

Frequently Asked Questions (FAQ)

Einfache Gesellschaften/ Zusammenarbeitsverträge

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Rechnungslegung von Anteilen an einfachen Gesellschaften behandelt.

Frage

Wie sind Anteile an einfachen Gesellschaften, bspw. in Form von Zusammenarbeitsverträgen in der Rechnung auszuweisen? Sind wegen der besonderen Haftungsverhältnisse zusätzliche Offenlegungen im Anhang erforderlich?

Antwort

- A Eine einfache Gesellschaft nach Art. 530 Abs. 2 OR ist eine vertragsmässige Verbindung von mehreren beteiligten Parteien zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes mit gemeinsamer Finanzierung, Steuerung und Kontrolle der massgeblichen Aktivitäten. Unter «massgeblichen Aktivitäten» sind Tätigkeiten zu verstehen, die den Erfolg der Vereinbarung wesentlich beeinflussen (strategisch-operative Aktivitäten). Wichtige Entscheidungen erfordern häufig die einstimmige Zustimmung der beteiligten Parteien. Dieser Gesellschaftsform sind nachfolgend auch einfache öffentlich-rechtliche Gesellschaften gleichgestellt. Mögliche Ausprägungen sind u.a. Konkordate, Konsortien, Arbeitsgemeinschaften, Zweckverbände, sofern sie nicht im öffentlichen Recht als juristische Personen definiert sind, und Zusammenarbeitsvereinbarungen.
- B Die beteiligten Parteien haben Rechte an den Vermögenswerten und Verpflichtungen für die Schulden der einfachen Gesellschaft. Sie können bspw. Einrichtungen gemeinsam erstellen oder gemeinschaftliches Eigentum an Vermögenswerten erwerben.
- C Da die einfache Gesellschaft keine Kapitalgesellschaft ist, werden die Anteile nicht in den Konten 1070 «Aktien und Anteilscheine» bzw. 145 «Beteiligungen, Grundkapitalien VV» oder 55 «Beteiligungen und Grundkapitalien» verbucht.
- D Abhängig von der wirtschaftlichen Substanz der eingegangenen Vereinbarung (bspw. Besitz wesentlicher Vermögenswerte), der Wesentlichkeit der Vereinbarung und unter Berücksichtigung deren Bedeutung für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage ist die bilanzielle Darstellung des Brutto- oder Nettoprinzips zu wählen:
 - a) Bruttoprinzip: In der Bilanz wird der Anteil an allen Vermögenswerten und Verpflichtungen der einfachen Gesellschaft unter der jeweiligen Bilanzposition ausgewiesen, bspw. 55% Anteil an der Abwasseranlage und 55% Anteil an den langfristigen Finanzverbindlichkeiten. Die Bewertung der anteiligen Vermögenswerte und Verpflichtungen hat grundsätzlich nach den für die einzelne Position geltenden Vorschriften nach HRM2 zu erfolgen. Die einzelnen Aufwendungen und Erträge werden ebenfalls jährlich entsprechend ihres Anteils in der Jahresrechnung erfasst. Siehe Beispiel 1a.
 - b) Nettoprinzip: Es werden nur die direkte Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber der einfachen Gesellschaft sowie die für die Periode zu leistenden Beiträge ausgewiesen. Siehe Beispiel 1b.

E Der zu erfassende Anteil berechnet sich nach dem in der Vereinbarung festgelegten Verteilschlüssel in Prozent oder nach Einheiten (bspw. berechnet nach dem Schüleranteil des Kantons an einer gemeinschaftlich betriebenen Schule oder nach der Einwohnerzahl).

F Die beteiligten Parteien an einer einfachen Gesellschaft haften –unter Vorbehalt einer anderen vertraglichen Vereinbarung– solidarisch für die Gesellschaftsschulden. Im Aussenverhältnis haftet somit jeder Gesellschafter für die volle Verpflichtung. Wesentliche Haftungsrisiken aus solchen Verträgen sind im Anhang als Eventualverbindlichkeit auszuweisen.

Im Innenverhältnis bestehen Regressansprüche gegenüber den anderen beteiligten Parteien. Es besteht aber die Möglichkeit, dass diese Ansprüche ausfallen, wenn der Partner bspw. in Zahlungsschwierigkeit gerät. Somit sind derartige wesentliche mögliche Ausfallrisiken als Eventualverbindlichkeit im Anhang auszuweisen. Eine Verpflichtung zur Bilanzierung dieser Verbindlichkeit entsteht, wenn es überwiegend wahrscheinlich ist, dass ein oder mehrere Partner ausfallen und die übrigen Partner der Gesellschaft für die volle Verpflichtung der Gesellschaft aufkommen müssen.

G Das Bruttoprinzip ist IPSAS-konform.

H Beispiel 1

Die Gemeinde A und die Gemeinde B sind Vertragsgemeinden an einer öffentlich-rechtlichen einfachen Gesellschaft C für den Betrieb des regionalen Friedhofs. Die Gemeinde A trägt 45% und die Gemeinde B 55% des Gesamtaufwands der Gesellschaft C. Die Beträge für das laufende Jahr sind per 31. Dezember bereits beglichen. Auszug aus dem Rechnungsabschluss der Gesellschaft C (Erfolgsrechnung):

Konto	Bezeichnung	Erfolgsrechnung der Gesellschaft C in CHF	Anteil der Vertragsgemeinden	
			Gemeinde A (45%) in CHF	Gemeinde B (55%) in CHF
3010	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals	135'000	60'750	74'250
3101	Betriebs-, Verbrauchsmaterial	216'000	97'200	118'800
3143	Unterhalt übrige Tiefbauten	300'000	135'000	165'000

Beispiel 1a Verbuchung nach Bruttoprinzip bei der Gemeinde B

Abhängig von der wirtschaftlichen Substanz der eingegangenen Vereinbarung, der Wesentlichkeit der Vereinbarung und unter Berücksichtigung deren Bedeutung für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage wurde von der Gemeinde B die Rechnungslegung nach der Bruttomethode gewählt.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
55% Anteil am Lohnaufwand der Gesellschaft C	3010 Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals	1002 Bank	74'250
55% Anteil am Aufwand für Betriebsmaterial der Gesellschaft C	3101 Betriebs-, Verbrauchsmaterial	1002 Bank	118'800
55% Anteil am Unterhalt für übrige Tiefbauten der Gesellschaft C	3143 Unterhalt übrige Tiefbauten	1002 Bank	165'000

Beispiel 1b Verbuchung nach Nettoprinzip bei der Gemeinde A

Abhängig von der wirtschaftlichen Substanz der eingegangenen Vereinbarung, der Wesentlichkeit der Vereinbarung und unter Berücksichtigung deren Bedeutung für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage wurde von der Gemeinde A die Rechnungslegung nach der Nettomethode gewählt.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
45% Anteil am Gesamtaufwand der Gesellschaft C	3612 Entschädigungen an Gemeinden und Gemeindezweckverbände	1002 Bank	292'950