DANIEL ZÖBELI
ROMAN BAUMANN LORANT
DANIELA SCHMITZ

SPENDEN UND LEGATE IN DER NPO-JAHRESRECHNUNG

Empfehlungen zum praktischen Umgang mit dem Realisationsprinzip

Die Erfassung von Spenden und Legaten in der NPO-Jahresrechnung ist nicht immer eindeutig. Regelmässig stellt sich für manche NPO die Frage, ob, ab welchem Zeitpunkt und mit welchem Wert unentgeltliche Zuwendungen erfasst werden müssen. Der Beitrag gibt Empfehlungen, wie Spenden und Legate in der NPO-Jahresrechnung zu erfassen sind.

1. EINLEITUNG

Die Schweiz ist ein spendenfreudiges Land. Gemäss der aktuellsten Zewo-Spendenstatistik beträgt das jährliche Spendenvolumen hierzulande über CHF 1,7 Mrd., wobei die unentgeltlichen Zuwendungen im Schnitt rund ein Drittel der NPO-Gesamteinnahmen ausmachen [1].

Allerdings ist die Erfassung von Spenden und Legaten in der NPO-Jahresrechnung nicht immer eindeutig – sei es beispielsweise, dass Naturalspenden nicht zuverlässig bewertbar sind oder nicht klar ist, inwiefern zugesagte Spenden tatsächlich eintreffen. Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit dem praktischen Umgang mit dem Realisationsprinzip in NPO und gibt Empfehlungen, wie unentgeltliche Zuwendungen in der Jahresrechnung zu erfassen sind.

2. BEGRIFFLICHE GRUNDLAGEN

2.1 Aktiven. Das Rechnungslegungsrecht beschreibt in Art. 959 Abs. 2 des *Obligationenrechts (OR)*, welche Aktiven in der Bilanz aufgeführt werden dürfen bzw. müssen. Werden folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt, dann (und nur dann) sind die entsprechenden Vermögenswerte zu aktivieren: → Verfügung aufgrund vergangener Ereignisse; → wahrscheinlicher Mittelzufluss; → verlässliche Schätzung des Werts. Gleichzeitig stellt die Bestimmung im Sinne eines Aktivierungsverbots klar: «Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden.»

Swiss-GAAP-FER-Anwender haben sich bei der Bilanzierung von Vermögenswerten an die Bestimmungen von Swiss GAAP FER R/15 zu halten, wonach Aktiven → aus vergangenen Ereignissen entstehen; → materiell oder immateriell sein können; → in der Verfügungsmacht der Organisation sind; → einen Nutzen über die Berichtsperiode hinaus bringen → und deren Wert verlässlich ermittelt werden kann. Falls keine hinreichend genaue Schätzung möglich ist, handelt es sich um eine Eventualforderung.

Bei NPO kommt es vor, dass Aktiven gemäss Spenderwillen gewissen Auflagen oder Bedingungen unterstehen und beispielsweise ausschliesslich für bestimmte Zwecke verwendet werden dürfen (z. B. Fahrzeug ausschliesslich für den Behindertentransport, Liegenschaft nur für die Stiftungsverwaltung).

2.2 Ertrag. Das Rechnungslegungsrecht definiert den Ertragsbegriff nicht explizit. Das Swiss-GAAP-FER-Rahmenkonzept hingegen hält in Swiss GAAP FER R/21 fest, dass Erträge Nutzenzugänge in der Berichtsperiode sind, die durch eine Zunahme von Aktiven oder eine Abnahme von Verbindlichkeiten entstehen. Die beiden genannten Tatbestände erhöhen das Eigenkapital, ohne dass eine Einlage geleistet wird. Erträge dürfen nur dann erfasst werden, wenn die damit verbundenen Änderungen der Aktiven bzw. Ver-

DANIEL ZÖBELI, PROF. DR. RER. POL., LEITER, INSTITUT FÜR MANAGEMENT UND INNOVATION (IMI), FERNFACHHOCHSCHULE SCHWEIZ (FFHS), BRIG/VS, REGENSDORF/ZH, DANIEL.ZOEBELI@FFHS.CH

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

bindlichkeiten zuverlässig ermittelt werden können (Swiss GAAP FER R/23).

2.3 Realisationsprinzip. Das Realisationsprinzip bestimmt, zu welchem Zeitpunkt ein Ertrag realisiert und demzufolge in der Jahresrechnung zu erfassen ist. Im Rechnungslegungsrecht ergibt sich das Realisationsprinzip aus dem Vorsichtsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR) sowie aus dem Periodizitätsprinzip (Art. 958b Abs. 1 OR), wonach Aufwände und Erträge in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abzugrenzen sind [2].

Die entsprechenden Vorschriften zur zeitlichen (Swiss GAAP FER R/11) und zur sachlichen Abgrenzung (Swiss GAAP FER R/12) im Rahmenkonzept von Swiss GAAP FER sind vergleichsweise detaillierter. Demnach ist ein Ertrag zu erfassen, wenn der zugehörige Geschäftsvorfall auftritt, d. h. wirtschaftlich verursacht wird – und nicht, wenn flüssige Mittel eingehen. Darüber hinaus ist ein Ertrag zu erfassen, wenn eine Dienstleistung erbracht oder ein Vermögensgegenstand geliefert worden ist und Nutzen, Risiken sowie Verfügungsmacht auf den Käufer übergegangen sind. Damit greift das Swiss-GAAP-FER-Regelwerk eine wichtige Auslegung auf, die nach Lehre und Praxis gleichermassen für das Rechnungslegungsrecht Geltung hat: Als entscheidende Kriterien für die Realisation und Erfassung von Ertrag gelten die Erbringung einer Leistung sowie der feste Anspruch der Gegenpartei [3].

2.4 Spende. Eine Spende ist rechtlich eine Schenkung. Sie kommt durch einen zweiseitigen Vertrag zustande, wozu auch die Annahme durch den Beschenkten gehört. Ein Spender lässt dem Begünstigten ohne Gegenleistung eine freiwillige Zuwendung aus seinem Vermögen zukommen (Art. 239 Abs. 1 OR). Demzufolge gelten Sponsoring sowie Mitgliederbeiträge nicht als Spende [4].

Eine Spende kann in unterschiedlicher Art und Weise ausgerichtet werden: → Sach-, Zeit- oder Geldspende; → einmalig oder wiederkehrend. Diese erfolgt entweder unmittelbar «von Hand zu Hand» (z. B. Überweisung eines Geldbetrags, Geldeinwurf in Sammeldose, Abgabe von Haushaltsgegenständen in einem Brockenhaus) oder als Folge eines Schenkungsversprechens zu einem späteren Zeitpunkt (Art. 242 OR und Art. 243 OR). Ein Schenkungsversprechen bedarf nach Art. 243 OR der schriftlichen Form [5]. Bei einer Schenkung lassen sich – vereinfacht dargestellt – folgende unterschiedliche Zeitpunkte unterscheiden: → mündliche Ankündigung einer Spende; → Spendenzusage in Form eines Schenkungsversprechens; → Vollzug des Schenkungsversprechens und Handänderung. Darüber hinaus kann die Spende an Bedingungen und an Auflagen geknüpft sein.

DANIELA SCHMITZ, DR. OEC., FORSCHUNGSFELDLEITERIN, INSTITUT FÜR MANAGEMENT UND INNOVATION (IMI), FERNFACHHOCHSCHULE SCHWEIZ (FFHS), BRIG/VS, REGENSDORF/ZH, DANIELA.SCHMITZ@FFHS.CH

2.5 Vermächtnis (Legat). Häufig werden NPO Vermächtnisse (in der Folge «Legate») zugewendet (Art. 484 ff. *Zivilgesetzbuch, ZGB*). Im Gegensatz zu den Erben, welchen ein definierter Teil der Erbmasse des Erblassers zusteht, hat das Legat einen Anspruch auf bestimmte Sachen oder Werte zum Gegenstand – beispielsweise eine Liegenschaft, einen Geldbetrag oder einen Kunstgegenstand [6]. Tritt der Erbfall ein, hat der Erbe oder die Erbengemeinschaft der NPO den ihr zugedachten Vermögensgegenstand auszurichten, soweit sich dieser im Nachlass befindet. Mit anderen Worten hat der Legatar gegen die beschwerten Erben «lediglich» einen obligatorischen Anspruch auf Ausrichtung des Legats. Werden dadurch erbrechtliche Pflichtteile verletzt oder übersteigt der Wert des Legats die Erbmasse, können gewisse Erben auf eine Herabsetzung klagen [7]. Insbesondere Unsicherheiten über den Bestand, die Höhe, die Bewertung sowie die Durchsetzung der Legatsansprüche fordern eine differenzierte Behandlung in der Jahresrechnung. Ein Erblasser bleibt zu Lebzeiten frei. Ein Testament zeitigt seine Wirkung erst im Erbgang. Das bedeutet, dass der Erblasser vor seinem Ableben das testamentarisch angeordnete Legat jederzeit in der vorgeschriebenen Form widerrufen kann.

3. ERFASSUNG VON SPENDEN

3.1 Generelles. Die Bewertung von Spenden hat grundsätzlich mittels der üblichen Bewertungsgrundsätze für Aktiven zu erfolgen (vgl. Art. 960 ff. OR bzw. Swiss GAAP FER 2 und Swiss GAAP FER 21/31). Spätestens beim Mittelzugang ist eine aktivierbare Spende erfolgswirksam zu erfassen, wobei insbesondere bei schriftlichen Spendenversprechen und bei Legaten unter gewissen Voraussetzungen ein früherer Ausweis in der Bilanz und der Erfolgsrechnung möglich ist.

Auf die Aktivierung von geringwertigen Gütern ist aus Gründen der fehlenden Wesentlichkeit zu verzichten [8]. Besondere Bewertungsfragen ergeben sich im Weiteren bei Naturalspenden wie Kunstgegenständen oder Liegenschaften, für die – obwohl wertvoll – oftmals kein verlässlicher Markt- bzw. Nutzwert ermittelt werden kann.

Eine Besonderheit stellt die Freiwilligenarbeit (Zeitspende) dar, die u. a. mangels ausreichender Bewertungsgrundlagen keine Berücksichtigung in der Bilanz und der Betriebsrechnung findet [9]. Eine Erfassung der Freiwilligenarbeit würde überdies die Betriebsrechnung unnötigerweise um kalkulatorische Arbeitskosten (aufwandseitig) und Zeitspenden o. Ä. (ertragsseitig) verlängern, ohne dass sich dabei am ausgewiesenen Jahresergebnis etwas ändert. Immerhin verlangen Swiss GAAP FER 21/23 und 43 Anhangangaben zur Freiwilligenarbeit in statistischer Form (Anzahl, Stunden usw.).

3.2 Naturalspenden. Gemäss Art. 960 a OR müssen die Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den *Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK)* bewertet werden, was bei Schenkungen keinen Sinn ergibt, da die AHK null sind. Die Praxis schlägt daher vor, Schenkungen mit einem vorsich-

Abbildung 1: **AUSWEIS VON AKTIVEN MIT GEBRAUCHSBESCHRÄNKUNGEN**

Stiftung Wagerenhof, Konzernrechnung 2015, S. 10
Der Kurt-Otto-Gull-Fonds besteht aus einer Liegenschaft mit Mietwohnungen im Zürcher Seefeldquartier. Die Liegenschaft hat einen geschätzten Verkehrswert von CHF 9,7 Mio. und ist mit einer Hypothek von CHF 3,0 Mio. (VJ: CHF 3,3 Mio.) belastet. Die Nettoeinkünfte der Liegenschaft dürfen ausschliesslich für folgende Zwecke verwendet werden:

- Massnahmen, die den Bedürfnissen und Notwendigkeiten der Menschen mit Behinderungen vollumfänglich dienen.
- Massnahmen, die der Verbesserung und Optimierung der Qualität der Betreuung, Begleitung, Pflege und Beschäftigung der Menschen mit Behinderungen dienlich sind.
- Die Nettoeinkünfte dürfen ausdrücklich nicht für die Entlastung der allgemeinen Betriebsrechnung verwendet werden.

tig ermittelten Marktwert einzusetzen, sofern dieser nicht über dem Nutzwert liegt [10]. Auch nach Swiss GAAP FER 21/5 sind unentgeltlich erhaltene Aktiven entweder zum Marktwert oder zum Nutzwert zu bilanzieren, wobei nach dem Vorsichtsprinzip der tiefere von beiden massgebend ist. Allerdings ist zu prüfen, inwiefern Nutzungseinschränkungen und Veräusserungsverbote Bewertungsabschläge zur Folge haben.

Bei der Bewertung von Liegenschaften sind grundstückbezogene Verpflichtungen zu berücksichtigen, entweder in Form von Rückstellungen (z. B. bei Rückbauverpflichtungen, Entsorgungskosten) oder in Form von Bewertungsabschlägen, falls sogenannte «Grunddienstbarkeiten» zu beachten sind. Bei Letzteren darf der Eigentümer des belasteten Grundstücks gewisse Eigentumsrechte nicht ausüben (z. B. Gewerbeverbot, Baubeschränkung) oder ist verpflichtet, einem Dritten gewisse Nutzungs- oder Gebrauchsrechte einzuräumen (z. B. Weg-, Leitungs- oder Holzschlagrecht) [11]. Auch Nutzniessungsrechte, etwa ein lebenslanges Wohnrecht des Spenders, sowie andere Dienstbarkeiten können den Bilanzwert einer Liegenschaft substanziell vermindern.

Bei Kunstgegenständen besteht häufig ein Bewertungsproblem, denn oftmals lassen sich weder ein Marktwert noch ein Nutzwert verlässlich ermitteln [12]. In diesem Fall sollten sie nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit pro memoria erfasst und im Anhang erläutert werden [13].

Swiss-GAAP-FER-21-Anwender haben Aktiven, bei denen wesentliche Gebrauchs- oder Eigentumsbeschränkungen

ANZEIGE

ALL CONSULTING

Fit für die Zukunft mit «ABACUS vi»

- Moderne, webbasierte Branchenlösungen mit bis zu 28 individuell anpassbaren Modulen
- Integrierte und flexible Gesamtlösung für die umfassende Unterstützung Ihrer Geschäftsprozesse
- NEU: Effizientes Flottenmanagement mit einfacher Leistungserfassung und Kostentransparenz
- Mobile Apps zur Organisation, Information und Prozessabwicklung

Sprechen Sie mit uns. Wir beraten Sie gerne. Telefon 0848 733 733

ALL CONSULTING AG | 9000 St.Gallen, Scheibenackerstr. 2 | www.all-consulting.ch, info@all-consulting.ch | Telefon 0848 733 733, ABACUS Gold-Partner

Ihr Vertriebspartner für ABACUS business software

existieren, in der Bilanz oder im Anhang separat auszuweisen (Swiss GAAP FER 21/6, vgl. *Abbildung 1*).

3.3 Zugesagte, aber noch nicht erhaltene Spende. Eindeutig ist die Erfassung einer Spende dann, wenn diese tatsächlich der NPO zugeflossen ist. Unsicherheiten bestehen demgegenüber, falls eine Spende zwar zugesagt, aber noch nicht zugeflossen ist.

Sowohl OR als auch Swiss GAAP FER setzen voraus, dass über die Spende verfügt werden kann. Zudem verlangt das Verlässlichkeitsprinzip, Spenden nur dann anzusetzen, wenn diese ausreichend sicher sind und deren Wert verlässlich geschätzt werden kann (Art. 958 c Abs. 1 OR; Swiss GAAP FER R/29 und 32). Im Gegensatz zu einer mündlichen Zusage (z. B. eine Telefonspende) kann bei Vorliegen eines schriftlichen Schenkungsversprechens das Verlässlichkeitskriterium i. d. R. als erfüllt angesehen werden, da ein fester, klagbarer Anspruch auf die Spende besteht [14]. Spendenzusagen via SMS oder soziale Medien erfolgen zwar schriftlich, aber nicht in der vom Obligationenrecht für die Schriftlichkeit vorgesehenen Art (vgl. Art. 13 ff. OR). Diesbezüglich muss das Verlässlichkeitskriterium als nicht erfüllt angesehen werden. Bei Spendenversprechen ist jedoch immer zu prüfen, inwiefern allfällige mit dem Spendenversprechen verbundene Auflagen und Bedingungen die Bilanzierung der Spende beeinflussen. Letztlich ergibt sich unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips (Art. 958 c Abs. 1 OR; Swiss GAAP FER R/13), wonach bei Ungewissheit die weniger optimistische Variante zu wählen ist, für die NPO bei Spendenversprechen ein gewisser Ermessensspielraum. Verzichten diese auf eine vorzeitige Erfassung schriftlich zugesagter Spenden in der Jahresrechnung, ist es jedoch angebracht, deren Umfang im Anhang zu beschreiben (Art. 959 c Abs. 1 OR; Swiss GAAP FER R/32) und dort eine Eventualforderung [15] auszuweisen (Swiss GAAP FER R/15 und 20; vgl. *Abbildung 2*).

3.4 Spenden unter Auflagen und Bedingungen. Eine Spende unter Auflage verlangt eine bestimmte Leistungspflicht (Tun oder Unterlassen) des Spendenempfängers (Art. 245 Abs. 1 OR). Eine Auflage ist dadurch gekennzeichnet, dass sie vom Spender rechtlich durchgesetzt werden kann (vgl. Art. 246 OR). Bei einer Auflage kann beispielsweise ein Verein verpflichtet werden, einen gespendeten Geldbetrag zur Renovation des Klubhauses zu verwenden, oder eine per Legat erhaltene Liegenschaft ist gemäss letztem Willen des Erblassers unverkäuflich und darf – im Rahmen des Stiftungszwecks – nur für Kurse und Freizeitanlässe zugunsten behinderter Personen verwendet werden. Gemäss Swiss GAAP FER 21/8 ist der Gegenwert solcher Positionen im Fondskapital auszuweisen, wobei wesentliche Nutzungseinschränkungen bei Naturalspenden zusätzlich zu Bewertungsabschlägen führen können. Falls der Spendenempfänger Auflagen in ungerechtfertigter Weise nicht erfüllt, kann der Spender die Schenkung widerrufen (Art. 249 Abs. 3 OR). In solchen in der Praxis seltenen Fällen ist zu prüfen, inwiefern eine Rückstellung für mögliche Rückforderungsansprüche zu bilden ist.

Ein Spender kann eine Zuwendung unter eine Bedingung stellen (Art. 245 Abs. 1 OR i. V. m. Art. 151 ff. OR). Falls der Schenkungsvertrag erst nach Eintritt gewisser Bedingungen rechtliche Wirkung entfaltet, handelt es sich um eine sogenannte «Suspensivbedingung» (Beispiel: ein Investitionszuschuss erfolgt erst bei Baubeginn). Solange der Eintritt einer Suspensivbedingung nicht wahrscheinlich ist, kommt eine Bilanzierung der bedingten Spende mangels Verlässlichkeit nicht infrage. Stattdessen ist der Ausweis einer Eventualforderung zu prüfen. Bei Vorliegen einer sogenannten «Resolutivbedingung» wird der Schenkungsvertrag bei Eintritt eines gewissen Ereignisses oder eines vereinbarten Widerrufsvorbehalts aufgelöst (Beispiele: Eine NPO gibt einen Geschäftszweig auf, für welchen die Spende bzw. das Spendenversprechen gedacht ist; ein Schenker verlangt die Schenkung gestützt auf einen vereinbarten Widerrufsvorbehalt für den Bedarfsfall zurück). In einem solchen Fall sind die bereits bilanzierten Spendenversprechen vollständig wertzuberichtigen, und für rückforderbare Beträge sind entsprechende Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen zu bilden.

Ein noch nicht vollzogenes Schenkungsversprechen kann zudem vom Schenker aus bestimmten Gründen widerrufen und die Erfüllung verweigert werden (vgl. Art. 250 OR). Dies ist u. a. dann möglich, wenn sich die Vermögensverhältnisse des Schenkers seit dem Versprechen dergestalt geändert haben, dass die Schenkung ihn ausserordentlich belasten würde. Tritt ein solcher – wohl seltener – Fall ein, wäre das bereits bilanzierte Schenkungsversprechen vollständig wertzuberichtigen.

3.5 Wiederkehrende Spende (Dauerauftrag). Oftmals leisten Spender ihre Zuwendung im Dauerauftrag, d. h., die begünstigte NPO erhält eine in der Höhe gleichbleibende und alle Jahre wiederkehrende Spende. Auch hier gilt es für die NPO, die Verlässlichkeit der Spende zu beurteilen. Zwar kann eine gewisse Gewohnheit unterstellt werden, und auch

Abbildung 2: **ERLÄUTERUNGEN ZU ERWARTETEN LEGATEN IM ANHANG**

Schweizerische Rettungsflugwacht, konsolidierte Jahresrechnung 2015, S. 31
Weitere Angaben, Eventualforderungen:

Die Rega wird regelmässig in Erbschaftsfällen begünstigt, oder es werden Legate zugesprochen. Per Bilanzstichtag 31.12.2015 hat die Rega Kenntnis von offenen Erbschaften und Legaten im Umfang von CHF 2,0 Mio.

Schweizer Paraplegiker-Stiftung, konsolidierter Finanzbericht 2015, S. 47
Erbschaften und Legate werden zum Zeitpunkt der Testamentseröffnung bzw. nach der Bewertung des jeweiligen Nachlasses als Ertrag erfasst. Die offenen Erbankündigungen sind in der Erläuterung 5 als aktive Rechnungsabgrenzung in der Bilanz erfasst. Dank eines hohen Legats zugunsten der SPV von CHF 5,1 Mio. wurde das Vorjahr um CHF 5,5 Mio. übertroffen.

die Höhe der Spende scheint verlässlich. Nichtsdestotrotz ist von einer prospektiven Erfassung der erwarteten Spende abzusehen. Zum einen begründen die genannten Umstände allein noch keine Spendenzusage, aus der sich die Erfassung der erwarteten Spende analog zur zugesagten Spende ableiten liesse. Zum anderen fehlt die Verlässlichkeit, u. a. weil ein Dauerauftrag jederzeit widerrufen werden kann. Die vorzeitige Erfassung wiederkehrender Spenden ist – im Gegensatz etwa zum schriftlichen Spendenversprechen – demzufolge nicht möglich.

3.6 Zeitliche Abgrenzung von Spenden und Legaten. Der Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung kann bei NPO in verschiedenen Szenarien [16] relevant werden, z. B. → infolge der Erfassung rechtsverbindlich zugesagter, aber noch nicht erhaltener Spenden und Legate; → wenn Spenden für mehrere Jahre im Voraus überwiesen werden. In beiden Fällen ist eine Periodenabgrenzung vorzunehmen, sodass die Spenden in jenem Berichtsjahr erfasst werden, für welches sie nach Spenderwillen gelten sollen. NPO bilden dazu transitorische Aktiven für Spenden, die erst im Folgejahr eintreffen werden, aber für das aktuelle Berichtsjahr zugesprochen worden sind. Transitorische Passiven sind auszuweisen für Spenden, die im Berichtsjahr eingehen, aber nach Spenderwillen erst im Folgejahr eingesetzt werden dürfen.

4. ERFASSUNG VON LEGATEN

Vor dem Ableben des Erblassers darf ein testamentarisch in Aussicht gestelltes Legat nicht bilanziert werden, da es zu Lebzeiten jederzeit widerrufen werden kann.

Ab Eröffnung des Erbgangs kann es unter Umständen mehrere Jahre dauern, bis die begünstigte NPO Eigentümerin des ihr zugedachten Vermögensgegenstands wird. Eine vorherige Bilanzierung ist nur dann möglich, wenn der entsprechende Vermögenswert zuverlässig bewertet werden kann und der entsprechende Mittelzufluss zudem sehr wahrscheinlich ist. Letzterer kann insbesondere durch komplizierte Erbteilungen, bestehende Forderungen gegenüber dem Nachlass, mögliche Erbstreitigkeiten oder Herabsetzungsklagen erheblich infrage gestellt sein. Inwiefern ein Legatsanspruch dennoch zu bilanzieren ist, hängt letztlich vom konkreten Einzelfall ab. Dadurch eröffnet sich für die bilanzierende NPO unter Beachtung des Vorsichts- und des Verlässlichkeitsprinzips ein gewisser Ermessensspielraum. Von zentraler Bedeutung ist dabei eine aussagekräftige Rechenschaftsablage oder ein Zwischenbericht des Willensvollstreckers über den Fortgang der Erbschaft (Inventar, Bewertung, Verflüssigung einzelner Vermögensgegenstände, Begleichung von Schulden usw.). Bei verlässlichen Anzeichen, dass ein zu erwartendes Legat ganz oder teilweise ausbleibt, ist vorsichtshalber von einer Bilanzierung eines allfälligen Vermögenszugangs abzusehen.

Bei Vorliegen der genannten Unsicherheitsfaktoren ist es angemessen, sämtliche zugesagten Legate erst bei Eigentumsübertragung bzw. Mittelzufluss zu verbuchen. Ergänzend hierzu verlangt das Klarheitsgebot, zumindest in summarischer Form im Anhang unter «Eventualforderungen» über erwartete Legate zu berichten (vgl. Abbildung 2). Vergleichbare Anzeigepflichten ergeben sich im Falle einer Bilanzierung von Legatsansprüchen (vgl. ebenfalls Abbildung 2).

5. FAZIT

Die Erfassung und Bewertung von Spenden in den verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften sind dem Grundsatz nach geregelt. Nichtsdestotrotz kann es in manchen Fragen zu gewissen Ermessensspielräumen kommen. Umso wichtiger ist daher die Bedeutung einer Offenlegung der angewendeten Grundsätze und einer stetigen Anwendung dieser Grundsätze. Darüber hinaus sollten diese Ermessensspielräume nicht für eine gezielte Bilanzgestaltung ausgenutzt werden – insbesondere nicht bei NPO, bei denen die Jahresrechnung oftmals die einzige Möglichkeit der Spender ist, sich über den Einsatz der von ihnen zur Verfügung gestellten Mittel zu informieren. Vielmehr gilt es, die juristischen Tatbestände und die sich daraus ergebenden betriebswirtschaftlichen Konsequenzen für die NPO zu beurteilen. ■

Anmerkungen: **1)** Vgl. Zewo, Zewo-Spendenstatistik 2014, S. 2–8. **2)** Von der zwingenden Berücksichtigung dieser Prinzipien ausgenommen sind Unternehmen, die eine sog. «Milchbüchleinrechnung» erstellen und deren Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen oder deren Finanzerträge 100 000 Franken nicht überschreiten. Vgl. Art. 958 b Abs. 2 OR. **3)** Vgl. Böckli, Peter, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess Verlag, Zürich 2014, N 171 und 173 sowie 176–179. **4)** Vgl. dazu z. B. Fröhlich, Peter, Abgrenzung zwischen Bekanntmachungsleistungen und Sponsoring – Neue ESTV-Praxis: kritische steuersystematische Auslegung, in: Expert Focus, 1–2/2016, S. 51 ff. **5)** Bei Grundstücken oder dinglichen Rechten daran ist das schriftliche Schenkungsversprechen öffentlich zu beurkunden. **6)** Vgl. Tuor, Peter/Schnyder, Bernhard/Jungo, Alexandra, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, Schulthess Verlag, Zürich 2015, S. 866. **7)** Vgl. Büchler, Andrea/Jakob, Dominique, Kurzkommentar ZGB, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel 2012, Art. 486 N 1 ff.: Die Beschwerten haben wertmässig nicht mehr herauszugeben, als sie selber vom Erblasser bekommen. **8)** Vgl. Zöbeli, Daniel/Schmitz, Daniela, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2. Auflage, Orell Füssli Verlag, Zürich 2015, S. 66. **9)** Vgl. Zöbeli, Daniel/Schmitz, Daniela, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2. Auflage, Orell Füssli Verlag, Zürich 2015, S. 110–111. Ebenso Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), Neufassung des Entwurfs einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen, 5.12.2008, S. 9. **10)** Vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014, S. 59. **11)** Vgl. dazu z. B. Schmid-Tschirren, Christina, in: Büchler, Andrea/Jakob, Dominique (Hrsg.), Kurzkommentar ZGB, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel 2012, Art. 730 ZGB N 9 ff. **12)** Vgl. Zöbeli, Daniel/Schmitz, Daniela, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2. Auflage, Orell Füssli Verlag, Zürich 2015, S. 66, sowie Zöbeli, Daniel/Koss, Claus/Stock, Dietmar, Bewertung und Darstellung von Kunst im Jahresabschluss von Stiftungen, in: Foundation Governance Band 8, Helbing Lichtenhahn Verlag, Zürich 2001, S. 127–147. **13)** Vgl. Zöbeli, Daniel/Schmitz, Daniela, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2. Auflage, Orell Füssli Verlag, Zürich 2015, S. 54–44 und S. 110–111. **14)** Zwar kann der Spender unter gewissen Bedingungen von seiner Spende zurücktreten (vgl. Art. 250 OR), was aber als wenig wahrscheinlich angenommen werden kann. **15)** Eine Eventualforderung ist ein möglicher Vermögenswert einer Organisation, dessen tatsächliches Bestehen sich erst durch das Eintreten resp. Nichteintreten unsicherer zukünftiger Ereignisse ergibt. **16)** Ausnahme: NPO, die sich für ihre OR-Jahresrechnung gemäss Art. 958 b Abs. 2 OR auf eine «Milchbüchleinrechnung» beschränken.