

ENTWURF DER FACHEMPFEHLUNG ZU ZUWENDUNGEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

Bessere Orientierung und einheitlichere Handhabung mit mehr Transparenz

Mit dem vorliegenden Vernehmlassungsentwurf einer eigenständigen Fachempfehlung zu Zuwendungen der öffentlichen Hand ist ein wichtiger Meilenstein erreicht. Ziel ist es, einheitliche Regelungen in einer Fachempfehlung zusammenzufassen. Damit soll die Praxis ein Instrument erhalten, um Fragen im Zusammenhang mit Zuwendungen der öffentlichen Hand zu beantworten.

1. AUSGANGSLAGE UND LEITPLANKEN

Zuwendungen der öffentlichen Hand (d. ö. H.) bilden nicht nur auf Bundesebene den grössten Ausgabenblock [1], sondern haben auch auf lokaler Ebene und in gewissen Branchen wie dem Tourismus eine grosse Bedeutung. Die COVID-19-Krise hat die Signifikanz des Themas nochmals unterstrichen [2]. Für eine Vielzahl der Anwender von Swiss GAAP FER sind Zuwendungen d. ö. H. relevant, weshalb im Jahr 2018 ein Überprüfungsverfahren zur Eruiierung von etwaigem Regelungsbedarf lanciert wurde. Im Ergebnis zeigte sich, dass eine recht unterschiedliche Praxis der Handhabung herrscht, was die Transparenz und Vergleichbarkeit von Jahresrechnungen beeinträchtigt. Die Praxis beklagte Probleme in der Anwendung aufgrund einer fehlenden Orientierung, und es wurden mehr Offenlegungen gefordert. Aus diesen Gründen hat die Fachkommission im Juni 2019 einstimmig für ein Projekt zur Erarbeitung von Regelungen zu Zuwendungen d. ö. H. gestimmt.

Für das Projekt wurde eine breit aufgestellte Arbeitsgruppe gegründet, welche die verschiedenen Anspruchsgruppen berücksichtigt. So sind neben Anwendern aus Unternehmen und Nonprofit-Organisationen auch Praktiker aus der öffentlichen Finanzverwaltung sowie Wirtschaftsprüfer vertreten.

Die strategischen Leitplanken bestanden in der Beachtung der Ausrichtung von Swiss GAAP FER als prinzipienorien-

tiertem True-and-Fair-View-Rechnungslegungsstandard. Es sollten Regelungen für die Erstellung von entscheidungsrelevanten Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage an die Empfänger der Jahresrechnung erarbeitet werden. Weiter sollten die Regelungen nicht strenger sein als bestehende, internationale Regelungen, insb. im Vergleich zu IAS 20 und IFRS-KMU Abschnitt 24. Dies bedeutet etwa, dass das Wahlrecht zum Brutto-/Nettoprinzip übernommen wird. Die Ergebnisse des vorgelagerten Überprüfungsverfahrens haben diese Leitplanken gestützt.

2. EINARBEITUNG VS. EIGENSTÄNDIGE FACHEMPFEHLUNG

Ein Grundsatzentscheid bestand in der Frage, ob die Regelungen in bestehende Fachempfehlungen eingearbeitet werden oder ob eine neue geschaffen wird. Die Swiss GAAP FER sollen sich gemäss dem Leitbild nicht zu einem Regelungs-dickicht entwickeln und prinzipienbasiert bleiben [3]. Es gab durchaus Argumente für die Einarbeitung in bestehende Fachempfehlungen, da bereits Regelungen betreffend Zuwendungen ansatzweise in Swiss GAAP FER 21 sowie 24 existieren oder aufgrund der Tatsache, dass andere Themengebiete, wie die Umsatzerfassung und Finanzinstrumente, bis heute keine eigene Fachempfehlung beanspruchen. Eine Einarbeitung in das Rahmenkonzept und die Kern-FER wäre allerdings schwierig umzusetzen gewesen. Die Eigen-



MICHAEL ANNEN,
LIC. OEC. HSG,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
MITGLIED DES FACHAUS-
SCHUSSES SWISS GAAP
FER, PARTNER, BRAG



HEIKO PETRY, M.A. (HSG),
FACHASSISTENT SWISS
GAAP FER,
SENIOR AUDITOR, KPMG,
WISSENSCHAFTLICHER
MITARBEITER, ACA-HSG,
UNIVERSITÄT ST. GALLEN

art und Bedeutung des Themas einerseits und eine bessere Lesbarkeit und Verständlichkeit der Regelungen andererseits haben für eine eigenständige Fachempfehlung gesprochen. Ausserdem sind nicht alle Swiss-GAAP-FER-Anwender von Zuwendungen d. ö. H. betroffen. Eine eigenständige Fachempfehlung vermeidet zudem Konflikte mit anderen Fachempfehlungen. Entsprechend hat sich die Fachkommission gegen eine Einarbeitung in bestehende Fachempfehlungen entschieden.

3. ÜBERBLICK DER REGELUNGEN UND ERLÄUTERUNGEN

Der Vernehmlassungsentwurf ist unter www.fer.ch/zuwendungen verfügbar. Nachfolgend wird ein Überblick der wichtigsten Regelungen gegeben.

3.1 Definition. Der Vernehmlassungsentwurf definiert Zuwendungen d. ö. H. als die Abgeltung von Leistungen durch eine Institution d. ö. H., welche von einer Organisation im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit erbracht werden. Die Organisation erhält dadurch einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil. Damit soll eine Abgrenzung zu *üblichen* kommerziellen Abgeltungen durch die öffentliche Hand erreicht werden, bei denen kein Ungleichgewicht zwischen den Leistungen besteht.

Der Begriff «Zuwendungen» wird bereits in Swiss GAAP FER 21 verwendet, wobei im Entwurf auch explizit auf andere geläufige Bezeichnungen – wie Beihilfen oder Subventionen – verwiesen wird, da in der Praxis eine Vielzahl von Begriffen für Zuwendungen besteht. Die Begriffsdefinition soll bewusst offen formuliert bleiben. Zuwendungen d. ö. H. werden grundsätzlich in vermögenswert- und erfolgsbezogene Zuwendungen unterteilt. Erstere sind an die Hauptbedingung geknüpft, dass eine Organisation langfristige Vermögenswerte erwirbt bzw. erstellt. Letztere umfassen alle anderen Zuwendungen d. ö. H. im Sinne eines Auffangtatbestands. Darunter fallen z. B. vergünstigte Darlehen. Werden die Darlehen direkt von einer Institution der öffentlichen Hand gewährt, besteht die Zuwendung d. ö. H. in der Differenz zwischen dem effektiven Zinssatz und dem risikoadjustierten Marktzinssatz.

Die Erläuterungen im Entwurf verweisen darauf, dass Zuwendungen d. ö. H. direkt oder indirekt sowie monetär oder nicht-monetär (z. B. vergünstigte Mieten) sein können. Auf eine enge Definition dieser Untergruppen wurde bewusst verzichtet. Bei der Erarbeitung der Fachempfehlung hat sich gezeigt, dass in der Praxis eine Vielzahl von Spezialfällen besteht. Einerseits können diese nicht alle in einer prinzipienbasierten Fachempfehlung untergebracht werden und andererseits will man diese nicht ausschliessen. Stattdessen enthalten die Erläuterungen Beispiele, welche nicht abschliessend sind. Gleichzeitig kann eine Fachempfehlung dieser Form nicht alle Anliegen der Zuwendungsgeber befriedigen, welche teilweise über das Ziel einer Fachempfehlung zur Rechnungslegung hinausgehen.

Aus der Definition kann auch abgeleitet werden, dass Organisationen, die Zuwendungen d. ö. H. lediglich im Sinne eines Durchlaufpostens an andere Organisationen weiterlei-

ten, dies nicht ausweisen müssen, da sie nicht Nutzniesser der Zuwendungen d. ö. H. sind und ihnen folglich kein besonderer wirtschaftlicher Vorteil zukommt. Dadurch wird zudem eine Aufblähung der Erfolgsrechnung vermieden.

3.2 Ansatz, Bewertung und Ausweis. Für den Ansatz gelten (neben den Bestimmungen des Rahmenkonzepts) die Kriterien, dass ein Anspruch besteht und der Wert verlässlich schätzbar ist. Die mit der Zuwendung d. ö. H. verbundenen Bedingungen müssen mit einer angemessenen Sicherheit erfüllt werden. Dieses Kriterium gilt auch für die Gewährung der Zuwendungen d. ö. H.

Bei vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. besteht ein Wahlrecht, diese vom Vermögenswert abzusetzen (Netto-Methode) oder als passive Rechnungsabgrenzung (Brutto-Methode) auszuweisen. Die Gliederung nach Swiss GAAP FER 3/2 führt passive Rechnungsabgrenzungen zwar lediglich unter dem kurzfristigen Fremdkapital auf, allerdings handelt es sich dabei nur um eine Mindestgliederung. Die Praxis kennt bereits heute langfristige passive Rechnungsabgrenzungen, womit die Fristigkeit angemessen dargestellt werden kann. Die Erläuterungen der Fachempfehlung sehen vor, dass auch andere Bezeichnungen für die Passivpositionen möglich sind, soweit dies sachgerecht ist. Da es sich vorliegend nicht um eine Verbindlichkeit im Sinne des Rahmenkonzepts Ziffer 17 handelt (kein Mittelabfluss), hat man sich für die Bezeichnung «passive Rechnungsabgrenzungen» als Grundsatz entschieden. Bei der Brutto-Methode handelt es sich lediglich um eine zeitliche und sachliche Abgrenzung, um die entsprechenden Aufwendungen periodengerecht zu kompensieren. Unter Anwendung der Netto-Methode resultiert aufgrund der Verrechnung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein geringerer Buchwert als unter der Brutto-Methode. Die Nachführung eines Negativpostens in der Buchhaltung über die gesamte Nutzungsdauer ist nicht erforderlich und wäre zudem nicht praktikabel. Aus Gründen der Transparenz und Vergleichbarkeit sind die vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. bei der Netto-Methode jedoch im Jahr des Zugangs separat im Anlagespiegel auszuweisen.

Die Auflösung vermögenswertbezogener Zuschüsse d. ö. H. erfolgt über die Nutzungsdauer des Vermögenswerts und somit unabhängig davon, ob bereits alle mit der Zuwendung d. ö. H. verknüpften Bedingungen erfüllt sind oder diese à fonds perdu gewährt wurden. Sowohl die Brutto- als auch die Netto-Methode sollen zum gleichen Ergebniseffekt führen. Während bei der Netto-Methode der Ausweis in der Erfolgsrechnung technisch zwangsläufig in Form von niedrigeren Abschreibungen erfolgt, besteht bei der Brutto-Methode ein Wahlrecht, ob die Auflösung der passivierten Zuwendungen d. ö. H. über die Nutzungsdauer von den Abschreibungen abgezogen oder separat als Ertrag aus vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. – und damit oberhalb des EBITDA – ausgewiesen wird. Durch den separaten Ausweis und die geforderten Offenlegungen wird die Vergleichbarkeit in den Regelungen gewahrt.

Erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. sind im Verlauf derjenigen Perioden erfolgswirksam zu erfassen, in denen

eine Organisation die entsprechenden Aufwendungen erfasst. Der Ausweis in der Erfolgsrechnung kann brutto oder netto (Verrechnung) erfolgen. Erhält die Organisation monetäre Zuwendungen d. ö. H., die nicht spezifische Aufwandspositionen kompensieren sollen, bietet sich der Bruttoausweis an. So können die Kosten vollständig dargestellt werden, und die Zuwendungen d. ö. H. müssen nicht – mitunter willkürlich – auf die einzelnen Posten der Erfolgsrechnung aufgeteilt werden. Wurden die Zuwendungen d. ö. H. zur Kompensation bestimmter Aufwandspositionen gewährt, z. B. zum Ausgleich von Forschungskosten, ist auch das Nettoprinzip sachgerecht, zumal solche Sachverhalte über Offenlegungen transparent dargestellt werden können (siehe Kapitel 3.5).

Nicht-monetäre erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. müssen nicht zwingend zu Marktwerten bewertet werden. Hierbei wurde berücksichtigt, dass Marktwerte nicht immer zuverlässig ermittelbar sind und die Ermittlung zu einem unverhältnismässig hohen Aufwand führen könnte. Die Fachempfehlung sieht dafür entsprechende Offenlegungen vor.

Aus aktuellem Anlass sind die COVID-19-Überbrückungsdarlehen von grossem Interesse: Die Regelungen implizieren, dass die Differenz zwischen dem aktuellen Wert nach der Effektivzinsmethode und dem Rückzahlungsbetrag nicht als Zuwendungen d. ö. H. brutto dargestellt und über die Laufzeit aufgelöst werden müsste. Eine solche Behandlung, wie sie unter IFRS erfolgt, wäre aufgrund der im Entwurf enthaltenen Formulierung jedoch ebenfalls zulässig und sachgerecht. Zuwendungsgeber haben immer die Möglichkeit, im Rahmen vorliegender Regelungen Wahlrechte einzuschränken oder weitergehende Offenlegungen und Informationen als Voraussetzung für die Gewährung von Zuwendungen zu verlangen.

3.3 Rückzahlungsverpflichtungen. Zuwendungen d. ö. H. sind häufig an Bedingungen geknüpft, die bei einer Nichterfüllung (z. B. Zweckentfremdung eines bezuschussten Altersheims) zu einer Rückzahlung führen. Diese Fälle sind als Schätzungsänderung prospektiv zu behandeln. Somit sind im Einklang mit Ziffer 30 des Rahmenkonzepts nur die lau-

Abbildung: **BEISPIEL RÜCKZAHLUNG****Ausgangslage**

Ein Vermögenswert wird am 1. 1. 20X1 für TCHF 3000 angeschafft. Die Nutzungsdauer beträgt 20 Jahre. Die Organisation erhält vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. über TCHF 1000. Am Ende des dritten Jahres erfüllt die Organisation die Bedingungen für die Zuwendungen nicht mehr (Nutzungsänderung) und erhält am 31. 12. 20X3 einen Bescheid, dass sie einen Betrag i. H. v. TCHF 900 zurückerstatten muss.

Brutto-Methode							
	Buchwert Vermögenswert	Abschrei- bungen	Kum. AfA	Passive Rechnungs- abgrenzung	Ertrag aus vermögenswert- bezogenen Zuwendungen d. ö. H.	Sonstige Verbindlich- keiten	Andere betriebliche Aufwen- dungen
1.1.20X1	3000		0	1000			
31.12.20X1	2850	150	150	950	50		
31.12.20X2	2700	150	300	900	50		
31.12.20X3	2550	150	450	¹⁾ 85	50	900	135
31.12.20X4	2400	150	600	80	5		

Netto-Methode				
	Buchwert Vermögenswert	Abschrei- bungen	Kum. AfA	Sonstige Verbindlich- keiten
1.1.20X1	²⁾ 2000		0	
31.12.20X1	1900	100	100	
31.12.20X2	1800	100	200	
31.12.20X3	³⁾ 2465	⁴⁾ 235	435	900
31.12.20X4	2320	⁵⁾ 145	580	

¹⁾ 900 – 50 – 900 + 3 × 45; ²⁾ 3000 – 1000; ³⁾ 1800 – 100 + 900 – 3 × 45; ⁴⁾ 100 + 3 × 45; ⁵⁾ 2465 / 17

fenden oder zukünftigen Periodenerfolge betroffen. Für vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. bedeutet dies allerdings auch eine Anpassung der Bilanzwerte:

→ Bei der Netto-Methode ist der Buchwert des Vermögenswerts zu niedrig und entsprechend zu korrigieren, indem der Rückzahlungsbetrag zum Buchwert addiert und als Gegenbuchung in den sonstigen Verbindlichkeiten zu passivieren ist. Für den Differenzbetrag muss zudem die anteilige Abschreibung nachgeholt und der Betrag zu diesem Zeitpunkt unmittelbar aufwandswirksam erfasst werden.

→ Bei der Brutto-Methode wird der Rückzahlungsbetrag in die sonstigen Verbindlichkeiten umgebucht. Falls der Rückzahlungsbetrag nicht dem Betrag der passiven Rechnungsabgrenzung entspricht, ist die Differenz zwischen dem nach Umbuchung verbleibenden Betrag der Abgrenzung und jenem Betrag der passiven Rechnungsabgrenzung, der sich bei Abzug des Rückzahlungsbetrags von der ursprünglichen Zuwendung ergeben hätte, unmittelbar aufwandswirksam zu erfassen. Dadurch ergibt sich für die Brutto-Methode derselbe (Netto-)Erfolgseffekt wie für die Netto-Methode (vgl. Beispiel in der *Abbildung*).

3.4 Darstellung in der Geldflussrechnung. Vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. sind dem Geldfluss aus Investitionstätigkeit zuzuordnen, da an sie Investitionen in

langfristige Vermögenswerte geknüpft sind. Ein Ausweis im Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit wäre nicht sachgerecht, da bei Einhaltung der an die Zuwendung d. ö. H. geknüpften Bedingungen keine Rückzahlungspflicht vorliegt und es sich somit nicht um eine Finanzverbindlichkeit^[4] handelt. Die angemessene Sicherheit über die Erfüllung der Bedingungen ist wiederum eine Voraussetzung für den Ansatz. Erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. sind separat im Geldfluss aus Betriebstätigkeit bzw. im Anhang auszuweisen. Die Möglichkeit eines Ausweises im Anhang ist technisch der indirekten Methode geschuldet, da es kein «Ergebnis vor Zuwendungen d. ö. H.» gibt, welches als Startpunkt dienen könnte.

3.5 Offenlegungen. Die Offenlegungen wurden im Vergleich zu den aktuell bestehenden Regelungen erweitert und präzisiert. Die Angabe der angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze für Zuwendungen d. ö. H. umfasst dabei die Offenlegung der Wertermittlung sowie die Bewertungsmethodik und wesentliche Annahmen von nicht-monetären Zuwendungen d. ö. H. Sowohl monetäre als auch nicht-monetäre Zuwendungen d. ö. H. sind zu erläutern, und deren Art und Umfang bzw. Wert, soweit bewertbar, sind offenzulegen. Neben Angaben zu *erfassten* Zuwendungen d. ö. H. sind entsprechend auch nicht-monetäre Zuwendungen

d. ö. H. zu erläutern, die nicht bewertbar sind. Mit diesen Regelungen soll u. a. vor dem Hintergrund des Wahlrechts zum Brutto-/Nettoprinzip bei Anwendung des Nettoprinzips eine ausreichende Transparenz geschaffen werden. Weiter sind andere Formen von Zuwendungen d. ö. H. zu erläutern, worunter z. B. Bürgschaften und Garantien fallen. Mit diesem Punkt sollen alle Arten von Zuwendungen d. ö. H. in den Offenlegungen erfasst werden. Da noch zu erfüllende Bedingungen, andere Erfolgsunsicherheiten und allfällige Rückzahlungsverpflichtungen im Zusammenhang mit Zuwendungen d. ö. H. den zukünftigen Handlungsspielraum einer Organisation einschränken können, sind auch Informationen darüber offenzulegen.

4. VERNEHMLASSUNG

Die Fachkommission lädt die Öffentlichkeit dazu ein, zum Entwurf der Fachempfehlung und zum begleitenden Frage-

bogen im Rahmen der Vernehmlassung von März bis Ende Juni 2021 Stellung zu nehmen. Der Fragebogen zur Vernehmlassung ist seit März 2021 unter www.fer.ch/zuwendungen verfügbar. Aus Gründen der Transparenz beabsichtigt die Fachkommission, nach Abschluss des Prozesses die eingegangenen Stellungnahmen zu den Vernehmlassungsfragen auf der Webseite der Swiss GAAP FER zu veröffentlichen, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird. ■

Fussnoten: **1)** CHF 42,3 Mrd. bei Gesamtausgaben des Bundes von CHF 71,4 Mrd. im Jahr 2019, vgl. https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/themen/finanzpolitik_grundlagen/subv_subvueberpruef.html. **2)** Vgl. <https://covid19.easygov.swiss>. **3)** Vgl. <https://www.fer.ch/ueber-uns/leitbild>. **4)** Vgl. Swiss GAAP FER 4/12.