

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von Beiträgen in Form von Naturalleistungen (nicht geldwerte Beiträge)

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung von Beiträgen in Form von Naturalleistungen behandelt.

Frage

Wie muss ein öffentliches Gemeinwesen einen Beitrag an einen Dritten, der in Form von Naturalleistungen statt in Form von Geld ausgerichtet wird, verbuchen?

Wie muss ein solcher nicht geldwerter Beitrag beim begünstigten Gemeinwesen verbucht werden, damit die Fachempfehlung 12 (Punkt 12), nach welcher ein kostenloser Erwerb einer Sachanlage des Verwaltungsvermögens zum Verkehrswert verbucht werden muss, berücksichtigt wird.

Antwort

- A Ein Beitrag in Form von Naturalleistungen ist ein Beitrag (Transfer) eines öffentlichen Gemeinwesens an einen Dritten, der nicht in Form von Geld ausgerichtet wird. Konkret kann es sich um eine Zurverfügungstellung (kostenlos oder zu einem Vorzugspreis) von Räumen, Grundstücken, Material und Einrichtungen handeln, um die Gewährung von zinslosen oder zinsbegünstigten Darlehen (in der Antwort auf eine FAQ vom 18.06.2015 – Darlehen zu Vorzugskonditionen – behandelt), oder um die Zurverfügungstellung (kostenlos oder zu einem Vorzugspreis) von Dienstleistungen (z.B. Lohnverwaltung, Unterhaltsarbeiten, Personal).

Beiträge in Form von Naturalleistungen können die operative oder die Investitionstätigkeit betreffen. Im zweiten Fall handelt es sich um die Übertragung von Vermögenswerten, wie Grundstücke oder Gebäude, welche kostenlos oder zu einem Vorzugspreis an einen Dritten übertragen werden und somit den Eigentümer wechseln. Spenden, Schenkungen und nicht geldwerte Hinterlassenschaften werden als Übertragungen von Vermögenswerten betrachtet.

Steuererleichterungen, welche vor allem zur Wirtschaftsförderung gewährt werden, sind Fiskalausgaben. Sie sind nicht als nicht geldwerte Beiträge zu betrachten. Folglich sind diese von der nachstehenden Ausführungen nicht betroffen.

- B Der nicht geldwerte Beitrag muss sowohl in der Rechnung des subventionierenden öffentlichen Gemeinwesens (oder Beitragsgeber), wie auch in derjenigen der subventionierten Einheit verbucht werden, insbesondere wenn die beiden betroffenen Einheiten das HRM2 anwenden; damit ist die nötige Symmetrie gewährleistet. Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen verbucht seinen Beitrag als Aufwand in seiner Erfolgsrechnung oder als Ausgabe in seiner Investitionsrechnung (wenn es sich um eine Anlage des Verwaltungsvermögens handelt). Die subventionierte Einheit verbucht einen Ertrag in seiner Erfolgsrechnung oder eine Einnahme in seiner Investitionsrechnung. Dieses Symmetrierfordernis gilt auch für Spenden, Schenkungen und nicht geldwerte Hinterlassenschaften.

Ein solcher Beitrag sollte verbucht werden, sobald sein Betrag wesentlich und verlässlich bestimmbar ist. Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen legt den Schwellenwert, ab dem es nicht geldwerte Beiträge verbucht, selber fest. Dieser Schwellenwert wird im Anhang zur Rechnung erwähnt.

Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen darf auf die Verbuchung verzichten, falls der Aufwand zur Beschaffung der notwendigen Informationen im Vergleich zum Wert des Beitrags unverhältnismässig gross ist. Dies ist aber nur selten der Fall.

Falls das subventionierende öffentliche Gemeinwesen darauf verzichtet, den nicht geldwerten Beitrag zu verbuchen, darf die subventionierte Einheit diesen Beitrag auch nicht verbuchen, ausser wenn der Schwellenwert deutlich von demjenigen des subventionierenden öffentlichen Gemeinwesens abweicht.

- C Der Wert des nicht geldwerten Beitrags wird in Bezug auf den Marktpreis für die betroffene Sache oder Leistung festgelegt. Fehlt ein solcher Marktpreis, gilt der Preis für eine ähnliche Sache oder Leistung. Gibt es keinen Marktpreis, sind die vom subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen geschätzten Vollkosten massgebend. Zahlt die subventionierte Einheit einen Teil des Preises oder der Kosten, wird dieser Betrag vom Marktpreis abgezogen. Die Subvention entspricht also der Differenz zwischen dem Marktpreis und dem eventuell bezahlten Preis (Vorzugspreis).

Bei der Übertragung eines Vermögenswertes entspricht der nicht geldwerte Beitrag dem Marktpreis des betroffenen Vermögenswertes unter Abzug des Betrags, der von der begünstigten Einheit der Übertragung geleistet wird.

- D Es ist grundsätzlich für ein öffentliches Gemeinwesen nicht möglich, einen Vermögenswert des Verwaltungsvermögens direkt zu veräussern oder zu verschenken. Um einen Vermögenswert zu veräussern, muss dieser obligatorisch im Finanzvermögen geführt werden. Deshalb muss beim Übertrag eines Vermögenswertes des Verwaltungsvermögens an eine subventionierte Einheit zuerst dieser Vermögenswert ins Finanzvermögen übertragen werden. In Bezug auf das Kreditrecht, heisst dies, dass dieses Vorgehen einen Entscheid der formell zuständigen Behörde ermöglicht und auch nötig macht.

Nach HRM2 unterscheiden sich aber die Bewertungsgrundsätze des Verwaltungsvermögens von denjenigen des Finanzvermögens. Der Bilanzwert der Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens entspricht dem Anschaffungswert, der Jahr für Jahr um die planmässigen, und gegebenenfalls, um die ausserplanmässigen Abschreibungen berichtigt wird¹. Die Vermögenswerte des Finanzvermögens werden in der Bilanz zu Verkehrswerten geführt.

Der Übertrag eines Vermögenswertes vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen hat, im Zeitpunkt der Verbuchung im Finanzvermögen, eine Neubewertung dieses Vermögenswertes zur Folge (die Neubewertung erfolgt nicht solange sich der Vermögenswert noch im Verwaltungsvermögen befindet). Die Vorgehensweise wird im Beispiel 3 beschrieben.

Ist die Benützung eines übertragenen Vermögenswertes an Bedingungen seitens der subventionierenden Einheit geknüpft, muss die Übertragung des Vermögenswertes von der subventionierenden Einheit als Subventionsbeitrag betrachtet werden. Das Vorgehen ist im Beispiel 3a beschrieben. Wird die Benützung des Vermögenswertes an keine Bedingungen geknüpft, wird die Übertragung als Schenkung verbucht. Das Vorgehen wird im Beispiel 3b beschrieben.

- E Ein öffentliches Gemeinwesen, das einen Vermögenswert erhält, muss die Fachempfehlung 12 (Punkt 12) berücksichtigen. Nach dieser Fachempfehlung müssen die Anlagen des Verwaltungsvermögens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert werden. Entstehen keine Kosten, bzw. wird kein Preis bezahlt, wird der Verkehrswert bilanziert. Dabei ist anzumerken, dass diese Empfehlung implizit auf einer Verbuchung der Investitionen nach dem Bruttoprinzip basiert: der Vermögenswert wird zu Beginn zu seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder auch zu seinem Verkehrswert bilanziert; gleichzeitig wird ein eventueller Investitionsbeitrag in den Passiven als langfristige Finanzverbindlichkeit geführt.

¹ Dieser Wert wird nicht von eventuellen zusätzlichen Abschreibungen aus finanzpolitischen Gründen beeinflusst, da die zusätzlichen Abschreibungen in den spezifischen Konten der Sachgruppe 148 kumuliert werden.

Wird nun eine Anlage kostenlos übertragen, muss das subventionierte Gemeinwesen diese Anlage anfangs zu ihrem Verkehrswert im Verwaltungsvermögen aktivieren, sobald das Bruttoprinzip angewendet wird. Analog dazu, muss jede an ein Gemeinwesen zu einem Vorzugspreis übertragene Anlage im Verwaltungsvermögen zu seinem Verkehrswert aktiviert werden. Diese Systematik erlaubt es, Anlagen, welche kostenlos und solche, welche zu einem Vorzugspreis (oder fast kostenlos) übertragen werden, gleich zu behandeln. Parallel dazu verbucht das Gemeinwesen in den Passiven einen Subventionsbeitrag, welcher ursprünglich der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem bezahlten Preis entspricht. Bei einem völlig kostenlosen Übertrag ist der Preis Null und der Subventionsbeitrag beläuft sich auf den Ausgangswert. Der Vorgang wird im Beispiel 3a beschrieben.

Verbucht das subventionierte Gemeinwesen seine Vermögenswerte nach der alternativen, d.h. nach der Nettomethode, aktiviert es die übertragene Anlage zu einem Betrag, der dem bezahlten Preis entspricht. Ist der Übertrag kostenlos, wird die Anlage zu CHF 1 pro memoria aktiviert. Der Vorgang wird im Beispiel 3a beschrieben.

- F Gemäss dem Fälligkeitsprinzip wird der nicht geldwerte Beitrag in dem Jahr verbucht, in dem er gewährt, beziehungsweise erhalten wurde. Bei Übertragungen von Vermögenswerten ist der Zeitpunkt der Eigentumsübertragung massgebend.
- G Nicht geldwerte Beiträge sind vorab zu budgetieren.
- H Nicht geldwerte Beiträge haben keinen Einfluss auf den Geldfluss, da es sich um nicht geldwirksame Vorgänge handelt.

I Beispiel 1 Das öffentliche Gemeinwesen stellt kostenlos Räume zur Verfügung

Der Marktwert der Miete der Räume, die vom subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen kostenlos zur Verfügung gestellt werden, beläuft sich auf CHF 75'000. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt.

Verbuchung beim subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen

Der nicht geldwerte Beitrag von CHF 75'000 wird im Aufwandkonto **363x** verbucht. Ein Mietertrag zum gleichen Betrag wird im Konto **447x** verbucht.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Nicht geldwerter Beitrag / Miete	363x Beitrag an öffentliche Gemeinwesen und an Dritte	447x Liegenschaftenertrag VV	75'000

Verbuchung bei der subventionierten Einheit

Der nicht geldwerte Beitrag von CHF 75'000 wird im Ertragskonto **463x** verbucht. Ein Mietaufwand zum gleichen Betrag wird im Konto **316x** verbucht.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Nicht geldwerter Beitrag / Miete	316x Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren	463x Beiträge von öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten	75'000

J Beispiel 2 Das öffentliche Gemeinwesen verwaltet die Löhne einer grossen selbständigen Einheit kostenlos

Diese Lohnverwaltungsarbeit verlangt drei Vollzeitstellen jährlich. Die Gesamtkosten der Dienstleistung betragen CHF 500'000. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt.

Verbuchung beim subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen

Der nicht geldwerte Beitrag wird im Aufwandkonto **363x** mit CHF 500'000 verbucht. Der Ertrag aus der Dienstleistung für die Einheit wird zum gleichen Betrag im Konto **4260** verbucht.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Nicht geldwerter Beitrag / Dienstleistung an die subventionierte Einheit	363x Beitrag an öffentliche Gemeinwesen und an Dritte	4260 Rückerstattungen und Kostenbeteiligungen Dritter	500'000

Verbuchung bei der subventionierten Einheit

Der nicht geldwerte Beitrag von CHF 500'000 wird im Ertragskonto **463x** verbucht. Der zugehörige Aufwand der Dienstleistung wird im Konto **3130** zum gleichen Betrag verbucht.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Nicht geldwerter Beitrag / Dienstleistung	3130 Dienstleistungen Dritter	463x Beiträge von öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten	500'000

K Beispiel 3a Das öffentliche Gemeinwesen überträgt ein Gebäude zu einem Vorzugspreis und stellt Bedingungen für seine Benützung auf

Das öffentliche Gemeinwesen überträgt ein Gebäude seines Verwaltungsvermögens. Der Bilanzwert beträgt CHF 800'00, der Verkehrswert CHF 1'000'000. Die begünstigte Einheit bezahlt einen Vorzugspreis von nur CHF 300'000. Die Differenz zwischen Verkehrswert und Vorzugspreis wird als wesentlich beurteilt. Das subventionierende Gemeinwesen muss die Übertragung des Vermögenswertes wie einen Investitionsbeitrag verbuchen, da es die Benützung dieses Vermögenswertes an Bedingungen knüpft.

Verbuchung beim subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen

Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen überträgt zuerst das Gebäude vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen für CHF 800'000 durch eine Buchung in der Investitionsrechnung und einen Übertrag in die Bilanz. Es korrigiert anschliessend den Wert des Gebäudes auf seinen Verkehrswert über das Konto **4443** (Wertberichtigungen Liegenschaften FV) der Erfolgsrechnung zu einem Betrag von CHF 200'000. Weiter verbucht es den Zugang an flüssigen Mitteln von CHF 300'000 im Konto **100x** und die Gewährung des Investitionsbeitrags von CHF 700'000 (1'000'000-300'000) im Konto **56x**. Es verbucht den Abgang des Gebäudes im Finanzvermögen zu seinem Verkehrswert (CHF 1'000'000) im Haben des Kontos **1084**. Ende Jahr überträgt es den Investitionsbeitrag ins Konto **146X** der Bilanz für CHF 700'000. Es schreibt den Investitionsbeitrag über die Restlebensdauer des Gebäudes, d.h. CHF 28'000, unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **3660** ab.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Übertrag des Gebäudes vom VV ins FV	1084 Gebäude FV	604 Übertragung Hochbauten	800'000
Übertrag in die Bilanz	590 Passivierungen	1404 Hochbauten VV	800'000
Wertberichtigung des Gebäudes zu seinem Verkehrswert	1084 Gebäude FV	4443 Wertberichtigungen Liegenschaften FV	200'000
Zugang flüssige Mittel	100x Flüssige Mittel und kurzfristige Finanzanlagen		300'000
Nicht geldwerter Beitrag	56x Eigene Investitionsbeiträge		700'000
Veräusserung des Gebäudes des FV		1084 Gebäude FV	1'000'000
Übertrag in die Bilanz	146x Investitionsbeiträge	690 Aktivierungen der Nettoinvestitionen	700'000
Abschreibung des Investitionsbeitrags	3660 Planmässige Abschreibung Investitionsbeiträge	146x Investitionsbeiträge	28'000

Verbuchung bei der subventionierten Einheit, falls sie ihre Vermögenswerte in der Bilanz nach der Nettomethode verbucht

Die subventionierte Einheit verbucht das Gebäude zum Verkehrswert von CHF 1'000'000 im Soll des Investitionskontos² **504**. Sie verbucht den Abgang der flüssigen Mittel von CHF 300'000 im Konto **100x** und den erhaltenen Beitrag von CHF 700'000 im Konto **63x**. Zudem überträgt sie am Jahresende das so erworbene Gebäude, unter Abzug des Investitionsbeitrags über Konto **690** in die Bilanz ins Konto **1404**. Es schreibt den Nettowert des Gebäudes (CHF 300'000) über seine Restlebensdauer, d.h. CHF 12'000 unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **3300** ab.

² Die subventionierten privatrechtlichen Einheiten müssen kein Investitionskonto führen. In diesem Fall erfolgt die Verbuchung direkt in der Bilanz, da die Konten 5xx und 6xx nicht existieren.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Erwerb des Gebäudes	504 Hochbauten		1'000'000
Abgang von flüssigen Mitteln		100x Flüssige Mittel und kurzfristige Finanzanlagen	300'000
Erhalt des nicht geldwerten Beitrags		63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	700'000
Übertrag des Gebäudes in die Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierungen der Nettoinvestitionen	300'000
Abschreibung des Gebäudes	3300 Planmässige Abschreibungen	1404 Hochbauten VV	12'000

Verbuchung bei der subventionierten Einheit, falls sie ihre Vermögenswerte in der Bilanz nach der Bruttomethode verbucht

Die subventionierte Einheit verbucht das Gebäude zum Verkehrswert von CHF 1'000'000 im Soll des Investitionskontos **504**. Sie verbucht den Abgang der flüssigen Mittel von CHF 300'000 im Konto **100x** und den erhaltenen Beitrag von CHF 700'000 im Konto **63x**. Zudem überträgt sie am Jahresende das erworbene Gebäude (über Konto 690) in die Bilanz und schreibt es über seine Restlebensdauer, d.h. CHF 40'000 unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **3300** ab. Sie überträgt den Investitionsbeitrag (über Konto 590) ins Passivkonto **2068** und schreibt ihn über seine Restlebensdauer, d.h. CHF 28'000 unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **4660** ab.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Erwerb des Gebäudes	504 Hochbauten		1'000'000
Abgang von flüssigen Mitteln		100x Flüssige Mittel und kurzfristige Finanzanlagen	300'000
Erhalt des nicht geldwerten Beitrags		63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	700'000
Übertrag des Gebäudes in die Aktiven der Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierungen der Nettoinvestitionen	1'000'000
Übertrag des Investitionsbeitrags in die Passiven der Bilanz	590 Passivierungen	2068 Passivierte Investitionsbeiträge	700'000
Abschreibung des Gebäudes	3300 Planmässige Abschreibungen	1404 Hochbauten VV	40'000
Auflösung des Investitionsbeitrags	2068 Investitionsbeiträge	4660 Planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge	28'000

Beispiel 3b: Das öffentliche Gemeinwesen überträgt ein Gebäude zu einem Vorzugspreis und stellt keine Benützungsbedingungen auf

Das öffentliche Gemeinwesen überträgt ein Gebäude seines Verwaltungsvermögens. Der Bilanzwert beträgt CHF 800'000 und entspricht nicht dem Verkehrswert, der auf CHF 1'000'000 geschätzt wird. Die begünstigte Einheit bezahlt einen Vorzugspreis von nur CHF 300'000. Die Übertragung des Vermögenswertes darf vom subventionierenden Gemeinwesen nicht als Investitionsbeitrag verbucht werden, da sie die Benützung des Vermögenswertes durch die subventionierte Einheit an keine Bedingungen knüpft. Der Übertrag des Vermögenswertes muss wie eine Schenkung verbucht werden.

Verbuchung beim subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen

Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen überträgt zuerst das Gebäude vom Verwaltungsins Finanzvermögen für CHF 800'000 durch eine Buchung in der Investitionsrechnung und einen Übertrag in die Bilanz. Es korrigiert anschliessend den Wert des Gebäudes auf seinen Verkehrswert über das Konto **4443** (Wertberichtigungen Liegenschaften FV) der Erfolgsrechnung zu einem Betrag von CHF 200'000. Weiter verbucht es den Zugang an flüssigen Mitteln von CHF 300'000 im Konto **100x** und die Bezahlung eines Beitrags von CHF 700'000 (1'000'000-300'000) im Konto **363x**. Es verbucht schlussendlich den Abgang des Gebäudes im Finanzvermögen zu seinem Verkehrswert (CHF 1'000'000) im Haben des Kontos **1084**.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Übertrag des Gebäudes vom VV ins FV	1084 Gebäude FV	604 Übertragung Hochbauten	800'000
Übertrag in die Bilanz	590 Passivierungen	1404 Hochbauten VV	800'000
Wertberichtigung des Gebäudes zu seinem Verkehrswert	1084 Gebäude FV	4443 Wertberichtigungen Liegenschaften FV	200'000
Zugang von flüssigen Mitteln	100x Flüssige Mittel und kurzfristige Finanzanlagen		300'000
Erhalt des nicht geldwerten Beitrags	363x Beiträge an öffentliche Gemeinwesen oder an Dritte		700'000
Veräusserung des Gebäudes des FV		1084 Gebäude FV	1'000'000

Verbuchung bei der subventionierten Einheit

Die subventionierte Einheit verbucht das Gebäude zum Verkehrswert von CHF 1'000'000 im Soll des Investitionskontos **504**. Sie verbucht den Abgang der flüssigen Mittel von CHF 300'000 im Konto **100x** und den erhaltenen Beitrag von CHF 700'000 im Ertragskonto **463x**. Ende Jahr überträgt sie das Gebäude in die Bilanz und schreibt es über die Restlebensdauer, d.h. CHF 40'000 unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **3300** ab.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Erwerb des Gebäudes	504 Hochbauten		1'000'000
Abgang von flüssigen Mitteln		100x Flüssige Mittel und kurzfristige Finanzanlagen	300'000
Erhalt des nicht geldwerten Beitrags		463x Beiträge von öffentlichen Gemeinwesen und Dritten	700'000
Übertrag in die Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierungen der Nettoinvestitionen	1'000'000
Abschreibung des Gebäudes	3300 Planmässige Abschreibungen	1404 Hochbauten VV	40'000

- L Im Wesentlichen ist diese FAQ IPSAS-konform. Im Falle des Übertrags eines Vermögenswertes, dessen Benützung an Bedingungen geknüpft ist, ist sie nur IPSAS-konform, falls die Investitionen nach dem Bruttoprinzip verbucht werden.

Lausanne, 13.12.2018