



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

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)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Wolfgang Bayer, Josef Michael Draxler, Johann Josef Essl, Konrad Fuhrmann,
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



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

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

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

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Einleitung	2
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 Rechnungslegungsvorschriften	5
1.4. Anwendbarkeit der Stellungnahme.....	5
2. Bilanzierung von Zuschüssen.....	5
2.1. Grundlagen und Definition von Zuschüssen.....	5
2.2. Bilanzierung von echten Zuschüssen	7
2.3. Bilanzierung von unechten Zuschüssen	14
3. Zur Berechnung der Kennzahlen gemäß §§ 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 (Vorstand, Geschäftsführer, Aufsichtsrat 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 unterschiedlichen Aufzeichnung von Geschäftsvorgängen in der öffentlichen Verwaltung (als Eigentümer bzw. Kontrollorgan und somit Berichtsempfänger) und in den ausgegliederten Einheiten (in der Funktion als Berichtspflichtige).
- (3) Die Rechnungslegung der Gebietskörperschaften erfolgt in Österreich unverändert nach dem System der Kameralistik, das sich an Zahlungsverfahren orientiert und daher die Prinzipien der doppelten Buchführung zum Teil vernachlässigt. Im Rahmen der Ausgliederung der Betriebe und sonstigen Organisationseinheiten der öffentlichen Verwaltung wurden mitunter Sondergesetze bzw entsprechende Normen erlassen, die eine Umstellung des Rechnungswesens und der Berichterstattung von der Kameralistik auf eine den Vorschriften des UGB angepasste Rechnungslegung erforderlich machten.
- (4) International ist der Trend festzustellen, das Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltung auf die doppelte Buchführung umzustellen. Vorschläge zur Gestaltung der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung und von deren Einheiten (sogenannten „Public Sector Entities“) wurden durch den International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der IFAC mit den Inter-

national Public Sector Accounting Standards (IPSAS) veröffentlicht. Diese stellen zusammen mit dem Entwurf der Stellungnahme des IDW zur Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1)¹ den Stand der Diskussion über die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung und von deren Einheiten dar. Daneben bestehen noch andere Institutionen, die sich mit den Veränderungen und Herausforderungen der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor befassen.²

- (5) Es erscheint daher vertretbar, auch hinsichtlich der österreichischen Rechnungslegungslegensvorschriften für solche Einrichtungen („Betriebe und sonstige ausgegliederte Rechtsträger im öffentlichen Sektor“) besondere Grundsätze zu normieren. Mit diesem Ziel sollen vom AFRAC, als zuständigem Rechnungslegungsgremium, Einzelfragen behandelt werden, die unter dem Überbegriff „Bilanzierungsfragen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor“ gesammelt und herausgegeben werden. Dieser Stellungnahme liegen wesentliche Vorarbeiten des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer durch einen Entwurf einer Stellungnahme zu Sonderfragen betreffend die Rechnungslegung von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor zugrunde.

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

- (6) Die Abgrenzung, ob ein Betrieb oder sonstiger Rechtsträger des öffentlichen Sektors im Sinne dieser Stellungnahme vorliegt, wird in Analogie zu den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) vorgenommen. Die IPSAS (als besondere Grundsätze der Rechnungslegung) gelten nur für „Public Sector Entities“ (Gebietskörperschaften und diesen zuzurechnende Einheiten), jedoch nicht für „Government Business Enterprises“. Diese haben ausschließlich die allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS oder natio-

nale unternehmensrechtliche Regelungen) anzuwenden und sind gemäß IPSAS 1.7 durch folgende Charakteristika gekennzeichnet:

- Sie haben die Berechtigung, Verträge in eigenem Namen zu schließen,
- sie haben den Auftrag und die finanziellen und betrieblichen Voraussetzungen, ein Unternehmen zu betreiben,
- sie erbringen ihre Lieferungen und Leistungen im Rahmen ihres gewöhnlichen Geschäftsbetriebs mit Gewinnerzielungsabsicht oder zumindest mit der Absicht, die Kosten vollständig abzudecken,
- sie sind nicht abhängig von laufenden öffentlichen Zuschüssen zur Gewährleistung des Unternehmensfortbestands (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 ihres Fortbestands eine laufende Finanzierung durch die öffentliche Hand erforderlich ist und
- die Absicht fehlt, durch die Leistungserbringung Gewinne oder zumindest volle Kostendeckung zu erzielen,

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

(8) Diese Stellungnahme richtet sich auch an sämtliche Arten von PPP (Public Private Partnership)-Modellen, gleich welcher Rechtsform.

1.3. Von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor zu beachtende Rechnungslegungsvorschriften

- (9) Für die Rechnungslegung der Betriebe und sonstigen ausgegliederten Rechtsträger im öffentlichen Sektor gelten bei Vorliegen der Unternehmereigenschaft nach § 1 Abs 1 UGB und Erfüllung der Kriterien für die Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB die allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze.
- (10) Zusätzlich zu diesen allgemeinen Vorschriften werden mit dieser Stellungnahme Empfehlungen zu einzelnen Sonderfragen gegeben, die als besondere Grundsätze der Rechnungslegung von diesen Einheiten angewendet werden sollen.
- (11) Üben andere Rechtsträger Tätigkeiten 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 solche Rechtsträger im Falle des Fehlens von einschlägigen sondergesetzlichen Vorschriften die oben genannten Rechnungslegungsgrundsätze analog anwenden.

1.4. Anwendbarkeit der Stellungnahme

- (12) Diese Stellungnahme ist für andere rechnungslegungspflichtige Einrichtungen, welche nicht Betriebe oder sonstige ausgegliederte Rechtsträger im öffentlichen Sektor sind, anwendbar, sofern entsprechende Sachverhalte vorliegen.

2. Bilanzierung von Zuschüssen

2.1. Grundlagen und Definition von Zuschüssen

- (13) Ein wesentliches Merkmal von ausgegliederten Rechtsträgern und Betrieben des öffentlichen Sektors ist, dass sie aus den ihnen übertragenen Aufgaben ausreichende Erträge für ihren Fortbestand idR nicht erwirtschaften können und daher von einer zusätzlichen Finanzierung durch die öffentliche Hand abhängig sind.

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

- (14) Die Finanzierung von Betrieben und sonstigen Rechtsträgern im öffentlichen Sektor erfolgt in Österreich je nach dem betroffenen Bereich auf unterschiedliche Weise, sehr oft in Form von Zuschüssen.
- (15) Zuschüsse stellen eine entgeltliche oder unentgeltliche Vorteilsgewährung durch Dritte dar. Sie können grundsätzlich als Investitionszuschüsse (Zuschüsse für Investitionen in das Anlagevermögen) oder als Aufwandszuschüsse (andere Zuschüsse) gewährt werden.
- (16) In Abhängigkeit davon, ob die Vorteilsgewährung ohne oder mit einer vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung erfolgt, wird zwischen echten und unechten Zuschüssen unterschieden.
- (17) Nach der Person des Zuschussgebers wird zwischen sogenannten „Gesellschafterzuschüssen“, „Zuschüssen der öffentlichen Hand“ und „privaten Zuschüssen“ unterschieden. Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Zuschüssen der öffentlichen Hand und privaten Zuschüssen ergeben sich jedoch grundsätzlich keine Unterschiede.
- (18) Zuschüsse können nicht rückzahlbar oder nur bedingt rückzahlbar sein. Bei letzteren ist die Rückzahlungsverpflichtung von dem Eintritt oder Nichteintritt einer oder mehrerer bei der Gewährung festgelegten Bedingung(en) abhängig. Unbedingt rückzahlbare Zuschüsse sind, weil sie Verbindlichkeiten darstellen, nicht Gegenstand dieser Stellungnahme.
- (19) Bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen kann die Rückzahlungsverpflichtung aufschiebend oder auflösend bedingt sein. Im Falle einer aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung entsteht die Pflicht zur Rückzahlung mit dem Eintritt der vereinbarten Bedingung(en), sodass zunächst von einem nicht rückzahlbaren Zuschuss auszugehen ist. Bei auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen ist von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen, solange die auflösende(n) Bedingung(en) nicht eingetreten ist bzw sind.

2.2. Bilanzierung von echten Zuschüssen

2.2.1. Zeitpunkt der Bilanzierung

- (20) Der Anspruch auf den Zuschuss ist als Forderung zu aktivieren, wenn der Berechtigte am Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses erfüllt hat und der Zuschuss spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist. Besteht ein Rechtsanspruch auf den Zuschuss, muss keine Bewilligung vorliegen, es muss aber der erforderliche Antrag bereits ordnungsgemäß gestellt worden sein oder mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt werden.
- (21) Der Zeitpunkt des Zuflusses des Zuschusses ist für den Zeitpunkt der Bilanzierung nicht maßgeblich. Beträge, die zugeflossen sind, ohne dass der Empfänger die sachlichen Voraussetzungen für die Zuschussgewährung erfüllt hat, sind als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.

2.2.2. Darstellung im Abschluss

2.2.2.1. Grundsatz

- (22) Für die Art der Darstellung von Zuschüssen im Abschluss ist grundsätzlich der Zweck des Zuschusses ausschlaggebend.

2.2.2.2. Investitionszuschüsse

(a) Methoden

- (23) Der Ausweis von Investitionszuschüssen kann nach den nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften wahlweise nach der Brutto- oder der Nettomethode erfolgen.

(b) Bruttomethode

- (24) Nach der Bruttomethode wird der erhaltene Zuschuss ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung (und somit erfolgsneutral) in einem gesonderten Passivposten (zB „Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“, „Investiti-

onzuschüsse“) nach der Gruppe der „unversteuerten Rücklagen“ ausgewiesen. Der Sonderposten hat den Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens und ist nach Maßgabe der Abschreibung bzw des Abgangs des Vermögensgegenstandes, für den der Zuschuss gewährt worden ist, ertragswirksam aufzulösen.

- (25) Ein Ausweis als Bewertungsreserve in der Postengruppe „Unversteuerte Rücklagen“ ist nicht zulässig. Eine Bewertungsreserve im Sinne des § 205 Abs 1 UGB wird aufgrund von steuerlichen Vorschriften gebildet und vermindert das zu versteuernde Ergebnis. Die Bildung ist ein Vorgang der Innenfinanzierung, wohingegen im Falle von Investitionszuschüssen eine Finanzierung von außen vorliegt.
- (26) Im Anhang sind in analoger Anwendung des § 230 UGB die Aufgliederung der Investitionszuschüsse nach den einzelnen Posten des Anlagevermögens sowie die Entwicklung während des Geschäftsjahrs darzustellen.
- (27) In der Gewinn- und Verlustrechnung ist der Verbrauch des Sonderpostens entweder im Posten „Übrige sonstige betriebliche Erträge“ oder als offener Korrekturposten zu den Abschreibungen auszuweisen. Der Vorteil der letzteren Variante liegt darin, dass die ergebniswirksamen Einflüsse aus nicht durch Zuschüsse gedeckten Investitionen offen gezeigt werden und damit eine Verbesserung der Information für den Adressaten des Abschlusses darstellen. Eine Kürzung des durch Zuschuss gedeckten Aufwands ist aufgrund des Saldierungsverbots gemäß § 196 Abs 2 UGB nicht zulässig.

(c) *Nettomethode*

- (28) Nach der Nettomethode 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.

(d) *Würdigung*

- (29) Die Mitglieder der Arbeitsgruppe sind sich einig, dass nach herrschender Lehre der Bruttomethode für die Bilanzierung von Investitionszuschüssen der Vorzug gegenüber der Nettomethode zu geben ist. Insbesondere bei 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 Aufwandsstruktur.
 - Die Bedeutung und das Erfordernis der erfolgten Finanzierungen werden durch die verkürzte Darstellung der Vermögens- und Ertragslage nicht offen gelegt.
 - Ein Vergleich mit anderen Unternehmungen gleicher Art, die keine Investitionszuschüsse erhalten haben, ist bei Anwendung der Nettomethode nur schwer möglich.

2.2.2.3. Aufwandszuschüsse

- (30) 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) zulässig sind. Eine Kürzung des durch Zuschuss gedeckten Aufwands ist aufgrund des Saldierungsverbots gemäß § 196 Abs 2 UGB nicht zulässig.
- (31) Zuschüsse zur Deckung von Finanzierungsaufwendungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung im Finanzbereich entweder als gesonderter Posten oder offen abgesetzt vom betroffenen Aufwandsposten auszuweisen.
- (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.

2.2.2.4. Zuschüsse mit bedingter Rückzahlungsverpflichtung

- (33) Bedingt rückzahlbare Zuschüsse sind als Verbindlichkeiten auszuweisen, wenn zum Bilanzstichtag von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen ist.
- (34) Im Falle von Zuschüssen mit einer aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung tritt die Rückzahlungsverpflichtung mit dem Eintritt der definierten Bedingung(en) ein. Bis zum Eintritt der Bedingung(en) ist der Zuschuss als nicht rückzahlbar einzustufen und entsprechend den allgemeinen Ausführungen auszuweisen. Tritt die Rückzahlungsverpflichtung ein, ist der Rückzahlungsbetrag unter Verwendung des noch nicht erfolgswirksam erfassten Teiles des Zuschusses als Verbindlichkeit anzusetzen bzw umzugliedern.
- (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 Bedingung(en), zB Schaffung einer bestimmten Anzahl von Arbeitsplätzen) entfällt. Mit dem Entfall der Rückzahlungsverpflichtung ist der Zuschuss entsprechend den allgemeinen Ausführungen zu bilanzieren bzw umzugliedern.

2.2.2.5. „Gesellschafterzuschüsse“

- (36) Im Rahmen der bilanzrechtlichen Klassifikation von Zuschüssen ergibt sich das Erfordernis, auf die spezifischen Vorschriften zur Behandlung von sogenannten „Gesellschafterzuschüssen“ gemäß § 229 Abs 2 Z 5 UGB Rücksicht zu nehmen; demnach sind sonstige Zuzahlungen, „die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind“, als (nicht gebundene) Kapitalrücklage zu erfassen und auszuweisen.
- (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.³

Da bei Investitions- und Aufwandszuschüssen, soweit sie (zB 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 gesellschaftsrechtliche Verbindung des Zuschussgebers zum Zuschussempfänger (und keine anderen Gründe) zu begründen ist.

2.2.2.6. Globalbudgetzuweisungen⁴

(a) Allgemeines

(38) Unabhängig von der Zuschusserfassung ergeben sich für ausgegliederte Rechtsträger im öffentlichen Sektor aus der laufenden Finanzierung in Form von sogenannten „Globalbudgets“ Probleme, weil sich sowohl in zeitlicher⁵ als auch in sachlicher Hinsicht⁶ die Frage stellt, welche Aufwendungen damit abgegolten werden. Besteht für den Zuschussempfänger eine gesetzliche Verpflichtung zur Erfüllung bestimmter Aufgaben oder eine Leistungsvereinbarung, kann dies für die Zuordnung des Zuschusses zu einzelnen Aufwendungen hilfreich sein.

(b) Periodisierung der Aufwendungen und Erträge im Falle von Globalbudgetzuweisungen

(39) Sollte die Globalbudgetzuweisung (ganz oder teilweise) bereits angefallene Aufwendungen betreffen, ist sie mit dem entsprechenden Anteil ertragswirksam zu erfassen; sollten hingegen wesentliche Aufgaben, die die Grundlage für die Gewährung der Globalzuwendung darstellen, durch das Unternehmen noch nicht erfüllt worden sein, ist eine entsprechende Abgrenzung vorzunehmen.

- (40) Zur Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge kommt nach den Umständen des Einzelfalls die Bildung einer Rückstellung oder eines Rechnungsabgrenzungspostens in Betracht:
- Sollte die Globalbudgetzuweisung (ganz oder teilweise) für noch nicht eindeutig feststellbare künftige Aufwendungen bestimmt sein, ist der auf die künftigen Aufwendungen entfallende Teil des Zuschusses als passiver Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.
 - Sollte aus einer Globalbudgetzuweisung eine eindeutige Zweckwidmung einzelner Beträge nicht ersichtlich sein, erscheint eine sofortige ertragswirksame Erfassung des Zuschusses vertretbar.
 - Für Aufwendungen, die grundsätzlich bereits feststehen und mit dem Zuschuss abgedeckt werden sollen, empfiehlt sich eine Vorsorge in Form einer Aufwandsrückstellung gemäß § 198 Abs 8 Z 2 UGB,⁷ um die besondere Zweckwidmung der erhaltenen Mittel entsprechend zu berücksichtigen. Sollen mit einer Globalbudgetzuweisung noch nicht abgeschlossene Vorhaben oder künftige Aufgaben des Zuschussempfängers finanziert werden, die verpflichtend (sei es durch Gesetz, sonstige Normen oder eine für die Geschäftsführung verbindliche Leistungsvereinbarung) durchzuführen sind, ist jedoch nicht von einem Wahlrecht, sondern von einer Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung auszugehen, wenn eine alternative Finanzierung aus einem künftigen (weiteren) Globalbudget oder aus vorhandenen Eigenmitteln ausscheidet.
- (41) Sollte eine Abgrenzung durch die Bildung einer Aufwandsrückstellung erfolgen, darf die Aufwandsrückstellung im Sinne der Bewertungsstetigkeit gemäß § 201 Abs 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 Methode stetig fortzuführen ist.

(c) Bilanzierung von Investitionsfinanzierungen als Teil von Globalbudgets und Abgangsdeckungen

- (42) Die Finanzierung von Investitionen erfolgt oftmals nicht in Form von 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 2.2.2.2. 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 überwiegend 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 Entscheidung 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 ausschließlich oder fast ausschließlich Investitionen betroffen, die dem Ersatz von bereits bestehenden Anlagegütern dienen;
- das Ausmaß der Ersatzanschaffungen ist betriebsüblich.

2.3. Bilanzierung von unechten Zuschüssen

(44) Hängt die Gewährung des Zuschusses von einer seitens des Zuschussempfängers zu erbringenden Gegenleistung ab, gilt Folgendes:

- 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 Umsatzerlös oder als sonstiger betrieblicher Ertrag zu erfolgen hat und eine Saldierung mit dem zu deckenden Aufwand nicht zulässig ist, weil 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. Bei einer Art Vorleistung für eine noch nicht erfüllte mengenabhängige Leistungsverpflichtung (die der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entspricht) ist der Betrag als erhaltene Anzahlung und in allen anderen Fällen als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.

3. Zur Berechnung der Kennzahlen gemäß §§ 23f URG

- (45) Sofern Rechtsträger und Betriebe im öffentlichen Sektor auch unter die Vorschriften des URG fallen (dh wenn sie Unternehmen iSd § 1 Abs 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) In gesetzlichen Vorschriften bzw der einschlägigen Fachliteratur wird auf diese Fragestellung bis dato nicht näher eingegangen; einzig den sogenannten „Controlling-Richtlinien“ des Bundes (BGBl II 2002/319), einem Erlass des Bundesministers für Finanzen, ist der Hinweis zu entnehmen, dass nicht rückzahlbare 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 am Wortlaut ausgerichtete Interpretationsmöglichkeit angesehen werden.
- (48) Vergleicht man die Höhe der Eigenmittelquoten, die sich bei Anwendung der verschiedenen möglichen Methoden zur Bilanzierung von Investitionszuschüssen und verschiedenen Möglichkeiten der Interpretation des § 23 URG ergeben, zeigen sich uU wesentliche Unterschiede.

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
	100	Fremdkapital	50
			100

Eigenmittelquote = 30%

Variante B: Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Bruttomethode unter Berücksichtigung der „Controlling-Richtlinien“

Bilanz			
Anlagevermögen	50	Eigenkapital	30
Umlaufvermögen	50	Investitionszuschüsse	20
	100	Fremdkapital	50
			100

Eigenmittelquote = 50%

Variante C: Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Nettomethode

Bilanz			
Anlagevermögen	30	Eigenkapital	30
Umlaufvermögen	50	Fremdkapital	50
	80		80

Eigenmittelquote = 38%

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. Sie ist jedoch abzulehnen.

- (49) Da der Gesetzgeber in § 23 URG für erhaltene Anzahlungen auf Vorräte, die gemäß § 225 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, Unterschiede in der Berechnung der Eigenmittelquote aufgrund einer unterschiedlichen Art der Bilanzierung gleich gelagerter Sachverhalte zu vermeiden. Orientiert man sich auch bei Investitionszuschüssen an dieser Zielsetzung, ist zu empfehlen, Investitionszuschüsse, die nach der Bruttomethode bilanziert werden, für die Ermittlung der Eigenmittelquote nach der Nettomethode zu behandeln.
- (50) Bereits vereinnahmte Zuschüsse für Investitionen, die erst zu tätigen sind, können jedoch nicht mit dem Vermögen saldiert werden; sie vermindern bei analoger Anwendung der dargelegten Argumentation 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 gemäß § 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.

¹ Vgl Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung.

² Insbesondere FEE Public Sector Group, INTOSAI (Vereinigung der Rechnungshöfe) und CIGAR, in der universitäre Forschung zu diesem Thema gebündelt wird.

³ Vgl etwa Hofians, R., in Straube, M., HGB II²/RLG, § 229, Rz 22, mwN.

- ⁴ Darunter sind alle Formen von Pauschalabgeltungen (Basisabgeltung, Basiszuwendung uä) zu verstehen.
- ⁵ Mit dem Zuschuss können sowohl bereits angefallene als auch erst künftig anfallende Aufwendungen abgegolten werden.
- ⁶ 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.
- ⁷ 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 des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind und keine ungewissen Verbindlichkeiten oder drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften verkörpern. Derartige Rückstellungen unterliegen einer Bilanzierungsverpflichtung, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.