



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme

**„Bilanzierung von Zuschüssen**

**bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten**

**Rechtsträgern im öffentlichen Sektor“**

der Arbeitsgruppe

„Bilanzierungs-sonderfragen bei Betrieben und sonstigen  
ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor“

**Vorsitzender der Arbeitsgruppe:**

Romuald Bertl ([rbertl@bertl-fattinger.at](mailto:rbertl@bertl-fattinger.at))

**Mitglieder der Arbeitsgruppe:**

Wolfgang Bayer, Josef Michael Draxler, Johann Josef Essl, Werner Gedlicka, Ulrike Kopp-Pichler, Stefan Kurz, Dieter Nefischer, Peter Pilz, Harald Podoschek, Günter Riegler, Roman Rohatschek, Andrea Schellner, Hans Schwarz, Christoph Waldeck,  
Peter Wundsam

**Informationen zur Arbeitsgruppe:**

[www.afrac.at](http://www.afrac.at)

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **7. April 2008**.

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird.

Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **7. April 2008** an **[office@afrac.at](mailto:office@afrac.at)** zu mailen. Alle Stellungnahmen der Öffentlichkeit werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn der Absender erbittet Vertraulichkeit.

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privatorganisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins "Österreichisches Rechnungslegungskomitee", dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

---

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC  
c/o Kammer der Wirtschaftstreuhand  
Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6  
1120 Wien  
Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: [office@frac.at](mailto:office@frac.at)

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

## Überblick

<b>1. Einleitung .....</b>	<b>2</b>
1.1. Vorbemerkungen .....	2
1.2. Definition von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor.....	3
1.3. Von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor zu beachtende Bilanzierungsvorschriften .....	5
1.4. Anwendbarkeit der Stellungnahme.....	5
<b>2. Bilanzierung von Zuschüssen und Auswirkungen auf die URG- Kennzahlen .....</b>	<b>5</b>
2.2. Definition von Zuschüssen .....	6
2.3. Bilanzielle Behandlung von echten Zuschüssen .....	7
2.4. Bilanzielle Behandlung von unechten Zuschüssen.....	14
2.5. Zur Berechnung der Kennzahlen gem. §§ 23f URG .....	15

## 1. Einleitung

### 1.1. Vorbemerkungen

- (1) In den vergangenen Jahren wurden Betriebe und Organisationseinheiten der öffentlichen Verwaltung vermehrt in eigenständige Rechtskörper, sei es in Kapitalgesellschaften des Privatrechts oder in eigenständige Anstalten und Stiftungen ausgegliedert. Dadurch stellen sich für die öffentliche Verwaltung in der Funktion als Aufsichtsorgan bzw. Eigentümer, für die Verantwortlichen von ausgegliederten Einheiten (Vorstände, Geschäftsführer, Aufsichtsräte, etc.) sowie für den Abschlussprüfer im Hinblick auf die Prüfung des Jahresabschlusses und in einzelnen Fällen auch der Gebarung neue Herausforderungen.
- (2) Diese Herausforderungen ergeben sich aufgrund der Unterschiede in den Aufzeichnungsarten von verschiedenen Geschäftsvorgängen, die zwischen der öffentlichen Verwaltung (in der Funktion als Eigentümer bzw. Kontrollorgan und somit Berichtsempfänger) und den ausgegliederten Einheiten (in der Funktion als Berichtspflichtige) bestehen. Sich diesen Herausforderungen zu stellen ist erforderlich, um dennoch ein systemübergreifendes, gemeinsames Verständnis über die Geschäftsvorgänge zu erhalten.
- (3) Die Rechnungslegung der Gebietskörperschaften erfolgt in Österreich unverändert nach dem System der Kameralistik, das sich an Zahlungsvergängen orientiert und in ihren Aufzeichnungen die Prinzipien der doppelten Buchführung zum Teil vernachlässigt. Im Rahmen der Ausgliederung der Betriebe und sonstigen Organisationseinheiten der öffentlichen Verwaltung wurden hingegen mitunter Sondergesetze bzw. entsprechende Normen erlassen, die eine Umstellung des Rechnungswesens und der Berichterstattungspflicht vom System der Kameralistik hin zur unternehmerischen, an das Unternehmensrecht (Unternehmensgesetzbuch, UGB) angelehnten Rechnungslegung erforderlich machten.

„Bilanzierung von Zuschüssen  
bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor“

- (4) International ist der Trend festzustellen, auch das Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltung selbst auf die doppelte Buchführung umzustellen. Vorschläge zur Gestaltung der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung und deren Einheiten (sog. „Public Sector Entities“) wurden durch den International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der IFAC mit den International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) veröffentlicht. Neben dem bestehenden Entwurf des deutschen Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW ERS ÖFA 1)<sup>1</sup> stellen diese somit den Stand in der Diskussion um die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung und deren Einheiten nach den Grundzügen der doppelten Buchführung dar. Daneben bestehen noch eine Reihe anderer Institutionen, die sich mit den Veränderungen und Herausforderungen der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor befassen.<sup>2</sup>
- (5) Daraus abgeleitet, erscheint es auch hinsichtlich der österreichischen Rechnungslegungslegensvorschriften für solche Einrichtungen („Betriebe und sonstige ausgegliederte Rechtsträger im öffentlichen Sektor“) vertretbar, besondere Grundsätze zu normieren. Mit diesem Ziel sollen vom AFRAC, als zuständigem Rechnungslegungsgremium, Einzelfragen behandelt werden, die unter diesem Überbegriff gesammelt und herausgegeben werden. Die Stellungnahme baut auf wesentlichen Vorarbeiten des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer und des Entwurfes einer Stellungnahme zu Sonderfragen betreffend die Rechnungslegung von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor.

## **1.2. Definition von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor**

- (6) Zur Abgrenzung, ob ein Betrieb oder sonstiger Rechtsträger des öffentlichen Sektors im Sinne dieser Stellungnahme vorliegt, wird in Analogie zu den IPSASs davon ausgegangen, dass davon nur in bestimmten Fällen auszugehen ist. Die IPSASs gelten (als besondere Grundsätze der Rechnungslegung) nur für „Public Sector Entities“ (Gebietskörperschaften und diesen zuzurech-

„Bilanzierung von Zuschüssen  
bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor“

nende Einheiten), jedoch nicht für „Government Business Enterprises“, die für die Rechnungslegung ausschließlich die allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS oder nationale unternehmensrechtliche Regelungen) anzuwenden haben. Government Business Enterprises, auf die die IPSASs nicht anzuwenden sind, sind gemäß IPSAS 1.7 durch folgende Charakteristika gekennzeichnet:

- Sie haben die Berechtigung, Verträge in eigenem Namen zu schließen,
- sie haben den Auftrag mit der finanziellen und betrieblichen Befugnis, ein Unternehmen zu betreiben,
- sie erbringen ihre Lieferungen und Leistungen im Rahmen ihres gewöhnlichen Geschäftsverkehrs mit Gewinnerzielungsabsicht oder zumindest mit der Absicht, die Kosten vollständig abzudecken,
- sie haben keine Abhängigkeit von anhaltender öffentlicher Finanzierung zur Gewährleistung des Unternehmensfortbestandes (über einen möglichen marktkonformen Austausch von Gütern und Leistungen mit dem öffentlichen Eigentümer hinaus), und
- sie werden durch eine Public Sector Entity kontrolliert.

(7) Da für eine Vielzahl ausgegliederter Einrichtungen (Krankenanstalten, Universitäten, Museen, die Bundesanstalt „Statistik Österreich“, etc., einschließlich deren Tochtergesellschaften) in Österreich

- zur Gewährleistung des Unternehmensfortbestandes eine Abhängigkeit von anhaltender öffentlicher Finanzierung gegeben ist, sowie
- die Absicht fehlt, durch die Leistungserbringung Gewinne zu erzielen,

sind diese Einrichtungen z.B. als Betriebe oder sonstige Rechtsträger des öffentlichen Sektors zu klassifizieren.

(8) Weiters sind sämtliche Arten von PPP – Private – Public – Partnership – Modellen , gleich welcher Rechtsform, von dieser Richtlinie umfasst.

### **1.3. Von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor zu beachtende Bilanzierungsvorschriften**

- (9) Für die Rechnungslegung von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor gelten bei Vorliegen der Unternehmereigenschaft nach § 1 Abs 1 UGB die Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches (UGB), und damit die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze.
- (10) Zusätzlich zu diesen allgemeinen Vorschriften sollen mit der Stellungnahme Empfehlungen zu einzelnen Sonderfragen dargelegt werden, die von diesen Einheiten als besondere Grundsätze der Rechnungslegung eingestuft und angewendet werden sollten.
- (11) Üben andere Rechtsträger Betätigungen aus, die nicht eine auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein, darstellen, so sind sie nicht Unternehmer im Sinne des UGB. Es wird empfohlen, dass Rechtsträger, die nicht Unternehmer im Sinne des UGB sind, im Falle des Fehlens von einschlägigen sondergesetzlichen Vorschriften, die oben genannten Grundsätzen der Rechnungslegung analog anwenden.

### **1.4. Anwendbarkeit der Stellungnahme**

- (12) Die hier vorliegende Stellungnahme ist ebenfalls für andere rechnungspflichtige Einrichtungen, welche nicht Betriebe und sonstige ausgegliederte Rechtsträger im öffentlichen Sektor sind, anwendbar, sofern entsprechende Sachverhalte vorliegen.

## **2. Bilanzierung von Zuschüssen und Auswirkungen auf die URG-Kennzahlen**

- (13) Ein wesentliches Merkmal von ausgegliederten Rechtsträgern und Betrieben des öffentlichen Sektors ist, dass diese aus den ihnen übertragenen Aufgabenbereichen idR nicht in der Lage sind, selbständig ausreichende Erträge zu

erwirtschaften, die deren Fortbestand garantieren, und damit von einer zusätzlichen Finanzierung durch die öffentliche Hand abhängig sind, die von der Erfüllung definierter Bedingungen abhängig ist.

- (14) Die Finanzierung von Betrieben und sonstigen Rechtsträgern im öffentlichen Sektor erfolgt in Österreich je nach dem betroffenen Bereich auf unterschiedlichste Weise, sehr oft in der Form von Zuschüssen.

## **2.2. Definition von Zuschüssen**

- (15) Zuschüsse stellen eine entgeltliche oder unentgeltliche Vorteilsgewährung von Dritten dar, für deren Art der Darstellung im Abschluss grundsätzlich der Zweck des Zuschusses ausschlaggebend ist, und zwischen Investitionszuschüssen (Zuschüssen für langfristige Investitionen (Anlagevermögen)) und Aufwandszuschüssen (anderen Zuschüssen) unterschieden wird.
- (16) In Abhängigkeit davon, ob die Vorteilsgewährung ohne oder mit einer vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung gewährt wird, wird zwischen echten und unechten Zuschüssen unterschieden.
- (17) In Abhängigkeit von der Person des Zuschussgebers wird weiters zwischen „Zuschüssen der öffentlichen Hand“, „Gesellschafterzuschüssen“ und „privaten Zuschüssen“ unterschieden - hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Zuschüssen der öffentlichen Hand und privaten Zuschüssen ergeben sich jedoch grundsätzlich keine Unterschiede.
- (18) Abschließend wird in Abhängigkeit von der Verpflichtung zur Rückzahlung des Zuschusses zwischen nicht rückzahlbaren und rückzahlbaren Zuschüssen unterschieden, wobei im ersten Fall der Zuschussempfänger über den Zuschuss Rücksichtnahme auf zu erfüllende Bedingungen frei verfügen kann und somit nicht an die Erfüllung bestimmter Verpflichtungen gebunden ist, während im zweiten Fall der Zuschuss unter definierten Bedingungen gewährt wird, deren Nichterfüllung zu einer Rückzahlungsverpflichtung führt.

- (19) Hinsichtlich der Art der Rückzahlungsverpflichtung wird bei rückzahlbaren Zuschüssen zwischen aufschiebend und auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen unterschieden, wobei im Falle aufschiebend bedingter Rückzahlungsverpflichtungen die Pflicht zur Rückzahlung mit Eintritt definierter Bedingungen entsteht und somit zunächst von einem nicht rückzahlbaren Zuschuss auszugehen ist. Im Falle auflösend bedingter Rückzahlungsverpflichtungen ist hingegen in einem ersten Schritt von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen, die unter bestimmten Bedingungen später entfällt, z.B. wenn das mit dem Zuschuss angestrebte Ziel vom Zuschussempfänger verwirklicht wird.

## **2.3. Bilanzielle Behandlung von echten Zuschüssen**

### **Zeitpunkt der bilanziellen Erfassung**

- (20) Die bilanzielle Erfassung der erhaltenen oder zu erhaltenden Vorteile als Zuschuss hat zu erfolgen, sobald ein Anspruch auf dessen Gewährung besteht. Vom Vorliegen des Anspruches ist auszugehen, wenn die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses erfüllt sind, und entweder ein Rechtsanspruch besteht (und der erforderliche Antrag bereits ordnungsgemäß gestellt wurde bzw. mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt wird) oder die Bewilligung für den Zuschuss ohne Auszahlungsvorbehalt erteilt wird.
- (21) Der Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses des Zuschusses ist für die Erfassung der erhaltenen oder zu erhaltenden Vorteile als Zuschuss unbedeutend. Sollten bereits Mittel erhalten worden sein, für die die Voraussetzungen auf deren Gewährung als Zuschuss noch nicht erfüllt sind, sind diese als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.

### **Darstellung im Abschluss**

- (22) Wie bereits erwähnt, ist für die Art der Darstellung von Zuschüssen im Abschluss grundsätzlich der Zweck des Zuschusses ausschlaggebend, und grundsätzlich zwischen Investitionszuschüssen und Aufwandszuschüssen zu

unterscheiden. Im Detail ist weiters auf die Besonderheiten Rücksicht zu nehmen, die sich im Falle von bedingt rückzahlbaren Zuschüssen, Gesellschafterzuschüssen und Globalbudgetzuweisungen ergeben.

#### Bilanzierung von Investitionszuschüssen

- (23) Für die Bilanzierung von Investitionszuschüssen werden sowohl in den nationalen als auch internationalen Rechnungslegungsvorschriften wahlweise die Brutto- oder die Nettomethode vorgeschlagen.
- (a) *Bilanzierung nach der Bruttomethode*
- (24) Bei der Bilanzierung nach der Bruttomethode wird der erhaltene Zuschuss ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung (und somit erfolgsneutral) unter einem nach dem Eigenkapital auszuweisenden, gesonderten Posten („Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“) erfasst. Der Sonderposten hat den Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens, der analog zur Abschreibung bzw. dem Abgang des Vermögensgegenstandes, für den der Zuschuss gewährt worden ist, ertragswirksam aufzulösen ist.
- (25) Da es sich bei Investitionszuschüssen nicht um Sachverhalte handelt, die unter die Bestimmung des § 205 Abs 1 UGB fallen, ist ein Ausweis unter dem Posten „Unversteuerte Rücklagen“ als Bewertungsreserve nicht zulässig. Zu begründen ist dies damit, dass eine Bewertungsreserve im Sinne des § 205 Abs 1 UGB aufgrund von steuerlichen Vorschriften gebildet wird, durch dessen Bildung das unversteuerte Ergebnis gemindert wird und somit eine Innenfinanzierung erfolgt, wohingegen im Falle von Investitionszuschüssen eine Finanzierung von außen erfolgt.
- (26) Um die Zusammensetzung des Sonderpostens (die verbrauchten und noch nicht verbrauchten Teile, getrennt nach den einzelnen Posten des Anlagevermögens) und dessen Entwicklung (Zuweisungen, Auflösungen, Umbuchungen) darzustellen, ist in den Anhang eine entsprechende Darstellung (Tabelle) als Erläuterung aufzunehmen.

(27) In der Gewinn- und Verlustrechnung ist der Verbrauch des Sonderpostens entweder unter dem Posten „Übrige sonstige betriebliche Erträge“ oder als offener Korrekturposten zu den Abschreibungen zu zeigen. Der Vorteil der letzteren Variante liegt darin, dass die ergebniswirksamen Einflüsse aus nicht durch Zuschüssen gedeckten Investitionen offen gezeigt werden und damit eine Verbesserung der Information für den Adressaten des Abschlusses darstellen. Eine Kürzung des mittels Zuschuss gedeckten Aufwandes ist aufgrund des Saldierungsverbotes gemäß § 196 Abs 2 UGB jedenfalls nicht zulässig.

*(b) Bilanzierung nach der Nettomethode*

(28) Entsprechend dieser Methode werden die gewährten Zuschüsse direkt von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgesetzt, wodurch es zu einer Kürzung der Zugänge im Anlagenspiegel und einer Verminderung der Abschreibungen kommt.

*(c) Würdigung*

(29) Die Mitglieder der Arbeitsgruppe sind sich einig, dass der herrschenden Lehre folgend der Bruttomethode für die Bilanzierung von Investitionszuschüssen der Vorzug zu geben ist, und die Nettomethode nur als zulässig zu erachten ist, wenn diese (auch kalkulatorisch) die Voraussetzung für eine Investition bilden.<sup>3</sup> Insbesondere im Fall von Rechtsträgern und Betrieben im öffentlichen Sektor, deren Fortbestand wesentlich von den Zuschüssen abhängig ist, ist dies wie folgt zu begründen:

- Die Nettomethode führt zu einer verkürzten Darstellung des Vermögens und damit verbunden zu einer Verzerrung der Aufwandstruktur.
- Die Bedeutung und das Erfordernis der erfolgten Finanzierungen wird durch die verkürzte Darstellung der Vermögens- und Ertragslage nicht offen gelegt, bei Anwendung der Bruttomethode wird hingegen die Zweckgebundenheit der gewährten Zuschüsse zu ihrer endgültigen bestimmungsgemäßen Verwendung im Abschluss offen dargestellt

- Eine Vergleichbarkeit mit anderen Unternehmungen gleicher Art, die keine Investitionszuschüsse erhalten haben, ist bei Anwendung der Nettomethode nur schwer möglich.

## Bilanzierung von Aufwandszuschüssen

- (30) Die gewährten Zuschüsse zur Abdeckung von Aufwendungen sind nach Maßgabe des Aufwandsanfalles ergebniswirksam zu erfassen, wobei entweder ein Ausweis als „Übrige sonstige betriebliche Erträge“ oder eine offene Absetzung vom jeweiligen Aufwand (in einer Vorspalte) möglich ist. Eine Kürzung des mittels Zuschuss gedeckten Aufwandes ist aufgrund des Saldierungsverbotes gemäß § 196 Abs 2 UGB jedenfalls nicht zulässig.
- (31) Sofern der Aufwandszuschuss zur Abdeckung von Finanzierungsaufwendungen gewährt worden ist, hat ein entsprechender Ausweis im Finanzbereich zu erfolgen und entweder ein Ausweis als gesonderter Posten oder eine offene Absetzung vom betroffenen Aufwandsposten zu erfolgen.
- (32) Wird ein Zuschuss zur Abdeckung von entsprechend präzisierten Aufwendungen für künftige Perioden gewährt, so ist der hierzu bereits vereinnahmte Betrag als passive Rechnungsabgrenzung auszuweisen.

## Bilanzierung von Zuschüssen mit bedingter Rückzahlungsverpflichtung

- (33) Sollten Zuschüsse unter bestimmten Umständen wieder zurückzuzahlen sein, ist bei der bilanziellen Behandlung darauf Rücksicht zu nehmen und der Zuschuss als Verbindlichkeit auszuweisen, sollte zum Bilanzstichtag von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen sein.
- (34) Im Falle von Zuschüssen mit einer aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung tritt die Rückzahlungsverpflichtung mit dem Eintritt der definierten Bedingungen ein, wobei bis zum Eintritt der Zuschuss als nicht rückzahlbar einzustufen und entsprechend den allgemeinen Ausführungen zu bilanzieren ist. Tritt die Rückzahlungsverpflichtung ein, ist der Rückzahlungsbetrag unter

Verwendung des noch nicht erfolgswirksam erfassten Teiles des Zuschusses als Verbindlichkeit anzusetzen.

- (35) Im Falle einer auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtung ist der Sachverhalt umgekehrt zu beurteilen, und zunächst eine Verbindlichkeit auszuweisen, bis die Rückzahlungsverpflichtung (durch Eintritt der definierten Bedingungen) entfällt. Mit dem Entfall der Rückzahlungsverpflichtung ist der Zuschuss entsprechend den allgemeinen Ausführungen zu bilanzieren.

### Bilanzierung von Gesellschafterzuschüssen

- (36) Im Rahmen der bilanzrechtlichen Klassifikation von Zuschüssen ergibt sich das Erfordernis, auf die spezifischen Vorschriften zur Behandlung von „Gesellschafter“zuschüssen gemäß § 229 Abs 2 Z 5 UGB Rücksicht zu nehmen, demnach sonstige Zuzahlungen von Gesellschaftern, „die durch die gesellschaftsrechtliche Verbindung veranlasst sind“, als Kapitalrücklage zu erfassen und auszuweisen sind.
- (37) Zwecks Abgrenzung dieser Art von Zuschüssen von Investitions- und Aufwandszuschüssen ist der Literatur folgend davon auszugehen, dass nur solche Zuzahlungen als Kapitalrücklage zu erfassen sind, die nicht betrieblich veranlasst (oder Bestandteil eines geschäftlichen Leistungsaustauschs) sind.<sup>4</sup> Da bei Investitions- und Aufwandszuschüssen, soweit sie (z.B. aufgrund der für die Gewährung getroffenen Vereinbarungen) zur Unterstützung des Geschäftsbetriebes oder zur Durchführung einer übertragenen Aufgabe gewährt werden, von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen ist, kommt ein Ausweis als Kapitalrücklage nicht in Betracht. Ein solcher Ausweis kommt nur dann in Betracht, wenn die Zuzahlung ausschließlich durch die Gesellschafterstellung des Zuschussgebers (und keine anderen Gründe) zu begründen ist.

Bilanzierung von Globalbudgetzuweisungen

- (38) Unabhängig von der reinen Zuschusserfassung ergeben sich für ausgegliederte Rechtsträger im öffentlichen Sektor aus der laufenden Finanzierung in Form von sogenannten „Globalbudgets“ Probleme, da sich sowohl in zeitlicher<sup>5</sup> als auch sachlicher Hinsicht<sup>6</sup> die Frage stellt, welche Aufwendungen damit abgegolten wurden. Sollte eine gesetzliche Verpflichtung zur Erfüllung bestimmter Aufgaben oder eine Leistungsvereinbarung für den Zuschussempfänger bestehen, kann dies bei der Zuordnung des Zuschusses zu den einzelnen Aufwendungen hilfreich sein.
- (a) *Periodisierung der Aufwendungen und Erträge im Falle von Globalbudgetzuweisungen*
- (39) Sollte die Globalbudgetzuweisung eindeutig (ganz oder teilweise) für bereits angefallene Aufwendungen sein, ist diese mit dem entsprechenden Anteil ertragswirksam zu erfassen; sollten hingegen wesentliche Aufgaben, die Grundlage für die Gewährung der Globalzuwendung darstellten, durch das Unternehmen noch nicht erfüllt worden sein, ist eine entsprechende Abgrenzung vorzunehmen.
- (40) Um die Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge zu erreichen, kommt in Abhängigkeit von den vorliegenden Umständen eine Bildung von Rückstellungen oder Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht:
- Sollte die Globalbudgetzuweisung eindeutig (ganz oder teilweise) für Aufwendungen der Zukunft bestimmt sein, die Aufwendungen jedoch noch nicht eindeutig feststellbar sein, ist der auf die künftigen Aufwendungen entfallende Teil des Zuschusses als Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren.
  - Sollte aus einer Globalbudgetzuweisung eine eindeutige Zweckwidmung einzelner Erträge nicht ersichtlich sein, erscheint eine sofortige ertragswirksame Erfassung des Zuschusses vertretbar.

- Für zukünftige Aufwendungen, die bereits feststehen und auch mit dem Zuschuss abgedeckt wurden, empfiehlt sich eine Vorsorge in Form einer Aufwandsrückstellung gem. § 198 Abs 8 Z 2 UGB<sup>7</sup>, um die besondere Zweckwidmung der erhaltenen Mittel entsprechend zu berücksichtigen. Sollten mit einer Globalbudgetzuweisung noch nicht abgeschlossene Vorhaben oder künftige Aufgaben des Zuschussempfängers finanziert worden sein, die verpflichtend (sei es durch Gesetz, sonstige Normen, oder auch durch eine für die Geschäftsführung verbindliche Leistungsvereinbarung) durchzuführen sind, ist jedoch nicht von einem Wahlrecht, sondern von einer Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung auszugehen, wenn deren alternative Finanzierung aus einem künftigen (weiteren) Globalbudget oder aus vorhandenen Eigenmitteln der Einrichtung ausscheidet.
- (41) Sollte eine Abgrenzung durch die Bildung einer Aufwandsrückstellung erfolgen, darf die Aufwandsrückstellung im Sinne einer Bewertungsstetigkeit gem. § 201 (2) Z 1 UGB nur aufgelöst werden, sofern die Voraussetzungen für den Ansatz wieder entfallen sind; analog ist auch bei einem geplanten Aufbau der Rückstellung über mehrere Perioden davon auszugehen, dass die gewählte Methodik grundsätzlich stetig fortzuführen ist.
- (b) Bilanzierung von Investitionsfinanzierungen als Teil von Globalbudgets und Abgangsdeckungen*
- (42) Die Finanzierung von Investitionen erfolgt oftmals nicht in Form von expliziten Einzelzusagen für Investitionsprojekte, sondern es werden laufend Ersatzinvestitionen im Rahmen einer bestehenden Leistungsvereinbarung pauschal abgegolten. Auf diese Weise kann es zu einer Vermischung zwischen laufenden Leistungsentgelten, die zur Abgeltung der laufenden Aufwendungen notwendig sind, und Zuschüssen zur Abgeltung von laufenden (aktivierungspflichtigen) Ersatzanschaffungen kommen.

(43) Grundsätzlich ist die Finanzierung von Anlagegütern nach der im Abschnitt 2.1.3.2.1 dargestellten Vorgangsweise abzubilden. Bei Finanzierungsformen, die, wie zuvor beschrieben, eine exakte Trennung zwischen Leistungsentgelten und der laufenden Investitionsfinanzierung nicht zulassen, erscheint jedoch die sofortige ertragswirksame Realisierung des gesamten Entgelts zur Finanzierung des laufenden Betriebes unter den folgenden Umständen vertretbar:

- Der insgesamt überwiegende leistungsabhängige Charakter des Entgelts zur laufenden Betriebssicherung ist unbestritten, wobei das Verhältnis zwischen dem Leistungsentgelt und dem Finanzierungsanteil a priori nicht feststellbar ist.
- Die tatsächliche Verwendung der Mittel obliegt im Wesentlichen der Entscheidungsgewalt der Unternehmensführung und ist nicht vorgegeben.
- Es bedarf vorab nicht einer Genehmigung des expliziten Investitionsbedarfes durch die finanzierende Stelle, deren exakte Umsetzung notwendig wäre.
- Von der Finanzierung sind Investitionen betroffen, die ausschließlich dem Ersatz von bereits bestehenden Anlagengütern dienen.
- Das Ausmaß der Ersatzanschaffungen findet im betriebsüblichen Umfang statt.

## **2.4. Bilanzielle Behandlung von unechten Zuschüssen**

(44) Hängt die Gewährung des Zuschusses von einer seitens des Zuschussempfängers zu erbringenden Gegenleistung ab, ist die Bilanzierung wie folgt vorzunehmen:

- Wurde die entsprechende Gegenleistung bis zum Bilanzstichtag erbracht, hat der Zuschussempfänger den Zuschuss entsprechend dem Realisationsprinzip im Geschäftsjahr als Ertrag auszuweisen, wobei der

Ausweis entweder als Umsatzerlöse oder als sonstiger betrieblicher Ertrag zu erfolgen hat, und eine Saldierung mit dem zu deckenden Aufwand nicht zulässig ist, da der Zuschuss als Entgelt für eine bestimmte Leistung zu klassifizieren ist.

- Wurde die Gegenleistung bis zum Bilanzstichtag noch nicht erbracht, ist bei zeitabhängigen Verpflichtungen der bevorschusste Betrag als passive Rechnungsabgrenzung auszuweisen, im Falle einer Art Vorleistung für eine noch nicht erfüllte, mengenabhängige Leistungsverpflichtung (die der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entspricht) der Betrag als erhaltene Anzahlung auszuweisen, und in allen anderen Fällen als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.

## **2.5. Zur Berechnung der Kennzahlen gem. §§ 23f URG**

- (45) Sofern Rechtsträger und Betriebe im öffentlichen Sektor auch unter die Vorschriften des URG fallen (dh wenn Sie Unternehmen iSd § 1 (1) URG sind), ergibt sich durch das hohe Ausmaß an Finanzierung durch Zuschüsse insbesondere die Fragestellung, wie Investitionszuschüsse bei der Berechnung der Eigenmittelquote gemäß § 23 URG zu berücksichtigen sind.
- (46) Analysiert man die gesetzlichen Vorschriften bzw. einschlägige Fachliteratur, wird auf diese Fragestellung bis dato nicht näher eingegangen; einzig den sog „Controlling-Richtlinien“ des Bundes (BGBl. II 319/2002), einem Erlass des Bundesministers für Finanzen, ist der Hinweis zu entnehmen, dass Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand, die nach der Bruttomethode bilanziert werden, in voller Höhe zu den Eigenmitteln im Sinne von § 23 URG zu zählen sind.
- (47) Es zeigt sich, dass die Behandlung von Investitionszuschüssen mangels Klärstellungen durch den Gesetzgeber unklar ist, und demzufolge mehrere Interpretationsmöglichkeiten bestehen; insbesondere könnte auch die Außerachtlassung des Sonderpostens (bei einer Bilanzierung nach der Bruttomethode)

als eine rein an dem Wortlaut ausgerichtete Interpretationsmöglichkeit angesehen werden.

- (48) Vergleicht man die Höhe der Eigenmittelquote, die sich bei Anwendung der verschiedenen, möglichen Methoden zur Bilanzierung von Investitionszuschüssen und Interpretationsmöglichkeiten des § 23 URG ergibt, zeigen sich uU wesentliche Unterschiede im Ergebnis:

**Beispiel:**

Investitionszuschuss in Höhe von 20

Variante A: Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Bruttomethode ohne Berücksichtigung bei der Eigenkapitalermittlung

Bilanz			
Anlagevermögen	50	Eigenkapital	30
Umlaufvermögen	50	Investitionszuschüsse	20
		Fremdkapital	50
	<u>100</u>		<u>100</u>

Eigenmittelquote = 30%

Variante B: Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Bruttomethode mit Berücksichtigung iSd Controlling-Richtlinie

Bilanz			
Anlagevermögen	50	Eigenkapital	30
Umlaufvermögen	50	Investitionszuschüsse	20
		Fremdkapital	50
	<u>100</u>		<u>100</u>

Eigenmittelquote = 50%

Variante C: Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Nettomethode

Bilanz			
Anlagevermögen	30	Eigenkapital	30
Umlaufvermögen	50	Fremdkapital	50
	<u>80</u>		<u>80</u>

Eigenmittelquote = 38%

„Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor“

Wie die Darstellungen zeigen, führt die Variante A (Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Bruttomethode ohne Berücksichtigung bei der Eigenkapitalermittlung) im Ergebnis zu der niedrigsten Eigenmittelquote, wobei diese Art der Berechnung nicht der Zielsetzung des Gesetzes entspricht und daher abzulehnen ist.

- (49) Nachdem der Gesetzgeber gemäß § 23 URG für erhaltene Anzahlungen auf Vorräte, die gem § 223 Abs 6 UGB in der Bilanz wahlweise entweder als gesonderter Passivposten, oder von den Vorräten offen abgesetzt ausgewiesen werden dürfen, für die Berechnung der Eigenmittelquote ein Saldierungsgebot vorgeschrieben hat, war es eine seiner Zielsetzungen bei der Verfassung des URG, Unterschiede in der Berechnung der Eigenmittelquote aufgrund einer unterschiedlichen Art der Bilanzierung gleich gelagerter Sachverhalte zu vermeiden. Orientiert man sich auch hinsichtlich Investitionszuschüssen an dieser Zielsetzung, ist zu empfehlen, Investitionszuschüsse, die nach der Bruttomethode bilanziert werden, für die Ermittlung der Eigenmittelquote im Sinne von Variante C nicht zum Eigenkapital hinzuzurechnen und anstelle dessen mit dem Vermögen zu saldieren (d.h. im Ergebnis vom Gesamtkapital abzuziehen).
- (50) Bereits vereinnahmte Zuschüsse für Investitionen, die erst zu tätigen sind, können jedoch nicht mit dem Vermögen saldiert werden; diese vermindern in analoger Anwendung das Gesamtkapital. Da die Saldierung der Investitionszuschüsse im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen ist, ist die vorgenommene Anpassung der Bilanz zur Berechnung der Eigenmittelquote zu erläutern.
- (51) Für die Ermittlung der fiktiven Schuldentilgungsdauer gem. § 24 URG ist bei einer Bilanzierung der Investitionszuschüsse nach der Bruttomethode zu beachten, dass die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens, wenn diese als „übrige sonstige betriebliche Erträge“ ausgewiesen und nicht offen von den Abschreibungen abgesetzt werden, bei der Ermittlung des Mittelüberschusses

aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aufgrund ihrer Zahlungsunwirksamkeit auszuscheiden sind.

- 
- <sup>1</sup> Vgl Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung
  - <sup>2</sup> Insbesondere FEE Public Sector Group, INTOSAI (Vereinigung der Rechnungshöfe) und CIGAR, in der Universitäre Forschung zu diesem Thema gebündelt wird.
  - <sup>3</sup> Vgl etwa Bertl, R./Egger, A./Samer, H.; Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1, 10. Auflage, S 196.
  - <sup>4</sup> Vgl etwa Hofians, R., in: Straube, M. (HGB II/RLG), § 229, Rz 22 mwN.
  - <sup>5</sup> Mit dem Zuschuss können sowohl bereits angefallene als auch erst künftig anfallende Aufwendungen abgegolten werden.
  - <sup>6</sup> Wegen der fehlenden Unterteilung des Zuschusses in einen Teil für Investitionsvorhaben und in einen Teil zur Aufwandsabgeltung kann es praktisch nicht möglich sein, eine Trennung des Zuschusses in diese beiden Teile vorzunehmen.
  - <sup>7</sup> Aufwandsrückstellungen sind Rückstellungen, die für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen unterliegen einer Bilanzierungsverpflichtung, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.