
Die neue Fachempfehlung Swiss GAAP FER 28 «Zuwendungen der öffentlichen Hand»

Die neue Fachempfehlung Swiss GAAP FER 28 «Zuwendungen der öffentlichen Hand» tritt im Jahr 2024 in Kraft und stellt den Anwendern ein Instrument bereit, das die Bedürfnisse der Adressaten ausgewogen berücksichtigt. Dieser Artikel gibt einen Überblick und Hinweise für die Praxis.



Michael Annen

Mit der neuen Fachempfehlung «Zuwendungen der öffentlichen Hand» (Zuwendungen d. ö. H.) konnte ein wichtiges Projekt der Swiss GAAP FER 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 mit 59 Stellungnahmen. Nach eingehender Analyse der Rückmeldungen wurde der Vernehmlassungsentwurf punktuell überarbeitet.



Heiko Pertry

Keine Einleitung in Swiss GAAP FER 28

Swiss GAAP FER 28 bildet einen Teil des gesamten Swiss

GAAP FER Regelwerks und ist somit grundsätzlich von allen Organisationen anzuwenden, die sich nicht auf die Kern-FER beschränken dürfen. Insbesondere die Swiss GAAP FER 21 Anwender haben sich eine Einleitung gewünscht, um eine Klarstellung des Verhältnisses der neuen Fachempfehlung zu Swiss GAAP FER 21 zu ermöglichen. Anstelle einer Einleitung wurde in Swiss GAAP FER 28 eine Ergänzung eingefügt: Um den Besonderheiten der Tätigkeit von Nonprofit-Organisationen, die Swiss GAAP FER 21 anwenden, Rechnung zu tragen, erfolgen die Erfassung 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 zur Erfassung 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 (Seite 14 f.) behandelt werden. Eine Verbuchung gemäss den Bestimmungen von Swiss GAAP FER 28 ist notabene auch für Nonprofit-Organisationen möglich.

Definition

Zuwendungen d. ö. H. sind definiert als Ausgleich durch eine Institution d. ö. H. für Leistungen oder Aufwendungen, welche im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit der Organisation erbracht werden oder anfallen. Die Organisation erhält dadurch einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil. Ausdrücklich werden verschiedene alternative Bezeichnungen aufgeführt und dabei Begriffe aus Swiss GAAP FER 21 oder dem Subventionsgesetz berücksichtigt. 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, was z. B. Covid-19-Härtefallgelder betrifft.

Generell zeichnet sich der besondere wirtschaftliche Vorteil durch ein gewisses Missverhältnis im Vergleich der Leistungen aus. Wenn 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.

Ansatz, Bewertung und Ausweis

Zuwendungen d. ö. H. sind nach Ziffer 3 dann anzusetzen, wenn eine angemessene Sicherheit darüber besteht, dass die Organisation die damit verbundenen Bedingungen erfüllt und ihr Wert verlässlich schätzbar ist. Die Einschätzung, dass die mit der Zuwendung d. ö. H. verbundenen Bedingungen erfüllt werden, ist aus Sicht der abschluss-erstellenden Organisation vorzunehmen. Dabei bildet der

Mittelzufluss alleine 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 zum Schluss kommt, dass die Bedingungen nicht erfüllt werden, wären somit keine Zuwendungen d. ö. H. anzusetzen.

Brutto-/Nettoprinzip

Das Wahlrecht zwischen dem Brutto- und Nettoprinzip wurde sowohl für vermögenswertbezogene als auch für erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. beibehalten. Dies folgt dem Rahmenkonzept, welches 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 oder erlaubt, sowie wenn dadurch der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftsvorfalles oder eines Ereignisses wiedergespiegelt wird.

Vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H.

Vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. sind an die Hauptbedingung geknüpft, dass eine Organisation langfristige Vermögenswerte kauft, herstellt oder auf andere Weise erwirbt, um die Zuwendungsvoraussetzungen zu erfüllen. Während der Wert von monetären vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. offensichtlich ist, sind auch nichtmonetäre vermögenswertbezogene Zuwendungen bei Zugang zu aktuellen Werten zu bewerten, die z. B. bei Grund und Boden durch Wertgutachten objektiv ermittelt werden können.

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. Bei einer Verrechnung von vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. mit dem Vermögenswert (Nettoprinzip) muss dies für den Adressaten des Abschlusses erkennbar sein. Die Offenlegung erfolgt zweckmässig über den Anlagespiegel, wobei der Ausweis auch an einer anderen Stelle des Anhangs erfolgen kann.

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 Auf-

wendungen. Die Erläuterungsziffer 20 verlangt bei einem Netto-Ausweis explizit die Offenlegung der Bruttobeträge im Anhang, womit z. B. direkt verrechnete Kostenzuschüsse ersichtlich werden.

Unter die erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö. H. fallen auch vergünstigte Darlehen (z. B. Covid-19-Darlehen), wobei die Zuwendung d. ö. H. den tieferen Zinssatz betrifft.

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.

Darstellung in der Geldflussrechnung

Vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. sowie damit zusammenhängende Rückzahlungen sind brutto im Geldfluss aus Investitionstätigkeit auszuweisen.

Erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. sind Bestandteil des Geldflusses aus Betriebstätigkeit und gesondert in der Geldflussrechnung oder im Anhang auszuweisen.

Offenlegungen

Die Offenlegungen nach Ziffer 8 umfassen neben den Rechnungslegungsgrundsätzen vor allem Informationen, welche die erfassten Zuwendungen d. ö. H. für den Adressaten verdeutlichen und einen Informationsmehrwert bieten. Falls Organisationen die Netto-Methode angewendet haben, sind die verrechneten Beträge spätestens an dieser Stelle ersichtlich.

Verfügbare Unterlagen

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

Michael Annen, lic. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Mitglied des Fachausschusses, Managing Partner, brag Buchhaltungs und Revisions AG, m.annen@brag.ch

Heiko Petry, Dr. oec. HSG, Senior KPMG, DPP (Swiss GAAP FER/IFRS), Fachassistent Swiss GAAP FER, heikomathias.petry@unisg.ch