Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen in der Schweiz nach Obligationenrecht und Swiss GAAP FER

In der Schweiz besteht neben den gesetzlichen Vorschriften des Obligationenrechts mit den Swiss GAAP FER, die von einer Stiftung herausgegeben werden, ein Standard, der flexibel angepasst werden kann, um größtmögliche Transparenz zu gewährleisten.

A. Vergleichsmaßstab

Ein Blick auf die schweizerischen Vorschriften zur Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen bietet sich aus zwei Gesichtspunkten an. Zum einen ist das neue Rechnungslegungsrecht des Obligationenrechts rechtsformunabhängig ausgestaltet und schließt die für gemeinnützige Organisationen gebräuchlichen Rechtsformen ein. Zum Zweiten besteht mit den Swiss GAAP FER 21 ein von der Stiftung für Fachempfehlungen für Rechnungslegung herausgegebener Standard, der es zum Ziel hat, den Besonderheiten gemeinnütziger Organisationen gerecht zu werden, ohne den Zwängen des Gesetzgebungsverfahrens unterworfen zu sein. Daher bietet der Vergleich mit den schweizerischen Rechnungslegungsvorschriften Erkenntnisgewinne in zweierlei Hinsicht. An ihnen lassen sich die Zweckmäßigkeit und die Funktionsweise eines rechtsformunabhängig ausgestalteten Systems verproben. Sofern dieses zweckmäßig und praktikabel ist, können seine Grundannahmen und Einzelregelungen gegebenenfalls auch ins deutsche Recht übertragen werden. Die Vorschriften von Swiss GAAP FER 21 hingegen versprechen, Vorlagen für gemeinnützigkeitsspezifische Vorschriften zu liefern. Wesentlicher Vorteil hierbei ist, dass es sich nicht um Einzelvorschriften handelt, die in ein bestehendes System integriert wurden, sondern um ein vollständiges und in sich schlüssiges Konzept. Auch in dieser Hinsicht wird erwartet, dass die Swiss GAAP FER 21 als Vorlage dienen können.

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – CC BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

B. Gemeinnützigkeit

I. Steuerrecht

1. Voraussetzungen der Anerkennung der Gemeinnützigkeit

Gemeinnützig können in der Schweiz nur juristische Personen sein.[788] Art. 56 lit. g DBG[789], der die direkten Ertrags-Bundessteuern regelt, und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG[790] für die kantonalen und kommunalen Ertrags- und Kapitalsteuern fordern übereinstimmend, dass die Organisation öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgt und Gewinn sowie Kapital ausschließlich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Diese Regelungen sowie die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen sind von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) im Kreisschreiben (KS) Nr. 12 über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen, konkretisiert worden. Dieses Kreisschreiben ist zwar für die Steuerjustizbehörden nicht verbindlich, gibt jedoch die Praxis des Bundesgerichts[791] zur Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen im Recht der direkten Steuern wider und hat damit eine hohe faktische Geltung.[792]

Voraussetzung für die Anerkennung einer juristischen Person als gemeinnützig ist entsprechend der genannten Regelungen, dass sie ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt und das Vermögen statutarisch unwiderruflich und dauerhaft gebunden ist.[793] Hierbei muss sowohl die Satzung als auch das tatsächliche Handeln der juristischen Person diesen rechtlichen Anforderungen genügen.[794]

Das Erfordernis der Gemeinnützigkeit enthält nach schweizerischem Verständnis eine objektive sowie eine subjektive Komponente. Als objektive Komponente ist danach zu fragen, ob die Zweckverfolgung der juristischen Person im Allgemeininteresse liegt. Dies ist dann der Fall, wenn der Zweck nach der allgemeinen Volksauffassung als fördernswert gilt.[795] Als Erkenntnisquelle dieser Volksauffassung dienen die geltende schweizerische Rechtsordnung mit den Verfassungen und Gesetzen von Bund und Kantonen sowie die Rechtsprechung.[796] Das Kreisschreiben Nr.

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

12 nennt in einer beispielhaften Aufzählung „Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen“.[797] Des Weiteren nennt das Kreisschreiben die „soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe“ als Bereiche, die für „das Gemeinwohl fördernd erscheinen“.[798] Mit der Nennung des öffentlichen Zwecks sowohl in Art. 56 lit. g DBG als auch Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG erfasst die Steuerbefreiung Zwecke, die in das ordentliche Tätigkeitsgebiet des Gemeinwesens fallen.[799] Zur Anerkennung des gemeinnützigen Zwecks ist auch erforderlich, dass der Kreis der Destinatäre nicht zu eng oder eingegrenzt ist.[800] Dies bedeutet grundsätzlich, dass innerhalb des statutarischen Zwecks jedermann Nutznießer der Organisation sein können muss.[801] Eine Einschränkung auf einen bestimmten Kreis von Personen, beispielsweise die Angehörigen einer bestimmten Landesgegend, einer bestimmten Konfession oder Berufes, wird allerdings als zulässig erachtet.[802]

Neben die objektive Komponente tritt das subjektive Merkmal der Uneigennützigkeit und damit einer altruistischen Zwecksetzung.[803] Eigene oder persönliche Interessen der Mitglieder dürfen nicht verfolgt werden. Dies schließt insbesondere Sport- und Freizeitvereine sowie Selbsthilfegruppen aus, die überwiegend Eigeninteressen verfolgen.[804] Eine dem gemeinnützigen Hauptzweck untergeordnete unternehmerische Zweckverfolgung ist allerdings möglich.[805] Nicht erlaubt sind allerdings die im deutschen Recht nach § 58 Nr. 5 AO zulässigen Leistungen zugunsten des Stifters und seiner Angehörigen.[806]

Für eine teilweise, objektbezogene Steuerbefreiung sind eine organisatorische Trennung sowie eine Trennung der Rechnungslegung der steuerbefreiten und der steuerpflichtigen Tätigkeiten erforderlich.[807]

2. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Ein ausdrückliches Gebot zur zeitnahen Mittelverwendung kennt das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht nicht.[808] Es besteht allerdings ein

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Thesaurierungsverbot.[809] Gem. Ziffer II. 2. d. des Kreisschreibens Nr. 12 muss es durch die gemeinnützigen juristischen Personen auch zur „tatsächlichen“ Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks kommen. Hauptzweck darf nicht die bloße Kapitalansammlung sein. Die Bildung von Rücklagen ist zwar möglich, muss aber in einem „vernünftigen Verhältnis“ zu den Aufgaben stehen. Hierzu verlangen einige kantonale Steuerverwaltungen, dass Rücklagen einzeln begründet werden.[810] Klarere Regelungen wie sie beispielsweise die deutsche Abgabenordnung kennt, existieren in der Schweiz nicht.

3. Unmittelbarkeitsgebot

Auch eine dem deutschen Unmittelbarkeitsgebot entsprechende Regelung besteht im schweizerischen Recht nicht. Noch zur Vorgängervorschrift des heutigen Art. 56 lit. g DBG, Art. 16 Nr. 3 WStB[811] galt, dass auch diejenigen juristischen Personen steuerbefreit waren, deren Vermögen nur mittelbar ausschließlich gemeinnützigen Zwecken diente, beispielsweise indem einer (anderen) gemeinnützigen Organisation Vermögen unentgeltlich überlassen wurde.[812] Entscheidend war der letztendliche Zweck, dem das Vermögen zugeführt wurde.[813] Diese Rechtsauffassung hat sich auch durch die Ablösung des WStB und die Einführung des Art. 56 lit. g DBG nicht geändert.[814]

II. Rechtsfolge der Anerkennung

Grundsätzlich geht mit der Anerkennung als gemeinnützig sowohl die Steuerbefreiung für die direkten Steuern als auch die Möglichkeit des Spendenabzugs beim Spender der gemeinnützigen Organisation einher.[815] Für die direkten Ertrags-Bundessteuern ergibt sich dies aus Art. 56 lit. g DBG, für die kantonalen Ertrags- und Kapitalsteuern aus Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG.[816] Als Begründung für die Steuerbefreiung gemeinnütziger Organisationen wird auch in der Schweiz genannt, dass diese Organisationen den Staat durch ihre Tätigkeit entlasten.[817]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

C. Rechtsformneutralität

Die oben beschriebenen Gemeinnützigkeitsanforderungen sind grundsätzlich rechtsformneutral. Zu untersuchen bleibt damit, ob die Stiftung, der Verein bzw. die gemeinnützige Kapitalgesellschaft diese Voraussetzungen unter Beachtung ihrer rechtsformabhängigen Vorschriften erfüllen können.

I. Stiftung

1. Grundkonzeption

Nach der schweizerischen Grundkonzeption ist die Stiftung ein Zweck- bzw. Sondervermögen mit Rechtspersönlichkeit und ohne Mitglieder.[818] Zum Teil wird auch der Begriff der Anstalt verwendet.[819]

Das zivilrechtliche Stiftungsrecht ist in den Art. 80 bis 89a ZGB enthalten. Art. 87 und 89a ZGB enthalten Spezialvorschriften für Familienstiftungen, kirchliche und Personalvorsorgestiftungen, die nicht auf die übrigen Stiftungen zu übertragen sind.[820] Neben den Vorgaben des Bundesrechts bestehen weitere Regelungen auf kantonaler Ebene.[821] Das schweizerische Recht kennt keine dem deutschen Vermögenserhaltungsgrundsatz vergleichbare Regelung. Erforderlich ist allein, dass die vorhandenen Mittel die Erfüllung des Stiftungszwecks zulassen.[822] Das Vermögen muss jedoch nicht erhalten werden und kann zur Erfüllung des Zweckes verbraucht werden.[823]

2. Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht

Art. 83a ZGB erklärt für Stiftungen die Vorschriften des schweizerischen Obligationenrechts zur kaufmännischen Rechnungslegung für entsprechend anwendbar.[824] Gem. Art. 83a ZGB i.V.m. Art. 957 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 und Nr. 3 OR sind hiervon jedoch Stiftungen ausgenommen, die nicht verpflichtet sind, sich in Handelsregister einzutragen, oder die

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nach Art. 83b Abs. 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind.

a. Eintragungspflicht ins Handelsregister

Gem. Art. 52 Abs. 1 ZGB sind Stiftungen zwingend ins Handelsregister einzutragen. Gem. Abs. 2 sind hiervon allein die kirchlichen und Familienstiftungen ausgenommen.[825] Nichtkirchliche gemeinnützige Stiftungen müssen folglich zwingend in das Handelsregister eingetragen werden.

b. Befreiung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle

Grundsätzlich hat jede Stiftung entweder bereits in ihrer Stiftungsurkunde oder aber durch ihr Exekutivorgan eine Revisionsstelle zu bezeichnen.[826] Das oberste Stiftungsorgan kann jedoch gem. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen[827] bei der zuständigen Stiftungsbehörde einen Antrag auf Befreiung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle stellen.[828] Voraussetzung für den Antrag ist, dass die Stiftung die folgenden drei Anforderungen kumulativ erfüllt:

1. die Bilanzsumme der Stiftung ist in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren kleiner als 200.000 Schweizer Franken,

2. die Stiftung ruft nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen auf,

3. die Revision ist für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung nicht erforderlich.

Gem. Art. 1 Abs. 2 der Verordnung widerruft die Aufsichtsbehörde die Befreiung, wenn die genannten Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind. Die Entbindung von der Revisionspflicht entbindet die Stiftung sodann auch nur von der Pflicht, ihren Jahresabschluss prüfen zu lassen, nicht jedoch von der Pflicht zur Rechenschaft gegenüber der Aufsichtsbehörde

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(Art. 1 Abs. 3 der Verordnung).

Stiftungen, die weder von der Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister noch von der Pflicht zur Prüfung ihres Jahresabschlusses befreit sind, unterfallen der Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung. Dies sind als Schlussfolgerung aus dem zuvor Gesagten sämtliche gemeinnützigen Stiftungen (mit Ausnahme der kirchlichen Stiftungen), die die Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen nicht erfüllen.

c. „Milchbüchleinrechnung“

Stiftungen, die gem. Art. 957 Abs. 2 Nrn. 2 oder 3 OR von der umfassenden kaufmännischen Rechnungslegung befreit sind, sind verpflichtet über ihre Einnahmen und Ausgaben sowie ihre Vermögenslage Buch zu führen.

II. Verein

1. Grundkonzeption

Nach dem schweizerischen Recht ist der Verein eine personenbezogene Körperschaft, die grundsätzlich nicht wirtschaftliche Ziele verfolgt.[829]

a. Verfassungsrechtliche und einfachgesetzliche Ausgestaltung

Art. 23 BV[830] kodifiziert die (positive sowie negative) Vereinigungsfreiheit und schützt den Zusammenschluss mehrerer natürlicher oder juristischer Personen zur Verfolgung eines gemeinsamen ideellen Zwecks und damit u.a. Vereine i.S.v. Art. 60 ff. ZGB.[831] Aus der Vereinigungsfreiheit ergibt sich eine weitgehende Autonomie bei der Ausgestaltung des Statuts, dem nur durch wenige Normen Grenzen gesetzt werden.[832] Die Art. 64 ff. ZGB finden allerdings nur Anwendung, sofern in den Statuten keine Regelungen enthalten sind.[833] Allerdings müssen ein

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

oberstes Willensbildungs- und Aufsichtsorgan der Mitglieder sowie ein Exekutivorgan zwingend vorhanden sein.[834] Daneben steht es den Vereinen frei, weitere Organe zu schaffen und deren Zuständigkeit auszugestalten.[835]

b. Gemeinnützigkeit

Problematisch könnte für den Verein sein, dass das Kreisschreiben Nr. 12 in Nummer II. 2. c. fordert, dass die Mittel einer gemeinnützigen Organisation unwiderruflich, einschließlich im Fall der Auflösung der juristischen Person, steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein müssen.[836] Schon die (dispositiven) Art. 74, 75 ZGB, die einzelnen Mitgliedern Abwehrmaßnahmen gegen wesentliche bzw. grundsätzliche Änderungen des Vereinszwecks zugestehen, zeigen jedoch, dass im Verein grundsätzlich Zweckänderungen möglich sind.[837] Auch geht die herrschende Lehre davon aus, dass unabänderliche Bestimmungen in Vereinsstatuten gar nicht möglich sind.[838] Dennoch geht aus den Ziffern II. 2. a. und II. 3. a. des Kreisschreibens hervor, dass der Verein taugliche juristische Person für die Anerkennung als gemeinnützig ist. Hierbei ist zu beachten, dass Vereine nach schweizerischem Recht nur zu nichtwirtschaftlichen Zwecken gegründet werden können.[839] Im Falle einer Zweckänderung, nach der der Verein nicht mehr die Gemeinnützigkeitsanforderungen erfüllte, droht der Entzug der Steuerbefreiung.[840]

2. Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht

a. Kaufmännische Rechnungslegung

Art. 69a ZGB erklärt die Vorschriften des schweizerischen Obligationenrechts zur kaufmännischen Rechnungslegung für Vereine für sinngemäß anwendbar.[841] Gem. Art. 69a ZGB i.V.m. Art. 957 Abs. 2 Nr. 2 OR sind Vereine jedoch nur dann zur Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen verpflichtet, wenn für sie eine

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Eintragungspflicht ins Handelsregister besteht.

Die Eintragungspflicht ins Handelsregister regelt sich grundsätzlich nach Art. 934 OR.[842] Für den grundsätzlich nicht eintragungspflichtigen Verein (Umkehrschluss aus Art. 61 Abs. 1 ZGB) ergibt sich eine Eintragungspflicht aus Art. 61 Abs. 2 ZGB für solche Vereine, die für ihren Zweck ein Gewerbe kaufmännischer Art betreiben (Nr. 1) oder die revisionspflichtig sind (Nr. 2). Gem. Art. 2 lit. b HRegV[843] ist ein Gewerbe eine selbständige, auf dauernden Erwerb gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit. Nr. 1 ist insofern deklaratorisch, als bereits Art. 934 Abs. 1 OR die Eintragungspflicht begründet.[844] Unter diese Regelung fallen auch solche Vereine, die dieses Gewerbe zur Erreichung des idealen Zwecks betreiben.[845]

Die Revisionspflicht, die ihrerseits die Eintragungspflicht auslösen kann, ergibt sich aus Art. 69b Abs. 1 ZGB. Danach müssen diejenigen Vereine ihre Buchführung durch eine Revisionsstelle prüfen lassen, die zwei der folgenden Schwellenwerte in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten:

1. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,

2. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,

3. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Die Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung aufgrund der Revisionspflicht ist vor allem relevant für spendensammelnde Organisationen, da ansonsten davon auszugehen ist, dass bei Überschreiten der Messgrößen auch ein kaufmännisches Gewerbe vorliegt.[846]

Eine freiwillige Eintragung gem. Art. 61 Abs. 1 ZGB löst nicht ebenfalls die Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung aus.[847] Gem. Art. 962 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 OR[848] kann ein Quorum von mindestens 20% der Mitglieder über die kaufmännische Rechnungslegung hinaus einen Abschluss nach einem anerkannten Standard (beispielsweise IFRS, Swiss GAAP)[849] verlangen.

b. „Milchbüchleinrechnung“

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vereine, die gem. Art. 957 Abs. 2 Nr. 2 OR von der Pflicht zur Erstellung eines vollumfänglichen kaufmännischen Jahresabschlusses befreit sind, müssen wie befreite Stiftungen über Einnahmen und Ausgaben sowie über ihre Vermögenslage Buch führen.

III. Gemeinnützige Kapitalgesellschaft

1. Grundkonzeption

Gem. Art. 772 Abs. 1 S. 1 OR ist die schweizerische GmbH eine „personenbezogene Kapitalgesellschaft, an der eine oder mehrere Personen oder Handelsgesellschaften beteiligt sind." Satz 3 begrenzt die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen. Die Aktiengesellschaft wird in Art. 620 Abs. 1 OR definiert und ist demnach „eine Gesellschaft mit eigener Firma, deren zum Voraus bestimmtes Kapital (Aktienkapital) in Teilsummen (Aktien) zerlegt ist und für deren Verbindlichkeiten nur das Gesellschaftsvermögen haftet".

2. Gemeinnützigkeit

Auch Kapitalgesellschaften können nach Auffassung der EStV gemeinnützig sein.[850] Für die GmbH gilt dies seit der Abschaffung von Art. 772 Abs. 3 OR durch Gesetz vom 16. Dezember 2005[851]. Zuvor konnte die schweizerische GmbH nur zu wirtschaftlichen Zwecken gegründet werden.[852]

Problematisch ist sowohl für die AG als auch die GmbH, dass das Kreisschreiben Nr. 12 in Nummer II. 2. c. fordert, dass die Mittel einer gemeinnützigen Organisation unwiderruflich, einschließlich im Fall der Auflösung der juristischen Person, steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein muss. Auch für die schweizerischen Kapitalgesellschaften stellt sich allerdings das bereits für den Verein besprochene Problem, dass die Satzung nicht derartig änderungsfest ausgestaltet werden kann, dass das Vermögen dauerhaft zweckgebunden und Ausschüttungen von Dividenden und Tantiemen ausgeschlossen wären.[853] Auch hier geht allerdings aus

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dem Kreisschreiben Nr. 12 hervor, dass dieses die Aktiengesellschaft als taugliches Subjekt für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ansieht. In Ziffer II. 2. a., die die Aktiengesellschaft ausdrücklich anspricht, wird gefordert, dass die AG statutarisch auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen verzichtet. Auch schränkt Ziffer II. 3. a. den Kreis der tauglichen juristischen Personen nicht ein, weshalb davon ausgegangen werden darf, dass dieser derselbe ist wie in Ziffer II. 2. a. Die Aktiengesellschaft kann damit gemeinnützig sein. Für die GmbH muss nach der Gesetzesänderung vom 16. Dezember 2005 dasselbe gelten. Diese wird zwar im Kreisschreiben Nr. 12 nicht erwähnt, dies dürfte allerdings daran liegen, dass dieses vom 8. Juli 1994 datiert, folglich lange vor der Änderung der Vorschriften der GmbH mit Wirkung zum 1. Januar 2008. Da die GmbH allerdings vor denselben Problemen steht wie die AG mit der Unmöglichkeit der änderungsfesten Ausgestaltung der Satzung, ist davon auszugehen, dass die Überlegungen zur AG auf diese übertragbar sind. Folglich können auch die schweizerischen Kapitalgesellschaften gemeinnützig sein.

3. Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht

Gem. Art. 957 Abs. 1 Nr. 2 OR sind juristische Personen und damit auch die Kapitalgesellschaften GmbH und AG grundsätzlich vollumfänglich zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet. Rechnungslegungserleichterung enthält nur Art. 958b Abs. 2 OR, der das Absehen von der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung erlaubt. Organisationen, deren Nettoerlöse oder Finanzerträge nicht 100.000 Schweizer Franken überschreiten, dürfen danach statt auf Aufwendungen und Erträge auf Ausgaben und Einnahmen abstellen.

4. „Milchbüchleinrechnung“

Kapitalgesellschaften sind nach Obligationenrecht ohne Ausnahme zur umfassenden kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet. Art. 957 Abs. 2 OR sieht keine Befreiung für diese vor. Die bloße Buchführung über Einnahmen und Ausgaben sowie die Vermögenslage kommt für

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kapitalgesellschaften daher nicht in Frage.

D. Kaufmännische Rechnungslegung nach Obligationenrecht

Inhaltlich wird die beschriebene Pflicht zur Rechnungslegung durch die Art. 958 ff. OR ausgefüllt. Seit Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts am 1.1.2013[854], das sich im 32. Titel des Obligationenrechts wiederfindet, setzt das schweizerische Rechnungslegungsrecht ein rechtsformneutrales Konzept um.[855] Dieses löst die rechtsformspezifischen Vorgängerregelungen insbesondere des Aktienrechts ab.[856] Danach wird grundsätzlich nicht mehr an die Rechtsform, sondern an die wirtschaftliche Bedeutung des Unternehmens angeknüpft.[857] Das neue Konzept beruht auf Einflüssen der IFRS sowie den methodischen Traditionen der herkömmlichen Rechnungslegung nach schweizerischem Recht.[858] Die durch die 4. und 7. gesellschaftsrechtliche Richtlinie geprägten europäischen Vorgaben hat das neue Rechnungslegungsrecht ausdrücklich nicht mehr zum Vorbild.[859]

I. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung[860]

Gem. Art. 958c Abs. 1 OR sind die „Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung“ für sämtliche zur Rechnungslegung Verpflichteten verbindlich.[861]

1. Vorsichtsprinzip

Auch das neue Rechnungslegungsrecht folgt wie die Vorgängerregelung dem Vorsichtsprinzip als maßgeblichem Grundsatz.[862] Normiert ist das Vorsichtsprinzip in Art. 958c Abs. 1 Nr. 5 OR.[863] Art. 960 Abs. 2 OR fordert eine vorsichtige Bewertung. Der Bundesrat sah als Ziel des neuen Rechnungslegungsrechts zwar auch, dass sich Dritte i.S.d. „fair presentation“ ein zuverlässiges Bild von der wirtschaftlichen Lage des

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unternehmens bilden können müssen, eine Umsetzung des „True and Fair View“ sah man allerdings mit der Verpflichtung großer Unternehmen und Publikumsgesellschaften zur zusätzlichen Erstellung eines Jahresabschlusses gem. Art. 962 Abs. 1 OR nach einem anerkannten Standard[864] hinreichend erfüllt, weshalb eine Umsetzung im Rahmen des Rechnungslegungsrechts des Obligationenrechts, das sich stark an kleineren und mittleren Unternehmen orientiert (KMU), als nicht erforderlich angesehen wurde.[865] Einer Ablösung der Vorrangstellung des Gläubigerschutzes im neuen Rechnungslegungsrecht stehen auch die Gesetzesbegründung sowie die weitere gesetzliche Ausgestaltung klar entgegen. Vorrangiges Ziel der Rechnungslegung des Obligationenrechts ist die Ausschüttungsbemessung.[866] Daneben wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz betont.[867] Einer konsequenten Umsetzung des True and Fair View Prinzips stünden auch die weitgehenden Möglichkeiten zur Bildung von Rückstellungen und Abschreibungen sowie die Erlaubnis, nicht mehr benötigte Rückstellungen stehen zu lassen, entgegen.[868] Daraus wird deutlich, dass auch das „neue“ schweizerische Obligationenrecht weiterhin dem Vorsichtsprinzip als maßgeblichem Grundsatz folgt und dem Grundsatz des True and Fair View keine überragende Stellung einräumt.[869] Das Vorsichtsprinzip verlangt im Rahmen einer pflichtgemäßen Ermessensausübung eine besondere Sorgfalt insbesondere im Hinblick darauf, dass Vermögenswerte bzw. Erträge nicht zu hoch und Schulden oder Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden.[870]

2. Imparitätsprinzip/Realisationsprinzip

Als Ausprägung des Vorsichtsprinzips verlangt das Imparitätsprinzip dass Aufwand und Ertrag unterschiedlich behandelt werden. Ertrag darf demnach erst ausgewiesen werden, wenn er durchsetzbar ist (Realisationsprinzip), Aufwand muss jedoch ausgewiesen werden, wenn aus Vorgängen bis zum Abschlussstichtag Verluste oder Risiken erkennbar und wahrscheinlich sind.[871]

3. Grundsatz der Unternehmensfortführung

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ein weiterer zentraler Grundsatz ist der Grundsatz der Unternehmensfortführung, der in Art. 958a Abs. 1 OR normiert ist.[872] I.S.v. Art. 958a Abs. 2 OR geht dieser Grundsatz davon aus, dass das zur Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen innerhalb der zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag seine Tätigkeit nicht einstellt. Relevant ist dies vor allem für die Bewertung von Vermögensgegenständen zu Fortführungswerten.[873]

4. Bruttoprinzip

Das schweizerische Bruttoprinzip enthält zwei Komponenten. Zum einen verbietet es die Verrechnung von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag (Art. 958c Abs. 1 Nr. 7 OR). Als zweite Komponente verbietet es die Zusammenfassung von zwei Aufwandsbzw. Ertragsposten.[874] Eine nach altem Recht mögliche Verrechnung bei besonderer Begründung ist mit der Reform des Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht abgeschafft worden.[875] Für Spenden bedeutet dies, dass der Aufwand, der zur Gewinnung der Spenden betrieben wurde, nicht von den Spendenerträgen abgezogen werden darf.[876]

5. Zeitliche und sachliche Periodenabgrenzung

Art. 958b Abs. 1 OR legt fest, dass Aufwände und Erträge in zeitlicher sowie sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden müssen. Hierunter wird verstanden, dass Aufwand und Ertrag derjenigen Periode zuzuordnen sind, in der sie wirtschaftlich verursacht wurden.[877] Bei Nettoerlösen von weniger als 100.000 Schweizer Franken im Geschäftsjahr kann gem. Art. 958b Abs. 2 OR von der zeitlichen und sachlichen Periodenabgrenzung abgesehen und auf Ausgaben und Einnahmen abgestellt werden.

6. Klarheit, Verständlichkeit und Verlässlichkeit

Die transparenzbezogenen Grundsätze der Rechnungslegung finden sich in Art. 958c OR.[878] Dessen Abs. 1 Nr. 1 bestimmt, dass die

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rechnungslegung klar und verständlich sein muss. Der Grundsatz der Klarheit fordert, dass die Jahresrechnung übersichtlich und sachgerecht gegliedert ist, zutreffende Bezeichnungen gewählt werden und Posten nötigenfalls Erläuterungen im Anhang gemacht werden.[879] Verständlich ist ein Jahresabschluss, wenn er Adressaten mit angemessenen Kenntnissen der Rechnungslegung in allen Teilen verständlich ist.[880] Um verlässlich i.S.v. Art. 958c Abs. 1 Nr. 3 OR zu sein, muss der Jahresabschluss frei sein von wesentlichen Fehlern und verzerrenden Einflüssen.[881]

7. Wesentlichkeit und Vollständigkeit

Die Grundsätze der Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Relevanz sind eng verknüpft. Auch diese finden sich in Art. 958c OR[882]. Der Grundsatz der Vollständigkeit als Ausfluss des Prinzips der Bilanzwahrheit fordert, dass sämtliche wesentlichen Informationen im Jahresabschluss enthalten sein müssen.[883] Wesentlich in diesem Sinne sind Informationen, deren Weglassen, fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können.[884] Dies bedingt vor allem, dass Informationen umso genauer in Breite und Tiefe dargestellt werden müssen, je komplexer das Unternehmen ist.[885] Unternehmen können deshalb verpflichtet sein, über die gesetzlichen Mindestanforderungen hinauszugehen.

8. Stetigkeit

Nach dem Stetigkeitsgrundsatz aus Art. 958c Abs. 1 Nr. 6 OR sind bei Darstellung und Bewertung einmal gewählte Maßstäbe beizubehalten. Dies verlangt, dass Gliederung und Form der Darstellung des Jahresabschlusses unverändert bleiben müssen.[886] Allerdings kennt das schweizerische Obligationenrecht keine horizontale Stetigkeit. Der schweizerische Grundsatz der Stetigkeit bezieht sich nur auf die Beibehaltung einmal gewählter Maßstäbe in zeitlicher Hinsicht (vertikale Stetigkeit), nicht auf die Einheitlichkeit der Bewertung (horizontale Stetigkeit).[887]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

II. Bilanz

1. Gliederung

Art. 958 Abs. 2 OR definiert die Bestandteile des Jahresabschlusses. Gem. dessen Satz 2 enthält die „Jahresrechnung“ die Bilanz, die Erfolgsrechnung und den Anhang. Diese Bestandteile werden vom Gesetz zum „Geschäftsbericht“ zusammengefasst (vgl. Art. 958 Abs. 2 S. 1 OR). Art. 958d Abs. 1 S. 1 OR gestattet für den gesamten Jahresabschluss sowohl die Staffel- als auch die Kontenform.

Die Bilanz wird in Art. 959 und 959 a OR näher geregelt. Art. 959a Abs. 1 und 2 OR legt für die Bilanz folgende Mindestgliederung fest:

AKTIVA	**PASSIVA**
1. Umlaufvermögen: a. flüssige Mittel und kurzfristig gehaltene Aktien mit Börsenkurs, b. Forderungen aus Lieferung und Leistung, c. übrige kurzfristige Forderungen, d. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen, e. aktive Rechnungsabgrenzungsposten; 2. Anlagevermögen a. Finanzanlagen, b. Beteiligungen, c. Sachanlagen, d. immaterielle Werte, e. nicht einbezahltes Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital.	1. kurzfristiges Fremdkapital: a. Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung, b. kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten, c. übrige kurzfristige Verbindlichkeiten; 2. langfristiges Fremdkapital: a. langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten, b. übrige langfristige Verbindlichkeiten, c. Rückstellungen sowie vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen; 3. Eigenkapital: a. Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital, gegebenenfalls gesondert nach

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Beteiligungskategorien,
b. gesetzliche Kapitalreserve,
c. gesetzliche Gewinnreserve,
d. freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposten,
e. eigene Kapitalanteile als Minusposten.

Unter den Aktiven werden entsprechend dieser Gliederung die Aktiva nach ihrem Liquiditätsgrad, die Passiva nach Fälligkeit dargestellt.[888]

Rückstellungen werden gem. Art. 960e Abs. 2 OR für mögliche oder wahrscheinliche rechtliche oder faktische Verpflichtungen gebildet, deren Bestand, Höhe oder Fälligkeit ungewiss ist.[889] Wahrscheinlich ist die Verpflichtung dann, wenn mehr Gründe für ihren Eintritt sprechen als dagegen („50%-Regel“).[890] Art. 960e Abs. 3 OR lässt daneben jedoch auch Rückstellungen zu für regelmäßig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen (Nr. 1), die Sanierung von Sachanlagen (Nr. 2), Restrukturierungen (Nr. 3) und die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Nr. 4). Gem. Art. 960e Abs. 4 OR müssen nicht mehr begründete Rückstellungen nicht aufgelöst werden, sondern können als stille Reserven fortbestehen.

Spenden sind in der Bilanz als Eigenkapital zu erfassen, wenn sie „realisiert“ sind. Dies ist der Fall, wenn sie quantifizierbar und einklagbar sind.[891] Für zweckgebundene Spenden dürfen keine Rückstellungen gebildet werden.[892] Innerhalb des Eigenkapitals werden zweckgebundene Mittel nach gängiger Praxis als „Fonds“ bezeichnet.[893] Diese erfassen unter anderem Spenden unter Auflagen und zweckgebundene staatliche Mittel, worunter auch Sammelaktionen für bestimmte Zwecke gefasst werden (sog. Erlösfonds).[894] Dieses Fondskapital stellt folglich nicht für sämtliche Aktivitäten der Organisation zur Verfügung, sondern darf nur für einen konkreten Zweck eingesetzt werden.[895] Die sog. Stiftungsfonds sind zweckgebundene Zuwendungen. Diese dürfen nur für einzelne,

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

konkret bestimmte Zwecke verwendet werden.[896] Eine Verwendung der zweckgebundenen „Fonds“ zur Deckung von Finanzverlusten aus Anlagen ist unzulässig. Das sonstige Eigenkapital, das sich potentiell ebenfalls aus Spenden oder sonstigen Zuwendungen speist, kann hier eingesetzt werden.[897] Den zweckgebundenen Fonds steht das Organisationkapital gegenüber, das nach Ermessen der Leitungsorgane für den Organisationszweck frei eingesetzt werden kann.[898]

Immaterielle Vermögensgegenstände dürfen nur ausgewiesen werden, wenn sie die Anforderungen an einen Vermögensgegenstand erfüllen, also aufgrund vergangener Ereignisse über ihn verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist, sein Wert verlässlich geschätzt werden kann und ein zukünftiger Nutzen besteht.[899]

2. Ansatz und Bewertung

Im Rahmen des Jahresabschlusses sind Vermögensgegenstände grundsätzlich mit dem Herstellungs- oder Anschaffungswert zu bewerten (Art. 960a Abs. 1 OR). Dieser definiert ebenfalls den maximalen Wert, mit dem ein Vermögensgegenstand in der Folge bewertet werden darf (Art. 960a Abs. 2 OR).[900] Zu den Anschaffungskosten zählen neben dem Einkaufspreis die direkten Bezugskosten, folglich sämtliche Vergütungen an Dritte, die im Zusammenhang mit dem Erwerb stehen.[901] Unter den Herstellungskosten werden sämtliche den einzelnen Vermögensgegenstand unmittelbar zurechenbare Kosten verstanden.[902] Im Falle einer zivilrechtlichen Schenkung wird auf den Veräußerungswert abgestellt.[903] „In der Regel“ ist jeder Vermögensgegenstand einzeln zu bewerten (Art. 960 Abs. 1 OR). Für die Unternehmensbewertung wesentliche Vermögensgegenstände müssen einzeln bewertet werden, andere dürfen jedoch unternehmensspezifisch zu Gruppen zusammengefasst werden.[904]

In der Folge müssen nach „kaufmännischen Grundsätzen“ Abschreibungen für nutzungs- und altersbedingten Wertverlust und Wertberichtigungen für anderweitige Wertverluste vorgenommen werden (Art. 960a Abs. 3 OR). Nach den „kaufmännischen Grundsätzen“ können Abschreibungen grundsätzlich linear, degressiv, progressiv oder leistungsproportional

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vorgenommen werden.[905] Aus der Vorschrift des Art. 959c Abs. 1 Nr. 1 OR, der zu Angaben über die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze im Anhang verpflichtet, ergibt sich, dass auch die gewählten Abschreibungsmethoden im Anhang erläutert werden müssen.[906]

Auch außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund von Wertverlusten müssen nach kaufmännischen Grundsätzen erfolgen. Hierbei ist das Vorsichtsprinzip zu beachten. Auch die Methode des Discounted Cash-Flow ist eine Möglichkeit zur Ermittlung des aktuellen Wertes eines Vermögensgegenstandes.[907] Ausnahmen von der Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gelten für die Folgebewertung von Aktien und anderen Aktiven mit Marktpreis an einem „aktiven Markt“ (Art. 960b Abs. 1 OR).[908] Hierbei muss es sich um einen Markt handeln, an dem der Vermögensgegenstand als fungibler Wert regelmäßig gehandelt wird.[909] Im Falle einer Bewertung zu aktuellen Marktpreisen dürfen gem. Art. 960b Abs. 2 OR sog. Schwankungsreserven zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, um Gewinnspitzen zu vermeiden.[910] Dies wird gemeinsam mit den möglichen Abschreibungen und Wertberichtigungen „zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens“ (Art. 960a Abs. 4 OR) und den Rückstellungen, die gem. Art. 960e Abs. 3 Nr. 4 OR ebenfalls für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gebildet werden dürfen, kritisiert, da hierdurch willkürliche stille Reserven gebildet werden können.[911]

Vorräte sind gem. Art. 960c Abs. 1 OR mit dem jeweils höheren Wert zwischen dem Veräußerungswert am Bilanzstichtag und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

III. Erfolgsrechnung

Die Erfolgsrechnung des schweizerischen Obligationenrechts stellt die Ertragslage des Unternehmens während des Geschäftsjahres dar. Gem. Art. 959b Abs. 1 OR sind sowohl das Umsatzkostenverfahren (Absatzerfolgsrechnung) also auch das Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung) zulässig. Abs. 2 (Gesamtkostenverfahren) und 3 (Umsatzkostenverfahren) enthalten die Mindestgliederungen der

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

jeweiligen Gewinn- und Verlustrechnung:

Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren
1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen;	1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen;
2. Bestandsänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen;	2. Anschaffungs- und Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen;
3. Materialaufwand;	3. Verwaltungsaufwand und Vertriebsaufwand;
4. Personalaufwand;	4. Finanzaufwand und Finanzertrag;
5. übriger betrieblicher Aufwand;	5. betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag;
6. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens;	6. außerordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag;
7. Finanzaufwand und Finanzertrag;	7. direkte Steuern;
8. betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag;	8. Jahresgewinn oder Jahresverlust.
9. außerordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag;	Im Anhang:
10. Direkte Steuern;	• Personalaufwand;
11. Jahresgewinn oder Jahresverlust.	• Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermö

Bei der Zuordnung einzelner Geschäftsvorfälle zu den einzelnen Gliederungspunkten genießen die Unternehmen grundsätzliches weitgehendes Ermessen. Dies gilt auch für die „außerordentlichen“ Geschäftsvorfälle.[912] Aufgrund des Grundsatzes der Bilanzklarheit ist das Merkmal „außerordentlich“ allerdings eng auszulegen, um eine Verzerrung zu vermeiden.[913] Allgemein sind hierunter nicht-

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

betriebstypische Erträge zu verstehen.[914] Als solche sind auch Spenden als nicht unmittelbar aus der Eigenaktivität stammende Erträge im Zeitpunkt ihrer Realisation erfolgswirksam zu erfassen.

IV. Anhang

Der zum Jahresbericht gehörende Anhang ist in Art. 959c OR geregelt. Ihm kommen mit der Interpretations-, der Korrektur-, der Entlastungs- sowie der Ergänzungsfunktion vier den sonstigen Bestandteilen des Jahresabschlusses dienende Funktionen zu.[915] Dabei erläutert er die bestehenden Positionen des Jahresabschlusses, nimmt zu Abweichungen vom vorhergehenden Jahresabschluss Stellung (Stetigkeit) und enthält all diejenigen Informationen, die in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aufgrund ihres summarischen Charakters keinen Platz hatten oder die sich (noch) nicht im Jahresabschluss ausgewirkt haben, aber für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage relevant sind.[916] Sämtliche gemachten Angaben müssen sich auf den Jahresabschluss beziehen und nachprüfbar sein.[917] Ein Großteil der explizit geforderten Angaben dürfte für Stiftungen bzw. gemeinnützige Organisationen insgesamt ohne besondere Relevanz bleiben.

V. Weitergehende Berichtspflichten

Organisationen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, treffen gem. Art. 961 OR weitere Berichtspflichten. Für Stiftungen richtet sich die Revisionspflicht gem. Art. 83b Abs. 3 ZGB grundsätzlich nach den Vorschriften über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften und damit nach den Art. 727 ff. OR. Für die GmbH sind diese Vorschriften gem. Art. 818 Abs. 1 OR anzuwenden. Art. 727 Abs. 1 OR sieht drei Gruppen von zur ordentlichen Revision verpflichteten Unternehmen vor. Dabei dürften dessen Nr. 1, die sich an Publikumsgesellschaften richtet,[918] und Nr. 3, die eine Konzernrechnung voraussetzt,[919] für gemeinnützige Organisationen weitestgehend uninteressant sein. Typisierend unterwirft Nr. 2 wirtschaftlich bedeutende Unternehmen der ordentlichen Revision.[920] Wirtschaftlich bedeutend in

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

diesem Sinne sind Unternehmen, die zwei der folgenden Schwellenwerte in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschreiten:

1. Bilanzsumme von 20 Millionen Franken,

2. Umsatzerlös von 40 Millionen Franken,

3. 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Aufgrund der oben erwähnten Verweise sind damit auch gemeinnützige Stiftungen und Kapitalgesellschaften erfasst, die diese Schwellenwerte überschreiten. Diese müssen sodann auch die sonstigen Berichtspflichten erfüllen.

Für den Verein ist die Verpflichtung zur ordentlichen Revision autonom in Art. 69b Abs. 1 ZGB geregelt. Danach gelten die folgenden Schwellenwerte, von denen wiederum zwei in zwei aufeinanderfolgenden überschritten werden müssen, um die Revisionspflicht auszulösen:

1. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,

2. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,

3. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Die Schwelle zur erweiterten Berichtspflicht liegt damit für den Verein deutlich niedriger. Hierbei ist noch zu bedenken, dass überhaupt die Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung für Vereine entweder durch die Eintragungspflicht ins Handelsregister bei Betreiben eines Betriebes gewerblicher Art (Art. 61 Abs. 2 Nr. 1 ZGB) oder die Revisionspflicht, die ihrerseits die Eintragungspflicht gem. Art. 61 Abs. 2 Nr. 2 ZGB auslöst, bedingt ist. Sämtliche Vereine, die kein Gewerbe betreiben und aufgrund der Revisionspflicht überhaupt erst rechnungslegungspflichtig werden, müssen damit auch die erweiterten Rechnungslegungspflichten erfüllen.

1. Lagebericht

Der Lagebericht (Art. 961c OR) dient neben der weitergehenden Information über die wirtschaftliche und finanzielle Lage des

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – CC BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unternehmens dazu, die zukünftige Entwicklung des Unternehmens zu antizipieren.[921] Im Gegensatz zum vergangenheitsbezogenen Jahresabschluss ist der Lagebericht zukunftsorientiert.[922] Lagebericht und Jahresrechnung dürfen sich hierbei jedoch nicht widersprechen.[923] Gesetzlich vorgeschriebene Bestandteile des Lageberichts sind die Information über die Anzahl an Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt, die Bestellungs- und Auftragslage, die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit, außergewöhnliche Ereignisse, die Zukunftsaussichten und eine Risikoeinschätzung.

Folglich gibt der Lagebericht die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens wider, beschreibt das wirtschaftliche Umfeld und benennt wichtige Einflussfaktoren, denen das Unternehmen im abgelaufenen Geschäftsjahr ausgesetzt war und im folgenden Geschäftsjahr ausgesetzt sein wird.[924]

2. Geldflussrechnung

In Bezug auf die Geldflussrechnung beschränkt sich das Obligationenrecht in Art. 961a OR darauf, festzulegen, dass diese die Veränderung der flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit je gesondert darstellt.[925] Ziel der Geldflussrechnung ist es, Transparenz in Bezug auf die zu- und abgeflossenen flüssigen Mittel des Unternehmens herzustellen.[926] Vorbilder für die Regelung der Geldflussrechnung im Obligationenrecht waren Swiss GAAP FER und IFRS.[927] Anders als der Lagebericht ist die Geldflussrechnung Teil des Jahresabschlusses (vgl. Art. 961 Nrn. 2 und 3 OR).[928]

In Bezug auf die flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit werden die Zahlungsströme im unmittelbaren Zusammenhang mit der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit, folglich der liquiditätswirksame Teil des operativen Ergebnisses, erfasst. Zur Berechnung können die direkte Methode, die liquiditätswirksamen Ertrag und Aufwand gegenüberstellt, sowie die indirekte Methode, bei der die Erfolgsrechnung um die zwar ertrags- aber nicht liquiditätswirksamen Vorgänge korrigiert wird, genutzt werden.[929]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Der Geldfluss aus Investitionstätigkeit zeigt den bei Investition oder Desinvestition anfallenden Cash-Flow. Vorwiegend zeigen sich diese im Bereich des Anlagevermögens.[930]

Den dritten Teil der Geldflussrechnung bildet der Cash-Flow aus der Finanzierungstätigkeit. Dieser bildet umfassend Mittelzu- und -abflüsse im Bereich des kurz- und langfristigen Fremdkapitals sowie des Eigenkapitals ab. Hiervon sind nicht nur die Aufnahme und Rückzahlung von Fremdkapital sowie die Ausschüttung von Dividenden erfasst, sondern ebenfalls die Zahlung von Zinsen auf Fremdkapital sowie Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen oder der Kauf bzw. Verkauf eigener Aktien.[931]

VI. „Milchbüchleinrechnung“

Diejenigen Stiftungen und Vereine, die aufgrund der oben beschriebenen Regelungen von der Pflicht zur vollumfänglichen kaufmännischen Buchführung befreit sein, müssen gem. Art. 957 Abs. 2 OR lediglich über Einnahmen und Ausgaben sowie über ihre Vermögenslage Buch führen. Diese eingeschränkte Buchführungspflicht wird als „Milchbüchleinrechnung“ bezeichnet.[932] In der Praxis wird diese stark vereinfachte Form der Rechnungslegung allerdings selten genutzt.[933]

Art. 957 Abs. 3 OR schreibt aber auch für die eingeschränkte Buchführung die sinngemäße Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vor. Daraus wird geschlossen, dass auch die Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben sowie das Vermögen systematisch, wahrheitsgetreu und vollständig erfolgen, durch Belege nachweisbar und durch Sachverständige prüfbar sein müssen.[934] Für die Buchführung über Einnahmen und Ausgaben müssen sämtliche Vorgänge der dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden flüssigen Mittel aufgezeichnet werden. Dabei ist allein nach Zu- und Abfluss zu klassifizieren.[935]

Auslegungsbedürftig ist auch der Begriff der Vermögenslage. Weder das Obligationenrecht noch die Aufzeichnung der parlamentarischen Debatten vermögen diesen abschließend zu klären. Bei enger Auslegung könnte dieser pagatorisch, ohne zeitliche und sachliche Abgrenzung zu bestimmen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sein. Weiter gefasst könnte man allerdings unter der Vermögenslage sämtliche dem Unternehmen zuzuordnenden Vermögenswerte verstehen.[936] Es erscheint allerdings zu eng, allein die Zahlungsmittel erfassen zu wollen. In diesem Falle entspräche die Veränderung der Vermögenslage dem Ergebnis der Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben, weitere Rückschlüsse und Auswertungen wären nicht möglich. Die demgegenüber weiteste Auslegung setzt den Begriff der Vermögenslage mit den Aktiven der Bilanz i.S.v. Art. 959 Abs. 2 OR gleich. Dies setzte eine sachliche und zeitliche Abgrenzung sowie die Bewertung der Aktiven voraus.[937] Dies würde allerdings die Privilegierung des Art. 957 Abs. 2 OR weitgehend entwerten und den nur eingeschränkt Buchführungspflichtigen ähnliche Pflichten auferlegen wie den vollumfänglichen Rechnungslegungspflichtigen. Gegen eine Pflicht zur zeitlichen und sachlichen Abgrenzung spricht zudem Art. 958b Abs. 2 OR, der selbst vollumfänglich Rechnungslegungspflichtige von der Pflicht zur zeitlichen und sachlichen Abgrenzung befreit, wenn ihre Nettoerlöse im Geschäftsjahr 100.000 Schweizer Franken nicht überschreiten.[938]

Aus Art. 957 Abs. 3 OR ergibt sich, dass die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auch für nur eingeschränkt Buchführungspflichtige gelten, sodass diese Mindestanforderungen der kaufmännischen Rechnungslegung auch für die eingeschränkte Buchführung gelten. Die Meinung in der Literatur scheint daher zu einer (wertmäßigen) Erfassung sämtlicher Vermögensgegenstände unter Anwendung der Grundsätze der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung zu tendieren, allerdings nur zum Anschaffungswert ohne Folgebewertungen.[939] Auf diese Weise wird eine Auswertung der Buchführung in Form eines (fakultativen) Jahresabschlusses ermöglicht, belässt den Unternehmen jedoch einen Vorteil aus der Vereinfachung des Art. 957 Abs. 2 OR.

VII. Publizität

Art. 958e Abs. 1 OR verpflichtet Unternehmen, den genehmigten Jahresabschluss sowie die Revisionsberichte entweder im Schweizerischen Handelsamtsblatt zu veröffentlichen oder jeder Person, die dies innerhalb eines Jahres ab der Genehmigung des Jahresabschlusses durch das

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zuständige Organ verlangt, auf deren Kosten zuzustellen, wenn das Unternehmen mindestens einer der folgenden Bedingungen erfüllt:

1. ausstehende Anleihensobligationen,

2. an einer Börse kotierte Beteiligungspapiere.

Abs. 2 enthält ein Einsichtsrecht für Gläubiger, die ein schutzwürdiges Interesse nachweisen. Hier zeigt sich, dass sich auch das schweizerische Rechnungslegungsrecht trotz seiner Rechtsformneutralität am Standardfall des gewinnorientierten und auf Fremdkapital angewiesenen Unternehmens orientiert, in dem es vor allem Anteilseignern und Gläubigern einen Anspruch auf Transparenz einräumt.[940]

Da auch die Verpflichtung zur Erstellung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard durch die Vorschriften des Obligationenrechts zum Jahresabschluss geregelt wird, war umstritten, ob dieser Abschluss Teil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses und damit von der Publizitätspflicht umfasst sei. Der schweizerische Gesetzgeber ging jedoch bei der Änderung des Obligationenrechts davon aus, dass dies nicht der Fall sei.[941]

E. Übertragbarkeit und Zweckmäßigkeit der gesetzlichen Vorgaben

I. Bestimmung und Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel

Obwohl das Obligationenrecht wie das deutsche HGB keine gesetzliche Regelung zum Spendenausweis in der Bilanz bereithält, hat sich eine Rechtspraxis herausgebildet. Mit dem Ausweis der Spenden als Fondsvermögen im Eigenkapital gibt es in der Schweiz folglich eine Lösung für diese im deutschen Recht streitige Frage. Mit der Einstellung in einen eigenen Posten innerhalb des Eigenkapitals, der zudem nach dem Grad der Zweckgebundenheit der Spenden untergliedert ist, vermittelt die Bilanz ein den tatsächlichen wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Gegebenheiten entsprechendes Bild und ermöglicht gleichzeitig einen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

transparenten Einblick in den aktuellen Bestand an Spendenmitteln zum Abschluss jedes Geschäftsjahres.

Auch die Erfolgsrechnung des Obligationenrechts orientiert sich an gewinnorientierten Unternehmen, die üblicherweise durch die Lieferung von Waren oder die Leistung von Dienstleistungen Erträge generieren und (im Erfolgsfall) einen Überschuss ausweisen. Dies führt dazu, dass Spenden im ansonsten eng anzuwendenden Posten des betriebsfremden Ertrags auszuweisen sind.

II. Nachweis der Mittelverwendung

Weder das Gesamt- noch das Umsatzkostenverfahren nach Art. 959b Abs. 1 OR sind zweckmäßig für den Jahresabschluss (deutscher) gemeinnütziger Organisationen. Gegen das Gesamtkostenverfahren spricht die beschriebene grundsätzliche Erwägung, dass bei seiner Anwendung die Kosten nicht nach den Projektkosten beziehungsweise den direkten und indirekten Kosten zur Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks dargestellt werden können und das Gesamtkostenverfahren somit weder die Transparenz- und Informationsinteressen in Bezug auf die Verwendung der zweckgebundenen Mittel befriedigt noch zur Vorbereitung des Nachweises der zeitnahen und zweckmäßigen Mittelverwendung dienen kann. Für diese Zwecke ist allerdings auch das Umsatzkostenverfahren des Obligationenrechts ungeeignet. Die für gewinnorientierte und folglich am Absatz von Produkten und Leistungen orientierte Gliederung des Umsatzkostenverfahrens ist zwar geeignet, Erträge aus Zweckbetrieben und der Eigenaktivität sinnvoll darzustellen, Spenden- und Projektaufwand wären allerdings statt als Ergebnis der wesensmäßigen Tätigkeit als betriebsfremder Aufwand bzw. Ertrag darzustellen und folglich nicht zweckmäßig aufzugliedern. Innerhalb dieser Posten wäre durch eine Untergliederung zwar ein Mindestmaß an Transparenz herzustellen, insgesamt ist die Erfolgsrechnung auch bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens nicht spezifisch genug für gemeinnützige Organisationen.

Das Obligationenrecht ließe es aufgrund seiner großzügigen Regelungen zur Bildung von Rückstellungen zu, Mittel der Verwendungspflicht durch

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Einstellung in Rückstellungen zu entziehen. Während Art. 960e Abs. 2 OR, der die Bildung von Rückstellungen für ungewissen Verbindlichkeiten erlaubt, gemeinnützigen Organisationen die Möglichkeit gibt, frühzeitig mögliche Risiken abzusichern, ist die Regelung des Art. 960e Abs. 3 OR unzweckmäßig. Dieser setzt für Rückstellungen keine konkreten Verpflichtungen voraus und gewährt den Rechnungslegungspflichtigen ein breites Ermessen bei der Legung stiller Reserven. Auch umfasst er mit den Rücklagen für Zwecke von Restrukturierungen, der Sanierung von Sachanlagen bzw. der Sicherung des dauerhaften Gedeihens des Unternehmens Zwecke, die von Art. 62 Abs. 1 Nr. 1 AO abschließend geregelt wurden. Die Regelung des Art. 960e Abs. 3 OR ist folglich nicht übertragbar.

Obwohl Geldflussrechnungen mit den erforderlichen Adaptationen grundsätzlich als Mittel geeignet sind, den Zufluss zweckgebundener Mittel nachzuweisen, ist die Geldflussrechnung des Obligationenrechts hierzu nicht geeignet. Mit ihrer Gliederung und der zugehörigen Inhaltsdefinition bedient sie vorrangig Interessen gewinnorientierter Organisationen, deren Cash-Flow aus Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit sie darstellt. Durch diese Aufteilung werden allerdings Spenden (Finanzierung) und Zweckverfolgung (Betrieb) getrennt. Die gesetzlichen Regelungen lassen allerdings genug Raum, um innerhalb der Betriebstätigkeit eine Aufteilung entsprechend Projekt-, Werbungs- und Verwaltungsaufwand vorzunehmen.

III. Nachweis der Vermögenserhaltung

Auch die Rechnungslegung nach dem schweizerischen Obligationenrecht verfolgt vorrangig das Ziel der Bemessung des ausschüttungsfähigen Gewinns und damit des Gläubigerschutzes.[942] Diese Ziele sind für gemeinnützige Organisationen mangels Gewinnausschüttung nicht zweckmäßig. Somit handelt es sich zwar um ein weitgehend rechtsformunabhängiges System, es orientiert sich jedoch an den gewinnorientierten Rechnungslegungspflichtigen. Dies kommt auch in der Betonung des Vorsichtsprinzips zum Ausdruck, das eine möglichst zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Lage verhindert.

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Das Obligationenrecht lässt statt einer Bewertung mit den fortgesetzten Herstellungs- und Anschaffungskosten für fungible Werte eine Bewertung mit ihrem Marktpreis zu und kombiniert dies mit einer Rücklage für Schwankungsreserven zugunsten der Erfolgsrechnung. Durch die Beschränkung auf Vermögensgegenstände, die an einem aktiven Markt gehandelt werden, bleibt es jedoch für einen Großteil der Vermögensgegenstände (bspw. Immobilien) bei der Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Eine Bilanz nach dem Obligationenrecht ist folglich nicht geeignet, die Erhaltung des Grundstockvermögens nachzuweisen.

IV. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens

Die Gliederung der Bilanz erlaubt eine kategorisierende Untergliederung des Eigenkapitals. Folglich kann auch zwischen dem Grundstockvermögen und sonstigem Eigenkapital beispielsweise in Form von Rücklagen und Fondskapital unterschieden werden.

Auch der verpflichtende Ausweis von aufgrund von Auflagen nicht veräußerbaren Vermögensgegenständen im Anlagevermögen führt zu größerer Klarheit und Transparenz.

V. „Umschichtungsreserve“

Art. 960b Abs. 2 OR erlaubt die Bildung von Schwankungsreserven zulasten der Erfolgsrechnung für Wertänderungen aus der Neubewertung von Vermögenswerten. Dies gilt für diejenigen Vermögenswerte, die an einem aktiven Markt gehandelt werden, da allein diese nach dem Obligationenrecht mit aktuellen Marktpreisen bewertet werden dürfen. Es spräche jedoch nichts dagegen, die Umschichtungsreserve auch für Gewinne aus der Folgebewertung anderer Vermögensgegenstände zu nutzen. Auf diese Weise lässt sich der fehlerhafte Ausweis bzw. die gemeinnützigkeitsrechtswidrige Verkürzung zu verwendender Mittel vermeiden.

VI. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zurückzugewährendes Vermögen entsprechend der deutschen Vorschriften ist im schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht nicht vorgesehen. Folglich sind auch keine spezifischen Vorschriften für die Rechnungslegung vorhanden. Die rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände ließen sich allerdings auch nach dem Obligationenrecht zweckmäßig durch den Ausweis in der Bilanz der gemeinnützigen Organisation abbilden.

VII. Rücklagen

Auch nach dem schweizerischen Obligationenrecht speisen sich Rücklagen (OR: Reserven) allein aus dem ausgewiesenen Gewinn (vgl. Art. 671 ff. OR).[943] Trotz der Möglichkeiten gem. Art. 672 Abs. 2 OR, (zweckgebundene) statutarische Reserven zu bilden, kann folglich die Systematik des Obligationenrechts nicht als Vorlage für die Regelung der Rücklagen deutscher gemeinnütziger Organisationen dienen.

VIII. Transparenz

Der Lagebericht ist als zukunftsorientierte Information relevant für Geldgeber. Dies betrifft sowohl Investoren als auch Spender. Allerdings ist der Lagebericht weder erforderlich, um Informationsinteressen bezüglich der Verwendung zugewandter Mittel zu befriedigen noch um die zweckmäßige und zeitnahe Mittelverwendung nachzuweisen. Er bedeutet damit einen für die Zwecke des Jahresabschlusses nicht erforderlichen zusätzlichen Aufwand für gemeinnützige Organisationen. Als solcher sollte er nur für große gemeinnützige Organisationen erwogen werden.

IX. Rechnungslegungserleichterungen

Gem. Art. 83a ZGB i.V.m. Art. 957 Abs. 2 Nr. 3 OR und Art. 83b Abs. 2 ZGB sind allein solche Stiftungen befreit, die in zwei aufeinanderfolgenden Jahren eine Bilanzsumme von unter 200.000 Schweizer Franken aufweisen, nicht öffentlich zu Zuwendungen aufrufen oder bei denen eine Revision nicht zur zuverlässigen Beurteilung der

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vermögens- und Ertragslage erforderlich ist. Bei derartig kleinen Stiftungen wird von einer sehr beschränkten Geschäftstätigkeit ausgegangen.[944] Der gewählte Schwellenwert liegt deutlich unter beispielsweise den Schwellenwerten des vom IDW entsprechend herangezogenen § 241a HGB und auch unter denjenigen für Einzelkaufleute, die bis zu einem Umsatz in Höhe von 500.000 Schweizer Franken im vorhergehenden Geschäftsjahr von der Pflicht zur Erstellung eines vollständigen Jahresabschlusses befreit sind (vgl. Art. 957 Abs. 1 Nr. 1 OR).

Die Schwellenwerte für Vereine, die kein kaufmännisches Gewerbe betreiben, liegen deutlich über den Schwellenwerten für Stiftungen. Die Pflicht zur Revision besteht bei Vereinen erst bei Überschreitung von zwei der drei Schwellenwerte von Art. 69b Abs. 1 ZGB. Diese liegen mit 10 Millionen Schweizer Franken (Bilanzsumme), 20 Millionen Schweizer Franken (Umsatz) und 50 Vollzeitstellen deutlich über dem Schwellenwert von 200.000 Schweizer Franken des Art. 83b Abs. 2 ZGB. Gemeinnützige Kapitalgesellschaften sind wie sämtliche Kapitalgesellschaften ohne Ausnahmen zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet. Die uneinheitlichen Schwellenwerte stehen hierbei im Kontrast zur rechtsformunabhängigen Rechnungslegung.

Mit der Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht enthält die „Milchbüchleinrechnung“ diejenigen Bestandteile, die erforderlich sind, um die wesentlichen Transparenzinteressen zu befriedigen und die Anforderungen von § 63 Abs. 3 AO zu erfüllen. Die konkrete Ausgestaltung genügt den spezifischen Anforderungen jedoch nicht. Auch der Nachweis der Vermögenserhaltung ist mithilfe der „Milchbüchleinrechnung“ nicht möglich.

Die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung enthält sämtliche zahlungswirksamen Vorgänge aus der Tätigkeit der NPO. Damit lassen sich die Höhe der zugeflossenen Mittel im Geschäftsjahr sowie ihre gemeinnützigkeitsrechtlich relevante Verwendung nachweisen. Für einen vollständigen Nachweis ist allerdings auch der Nachweis der Verwendung der in den zwei vorhergehenden Geschäftsjahren zugeflossenen Mittel, die noch nicht verwendet wurden. Neben der vorgesehenen Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung würde damit eine Aufstellung der Rücklagen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

erforderlich, da auch die Vermögensübersicht diese nicht enthielte.

Die Regeln der Vermögensübersicht der „Milchbüchleinrechnung“ sind umstritten. Der herrschenden Meinung folgend beinhaltet die Vermögensübersicht jedoch keine Folgebewertung der Vermögensgegenstände. Eine Kontrolle der Vermögenserhaltung ist damit ausgeschlossen. Hierzu wäre auch eine Identifikation des Grundstockvermögens in der Vermögensübersicht erforderlich. Diese ist jedoch ebenfalls nicht gesetzlich vorgesehen.

X. Schwellenwerte

Im Vergleich zu Adaptationen des PGC sieht das Obligationenrecht nur wenige Schwellenwerte mit Bezug zur Rechnungslegung vor. Auch für diese ist zu fragen, ob eine Übernahme für sämtliche deutschen gemeinnützigen Organisationen zu einer zweckmäßigen Binnendifferenzierung führt.[945] Die Schwellenwerte, die die Revisionspflicht für Vereine und damit mittelbar die Pflicht zur Erstellung eines kaufmännischen Jahresabschlusses auslösen, liegen bei 8,33 Millionen Euro Bilanzsumme, 16,66 Millionen Euro Umsatzerlösen und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.[946] Zur Bilanzsumme gemeinnütziger Organisationen liegen keine statistischen Erhebungen. Allerdings haben weniger als 9% der deutschen Stiftungen ein Stiftungskapital von mehr als 5 Millionen Euro und nur ca. 5% ein Stiftungskapital von über 10 Millionen Euro. Für Vereine und gemeinnützige Kapitalgesellschaften ist davon auszugehen, dass diese Zahlen noch geringer sind.[947] Nach dem Ziviz-Survey 2012 verfügen lediglich 4% der deutschen NPOs über Einnahmen von mehr als einer Million Euro.[948] Berücksichtigt man hier ebenfalls, dass 80% der Organisationen weniger als 23 und nur 10% mehr als 80 Beschäftigte haben, ist davon auszugehen, dass die gesetzten Schwellenwerte nur von sehr wenigen Organisationen erreicht werden. Insbesondere, da diese Schwellenwerte die Rechnungslegung nach schweizerischem Recht zum Teil überhaupt erst auslösen, würde ihre Übernahme die große Mehrheit deutscher NPOs von einer Rechnungslegungspflicht befreien. Aus diesem Grund ist eine Übernahme dieser Schwellenwerte für deutsche NPOs nicht

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zweckmäßig. Bezieht man diese Schwellenwerte allein auf die Pflicht zur externen Prüfung des Jahresabschlusses, ändert sich diese Gewichtung. In Bezug auf die Prüfung ist es sinnvoll, nur große Organisationen auf diese Weise zusätzlich zu belasten. Dieselben Argumente bestehen in Bezug auf die Übernahme der Schwellenwerte von § 727 Abs. 1 Nr. 2 OR.[949] Weniger als 1% deutscher gemeinnütziger Organisationen verfügt über 250 oder mehr Beschäftigte. Auch der Anteil der Organisationen mit mehr als 33,33 Millionen Euro Jahresumsatz dürfte sich gegenüber denjenigen Organisationen mit der Hälfte dieses Umsatzes erneut erheblich reduzieren, sodass nur noch ein sehr geringer Anteil an Organisationen bleibt. Aufgrund der Höhe ihrer jährlichen Einnahmen und der Größe ihrer Organisation sollten derartige Organisationen der Pflicht zur Erstellung eines Jahresabschlusses unterworfen werden. Allerdings sind die Schwellenwerte für eine sinnvolle Binnendifferenzierung des Dritten Sektors zu hoch angesetzt. Die Höhe dieser Schwellenwerte im schweizerischen Recht erklärt sich indes auch daraus, dass sie rechtsformunabhängig vorrangig für gewinnstrebende Unternehmen festgelegt wurden.

Zweckmäßig erscheint allerdings eine Integration der Anforderungen von Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen. Danach können Stiftungen, die eine Bilanzsumme von weniger als 200.000 CHF (166.666 Euro)[950] haben, nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufrufen und bei denen eine Prüfung des Jahresabschlusses für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage nicht erforderlich ist, beantragen, von der Pflicht zur Benennung einer Revisionsstelle befreit zu werden. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Insbesondere mit dem Erfordernis, dass nicht öffentlich für Zuwendungen geworben wird, knüpft die Verordnung an ein gemeinnützigkeitsspezifisches Kriterium an. Auch bei der Bilanzsumme von 200.000 CHF bzw. 166.666 Euro ist davon auszugehen, dass lediglich kleine Organisationen betroffen wären. 55% der Stiftungen verfügen über ein Stiftungskapital von mehr als 250.000 Euro. Ihre Aktiva übersteigen folglich sicher den gewählten Schwellenwert. Aber auch ein substanzieller Teil derjenigen Stiftungen, die zwar keine 250.000 Euro, aber mehr als 100.000 Euro an Stiftungskapital haben (18.3%) dürfte Aktiva von mehr als 200.000 CHF

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ausweisen.

F. Swiss GAAP FER

Swiss GAAP FER ist ein in sich geschlossenes, branchenspezifisches Regelwerk, das sowohl die finanzielle Berichterstattung als auch einen Leistungsbericht über die erreichten Ziele gemeinnütziger Organisationen umfasst.[951] Es wurde von der Fachkommission Swiss GAAP FER für Geschäftsjahre ab dem 1.1.2003 beschlossen und seitdem mehrfach überarbeitet.[952] Swiss GAAP FER 21 ist Teil des Gesamtkonzepts der Swiss GAAP FER und baut auf diesen auf. Folglich gelten auch die sonstigen Vorgaben für gemeinnützige Organisationen, die speziellere Regelungen der Swiss GAAP FER 21 gehen den allgemeinen Regelungen jedoch vor.[953]

Gesetzlich sind schweizerische gemeinnützige Organisationen nicht verpflichtet, Swiss GAAP FER 21 anzuwenden. Stiftungen, die gesetzlich zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, weil sie die oben genannten Grenzwerte überschreiten, sind allerdings gem. Art. 962 Abs. 1 Nr. 3 OR zur Erstellung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard verpflichtet. Gem. Art. 1 Abs. 1 lit. c der Verordnung des schweizerischen Bundesrats über die anerkannten Standards kann dies auch Swiss GAAP FER sein.[954] Ein Verein ist gem. Art. 962 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 OR zur Erstellung eines Jahresabschlusses nach einem anerkannten Standard verpflichtet, wenn 20% der Vereinsmitglieder dies verlangen. Im Falle von Kapitalgesellschaften ist dies der Fall, wenn Gesellschafter, die mindestens 20% des Grundkapitals vertreten, dies fordern (vgl. Art. 962 Abs. 2 Nr. 1 OR).

Ein geprüfter Jahresabschluss nach Swiss GAAP FER 21 ist zudem Voraussetzung für die Verleihung des ZEWO-Gütesiegels sowie für Programmbeiträge der Direktion für Entwicklung und Zusammenarbeit, die dem Eidgenössischen Departement für auswärtige Angelegenheiten unterstellt ist.[955] Grundsätzlich gilt, dass gemeinnützige Organisationen, die angeben, ihren Abschluss (freiwillig oder obligatorisch) nach Swiss GAAP FER zu erstellen, auch sämtliche Regelungen von Swiss GAAP

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

FER 21 anwenden müssen.[956]

I. Zielsetzung

Ziel der Swiss GAAP FER 21 sind die Erhöhung der Transparenz sowie eine bessere Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse.[957] Dieses Ziel soll durch den Grundsatz des „True and Fair View“ sowie die einzelnen Fachempfehlungen erreicht werden.[958] Das Regelwerk der Swiss GAAP FER ist auch auf eine Anwendung durch kleine und mittlere Organisationen ausgerichtet[959] und findet große Akzeptanz.[960]

II. Anwendungsbereich

Swiss GAAP FER 21 richtet sich unabhängig von der Rechtsform an Organisationen, die „gemeinnützige, insbesondere soziale Leistungen unabhängig von einem Anspruch für Außenstehende und/oder einer Mitgliedschaft im Interesse der Allgemeinheit erbringen und sich öffentlich an eine unbestimmte Zahl von Spendern wenden oder unentgeltliche Zuwendungen erhalten und/oder sich mehrheitlich mit zweckbestimmten Geldern der öffentlichen Hand finanzieren“.[961] Von herausragender Bedeutung ist hierbei, dass der Kreis der Leistungserbringer und derjenige der Leistungsempfänger nicht identisch sind.[962]

III. Rahmenkonzept

1. Kern-FER

Zu den Kern-FER zählen die ersten sechs FER-Regelungskomplexe. Diese sind:

1. Grundlagen (FER 1),
2. Bewertung (FER 2),

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Darstellung und Gliederung (FER 3),

4. Geldflussrechnung (FER 4),

5. Außerbilanzgeschäfte (FER 5),

6. Anhang (FER 6).[963]

2. Weitere Standards

FER 10 - 27 enthalten (mit Lücken) weitere Vorgaben, die, mit Ausnahme der kleinen Organisationen, die allein die Kern-FER anwenden, von sämtlichen Anwendern umfassend zu befolgen sind. Die für gemeinnützige Organisationen (potentiell) relevanten Bestandteile umfassen Vorgaben zu immateriellen Werten (FER 10), Leasinggeschäften (FER 13), Transaktionen mit nahe stehenden Personen (FER 15), Vorsorgeverpflichtungen (FER 16), Vorräten (FER 17), Sachanlagen (FER 18), Wertbeeinträchtigungen (FER 20), langfristigen Aufträgen (FER 22), Rückstellungen (FER 23) sowie zu derivativen Finanzinstrumenten (FER 27). Ausdrücklich richtet sich allerdings nur Swiss GAAP FER 21 mit seinen detaillierten Vorgaben für deren Rechnungslegung an gemeinnützige Organisationen.

IV. Jahresrechnung

FER 21 regelt umfassend den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen. Dabei nehmen die Vorgaben in weiten Teilen Bezug auf die sonstigen Vorgaben, die jedoch auch ohne Verweis Geltung hätten. Ausgangspunkt bleibt jedoch stets FER 21.

FER 21.1 enthält die Verpflichtung der Jahresrechnung auf den True and Fair View. Gem. FER 21.3 bilden Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Kapitalveränderungsrechnung und Anhang den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen. Zusätzlich muss ein Jahresbericht erstellt werden, der die Lage und den Ausblick der Organisation darstellen muss.[964] Der von FER 21.4 und 26 ff. geforderte

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Leistungsbericht kann in den Jahresbericht integriert werden.

1. Grundlagen und Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung

Die Grundlagen und Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung von Swiss GAAP FER (21) leiten sich ab aus den Zielen von Swiss GAAP FER, die Transparenz zu erhöhen und die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zu verbessern.[965] Sie entsprechen in ihrer Auslegung grundsätzlich denjenigen des Obligationenrechts. Dies gilt insbesondere für die im Rahmenkonzept von Swiss GAAP FER ausdrücklich genannten Grundsätze der Fortführung der Tätigkeit, der Wesentlichkeit, der zeitlichen Abgrenzung, der Vollständigkeit, der Klarheit, der Stetigkeit sowie für das Bruttorprinzip. Unterschiede ergeben sich aufgrund der unterschiedlichen Gewichtung jedoch im Hinblick auf den Grundsatz des „True and Fair View“ und das Vorsichtsprinzip. Daneben wird die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Grundsatz betont.[966]

a. True & Fair View

Oberster Grundsatz der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER (21) ist das „True and Fair View“-Prinzip.[967] Gem. FER 21.1 hat die Jahresrechnung von Nonprofit-Organisationen „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage (True & Fair View) zu vermitteln“. Nach *Boemle* muss der Jahresabschluss dazu „den Tatsachen oder vernünftigen Schätzungen [entsprechen] und damit frei von der Absicht bewussten Vorurteils, von Entstellungen, Täuschungen, Manipulationen oder Unterdrückung wesentlicher Tatsachen [sein]“.[968] Die Betonung des „True and Fair View“ erlaubt es innerhalb von Swiss GAAP FER anders als nach dem spanischen PGC allerdings nicht, von anderen Vorschriften abzuweichen. Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass die Anforderungen durch die Erfüllung der Bestimmungen der FER-Empfehlungen erfüllt werden. Lediglich bei Ermessensspielräumen spielt er eine hervorgehobene Rolle.[969] Dies schließt vor allem willkürliche stille Reserven aus.[970]

Das Rahmenkonzept nennt in Ziffer 10 die wirtschaftliche

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Betrachtungsweise als weitere Grundlage der Jahresrechnung.[971] Hierunter ist ein Konzept im Sinne der „Substance over Form“ zu verstehen. Folglich gehen tatsächliche wirtschaftliche Gegebenheiten der rechtlichen Form vor.[972]

b. Vorsichtsprinzip

Auch innerhalb Swiss GAAP FER (21) ist das Vorsichtsprinzip ein Grundsatz ordnungsmäßiger Rechnungslegung.[973] Hier soll es allerdings nur bei Unsicherheiten über eine Bewertung im Rahmen des „True and Fair View“ dazu führen, das entsprechend des am wenigsten optimistischen Szenarios bewertet wird.[974] Demnach wird es verstanden als Pflicht, Positionen, die mit Unsicherheiten behaftet sind, und besonders große Beträge besonders sorgfältig zu bewerten.[975] Das Niederstwertprinzip wird allerdings aufrechterhalten. Es wird dahingehend verstanden, dass nur realisierbare Werte aktiviert werden dürfen.[976] Allerdings darf das Vorsichtsprinzip ausdrücklich nicht dazu genutzt werden, „Aktiven bewusst zu tief oder Verbindlichkeiten zu hoch zu bewerten“.[977]

c. Grundsatz der Einzelbewertung

Aktiva und Verbindlichkeiten sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Gleichartige Aktiva und Verbindlichkeiten dürfen aber gesamthaft bewertet werden.[978]

2. Bilanz

a. Gliederung

Grundsätzlich gelten für die Bilanz die allgemeinen Fachempfehlungen (FER 3.2 ff.). FER 21.5 ff. enthalten jedoch Anpassungen. Diese Empfehlungen enthalten die Mindestgliederung der Bilanz und lassen sowohl die Konto- als auch die Staffelform zu.[979] Aus der allgemeinen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gliederung der Bilanz in FER 3.2 und den Abweichungen in FER 21.5 ff. ergibt sich die nachfolgende Gliederung für die Bilanz.[980] Es darf allerdings auch eine andere sachgerechte Gliederung gewählt werden.[981]

Aktiven	Passiven
A Umlaufvermögen – Flüssige Mittel – Wertschriften[982] – Forderungen aus Lieferungen und Leistungen – Sonstige kurzfristige Forderungen – Vorräte – Rechnungsabgrenzungen B Anlagevermögen – Sachanlagen – Finanzanlagen – Immaterielle Anlagen	C Kurzfristige Verbindlichkeiten – Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten – Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen – Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten – Kurzfristige Rückstellungen – Rechnungsabgrenzungen D Langfristige Verbindlichkeiten – Langfristige Finanzverbindlichkeiten – Sonstige langfristige Verbindlichkeiten – Langfristige Rückstellungen E *Fondskapital*[983] – *Zweckgebundene Fonds*[984] F *Organisationskapital*[985] – *Grundkapital* – *Gebundenes Kapital* – *Freies Kapital*[986]

Auch in der Bilanz nach Swiss GAAP FER finden sich die oben bereits thematisierten Fonds wieder, die je nach Zweckbindung als frei oder zweckgebunden eingestuft werden. Swiss GAAP FER 21.33 erstreckt die Zweckbindung des Fondskapitals mangels abweichender Regelung der Stiftung auch auf dessen Erträge.[987] Mittel, die die Organisation selbst an eine konkrete Verwendung bindet, werden als gebundenes Kapital im Organisationsvermögen ausgewiesen.[988]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Nicht einbezahltes Kapital ist abweichend vom Obligationenrecht als Minusposten unter dem Organisationskapital zu verbuchen. Ansonsten sind die Vorgaben von Swiss GAAP FER spezifischer in Bezug auf die gemeinnützige Organisation. So ist die nach deutschem Recht strittige Frage nach dem Ausweis zweckgebundener Spenden durch einen eigenen Punkt in der Bilanz geklärt. Ein solcher zweckgebundener Fonds kann sich durch die ausdrückliche Zweckbindung des Spenders oder aus den Umständen der Zuwendung ergeben.[989] Diese Zweckbestimmung muss aus der Bezeichnung des Fonds hervorgehen.[990] Nicht zweckgebundene Spenden werden als freie Fonds dem Organisationkapital zugeordnet. Spenden im Sinne von Swiss GAAP FER sind finanzielle Beiträge, Sach- oder Dienstleistungen, die freiwillig und ohne Erwartung einer Gegenleistung erbracht werden.[991]

FER 2.13 erlaubt die Bilanzierung selbst hergestellter immaterieller Vermögensgegenstände. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Vermögensgegenstand objektiv bewertet und ein tatsächlicher Nutzen erwartet werden kann.[992] Nach Swiss GAAP FER sind nur Verbindlichkeits- und Kulanzrückstellungen aus faktischen Verpflichtungen zulässig (siehe FER 23.1, 5). Weitergehende Rückstellungen, insbesondere Aufwandsrückstellungen oder Rückstellungen anstelle der genannten Fonds sind unzulässig.[993] Die (willkürliche) Schaffung stiller Reserven ist dadurch eingeschränkt.

b. Bewertung

Swiss GAAP FER kennt mit den fortgesetzten Anschaffungs- und Herstellungskosten und den aktuellen Werten zwei grundsätzliche Bewertungsgrundlagen.[994] Grundsätzlich werden Aktiva mit den fortgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet.[995] Verpflichtend ist die Bewertung mit aktuellen Werten allein für Wertpapiere des Umlaufvermögens und Zuwendungen.[996] Wertpapiere des Umlaufvermögens, für die kein aktueller Wert zu bestimmen ist, werden mit den fortgesetzten Anschaffungskosten bewertet.[997] Für Wertpapiere des Anlagevermögens und nicht betriebliche Sachanlagen, die allein zu Renditezwecken gehalten werden, ist die Bewertung mit ihrem aktuellen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wert fakultativ.[998] Im Fall der Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungskosten muss ihr Marktwert im Anhang angegeben werden.[999] Forderungen und Verbindlichkeiten werden zum Nominalwert bewertet.[1000]

Nach der Erstbewertung sind Vermögensgegenstände mit ihrem um Abschreibungen und Wertbeeinträchtigungen reduzierten Wert zu bilanzieren. Für die planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes stehen abweichend vom Obligationenrecht nur lineare, degressive und leistungsproportionale Abschreibungsformen, nicht aber die progressive Abschreibung zur Verfügung.[1001] Die gewählte Abschreibungsmethode sowie die Bandbreite der Nutzungsdauer sind für jede Kategorie von Sachanlagen im Anhang offen zu legen. Bei großer Bandbreite der Nutzungsdauer müssen genauere Angaben gemacht werden.[1002]

Abweichend von der Bewertung des Obligationenrechts ist für die Bestimmung des aktuellen Werts nach Swiss GAAP FER kein aktiver Markt erforderlich. Gem. FER 18.14 wird der aktuelle Wert durch Vergleich mit ähnlichen Objekten geschätzt, nach dem zu erwartenden und abzuzinsenden Ertrag bzw. Geldfluss oder einer anderen anerkannten Bewertungsmethode bewertet. Zu Renditezwecken gehaltene Sachanlagen müssen im Anhang separat ausgewiesen werden.[1003] Werden sie wie beschrieben zu aktuellen Werten bewertet, müssen im zu erstellenden Sachanlagespiegel im Anhang für jede Anlagekategorie die Bewertungsgrundlagen und -grundsätze, die Auf- und Abwertungen während der Periode sowie die Differenz des aktuellen Werts zu den ursprünglichen Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten offengelegt werden.[1004] Die Wertänderungen sind bei der Bilanzierung zu aktuellen Werten erfolgswirksam zu erfassen.[1005]

Gem. FER 20.10 ist der Buchwert eines Vermögensgegenstandes im Falle einer Wertbeeinträchtigung auf den erzielbaren Wert zu reduzieren. In seinem Wert beeinträchtigt ist ein Vermögensgegenstand dann, wenn sein Buchwert den erzielbaren Wert übersteigt.[1006] Dieser wird je nachdem, welcher der beiden der höhere ist, nach dem Netto-Marktwert oder dem Nutzwert bestimmt.[1007] Letzterer ermittelt sich nach der Methode des Discounted Cash-Flow.[1008]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Betriebsrechnung

Für die Gewinn- und Verlustrechnung wählt Swiss GAAP FER 21 die Bezeichnung der Betriebsrechnung, da im Gegensatz zur Erfolgsrechnung statt des am Markt erzielten Ertrags Spenden und Beiträge im Vordergrund stehen.[1009] Die Betriebsrechnung gliedert sich anhand der Kennzahlen „Betriebsergebnis", „Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals" und „Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)".[1010] Zwar ist weder die Kontonoch die Staffelform ausdrücklich vorgeschrieben, die verbindlichen Gliederungsvorgaben von Swiss GAAP FER 21.11 und 12 verwenden allerdings die Staffelform.

Die Betriebsrechnung nach FER 21 weicht stärker als die Bilanz von der allgemeinen Gliederung in FER 2 und den Vorgaben des Obligationenrechts ab.[1011] Dies liegt an der Vielzahl gemeinnützigkeitsspezifischer Vorgaben. So müssen zweckgebundene Zuwendungen und freie Zuwendungen entweder in der Betriebsrechnung oder im Anhang getrennt dargestellt werden.[1012] Gleiches gilt für Vermächtnisse.[1013] Auch müssen Spenden-Sammelaktionen grundsätzlich brutto erfasst werden. Dies gilt selbst dann, wenn sie organisatorisch ausgegliedert oder an Dritte übertragen wurden (FER 21.14).

Seit der Neufassung der Empfehlungen enthalten die Swiss GAAP FER 2014/2015 eine Mindestgliederung für die Betriebsrechnung. Allerdings darf auch eine andere „sachgerechte" Gliederung gewählt werden.[1014] Auch Swiss GAAP FER lässt für die Betriebsrechnung sowohl das Umsatz- als auch das Gesamtkostenverfahren zu:[1015]

Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren
Erhaltene Zuwendungen (z.B. Spenden, Legate, Gönnerbeiträge)	Erhaltene Zuwendungen (z.B. Spenden, Legate, Gönnerbeiträge)
Beträge der öffentlichen Hand	Beträge der öffentlichen Hand
Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	Erlöse aus Lieferungen und Leistungen
Entrichtete Beiträge und	Projekt- oder Dienstleistungsaufwand

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

	Zuwendungen Personalaufwand Sachaufwand Abschreibungen		Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand Administrativer Aufwand
=	Betriebsergebnis	=	Betriebsergebnis
	Finanzergebnis Betriebsfremdes Ergebnis Außerordentliches Ergebnis		Finanzergebnis Betriebsfremdes Ergebnis Außerordentliches Ergebnis
=	Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals	=	Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals
	Veränderung des Fondskapitals		Veränderung des Fondskapitals
=	Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital	=	Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital

Sofern die folgenden Angaben nicht in der Betriebsrechnung enthalten sind, müssen im Anhang folgende weitere Angaben zu machen:

- administrativer Aufwand (inklusive Personalaufwand),
- Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand (inklusive Personalaufwand),
- angewendete Methode zur Berechnung des administrativen Aufwands sowie des Fundraising- und allgemeinen Werbeaufwands.[1016]

Spenden werden erst erfasst, wenn sie realisiert sind, indem entweder die Zahlung bereits geflossen ist oder die Spende einklagbar ist. Problematisch ist in der Betriebsrechnung für gemeinnützige Organisationen die Abgrenzung der Begriffe des Projektaufwands und des administrativen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Aufwands. Swiss GAAP FER definiert diese Begriffe nicht. Die ZEWO Stiftung[1017] hat jedoch einen Leitfaden herausgegeben, der gemeinnützigen Organisationen diese Abgrenzung ermöglichen soll.[1018] Dieser ist zwar für die Anwender von Swiss GAAP FER nicht verbindlich, aber eine taugliche Empfehlung. Der Leitfaden definiert den administrativen Aufwand als Aufwand für diejenigen Tätigkeiten, die lediglich indirekt einen Beitrag zur Erreichung der statutarischen Zielsetzung der Organisation leisten und damit von der Zielgruppe der Organisation nicht unmittelbar erfahren oder in Anspruch genommen werden können. Dieser Aufwand falle durch Tätigkeiten an, die die Erreichung der statutarischen Ziele erst ermöglichen oder unterstützen und die Grundfunktionen der Organisation sicherstellen. Explizit wird hier der Fundraising-Aufwand genannt.[1019] Als administrativen Projektaufwand, der vom Leitfaden als Projekt- bzw. Dienstleistungsbegleitaufwand bezeichnet wird, versteht der Leitfaden Aufwendungen für Findung, Vorbereitung, Planung und Auswahl von Projekten und Dienstleistungen. In Abgrenzung zum allgemeinen administrativen Aufwand ist dieser direkt und exklusiv auf ein Projekt bezogen, sodass er bei Wegfallen des Projekts ebenfalls entfiele.[1020] Als direkter Projekt- bzw. Dienstleistungsaufwand wird Aufwand für Tätigkeiten definiert, die einen direkten Beitrag an die Erreichung der statutarischen Zielsetzung der Organisation leisten und damit von der Zielgruppe unmittelbar erfahren oder in Anspruch genommen werden können. Dieser Aufwand muss direkt und eindeutig einem Projekt zuzuordnen sein und mit dem Projekt gemeinsam anfallen oder entfallen.[1021] Diese Definitionen beseitigen jedoch nicht alle Abgrenzungsprobleme, die zwischen diesen Aufwandsgruppen bleiben. In diesen Fällen nimmt der Leitfaden eine Gewichtung vor. Für Personal wird beispielsweise davon ausgegangen, dass es sich um direkte Projektkosten handelt, wenn mindestens 80% der Tätigkeit im Direktkontakt mit der Zielgruppe anfällt.[1022] Grundsätzlich ist dabei anhand der konkret ausgeführten Tätigkeit abzugrenzen.[1023]

4. Kapitalveränderungsrechnung

Gem. FER 21.17 stellt die Kapitalveränderungsrechnung die „Bestände

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und die Veränderungen der Positionen des Fondskapitals und des Organisationskapitals brutto dar".[1024] Hierzu ist für jede passive Bilanzposition der zweckgebundenen Fonds sowie des Organisationskapitals die Veränderung über die Berichtsperiode auszuweisen.[1025] Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds müssen inklusive Begründung einzeln ausgewiesen werden.[1026] Als Anwendung des „True and Fair View" empfiehlt *Zöbeli* bereits bewilligte, aber noch nicht verwendete Gelder unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten oder transitorischen Passiven auszuweisen, jedoch nicht mehr als Fondskapital.[1027] FER 21.18 Satz 2 lässt es zu, gleichartige Positionen zu Gruppen zusammenzufassen.

Die Kapitalveränderungsrechnung ermöglicht es, das Einhalten der Verwendungszwecke, die ertragssichernde Verwaltung der einzelnen Fonds sowie die Gewährleistung von Liquidität für die Verwendung der zweckgebundenen Mittel zu dokumentieren.[1028] Über die Aussagekraft der Erfolgsrechnung geht die Kapitalveränderungsrechnung deshalb hinaus, weil in der Erfolgsrechnung nur ergebniswirksame Vorgänge abgebildet werden.[1029] Sie ist, da sie folglich einen verlässlichen Einblick in die Zusammensetzung des Kapitals der Organisation ermöglicht, ein zentrales Element der Jahresrechnung.[1030]

Die Deckung einer Unterfinanzierung eines zweckgebundenen Fonds durch einen anderen zweckgebundenen Fond ist nicht möglich. Hierzu ist Organisationskapital heranzuziehen.[1031] Ein verwandtes Problem stellt sich im Fall der Erfüllung des Verwendungszwecks eines Fonds. In diesem Fall darf ein zweckgebundener Fonds nicht schlicht zugunsten eines anderen Passivpostens aufgelöst werden. Grundsätzlich ist die Zustimmung jedes Spenders einzuholen.[1032]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

5. Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung richtet sich nach FER 4 i.V.m. FER 21.15 f. Wie auch die Geldflussrechnung nach dem Obligationenrecht gliedert sie sich in die Bereiche Betriebs-, Investitionsund Finanzierungstätigkeit.[1033] Zur Berechnung des Cash-Flows sind sowohl die direkte als auch die indirekte Methode zulässig. Zu berücksichtigen sind die Kassenbestände sowie Vermögensbestandteile, die jederzeit in flüssige Mittel umgewandelt werden können.[1034] Wie auch im OR ist bei der direkten Methode im Anhang zusätzlich eine Überleitung des Periodenergebnisses auf den Geldfluss darzustellen.[1035] FER 21 modifiziert die Geldflussrechnung nicht, verzichtet also insbesondere auf den gesonderten Ausweis des Fondsvermögens. FER 4.9 ff. enthalten verbindliche Vorgaben für die Gliederung der Geldflussrechnung, die allerdings gemeinnützigkeitsspezifische Aspekte nicht berücksichtigen.

6. Anhang[1036]

Der Anhang der Jahresrechnung enthält vier Bestandteile. Diese erläutern die gemachten Angaben in Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung sowie der Rechnung über die Veränderung des Kapitals. Daneben soll er Erläuterungen zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze und weitere Offenlegungen enthalten.[1037]

Die Swiss GAAP FER enthalten einige explizite Anforderungen zu Angaben im Anhang. Insgesamt sind die Angabepflichten durch die Neufassung von Swiss GAAP FER 2014/2015 jedoch deutlich reduziert worden.[1038] Die allgemeinen Vorgaben zum Anhang fordern, dass angewendete Rechnungsgrundsätze, insbesondere zur Bewertung, und die anderen Bestandteile der Jahresrechnung erläutert werden müssen.[1039] Auch außergewöhnliche schwebende Geschäfte und Risiken sowie Ereignisse nach dem Bilanzstichtag müssen im Anhang offengelegt werden.[1040] FER 21 fordert darüber hinaus weitere Angaben. Neben den bereits beschriebenen Angabepflichten müssen unentgeltliche

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zuwendungen an die Organisation und die Vergütung der Leitungs- und Geschäftsführungsorgane offengelegt werden.[1041] Ebenfalls müssen Transaktionen mit nahe stehenden Organisationen oder Personen und deren wirtschaftliches Ergebnis im Anhang angegeben werden.[1042]

7. Leistungsbericht

Der Leistungsbericht ist ein Bestandteil des Jahresabschlusses, der in den Kern-FER nicht vorgeschrieben ist. Nach FER 21.26 beschreibt der Leistungsbericht „den Zweck, die Ziele und erläutert die in der Berichtsperiode erbrachten Leistungen“. Die von Swiss GAAP FER 2012/2013 noch vorgesehenen Angaben zur Effizienz und Effektivität des Handelns der Organisation sind in den neuen Vorgaben nicht mehr vorgesehen.[1043] Weiterhin müssen jedoch Angaben gemacht werden über die Mitglieder des obersten Leitungsorgans und der Geschäftsleitung, die Anzahl der Vollzeitstellen und die Verbindung zu nahe stehenden Organisationen.

V. Erleichterungen für kleine Organisationen

Kleine Organisationen können sich auf die Anwendung des FER Rahmenkonzepts, der Kern-FER und FER 21 beschränken. Die übrigen Vorschriften von Swiss GAAP FER müssen in diesem Fall nicht angewandt werden.[1044] Die Kern-FER sind die FER 1 - 6. Voraussetzung hierfür ist, dass von den folgenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht zwei oder mehr überschritten werden:

1. Bilanzsumme von 10 Millionen Schweizer Franken,
2. Jahresumsatz von 20 Millionen Schweizer Franken,
3. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.[1045]

Unter die Kern-FER fällt auch FER 2, das die Bewertungsvorschriften der Empfehlungen beinhaltet. Damit sind die Bewertungsvorschriften und -methoden auch für kleine Organisationen gültig. FER 21.16 befreit kleine

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Organisationen allerdings von der Verpflichtung, eine Geldflussrechnung aufzustellen.

Beschränkt sich eine derartige Organisation nicht auf die Kern-FER und FER 21, hat sie sämtliche Swiss GAAP FER anzuwenden. Nur die vereinzelte Anwendung von weiteren Vorgaben außerhalb der Kern-FER ist nicht möglich.[1046]

VI. Abweichung von den gesetzlichen Rechnungslegungsvorgaben

Swiss GAAP FER liegen betriebswirtschaftliche Kriterien zugrunde (vgl. FER 1.1). Bereits FER 1.6 stellt daher fest, dass sich die Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER in der Regel von der handelsrechtlichen Jahresrechnung unterscheiden wird.

Für gemeinnützige Organisationen weicht die von Swiss GAAP FER empfohlene Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung vom Obligationenrecht ab. Des Weiteren bestehen Unterschiede in den obligatorischen Bestandteilen des Jahresabschlusses (Kapitalveränderungsrechnung, Lagebericht), den erweiterten Anforderungen an den Ausweis im Anhang sowie Bewertungsvorschriften, die dem Grundsatz des True and Fair View zur Geltung verhelfen. Insbesondere die Beurteilung von Sachanlagen zu aktuellen Werten stellt eine deutliche Abweichung vom Obligationenrecht dar, das eine Beurteilung nach Börsenpreis bzw. Marktwert für Renditeliegenschaften nicht zulässt und für Finanzanlagevermögen das Vorliegen eines aktiven Marktes fordert.[1047] Bei den Abschreibungsmöglichkeiten geht das Obligationenrecht jedoch über die Möglichkeiten nach Swiss GAAP FER hinaus, das die progressive Abschreibung nicht zulässt.

Ein Teil dieser Widersprüche kann durch die Ausübung von Wahlrechten beseitigt werden. Wertpapiere des Anlagevermögens können nach beiden Vorschriften auch mit den fortgesetzten Anschaffungskosten bewertete werden, sodass die Unterschiedliche Behandlung für Wertpapiere, für die kein aktiver Markt besteht, entfällt. Auch lässt Swiss GAAP FER 21 es zu, eine andere zweckmäßige Gliederung zu wählen, sodass eine dem Obligationenrecht entsprechende Gliederung für die Bilanz und die Erfolgsrechnung/ Betriebsrechnung gewählt werden kann. *Eberle* und

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zöbeli sprechen sich in diesem Fall, wenn auch auf Basis eines später korrigierten Entwurfs von Swiss GAAP FER 2014/2015, dafür aus, zweckgebundene Spenden als Fremdkapital zu erfassen.[1048] Nicht auflösen lässt sich der Konflikt hingegen für die Bewertung von Wertpapieren im Umlaufvermögen, die nach Swiss GAAP FER 2.7 auch ohne das Vorliegen eines aktiven Markts zu aktuellen Werten zu bewerten sind, Renditeliegenschaften und derivative Finanzinstrumente. Die Vorschriften für die Geldflussrechnung, die Rechnung über die Veränderung des Kapitals und den Anhang können parallel ohne Widersprüche angewandt werden. Sofern die Organisation folglich nicht über Aktiva verfügt, deren Bewertung nicht nach Swiss GAAP FER und Obligationenrecht übereinstimmend vorgenommen werden kann, kann der Jahresabschluss beiden Regelwerken entsprechen. In diesem Fall werden jedoch einige der wesentlichen Vorteile von Swiss GAAP FER aufgegeben.

VII. Prüfung und Publizität

Wird der Abschluss nach Swiss GAAP FER aufgrund der Verpflichtung des Obligationenrechts erstellt, so muss er einer Revision unterzogen werden. Dies gilt nicht, sofern er freiwillig erstellt wird.[1049] Swiss GAAP FER 21 enthält keine Vorgaben zur Publizität.[1050] *Zöbeli* weist darauf hin, dass sich in der Praxis zeige, dass viele, vor allem größere Nonprofit-Organisationen lediglich eine Zusammenfassung ihrer Jahresrechnung publizieren, ohne dies genau zu deklarieren. Inwiefern dies zulässig ist, ist umstritten.[1051]

G. Exkurs: Jahresabschluss der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz

Auch die Regelungen von Swiss GAAP FER 21 sollen an einem Beispiel aus der Praxis dargestellt werden.[1052] Als Beispiel für einen Jahresabschluss nach Swiss GAAP FER dient der Jahresabschluss der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz für das Geschäftsjahr 2013. Nach eigenen Angaben entspricht dieser sowohl dem Obligationenrecht als auch

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Swiss GAAP FER, insbesondere Swiss GAAP FER 21.[1053] Der Jahresabschluss ist von der Ernst & Young AG in Bern im Rahmen der eingeschränkten Revision geprüft worden und ist 11 Seiten lang.

Die Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz wählt eine übersichtliche Gliederung mit wenigen Gliederungsebenen für ihre Bilanz.[1054] Die Gliederung des Umlaufvermögens entspricht den Vorgaben von Swiss GAAP FER 21 und Obligationenrecht,[1055] beschränkt sich jedoch auf die Gliederungspunkte Flüssige Mittel, Wertschriften (Wertpapiere), Forderungen, Vorräte und Aktive Rechnungsabgrenzung. Für das Anlagevermögen wird eine abweichende Gliederung mit den Punkten Mobile Sachanlagen, Zweckgebundenes Anlagevermögen und Immobile Sachanlagen gewählt, die weder den Empfehlungen von Swiss GAAP FER 21 noch dem Obligationenrecht entspricht. Diese Flexibilität lässt Swiss GAAP FER 21 jedoch ausdrücklich zu.[1056] Für einzelne Gliederungspunkte enthält der Anhang eine weitere Gliederungsebene. Wertpapiere werden mit ihren Kurswerten zum Stichtag bewertet, flüssige Mittel und Forderungen hingegen mit ihrem Nominalwert. Die Bewertung der Vorräte erfolgt zum Anschaffungswert oder gegebenenfalls zum tieferen Marktwert.[1057] Die dreigeteilte Gliederung der Passivseite mit Fremd-, Fonds- und Organisationskapital entspricht Swiss GAAP FER 21[1058] und weichen vom Obligationenrecht ab. Das Fondskapital ist weiter untergliedert in die Kategorien Fonds mit einschränkender Zweckbindung, Nutznießungsfonds und Fonds Patenschaften. Gem. der Angaben im Anhang erfassen die Nutznießungsfonds Vermögensgegenstände, die der Stiftung zur Nutznießung i.S.v. § 745 ZGB überlassen wurden.[1059] Fonds mit einschränkender Zweckbindung erfassen maßgebliche Zuwendungen mit gegenüber dem Stiftungszweck eingeschränkter Zweckbindung. Die Position Fonds Patenschaften erfasst Zuwendungen für konkrete Patenkinder.[1060]

Entsprechend der von Swiss GAAP FER 21 ermöglichten Flexibilität[1061] orientiert sich die Gliederung der Betriebsrechnung an den Zielen der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz. Die Betriebsrechnung ist daher dreigeteilt (Ertrag Spenden/Beiträge, Projektaufwand, Aufwand Inland).[1062] Im Rahmen dieser Dreiteilung umfasst der Projektaufwand den direkten Projektaufwand und den Projektbegleitungsaufwand. Als

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Aufwand Inland wird der Verwaltungsaufwand inklusive des Aufwands zur Spendenwerbung erfasst.[1063] Beide Gliederungspunkte sind weiter untergliedert und umfassen den ihnen zugeordneten Personalaufwand. Erläuterungen zur Zuordnung des einzelnen Aufwands enthält der Jahresabschluss jedoch auch im Anhang nicht. Das auf diese Weise ermittelte Betriebsergebnis wird um das Finanzergebnis korrigiert und ergibt das Ergebnis vor Fondsveränderungen. In einem letzten Schritt werden die Fondszuweisungen dargestellt. Als Gesamtergebnis steht das Ergebnis nach Fondsveränderungen. Bezüglich der Spenden, des Personalaufwands und des Finanzergebnisses enthält der Anhang eine weitere Gliederungsebene.

Aufbauend auf der Betriebsrechnung wird der Cash-Flow durch eine Überleitungsrechnung ermittelt.[1064] Aufgeteilt ist diese Überleitungsrechnung in die Kategorien Geldfluss aus Betriebstätigkeit, Geldfluss aus Investitionstätigkeit und Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit. Als Gesamtergebnis wird die Nettoveränderung der flüssigen Mittel ermittelt. Zur Ermittlung des Geldflusses aus der Betriebstätigkeit wird das Jahresergebnis vor Fondsveränderungen um die Abschreibungen und die Veränderungen des zweckgebundenen Anlagevermögens, der Wertschriften, Forderungen, Vorräte, aktiven Rechnungsabgrenzungen, Verbindlichkeiten sowie der passiven Rechnungsabgrenzungen korrigiert. Nach der Korrektur der In- und Devestitionen und der Finanzierungsaktivitäten wird die Nettoveränderung der flüssigen Mittel ermittelt. Zusätzlich ist die Veränderung der flüssigen Fondsmittel angegeben.

Auf die Geldflussrechnung folgt die Kapitalveränderungsrechnung.[1065] Für das Fonds- und Organisationskapital werden, aufgeteilt nach Fonds, der jeweilige Anfangsbestand, interne und externe Zuweisungen, Verwendungen und der Endbestand in CHF angegeben. Als externe Zuweisungen werden die zweckgebundenen Spenden für den jeweiligen Fonds bezeichnet. Interne Umbuchungen sind laut der Angaben im Anhang die Zuweisung freier Mittel sowie Erträge aus der Anlage des Fondsvermögens.[1066] Hierzu wird jeder Fonds einzeln ausgewiesen.[1067] Neben den Länderfonds bestehen diverse Fonds mit eingeschränkter Zweckbindung (bspw. dir Fonds für behinderte Kinder oder Schulen in Afrika) und Stiftungsfonds (bspw. der Fonds Patenschaften). Unter den

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

freien Fonds wird auch das Jahresergebnis ausgewiesen.

Über die bereits beschriebenen Angaben hinaus enthält der Anhang keine weiteren Informationen. Insbesondere fehlen Informationen zu Zweckverfolgung und Zweckerreichung.

H. Übertragbarkeit von Swiss GAAP FER 21

I. Rechtsformneutralität

Swiss GAAP FER 21 richtet sich an Spenden sammelnde, gemeinnützige Zwecke verfolgende Organisationen unabhängig von ihrer Rechtsform. Insofern setzen die Empfehlungen das Ziel eines einheitlichen Jahresabschlusses für NPOs, bei dem die Rechtsform die Informationsinteressen der Adressaten nicht beeinflussen, um. Wie schon das schweizerische Obligationenrecht verdeutlicht dies erneut, dass zwischen den Rechtsformen keine grundsätzlichen Unterschiede bestehen, die eine einheitliche Rechnungslegung unmöglich machen.

II. Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel

Die Betriebsrechnung gem. Swiss GAAP FER 21 erfasst sämtliche im Geschäftsjahr realisierten Spenden. Durch die ausdrückliche Offenlegung der Herkunft verwendeter Mittel aus freien oder zweckgebundenen Fonds muss schon in der Betriebsrechnung offengelegt werden, ob in den Vorjahren realisierte Erträge zur Deckung des realisierten Aufwands herange-zogen wird. Gleiches gilt für als Erträge realisierte Spenden. Auch diese müssen den jeweiligen Fonds zugewiesen werden, sodass ihre Zweckbindung zumindest quantitativ bereits unmittelbar aus der Betriebsrechnung zu entnehmen ist.

Für die Bilanz bestehen klare Vorgaben für den Ausweis von Spenden. Diese werden entweder als Fondsvermögen zwischen Eigen- und Fremdkapital ausgewiesen oder (im Fall von nicht zweckgebundenen Spenden) als Unterposten des Eigenkapitals. Hierdurch wird der

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Spendenausweis jedoch künstlich aufgespalten. Der Gesamtbestand der Spendenmittel zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz ist nicht aus einem Posten der Bilanz ersichtlich, sondern muss aus zwei Posten ermittelt werden. Auch werden die zivilrechtlichen Wertungen nicht bilanziell nachempfunden. Auch die zweckgebundenen Spenden des Fondskapitals fließen der Organisation endgültig zu. Der Ausweis als Fondsvermögen mit der entsprechenden Aufteilung anhand des Bindungsgrads der Mittel ist jedoch grundsätzlich sinnvoll und erhöht die Transparenz des Mittelausweises. Die Fonds unterscheiden mangels einer Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung allerdings nicht nach dem Jahr der Realisierung des Ertrags, sodass nicht unmittelbar ersichtlich ist, ob die Erträge eines konkreten Geschäftsjahres zeitnah verwendet wurden.

Zweckmäßig ausgestaltet ist auch die Kapitalveränderungsrechnung. Diese macht die Veränderungen des Eigenkapitals und des Fondskapitals transparent. Auch das Beispiel der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz verdeutlicht mit dem getrennten Ausweis der Veränderung jedes einzelnen Fonds diese Transparenz. Anhand dieser lässt sich der Bestand an zugewandten und noch nicht verwendeten Mitteln kontrollieren. Für die Zwecke deutscher NPOs müsste innerhalb der Fonds und des Eigenkapitals oder im Anhang das Jahr des Zuflusses angegeben werden, um neben dem Bestand der Mittel auch deren zeitnahe Verwendung kontrollieren zu können. Für den Ausweis im Anhang spricht, dass auf diese Weise eine Untergliederung bis zur Unübersichtlichkeit vermieden würde. Der Vorschlag *Zöbelis*, bereits bewilligte Gelder nicht mehr auszuweisen, ist allerdings für die Zwecke einer deutschen Rechnungslegung nicht zweckmäßig. Allein der Beschluss, Mittel zu verwenden, konstituiert noch keine Verwendung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO. Hierfür müssen die Mittel verausgabt oder zumindest rechtlich oder tatsächlich gebunden sein.

III. Nachweis der Mittelverwendung

Die Empfehlungen legen sich nicht auf das grundsätzlich zu bevorzugende Umsatzkostenverfahren fest, sie fordern allerdings für beide Verfahren, dass Administrativ- und Projektaufwand getrennt und detailliert auszuweisen sind. Diese Angaben sind für deutsche NPOs erforderlich, um

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Selbstlosigkeit des § 55 Abs. 1 Hs. 1 AO nachzuweisen.[1068] Insbesondere in der Gesamtschau mit den zur Auslegung herangezogenen Empfehlungen der ZEWO sind diese Vorschriften zweckmäßig zur Trennung des Projektaufwands und des allgemeinen Verwaltungsaufwands inkl. Werbungskosten. Zwischen den Empfehlungen der ZEWO und den Definitionen von Projekt-, Werbe- und Verwaltungsausgaben des DZI besteht kein Widerspruch, sodass diese kumulativ herangezogen werden können. Das von der ZEWO betonte Kriterium der Verursachung von Aufwand durch ein konkretes Projekt erhöht hierbei die Abgrenzungssicherheit, sodass dieses auch in einer Regelung für deutsche NPOs berücksichtigt werden sollte. Diese klare Trennung der Projektkosten von den Verwaltungskosten inklusive Fundraisingaufwand lässt sich auch im Jahresabschluss der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz beobachten.

Sowohl den Nachweispflichten des Gemeinnützigkeitsrecht, das einen getrennten Ausweis der Aufwendungen für die allgemeine Verwaltung und das Fundraising erfordert, als auch allgemeinen Transparenzgedanken, insbesondere im Interesse von Stiftern und Spendern dient die Regelung von Swiss GAAP FER, die sowohl bei Anwendung des Gesamt- als auch des Umsatzkostenverfahrens den gesonderten Ausweis des Verwaltungs- und Fundraisingaufwands fordern. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens lassen sich sogar sämtliche Angaben, die zur Kontrolle der Selbstlosigkeit erforderlich sind, unmittelbar der Betriebsrechnung entnehmen. Besonders hervorzuheben ist die Verpflichtung, Spenden-Sammelaktionen immer brutto zu erfassen. Insbesondere bei einer organisatorischen Ausgliederung der Spenden ist dies erforderlich für die für den Nachweis der Selbstlosigkeit erforderliche Trennung von Mitteln, die für allgemeine Verwaltungskosten und Werbung inklusive Spendenakquise aufgewandt werden, und denjenigen Mitteln, die zur Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks verwendet werden.[1069]

Die Geldflussrechnung gem. Swiss GAAP FER 21 übernimmt leider die detaillierten Vorgaben für die Gliederung der Betriebsrechnung nicht, sodass sie auch nicht die spezifischen Transparenzinteressen in Bezug auf Mittelzufluss und Verwendung befriedigen kann. Auch erlaubt es selbst die indirekte Methode nicht, die Struktur der Betriebsrechnung

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aufrechtzuerhalten. Durch die obligatorische Trennung in Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit sind die Spenden im Bereich der Finanzierungstätigkeit auszuweisen, da es sich nicht um eine Einnahme im Rahmen der Zweckerreichung handelt. Dies führt zu einer künstlichen Aufspaltung der gemeinnützigen Tätigkeit der Organisation. Aufgrund dieser zu engen Anlehnung an die Interessen gewinnorientierter Unternehmen ist die Geldflussrechnung nach Swiss GAAP FER für gemeinnützige Organisationen nicht zweckmäßig.

IV. Nachweis der Vermögenserhaltung

Die Empfehlungen räumen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne der „Substance over Form“ und dem True and Fair View eine Vorrangstellung ein. Damit weicht Swiss GAAP FER schon im Rahmen seiner Grundsätze in einer entscheidenden Fragestellung vom Obligationenrecht ab. Dies ist für die Rechnungslegung von gemeinnützigen Organisationen zweckmäßig. Hier stehen statt dem Gläubigerschutz Transparenz und die zutreffende Bewertung des (Grundstock-) Vermögens im Vordergrund. Diese Interessen erfordern Ansatz und Bewertung entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Umstände.

Die von Swiss GAAP FER zugelassenen Bewertungsmethoden sind vielfältig. Diese reichen von der Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungs- und Herstellungskosten bis zur Bewertung anhand des diskontierten Cash-Flows oder Marktwerten ohne das Erfordernis eines aktiven Marktes. Dies führt zu einer uneinheitlichen Regelung. So ist grundsätzlich dasjenige Anlagevermögen, das zu reinen Renditezwecken gehalten wird, mit dem Zeitwert zu bewerten.[1070] Ausgenommen ist hiervon das Finanzanlagevermögen. Wertpapiere sind jedoch wiederum mit ihrem Zeitwert zu bewerten.[1071] Damit wird das allein zu Renditezwecken gehaltene Anlagevermögen uneinheitlich bewertet, ohne dass hierfür zwingende Gründe ersichtlich wären. Mit Ausnahme des nicht aus Wertpapieren bestehenden Finanzanlagevermögens findet Swiss GAAP FER allerdings eine zweckmäßige Regelung für die Bewertung des Anlagevermögens. Durch die fortgesetzten Anschaffungs- und

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Herstellungskosten bei Sachanlagen, die zur Nutzung gehalten werden, werden die Abschreibungen als Anwendungserleichterung über die gesamte Nutzungsdauer in der Organisation verteilt. Durch die Bewertung des Anlagevermögens, das zu Renditezwecken gehalten wird, mit seinem Zeitwert ist die Kontrolle des tatsächlichen Werts des Vermögens und damit der Erhaltung des Grundstockvermögens möglich.

Da die Betriebsrechnung zwar dynamisch die erfolgswirksamen Vorgänge und damit die (erfolgswirksame) Veränderung des Fondsvermögens und des Eigenkapitals darstellt und die Bilanz lediglich statisch den Bestand derselben zum Stichtag ihrer Aufstellung darstellt, ist eine weitere Rechnung erforderlich, die die nicht erfolgswirksamen Veränderungen in der Form von Zustiftungen in das Grundstockvermögen enthält. Diese Information bietet die Kapitalveränderungsrechnung, die darüber hinaus sämtliche Veränderungen des sonstigen Eigenkapitals und des Fondsvermögens enthält. Sie dient damit nicht nur dazu, Zustiftungen transparent darzustellen, sondern macht auch die Veränderungen des Fondsvermögens über die Betriebsrechnung hinaus transparent. Für eine deutsche Regelung wäre dies auch deshalb sinnvoll, weil die Erfolgsrechnung Umschichtungsgewinne innerhalb des Grundstockvermögens zweckmäßigerweise nicht erfasst.

V. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens

Grundsätzlich übernimmt die Bilanz nach Swiss GAAP FER 21 die allgemeinen Vorgaben der Empfehlungen und passt diese an. Mangels einer Vermögenserhaltungspflicht sieht auch Swiss GAAP FER (21) keinen gesonderten Ausweis der Bestandteile des Grundstockvermögens auf der Aktivseite der Bilanz vor. Auch auf der Passivseite erfolgt konsequent kein gesonderter Ausweis des Grundstockvermögens.

VI. „Umschichtungsreserve“

Die erfolgswirksame Erfassung der Wertänderungen und Umschichtungsgewinne des Grundstockvermögens in der Erfolgsrechnung ist unzweckmäßig. Durch das erhöhte Jahresergebnis wird eine

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Verwendungspflicht suggeriert, obwohl Gewinne aus der Umschichtung oder der Neubewertung des Grundstockvermögens keine zu verwendenden Mittel sind. Der umgekehrte Fall der Erfassung von Verlusten in der Erfolgsrechnung ist jedoch gravierender. Hierdurch würden die zur Verfügung stehenden Mittel reduziert, obwohl es sich nicht um eine gemeinnützigkeitsrechtskonforme Mittelverwendung handelte. Dies wäre ein gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zulässiger Ausgleich von Verlusten aus der Vermögensverwaltung. Die Einstellung dieser Gewinne bzw. Verluste in eine Umschichtungsreserve sieht Swiss GAAP FER (21) nicht vor.

VII. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens

Da das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht kein zurückzugewährendes Vermögen kennt, sieht auch Swiss GAAP FER 21 keine spezifische Regelung vor.

VIII. Rücklagen

Entsprechend den üblichen Vorschriften für Rücklagen sind auch nach Swiss GAAP FER Reserven nur aus Gewinnen zu bilden.[1072] § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 AO erlaubt allerdings die Bildung von Rücklagen aus den Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs und den Überschüssen der Zweckbetriebe und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.[1073] Die Rücklagenkonzepte von Swiss GAAP FER und der deutschen Abgabenordnung sind folglich nicht vollständig identisch. Ein Ausweis der Rücklagen innerhalb des Eigenkapitals, wie von Swiss GAAP FER vorgesehen, ist aber auch für deutsche gemeinnützige Organisationen zweckmäßig.

IX. Transparenz bezüglich Zweckverfolgung und Zweckerreichung

Swiss GAAP FER 2012/2013 enthielten für den Anhang und den Leistungsbericht umfangreichere Auskunftspflichten.[1074] Insbesondere die

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

erforderlichen Angaben zu Effektivität und Effizienz der Organisation sind für (potentielle) Zuwendungsgeber relevant. Auch die Erläuterung der Verwendungszwecke für Mittel in Rückstellungen und Rücklagen ist für deutsche NPOs zweckmäßig.[1075] Diese Anforderungen von Swiss GAAP FER 21 können folglich für deutsche NPOs übernommen werden.[1076] Sie müssen allerdings, um den Anforderungen zu genügen, um weitere Angabepflichten ergänzt werden.

X. Flexibilität

Die Empfehlungen von Swiss GAAP FER 21 wurden von der gleichnamigen Arbeitsgruppe erarbeitet. Diese umfasste neben Vertretern großer gemeinnütziger Organisationen auch Vertreter der Aufsichtsbehörden, der Wirtschaftsprüfer und der Wissenschaft.[1077] Hierdurch werden eine Vielzahl von Interessen, Erfahrungen und Blickwinkeln berücksichtigt. Im Gegensatz zu gesetzlichen Regelungen ist die Regelung zudem flexibel änderbar und nicht dem langwierigen Prozess der Gesetzgebung unterworfen. Eine derartige Lösung hat neben diesen Vorteilen allerdings den Nachteil, dass sie nicht genügen kann, um gesetzliche Rechnungslegungspflichten zu erfüllen, sofern es diese nicht vollständig inkorporiert, was im Fall von Swiss GAAP FER 21 nicht der Fall ist und für eine Lösung für deutsche NPOs nicht sinnvoll wäre, da die deutschen gesetzlichen Vorschriften weitgehend unzweckmäßig sind. Für deutsche NPOs könnte eine derartige untergesetzliche Lösung allenfalls dazu dienen, Transparenzinteressen nachzukommen sowie die Anforderungen von § 63 Abs. 3 AO zu erfüllen und die Erhaltung des Grundstockvermögens nachzuweisen, das zentral daneben bestehende Ziel einer Inkorporation sämtlicher Anforderungen in einen einheitlichen Jahresabschluss kann hierdurch aber nicht erreicht werden.

XI. Rechnungslegungserleichterungen

Swiss GAAP FER 21 übernimmt die Schwellenwerte des Art. 69b Abs. 1 ZGB, der die Rechnungslegung des Vereins an die Revisionspflicht koppelt und diese bei Nichterreichung der Schwellenwerte auf die

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

„Milchbüchleinrechnung“ beschränkt. Die Schwellenwerte von 10 Millionen CHF (Bilanzsumme), 20 Millionen CHF (Umsatz) und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt liegen deutlich über denjenigen des § 241a HGB, die vom IDW herangezogen werden.[1078]

I. Zwischenergebnis

Sowohl das Rechnungslegungsrecht des Obligationenrechts als auch Swiss GAAP FER 21 sind rechtsformunabhängig. Das Obligationenrecht (OR) orientiert sich allerdings am Standardfall des gewinnorientierten und steuerpflichtigen Unternehmens. Die Bewertung der Zweckmäßigkeit dieser Vorschriften für NPOs verläuft daher auch weitgehend parallel zu derjenigen des kaufmännischen Jahresabschlusses nach dem HGB. Besondere Kritikpunkte sind, dass Spenden in der Erfolgsrechnung nicht zweckmäßig erfasst werden. Auch ist die Cash-Flow-Rechnung aufgrund seiner Ausrichtung an betriebswirtschaftlichen Kennzahlen nicht geeignet, den Fluss zweckgebundener Mittel zweckmäßig nachzuweisen. Aufgrund der vorsichtigen Gewinnermittlung und der damit einhergehenden Bewertungsvorschriften ist auch der Erhalt des Grundstockvermögens anhand des Jahresabschlusses nach dem Obligationenrecht nicht kontrollierbar. In seinen Ansätzen zu übernehmen ist allerdings die Praxis, zugewandte und noch nicht verwendete Mittel in der Bilanz als Fondsvermögen auszuweisen.

Swiss GAAP FER 21 richtet sich ausdrücklich und ausschließlich an NPOs. Sein Jahresabschluss berücksichtigt die Besonderheiten und Anforderungen spendensammelnder gemeinnütziger Organisationen, die das schweizerische (Steuer-)Recht an diese stellt. Swiss GAAP FER 21 greift den Ausweis der zweckgebundenen Spendenmittel als Fondsvermögen auf, spaltet diese allerdings unzweckmäßig auf, sodass ein zusammenhängender transparenter Ausweis verhindert wird. Zweckmäßige Vorgaben enthält Swiss GAAP FER 21 insbesondere für die Unterteilung des Aufwands in der Erfolgsrechnung in Projektkosten und Verwaltungs- bzw. Fundraisingaufwand. Weitgehend zu übernehmen sind auch die Bewertungsvorschriften. Diese bewerten das zur Renditezwecken gehaltene Anlagevermögen mit beizulegenden Zeitwerten und schreiben

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

für das sonstige Vermögen die fortgesetzten Anschaffungsbzw. Herstellungskosten vor. Auch die Kapitalveränderungsrechnung von Swiss GAAP FER 21 enthält zweckmäßige Vorgaben. Da allerdings das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nicht kennt, werden Wertschwankungen in der Erfolgsrechnung berücksichtigt, was wiederum den Ausweis der zu verwendenden Mittel beeinflusst und folglich nicht ins deutsche Recht übernommen werden kann.

https://doi.org/10.5771/9783748922803-171, am 07.09.2024, 01:17:34
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb