Bilanzierung als Finanzinstrument] sind Verträge, die zwecks Empfang oder Lieferung nicht finanzieller Posten gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarf des Unternehmens geschlossen wurden und in diesem Sinne weiter behalten werden.*“ (IAS 39.5) Der Kauf von eigenen Büroräumlichkeiten erfüllt das **Kriterium des Nutzungsbedarfes** klar. Deshalb entfällt die Subsumierung dieses Vertrags unter die Finanzinstrumente als Lösungsmöglichkeit.

### 3.2. Lösungsansatz zu Frage 2: Sind die Kosten betreffend Erdbebensicherheit als Rückstellung zu erfassen?

Es stellt sich die Frage, ob IAS 37 die Bildung einer **Rückstellung** verlangt. Dies mit dem Argument, dass der Liegenschafts Kauf bereits vor der Eigentumsübertragung zusätzliche Kosten begründet, die mit keinem adäquaten Gegenwert verbunden sind. Eine Rückstellung muss gemäß IAS 37.14 dann angesetzt werden,

- wenn dem Unternehmen aus einem vergangenen Ereignis (*past event*)
- eine gegenwärtige Verpflichtung entsteht,
- der Abfluss von Ressourcen als wahrscheinlich eingeschätzt wird und
- zudem eine verlässliche Schätzung der entsprechenden Verpflichtung möglich ist.

Die genannten Ansatzbedingungen sind hier zumindest formell erfüllt: Der Vertragsabschluss stellt das Ereignis in der Vergangenheit dar, und der Mittelabfluss ist durch die gesetzlich verbindlichen Erdbebenschutzbauten sowohl wahrscheinlich wie schätzbar.

In einem zweiten Schritt gilt es zu prüfen, ob es sich bei dem vorliegenden Geschäft tatsächlich um einen **belastenden Vertrag** (*onerous contract*) gemäß IAS 37.66 ff. handelt, der den Ansatz einer **Drohverlustrückstellung** verlangt. Dies wäre dann der Fall, wenn die mit dem Kauf zusammenhängenden, zwingend anfallenden Kosten (Kaufpreis + Erdbebensicherungskosten) den ge-

schätzten Nutzwert (*value in use*) der Liegenschaft übersteigen. Die Differenz müsste dann – soweit quantifizierbar – zurückgestellt werden, und zwar ungeachtet der illustrierenden Beispiele im Anhang zu IAS 37 (Appendix): Die Beispiele 6 (Einbau von gesetzlich vorgeschriebenen Rauchfiltern) und 11B (gesetzlich vorgeschriebene Instandhaltungskosten) von IAS 37, in denen auch eine gesetzliche Pflicht zum Einbau von Rauchfiltern keine gegenwärtige Verpflichtung darstellen, decken den vorliegenden Fall nicht ab, weil es hier nicht um einen Vermögensgegenstand geht, den wir kontrollieren, sondern um einen noch zu erfüllenden Vertrag, der durch die gesetzliche Auflage belastend werden könnte.

### 3.3. Lösungsansatz zu Frage 3: Sind zusätzliche Offenlegungen notwendig?

Liegt ein Rückstellungstatbestand vor, so werden nach IAS 37.84 ff. weitere Angaben im **Anhang** notwendig, wie beispielsweise eine **Erläuterung der Rückstellungsbildung**.

Nach IAS 10.3(a) und dem Beispiel in IAS 10.9(c) handelt es sich um ein zu berücksichtigendes Ereignis, da eben dieses (der Vertragsabschluss) vor dem Bilanzstichtag stattgefunden hat und sich die Rahmenbedingungen durch die zwingenden Erdbebenaufgaben verschlechtert haben. Ist keine Rückstellung zu erfassen, so ist gemäß IAS 10.19 f. trotzdem über die zusätzlich notwendigen Ausgaben zu berichten.

Überdies können die Sicherheitsbauten auch eine **Eventualverpflichtung** i.S.v. IAS 37.10 auslösen, falls es sich nur um eine „mögliche Verpflichtung“ (*contingent liability*) handelt. Dann hat das Unternehmen A gemäß IAS 37.85(a) darüber zu berichten, dass die Herstellung der Erdbebensicherheit möglicherweise einen Verlust generiert, und müsste eine diesbezügliche Schätzung offenlegen. Auch bei Eventualverpflichtungen gilt allerdings der Grundsatz der Wesentlichkeit.

<sup>1</sup> Dies gemäß Aussagen von Joan Brown, IASB, am Teacher's Event des IASB in London v. 9./10.5.2013.

#### 4. Schlussfolgerungen

Per Bilanzstichtag ergibt sich aus dem Szenario eine **Rückstellung aus einem belastenden Vertrag**, sofern der Erwerb zu einem Verlust führt. Dies ist dann gegeben, wenn der Liegenschafts Kauf als ungünstiges Vertragsverhältnis (*onerous contract*) zu werten ist und die entsprechende Verpflichtung nach IAS 37.25 f. zuverlässig geschätzt werden kann. Der entsprechende mögliche Verlust wird durch einen Impairmenttest auf dem Kaufpreis ermittelt, da die zusätzlichen Kosten einen Indikator für ein Impairment darstellen. Beim *recoverable amount* wäre der Marktwert vermutlich unter den Kaufpreis gesunken; dagegen könnte der Nutzwert durchaus intakt sein. Diese Beurteilung hat auf der Stufe Unternehmung zu erfolgen, da die Liegenschaft für die Eigennutzung erworben wurde und davon auszugehen ist, dass es sich bei der Liegenschaft um ein *corporate asset* gemäß IAS 36.6 handelt. Die Unternehmung wird auf jeden Fall den Sachverhalt – vorausgesetzt, dieser ist qualitativ oder quantitativ wesentlich – im **Anhang** offen legen müssen, und zwar auch dann, wenn keine Rückstellung anzusetzen ist.



## Alles fürs Steuerverfahren.



Textausgabe mit ausführlichem Sachverzeichnis und Einführung von Dr. Armin Pahlke, Richter am Bundesfinanzhof München.  
37. Auflage. 2013. Stand: 1. April 2013. XV, 678 Seiten. Kartoniert € 12,90  
(dtv-Band 5548)

#### Handlich und topaktuell

Der Band enthält die Abgabenordnung, das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung, den Anwendungserlass zur Abgabenordnung und die Finanzgerichtsordnung. Mit ausführlichem Sachverzeichnis.

Mit **Stand 1.4.2013** berücksichtigt die Textausgabe alle steuerverfahrensrechtlich relevanten Änderungen seit der Voraufgabe.

Neben den Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung sind dies insbesondere:

- Gesetz zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung
- Gesetz über die Vereinfachung des Austauschs von Informationen und Erkenntnissen zwischen den Strafverfolgungsbehörden der Mitgliedstaaten der Europäischen Union
- Ehrenamtsstärkungsgesetz.

Beck-Stellenmarkt online:

[www.beck-stellenmarkt.de](http://www.beck-stellenmarkt.de)



Beck-Texte im **dtv**