

Mai 2026



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY COMMITTEE

Entwurf für die
AFRAC-Stellungnahme 6
Zuschüsse (UGB)

Stellungnahme
Bilanzierung von Zuschüssen

Bitte übermitteln Sie Stellungnahmen bis zum 08.06.2026.

Das Austrian Financial Reporting Advisory Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und sonstige Unternehmensberichterstattung) ist der auf Grundlage des § 286 UGB als privatrechtliches Gremium errichtete und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Rechnungslegung und sonstigen Unternehmensberichterstattung. 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:innen, Wirtschaftsprüfer:innen, Steuerberater:innen, Wissenschaftler:innen, Investorinnen und Investoren, Analystinnen und Analysten sowie Mitarbeiter:innen von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting Advisory Committee – AFRAC

1100 Wien, Am Belvedere 10/Top 4
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 Advisory Committee

All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzytat: Entwurf AFRAC 6 (Mai 2026), Rz ...

Langzytat: Entwurf AFRAC-Stellungnahme 6 Zuschüsse (UGB) (Mai 2026), Rz ...

Historie der vorliegenden Stellungnahme

erstmalige Veröffentlichung	Juni 2008	
Überarbeitung	Dezember 2015	Berücksichtigung der Änderungen des UGB aufgrund des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 und geringfügige weitere Aktualisierungen
Überarbeitung	<u>Mai</u> 2026	Erweiterung der Stellungnahme um private Zuschüsse _i

Inhaltsübersicht

1. Zielsetzung und Anwendungsbereich	2
2. Definitionen.....	2
3. Formen von Zuschüssen	3
4. Bilanzierung von privaten und öffentlichen Zuschüssen	4
4.1. Bilanzierung von Zuschüssen ohne Gegenleistungsverpflichtung ...	4
4.2. Bilanzierung von Zuschüssen mit Gegenleistungsverpflichtung	8
4.3. Besonderheiten bei Zuschüssen im öffentlichen Sektor.....	9
5. Gesellschafterzuschüsse und ähnliche Leistungen	11
6. Sonstige Fragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Zuschüssen.....	12

1. Zielsetzung und Anwendungsbereich

- (1) ~~Die~~ Zielsetzung der vorliegenden Stellungnahme ~~sind~~ ist die Festlegung von Kriterien für die Bilanzierung eines Zuschusses und die Darstellung im Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB).
- (2) Die Stellungnahme gilt unabhängig von Branche und Rechtsform des bilanzierenden Rechtsträgers. Für Banken und Versicherungsunternehmen gilt sie nur unter Beachtung allfälliger abweichender oder ergänzender aufsichtsrechtlicher Vorgaben.

2. Definitionen

- (3) 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“, die ~~die~~ folgenden Kriterien erfüllen:
 - Sie sind verantwortlich für die Erbringung von Dienstleistungen, die der Öffentlichkeit und/oder der Umverteilung von Einkommen und Wohlstand dienen;
 - sie finanzieren ihre Aktivitäten hauptsächlich – direkt oder indirekt – durch Steuern oder Transfers von anderen Regierungsebenen, Sozialbeiträgen, Schulden oder Gebühren; und
 - es ist nicht ihr vorrangiges Ziel, Gewinne zu erzielen.
- (4) Ein nicht dem öffentlichen Sektor zuordenbarer Betrieb oder sonstiger Rechtsträger ist dem privaten Sektor zuzuordnen.

3. Formen von Zuschüssen

- (5) Zuschüsse stellen eine entgeltliche oder unentgeltliche Vorteilsgewährung dar. Sie können grundsätzlich als
- Investitionszuschüsse (Zuschüsse für Investitionen in das Anlagevermögen),
 - Aufwands- und Ertragszuschüsse oder als
 - sonstiger Zuschuss
- gewährt werden.
- (6) In Abhängigkeit davon, ob die Vorteilsgewährung ohne oder mit einer vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung erfolgt, wird zwischen echten und unechten Zuschüssen unterschieden.
- (7) Nach der Person des Zuschussgebers wird zwischen ~~sogenannten~~
- Gesellschafterzuschüssen,
 - Zuschüssen der öffentlichen Hand (öffentliche Zuschüsse) und
 - privaten Zuschüssen
- unterschieden.
- (8) Zuschüsse können nicht rückzahlbar oder nur bedingt rückzahlbar ausgestaltet sein. Bei ~~letzteren~~Letzteren ist die Rückzahlungsverpflichtung von dem Eintritt oder Nichteintritt einer oder mehrerer bei der Gewährung festgelegten Bedingung(en) abhängig. Unbedingt rückzahlbare Zuschüsse sind Verbindlichkeiten und sind nicht Gegenstand dieser Stellungnahme.
- (9) Offene Zuschüsse werden ausdrücklich als solche bezeichnet. Verdeckte Zuschüsse sind in anderen Verträgen enthalten und nicht als Zuschuss bezeichnet. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise gem. § 196a UGB gelten die Regelungen zur Bilanzierung von Zuschüssen auf für offene und verdeckte Zuschüsse in gleicher Weise.

4. Bilanzierung von privaten und öffentlichen Zuschüssen

4.1. Bilanzierung von Zuschüssen ohne Gegenleistungsverpflichtung ~~Bilanzierung von echten Zuschüssen~~

4.1.1. Ansatz von Zuschüssen

- (10) Der Anspruch auf den Zuschuss ist als Forderung zu aktivieren, wenn
- der Berechtigte bis zum Abschlussstichtag die Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses erfüllt hat und
 - der Zuschuss spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt oder rechtsverbindlich zugesagt ist.
- (11) Besteht zum Abschlussstichtag ein Rechtsanspruch auf den Zuschuss, muss keine Bewilligung vorliegen, es muss aber bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses der erforderliche Antrag bereits ordnungsgemäß gestellt worden sein. In Einzelfällen kann ein Zuschuss bilanziert werden, wenn nach der Aufstellung des Abschlusses im vorgesehenen Zeitraum mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit der Antrag gestellt wird.
- (12) Der Zeitpunkt des Zuflusses des Zuschusses ist für den Zeitpunkt der Bilanzierung nicht maßgeblich. Beträge, die zugeflossen sind, ohne dass der Empfänger die Voraussetzungen für die Zuschussgewährung erfüllt hat, sind als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.

4.1.2. Bewertung von Zuschüssen

- ~~(13) Die periodengerechte Erfassung des Zuschusses erfolgt in Abhängigkeit von den den Zuschüssen zugrunde liegenden (aktivierungsfähigen) Kosten bzw. Aufwendungen, die bis zum Abschlussstichtag tatsächlich angefallen sein müssen. Bei der Erst- und Folgebewertung der aufgrund der Gewährung des Zuschusses aktivierbaren Forderung ist zu beachten, dass die (aktivierungsfähigen) Kosten bzw. Aufwendungen, die der Gewährung des Zuschusses zugrunde~~

liegen, bis zum Abschlussstichtag tatsächlich angefallen sein müssen. Dementsprechend darf nur jener Teil des Zuschusses aktiviert werden, der anteilig in den tatsächlich angefallenen und bilanziell berücksichtigten (aktivierungsfähigen) Kosten bzw Aufwendungen Deckung findet. Der bilanziell (noch) nicht berücksichtigte Teil eines Zuschusses ist gegebenenfalls gemäß § 238 Abs 1 Z 10 UGB im Anhang zu erläutern.

~~(13)~~(14) Die periodengerechte Realisierung des Zuschusses erfolgt in Abhängigkeit von den den Zuschüssen zugrunde liegenden (aktivierungsfähigen) Kosten bzw Aufwendungen, die bis zum Abschlussstichtag tatsächlich angefallen sein müssen.

4.1.3. Zuschüsse und Wertaufhellung

(15) Wenn dem Aufsteller bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt wird, dass der Zuschuss nicht gewährt werden wird (zB Ausschöpfung budgetärer Mittel), oder eine Rückzahlungsverpflichtung droht (zB Verstoß gegen Förderrichtlinien) oder eintritt, ist dieser Umstand bei Ansatz bzw. Bewertung der Forderung für den Zuschuss zu berücksichtigen. Dabei sind alle Erkenntnisse, die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses gewonnen werden oder bei pflichtgemäßer Sorgfalt gewonnen werden können, zu berücksichtigen.

4.1.4. Zuschüsse mit bedingter Rückzahlungsverpflichtung

~~(14)~~(16) Bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen kann die Rückzahlungsverpflichtung grundsätzlich aufschiebend oder auflösend bedingt sein. In zivilrechtlicher Betrachtung entsteht die Pflicht zur Rückzahlung im Falle einer aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung 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.

~~(15)~~(17) Ungeachtet der zivilrechtlichen Differenzierung zwischen aufschiebend und auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen iSd Rz (16) ist für den Zweck der Bilanzierung von Rückzahlungsverpflichtungen gemäß § 196a UGB eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen. Ist der Eintritt einer Rückzahlungsverpflichtung ~~entsprechend~~ wahrscheinlich, besteht – gleichgültig ob eine aufschiebende oder auflösende Bedingung vorliegt – die Verpflichtung zur Passivierung einer Rückzahlungsverpflichtung. Dabei sind wertaufhellende Erkenntnisse über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag, die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses gewonnen werden oder bei pflichtgemäßer Sorgfalt gewonnen werden können, bei der Abschlussaufstellung zu berücksichtigen.

~~(16)~~(18) Wenn zum Bilanzstichtag von einer Rückzahlungsverpflichtung mit hinreichender Wahrscheinlichkeit auszugehen ist, ist eine Rückstellung zu passivieren. Bei Sicherheit des Bestehens eines Rückforderungsanspruchs dem Grunde und der Höhe nach, ist eine Verbindlichkeit auszuweisen.

4.1.1.4.1.4. Darstellung von Zuschüssen

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

4.1.1.1.4.1.4.1. Investitionszuschüsse

~~(17)~~(20) Der Ausweis von Investitionszuschüssen kann ~~nach den nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften~~ wahlweise nach der Brutto- oder der Nettomethode erfolgen.

(a) *Bruttomethode*

~~(18)~~(21) Nach der Bruttomethode wird der erhaltene Zuschuss ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung (und somit erfolgsneutral) in einem gesonderten Passivposten (z.B. „Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“, „Investitionszuschüsse“) nach dem Posten Eigenkapital (§ 224 Abs. 3 A UGB) 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.

~~(19) Im Anhang sind ist die eine Aufgliederung der Investitionszuschüsse nach den einzelnen Posten des Anlagevermögens aufzunehmen, sowie die Entwicklung während des Geschäftsjahrs darzustellen.~~

(22) 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~~Bei der letzteren Variante ~~liegt darin, dass werden~~ die ergebniswirksamen Einflüsse aus 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.

(23) Im Anhang ist eine Aufgliederung der Investitionszuschüsse nach den einzelnen Posten des Anlagevermögens aufzunehmen, sowie die Entwicklung während des Geschäftsjahrs darzustellen.

(b) *Nettomethode*

~~(20)~~(24) 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.

4.1.1.2.4.1.4.2. **Aufwands- und Ertragszuschüsse**

~~(21)~~(25) Zuschüsse zur Abdeckung von Aufwendungen sind nach Maßgabe des Aufwands- bzw Ertragsanfalles 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.

~~(22)~~(26) Zuschüsse zur Deckung von Finanzierungsaufwendungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung im Finanzbereich entweder als gesonderter Posten oder offen abgesetzt vom betroffenen Aufwandsposten auszuweisen.

~~(23)~~(27) Wird ein Zuschuss zur Abdeckung von entsprechend präzisierten Aufwendungen für künftige Perioden gewährt, so ist der hierzu bereits vereinbarte Betrag als passive Rechnungsabgrenzung auszuweisen.

4.2. Bilanzierung von Zuschüssen mit Gegenleistungsverpflichtung ~~Bilanzierung von unechten Zuschüssen~~

~~(24)~~(28) 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 grundsätz-lich ein Ausweis als Umsatzerlös 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.

4.3. Besonderheiten bei Zuschüssen im öffentlichen Sektor

4.3.1. Allgemein

~~(25)~~(29) Bei Zuschüssen ist, soweit sie (z.B. aufgrund der für die Gewährung getroffenen Vereinbarungen) zur Unterstützung des Geschäftsbetriebs oder zur Durchführung einer übertragenen Aufgabe gewährt werden, von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen. Ein Ausweis als Kapitalrücklage kommt in diesen Fällen grundsätzlich 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.

4.3.2. Globalbudgetzuweisungen

(a) Allgemeines

~~(26)~~(30) Unter Globalbudgetzuweisungen sind alle Formen von Pauschalabgeltungen (Basisabgeltung, Basiszuwendung u.ä.) zu verstehen.

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

~~(27)~~(31) Sollte die Globalbudgetzuweisung (ganz oder teilweise) bereits angefallene Aufwendungen betreffen, ist sie mit dem entsprechenden Anteil erfolgswirksam 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.

~~(28)~~(32) 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*

~~(29)~~(33) 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.

~~(30)~~(34) Grundsätzlich ist die Finanzierung von Anlagegütern nach den Rz (20)(20)(19) bis Rz (27)(27)(26) ~~der im Abschnitt 3.3.2~~ 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.

5. Gesellschafterzuschüsse und ähnliche Leistungen

- (35) Sonstige Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindung veranlasst sind, sind gemäß § 229 Abs. 2 Z 5 UGB in den nicht gebundenen Kapitalrücklagen auszuweisen.
- (36) Eine durch gesellschaftsrechtliche Verbindung veranlasste sonstige Zuzahlung an Unternehmen, an denen nur mittelbar Anteile gehalten werden, ist bei allen (Zwischen-)gesellschaften/Gesellschaften aktivisch und passivisch zu erfassen.
- (37) Wenn dem Zuschussgeber gesellschafterähnliche Vermögensrechte (insb Anteile am Erfolg und am Liquidationsüberschuss) eingeräumt werden, ist eine erfolgswirksame Vereinnahmung unzulässig. Derartige Zuschüsse sind nach den Kriterien der AFRAC-Stellungnahme 40, Bilanzierung hybrider Finanzinstrumente beim Emittenten (UGB) zu beurteilen.
- (38) Aus betrieblicher Veranlassung gewährte Zuschüsse von Gesellschaftern setzen voraus, dass derartige Zuschüsse in einer Weise fremdüblich ausgestaltet sind, dass sie auch von einem Dritten bei gleicher entsprechender betrieblicher Veranlassung ebenfalls geleistet werden würden oder umgekehrt vom Gesellschafter in gleicher Weise an einen Dritten geleistet werden würden, tatsächlich geleistet werden. Diese Zuschüsse sind erfolgswirksam zu vereinnahmen. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn derartige Zuschüsse von Dritten tatsächlich geleistet werden.

5.6. Sonstige Fragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Zuschüssen

~~(31)~~(39) _____ Sofern Rechtsträger unter die Vorschriften des URG fallen (Unternehmen i.S.d. § 1 Abs. 1 URG), sind Investitionszuschüsse, die nach der Bruttomethode bilanziert werden, für die Ermittlung der Eigenmittelquote nach der Nettomethode zu behandeln.

~~(32)~~(40) _____ 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.

~~(33)~~(41) _____ 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.

Erläuterungen

Zu Rz (1) bis (2)

[AFRAC hat in der Vergangenheit mehrfach zur Bilanzierung von Zuschüssen Stellung genommen.](#)

Die AFRAC-Stellungnahme 6 (Stand: Dezember 2015) behandelt die Bilanzierung von Zuschüssen im öffentlichen Sektor. Der Anlass für diese Stellungnahme war die laufende Ausgliederung von Betrieben und Organisationseinheiten der öffentlichen Verwaltung in eigenständige Rechtskörper, sei es in Kapitalgesellschaften des Privatrechts oder in eigenständige Anstalten und Stiftungen.

In den Jahren 2020 bis 2023 wurden zur Abfederung der wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19 Pandemie und der Energiekrise zahlreiche Hilfsmaßnahmen in Form von Zuschüssen an private Rechtsträger gewährt. Die Bilanzierung dieser Zuschüsse wurden in der AFRAC-Fachinformation COVID-19 (Letztstand: März 2021) und AFRAC-Fachinformation Aktuelle Fragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung der Energiekostenzuschüsse 1 und 2 und der Rückforderung von COVID-19-Hilfen (UGB) erläutert, wobei subsidiär auf die AFRAC-Stellungnahme 6 (Stand: Dezember 2015) verwiesen wird.

In der vorliegenden Stellungnahme ~~wird~~ werden die AFRAC-Stellungnahme 6 (Stand: Dezember 2015), die AFRAC-Fachinformation COVID-19 sowie die AFRAC-Fachinformation Aktuelle Fragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung der Energiekostenzuschüsse 1 und 2 und der Rückforderung von COVID-19-Hilfen (UGB) zusammengeführt. Das Ziel der vorliegenden Stellungnahme ist, eine einheitliche Auslegung der Bilanzierung von Zuschüssen sicherzustellen.

Zu Rz (3)

Die IPSAS sind Vorschläge zur Gestaltung der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung und von deren Einheiten (sogenannten „Public Sector Entities“). Sie werden durch das International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der IFAC veröffentlicht.

Für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung gelten oftmals besondere Vorschriften. In Österreich haben Länder und Gemeinden sowie deren wirtschaftliche Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnliche Einrichtungen jeweils ohne eigene Rechtspersönlichkeit die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015) anzuwenden (§ 1 Abs 1 VRV 2015). Der Bund hat das Bundeshaushaltsgesetz 2013 anzuwenden.

Für die Rechnungslegung der Betriebe und sonstigen ausgegliederten Rechtsträger im öffentlichen Sektor gelten dabei durch sondergesetzliche Bestimmungen (siehe § 16 UG 2002, § 8 GSAG, § 17 BFWG, § 43 Bundesstatistikgesetz usw) bzw bei Vorliegen der Unternehmereigenschaft nach § 1 Abs. 1 UGB und Erfüllung der Kriterien für die Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB die allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze.

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.

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

Zu Rz (10) bis (11)

Ein Rechtsanspruch auf einen Zuschuss leitet sich für den Berechtigten [insbesondere](#) aus den einfachgesetzlichen bzw vertraglichen Regelungen ab.

Aus der Fiskalgeltung der Grundrechte und dem Gleichheitsgrundsatz kann für den Berechtigten im Einzelfall selbst dann ein Rechtsanspruch auf einen Zuschuss

bestehen (vgl. VfGH, 14.7.2020, G 202/2020), wenn in den einfachgesetzlichen Regelungen kein Rechtsanspruch normiert wurde (vgl. AFRAC FI Covid-19 [März 2021] Erläut zu Rz 33 bis Rz 36; *Aschauer/Hirschler/Inzinger/Stückler/Weintögl*, Die Bilanzierung von COVID-19-Zuschüssen in der Unternehmensbilanz, ÖStZ 2021/225, 177 [178]; *Eiter/Inzinger/Stückler*, DJA 2021, 16; *Eisenberger/Holzmann*, RdW 2022, Rechtsqualität der COVID-19-Förderungsrichtlinien und Rechtsschutzmöglichkeiten bei verweigerter Förderungsvergabe, 170 [176]). Den Berechtigten sind [öffentliche](#) Zuschüsse in gleichheitskonformer Weise und nach sachlichen Kriterien zu gewähren.

Zu Rz ~~(13)~~ bis Rz ~~(14)~~

Bei Widmung eines Zuschusses an einen konkreten Zweck (zB Abdeckung bestimmter Aufwendungen, Verbesserung der Ertragssituation, Investitionsanreize) ist eine (erfolgswirksame) Erfassung des positiven Erfolgsbeitrags erst bei der Realisierung der Leistung möglich. Aufgrund dieser Objektbezogenheit von Zuschüssen ist eine Bilanzierung der Forderung bzw eine Realisierung nur entsprechend der Nutzenziehung aus dem bezuschussten (Investitions-)Aufwand als zulässig zu erachten (vgl. *Aschauer/Hirschler/Inzinger/Stückler/Weintögl*, Die Bilanzierung von COVID-19-Zuschüssen in der Unternehmensbilanz, ÖStZ 2021, 177; *Hofbauer/Maschek/Müller*, Die Folgebilanzierung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse, RWZ 2017, 290; *Beiser*, Finanzierungsförderungen und Investitionszuschüsse in Handels- und Steuerbilanz - Teil 2, ÖStZ 2004, 328; *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002, 141).

Bei der periodengerechten Erfassung des Zuschusses sind die Grundsätze der Umsatzrealisierung nach dem UGB sinngemäß anzuwenden (vgl. AFRAC 32 [Juni 2018], Rz 8 – 11).

Zu Rz ~~(15)~~(~~15~~)(~~15~~)(~~14~~)

Treten Umstände ein, die berechtigte Zweifel an der Durchsetzbarkeit des Forderungsanspruchs auslösen, ist die zunächst aktivierte Forderung aus der Gewährung des Zuschusses entsprechend wertzuberichtigen. Wurde der Zuschuss hingegen bereits

ausbezahlt, ist bei drohendem Eintritt einer Rückzahlungsverpflichtung eine Rückstellung, bei deren tatsächlichem Eintritt eine Verbindlichkeit zu passivieren.

Zu Rz (16) bis (18)

An die Stelle der formalen Differenzierung zwischen aufschiebend und auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen tritt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. BFH, 17.12.1998 – IV R 21/97, *Mayr*, Rückstellung für bedingt rückzahlbare Zuschüsse?, RdW 1999, 624; *Aschauer/Hirschler/Inzinger/Stückler/Weintögl*, Die Bilanzierung von COVID-19-Zuschüssen in der Unternehmensbilanz, ÖStZ 2021, 181 f; *Bartos/Kuntner/Pilz/Stückler* in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel* [Hrsg], Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung -- FS für Romuald Bertl [2021], Öffentliche Zuschüsse in der Rechnungslegung, im Steuerrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten, 184 [194]).

Ist der Eintritt einer Rückzahlungsverpflichtung entsprechend wahrscheinlich, besteht – gleichgültig ob eine aufschiebende oder auflösende Bedingung vorliegt – die Verpflichtung zur Passivierung einer Rückzahlungsverpflichtung (vgl. *Urnik/Sarac* in *Urnik/Fritz-Schmied* [Hrsg], Bilanzsteuerrecht mit Bezügen zum UGB und KStG [2022] Die bilanzielle Behandlung der Investitionsprämie und Fragen zum Rückzahlungsrisiko, 143 [155]; *Bartos/Kuntner/Pilz/Stückler* in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel* (Hrsg), Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung -- FS für Romuald Bertl [2021] Öffentliche Zuschüsse in der Rechnungslegung, im Steuerrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten, 184 [193]). Denn wirtschaftlich betrachtet wird der Zuschussempfänger durch auflösend bedingte und aufschiebend bedingte Rückzahlungsverpflichtungen gleichermaßen belastet (*Mayr*, RdW 1999, 624).

Bei der Ermittlung der Eintrittswahrscheinlichkeit sind sämtliche Erkenntnisse (zB Verstoß gegen eine Förderungsrichtlinie), die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses gewonnen werden oder bei pflichtgemäßer Sorgfalt gewonnen werden können, zu berücksichtigen (vgl. AFRAC 16 [Dezember 2015], Rz 6 ff; AFRAC-Fachinformation COVID 19 [Dezember 2020], Erläuterungen zu Rz 40).

Bei Vorliegen der entsprechenden Wahrscheinlichkeit der Rückzahlungsverpflichtung ist der Rückzahlungsbetrag unter Verwendung (Umgliederung) des noch nicht erfolgswirksam erfassten Teils des passivierten Investitionszuschusses rückzustellen; bei Vorliegen einer sicheren Rückzahlungsverpflichtung hat eine Umgliederung in die Verbindlichkeiten zu erfolgen. Der bereits erfolgswirksam aufgelöste Teil des Investitionszuschusses ist aufwandswirksam als Rückstellung bzw Verbindlichkeit zu passivieren (vgl. AFRAC-Fachinformation COVID 19 [Dezember 2020], Erläuterungen zu Rz 40).

Zu Rz ~~(20)(20)(20)(19)~~ bis ~~(24)(24)(24)(23)~~

Nach herrschender Lehre ist der Bruttomethode für die Bilanzierung von Investitionszuschüssen der Vorzug gegenüber der Nettomethode zu geben (vgl. *Urnik/Sarac* in *Urnik/Fritz-Schmied* [Hrsg], Bilanzsteuerrecht mit Bezügen zum UGB und KStG [2022] Die bilanzielle Behandlung der Investitionsprämie und Fragen zum Rückzahlungsrisiko, 143 [154]; *Inzinger/Stückler/Sumerauer/Weintögl*, Die bilanzielle und steuerliche Behandlung ausgewählter COVID-19-Hilfsmaßnahmen, RWZ 2021, 117 [120]; *Bertl/Hirschler* in *Bertl/Hirschler* [Hrsg], Bilanzsteuerrecht - Frage und Antwort [2020] Q 2 – Realisierung des Anspruchs auf einen Investitionszuschuss, 648; *Hofbauer/Maschek/Müller*, Die Folgebilanzierung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse, RWZ 2017 289 [292]; *Fritz-Schmied/Aichwalder*, Die unternehmens- bzw steuerrechtliche Behandlung von (öffentlichen) Investitionszuschüssen, RWZ 2007, 297 [298]; *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002, 141 ff).

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 offengelegt.

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

Zu Rz ~~(28)~~~~(28)~~~~(28)~~~~(31)~~

Es sind die Grundsätze der Umsatzrealisierung nach dem UGB anzuwenden (vgl. AFRAC 32 [Juni 2018], Rz 8 – 11).

Klarstellend ist anzumerken, dass die bilanzielle Einordnung eines Zuschusses für die umsatzsteuerliche Frage, ob eine steuerbare Leistung vorliegt, unbeachtlich ist. Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt, keine Leistung gegenüber den Gesellschaftern vor (VwGH 21.9.2016 Ra 2015/13/0050).

Zu Rz ~~(30)~~~~(30)~~~~(30)~~~~(33)~~

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 zeitlicher (mit dem Zuschuss können sowohl bereits angefallene als auch erst künftig anfallende Aufwendungen abgegolten werden) als auch in sachlicher Hinsicht (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) 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.

Zu Rz ~~(31)~~~~(31)~~~~(31)~~~~(34)~~ bis ~~(34)~~~~(34)~~~~(34)~~~~(37)~~

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 (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), 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.

Zu Rz (35)(27)

Ein Zuschuss von einem Dritten ist ergebniswirksam zu vereinnahmen, wenn dieser mit dem Zuschussempfänger gesellschaftsrechtlich nicht verbunden ist (vgl. *Ressler* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 229 [Stand 1.10.2024, rdb.at] Rz 21).

Hingegen sind Zuschüsse von Dritten gemäß § 229 Abs 2 Z 5 UGB grundsätzlich in der Kapitalrücklage einzustellen, wenn diese durch einen Gesellschafter veranlasst sind oder auf dessen Rechnung geleistet werden (vgl. *Hübner-Schwarzinger/Konezny* in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht I² § 229 UGB Rz 45).

Zu Rz ~~(28)~~(36)

In wirtschaftlicher Betrachtung besteht kein Unterschied, ob die Einlage oder Zuwendung direkt – unter Umgehung allfälliger Zwischengesellschaften – geleistet wird, oder der Zufluss über die zwischengeschalteten Gesellschaften erfolgt (vgl. *Bertl/Hirschler*, RWZ 1998, 139; *Bertl/Fraberger*, RWZ 2002, 87; *Ludwig/Strimitzer* in Hirschler, Bilanzrecht, Band I² § 202 Rz 8; *Konezny* in *U. Torggler*, UGB³ § 202 Rz 7; *Ludwig* in *Zib/Dellinger*, Großkommentar UGB § 202 Rz 13; *Stanek*, Einlagen und Umgründungen im Konzern, 131). Demzufolge erhöhen sich auf Ebene der Zwischengesellschaft(en) die Anschaffungskosten der Beteiligung an der jeweils übernehmenden Gesellschaft sowie die Kapitalrücklage im selben Ausmaß (vgl. *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen³ Rz 3.111; *Stanek/Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 202 Rz 5/1; *Ludwig/Strimitzer* in Hirschler, Bilanzrecht, Band I² § 202 Rz 8; *Hebenstreit/Stückler*, Überlegungen zur Einbringung von Beteiligungen nach Art III UmgrStG, GesRZ 2015, 115 ff).

Zu Rz ~~(30)~~(38)

Die erfolgswirksame Vereinnahmung ~~eines von~~ betrieblich veranlassten Zuschüssen setzt die Zweckwidmung ~~ders~~ Zuschusses zur Durchführung bestimmter Maßnahmen voraus (vgl. *Bertl/Fraberger*, Bilanzierung von Großmutterzuschüssen, RWZ 2002, 86; *Ressler* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 229 [Stand 1.10.2024, rdb.at] Rz 22). ~~Ein~~ Anlässlich einer Unternehmenssanierung gewährter Zuschüsse des Gesellschafters (zB Schuldnachlass, sonstige Zuzahlung) ~~ist~~ sind in dem Ausmaß erfolgswirksam zu vereinnahmen, in dem sich die übrigen Gläubiger ebenfalls an der Unternehmenssanierung durch Leistung ~~eines von~~ Zuschüssen beteiligen. Soweit allerdings der Gesellschafter darüberhinausgehende Zuschüsse leistet, handelt es sich um ~~einen~~ gesellschaftsrechtlich veranlassten

Zuschüsse, ~~der die~~ gemäß § 229 Abs. 2 Z. 5 UGB ~~eine~~ erfolgsneutrale Zuwendungen durch den Gesellschafter darstell~~en~~ent.

Zu Rz ~~(39)(39)(39)(38)~~

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. Die gem §§ 23 und 24 URG zu berechnenden Kennzahlen sollen durch die Methode der Darstellung der Investitionszuschüsse in der Bilanz nicht beeinflusst werden. Da das Ziel von Investitionszuschüssen nicht in der Eigenmittelerhöhung, sondern in der Ermöglichung von Investitionen liegt, die ohne Zuschüsse mangels ausreichender Rentabilität nicht möglich wären, ist eine einheitliche Anwendung der Nettomethode bei der Berechnung der im URG vorgeschriebenen Kennzahlen vorzuziehen. Folglich sind auch Investitionszuschüsse, die nach der Bruttomethode bilanziert werden, für die Ermittlung der Eigenmittelquote nach der Nettomethode zu behandeln.