

DIE NEUE FACHEMPFEHLUNG SWISS GAAP FER 28 «ZUWENDUNGEN DER ÖFFENTLICHEN HAND»

Überblick und Hinweise für die Praxis zur Anwendung des neuen Standards

Swiss GAAP FER 28 tritt 2024 in Kraft und schliesst die Regelungslücke zur Abbildung von Zuwendungen der öffentlichen Hand im Regelwerk der Swiss GAAP FER. Den Anwendern und Anwenderinnen wird damit ein praxistaugliches Instrument bereitgestellt, das die Bedürfnisse der Adressaten und Adressatinnen ausgewogen berücksichtigt und den Charakter der Swiss GAAP FER trägt.

1. EINLEITUNG

Mit der neuen Fachempfehlung Swiss GAAP FER 28 «Zuwendungen der öffentlichen Hand» konnte ein wichtiges Projekt der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung abgeschlossen werden. Die hohe Relevanz des Themas zeigte sich in engagierten Diskussionen während der Arbeiten zum Standard, insbesondere aber auch durch die grosse Teilnahme an der Vernehmlassung, welche im zweiten Quartal 2021 stattfand. Nach eingehender Analyse der Rückmeldungen wurde der Vernehmlassungsentwurf punktuell überarbeitet, ohne dabei die Grundprinzipien von Swiss GAAP FER zu tangieren. Die Rückmeldungen waren teils divergierend und von unterschiedlichen Interessengruppen geprägt. Die Prinzipienorientierung der Swiss GAAP FER lässt es jedoch nicht zu, dass jeder Sachverhalt und jeder Spezialfall geregelt wird. In diesem Artikel sollen die wichtigsten Regelungen der definitiven Fachempfehlung sowie der Anpassungen aufgrund der Vernehmlassung erläutert werden.

2. ÜBERBLICK ÜBER DIE VERNEHMLASSUNG

In der Vernehmlassung gingen 59 Stellungnahmen ein, davon 49 deutsch- und 10 französischsprachig, was eine im Vergleich hohe Teilnahme darstellt. Dies spiegelten auch die Eingaben selbst wider, welche mit grossem Engagement und umfassenden Erläuterungen verfasst wurden. Neben Unternehmen unterschiedlicher Grössen, Branchen und Ausrich-

tung waren auch Anwender und Anwenderinnen von Swiss GAAP FER 21 und der öffentliche Sektor prominent vertreten, ebenso wie Fachverbände und Privatpersonen. Die Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung dankt allen Teilnehmenden.

Die Regelungen sind mehrheitlich auf Zustimmung gestossen. Der grösste Anpassungs- und Klärungsbedarf wurde in den Bereichen der Präzisierung der Definition von Zuwendungen der öffentlichen Hand (d. ö. H.), des Wahlrechts zum Brutto-/Nettoprinzip und des Verhältnisses zu Swiss GAAP FER 21 gesehen.

3. KEINE EINLEITUNG IN SWISS GAAP FER 28

Swiss GAAP FER 28 bildet einen Teil des gesamten Regelwerks von Swiss GAAP FER und ist somit grundsätzlich von allen Organisationen anzuwenden, die sich nicht auf die Kern-FER beschränken dürfen. Insbesondere die Anwender und Anwenderinnen von Swiss GAAP FER 21 haben sich eine Einleitung gewünscht, um eine Klarstellung des Verhältnisses der neuen Fachempfehlung zu Swiss GAAP FER 21 zu ermöglichen. Die Schnittstelle zwischen Swiss GAAP FER 21 und Swiss GAAP FER 28 wurde in der Vernehmlassung als problematisch – und teilweise unklar – beurteilt. Daher wurde in Swiss GAAP FER 28 eine zusätzliche Präzisierung und Ergänzung eingefügt: Um den Besonderheiten der Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen, die Swiss GAAP FER 21 anwen-



MICHAEL ANNEN,
LIC. OEC. HSG,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER, SWISS GAAP FER,
PARTNER, BRAG
BUCHHALTUNGS- UND
REVISIONS AG



HEIKO PETRY, DR. OEC. HSG,
FACHASSISTENT SWISS
GAAP FER, SENIOR DPP,
KPMG, WISSENSCHAFT-
LICHER MITARBEITER,
ACA-HSG, UNIVERSITÄT
ST. GALLEN

den, Rechnung zu tragen, erfolgen das Erfassen und der Ausweis sowohl von vermögenswert- als auch von erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö. H. nach den Vorgaben von Swiss GAAP FER 21. In Ermangelung konkreter Regelungen zum Erfassen und zum Ausweis von Zuwendungen d. ö. H. nach Swiss GAAP FER 21 bestehen in der Praxis zahlreiche Herausforderungen und zum Teil unterschiedliche Herangehensweisen, welche in einem separaten Artikel (s. Seite 213) behandelt werden. Eine Verbuchung gemäss den Bestimmungen von Swiss GAAP FER 28 ist notabene auch für Non-Profit-Organisationen möglich.

3.1 Definition. Zuwendungen d. ö. H. sind nach Swiss GAAP FER 28/1 definiert als Ausgleich durch eine Institution d. ö. H. für Leistungen oder Aufwendungen, welche im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit der Organisation erbracht werden bzw. anfallen. Die Organisation erhält dadurch einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil. Der Begriff Zuwendungen d. ö. H. wurde damit bewusst breit gefasst, um zu vermeiden, dass terminologische Feinheiten über den Einbezug in den bzw. über den Ausschluss vom Anwendungsbereich entscheiden. Ausdrücklich werden verschiedene alternative Bezeichnungen aufgeführt und dabei Begriffe aus Swiss GAAP FER 21 («Beiträge») oder dem Subventionsgesetz (SR 616.1, «Abgeltungen» und «Finanzhilfen») berücksichtigt. Auf eine abschliessende Aufzählung wird bewusst verzichtet, da in der Praxis eine Vielzahl von Zuwendungssituationen besteht. Im Vergleich zum Vernehmlassungsentwurf wurde in der Definition der Begriff «Abgeltung» durch «Ausgleich» ersetzt, um einerseits keinen *besetzten* Begriff zu verwenden und andererseits klar zum Ausdruck zu bringen, dass Leistungen oder Aufwendungen von Relevanz sein können. Ein aktuelles Beispiel, das die Wichtigkeit der Definition illustriert, wären die Covid-19-Härtefallgelder. Diese sind als Ausgleichszahlung für Mindereinnahmen oder Mehraufwendungen zu verstehen und erfüllen damit auch das Kriterium eines besonderen wirtschaftlichen Vorteils, weil nicht jedes Unternehmen solche Zuwendungen d. ö. H. erhält.

Generell zeichnet sich der besondere wirtschaftliche Vorteil durch ein gewisses Missverhältnis im Vergleich zu den Leistungen aus. Bezieht eine Behörde Waren oder Dienstleistungen zum Marktpreis, z. B. wenn eine Behörde mit neuen Computern ausgestattet wird, fällt die Bezahlung der Lieferantin oder des Lieferanten nicht unter die Definition einer Zuwendung d. ö. H. Wenn hingegen durch die Organisation keine Gegenleistung erfolgen muss (*à fonds perdu*) oder die Leistung bei (tieferen) Marktpreisen vermutlich nicht durch die Organisation angeboten würde, kann es sich um eine Zuwendung d. ö. H. handeln. Dies wirft zunächst die Frage auf, ob Zuwendungssachverhalte, von denen die Allgemeinheit profitiert, damit auch von allen Anwendern und Anwenderinnen der Swiss GAAP FER abgebildet werden müssten. So kommen allen Unternehmen z. B. auch die aufgrund von Zuwendungen d. ö. H. vergünstigten Preise des Schienenverkehrs zugute. Durch die mangelnde Exklusivität ist der wirtschaftliche Nutzen jedoch nicht mehr *besonders* und muss für endverbrauchende Organisationen nicht nach Swiss GAAP FER 28 abgebildet werden.

Der Begriff «öffentliche Hand» wurde bewusst nicht definiert, da gemäss dem allgemeinen Sprachgebrauch klar sein sollte, dass Bund, Kantone und Gemeinden sowie deren Institutionen darunterfallen.

3.2 Ansatz, Bewertung und Ausweis. Zuwendungen d. ö. H. sind nach Ziff. 3 dann anzusetzen, wenn eine angemessene Sicherheit darüber besteht, dass die Organisation die damit verbundenen Bedingungen erfüllt und ihr Wert verlässlich schätzbar ist. Diese Regelung ist materiell eine Kodifizierung der Definition von Aktiven nach Ziff. 15 des Rahmenkonzepts bzw. von Erträgen nach Ziff. 21. Der im Vernehmlassungsentwurf noch verwendete Begriff eines «Anspruchs» wurde als zu eng bzw. zu absolut erachtet. Damit liegen die Ansatzkriterien näher an IAS 20.7, und es wird die Massgabe erfüllt, dass die neue Fachempfehlung nicht strenger als die Regelungen unter IFRS sein sollen. Die Einschätzung, dass die mit der Zuwendung d. ö. H. verbundenen Bedingungen erfüllt werden, ist aus Sicht der abschlusserstellenden Organisation vorzunehmen. Dabei bildet der Mittelzufluss allein noch keinen schlüssigen substanziellen Hinweis dafür, dass die Bedingungen abschliessend erfüllt sind. So können z. B. bei langfristigen Projekten Zuwendungen d. ö. H. vorausbezahlt werden und der vollständige Einbehalt vom Abschlussbericht abhängen. Falls die Organisation zu dem Schluss kommt, dass die Bedingungen nicht erfüllt werden, wären somit keine Zuwendungen d. ö. H. anzusetzen. Eine «angemessene Sicherheit» der Erfüllung der Bedingungen entspricht nicht einer absoluten Sicherheit. Zudem folgen die Ansatzkriterien dem Rahmenkonzept der Swiss GAAP FER mit einem «voraussichtlichen» Nutzenzufluss.

Hintergrund der von der Fachkommission eingangs erwähnten Neuformulierungen von Ziff. 3 und der dazugehörigen Erläuterung von Ziff. 14 waren Vernehmlassungseingaben, welche Fragen nach der Schnittstelle zu subventionsrechtlichen Vorschriften aufwarfen: Aus der ursprünglichen Formulierung hätte aufgrund der Verwendung des Worts «Anspruch» möglicherweise abgeleitet werden können, dass die Revisionsstelle bei der Prüfung einer in Übereinstimmung

mit Swiss GAAP FER erstellten Jahresrechnung indirekt auch die Einhaltung der entsprechenden subventionsrechtlichen Vorschriften bzw. die Subventionsrechnung selbst hätte beurteilen müssen. Weil dies nicht die Absicht war und um möglichen Missverständnissen dieser Art vorzubeugen, hat die Fachkommission den Vernehmlassungseingaben Rechnung getragen und die Ziff. 3 sowie Ziff. 14 angepasst. Somit wird mit der Prüfung einer in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER erstellten Jahresrechnung im Allgemeinen und Swiss GAAP FER 28 im Besonderen keine Prüfungssicherheit erlangt, welche derjenigen einer subventionsrechtlichen Spezialprüfung entspricht.

3.2.1 Brutto-/Nettoprinzip. Das Wahlrecht zwischen dem Brutto- und dem Nettoprinzip wurde sowohl für vermögenswertbezogene als auch für erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. beibehalten. Dies folgt Ziff. 14 des Rahmenkonzepts, welche neben dem generellen Bruttoprinzip in sachlich begründeten Fällen auch die Nettodarstellung erlaubt, wenn dadurch keine irreführende Darstellung entsteht. Ein begründeter Fall liegt vor, wenn es eine Fachempfehlung erfordert bzw. erlaubt sowie wenn dadurch der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftsvorfalles oder eines Ereignisses widerspiegelt wird. Der Abschnitt zur Anwendung des Nettoprinzips bei erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö. H. wurde in der verabschiedeten Fachempfehlung im Vergleich zur Vernehmlassungsversion jedoch stärker an die Formulierung des Rahmenkonzepts angeglichen. Für die allgemeine Zulässigkeit des Nettoprinzips spricht, dass die zu kompensierenden Aufwendungen ohne die Zuwendungen d. ö. H. ggf. gar nicht angefallen wären, da Organisationen die Aktivitäten sonst nicht unternommen hätten. Diesem Argument folgte auch das IASB in seiner Begründung zur Zulässigkeit des Nettoprinzips. Dem Umstand einer höheren Transparenz über Zuwendungen d. ö. H. bei Anwendung des Bruttoprinzips wird unter Swiss GAAP FER 28 durch zusätzliche Offenlegungen Rechnung getragen, wenn Organisationen das Nettoprinzip anwenden. Ein möglicher Anwendungsfall für eine sinnvolle Anwendung des Nettoprinzips kann z. B. bei vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. ein kostenlos überschriebenes Stück Land darstellen, das nicht abgeschrieben wird und somit unter dem Bruttoprinzip einen zeitlich unbefristeten passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz zur Folge hätte.

3.2.2 Vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. Vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. sind Zuwendungen d. ö. H., welche an die Hauptbedingung geknüpft sind, dass eine Organisation langfristige Vermögenswerte kauft, herstellt oder auf andere Weise erwirbt, um die Zuwendungsvoraussetzungen zu erfüllen (Swiss GAAP FER 28/12). Während der Wert von monetären vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. offensichtlich ist, sind auch nichtmonetäre vermögenswertbezogene Zuwendungen zu aktuellen Werten zu bewerten, die z. B. bei Grund und Boden durch Wertgutachten objektiv ermittelt werden können. In der definitiven Fachempfehlung wurde zwecks Klarheit noch ergänzt, dass eine solche Bewertung nur bei Zugang und nicht auch in den Folgeperioden angewendet werden muss.

Organisationen, die das Bruttoprinzip anwenden, grenzen die vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. über einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten ab. Bei der Bilanzgliederung nach Swiss GAAP FER 3 handelt es sich lediglich um eine Mindestgliederung. Passive Rechnungsabgrenzungsposten können demzufolge auch von langfristiger Natur sein. Zudem sind in Swiss GAAP FER 28 explizit auch alternative Bezeichnungen erlaubt, wenn diese sachgerecht sind. Dies ermöglicht den unterschiedlichen Anwendern und Anwenderinnen, eine für ihre Situation sachgerechtere oder für sie verständlichere Bezeichnung zu verwenden. Die Gliederung nach Fristigkeit wurde hingegen nicht nochmals behandelt, da sie sich aus Ziff. 18 des Rahmenkonzepts ergibt.

Bei einer Verrechnung von vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. mit dem Vermögenswert (Nettoprinzip) muss dies für den Adressaten oder die Adressatin des Abschlusses erkennbar sein. Die Offenlegung erfolgt zweckmässig über den Anlagespiegel, wobei der Ausweis auch an einer anderen Stelle des Anhangs erfolgen kann. Der Anwender oder die Anwenderin hat damit einen gewissen Spielraum, wie er oder sie die Offenlegung dazu sachgerecht gestaltet.

Bei vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. stellt sich weiter die Frage nach dem Ausweis des (periodengerechten) Erfassens in der Erfolgs- bzw. Betriebsrechnung; im Speziellen, ob der Ausweis ober- oder unterhalb des EBITDA erfolgt. Unter dem Nettoprinzip sind die Abschreibungen direkt um die anteiligen Zuwendungen d. ö. H. gemindert. Beim Bruttoprinzip kann die Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung ebenfalls (über die Nutzungsdauer des Vermögenswerts) als Reduktion der Abschreibungen erfolgen oder separat als Ertrag aus vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. ausgewiesen werden. Dies folgt einer konsequenten Umsetzung des Wahlrechts: Einerseits spiegeln Abschreibungen einen betriebswirtschaftlichen Verzehr wider, was für einen Bruttoausweis spricht; andererseits hat die Organisation effektiv weniger Aufwendungen in Bezug auf das Gebäude, womit das Nettoprinzip sinnvoll erscheint. Zur eingeschränkten Vergleichbarkeit der Erfolgs- bzw. Betriebsrechnungen zwischen verschiedenen Organisationen sollte berücksichtigt werden, dass der Ausweis primär der Darstellung in der Bilanz folgt und sich auch weitere wichtige Kennzahlen, wie z. B. die Eigenkapitalquote, bei einer Netto- versus einer Nettodarstellung unterscheiden. Die Vergleichbarkeit verschiedener Organisationen ist entsprechend über angemessene Offenlegungen sicherzustellen.

3.2.3 Erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. Erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. werden entweder separat oder unter der Position «Andere betriebliche Erträge» ausgewiesen. Alternativ erfolgt in sachlich begründeten Fällen eine Verrechnung mit den entsprechenden Aufwendungen. Die Erläuterungsziff. 20 verlangt bei einem Nettoausweis explizit die Offenlegung der Bruttobeträge im Anhang, womit z. B. direkt verrechnete Kostenzuschüsse ersichtlich werden. Die Voraussetzung einer solchen Verrechnung wäre zunächst, dass die Zuwendungen d. ö. H. den verschiedenen Kostenarten sachgerecht zugewiesen werden können.

Unter die erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö. H. fallen auch vergünstigte Darlehen (z. B. Covid-19-Darlehen). Davon ausgehend, dass sowohl marktgerechte als auch vergünstigte Darlehen zurückbezahlt werden müssen, besteht die Zuwendung d. ö. H. in Form eines tieferen Zinssatzes. Dies wurde in Swiss GAAP FER 28/13 nochmals präzisiert. Darlehen, welche von einem privaten Kreditinstitut an Organisationen vergeben werden, haben i. d. R. auch einen Zinssatz unter Marktniveau, wenn die öffentliche Hand dafür bürgt. Damit besteht die Zuwendung d. ö. H. bei diesem Fall im Wert der Garantie, welche durch die öffentliche Hand gegeben wird.

Ein weiterer, häufig angesprochener Sachverhalt bei erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö. H. betrifft die Weiterleitung an verbundene Organisationen oder Dritte. Im Fall einer betraglich vollständigen Weiterleitung an Dritte kann der Sachverhalt vorliegen, dass der weiterleitenden Organisation kein besonderer wirtschaftlicher Vorteil entsteht und die reine Weiterleitung aus Sicht dieser Organisation nicht den Tatbestand einer Zuwendung d. ö. H. erfüllt. Anders ist der Sachverhalt gelagert, wenn z. B. eine Dachorganisation Zuwendungen d. ö. H. erhält, um diese nach Abzug eines Kostenanteils für Verwaltungs-, Marketing- und Verteilungsleistungen an die Unterorganisationen weiterzuleiten. Hier profitiert die Dachorganisation auch zumindest in Teilen von den Zuwendungen d. ö. H. und muss diese als Konsequenz selbst erfassen. Während der Bruttoausweis generell möglich ist (vollständiges Erfassen der Zuwendungen d. ö. H. als Ertrag und der Weiterleitung als Aufwand) und zwischen Zuwendungsgeber und -empfänger bzw. Zuwendungsgeberinnen und -empfängerinnen vereinbart werden kann, bestehen wiederum auch Argumente für einen Nettoausweis: Der besondere wirtschaftliche Vorteil besteht auf Ebene der Dachorganisation nur im Ausgleich für die Verwaltungs-, Marketing- und Verteilungsleistungen. Die weitergeleiteten Beträge bergen für die Dachorganisation keinen direkten Nutzen und führen nach der Bruttomethode zu einer Verlagerung der Erfolgsrechnung. Ein ähnliches Vorgehen wie bei der Nettomethode wird in Swiss GAAP FER 3/19 zur Principal-Agent-Thematik verfolgt, wonach bei Vermittlungsgeschäften nur der Wert der selbst erbrachten Leistung als Nettoerlös auszuweisen ist. Adressaten und Adressatinnen des Abschlusses und insbesondere Zuwendungsgeber und Zuwendungsgeberinnen haben verständlicherweise ein Interesse daran, den Mittelfluss von Dachorganisationen an Unterorganisationen nachvollziehen zu können. Diesem Bedürfnis wird auch unter Anwendung des Nettoprinzips Rechnung getragen, indem Swiss GAAP FER 28/20 bei einem Nettoausweis die Offenlegung der Bruttobeträge im Anhang verlangt.

3.3 Rückzahlungsverpflichtungen. Wird eine Zuwendung d. ö. H. entgegen der ursprünglichen Annahme rückzahlungspflichtig, ist dieser Sachverhalt nach Swiss GAAP FER 28/6 als Schätzungsänderung zu behandeln. Die Erläuterungsziff. 21 enthält dazu eine detaillierte Umsetzungsanleitung.

3.4 Darstellung in der Geldflussrechnung. Vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. sowie damit zusammenhängende Rückzahlungen sind brutto im Geldfluss aus Investitionstätigkeit auszuweisen. Ein Ausweis im Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit ist hingegen nicht zulässig, da es i. d. R. bei Zuwendungen d. ö. H. nicht zu einer Rückzahlung und damit einem Mittelabfluss gemäss der Verbindlichkeiten-Definition nach Ziff. 17 des Rahmenkonzepts kommt.

Erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. sind Bestandteil des Geldflusses aus Betriebstätigkeit und gesondert in der Geldflussrechnung oder im Anhang auszuweisen. Die Möglichkeit des Ausweises im Anhang ist auf die indirekte Methode der Geldflussermittlung zurückzuführen, da es bei dieser kein «Ergebnis vor Zuwendungen d. ö. H.» gibt, welches als Startpunkt in der Geldflussrechnung dienen könnte.

3.5 Offenlegungen. Die Offenlegungen nach Ziff. 8 umfassen neben den Rechnungslegungsgrundsätzen vor allem Informationen, welche die erfassten Zuwendungen d. ö. H. für den Adressaten und die Adressatin verdeutlichen und einen Informationsmehrwert bieten. Falls Organisationen die Nettomethode angewendet haben, sind die verrechneten Beträge spätestens an dieser Stelle des Anhangs ersichtlich. So müssen grundsätzlich auch die aktuellen Werte von nichtmonetären erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö. H. offengelegt werden. Allerdings explizit nur, soweit diese bewertbar sind (Swiss GAAP FER 28/8, zweites Lemma). Wenn Vergleichswerte nicht verlässlich oder nur mit unverhältnismässig hohem Aufwand ermittelt werden können, kann eine wertmässige Quantifizierung unterbleiben. Solche Zuwendungen d. ö. H. sind dann jedoch zumindest qualitativ zu beschreiben bzw. in statistischer Form (Anzahl, Stunden usw.) offenzulegen.

4. VERFÜGBARE UNTERLAGEN

Die neue Fachempfehlung Swiss GAAP FER 28 «Zuwendungen der öffentlichen Hand» ist auf der Website von Swiss GAAP FER in deutscher, französischer, italienischer und englischer Sprache verfügbar und wird in der neuen Broschüre von Swiss GAAP FER per 1. Januar 2023 enthalten sein. Zudem wird die Neuauflage des Lehrbuchs von Swiss GAAP FER die Zuwendungen d. ö. H. in einem separaten Kapitel behandeln. ■

