
HRM2: Beiträge in Form von Naturalleistungen, nicht geldwerte Beiträge

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) hat die Aufgabe, das harmonisierte Rechnungsmodell HRM2 zu entwickeln. Es hat eine Antwort auf eine häufig gestellte Frage zur Verbuchung von Beiträgen in Form von Naturalleistungen verabschiedet.



Nils Soguel



Evelyn Munier

Hintergrund

Die öffentlichen Gemeinwesen richten häufig Beiträge (Transfers) an Dritteinheiten oder an andere öffentliche Gemeinwesen in anderer Form als in Geld aus. Man spricht von nicht geldwerten Beiträgen oder Beiträgen in Form von Naturalleistungen. Konkret kann es sich um die Zurverfügungstellung (kostenlos oder zu einem Vorzugspreis) von Räumen, Grundstücken, Material und Einrichtungen oder von Dienstleistungen (z.B. Lohnverwaltung, Unterhaltsarbeiten, Personal) handeln. Beiträge in Form von Naturalleistungen können sowohl die operative als auch die Investitionstätigkeit betreffen.

In letzterem Fall handelt es sich um die Übertragung von Vermögenswerten, wie Grundstücken oder Gebäuden, welche kostenlos oder zu einem Vorzugspreis an einen Dritten oder an ein anderes öffentliches Gemeinwesen übertragen werden und somit den Eigentümer wechseln.

Wie müssen solche Vorgänge in der Rechnung des Gemeinwesens, das den nicht geldwerten Beitrag ausrichtet (Beitraggeber), und in demjenigen, das den nicht geldwerten Beitrag erhält (Beitragnehmer), verbucht werden? Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor hat sich mit dieser Frage auseinandergesetzt. Der vorliegende Artikel fasst die Antwort zusammen; die Details befinden sich in der Rubrik der häufig gestellten Fragen (FAQ) auf der Homepage des Gremiums (www.srs-cspcp.ch).

Allgemeines zur Verbuchung

Der nicht geldwerte Beitrag muss sowohl in der Rechnung des Beitraggebers wie auch in derjenigen des Beitragnehmers verbucht werden, um die nötige Symmetrie zu gewährleisten.

Die subventionierende Einheit verbucht ihren Beitrag als Transferaufwand in ihrer Erfolgsrechnung oder als Ausgabe in ihrer Investitionsrechnung. Die subventionierte Einheit verbucht spiegelbildlich einen Transferertrag in ihrer Erfolgsrechnung oder eine Einnahme in ihrer Investitionsrechnung.

Ein nicht geldwerter Beitrag sollte verbucht werden, sobald der Betrag wesentlich und verlässlich bestimmbar ist. Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen legt den Schwellenwert selber fest, ab dem es solche Beiträge verbucht. Dieser Schwellenwert wird im Anhang zur Rechnung offen gelegt.

Nicht geldwerte Beiträge im Bereich der betrieblichen Tätigkeit

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 der Differenz zwischen dem Marktpreis und dem eventuell bezahlten Preis.

Beispiel Das öffentliche Gemeinwesen stellt kostenlos Räume zur Verfügung

Der Marktwert der Miete von Räumen, die vom subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen kostenlos zur Verfügung gestellt werden, wird als wesentlich beurteilt.

Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen verbucht diesen nicht geldwerten Beitrag als Transferaufwand und als Mietertrag zum Betrag, der dem Marktwert der Miete entspricht.

Das subventionierte Gemeinwesen verbucht diesen nicht geldwerten Beitrag als Transferertrag und als Mietaufwand zum selben Betrag.

Nicht geldwerte Beiträge im Bereich der Investitionstätigkeit

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. Da es grundsätzlich für ein öffentliches Gemeinwesen nicht möglich ist, einen Vermögenswert des Verwaltungsvermögens direkt zu veräußern oder zu verschenken, muss es diesen obligatorisch im Finanzvermögen führen. Soll daher ein Vermögenswert des Verwaltungsvermögens als Subvention an eine Dritteinheit abgegeben werden, ist dieser Vermögenswert zuerst ins Finanzvermögen zu übertragen.

Nach HRM2 unterscheiden sich die Bewertungsgrundsätze des Verwaltungsvermögens von denjenigen des Finanzvermögens. Der Übertrag eines Vermögenswertes vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen hat deshalb, zum Zeitpunkt der Verbuchung im Finanzvermögen, eine Neubewertung des Vermögenswertes zur Folge.

Beispiel Übertragung eines Gebäudes zu einem Vorzugspreis mit Benützungsbedingungen

Ist die Benützung eines übertragenen Vermögenswertes an Bedingungen seitens des Beitraggebers geknüpft, muss die Übertragung des Vermögenswertes vom Beitragnehmer als Subventionsbeitrag betrachtet werden.

Das öffentliche Gemeinwesen überträgt ein Gebäude seines Verwaltungsvermögens. Der Bilanzwert entspricht nicht dem Verkehrswert. Im Übrigen bezahlt die begünstigte Einheit einen Vorzugspreis, der unter dem Verkehrswert liegt. Die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem bezahlten Preis wird als wesentlich betrachtet.

Die subventionierende Einheit überträgt zuerst das Gebäude vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen. Sie bewertet anschliessend das Gebäude, das nun zu ihrem Finanzvermögen gehört, laut Fachempfehlung 6 des Handbuchs HRM2, zu seinem Verkehrswert. Die Einheit verbucht sodann den Zugang an flüssigen Mitteln und die Gewährung eines Investitionsbeitrags in ihrer Investitionsrechnung. Der Investitionsbeitrag entspricht der Differenz zwischen dem erhaltenen Betrag und dem Bilanzwert des Gebäudes. Ende Jahr überträgt sie den

Investitionsbeitrag in die Bilanz und schreibt ihn nach den geltenden Regeln ab.

Die subventionierte Einheit verbucht das Gebäude zum Verkehrswert im Soll der Investitionsrechnung und den bezahlten Betrag im Haben der flüssigen Mittel; sie verbucht die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem bezahlten Betrag im Haben der Investitionsrechnung als erhaltener Investitionsbeitrag. Das Gebäude und der Investitionsbeitrag werden Ende Jahr in die Bilanz übertragen und nach den geltenden Regeln abgeschrieben.

Beispiel Übertragung eines Gebäudes zu einem Vorzugspreis ohne Benützungsbedingungen

Wird die Benützung des Vermögenswertes an keine Bedingungen geknüpft, wird die Übertragung als Schenkung verbucht.

Im Unterschied zum vorherigen Beispiel verbucht die subventionierende Einheit den Investitionsbeitrag nicht in ihrer Investitionsrechnung, sondern als Transferaufwand in der Erfolgsrechnung. Die subventionierte Einheit verbucht den Investitionsbeitrag spiegelbildlich als Transferertrag in der Erfolgsrechnung. Die übrigen Buchungen bleiben gleich.

Fazit

Die Beträge von nicht geldwerten Beiträgen, die von den öffentlichen Gemeinwesen gewährt bzw. vereinnahmt werden, können bedeutsam sein. Sie sind ein signifikantes Interventionsmittel für zahlreiche öffentliche Bereiche. Man denke nur an die Kultur oder den Sport. Aus diesem Grund sollten die Jahresrechnungen der betroffenen öffentlichen Gemeinwesen die gesamten Mittel, die für die öffentlichen Bereiche aufgewendet werden, widerspiegeln. Dabei müssen auch die nicht geldwerten Ressourcen aufgezeigt werden.

*Nils Soguel, Prof. Dr. rer. pol.,
ordentlicher Professor für Öffentliche Finanzen am
Hochschulinstitut für öffentliche Verwaltung-IDHEAP
der Universität Lausanne, Vorsitzender des
Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für
den öffentlichen Sektor (SRSCSPCP),
nils.soguel@unil.ch*

*Evelyn Munier, mag. rer. pol.,
dipl. Expertin in Rechnungslegung und Controlling,
wissenschaftliche Sekretärin des Schweizerischen
Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen
Sektor (SRS-CSPCP),
evelyn.munier@unil.ch*