UNI FR
UNIVERSITÉ DE FRIBOURG
UNIVERSITÄT FREIBURG

Verbandsmanagement Institut (VMI)
Postfach 1559
CH-1701 Freiburg

EINGEGANGEN
29. Sep. 2014

VMI

Stiftung für Fachempfehlungen zur
Rechnungslegung FER
Postfach 1477
8021 ZÜRICH

Freiburg, 19. September 2014/ck

Vernehmlassung zu Swiss GAAP FER 21 „Rechnungslegung für gemeinnützige NPO" Stellungnahme

Sehr geehrte Damen und Herren

Das Institut für Verbands-, Stiftungs- und Genossenschaftsmanagement (VMI) der Universität Fribourg möchte zur folgenden Vernehmlassungsfrage Stellung beziehen:

5. Schnittstelle zu den obligationenrechtlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung (mit Bezug auf Ziffer 34):

Der Ausweis von zweckgebundenen Fonds als Fremdkapital kann nicht unterstützt werden. Der Satz „Besteht die Passivseite einer Bilanz beispielsweise aufgrund von gesetzlichen Vorschriften nur aus Fremdkapital und Eigenkapital (Organisationskapital), sind zweckgebundene Fonds als Fremdkapital auszuweisen." ist ersatzlos zu streichen.

Die Dreiteilung der Passiven in Verbindlichkeiten, Fondskapital und Organisationskapital, wie sie Ziffer 8 vorsieht, entspricht Art. 958 Abs. 1 OR: „Die Rechnungslegung soll die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können." Die Mindestgliederungsvorschrift von Art. 959a Abs. 2 OR (kurzfristiges Fremdkapital, langfristiges Fremdkapital, Eigenkapital) steht dieser Gliederung nicht entgegen. Das Fondskapital ist entsprechend Art. 959a Abs. 3 als zusätzliche Bilanzposition aufzufassen: „Weitere Positionen müssen in der Bilanz oder im Anhang einzeln ausgewiesen werden, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist." Es besteht daher keine rechtliche Veranlassung, das Fondskapital als Fremdkapital zu werten bzw. ihm zuzuweisen.

Im Einklang mit den Formulierungen in der Gliederungsvorschrift von Art. 959a Abs. 2 OR sollte FER 21 Ziffer 8 demnach auch lauten: „Die Passiven gliedern sich in kurzfristiges Fremdkapital, langfristiges Fremdkapital, Fondskapital und Organisationskapital."

Die Betriebswirtschaftslehre sieht als Fremdkapital jenes Kapital einer Organisation an, das entweder auf der Grundlage schuldrechtlicher Normen zur Verfügung gestellt wird, kündbar und befristet ist und einen Vergütungsanspruch des Kapitalgebers begründet (Verbindlichkeiten). Oder es handelt sich um mögliche künftige Zahlungsverpflichtungen, deren Rechtsgrund, Höhe oder Zeitpunkt noch nicht bestimmt werden kann, die aber durch die laufenden Geschäftsfälle verursacht sind (also Rückstellungen). Schließlich sind noch die Posten der passiven Rechnungsabgrenzung (Leistungsschulden) dem (kurzfristigen) Fremdkapital zuzuordnen.

Der von Eberle/Zöbeli vertretenen Auffassung (Der Schweizer Treuhänder, 2014/8, S. 628), wonach „Parallelen zwischen zweckgebundenen Fonds und faktischen Verpflichtungen im Sinne von Swiss GAAP FER 23 (Anm.: behandelt Rückstellungen) unschwer zu erkennen" sind, kann nicht gefolgt werden. Die Autoren führen weiter aus: „Für beide bestehen legitime Erwartungshaltungen Dritter und es muss innert einer überschaubaren Zeit mit einem entsprechenden Mittelabfluss gerechnet werden." Es wird also erwartet, dass das Kapital im Sinne des Verwendungszwecks im Laufe der Zeit abgebaut wird. Dies könnte man ungeachtet der wirtschaftlichen Verfügungsmacht allenfalls bei Spendenfonds annehmen, obwohl ein Spender in der Regel keinen Rechtsanspruch auf Rückzahlung bei nicht widmungsgemässer Verwendung seiner Spende hat. Keinesfalls kann dies aber bei einer Vielzahl von Stiftungsfonds bzw. Legaten angenommen werden, deren Substanz zu erhalten ist und bei welchen nur die Erträge aus der Bewirtschaftung dieser Substanz einem bestimmten Förderzweck zuzuführen sind. In der Regel gibt es auch hier keinen Rückzahlungsanspruch des Stifters bzw. Erblassers.

Die Zuordnung des Fondskapitals zum Fremdkapital hätte auch eine negative Auswirkung auf den Verschuldungsgrad einer NPO.

Mit freundlichen Grüssen

Prof. Dr. Hans Lichtsteiner
Direktor Weiterbildung