

Verkauf und Übertragung von Vermögenswerten

Auslegung zur Fachempfehlung 11 Bilanz

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 11 erarbeitet.

Version vom 17. Dezember 2019

Zu Ziffer 2 der Fachempfehlung 11

- A Die Unterscheidung von Verwaltungsvermögen und Finanzvermögen in der Bilanz ist eine der Besonderheiten des harmonisierten Rechnungsmodells. Die erstgenannten stellen ein produktives Kapital dar, welches der Einheit erlaubt, die öffentlichen Aufgaben, die ihm vom öffentlichen Recht auferlegt sind, zu erfüllen. Das Budget- und das Kreditrecht verlangen eine solche Unterscheidung.

Diese erlaubt es, genau diejenigen Vermögenswerte zu erfassen, welche eine Einheit nicht veräussern kann, ohne die Erfüllung öffentlicher Aufgaben in Frage zu stellen. Ausserdem zeigt diese Unterscheidung auf, wer die Kompetenzen für welche Vermögenswerte hat. So muss jede Entscheidung betreffend das Verwaltungsvermögen vom für solche Beschlüsse zuständigen Organ, meistens die Legislative, getroffen werden.

- B Ein Vermögenswert im Verwaltungsvermögen kann deshalb nicht ohne weiteres veräussert werden. Es braucht einen Entscheid des für solche Beschlüsse zuständigen Organs, dass der zu verkaufende Vermögenswert nicht mehr zur Erbringung öffentlicher Leistungen benötigt wird. Anders gesagt, es handelt sich um eine Entscheidung, welche den Vermögenswert vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen überträgt. Dasselbe gilt, wenn ein Gemeinwesen einen Vermögenswert nicht mehr für die öffentliche Aufgabenerfüllung braucht, ihn aber als Anlage (im Sinne der Anlagentätigkeit) behält.

Der Übertrag vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen wird als Einnahme in der Investitionsrechnung behandelt; als Übertragung von Sachanlagen ins Finanzvermögen (60), als Übertragung von immateriellen Anlagen ins Finanzvermögen (62) oder als Übertragung von Beteiligungen (65).

Der Vermögenswert darf erst nach der Übertragung gegebenenfalls verkauft werden.

- C Das HRM2 sieht unterschiedliche Bewertungsprinzipien für Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens und solcher des Finanzvermögens vor. Der Bilanzwert der Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens entspricht dem Anschaffungswert, welcher Jahr für Jahr entsprechend der planmässigen oder, falls nötig, auch ausserplanmässigen¹ Abschreibungen angepasst wird. Die Vermögenswerte des Finanzvermögens werden in der Bilanz zu ihrem Verkehrswert aufgeführt.

Die Übertragung eines Vermögenswertes vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen bedingt also eine Wertkorrektur dieses Vermögenswertes ab dem Zeitpunkt, in dem er dem Finanzvermögen zugeteilt wird: Die Wertberichtigung erfolgt nicht solange sich der Vermögenswert noch im Verwaltungsvermögen befindet. Das Vorgehen wird im Beispiel 1 (Fall, bei dem der Vermögenswert als Anlage behalten wird) und im Beispiel 3 (Fall, bei dem der Vermögenswert sofort verkauft wird) beschrieben.

- D Manchmal wird der vom Verwaltungsvermögen übertragene Vermögenswert eine gewisse Zeit als Anlage im Finanzvermögen gehalten. Unter Umständen wird er erst eine gewisse Zeit nach der Übertragung verkauft. Es kann sich also eine Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Bilanzwert des Vermögenswertes im Finanzvermögen ergeben. Eine positive Differenz wird als Gewinn (innerhalb der Kontengruppe 441) aus dem Verkauf dieses Vermögenswertes verbucht. Das Vorgehen wird im Beispiel 2 beschrieben. Ist die Differenz negativ, wird sie als Verlust aus dem Verkauf (innerhalb der Kontengruppe 341) verbucht.

- E Die Übertragung eines Vermögenswertes vom Finanz- ins Verwaltungsvermögen benötigt ebenfalls einen Entscheid vom für solche Beschlüsse zuständigen Organ. Dies ist einer Investitionsausgabe gleichzusetzen. Der Vorgang ist deshalb dem Budget- und Kreditrecht unterstellt.

Im Kontenplan sind keine spezifischen Konten für die Verbuchung eines solchen Vorgangs vorgesehen. Dieser erscheint allerdings als Investitionsausgabe in der Investitionsrechnung. Die Art des übertragenen Vermögenswertes bestimmt das zu benützende Konto: Sachanlagen (50) oder immaterielle Anlagen (52), Beteiligungen und Grundkapitalien (55) oder auch Investitionen auf Rechnung Dritter (51).

¹ Dieser Wert wird nicht von eventuellen zusätzlichen Abschreibungen, welche finanzpolitisch bedingt sind, beeinflusst. Tatsächlich werden die zusätzlichen Abschreibungen in den Kontengruppen 148 kumuliert.

- F Zum Zeitpunkt der Verbuchung ins Verwaltungsvermögen werden die Vermögenswerte in der Bilanz zu ihrem Anschaffungswert bewertet. Der Vermögenswert wird also zum gleichen Wert wie vorher im Finanzvermögen bewertet. In der Regel ist keine Wertberichtigung notwendig. Das Vorgehen wird im Beispiel 4 beschrieben.

- G Die IPSAS-Normen kennen die Unterscheidung zwischen Verwaltungs- und Finanzvermögen nicht. Im Übrigen sehen die IPSAS-Normen vor, dass von die von einer Einheit gehaltenen Vermögenswerte zur Produktion oder Bereitstellung von Waren oder Dienstleistungen, in der Bilanz zu ihrem abgeschriebenen Anschaffungswert bewertet werden. Sie sehen ebenfalls vor, dass die Vermögenswerte, die zu Renditezwecken gehalten werden, zu Verkehrswerten bewertet werden. Folglich ist diese Auslegung IPSAS-konform.

Beispiele

Beispiel 1 Übertragung einer Liegenschaft des Verwaltungsvermögens ins Finanzvermögen, um es als Anlage zu halten

Infolge des Baus eines neuen Verwaltungsgebäudes braucht das öffentliche Gemeinwesen A sein altes Verwaltungsgebäude nicht mehr. Es entscheidet jedoch, dieses zu behalten und die Lokale zu vermieten. Das öffentliche Gemeinwesen A überträgt also sein altes Verwaltungsgebäude vom Verwaltungsvermögen (VV) ins Finanzvermögen (FV). Die Liegenschaft wird im Verwaltungsvermögen zu einem Wert von CHF 2'000'000 ausgewiesen, wovon CHF 1'800'000 für das Gebäude und CHF 200'000 für das Grundstück, auf dem das Gebäude steht. Der Verkehrswert der Liegenschaft (Grundstück und Gebäude) wird auf CHF 2'500'000 geschätzt.

Verbuchung

Das öffentliche Gemeinwesen A überträgt das Gebäude und das Grundstück vom VV ins FV zu ihrem jeweiligen Buchwert. Es verbucht also den Betrag von CHF 1'800'000 im Soll des Kontos **1084** (FV) und im Haben des Kontos **604**. Da im Finanzvermögen Gebäude und Grundstück nicht getrennt werden, wird der Betrag von CHF 200'000 auch im Soll des Kontos **1084** (FV), aber im Haben des Kontos **600 verbucht**. Am Ende des Jahres überträgt das Gemeinwesen A diese Investitionseinnahme in die Bilanz über das Soll des Kontos **590**, das Haben des Kontos **1404** (VV) für das Gebäude und das Haben des Kontos **1400** (VV) für das Grundstück. Es korrigiert den Wert der Liegenschaft auf seinen Verkehrswert über das Soll des Kontos **1084** und das Haben des Kontos **4443** zu einem Betrag von CHF 500'000.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Übertrag des Gebäudes ins Finanzvermögen	1084 Gebäude FV	604 Übertragung Hochbauten	1'800'000
Übertrag des Grundstücks ins Finanzvermögen	1084 Gebäude FV	600 Übertragung von Grundstücken	200'000
Übertragung in die Bilanz des Gebäudes als Verringerung des VV	590 Passivierungen	1404 Hochbauten VV	1'800'000
Übertragung in die Bilanz des Grundstückwertes als Verringerung des VV	590 Passivierungen	1400 Grundstücke VV	200'000
Wertkorrektur der Liegenschaft zum Verkehrswert	1084 Gebäude FV	4443 Wertberichtigungen Liegenschaften FV	500'000

Beispiel 2 Späterer Verkauf einer Liegenschaft des Finanzvermögens

Nach einer gewissen Zeit entschliesst sich das öffentliche Gemeinwesen A, sich doch von dieser Liegenschaft des Finanzvermögens zu trennen. Es findet einen Käufer für CHF 2'800'000.

Verbuchung

Das öffentliche Gemeinwesen A verbucht den Verkauf der Liegenschaft zu einem Betrag von CHF 2'800'000 im Soll des Kontos **1002** und im Haben des Kontos **1084**. Anschliessend verbucht es den realisierten Gewinn dieses Verkaufs im Soll des Kontos **1084** und im Haben des Kontos **4411** zu einem Betrag von CHF 300'000 (CHF 2'800'000 – CHF 2'500'000).

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Verkauf der Liegenschaft	1002 Bank	1084 Gebäude FV	2'800'000
Realisierter Gewinn durch den Verkauf der Liegenschaft	1084 Gebäude FV	4411 Gewinn aus Verkäufen von Sachanlagen FV	300'000

Beispiel 3 Übertragung einer Liegenschaft des Verwaltungsvermögens ins Finanzvermögen, anschliessend, nach Wertkorrektur, sofortiger Verkauf dieser Liegenschaft

Mit dem Ziel eines Verkaufs überträgt das öffentliche Gemeinwesen A eine Liegenschaft seines Verwaltungsvermögens (VV) in sein Finanzvermögen (FV). Die Liegenschaft wird im Verwaltungsvermögen zu einem Wert von CHF 2'000'000 ausgewiesen, wovon CHF 1'800'000 für das Gebäude und CHF 200'000 für das Grundstück, auf dem das Gebäude steht. Das Gemeinwesen hat sich mit dem Käufer der Liegenschaft über einen Preis von CHF 2'800'000 geeinigt. Die Differenz zwischen dem Bilanzwert des Gebäudes im Verwaltungsvermögen (abgeschriebener Anschaffungswert) und dem Wert, der im Finanzvermögen infolge des künftigen Verkaufs (Verkehrswert) eingetragen werden muss, kann präzise geschätzt werden, da der Verkaufspreis des Vermögenswertes bekannt ist. Diese Differenz ist deshalb nicht ein Gewinn aus dem Verkauf. Sie hat ihren Ursprung in der unterschiedlichen Bewertung zwischen Verwaltungs- und Finanzvermögen. Diese Differenz muss deshalb als Wertberichtigung der Liegenschaft verbucht werden. Verbuchung

Das öffentliche Gemeinwesen A überträgt das Gebäude und das Grundstück vom VV ins FV zu ihrem jeweiligen Buchwert. Es verbucht demnach den Wert von CHF 1'800'000 im Soll des Kontos **1084** (FV) und im Haben des Kontos **604**. Da im Finanzvermögen Gebäude und Grundstück nicht getrennt werden, verbucht es den Betrag von CHF 200'000 ebenfalls im Soll des Kontos **1084** (FV), aber im Haben des Kontos **600**. Am Ende des Jahres überträgt es diese Investitionseinnahme in die Bilanz über das Soll des Kontos **590**, das Haben des Kontos **1404** (VV) für das Gebäude und das Haben des Kontos **1400** (VV) für das Grundstück. Anschliessend korrigiert es den Wert der Liegenschaft auf den Verkehrswert über das Soll des Kontos **1084** und das Haben des Kontos **4443** zu einem Betrag von CHF 800'000. Schlussendlich verbucht es den Verkauf der Liegenschaft zu

ihrem Verkehrswert im Soll des Kontos **1002** und im Haben des Kontos **1084** zu einem Betrag von CHF 2'800'000.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Übertrag des Gebäudes ins Finanzvermögen	1084 Gebäude FV	604 Übertragung Hochbauten	1'800'000
Übertrag des Grundstücks ins Finanzvermögen	1084 Gebäude FV	600 Übertragung Grundstücke	200'000
Übertragung des Gebäudes in die Bilanz als Verringerung des VV	590 Passivierungen	1404 Hochbauten VV	1'800'000
Übertragung des Grundstücks in die Bilanz als Verringerung des VV	590 Passivierungen	1400 Grundstücke VV	200'000
Wertkorrektur der Liegenschaft zum Verkehrswert	1084 Gebäude FV	4443 Wertberichtigungen Liegenschaften FV	800'000
Verkauf der Liegenschaft	1002 Bank	1084 Gebäude FV	2'800'000

Beispiel 4 Übertragung einer Liegenschaft des Finanzvermögens ins Verwaltungsvermögen

Das öffentliche Gemeinwesen C überträgt eine Liegenschaft vom Finanzvermögen (FV) ins Verwaltungsvermögen (VV). Im Finanzvermögen wird dieser Vermögenswert zum Verkehrswert von CHF 2'500'000 ausgewiesen; wovon CHF 2'300'000 für das Gebäude und CHF 200'000 für das Grundstück, auf welchem das Gebäude steht. Die Liegenschaft wird sofort in Betrieb genommen und das Gebäude wird linear über eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren abgeschrieben.

Verbuchung

Das öffentliche Gemeinwesen C überträgt das Gebäude vom FV ins VV über das Soll des Kontos **504** und das Haben des Kontos **1084** zu einem Betrag von CHF 2'300'000, sowie das Grundstück über das Soll des Kontos **500** und das Haben des Kontos **1084** zu einem Betrag von CHF 200'000. Es handelt sich um eine Investitionsausgabe. Ende Jahr wird die Investitionsausgabe über das Soll des Kontos **1404**, das Haben des Kontos **690** für das Gebäude und über das Soll des Kontos **1400** und das Haben des Kontos **690** für das Grundstück in die Aktiven der Bilanz übertragen. Die jährliche Abschreibungsrate des Gebäudes von CHF 92'000 (CHF 2'300'000/25) wird über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1404** verbucht. Das Grundstück wird nicht abgeschrieben.

**Auslegung zur Fachempfehlung 11
Verkauf und Übertragung von Vermögenswerten**

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Verbuchung der Investition in ein Gebäude aus dem Finanzvermögen	504 Hochbauten	1084 Gebäude FV	2'300'000
Verbuchung der Investition in ein Grundstück aus dem Finanzvermögen	500 Grundstücke	1084 Gebäude FV	200'000
Übertrag des Gebäudes in die Bilanz als Zunahme des VV	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierungen	2'300'000
Übertrag des Grundstücks in die Bilanz als Zunahme des VV	1400 Grundstücke VV	690 Aktivierungen	200'000
Abschreibung des Gebäudes	3300 Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen VV	1404 Hochbauten VV	92'000