

14110

Monatsschrift für
Wirtschaftsprüfung,
Rechnungswesen,
Unternehmens- und
Steuerberatung

Revue mensuelle
pour l'audit, la comptabilité,
la fiscalité et le conseil
d'entreprise

www.treuhaender.ch
www.treuhand-kammer.ch

Schwerpunktthema: Rechnungslegungsrecht
Schwerpunktthema: Erfahrungen mit den PS 2013
Thème central: Expériences avec les NAS 2013

Das HWP zum neuen Rechnungslegungsrecht

Le MSA consacré au nouveau droit comptable

Diskrepanzen Rechnungslegungs- und Aktienrecht

Ermessensentscheide im Rechnungslegungsrecht

Stiftungen und Rechnungslegungsrecht

Berichterstattung nach den PS 2013

Etablissement de rapports selon les NAS 2013

Prüfung nach PS 240 dolose Handlungen

DER SCHWEIZER TREUHÄNDER
L'EXPERT-COMPTABLE SUISSE
DER SCHWEIZER TREUHÄNDER
L'EXPERT-COMPTABLE SUISSE

TREUHAND  KAMMER
CHAMBRE  FIDUCIAIRE

DAS RECHNUNGSLEGUNGSRECHT AUS DER SICHT VON STIFTUNGEN

Revolution oder Evolution?

Stiftungen, die oft ehrenamtlich geführt werden, stehen ab 2015 vor der Herausforderung des neuen Rechnungslegungsrechts. Ändern wird sich vor allem die Darstellung der Bilanz und der Erfolgsrechnung. Auch ein Bilanzanhang ist neu zwingend. Ob diejenigen Stiftungen, die nach Swiss GAAP FER 21 abschliessen, zusätzlich einen handelsrechtlichen Abschluss erstellen müssen, wird kontrovers diskutiert.

1. EINLEITUNG

Am 1. Januar 2013 trat ein neues Rechnungslegungsrecht in Kraft. Erstmals kommt es im Geschäftsjahr 2015 zur Anwendung. Die Bestimmungen befinden sich in den Art. 957 ff. des *Obligationenrechts* (OR) und sind aufgrund der Verweisung im *Zivilgesetzbuch* (ZGB) *sinngemäss* für Stiftungen anwendbar (vgl. Art. 83a ZGB).

Das neue Recht funktioniert nach dem *Prinzip der Rechtsformneutralität*, d. h. die Bestimmungen gelten für alle juristischen Personen unabhängig von ihrer Rechtsform. Dafür bestehen neu unterschiedliche Bestimmungen für *kleine und mittlere sowie für grosse Stiftungen*.

Der Grundsatz der Rechtsformneutralität ist m. E. nicht unproblematisch, da es durchaus sachliche Gründe gibt, bei den Rechnungslegungsvorschriften den typenspezifischen Anforderungen an Stiftungen gerecht zu werden. Durch Art. 83a ZGB, wonach die neuen Bestimmungen nur *sinngemäss* für Stiftungen gelten, wurde das Problem vom Gesetzgeber entschärft.

2. SPEZIFISCHE EIGENHEITEN DER RECHTSFORM STIFTUNG

Stiftungen sind *Anstalten des privaten Rechts*. Sie sind nicht körperschaftlich organisiert und haben weder Eigentümer noch Mitglieder. Eine *Gewinnausschüttung* ist daher bei Stiftungen *kein Thema*. Stiftungen werden durch eine Vermögenswidmung eines oder mehrerer Stifter errichtet (sogenanntes Anfangsvermögen). Das Vermögen kann durch Zu-

wendungen des Stifters oder Dritter (Spenden, Legate, Zustiftungen usw.) sowie durch Erträge vermehrt werden. In der Regel verfolgen Stiftungen einen nichtwirtschaftlichen, ideellen oder gemeinnützigen Zweck.

Die staatliche Stiftungsaufsicht hat dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet wird (Art. 84 Abs. 2 ZGB). Ein zentrales Instrument dieser Aufsicht ist die Prüfung der Jahresrechnung sowie des Tätigkeitsberichts, den die Stiftungen jährlich der Aufsicht einzureichen haben. Es ist damit zu rechnen, dass die Aufsichtsbehörden Weisungen zum neuen Recht erlassen werden (Mitteilungen, Merkblätter, Rundschreiben oder dergleichen).

3. PFLICHT ZUR BUCHFÜHRUNG UND RECHNUNGSLEGUNG

Gemäss Art. 957 Abs. 1 OR sind juristische Personen, worunter Stiftungen fallen, zur Buchführung und Rechnungslegung nach den Bestimmungen von Art. 957 ff. OR verpflichtet. Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich im Handelsregister einzutragen (Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen) sowie Stiftungen, die nach Art. 83b Abs. 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind, müssen lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen (siehe Ziff. 4). Gemäss einer Verordnung des Bundesrats [1] kann die Aufsichtsbehörde Stiftungen von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien, wenn die Bilanzsumme in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren kleiner als CHF 200 000 ist und die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft.

Für *grosse Stiftungen* gelten zusätzlich die Bestimmungen von Art. 961 ff. OR. Als gross gelten Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, also jene Stiftungen, die zwei der drei folgenden Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten: CHF 20 Mio. Bilanzsumme, CHF 40 Mio. Umsatzerlös [2] sowie 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR). Eben-



ROMAN BAUMANN LORANT,
DR. IUR., ADVOKAT,
DUFOUR ADVOKATUR
NOTARIAT, PROFONDS,
DACHVERBAND GEMEIN-
NÜTZIGER STIFTUNGEN
DER SCHWEIZ, BASEL,
ROMAN.BAUMANN@
DUFO.CH

falls von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet ist eine Stiftung, wenn ihre Statuten vorsehen, dass die Jahresrechnung ordentlich zu prüfen ist (Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 727 Abs. 3 OR). Hingegen gelten m. E. diejenigen Stiftungen, die gestützt auf einer Verfügung der Auf-

«Namentlich wird es bei Stiftungen in der Regel keinen Sinn ergeben, Aufschluss über die Bestellungs- und Auftragslage sowie über die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten zu geben.»

sichtsbehörde eine ordentliche Revision durchführen müssen (Art. 83b Abs. 4 ZGB), nicht als gross im Sinne des Rechnungslegungsrechts, da sie die ordentliche Revision nicht von Gesetzes wegen durchführen, sondern auf Anordnung der Aufsichtsbehörde hin.

4. EINGESCHRÄNKTE BUCHFÜHRUNG FÜR KLEINE STIFTUNGEN («MILCHBÜCHLEIN-RECHNUNG»)

Der Anwendungsbereich der eingeschränkten Buchführung wurde bereits dargestellt (vorne Ziff. 3). Bei der eingeschränkten Buchführung können sich kleine Stiftungen anstelle einer doppelten Buchführung auf eine reine *Einnahmen-Ausgaben-Rechnung* mit *Nachweis der Vermögenslage* beschränken. Der Nachweis der Vermögenslage beinhaltet auch, Veränderungen derselben darzustellen und eine vollständige Schuldenliste zu führen [3]. Die Führung einer «Milchbüchlein-Rechnung» stellt eine Erleichterung dar und ist *freiwillig*. Es steht den kleinen Stiftungen frei, eine ordentliche Buchführung und Rechnungslegung vorzunehmen.

Auch bei der Buchführung über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage gelten die *Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung* (vgl. Art. 957 Abs. 3 OR). Allgemein wird davon ausgegangen, dass die Geschäftsbücher und die Belege auch von Stiftungen, die lediglich zur eingeschränkten Buchführung verpflichtet sind, während zehn Jahren aufbewahrt werden müssen (Art. 958 f Abs. 1 OR).

Ein Teil der Lehre kritisiert die «Milchbüchlein-Rechnung». Heute seien die Anforderungen an eine doppelte Buchhaltung durch geeignete Software minim. Zudem benötige es aufgrund der Steuergesetze weitergehende Aufstellungen, so dass die angeblichen Erleichterungen schnell hinfällig seien. Letztlich leide die Glaubwürdigkeit eines Unternehmens mit einer eingeschränkten Buchführung gegenüber Kapitalgebern und anderen Interessengruppen [4]. Trotz der Kritik dürfte die eingeschränkte Buchführung zumindest für Kleinststiftungen eine durchaus begrüssenswerte Option darstellen. Die Steuergesetze haben hier keinen Einfluss, da Stiftungen in aller Regel wegen Gemeinnützigkeit von den Steuern befreit sind.

5. RECHNUNGSLEGUNG FÜR GRÖSSERE STIFTUNGEN

Grosse Stiftungen (vorne Ziff. 3) müssen *zusätzliche Angaben im Anhang* der Jahresrechnung machen, eine *Geldflussrechnung* erstellen und einen *Lagebericht* verfassen (Art. 961 OR).

5.1 Erweiterter Anhang zur Jahresrechnung. Bei den zusätzlichen Angaben im Anhang der Jahresrechnung bestehen keine stiftungsspezifischen Besonderheiten. Es geht um Angaben zu den langfristigen verzinslichen Verbindlichkeiten und zum Honorar der Revisionsstelle (Art. 961a OR).

5.2 Geldflussrechnung. Ob eine Geldflussrechnung für gemeinnützige Stiftungen überhaupt Sinn ergibt, ist umstritten. Die Geldflussrechnung beruhe auf gewinnorientiertem Umsatz. Die Liquidität gemeinnütziger Stiftungen beurteile sich vor allem statisch durch Vergleich der flüssigen Mittel mit den kurzfristigen Schulden und der potentiellen Ertragskraft [5]. Bei Stiftungen, die unregelmässig mit Spenden finanziert sind, sollte die Geldflussrechnung zusätzlich kommentiert werden, damit sie an Aussagekraft gewinnt [6]. Zur Beurteilung der Fortführungsfähigkeit einer Stiftung wegen drohender Illiquidität kann eine Geldflussrechnung je nach Finanzierung einer Stiftung, namentlich einer operativen Stiftung, aber sinnvoll sein.

5.3 Lagebericht. Neben Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang haben grosse Stiftungen einen Lagebericht zu erstellen. Der Lagebericht stellt den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage der Stiftung am Ende des Geschäftsjahrs unter Gesichtspunkten dar, die in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen (Art. 961c Abs. 1 OR). Es geht im Wesentlichen darum, den Geschäftsverlauf, die aktuelle Lage sowie die Zukunftsaussichten im Gesamtzusammenhang darzustellen.

Mit der Bestimmung von Art. 961c OR ist auch klar, dass die kleinen und mittleren Stiftungen keinen Lagebericht erstellen müssen. Ihnen obliegt es jedoch, den auf dem Stiftungsaufsichtsrecht basierenden *Rechenschafts- oder Tätigkeitsbericht* zu verfassen [7]. Demgegenüber sind grosse Stiftungen verpflichtet, neben dem Lagebericht in der Regel auch einen *Leistungsbericht* nach Swiss GAAP FER 21 zu erstellen (Art. 962 Abs. 1 OR). M. E. können die grossen Stiftungen von der Erstellung eines stiftungsrechtlichen Tätigkeitsberichts absehen, sofern sämtliche relevanten Angaben im Leistungsbericht enthalten sind [8]. Schwieriger ist die Frage, ob auch vom Lagebericht abgesehen werden kann, wenn ein Leistungsbericht nach Swiss GAAP FER 21 erstellt wird. Nach dem Wortlaut von Art. 962 Abs. 1 OR, wonach der Abschluss nach Swiss GAAP FER 21 *zusätzlich* zum handelsrechtlichen Abschluss erfolgt, wäre dies wohl nicht möglich. Es ist hier aber an Art. 83a ZGB zu erinnern, der die Bestimmungen von Art. 957 ff. OR für Stiftungen lediglich für sinngemäss anwendbar erklärt. Insofern spricht m. E. nichts dagegen, von einem Lagebericht abzusehen, wenn im Leistungsbericht sämtliche Angaben des ersteren enthalten sind. Im Resultat liegt in einem solchen Fall ein *kombinierter Leistungs- und Lagebericht* vor.

Da Art. 961c OR lediglich sinngemäss auf Stiftungen Anwendung findet (Art. 83a ZGB), sind die vom Gesetz vorgeschriebenen Pflichtangaben im Lagebericht zu relativieren. Namentlich wird es bei Stiftungen in der Regel keinen Sinn ergeben, Aufschluss über die Bestellungs- und Auftragslage sowie über die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten zu geben. Hier, wie zum Teil von der Lehre gefordert [9], eine Negativaussage zu verlangen, ist m. E. als formalistisch abzulehnen.

Der Lagebericht muss *aussergewöhnliche Ereignisse* im Berichtsjahr ausweisen (vgl. Art. 961c Abs. 2 Ziff. 5 OR). Darunter fallen beispielsweise unerwartete Wechsel im Stiftungsrat oder in der Geschäftsleitung, tiefgreifende Strukturänderungen der Stiftung [10], Einbrüche beim Spendenaufkommen, abrupte Beendigung eines für die Stiftung wichtigen Projekts, gerichtliche und behördliche Verfahren usw.

6. ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN UND JAHRESRECHNUNG

6.1 Allgemeines. Die ausführlichen Allgemeinen Bestimmungen sowie die Bestimmungen zur Jahresrechnung gelten für Stiftungen sinngemäss. Nachfolgend wird auf Einzelheiten nur eingegangen, soweit diese für Stiftungen von besonderer Relevanz sind.

6.2 Sechsmonatsfrist von Art. 958 Abs. 3 OR. Nach Art. 958 Abs. 3 OR muss der Geschäftsbericht innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahrs erstellt und dem zuständigen Organ zur Genehmigung vorgelegt werden. Was bedeutet dies für Stiftungen?

Diese Frist ist im Zusammenhang mit der Sechsmonatsfrist für die Durchführung von Gesellschafterversammlungen zu sehen (Art. 699 Abs. 2 OR, Art. 805 Abs. 2 OR). Es geht darum, die Vermögens- und Mitwirkungsrechte der Gesellschafter (etwa der Aktionäre) zu schützen. Bei Stiftungen existieren aber keine Gesellschafter mit entsprechenden Schutzrechten (vorne Ziff. 2). Der Frist von Art. 958 Abs. 3 OR fehlt damit bei Stiftungen ihre eigentliche Legitimation (Schutz von Vermögens- und Mitwirkungsrechten), weshalb ihr *lediglich Ordnungscharakter* zukommen kann. Eine verspätete Genehmigung hat nicht die Ungültigkeit derselben zur Folge. Wohl oder übel ist die gesetzliche Frist zu beachten und es ist zu erwarten, dass die Stiftungsaufsichtsbehörden auf deren Einhaltung pochen werden.

6.3 Zuständiges Organ für die Genehmigung des Geschäftsberichts. Welches Organ innerhalb einer Stiftung ist für die Genehmigung des Geschäftsberichts zuständig? Nach Art. 958 Abs. 3 OR ist der Geschäftsbericht vom zustän-

ANZEIGE

Finanzanalyse und Vermögensverwaltung



Albin Kistler

digen Organ oder den zuständigen Personen zu genehmigen. Er ist vom Vorsitzenden des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und der innerhalb des Unternehmens für die Rechnungslegung zuständigen Person zu unterzeichnen. Bei der Stiftung bestimmt sich dies nach den Bestimmungen in der Stiftungsurkunde oder in einem allfälligen Stiftungsreglement. Mit oberstem Leitungs- oder Verwaltungsorgan ist bei der Stiftung der Stiftungsrat gemeint.

In aller Regel wird demnach der Stiftungsrat den Geschäftsbericht zu genehmigen haben. Die Unterzeichnung erfolgt durch den Präsidenten und diejenige Person, die sich innerhalb der Stiftung mit der Rechnungslegung befasst (interner Buchhalter, Finanzverantwortlicher der Geschäftsleitung, Finanzverantwortlicher des Stiftungsrats, falls keine Mitarbeiter usw.). Die Unterzeichnung erfolgt also unabhängig von den zeichnungsberechtigten Personen gemäss Handelsregistereintrag. Sie ändert letztlich nichts an der Verantwortung des *gesamten Stiftungsrats* für den Geschäftsbericht [11].

6.4 Offenlegung gegenüber Gläubigern und Destinatären? Das Gesetz kennt keine allgemeine Pflicht, den Geschäftsbericht und den Revisionsbericht Dritten offenzulegen. Eine Ausnahme sieht Art. 958e Abs. 2 OR vor. Danach haben *Gläubiger*, die ein *schutzwürdiges Interesse* nachweisen können, Einsicht in den Geschäfts- und Revisionsbericht.

Ein Destinatär ist Gläubiger einer Stiftung, wenn er gestützt auf die Stiftungsurkunde ein *subjektives Recht auf eine Stiftungsleistung* hat oder wenn ihm der Stiftungsrat eine *Leistung zugesichert* hat [12]. Ein potentieller Destinatär, also eine Person, die vielleicht einmal in den Genuss einer Stiftungsleistung kommen könnte, ist noch kein Gläubiger der Stiftung.

Zu den Gläubigern gehören auch die Arbeitnehmer der Stiftung. Hingegen ist der Stifter alleine gestützt auf seine Stifterstellung nicht Gläubiger der Stiftung (erst wenn er eine Forderung gegenüber der Stiftung hat).

Die Gläubigerstellung alleine verschafft noch nicht das Einsichtsrecht. Dazu ist ein *schutzwürdiges Interesse* erforderlich. Die Praxis führt an, ein schutzwürdiges Interesse sei nicht leichthin anzunehmen [13]. Gemäss Botschaft dürfe die Einsicht nicht dazu dienen, die Neugierde zu befriedigen. Vielmehr müsse die Forderung des Gläubigers in ihrer Einbringlichkeit konkret gefährdet sein. Schliesslich müsse auch die Höhe der Forderung im Verhältnis zu den vermögensrechtlichen Verhältnissen des Gläubigers eine Einsichtnahme rechtfertigen [14].

6.5 Vorschriften zur Bilanz. Die Bestimmungen zur Bilanz (Art. 959 sowie 959a OR) enthalten kaum stiftungsspezifische Vorschriften. Bei der Gliederungsvorschrift von Art. 959a OR handelt es sich um eine Vorschrift zur *Mindestgliederung*. Zusätzliche Positionen sind aus diesem Grund m. E. zulässig. Falls gewisse Positionen offensichtlich unsachgemäss sind, können sie den Besonderheiten der Stiftung und der jeweiligen Branche entsprechend angepasst werden (Art. 958c Abs. 3 OR).

Besonders zu erwähnen ist jedoch das *Stiftungskapital*, das als «Eigenkapital» auszuweisen ist. Stiftungen verfügen

nicht über Eigenkapital wie Kapitalgesellschaften, weshalb unterschieden wird zwischen zweckgebundenen Stiftungsmitteln (sog. Fondskapital) und freien Stiftungsmitteln (sog. Organisationskapital) [15]. Das Fondskapital ist gekennzeichnet durch Auflagen Dritter oder zweckgebundene Sammelaktionen [16]. Im Nachhinein kann der Stiftungsrat nicht einfach die Zweckbindung aufheben oder abändern. Das Organisationskapital besteht in der Regel aus dem vom Stifter einbezahlten Anfangsvermögen (im Gesetz mit Stiftungs-

«Stiftungen verfügen nicht über Eigenkapital wie Kapitalgesellschaften, weshalb unterschieden wird zwischen zweckgebundenen Stiftungsmitteln und freien Stiftungsmitteln.»

kapital bezeichnet), den frei verfügbaren Mitteln sowie den Mitteln aus Eigenfinanzierung [17]. Ein allfälliger Jahresgewinn wird in der Regel sofort mit dem freien Stiftungsvermögen verrechnet (es gibt somit keine Position Gewinn- oder Verlustvortrag) [18]. Bestehen Fonds mit einer Zweckbindung, können diese, da es sich bei der gesetzlichen Vorgabe um eine *Mindestgliederung* handelt, zwischen dem langfristigen Fremdkapital und dem Eigenkapital als eigene Position «zweckgebundene Fonds» bilanziert werden. *Teitler/Zöbeli* schlagen mit Verweis auf Art. 959 Abs. 7 OR vor, das Fondskapital im «Eigenkapital» unterzubringen [19]. Die Vernehmlassungsvorlage zur Revision von Swiss GAAP FER 21 ordnet demgegenüber an, zweckgebundene Fonds als *Fremdkapital* auszuweisen, wenn aufgrund gesetzlicher Vorschriften die Passivseite nur aus Fremd- und Eigenkapital besteht [20].

Es könnte vorkommen, dass ein Stifter nicht das gesamte Stiftungskapital einbezahlt hat, zu dem er gemäss Stiftungsurkunde verpflichtet ist. In diesem Fall muss der nicht einbezahlte Teil im Anlagevermögen unter der Position «*nicht einbezahltes Stiftungskapital*» erfasst werden (Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2 lit. e OR).

6.6 Vorschriften zur Erfolgsrechnung. Eine Erfolgs- oder Betriebsrechnung einer Stiftung verfügt über zahlreiche stiftungsspezifische Eigenheiten. Art. 959b OR kann deshalb höchstens teilweise und jeweils sinngemäss Anwendung auf Stiftungen finden. In der Regel erstellen Stiftungen ihre Erfolgsrechnung nach dem folgenden Muster: Erträge aus Spenden, Legate, Subventionen, andere betriebliche Erträge, Finanzerträge und betriebsfremde Erträge minus Aufwendungen wie Sach-, Personal- und Finanzaufwand sowie Abschreibungen und betriebsfremde Aufwendungen [21].

Speziell zu erwähnen sind die Positionen *Nettoerlöse aus Zuwendungen* (Spenden, Legate und Erbschaften) beim Ertrag sowie die *Kosten für das Fundraising* im Aufwand (im Bereich «übriger betrieblicher Aufwand» anzusiedeln). Zuwendun-

gen werden nach dem Realisationsprinzip erst in der Betriebsrechnung erfasst, wenn sie tatsächlich vereinnahmt werden [22]. Der Fundraisingaufwand unterliegt dem *Verrechnungsverbot*, d. h. die Kosten des Fundraisings dürfen nicht vorab von den Spenden abgezogen werden [23].

6.7 Anhang. Nach altem Recht mussten nur kaufmännische Stiftungen einen Anhang zur Jahresrechnung erstellen, was viele Aufsichtsbehörden in der Praxis nicht hinderte, von allen Stiftungen einen Anhang zu verlangen [24]. Neu gilt die Pflicht zur Erstellung eines Anhangs für sämtliche Stiftungen von Gesetzes wegen.

Der Inhalt des Anhangs wird durch Art. 959c OR vorgegeben. Gewisse inhaltliche Vorgaben ergeben für gemeinnützige Stiftungen keinen Sinn und können daher weggelassen werden. Negativaussagen sind nicht erforderlich. Je nach Situation ist es sachdienlich, zusätzliche (freiwillige) Angaben zu machen (z. B. zur Organisation, zu den Vermögensanlagen, zu den Vergabungen, zur Personalvorsorge usw.). Grosse Stiftungen müssen von Gesetzes wegen zusätzliche Angaben im Anhang machen (vorne Ziff. 5.1).

Besonders zu erwähnen ist die Bestimmung von Art. 959a Abs. 4 OR, wonach Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Organen jeweils gesondert in der Bilanz oder im Anhang ausgewiesen werden müssen. Darunter fallen etwa

Darlehen und Kredite an Mitglieder des Stiftungsrats oder der Geschäftsleitung. Es besteht eine Wahl zwischen der Erfassung in der Bilanz oder im Anhang.

6.8 Bewertung von Aktiven und Verbindlichkeiten. Bei den Bewertungsgrundsätzen und den Einzelvorschriften für die Bewertung von Aktiven und Verbindlichkeiten (Art. 960 bis 960e OR) ergeben sich keine stiftungsspezifischen Besonderheiten.

Bei gemeinnützigen Stiftungen stellt sich zuweilen die Frage, ob ein Aktivum überhaupt aktiviert werden kann (z. B. eine seltene Sammlung oder ein Werk eines unbekanntes Künstlers). Nach dem Vollständigkeitsprinzip ist alles, was *verlässlich geschätzt* werden kann, zu bilanzieren (Art. 959 Abs. 2 OR). Kann ein Aktivum nicht verlässlich bewertet werden, ist auf eine Aktivierung zu verzichten und es ist ein Hinweis im Anhang anzubringen [25]. Häufig ist in Bilanzen von Stiftungen bei Aktiven mit grossen Bewertungsunsicherheiten die sogenannte *pro memoria-Bewertung* anzutreffen [26]. Ob dies nach dem neuen Recht aufgrund des *Erfordernisses der Verlässlichkeit der Schätzung* noch zulässig ist, muss bezweifelt werden. Entweder das Aktivum lässt sich verlässlich schätzen oder eben nicht und dann hat die Aktivierung zu unterbleiben. Allenfalls kann im Anhang auf ein solches Aktivum hingewiesen werden.

ANZEIGE

Lucerne University of
Applied Sciences and Arts

HOCHSCHULE LUZERN

Wirtschaft

Institut für Finanzdienstleistungen Zug
IFZ

Machen Sie die nächsten Karriereschritte!

Master/Diploma of Advanced Studies

MAS/DAS Corporate Finance MAS/DAS Controlling DAS Accounting

Start Lehrgänge: 6. Februar 2015

Info-Veranstaltung: 5. November 2014, 18.15 Uhr im IFZ, Zug

Certificate of Advanced Studies

CAS Swiss Certified Treasurer (SCT)[®]

Start Lehrgang: 9. September 2015

Info-Veranstaltung: 5. November 2014, 18.15 Uhr im IFZ, Zug

Fachkurs

Corporate Riskmanagement

Start Lehrgang: 26. Februar 2015

Info-Veranstaltung: 5. November 2014, 18.15 Uhr im IFZ, Zug

FH Zentralschweiz

www.hslu.ch/ifz-weiterbildung, T +41 41 757 67 67, ifz@hslu.ch

Bei Förderstiftungen mit grossen Wertschriftenbeständen und regelmässigen Ausschüttungen kann sich die Frage nach der Bildung von *Schwankungsreserven* stellen. Entstehen aufgrund der Bewertung von Wertschriften zu Börsenkursen Wertsteigerungen, können gemäss Art. 960b Abs. 2 OR Wertberichtigungen zu Lasten der Erfolgsrechnung gebildet werden (der Anschaffungswert oder der allenfalls tiefere Kurswert darf aber nicht unterschritten werden). Auch die Anlageerträge können bis zu 100% der Schwankungsreserve zugeführt werden [27]. Der Betrag dieser Schwankungsreserve ist insgesamt in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen. Wertschwankungsreserven dienen dazu, künftige Verluste auf Wertschriften abzufangen und entsprechend auch in Verlustjahren *stabile Ausschüttungen* zu ermöglichen.

7. ABSCHLUSS NACH ANERKANNTEM STANDARD ZUR RECHNUNGSLEGUNG

Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen (Art. 962 OR) [28]. Für die Wahl des anerkannten Standards ist der Stiftungsrat zuständig, es sei denn, die Stiftungsurkunde schreibe einen bestimmten Standard vor. Der Bundesrat bezeichnet die zulässigen Standards in einer Verordnung [29]. Für gemeinnützige Stiftungen kommt vor allem Swiss GAAP FER 21 in Frage.

Swiss GAAP FER 21 wurde 2003 speziell für spendenfinanzierte Nonprofit-Organisationen geschaffen und hat sich seither bewährt. Die Stiftung *Zewo* verlangt von den von ihr zertifizierten Stiftungen die Anwendung von Swiss GAAP FER 21 [30]. Der Swiss NPO-Code erklärt Swiss GAAP FER 21 als integrierten Bestandteil [31]. Auch nach dem Swiss Foundation Code hat sich die Jahresrechnung grundsätzlich an Swiss GAAP FER 21 zu orientieren [32].

Swiss GAAP FER 21 befindet sich zurzeit in Revision [33]. Ziel der Revision ist die Präzisierung von unklaren Bestimmungen sowie die bessere Einbindung von Swiss GAAP FER 21 ins modulare FER-Konzept. Voraussichtlich tritt die überarbeitete Fassung per 1. Januar 2016 in Kraft.

Eine wichtige Frage ist diejenige nach der Möglichkeit, den handelsrechtlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard zu erstellen (sog. *Dual Standard Abschluss*). Die Möglichkeit kann für eine Stiftung zu Effizienz- und Kosteneinsparungen führen. Der Wortlaut von Art. 962 OR verlangt «*zusätzlich*» zum handelsrechtlichen Abschluss einen Abschluss nach anerkanntem Standard. *Teitler/Zöbeli* halten es für zulässig und möglich, ein und denselben Abschluss nach OR und Swiss GAAP FER 21 zu erstellen [34]. Dem schliesst sich auch die *Zewo* an [35]. Der Standpunkt der *Treuhand-Kammer* ist differenzierter: Für einzelne Jahre sei zwar ein kombinierter Abschluss denkbar, wohingegen es bei gewissen Konstellationen [36] aber unumgänglich sei, je einen getrennten Abschluss zu erstellen [37]. Bei der zentralen Frage der *Einordnung zweckgebundener Fonds* auf der Passivseite eröffnet nun die Revision von Swiss GAAP FER 21 die Möglichkeit, die Kompatibilität zwischen den obligationenrechtlichen Bestimmungen und denjenigen von Swiss

GAAP FER 21 herzustellen. Die revidierten Swiss GAAP FER 21 lassen die Ausweisung zweckgebundener Fonds als Fremdkapital zu [38].

Bereits Art. 83a ZGB, wonach das Rechnungslegungsrecht für Stiftungen nur sinngemäss gilt, spricht m. E. für die Zulässigkeit eines kombinierten Abschlusses, soweit er alle handelsrechtlichen Vorgaben erfüllt. Gerade für Stiftungen, die in aller Regel steuerbefreit sind und wie gesehen keine Gewinne an Gesellschafter oder Mitglieder ausschütten können, wäre es unsinnig und unnötig kostentreibend, müssten sie zusätzlich zum Abschluss nach Swiss GAAP FER 21 noch einen handelsrechtlichen Abschluss erstellen. Spender und auch die Aufsichtsbehörden werden jedenfalls keinen zusätzlichen Nutzen aus zwei Abschlüssen generieren können.

8. KONZERNRECHNUNG

Rechnungslegungspflichtige Stiftungen, die ein oder mehrere rechnungslegungspflichtige Unternehmen kontrollieren, müssen eine für die Gesamtheit der kontrollierten Unternehmen konsolidierte Jahresrechnung bzw. eine Konzernrechnung erstellen (Art. 963 Abs. 1 OR). Stiftungen haben gemäss Art. 963 Abs. 4 OR die Möglichkeit, die Konsolidierungspflicht an eine Tochtergesellschaft zu *delegieren*, welche die übrigen Konzerngesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammenfasst und nachweist, dass sie die Beherrschung tatsächlich ausübt.

Die Konzernrechnungspflicht gilt nicht für Stiftungen, wenn sie zusammen mit den kontrollierten Unternehmen zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreiten: Bilanzsumme von CHF 20 Mio., Umsatzerlös von CHF 40 Mio. oder 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR). Ebenfalls keine Konzernrechnung ist zu erstellen, falls diese Pflicht an eine Konzerngesellschaft delegiert worden ist (Art. 963a Abs. 1 Ziff. 3 OR). Eine Konzernrechnung ist aber dennoch zu erstellen, wenn dies für eine möglichst zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage notwendig ist oder es die Stiftungsaufsichtsbehörde verlangt (Art. 963a Abs. 2 Ziff. 1 und 4 OR).

Zentral ist die Frage, wann eine Stiftung ein anderes Unternehmen *kontrolliert*. In der Praxis stellt sich die Frage bei Holdingstiftungen sowie bei der häufig anzutreffenden Konstellation, dass im Umkreis einer Stiftung noch weitere Stiftungen oder Vereine (z. B. Fördervereine) existieren. Bei der Holdingstiftung liegt die Antwort auf der Hand: Kontrolle liegt vor, wenn direkt oder indirekt die Mehrheit der Stimmen im obersten Organ (z. B. Generalversammlung) gehalten wird (Art. 963 Abs. 2 Ziff. 1 OR). Eine Stiftung kontrolliert aber ein anderes Unternehmen auch, wenn sie direkt oder indirekt über das Recht verfügt, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans, zu bestellen oder abzuberufen (Art. 963 Abs. 2 Ziff. 2 OR). Schliesslich kontrolliert eine Stiftung ein anderes Unternehmen, wenn sie aufgrund der Stiftungsurkunde, eines Vertrags oder vergleichbarer Instrumente einen beherrschenden Einfluss auf das andere Unternehmen ausüben kann (Art. 963 Abs. 2 Ziff. 3 OR).

9. ÜBERGANGSBESTIMMUNGEN

Die neuen Vorschriften kommen erstmals für dasjenige Geschäftsjahr zur Anwendung, das zwei Jahre nach Inkrafttreten der Vorschriften per 1. Januar 2013 beginnt (Art. 2 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen). Damit hat der erste Abschluss nach den neuen Vorschriften per 31. Dezember 2015 für das Geschäftsjahr 2015 zu erfolgen. Die Bestimmungen zur Konzernrechnung kommen demgegenüber erst drei Jahre nach Inkrafttreten zum Zug, d. h. erstmals per 31. Dezember 2016 für das Geschäftsjahr 2016 (Art. 2 Abs. 3 der Übergangsbestimmungen).

10. FAZIT

Das neue Rechnungslegungsrecht ist *keine gesetzgeberische Revolution, vielmehr eine Evolution*. Für einige kleine und mittlere

Stiftungen wird sich im Alltag wenig ändern. Die Buchführung und die Jahresabschlüsse dürften bei einigen Stiftungen bereits heute den Anforderungen an das neue Recht genügen. Handlungsbedarf besteht bei der Gliederung der Bilanz und der Erfolgsrechnung. Diejenigen Stiftungen, die bisher noch nicht über einen Bilanzanhang verfügten, werden dies ändern müssen. Bei den grossen Stiftungen ergeben sich demgegenüber einschlägige Änderungen (namentlich die Erstellung eines Lageberichts und einer Geldflussrechnung). Offen ist die Frage nach der Zulässigkeit eines kombinierten Abschlusses nach Swiss GAAP FER 21 und den Bestimmungen des OR. Im Ergebnis kann es aber nicht sein, dass die betroffenen, in aller Regel steuerbefreiten Stiftungen zwei Abschlüsse erstellen müssen, ohne dass jemand einen konkreten, zusätzlichen Nutzen davon hat. ■

Anmerkungen: 1) Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen vom 24. August 2005; SR 211.121.3. 2) Bei drittfinanzierten Stiftungen in der Regel Spendenertrag, Subventionen, Legate usw. 3) Vgl. Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich 2014, Rz. 303. 4) Vgl. Leitfaden zur Einnahmen- und Ausgabenrechnung des Schweizer Verbands für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen vom Juni 2013; weiter Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Basel 2013, § 3 Rz. 79; Böckli, a.a.O., Rz. 299 ff. 5) Vgl. Zöbeli, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Zürich 2007, S. 111. 6) Vgl. Zöbeli, a.a.O., S. 117. 7) Vgl. z. B. § 13 des Gesetzes über die BVG- und Stiftungsaufsicht des Kantons Zürich vom 11. Juli 2011 (LS 833.1). 8) So wohl auch Eberle/Müller, Swiss GAAP FER 21, Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, Zürich 2011, S. 99. 9) Vgl. Pfaff/Glanz, Der «neue» Lagebericht, Ergänzung des Geschäftsberichts wird für grössere Unternehmen Pflicht, Rechnungslegung & Controlling 2/2013, S. 9. 10) Vgl. Böckli, a.a.O., Rz. 820. 11) Vgl. Botschaft des Bundesrats vom 21. Dezember 2007, BBL 2008, S. 1699. 12) Vgl. Bau-

mann Lorant, Der Stiftungsrat – Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, Diss. Zürich 2009, S. 254. 13) Vgl. Botschaft des Bundesrats vom 21. Dezember 2007, BBL 2008, S. 1704. 14) Vgl. Botschaft des Bundesrats vom 21. Dezember 2007, BBL 2008, S. 1704. 15) Vgl. Zöbeli/Neubert, Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen – Rechnungslegung, Revision, Internes Kontrollsystem (IKS), Sanierung und Vermögensanlage, Zürich 2009, S. 86 ff. 16) Vgl. Zöbeli/Neubert, a.a.O., S. 86. 17) Vgl. Zöbeli/Neubert, a.a.O., S. 87 ff. 18) Vgl. Zöbeli/Neubert, a.a.O., S. 90. 19) Vgl. Teitler/Zöbeli, Droht den Nonprofit-Organisationen ein dualer Abschluss? Kompatibilität von Swiss GAAP FER 21 und Kern-FER mit dem revidierten Rechnungslegungsrecht, ST 2014/1–2, S. 20. 20) Vgl. Vernehmlassung zu Swiss GAAP FER 21, Ziff. 34, ST 2014/8, S. 633. 21) Vgl. Zöbeli/Neubert, a.a.O., S. 94. 22) Vgl. Zöbeli/Neubert, a.a.O., S. 61. 23) Vgl. Zöbeli/Neubert, a.a.O., S. 97. 24) Kocher/Zeugin, Rechnungslegung und das interne Kontrollsystem für klassische Stiftungen, in: Wyrer et al., Rechnungslegung und Controlling für Pensionskassen und klassische Stiftungen, Bern 2008, S. 65. 25) Vgl. Zöbeli/Neubert, a.a.O., S. 69.

26) Vgl. Zöbeli/Koss/Stock, Bewertung und Darstellung von Kunst im Jahresabschluss von Stiftungen, in: Egger et al. (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, Basel 2011, S. 138. 27) Vgl. Eberle/Müller, a.a.O., S. 85. 28) Nicht dazu verpflichtet sind demnach Stiftungen, die freiwillig eine ordentliche Revision vornehmen oder von der Aufsichtsbehörde dazu angehalten wurden. 29) Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung vom 21. November 2012 (VASR); SR 221.432. 30) Vgl. Art. 11 des Reglements über das Zewo-Gütesiegel vom 17. Mai 2013. 31) Swiss NPO-Code, § 25. 32) Swiss Foundation Code 2009, S. 116. 33) Vgl. die Vernehmlassungsvorlage in ST 2014/8, S. 630 ff. sowie die Kommentierung dazu von Eberle/Zöbeli, Rechnungslegung für NPO nach der Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, ST 2014/8, S. 626 ff. 34) Vgl. Teitler/Zöbeli, a.a.O., S. 18 ff. 35) Vgl. Zewoforum 1/2014, S. 7. 36) Behandlung von Fehlern in früheren Perioden (Restatement) und Bewertungsvorschriften. 37) Kleibold/Buchmann im Interview in: ST 2014/4, S. 309 f. 38) Vgl. Ziff. 34 der Vernehmlassungsvorlage in ST 2014/8, S. 630 ff.

ANZEIGE

E+S ASW



ABA WEB
treuhand
business software

AbaWebTreuhand

So clever war Buchhaltung noch nie – für Treuhänder und ihre Kunden.

- > Business Software aus der Cloud: einfach, komfortabel, günstig
- > iPad App AbaSmart für grenzenlose Mobilität: Daten immer ortsunabhängig und online verfügbar

www.abacus.ch

ABACUS
business software