

Bilanzierung von Zuschüssen

ÜBERARBEITUNG DER AFRAC-STELLUNGNAHME 6: ZUSCHÜSSE (UGB)

Dr. Karl Stückler

ENTWICKLUNG IM ÜBERBLICK

› AFRAC-Stellungnahme Nr. 6: **Zuschüsse im öffentlichen Sektor**

- **Juni 2008:** Erstmalige Veröffentlichung
- **Dezember 2015:** Einarbeitung RÄG 2014 sowie geringfügige Aktualisierungen

› AFRAC-Fachinformation: **COVID-19**

- **April 2020:** Erstmalige Veröffentlichung April 2020 (noch ohne Zuschüsse)
- **Dezember 2020:** Erweiterung um Bilanzierung von Covid-19 Zuschüssen
- **März 2021:** Zweifelsfragen Bilanzierung Covid-19 Zuschüssen (insb Wertaufhellung/-begründung)

› AFRAC-Fachinformation: **Aktuelle Fragen Bilanzierung Energiekostenzuschuss und Rückforderung COVID-19 Hilfen (UGB)**

- **März 2023:** Bilanzierung Energiekostenzuschuss I
- **Jänner 2024:** Zweifelsfragen, Bilanzierung Energiekostenzuschuss II

AFRAC 6 (Überarbeitet)

› Ausdehnung des Anwendungsbereiches auf alle Rechtsträger

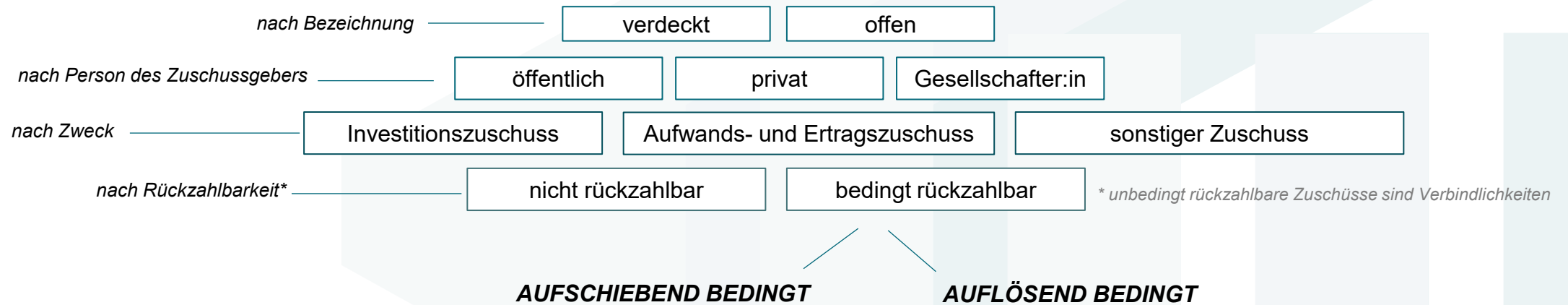
1. Einleitung	2
1.1. Vorbemerkungen	2
1.2. Zielsetzung und Anwendungsbereich	2
2. Formen von Zuschüssen	3
3. Bilanzierung von privaten und öffentlichen Zuschüssen	4
3.1. Bilanzierung von echten Zuschüssen	4
3.2. Bilanzierung von unechten Zuschüssen	9
3.3. Besonderheiten bei Zuschüssen im öffentlichen Sektor	10
4. Sonstige Fragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Zuschüssen	12

› Fachliche Präzisierungen

- Einarbeitung neuer fachlicher Erkenntnisse, die insbesondere hinsichtlich COVID-19 Zuschüsse und Energiekostenzuschüsse I und II (siehe jeweilige AFRAC-Fachinformationen) gewonnen wurden
- Auseinandersetzung in der Stellungnahme mit der Literatur und Judikatur
- Einklang zu den anderen AFRAC-Stellungnahmen / KSW-Fachgutachten (insb KFS/RL 21 [Übernahme in AFAC 6], KFS/RL 13 [erfolgswirksame Vereinnahmung], AFRAC 40)

FORMEN VON ZUSCHÜSSEN (I)

UNTERSCHIEDUNG



Hinweis: Wenn Zuschussgeber gesellschafterähnliche Vermögensrechte eingeräumt bekommt (zB Genussrechte), richtet sich die Beurteilung nach der AFRAC-Stellungnahme Nr. 40, Bilanzierung hybride Finanzinstrumente beim Emittenten (UGB)



DEUTSCHLAND

- Unterscheidung zwischen öffentlich und privat, Investitions- und Erfolgsszuschüsse, Unterscheidung nach nicht oder bedingt rückzahlbar
- Private Zuschüsse werden unterteilt in „Zuschüsse mit Gegenleistungsverpflichtung“ und „Zuschüsse ohne Gegenleistungsverpflichtung“ (Ausnahmefall)
- Kategorisierung von Gesellschafterzuschüsse als „Private Zuschüsse ohne Gegenleistungsverpflichtung“

FORMEN VON ZUSCHÜSSEN (II)

Private und öffentliche Zuschüsse...

... stellen eine entgeltliche oder unentgeltliche Vorteilsgewährung dar.

ECHTE ZUSCHÜSSE

Vorteilsgewährung ohne vereinbarte Gegenleistung; zielt auf bloße Förderung ab

UNECHTE ZUSCHÜSSE

Vorteilsgewährung mit vereinbarter Gegenleistung; stellt Entgelt für Leistung dar

1. Die **Abgrenzung** „echter“ / „unechter“ Zuschuss ist in Österreich **seit Jahrzehnten gebräuchlich**. Klassifizierung in AFRAC 6 soll daher nicht verändert werden.
2. Die bilanzielle Abgrenzung zwischen echten/unechten Zuschuss stimmt idR mit dem **Umsatzsteuerrecht** überein, wo auf den **Leistungsaustausch** als Differenzierungsmerkmal abgestellt wird.



DEUTSCHLAND

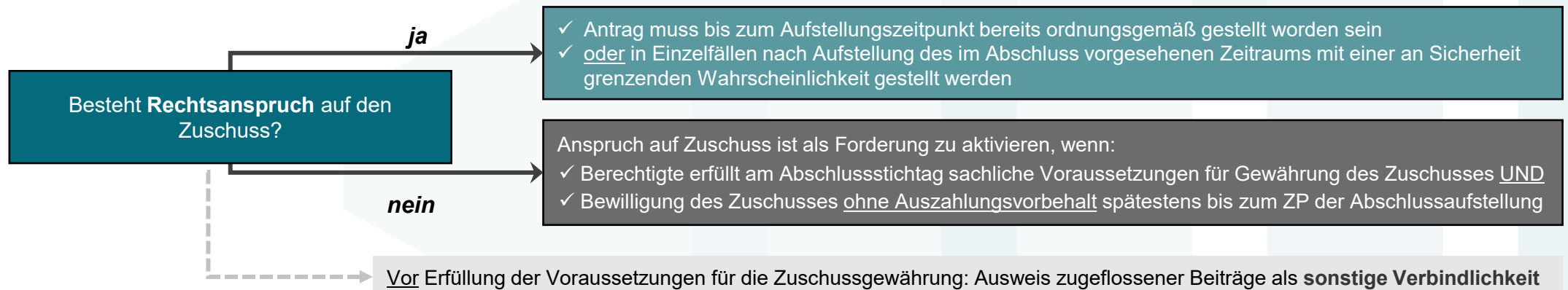
- *IDW-Stellungnahmen unterscheiden nicht zwischen „echt“ und „unecht“.*
- *Stattdessen erfolgt die Differenzierung danach, ob ein Zuschuss von der öffentlichen Hand gewährt oder ein privater Zuschuss geleistet wird.*

IDW: HFA 1/1984 & HFA 2/1996
Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 720, II.

ECHTE ZUSCHÜSSE: ANSATZ

Zeitpunkt des Zuflusses des Zuschusses ist für den Zeitpunkt der Bilanzierung nicht maßgeblich.

– AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB) 3.1. Bilanzierung von echten Zuschüssen



DEUTSCHLAND

- *Regelung bei öffentlichen Zuschüssen soweit ersichtlich deckungsgleich*
- *Bei privaten Zuschüssen ohne Gegenleistungsverpflichtung: Vermögensmehrung bei Zuschusserhalt oder dann, wenn Anspruch zusteht*

IDW: HFA 1/1984 b)
IDW: HFA 2/1996, 2.1.1.1. und 2.2.
Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 720 V 2. b)

ECHTE ZUSCHÜSSE: BEWERTUNG (I)

Erstbewertung

- **Realisierung** des Zuschusses **nur** in Höhe der bis zum Abschlussstichtag tatsächlich angefallen (aktivierungsfähigen) Kosten bzw. Aufwendungen
- Allenfalls Erläuterung des bilanziell (noch) nicht berücksichtigten Teils im Anhang gem § 238 Abs 1 Z 10 UGB
- Wird ein Zuschuss zur **Abdeckung** von entsprechend **präzisierten Aufwendungen** für künftige Perioden gewährt, so ist der hierzu bereits vereinnahmte Betrag als passive Rechnungsabgrenzung auszuweisen



Folgebewertung

- Nicht antragsgemäße Gewährung oder drohende/eintretende **Rückzahlungsverpflichtung** ist bilanziell abzubilden
- Berücksichtigung sämtlicher (wertaufhellender) Erkenntnisse bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses

ECHTE ZUSCHÜSSE: BEWERTUNG (II)

BEDINGTE RÜCKZAHLUNGSVERPFLICHTUNGEN

BEDINGTE RÜCKZAHLUNGSVERPFLICHTUNGEN

AUFLÖSEND BEDINGT

AUFSCHIEBEND BEDINGT

→ **Ungeachtet der zivilrechtlichen Differenzierung** zwischen aufschiebend und auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen ist für den Zweck der Bilanzierung von Rückzahlungsverpflichtungen gemäß **§ 196a UGB** eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise** anzustellen

Bei entsprechend wahrscheinlichem Eintritt einer Rückzahlungsverpflichtung besteht die Verpflichtung zur Passivierung

Berücksichtigung wertaufhellende Erkenntnisse, die bis zur Jahresabschlussaufstellung gewonnen werden – oder bei pflichtgemäßer Sorgfalt gewonnen werden können!



DEUTSCHLAND

- *Aufschiebend bedingte öffentliche Zuwendungen werden erst mit Eintritt der Bedingung passiviert*
 - *Davor dürfen sie nur als sonstige Rückstellung passiviert werden, sofern am Bilanzstichtag der Eintritt vorhersehbar bzw wahrscheinlich ist und die künftigen Ausgaben in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht sind*
- *Auflösend bedingte öffentliche Zuwendungen werden zunächst passiviert und bei Eintritt der Bedingung vereinnahmt*
 - *Solange auflösende Bedingung nicht eingetreten ist, ist die Rückzahlungsverpflichtung als Verbindlichkeit zu passivieren*
 - *Grad der Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintritts ist nach hA dabei unbeachtlich*

IDW: HFA 1/1984

Beck'sche Handbuch der Rechnungslegung, B 720, V. 2. d) und f)

ECHTE ZUSCHÜSSE: BEWERTUNG (III)

BEDINGTE RÜCKZAHLUNGSVERPFLICHTUNGEN - BEISPIEL

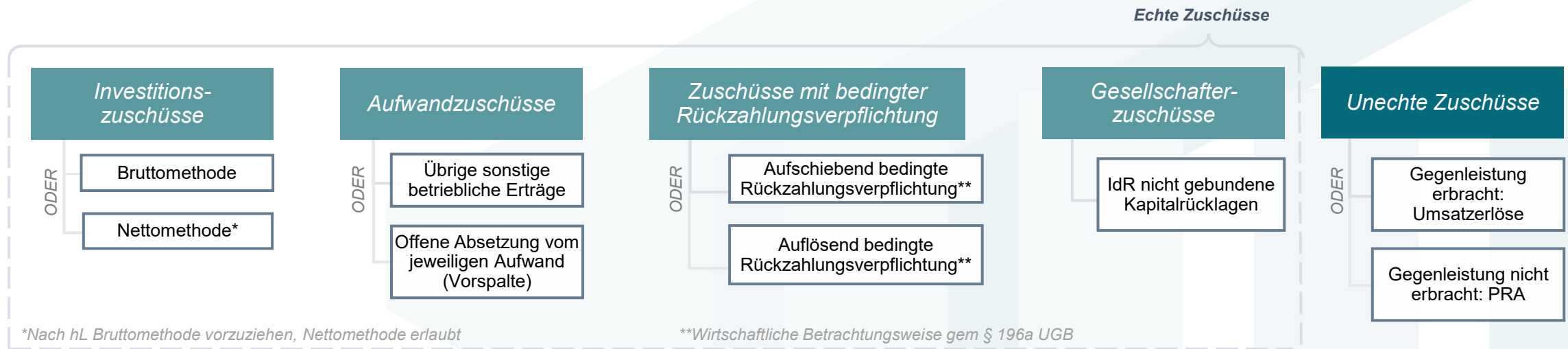
› Sachverhalt

- Die Y GmbH beantragt am 12.12.2024 einen Aufwandszuschuss iHv T€ 300.000. Der Zuschuss wird am 31.03.2025 vollständig ausbezahlt.
- Die Zuschussvereinbarung enthält eine Rückzahlungsverpflichtung. Diese steht unter der aufschiebenden Bedingung, dass die Y-GmbH bis zum 30.06.2027 10 Mitarbeiter mit einer Behinderung anstellt.
- Zum Bilanzstichtag 31.12.2026 hat die Y GmbH diesbezüglich noch keine Maßnahmen gesetzt.

› Lösung:

- Die Wahrscheinlichkeit der Rückzahlung ist zum Abschlussstichtag zu beurteilen.
- Ist die Rückzahlungsverpflichtung eines Zuschusses wahrscheinlich, ist diese unabhängig davon, ob die Rückzahlungsbedingung aufschiebend oder auflösend formuliert ist, zu passivieren.

ECHTE ZUSCHÜSSE: DARSTELLUNG



DEUTSCHLAND

Bei öffentlichen Zuwendungen:

- ✓ Nicht rückzahlbare Investitionszuschüsse: Netto- oder Bruttomethode
- ✓ Aufwandszuschüsse: sonstige betriebliche Erträge oder offene Absetzung

Bei privaten Zuschüssen ohne Gegenleistung:

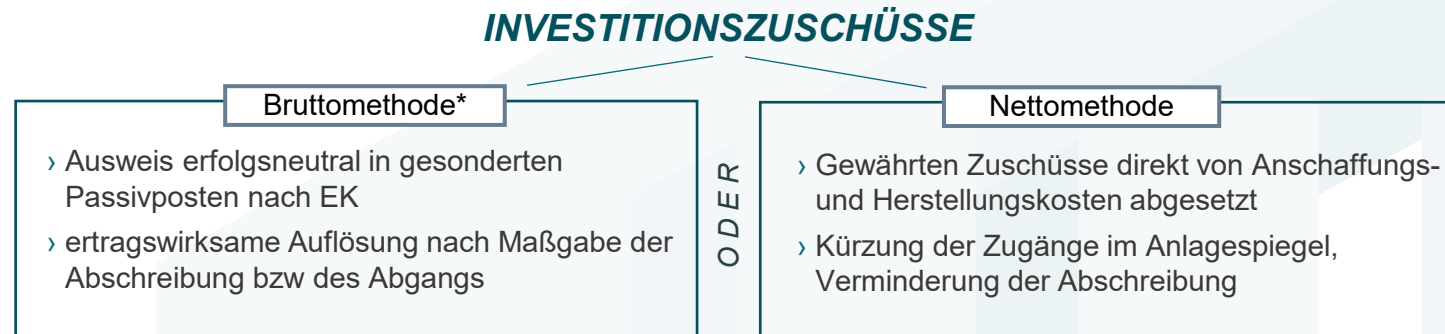
- ✓ Grds Ausweis als sonstiger betrieblicher Ertrag mit entspr Erläuterung nach § 277 Abs 4 HGB
- ✓ Ausnahme: Einstellung in Kapitalrücklage (nur bei ausdrücklicher Gesellschafter:innenaufgabe)

AUFWANDSZUSCHÜSSE

können eine Vielzahl von verschiedenen Aufwendungen abdecken, weshalb ein Ausweis im Posten „übrige sonstige betriebliche Erträge“ eine Verbesserung der Information für die Adressaten des Abschlusses darstellen

ECHTE ZUSCHÜSSE: DARSTELLUNG

INVESTITIONSZUSCHÜSSE



**Bruttomethode nach AFRAC 6 bevorzugt*

HINWEIS:

... Investitionszuschüsse, die nach der Bruttomethode bilanziert werden, sind für die Ermittlung der Eigenmittelquote nach § 1 Abs 1 URG nach der Nettomethode zu behandeln.

→ *Übernahme der Regelungen KFS / RL 21*



DEUTSCHLAND

Auch hier kann beim Ausweis nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse zwischen der Brutto- und der Nettomethode unterschieden werden:

- ✓ **Nettoausweis:** Ansatz der gekürzten Anschaffungs- und Herstellungskosten
- ✓ **Bruttoausweis:** Passivierung des noch nicht ertragswirksamen Anteils

→ Beide Methoden sind zulässig, wobei die Bruttomethode bevorzugt wird.

Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 720, V. 2. c) (2)

GESELLSCHAFTERZUSCHÜSSE

ALLGEMEINES

Gesellschafterzuschüsse...

... sind sonstige Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindung veranlasst sind.

– AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB), 3.3.4. Gesellschafterzuschüsse

→ in „nicht gebundenen Kapitalrücklagen“ auszuweisen gem § 229 Abs 2 Z 5 UGB

Ausnahme: Betrieblich veranlasste Gesellschafterzuschüsse

→ Setzt voraus, dass Zuschuss auch von einem Dritten tatsächlich geleistet werden

→ Zuschuss ist ungeachtet gesellschaftsrechtlicher Verbindung **erfolgswirksam zu vereinnahmen**

Besonderheit: Öffentlicher Sektor

*... 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 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.*

GESELLSCHAFTERZUSCHÜSSE

BEISPIEL

› Sachverhalt

- Die Y GmbH befindet sich in einem Sanierungsverfahren. Es verpflichten sich die Gesellschafter sowie die Gläubiger der Y GmbH auf 30 % ihrer Forderung gegenüber der Y GmbH zu verzichten.
- Die Gesellschafter der Y GmbH verpflichten sich darüber hinaus, einen Gesellschafterzuschuss zu leisten.

› Lösung:

- Die erfolgswirksame Vereinnahmung eines betrieblich veranlassten Zuschusses setzt die Zweckwidmung des Zuschusses zur Durchführung bestimmter Maßnahmen (zB Sanierung) voraus.
- Ein anlässlich einer **Unternehmenssanierung** gewährter Zuschuss des Gesellschafters (zB Schuldnachlass, sonstige Zuzahlung) ist **in dem Ausmaß erfolgswirksam zu vereinnahmen**, in dem sich die **übrigen Gläubigern** ebenfalls an der Unternehmenssanierung durch Leistung eines Zuschusses **beteiligen**.
- Soweit allerdings der Gesellschafter darüberhinausgehende Zuschüsse leistet, handelt es sich um einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuschuss, der gemäß § 229 Abs. 2 Z. 5 UGB eine erfolgsneutrale Zuwendung durch den Gesellschafter darstellt.

UNECHTE ZUSCHÜSSE

... wenn Zuschussgewährung abhängig von zu erbringender Gegenleistung ist

WENN GEGENLEISTUNG BIS ZUM BILANZSTICHTAG ERBRACHT

- Ausweis als **Umsatzerlös** (Leistungsaustausch)
- **Kriterien** (AFRAC 32 Rz 8 ff):
 - Übergang der Preisgefahr
 - Anspruch auf Gegenleistung muss dem Grunde nach so gut wie sicher sein
- Keine Saldierung mit Aufwendungen

WENN GEGENLEISTUNG BIS ZUM BILANZSTICHTAG NICHT ERBRACHT

- Ausweis des bevorschussten Betrags als PRA bei zeitabhängiger Verpflichtung
- Ausweis als erhaltene Anzahlung bei Vorleistung für noch nicht erfüllte Leistungsverpflichtung
- In allen anderen Fällen Ausweis als sonstige Verpflichtung