



Liebe Leserin, lieber Leser

Im ersten Beitrag erfahren Sie, wie sich das schweizerische Obligationenrecht (OR) und die Fachempfehlungen Swiss GAAP FER in der Buchführung von immateriellen Vermögenswerten unterscheiden.

Die Finanzplanung unterscheidet sich von Bilanz und Erfolgsrechnung, da sie den Geldfluss eines Unternehmens abbildet und eine entscheidende Grundlage für Investoren, Banken und Unternehmensbewertungen bildet. Sie ermöglicht aber auch eine zukunftsorientierte Analyse der Auswirkungen von Wachstum und Investitionen auf Gewinn und Liquidität. Wie das gelingt, zeigt der zweite Beitrag dieser Ausgabe.

Beherbergungsleistungen unterliegen gemäss Art. 25 Abs. 4 des MWSTG einem Sondersatz von derzeit 3,7%, der sowohl für Hotel- und Kurortleistungen als auch für die Parahotellerie gilt. In der Praxis ergeben sich Fragen zur Mehrwertsteuer, insbesondere wenn eine Immobilie sporadisch vermietet und selbst genutzt wird.

Im vierten Beitrag geht es um Grenzgängerinnen und Grenzgänger in der Schweizer Arbeitslandschaft und erklärt rechtliche Aspekte, die bei der Einstellung und Beschäftigung grenzüberschreitender Arbeitskräfte zu berücksichtigen sind.

Ich hoffe, dass die Lektüre Sie in Ihrer Beratungspraxis unterstützt.

Carla Seffinga
WEKA Productmanagement
Finanzen und Steuern

Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte und ihr Accounting Treatment; ein heikles Vorgehen, auch die Behandlung des Goodwills unter FER

Dieser Beitrag beleuchtet die Herausforderungen im Zusammenhang mit immateriellen Vermögenswerten. Erfahren Sie, wie das Vorsichtsprinzip des OR und die Fachempfehlungen Swiss GAAP FER die Rechnungslegung beeinflussen und welche Gestaltungsspielräume sich öffnen.

■ Von Evelyn Teitler-Feinberg

Die offene Ausgangslage gemäss dem schweizerischen Obligationenrecht

Das OR fordert, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens bilden können (Art. 958 Abs. 1 OR). Es wird damit also nur die Lage, die Bilanz, angesprochen und allenfalls die Erläuterungen im Anhang, die dazugehören.

Jedoch aufgepasst: Im OR herrscht das Vorsichtsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR). Das Vorsichtsprinzip widerspricht einer True & Fair View, die sich neben den IFRS auch die Swiss GAAP FER auf die Fahne geschrieben haben. Das OR dagegen kommt aus einer anderen Accounting-Philosophie, dem (scheinbaren) Vorsichtsprinzip: Es lässt die Bildung, den Bestand und die Auflösung von stillen Reserven nach dem Lust- und Bedarfsprinzip der Ersteller zu. Art. 960 Abs. 2 OR hält fest: *«Die Bewertung muss vorsichtig erfolgen, darf aber die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht verhindern.»* Zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens dürfen zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden. Sind solche nicht mehr begründet, dann kann auf die Auflösung trotzdem verzichtet werden (Art. 960a Abs. 4 OR). Auch das HWP, Band Buchführung und Rechnungslegung, ist der Ansicht, dass dies ein Freipass ist, der erlaubt, in zwei Schritten einen Vermögenswert voll abzuschreiben (HWP 2023, S. 36, Note 56 und S. 74, Note 209).

Konkret bedeutet das, wenn ein immaterielles Aktivum bilanziert werden muss, darf es rasch

wieder abgeschrieben werden, unabhängig von seinem Nutzungspotenzial. Hier haben wir keinen Riegel im OR für die Unterbewertung. Wieder aufwerten ist heikel, jedoch ist es rechtlich unproblematisch, für eine Auflösung stiller Reserven künftig zu wenig oder überhaupt nicht abzuschreiben.

Nun zum Riegel nach oben: zur Höchstbewertung eines Vermögenswerts: Aktiven dürfen maximal zu Anschaffungswerten oder zu Herstellkosten bewertet werden. Diese Werte dürfen nie überschritten werden (Art. 960a Abs. 1 und 2 OR). Marktwerte gemäss Art. 960b OR kommen kaum infrage, da immaterielle Vermögenswerte in der Regel keinen Börsenkurs bzw. einen beobachtbaren Marktwert aufweisen.

Für die Bilanzierung eines Vermögenswerts hält das OR in Art. 959 Abs. 2 fest: *«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.»* Sind die Bedingungen nicht gegeben, dann gilt ein Aktivierungsverbot. Das HWP 2023 (S. 66, Note 173) und der Praxiskommentar 2019 (S. 301) leiten daraus eine Aktivierungspflicht ab, falls die Bedingungen erfüllt sind. Es liegt auf der Hand, dass in diesen Bedingungen viel Ermessen inhärent ist.

Was bedeutet diese Begrifflichkeit für die selbst geschaffenen immateriellen Werte? Unter dem Gesichtspunkt der Vorsicht besteht kaum Spielraum zur Aktivierung selbst erschaffener



immaterieller Werte auf der Grundlage des OR. Formell können die Kriterien jedoch durchaus erfüllt sein: Ein Unternehmen entwickelt ein innovatives veganes Fleischnachahmerprodukt auf ganz neuer Basis. Es wurde ein Prototyp hergestellt, der sich preislich mit den bisherigen Fleischersatzprodukten messen kann, und die Konsumentenbeurteilungen sind in der Testphase positiv ausgefallen. In sechs Monaten ist der Verkauf geplant. Das Ereignis in der Vergangenheit ist die Produktentwicklung, es ist wahrscheinlich, > 50%, dass das Produkt einen Markt findet und mit dem Verkauf Gewinn erzielt werden kann. In einer Kostenstelle wurden die entsprechenden Entwicklungskosten erfasst. Eine Bilanzierung wäre trotzdem unter OR unüblich und müsste erstklassig dokumentiert werden können, falls eine Aktivierung der Entwicklungskosten geplant ist. Eine selbst erstellte Datenbank darf m.E. nicht angesetzt werden – auch wenn die Kriterien der Aktivierungsfähigkeit erfüllt scheinen, das Vorsichtsprinzip würde unter dem Gesichtspunkt von Cyberkriminalität und der Rechtsrisiken einer Verletzung des Datenschutzgesetzes hier aus heutiger Sicht einen Riegel schieben.

Die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung Swiss GAAP FER gewähren bedeutsame Wahlrechte Immaterielle Werte gemäss FER 10

FER 10 Immaterielle Werte befasst sich eigens mit dem Thema und verlangt für erworbene immaterielle Werte deren Bilanzierung, falls diese über mehrere Jahre einen messbaren Nutzen bringen (FER 10/3). Für selbst erarbeitete immaterielle Werte hält FER 10/4 fest:

Selbst erarbeitete immaterielle Werte können nur aktiviert werden, falls sie zum Zeitpunkt der Bilanzierung die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllen:

- Der selbst erarbeitete immaterielle Wert ist identifizierbar und steht in der Verfügungsgewalt der Organisation.
- Der selbst erarbeitete immaterielle Wert wird einen für die Organisation messbaren Nutzen über mehrere Jahre bringen.
- Die zur Schaffung des selbst erarbeiteten immateriellen Werts angefallenen Aufwendungen können separat erfasst und gemessen werden.

- Es ist wahrscheinlich, dass die zur Fertigstellung und Vermarktung oder zum Eigengebrauch des immateriellen Werts nötigen Mittel zur Verfügung stehen oder zur Verfügung gestellt werden.

Die Erfüllung dieser Kriterien müssen bei einer Aktivierung dokumentiert werden. Weiter ist dies – anders wie bei IAS 38 – eine Kann-Bestimmung, das heisst, selbst wenn die Kriterien als erfüllt gelten können, bleibt es dem Ersteller der Finanzberichterstattung immer noch unbenommen, auf eine Erfassung in der Bilanz zu verzichten und diese Ausgaben als Aufwand zu erfassen.

Bei der Offenlegung gibt es einen Wertestropfen: Weder im Anlagespiegel noch im Anhang sind die Beträge für erworbene immaterielle Werte und selbst erarbeitete immaterielle Werte getrennt offenzulegen. Wünschenswert wäre ebenfalls, dass FER 10 explizit fordern würde, dass zu den bilanzierten und zu den als Aufwand erfassten immateriellen Werten narrative Erläuterungen offengelegt würden, insbesondere weil in

Moderne HR: der Abschied vom Papier? Eine Expertensicht auf die Zukunft im Personalwesen

HR-Suites und -Plattformen gibt es unzählige. Unsicherheit und Fragezeichen dazu ebenso. Wir beantworten die wichtigsten Fragen rund um das moderne Personalwesen. Im **exklusiven Whitepaper** erfahren Sie:

- Was bedeutet «papierloses HR» konkret für Unternehmen?
- Ist die grosse Lösung immer sinnvoll?
- Welche Hürden gilt es zu überwinden?
- Welche E-Mail-Lösung ist hierfür geeignet?

post.ch/papierloses-hr-incamail



Whitepaper
herunterladen





der Schweiz ein standardisierter Lagebericht fehlt.

Bestimmungen in der Konzernrechnung bezüglich des Goodwills und immaterieller Vermögenswerte aus Akquisition

Auch bei FER unterliegt der selbst geschaffene Goodwill explizit einem Aktivierungsverbot (FER 10/19).

Der Grundsatz gemäss FER 30/14 lautet: *«Bei einer Akquisition sind die übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten per Zeitpunkt des Kontrollerwerbs zu bilanzieren und zu aktuellen Werten zu bewerten. Auch bisher nicht erfasste, für den Kontrollerwerb entscheidungsrelevante, immaterielle Vermögenswerte sind zu identifizieren und zu bilanzieren.»*

Da bestehen zwei Hintertürchen, das erste durch das Adjektiv «entscheidungsrelevant», das Unternehmen muss/darf beurteilen, ob bisher nicht erfasste Vermögenswerte das Kriterium der Entscheidungsrelevanz erfüllen. Nur wenn diese Frage bejaht wird, muss das Aktivum neu in der Konzernbilanz erfasst werden. Es gelten aktuelle Werte. Die noch verbleibende Differenz ist der erworbene Goodwill.

Das zweite Hintertürchen ist noch bequemer: Es erlaubt, auf die Ausgliederung bisher nicht

erfasster immaterieller Vermögenswerte ganz zu verzichten (FER 30/18).

Da bestehen fundamentale Differenzen zu den IFRS, welche durch eine geregelte Purchase Price Allocation versuchen, den Headroom des Goodwills zu reduzieren. Denn: Je mehr nicht ausgegliederte immaterielle Vermögenswerte im Pauschalwert Goodwill verbleiben, desto eher werden Impairments von darin steckenden Aktiven durch Wertzuwächse anderer Aktiven kompensiert.

Keine unbegrenzte Nutzungsdauer: Bei nicht-bestimmbarer Nutzungsdauer legt FER 30/16 fünf Jahre fest; die Nutzungsdauer des erworbenen Goodwills darf 20 Jahre nicht übersteigen.

Zum Zeitpunkt des Erwerbs ist auch eine Verrechnung des Goodwills mit dem Eigenkapital zulässig (FER 30/20). Bei Veräusserung kommt jedoch die Stunde der Wahrheit: Der Veräusserungsgewinn bzw. -verlust ist so zu ermitteln, wie wenn der Goodwill aktiviert worden wäre.

Take-aways

Das schweizerische Obligationenrecht erlaubt die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten und setzt die Kriterien für die Erfassung in der Bilanz grundsätzlich gleich wie FER 10. Allerdings fehlt

beim OR das Erfordernis, dass die zur Fertigstellung und Vermarktung oder zum Eigengebrauch des immateriellen Werts nötigen Mittel zur Verfügung stehen oder zur Verfügung gestellt werden. Bei FER 10 ist die Bilanzierung von selbst geschaffenen immateriellen Werten eine «Kann-Bestimmung», beim OR bietet die Aktivierungspflicht einen Ermessensspielraum, der den Bilanzierungskriterien inhärent ist.

Bei FER-30-Konzernrechnung kommen Regeln für immaterielle Werte im Rahmen einer Akquisition von immateriellen Werten hinzu; diese sind jedoch durch Wahlrechte geprägt: Verrechnung des Goodwills bei Erwerb mit dem Eigenkapital ist möglich, ebenso darf bei Goodwill-Bilanzierung auf eine Purchase Price Allocation, PPA, das heisst auf eine Ausgliederung weiterer immaterieller Aktiven aus dem Goodwill verzichtet werden.



AUTORIN

Evelyn Teitler-Feinberg, Dr. oec. publ., Inhaberin Teitler Consulting, Accounting + Communication, ist in der Beratung zur Rechnungslegung nach dem Obligationenrecht und Swiss GAAP FER tätig. Bei FER wirkte sie zuerst in der Fachkommission und anschliessend auch im Fachausschuss sowie als Projektleiterin bei der Entwicklung von Fachempfehlungen. Neben der Beratung ist Evelyn Teitler-Feinberg auch als Referentin im Einsatz. In der IRZ Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung engagiert sie sich als Mitherausgeberin.

Sicherung finanzieller Stabilität in Unternehmen durch effektive Planung

Die Zukunft ist von Unsicherheit geprägt, daher ist eine sorgfältige Vorausplanung umso entscheidender. Die Finanzplanung basiert auf historischen Daten und ermöglicht einen Blick in die zukünftige Entwicklung. Der Zweck besteht darin, die potenziellen Auswirkungen von Veränderungen wie Wachstumsstrategien, Preissteigerungen, Margenveränderungen oder geplante Investitionen auf Gewinne und Liquidität zu analysieren.

■ Von Dr. Fabian Schmid und Prof. Dr. Tobias Hüttche

Einleitung

Im Unterschied zur Bilanz und Erfolgsrechnung zeigt die Finanzplanung nicht Vermögen, Finanzierung und Erfolg einer Unternehmung, sondern bildet den Geldfluss ab. Eine solche zahlungsstromorientierte Optik wird nicht nur von Investoren und Banken verlangt, sondern

stellt auch bei einer Unternehmensbewertung die Grundlage dar. Ferner gehört eine Finanzplanung gemäss Gesetz (Art. 716a OR) zu den zentralen Aufgaben eines Verwaltungsrats. Die drei Instrumente einer Finanzplanung sind dabei, wie in Abbildung 1 dargestellt, miteinander verknüpft.¹

Vorgehen

1. Bilanz und Erfolgsrechnung der vergangenen Jahre aufbereiten und die Entwicklungen und Werttreiber analysieren.
2. Geldflussrechnung aufstellen und vollständig mit Bilanz und Erfolgsrechnung verknüpfen.
3. Umsatz als Treiber für zahlreiche Erfolgsrechnungs- und Bilanzpositionen planen.
4. Erfolgsrechnung bis auf Stufe EBITDA planen.
5. Bilanz planen, insbesondere das operative Umlaufvermögen (Debitoren, Vorräte, Kreditoren), das Anlagevermögen (Investitionen und das Fremdkapital (Finanzierung)).
6. Erfolgsrechnung bis auf Stufe Gewinn vervollständigen, also konkret die Abschreibungen, Zinsen und Steuern planen.
7. Allfällige Ausschüttungen planen.
8. Bilanz vervollständigen und – falls nicht schon gemacht – die flüssigen Mittel aus dem Saldo der Geldflussrechnung ableiten.