

Der Standard bei IFRS-Anwendern

1. Auflage 2011. CD.
ISBN 978 3 648 00439 5

[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

§ 12 ÖFFENTLICHE ZUWENDUNGEN (GOVERNMENT GRANTS)

Inhaltsübersicht	Rz
Vorbemerkung	
1 Zielsetzung, Regelungsinhalt und Begriffe	1–9
2 Ansatz	10–18
2.1 Zeitliches Kriterium	10–13
2.2 Eventuelle Rückzahlungsverpflichtung	14–17
2.3 Geplante Anpassungen der Ansatzvorschriften	18
3 Ausweis	19–41
3.1 Allgemeines Kriterium: Ergebniswirksame Zuordnung zu den bezuschussten Aufwendungen im Zeitverlauf (<i>matching principle</i>).	19
3.2 Zuwendungen zum Einkommen (<i>grants related to income</i>)	20–24
3.3 Investitionszuwendungen (<i>grants related to assets</i>)	25–29
3.3.1 Im Anschaffungskostenmodell	25–28
3.3.2 Im <i>fair-value</i> -Modell.	29
3.4 Sonderprobleme	30–41
3.4.1 Zuwendung nichtmonetärer Güter	30
3.4.2 Latente Steuern	31
3.4.3 Ausweis in der Kapitalflussrechnung	32
3.4.4 Rückzahlung von Zuwendungen	33–35
3.4.5 Verteilung bei gebündelten (<i>package</i>) Förderungs- maßnahmen.	36
3.4.6 Zinsgünstige öffentliche Darlehen	37–39
3.4.7 Private Zuschüsse	40
3.4.8 Ausweis im Gliederungsschema.	41
4 Angaben	42
5 Vergleich mit dem HGB	43–48
5.1 Überblick	43–47
5.2 Synoptische Tabelle von Bilanzierungsfällen und -lösungen (ABC).	48
6 Anwendungszeitpunkt, Rechtsentwicklung	49
7 Zusammenfassende Praxishinweise	50

Schrifttum: EISOLT, Bilanzierungsfragen bei der Abwasserabgabe-Verrechnung, WPg 2005, S. 19; FREIBERG, Bilanzierung von öffentlichen Investitionszuwendungen nach gegenwärtigem und zukünftigem Recht, PiR 2005, S. 94; HOFFMANN, Kundengebundene Werkzeuge, PiR 2007, S. 294; KÜTING/KOCH, Neukonzeption der Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, DB 2006, S. 742; KÜTING/KOCH, Öffentliche Zuwendungen im Jahresabschluss nach IFRS, DB 2006, S. 569; ROHATSCHKE, Bilanzierung von zinslosen bzw. niedrigverzinslichen Darlehen nach IAS 20 neu, IRZ 2009, S. 149; TJADEN, Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen der öffentlichen Hand, WPg 1985, S. 33.

Vorbemerkung

Die Kommentierung bezieht sich auf IAS 20 in der aktuellen Fassung und berücksichtigt alle Ergänzungen, Änderungen und Interpretationen, die bis zum 1.1.2011 beschlossen wurden.

Einen Überblick über diskutierte oder schon als Änderungsentwurf vorgelegte zukünftige Regelungen enthält Rz 49.

1 Zielsetzung, Regelungsinhalt und Begriffe

- 1 IAS 20, der Standard zu den öffentlichen Zuwendungen (*government grants*), will den Adressaten des Jahresabschlusses Aufschlüsse über die **Hilfestellung** der öffentlichen Hand geben, die sich im Jahresabschluss eines Unternehmens/Konzerns niedergeschlagen haben. Dadurch soll die **Vergleichbarkeit** innerhalb des Unternehmens zwischenperiodisch und mit anderen Unternehmen hergestellt werden (IAS 20.5).
- 2 Als Zuschuss gelten **Hilfeleistungen** (*assistances*) der öffentlichen Hand durch **Transfer von Ressourcen** als Ausgleich für (*in return*) die Einhaltung bestimmter Bedingungen (IAS 20.3). Negativ werden diese Zuwendungen von den normalen Einnahmen abgegrenzt, die das Unternehmen im kaufmännischen Geschäftsverkehr mit öffentlichen Institutionen (*government*) erhält. Auf die **Bezeichnung** dieser Zuschüsse kommt es dabei nicht an (IAS 20.6).
- 3 IAS 12 vermeidet ein spezifisches Eingehen auf die **Vielfalt** der öffentlichen Förderungsmaßnahmen. Stattdessen zieht er allgemeine Begriffsdefinitionen heran und grenzt nicht behandelte Probleme im Zusammenhang mit der Wirtschaftstätigkeit der öffentlichen Hand aus. Zu solchen **ausgegrenzten** Gebieten zählen explizit:
 - der in Hochinflationen relevanten Fall der Bilanzierung zu indizierten Zeitwerten (IAS 20.2a).
 - Begünstigungen irgendwelcher Art im Rahmen der Einkommensbesteuerung (IAS 20.2b; → § 26 Rz 58).
 - Zuwendungen an Unternehmen mit landwirtschaftlicher Produktion (IAS 20.2d; IAS 41.34; → § 40).
 - Beteiligungen der öffentlichen Hand an Unternehmen als Gesellschafter (IAS 20.2c).

Der letztgenannte Punkt schließt die in **privatwirtschaftlicher** Rechtsform geführten Gesellschaften, an denen die öffentliche Hand beteiligt ist, nicht aus dem Anwendungsbereich von IAS 20 aus,¹ soweit sie einer „normalen“ Wirtschaftstätigkeit nachgehen und dabei einen Zuschuss bestimmter Art erhalten (Beispiel: Energieversorgung). Vielmehr geht es um die Beteiligung „als solche“. Im Rahmen der Verabschiedung von IAS 20 ist die Herausnahme der Beteiligungen der öffentlichen Hand aus dem Regelungsbereich intensiv diskutiert worden mit dem Ergebnis, dass das öffentliche Investment in das Nennkapital eines Unternehmens nicht von IAS 20 erfasst wird (F.65 „*funds contributed by shareholders*“).

¹ PFITZER/WIRTH/STASS, in: BAETGE u. a., Rechnungslegung nach IAS, zu IAS 20 Rz 5.

IAS 20.3 liefert folgende **Begriffsdefinitionen**:

- Als **öffentliche Hand** (*government*) werden generell **staatliche Instanzen** bezeichnet, einerlei ob diese auf lokaler, nationaler oder internationaler Ebene agieren. Es ist auch unerheblich, in welcher Rechtsform die öffentliche Hand dabei auftritt, z. B. in Form einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft. Nach der hier vertretenen Auffassung gehört zu den so bezeichneten *government agencies* auch eine privatwirtschaftlich organisierte Förderungsinstitution (**Beispiel**: Tourismus-Förderungs-GmbH). 4
- Als **öffentliche Beihilfen** (*government assistance*) wird in IAS 20.3 die Gewährung von **wirtschaftlichen Vorteilen** an ein Unternehmen oder eine Gruppe von Unternehmen verstanden, wenn diese bestimmte Kriterien erfüllen. Nicht unter den Begriffsinhalt von *government assistance* fallen **indirekte** Vorteilsgewährungen der öffentlichen Hand durch Zurverfügungstellung von Infrastruktur in Entwicklungsgebieten oder generelle Ermöglichung von wirtschaftlicher Betätigung (IAS 20.38). 5
- Der **eigentliche** Inhalt von IAS 20 bezieht sich auf die **öffentlichen Zuwendungen** (*government grants*). Es handelt sich um Hilfeleistungen der öffentlichen Hand in Form der **Übertragung von Mitteln** (*transfer of resources*; IAS 20.3) an ein Unternehmen. Dieser Transfer kann in bar, durch Aufrechnung, durch Forderungsverzicht (z. B. auf Steuern), durch Gewährung eines un- oder niedrig verzinslichen Darlehens (Rz 41) u. Ä. erfolgen und soll eine „Gegengabe“ (*return*) für die Einhaltung bestimmter Bedingungen in der Vergangenheit oder Zukunft durch das Unternehmen im Rahmen seiner Tätigkeit (Rz 8) darstellen (**Beispiel**: Neubau einer Fabrik mit Schaffung von X Arbeitsplätzen). 6

Die öffentlichen Zuwendungen sind also definiert als **Unterbegriff** der öffentlichen **Beihilfe** (*assistance*). Öffentliche Beihilfen ohne Zuwendungscharakter sind nur im Rahmen der **Anhangangaben** (Rz 42) nach den inhaltlichen Vorgaben von IAS 20.34 ff. offenzulegen. Beispielhaft werden dort (IAS 20.35) genannt: kostenlose technische oder Marketing-Beratung oder Gewährung von Bürgschaften. Diese sollen sich einer Bewertung entziehen und sind deshalb nicht bilanzierbar. Zu den „*service concession arrangements*“ wird verwiesen auf → § 18 Rz 66.

- Die öffentlichen Zuwendungen (*grants*) werden dann in IAS 20.3 weiter **untergliedert** in: 7
 - Zuwendungen, die sich auf **Vermögenswerte** (Rz 25 ff.) beziehen, die das Unternehmen unter bestimmten Bedingungen erwerben oder herstellen will: nach deutschem Recht **Investitionszulagen** oder **Investitionszuschüsse** (*grants related to assets*; Rz 45).

Beispiel 1

Der Automobilkonzern B erstellt eine neue Fabrik in Leipzig. Dafür erhält er eine Investitionszulage nach den gesetzlichen Vorschriften sowie einen Investitionszuschuss aus dem Regionalförderungsprogramm des Freistaates Sachsen.

- **Erfolgsbezogene Zuwendungen: Aufwands- oder Ertragszuschüsse** (*grants related to income*); sie sind negativ definiert als solche, die sich nicht auf Vermögenswerte beziehen (Rz 20ff.).

Beispiel 2

Der vor der Insolvenz stehende Bau-Großkonzern H erhält von der Bundesregierung eine „Soforthilfe“ in bar zur Rettung der Arbeitsplätze.

Beispiel 3

Das Biotechnologieunternehmen X erhält vom Bundesforschungsministerium für Forschungsleistungen betreffend ein neues Produktionsverfahren einen laufenden „Aufwandszuschuss“ für eine Periode von drei Jahren.

- **„Erlassfähige“ Darlehen**, also solche Darlehen, auf die der Darlehensgeber unter bestimmten vorgeschriebenen Bedingungen verzichtet (*forgivable loans*).

Beispiel 4

Das Biotechnologieunternehmen Y baut in Hamburg ein neues Großlabor zur Entwicklung einer neuen Produktionstechnik. Die Freie und Hansestadt Hamburg gewährt ein unverzinsliches Finanzierungsdarlehen mit der Auflage, dieses dann zurückzuzahlen, wenn das Projekt gewinnbringend vermarktet werden kann.

Beispiel 5

Die Freie Hansestadt Bremen gewährt dem Biotechnologieunternehmen Z für den Bau eines Großlabors einen (zinslosen) Zuschuss. Dieser ist dann nicht rückzahlbar, wenn das Forschungsergebnis aus diesem Labor nicht gewinnbringend vermarktet werden kann.

Beispiel 6

Ein weiteres Beispiel stellt die **Abwasser-Abgabe-Verrechnung**² dar: Bei Errichtung einer Abwasserreinigungsanlage können die für die 3 Jahre vor Inbetriebnahme der Anlage entstandenen Abwasserabgaben „verrechnet“ werden, d. h., sie werden zurückbezahlt.

Die Qualifikation der Zuwendung ist nicht nach dem Fördermechanismus (z. B. direkte Geldzahlung vs. Zinsverbilligung vs. Abgabenermäßigung etc.) vorzunehmen, sondern nach dem Förderobjekt. Für ein Beispiel zur Zinsverbilligung wird auf Rz 37 verwiesen, für eine Abgabenermäßigung auf das nachfolgende Beispiel.

² Vgl. hierzu EISOLT, WPg 2005, S. 1114.

Beispiel³

Nach dem öffentlichen Förderprogramm ist das Unternehmen zur Nichtabführung der Umsatzsteuerschuld berechtigt. Diese Vergünstigung bezieht sich auf eine Investition in Sachanlagevermögen bis zu einem Betrag von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die zunächst nicht bezahlte Steuerschuld ist fünf Jahre später zu entrichten.

Es handelt sich um eine **Investitionszuwendung** (Rz 25 ff.). Der Zuwendungsbetrag ist nach den beiden Ausweismöglichkeiten des IAS 20.24 abzubilden (Rz 26). Dadurch soll nach den Wünschen des Board (IAS 20.BC4) ein **fiktiver Zinsaufwand** ausgewiesen werden, um andererseits den öffentlichen **Zuwendungscharakter** herauszustellen.

In SIC 10.1 sind als **Anlässe** zur Gewährung von öffentlicher Beihilfe (*government assistance*; Rz 5) folgende Fälle aufgeführt: 8

- Geschäftstätigkeit in **besonderen Branchen**,
- Weiterführung der Geschäftstätigkeit nach der **Privatisierung**,
- Tätigkeitsbeginn oder -fortsetzung in **unterentwickelten Regionen**.

Die Zuwendung der öffentlichen Hand muss sich auf die **laufende Geschäftstätigkeit** des Unternehmens beziehen (Rz 6). Diese Bedingung wird durch die Betätigung in bestimmten Regionen oder industriellen Sektoren erfüllt (SIC 10.3). Der in Deutschland üblichen **Unterscheidung** nach **Zuschüssen** und **Zulagen** (vgl. die beiden alternativen Förderungsmöglichkeiten im Beispiel in Rz 7) kommt nach IAS 20 keine Bedeutung zu (Rz 45).

Der Standard ist **nicht** auf Zuwendungen im Regelungsbereich von IAS 41 (*agriculture*) anzuwenden (→ § 41 Rz 2). 9

2 Ansatz

2.1 Zeitliches Kriterium

Öffentliche Zuwendungen sind nach IAS 20.7 zu dem Zeitpunkt bilanzansatzfähig, an dem gewährleistet ist (*reasonable assurance*), dass 10

- das Unternehmen die Voraussetzungen erfüllt und
- die Zuwendungen auch tatsächlich zufließen (also z.B. die Anträge gestellt werden).

Beide Ansatzkriterien sind gleichermaßen bedeutsam. Dabei ist es unerheblich, in welcher **Technik** die Zuwendung gewährt wird. Es kann sich um eine **Barzahlung** handeln oder aber auch um den Erlass einer **Verbindlichkeit** gegenüber der öffentlichen Hand (IAS 20.9). Auch die Übertragung von **Sachwerten** materieller und immaterieller Art kommt in Betracht (Rz 30).

Unklar ist der der *reasonable assurance* beizumessende „Sicherheitsgrad“. ⁴ (*Reasonable assurance* entspricht einem *sufficient degree of certainty* gem. F.93.) Man kann ihn mit „*probable*“ i.S. von IAS 18.14 identifizieren, doch ist mit dieser zirkulären Tautologie für die Bilanzierungspraxis wenig gewonnen. Umgekehrt:

³ Nach ERNST & YOUNG, International GAAP 2009, S. 1424.

⁴ Zu den „Sicherheitsgraden“ überhaupt und der diesbezüglichen Terminologie vgl. ADS INTERNATIONAL, Abschn. 11 Tz 19f.; KÜTING/KOCH, DB 2006, S. 569.

Der typische Auslegungsbedarf mit **Ermessensspielraum** des Managements kommt einmal mehr zum Tragen (→ § 1 Rz 36). Die häufig im Schrifttum dargebotenen Wahrscheinlichkeits-Prozentsätze sind weder aus dem Regelwerk ableitbar noch in der Anwendung operationabel (→ § 21 Rz 37ff.). Allenfalls kommen Negativkriterien in Betracht: noch nicht ausgeschöpfter Förderungstopf der Regierung, kein Fristversäumnis etc.

- 11 Das **zeitliche** Ansatzkriterium der *reasonable assurance* wird in IAS 20 nicht weiter definiert. Zurückzugreifen ist deshalb auf das Definitionsgefüge im *Framework* (→ § 1 Rz 87ff.). Insbesondere geht es dabei um die Auslegung des **Wahrscheinlichkeits**gehaltes bez. der künftigen wirtschaftlichen Vorteile in F.82ff. IAS 20.8 begnügt sich über die Wiederholung der *reasonable assurance* hinaus in diesem Zusammenhang mit einem **negativen** Ansatzkriterium: Die bereits erfolgte Vereinnahmung des Zuwendungsbetrages erlaubt **nicht** den zwingenden Schluss, dass die mit der Zuwendung verbundenen Auflagen auch erfüllt sind oder später erfüllt werden. Sollte Letzteres nicht der Fall sein, wäre die vereinnahmte Zuwendung als Verbindlichkeit zu passivieren. Zur geplanten Änderung vgl. Rz 18.
- Zu unterscheiden sind öffentliche Zuwendungen mit **Rechtsanspruch** (**Beispiel**: Investitionszulage nach dem InvZulG) – bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen – von denjenigen, deren Gewährung von **Ermessensausübungen** einer Behörde abhängen. Die Erstgenannten sind bei Erfüllung der rechtlichen Kriterien anzusetzen, die Letztgenannten erst nach Ergehen eines entsprechenden Bewilligungsbescheides anzusetzen.⁵
- 12 Bei Zuschussgewährung im „**Windhundverfahren**“ Auslobung eines Zuwendungshöchstbetrages mit Vergabe nach Antragseingang – hängt der Bilanzansatz von dem noch nicht anderweitig ausgeschöpften Förderungsvolumen ab. Bei Genehmigungsvorbehalt einer übergeordneten Behörde muss deren Genehmigung vorliegen.⁶
- 13 **Erlassfähige Darlehen** (Rz 7) sind zu dem Zeitpunkt als öffentliche Zuwendung zu behandeln, in dem die Bedingungen für den Erlass mit *reasonable assurance* (Rz 10f.) erfüllt werden (zur geplanten Änderung vgl. Rz 18). Die Erlassbedingungen müssen also noch nicht eingetreten sein. Liegt eine solche *reasonable assurance* vor, wird das Darlehen nicht mehr als Schuldposten ausgewiesen (IAS 20.10). Auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Erlasses kommt es ebenso wenig an wie auf die Bezeichnung „Darlehen“ (Beispiele 4 und 5 in Rz 7).

2.2 Eventuelle Rückzahlungsverpflichtung

- 14 IAS 20.11 weist auf die Angabepflicht für **Eventualverbindlichkeiten** (*contingent liabilities*) nach IAS 37 hin (→ § 21 Rz 106), die aus bereits gewährten öffentlichen Zuwendungen (*grants*; Rz 6f.) resultieren kann. Das ist insoweit berechtigt, als jede öffentliche Förderungsmaßnahme nur unter **Bedingungen** erteilt wird, wovon die meisten sich auf zukünftiges Verhalten beziehen (**Beispiel**: Aufrechterhaltung von Arbeitsplätzen). Solange überhaupt **kein** Anlass besteht, an der Einhaltung der Bedingungen zu zweifeln, ist die *contingent liability* weder angabe- noch bilanzierungspflichtig. Ist die Einhaltung der Bedingungen zwar

⁵ PFITZER/WIRTH/STASS (Fn 1).

⁶ ADS INTERNATIONAL, Abschn. 11 Tz 11: „kaum noch Zweifel bestehen“.

wahrscheinlicher, aber die Nichteinhaltung **nicht völlig unwahrscheinlich (remote)**, verbleibt es bei einem Anhangvermerk (Rz 42). Anders, wenn die Nichteinhaltung wahrscheinlich ist (→ § 21 Rz 37ff.); dann ist die Rückzahlungsverpflichtung als Verbindlichkeit auszuweisen. Der Ausweis im Jahresabschluss richtet sich dann nach den Regeln der Verbindlichkeits- und Rückstellungsbilanzierung (IAS 37.14) bzw. den Anhangangaben (IAS 37.84ff.). Auf die Darstellung in → § 21 Rz 164ff. wird verwiesen.

Hängt die Rückzahlungsverpflichtung von dem Entstehen **künftiger Gewinne** ab und ist diese Verpflichtung aus diesen Gewinnen zu bestreiten, dann darf nach deutscher Rechtsauffassung u.U. eine Verbindlichkeit erst bei Eintritt der Bedingung (Gewinnsituation) bilanziert werden.⁷ Den IFRS ist unmittelbar eine solche Vorgabe nicht zu entnehmen. Die der deutschen Auffassung entsprechende Behandlung lässt sich allerdings durch das *matching principle* begründen (IAS 20.16): Der Aufwand ist der Periode zuzuordnen, in welcher der entsprechende Ertrag entstanden ist.⁸ Bis dahin ist ein rückzahlbarer Zuschuss oder ein „erlassfähiges Darlehen“ (Rz 7) als Verbindlichkeit auszuweisen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang die rechtliche Ausgestaltung der Eventual-Rückzahlungsverpflichtung als **auflösend** oder **aufschiebend** bedingt. Denn in der rechtlichen Gestaltung können durch Ausformulierung beide Techniken zum gleichen Ergebnis führen.⁹ Eine **Anhangsangabe** oder die **Passivierung** einer Rückzahlungsverpflichtung entfällt dann, wenn sich die öffentliche Hand mit ihrer Zuwendung am **wirtschaftlichen Erfolg** des bezuschussten Projekts beteiligt (**Beispiel**: öffentliche Forschungszuschüsse; vgl. die Beispiele 4 u. 5; Rz 7).

Die **erstmalige** Bilanzierung von Rückzahlungsverpflichtungen für öffentliche Zuwendungen (*government grants*) lässt sich ausnahmsweise als Berichtigung einer Schätzung (*revision to an accounting estimate*) nach IAS 8.23ff. darstellen (→ § 24 Rz 10ff.). Meistens wird allerdings ein neuer Sachverhalt vorliegen, der auch ohne besondere Regeln bilanzieller Berücksichtigung bedarf.

2.3 Geplante Anpassungen der Ansatzvorschriften

Der Board will die Überarbeitung oder Ersetzung von IAS 20 (Rz 49) gemeinsam mit dem FASB zusammen mit dem *Revenue Recognition Project* (→ § 25 Rz 123) betreiben. Die Ansatzkriterien (Rz 10ff.) sollen nach Maßgabe der schon jetzt in IAS 41.34f. für bestimmte biologische Vermögenswerte enthaltenen Vorschriften (→ § 40 Rz 71f.) geändert werden.¹⁰ Wegen des Projektverlaufs vgl. Rz 49. IAS 41.34f. unterscheiden bez. der zum *fair value* bewerteten biologischen Vermögenswerte zwischen

- **unbedingten** und
 - **bedingten**
- Zuwendungen.

⁷ Die Auffassungen sind diesbezüglich sehr differenziert. Der BFH hat (in handelsrechtlicher Argumentation) im Urteil v. 17.12.1998, IV R 21/97, BStBl II 2000 S. 451, auf Rückstellungsbildung erkannt. Vgl. auch die Fallbeispiele unter Rz 48.

⁸ So auch PFITZER/WIRTH, (Fn 1), Tz 29, mit Hinweisen zum Schrifttum sowie das in Fn 11 zitierte BFH-Urteil.

⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 17.12.1998, IV R 21/97, BStBl II 2000 S. 116 (Fn 10); so auch GROTE, in: THIELE/VON KEITZ/BRÜCKES, Internationales Bilanzrecht, IAS 20, Tz 122.

¹⁰ Vgl. KÜTING/KOCH, DB 2006, S. 742.

Im **weiteren** Sinne ist beinahe jede Zuwendung bedingt, nämlich an die Erfüllung von Fördervoraussetzungen gebunden. Im **engeren** Sinne lässt sich aber am Beispiel der **Investitionszuwendungen** folgende Unterscheidung vornehmen:

- Die Zuwendung ist **unbedingt** i. e. S., wenn mit Durchführung der förderfähigen Investition keine weiteren Auflagen mehr zu erfüllen sind;
- sie ist **bedingt**, wenn auch nach Vornahme der Investition noch bestimmte Auflagen zu erfüllen sind, etwa eine Mindestverbleibensdauer des Investitionsguts im Betrieb zu gewährleisten ist und bei Verstoß gegen diese Bedingung eine Rückzahlungspflicht besteht.

Im ersten Fall sind die Bedingungen mit der Investition bereits erfüllt. Zu buchen ist dann: per Forderung auf Zuwendung an Ertrag.

Bei zeitlich noch nicht erfüllter Bedingung ist mit Geldeingang zu buchen: per Geld an Verbindlichkeit, bei Erfüllung der Bedingung: per Verbindlichkeit an Ertrag. In beiden Fällen entfällt die Periodisierung nach geltendem Recht (Rz 26).

Beispiel¹¹

An die Investitionszulagengewährung für die Maschine eines Unternehmens A ist ein 5-jähriger Verbleibzeitraum gem. InvZulG 2005 geknüpft (bedingte Zuwendung). A tätigt die Investition in Höhe von 4 Mio. EUR in 2005. Die Zulage wird in 2007 in Höhe von 25 % gewährt. Die Buchungen sind wie folgt:

In 2005: per Maschine 4 Mio. EUR an Bank 4 Mio. EUR

In 2007: per Kasse 1 Mio. EUR an bedingte Schuld 1 Mio. EUR

(da die Fördervoraussetzungen, z. B. Ablauf der 5-jährigen Verbleibensfrist, noch nicht endgültig erfüllt sind, insoweit noch eine bedingte Rückzahlungspflicht besteht)

Erst Ende 2010, wenn die mit der Förderung verbundenen Auflagen erfüllt sind, findet eine Ertragsvereinnahmung statt:

per bedingte Schuld 1 Mio. EUR an sonstiger betrieblicher Ertrag 1 Mio. EUR

Ohne Bindung der Zusage an eine besondere Auflage wäre in 2005 zu buchen: per bedingte Schuld 1 Mio. EUR an sonstiger betrieblicher Ertrag 1 Mio. EUR

Demgegenüber ist auf biologische Vermögenswerte, die *at cost* bewertet werden, derzeit noch IAS 20 anzuwenden.

3 Ausweis

3.1 Allgemeines Kriterium: Ergebniswirksame Zuordnung zu den bezuschussten Aufwendungen im Zeitverlauf (*matching principle*)

- 19 IAS 20.12 spricht sich für die **erfolgswirksame** Behandlung des Zuschusses als einzige Bilanzierungsmöglichkeit aus. Die offensichtlich im Board vor der Verabschiedung geführte heftige Diskussion – s. IAS 20.14f. – lehnt die **direkte**

¹¹ Entnommen aus: FREIBERG, PiR 2005, S. 94.

Vereinnahmung im Eigenkapital = *capital approach* (→ § 20 sowie SIC 10.3) ab. Insoweit besteht also eine nahtlose Übereinstimmung mit den deutschen Bilanzierungsregeln. Dieser sogenannte *income approach* wird weiter in IAS 20.12 in Verbindung mit IAS 20.16 bis 20.19 in einer **periodisierenden** Betrachtung spezifiziert („*to match*“). Die mit den öffentlichen Zuwendungen korrespondierenden Kosten (im weiteren Sinne auch als Investitionsausgaben verstanden) sollen durch die buchmäßige Behandlung des Zuschusses **ergebnismäßig** kompensiert werden (vgl. das Beispiel in Rz 21). Dies entspricht der Vorgabe in F.95 (→ § 1 Rz 111). Insoweit besteht ein konzeptioneller Unterschied zu der in Deutschland zumindest als **Wahlrecht** in der Handels- und Steuerbilanz möglichen sofortigen Vereinnahmung von Investitionszuwendungen.¹² Umgekehrt entspricht die (auch) nach deutscher Auffassung zu präferierende ratierliche Vereinnahmung der eben genannten Vorgabe nach IAS 20.12. Zum Vergleich mit den deutschen Bilanzierungsregeln siehe Rz 43 ff.

Die periodengerechte Zuordnung der Zuschüsse nach dem *matching principle* erfordert bei Investitionszuwendungen buchungstechnisch den Ansatz eines **passiven Abgrenzungspostens** oder eine aktivische Kürzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Rz 21, 26). Beide Posten stellen konzeptionell nach dem IFRS-*Framework* einen Fremdkörper dar.¹³ Auch deshalb soll IAS 20 grundlegend überarbeitet werden (Rz 18).

3.2 Zuwendungen zum Einkommen (*grants related to income*)

IAS 20.20 bis IAS 20.22 unterscheiden – nicht sehr trennscharf – zwei Typen von Zuwendungen zum Einkommen (besser: Aufwandszuschüsse; siehe Rz 7), die bei Erfüllung der Ansatzvoraussetzungen (Rz 10f.) sofort ergebniswirksam zu erfassen sind: 20

- solche für **bereits entstandene Aufwendungen** oder **Verluste** (ohne zugehörige künftige Aufwendungen);
- unter bestimmten Umständen zugesagte **unmittelbare finanzielle Hilfe** (Beispiel 2 unter Rz 7; vgl. Rz 21).

Beide Ausweistypen sind praktisch häufig nicht zu unterscheiden. Das ist allerdings von geringer praktischer Relevanz, denn in beiden Fällen ist der Ansatz **zeitlich** bei Erfüllung der Voraussetzungen i.S.d. IAS 20.7 (Rz 10f.; voll ergebniswirksam unter den sonstigen betrieblichen Erträgen) vorzunehmen (IAS 20.21). **Zukunftsbezogene Zuwendungen zum Einkommen** (Ertrags- bzw. Aufwandszuschüsse siehe Rz 7) sind nach IAS 20.12 **periodengerecht** entsprechend den zugehörigen Aufwendungen zu vereinnahmen (Rz 19). Eilt die Zuschussgewährung den Aufwendungen zeitlich voraus, ist die „Überzahlung“ als Rechnungsabgrenzungsposten (*deferred income*) zu passivieren und zeitanteilig (zur Parallele im deutschen Recht Rz 43 ff.) oder in sonstiger systematischer Weise aufzulösen. Der Ausweis in der GuV (bzw. dem GuV-Teil der Gesamtergebnisrechnung) kann dabei wahlweise nach IAS 20.29 als Kürzung von den Aufwendungen (Nettoausweis) oder unter den sonstigen Erträgen (*other income*) 21

¹² Zur handelsrechtlichen Bilanzierung siehe ELLROTT/BRENDT, BECK'scher Bilanzkommentar, 6. Aufl., § 255 Tz 115 ff.

¹³ FREIBERG, PiR 2005, S. 94.

erfolgen (Bruttoausweis). Im Einzelfall kann gem. IAS 20.31 eine Anhangergläuterung zum gewählten Ausweis erforderlich sein.

Beispiel¹⁴

Ein Unternehmer erhält im Jahr 01 eine Zusage der Regierung über einen Zuschuss von 30 zur Beseitigung von Umweltschäden auf fünf Jahre. Der Zuschuss wird in 01 mit 15 und in 04 mit weiteren 15 ausbezahlt. Die Kosten betragen 15. Die Ergebnisauswirkung beträgt:

Jahr	Kosten	Vereinnahmung	Forderung	passive Abgrenzung
01	1	2	15	28
02	2	4	15	24
03	3	6	15	18
04	4	8	0	10
05	5	10	0	0
Gesamt	15	30		

Je nach Zahlungszeitpunkt ist für den Überschuss eine Abgrenzung als Vermögenswert oder passive Rechnungsabgrenzung (*deferred income*) vorzunehmen.

- 22 Das Hauptproblem bei der Bearbeitung von Zuwendungen zum Einkommen besteht in der richtigen **periodischen Zuordnung** (*matching*).¹⁵ Dies gilt insbesondere bei der Bezuschussung von längerfristigen Entwicklungsprojekten. Als Illustration kann das Beispiel eines Zuschusses für Fortbildungsmaßnahmen (*training*) dienen. Dazu kommen folgende zeitliche Kriterien in Betracht:

- Zuordnung zu den direkten Kosten der Ausbildung;
- Zuordnung zu den Lohnkosten für die fortzubildenden Beschäftigten während der Laufzeit des Projektes;
- zeitliche Zuordnung zu den erhofften Erfolgen der Fortbildungsmaßnahmen;
- zeitliche Zuordnung über die Laufzeit des Fortbildungsprojektes in gleichmäßiger Verteilung;
- Zuordnung über den Zeitraum, in dem der Zuschuss geleistet wird;
- Vereinnahmung bei Zahlung des Zuschusses.

Die letztgenannte Variante scheidet nach IAS 20.12 aus (Rz 21).

Alle übrigen Zuordnungsvarianten können unter Berücksichtigung der konkreten Umstände zutreffend sein. Vor diesem Hintergrund ist der **zeitlichen Konsistenz** bei der Wahl der Zuordnungsmethode besonderes Gewicht beizumessen (Stetigkeitsgebot → § 24 Rz 7ff).

- 23 IAS 20 erwähnt förmlich nicht die Zuschüsse für **entgangene Einnahmen (Beispiele: unentgeltliche Schülerbeförderung, Altölbeseitigung, Stilllegungsprämien)**. Diese sind wirtschaftlich den eigentlichen Aufwandszuschüssen ver-

¹⁴ Nach EPSTEIN/MIRZA, Interpretation and Application of IAS 2002, S. 95, zu IAS 20.17: „recognition ... as income in the same period as the relevant expense“.

¹⁵ Vgl. hierzu die Darstellung bei ERNST & YOUNG, International GAAP 2008, S. 2132. Auf die dortigen Ausführungen stützt sich die nachfolgende Darstellung.

gleichbar und fallen deshalb ebenfalls unter die Zuschüsse zum Einkommen (Rz 48, dort die Beispiele „Verzicht auf Milch- oder Mehlproduktion“).
Wegen des möglichen Ausweises als Umsatzerlös wird verwiesen auf → § 25 Rz 115. 24

3.3 Investitionszuwendungen (*grants related to assets*)

3.3.1 Im Anschaffungskostenmodell

Investitionszuschüsse (Rz 7) – begrifflich hier auch umfassend die Investitionszulagen nach deutschem Steuerrecht – sind buchmäßig als **Kompensation der zugehörigen Abschreibungen** zu behandeln (IAS 20.12, IAS 20.17). Die nach R 34 Abs. 2 EStR mögliche sofortige **erfolgswirksame Behandlung** kommt **nicht** in Betracht. Insofern stimmen umgekehrt die Regeln von IAS 20 mit der IDW-Stellungnahme, HFA 1/1984, überein (Rz 44).¹⁶ Bei der Zugangsbewertung soll ein *impairment*-Test gem. IAS 36 (→ § 11 Rz 11 ff.) als zwingend eingeführt werden.¹⁷ Eine mit dem Ansatz des Zuschusses u. U. einhergehende Verbindlichkeit (Rz 18) ist derselben Zahlungsmittel generierenden Einheit (→ § 11 Rz 99 ff.) wie der bezuschusste Vermögenswert zuzuordnen. 25

Diese Periodisierung **proportional zum Abschreibungsverlauf** kann in zweierlei Form buchtechnisch dargestellt werden (IAS 20.24): 26

- Ausweis als **passiver Rechnungsabgrenzungsposten** (*deferred income*) mit abschreibungsproportionaler Auflösung (Bruttomethode);
- **Kürzung** von den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** mit der Folge niedrigerer Abschreibungsverrechnung (Nettomethode).

Die beiden Methoden gelten als *gleichwertig*, also kein „*benchmark treatment*“. Das ist insofern zutreffend, als beide Methoden eine periodengerechte Aufwands- bzw. Ertragsverrechnung gewährleisten (Rz 19). Zu Darstellungsbeispielen vgl. Rz 34. Dabei ist die spezialrechtliche Passivierungsvorgabe in IAS 20.24 systemwidrig, weil das IFRS-Regelwerk keine passive Abgrenzung kennt, sondern Schulden. Man mag das *deferred income* deshalb vielleicht als „technische Schuld“ bezeichnen.¹⁸

In der **HGB-Praxis** gibt es **keine einheitliche Ausweisregel**. Z. T. werden die passivierten Zuschüsse bzw. Zulagen innerhalb der **Rechnungsabgrenzungsposten** ausgewiesen oder im **Anhang** genannt, z. T. erfolgt die Darstellung als **Sonderposten** zwischen Eigen- und Fremdkapital (Rz 44). Nach IFRS ist der **Ansatz** eines Sonderpostens zwischen Eigen- und Fremdkapital nicht zulässig. Einen besonderen Ausweis für Abgrenzungsposten sieht das Bilanzgliederungsschema ebenfalls nicht vor. Üblich ist daher die Einordnung unter langfristigen Schulden (→ § 2 Rz 31 ff.).

Die **Ergebnisauswirkung** beider Methoden ist die gleiche, soweit – sinnvollerweise – die Auflösung des Passivpostens abschreibungsproportional erfolgt (so die Regel nach IAS 20.17 „*usually*“). Der Gegenausweis innerhalb der GuV hat unter den sonstigen Erträgen einerseits (Bruttoverfahren) oder als Kürzung von den Abschreibungen andererseits (Nettoverfahren) zu erfolgen (IAS 20.26 ff.).

¹⁶ WPg 1984, S. 613; siehe hierzu TJADEN, WPg 1985, S. 36.

¹⁷ IASB, Update Juli 2004.

¹⁸ So FREIBERG, PiR 2008, S. 208.

Zur Behandlung in der **Kapitalflussrechnung** vgl. Rz 32 sowie → § 3 Rz 61.

- 27 **Änderungen** bei der Abschreibungsmethode bzw. die Neueinschätzung der Nutzungsdauer (→ § 10 Rz 39) führen zur korrespondierenden Anpassung des passiven Abgrenzungsbetrages.
- 28 Bei Zuwendungen für nicht **abschreibbare** Vermögensgegenstände (Grundstücke) löst IAS 20.18 das Periodisierungsproblem anhand der damit in aller Regel verbundenen Auflage.

Beispiel¹⁹

Wenn der Zuschuss für einen Grundstückserwerb (auch kostenlose Über-eignung des Grundstücks) von der Errichtung eines Gebäudes in bestimmter Lage abhängt, ist er über die Nutzungsdauer des Gebäudes hinweg zu verein-nahmen.

Weiteres Beispiel²⁰

Ein Unternehmer erhält unentgeltlich ein Stück Land mit einem Verkehrswert von 120 zur Erschließung. Bedingung ist die Beschäftigung von heimischen Arbeitern während der Arbeitsdauer von drei Jahren. Die Auflage der Regie-rung sieht einen festen Mindestlohnaufwand von 60 vor, der im Zeitverlauf wie folgt anfällt und eine entsprechende Zuschussvereinnahmung auslöst:

Jahr	Kosten	Zuschuss
01	10	20
02	10	20
03	40	80
	60	120

3.3.2 Im *fair-value*-Modell

- 29 Öffentliche Zuwendungen zu Anlagegrundstücken (*investment properties*), die im *fair-value*-Modell bewertet werden (→ § 16 Rz 52), können einerseits Anschaf-fungs- bzw. Herstellungskosten **mindern**, andererseits in Analogie zu Vorgaben für den Bereich der landwirtschaftlichen Produktion nach IAS 41.34 (→ § 40 Rz 63) **ertragswirksam** vereinnahmt werden. Welche Lösung vorzuziehen ist, hängt von den Umständen ab. Wenn die öffentlichen Zuwendungen **allen** ver-gleichbaren Investitionen offenstehen (z. B. nach dem Investitionszulagengesetz), aber ein **neues** Wirtschaftsgut voraussetzen, sinkt der *fair value* „automatisch“ mit der Ingebrauchnahme. Die Anschaffungs-/Herstellungskostenminderung gleicht diese Minderung aus. Wenn die Zuwendungen gleichermaßen für **ge-brauchte** „Wirtschaftsgüter“ gelten, tritt kein Wertverlust ein. Eine ertragswirk-same Buchung des Zuschusses ist dann vorzuziehen.

¹⁹ Nach IAS 20.18. So auch SCHEINPFLUG, in: BECK'sches IFRS-Handbuch, § 4 Tz 271; sowie KPMG, Insights into IFRS 2006/2007, 4.3.20.20; teilweise a. A. PFITZER/WIRTH/STASS, in: BAETGE u. a., Rechnungslegung nach IAS, IAS 20 Tz 41, und ADS INTERNATIONAL, Abschn. 11 Tz 51.

²⁰ Nach EPSTEIN/MIRZA, Interpretation and Application of IAS 2002, S. 953.

Beispiel²¹**Sachverhalt**

Das Unternehmen erstellt am 30.12. ein Gebäude in einem Fördergebiet für einen Preis von 450 und erhält hierfür wie andere Investoren einen Zuschuss von 1/3 (150). Am 31.12. beträgt der Marktpreis vergleichbarer Neugebäude 480. Die öffentliche Zuwendung wird nur auf Neugebäude gewährt und ist ansonsten mit keiner Auflage verbunden.

Lösung

Am 30.12. wird der Zuschuss herstellungskostenmindernd verbucht und das Gebäude mit 300 (2/3 von 450) bewertet, am 31.12. mit 320 (2/3 von 480) wird ein Werterhöhungsertrag von 20 verbucht.

Sachverhaltsvariante

Der Zuschuss von 1/3 wird auch für die Anschaffung gebrauchter Gebäude gewährt.

Lösung

Am 30.12. wird der Zuschuss ertragswirksam verbucht und das Gebäude mit 450 bewertet, am 31.12. mit 480 und ein Werterhöhungsertrag von 30 verbucht.

Das im Vergleich zur ersten Variante um 160 höhere Ergebnis erklärt sich wie folgt: Da auch gebrauchte Gebäude förderfähig sind, bewirkt die Ingebrauchnahme keine Minderung des erzielbaren Marktwertes.

Beispiel**Sachverhalt**

Das Unternehmen erhält von der öffentlichen Hand Bauland mit einem *fair value* von 100. Die Auflage besteht im Bau von Häusern mit niedrigen Mieten. Es handelt sich um ein *investment property*, für das die *fair-value*-Folgebilanzierung gewählt wird.

Die Baukosten betragen 350, das fertige Projekt – Land und Häuser – hat einen *fair value* von 480.

Lösung

Möglich erscheint eine Passivierung des erhaltenen Zuschusses von 100 als Betriebseinnahme oder als Abzug von den Herstellungskosten. In beiden Fällen realisiert das Unternehmen einen Gewinn von 130, der sich aus dem „Zuschusseinkommen“ für das Bauland von 100 und dem Wertzuwachs von 30 zusammensetzt.

²¹ In Anlehnung an KPMG, Insights into IFRS 2008/2009, Tz 4.3.70.20; dies gilt auch für das folgende Beispiel.

3.4 Sonderprobleme

3.4.1 Zuwendung nichtmonetärer Güter

30 IAS 20.23 befasst sich mit dem Sonderfall der Zuwendung **nichtmonetärer** Güter mit den Beispielen Grund und Boden und sonstigen Ressourcen. In diesem Fall werden zwei Bilanzierungsmöglichkeiten zur Wahl gestellt (→ § 13 Rz 73):

- Einbuchung des **Zeitwertes** (*fair value*) des betreffenden Vermögensgegenstandes.
- Einbuchung mit einem **symbolischen Wert** (*nominal amount*).

Die Gegenbuchung erfolgt entsprechend derjenigen bei Gewährung eines Barzuschusses.

Buchungssatz also: per Anlagevermögen (z. B.) an Rechnungsabgrenzungsposten „*deferred income*“ (Rz 26).

Für **bestimmte** immaterielle Vermögenswerte (*intangible assets*) nennt IAS 38.33 Beispiele, die nach Maßgabe des vorstehenden Wahlrechts bilanziert werden können: Landungsrechte für Flugzeuge,²² Lizenzen zum Radio- und Fernsehbetrieb, Import-Lizenzen u. Ä.

Emissionsrechte (sog. Treibhausgasemissionsberechtigung)²³ sind – u. E. auch nach Rücknahme von IFRIC 3 (→ § 13 Rz 44) – als öffentlicher Zuschuss (*government grant*)²⁴ anzusetzen (zu passivieren), soweit der *fair value* des Emissionsrechtes den vom Unternehmen zu bezahlenden Betrag übersteigt. Der passive Abgrenzungsposten ist dann folgerichtig über die Bewilligungsdauer des betreffenden Emissionsrechts hinweg ergebniswirksam zu vereinnahmen. Die Option in IAS 20.23 für den symbolischen Wert (*nominal amount*) gilt nach der Rücknahme von IFRIC 3 ebenfalls. Zur Bilanzierung des Emissionsrechtes als immaterieller Vermögenswert wird verwiesen auf → § 13 Rz 44, wegen der *service concession arrangements* auf → § 18 Rz 66. Wegen weitergehender Überlegungen des Boards zur bilanziellen Abbildung von Treibhausgasemissionsberechtigungen vgl. → § 13 Rz 45a.

3.4.2 Latente Steuern

31 IAS 20 befassen sich nicht mit Problemen der Steuerlatenzrechnung. Deshalb ist zu diesem Thema IAS 12 heranzuziehen, wo **zeitliche Unterschiede** (*temporary differences*) allgemein behandelt werden und damit auch solche nach IAS 20 umfassen (→ § 26 Rz 16ff.).

Dabei ist im **Zugangszeitpunkt** wie folgt zu differenzieren:

- **gleicher Ausweis in IFRS- und Steuerbilanz**, unsaldiert mit Passiv-Sonderposten oder saldiert als Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Rz 25f.) → keine temporäre Differenz, keine Steuerlatenz.
- **unterschiedlicher Ausweis**, z. B. Passiv-Sonderposten in der Steuerbilanz, Kürzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der IFRS-Bilanz oder umgekehrt (Rz 25f.) → zusammengefasst keine temporäre Differenz, keine Steuerlatenz.

²² Vgl. hierzu OLBRICH/DALLMAYR/ZILCH, BFuP 2009, 207.

²³ Einzelheiten zum Inhalt des rechtlichen Rahmens bei GÜNTHER, KoR 2003, S. 432.

²⁴ So die Auffassung des IASB im Protokoll des Board-Meetings vom September 2005.

- **sofortige erfolgswirksame – allerdings steuerfreie – Vereinnahmung** in der Steuerbilanz (Investitionszulage, Rz 45), rätierlich in der IFRS-Bilanz (Rz 25) → Differenz bereits bei Zugang, aber permanent, da steuerfrei, deshalb nach IAS 12.22c und IAS 12.33 keine (aktive) Steuerlatenz.
- **sofortige erfolgswirksame – allerdings steuerpflichtige – Vereinnahmung** in der Steuerbilanz (Investitionszuschuss, Rz 45), rätierlich in der IFRS-Bilanz (Rz 25), erfolgswirksame Vereinnahmung bereits beim Zugang, deshalb Steuerlatenz gem. IAS 12.22b (→ § 26 Rz 46).

In den drei erstgenannten Fällen können an sich unterschiedliche Abschreibungsfristen oder -verfahren zwischen IFRS- und Steuerbilanz (ggf. mit entsprechend unterschiedlicher Auflösung des Passiv-Sonderpostens; Rz 26) in der **Folgebewertung** zu temporären Differenzen führen. Dafür darf indes nach IAS 12.22c (→ § 26 Rz 45) keine Steuerlatenzrechnung erfolgen.

3.4.3 Ausweis in der Kapitalflussrechnung

Nach IAS 20.28 sollen bei **größeren Geldbewegungen** im Zusammenhang mit öffentlichen Zuwendungen diese in der Kapitalflussrechnung (→ § 3 Rz 75) gesondert gezeigt werden, und zwar unabhängig davon, ob die Zuschüsse zu Investitionen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des bezuschussten Vermögensgegenstandes gekürzt oder als passiver Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden (Rz 26). Empfohlen wird in IAS 20.28 die getrennte Darstellung des Liquiditäts**zuflusses** durch den öffentlichen Zuschuss einerseits und des Liquiditäts**abflusses** infolge der Investition andererseits.

Die IFRS behandeln aber nicht die Frage der Darstellung bzw. des Ausweises **innerhalb** der *cash-flow*-Rechnung. Die Problematik stellt sich insbesondere für die Zuschüsse für Investitionen (Rz 25) mit der Notwendigkeit, die Ausweisalternativen (Rz 26) konsistent in der *cash-flow*-Rechnung abzubilden.

Folgende Lösungen sind denkbar:²⁵

- bei Bilanzausweis des Investitionszuschusses als **passive Abgrenzung**: Vereinnahmung des Zuschusses mit zahlungsunwirksamer Auflösung im Zeitverlauf – beides im **operativen** Bereich;
- bei Kürzung des Zuschusses von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten: weniger Abschreibung im **operativen** Teil bei geringerer Auszahlung im Bereich der **Investitionstätigkeit**;
- Darstellung des Zuschusses im **Finanzierungsbereich**.

Ohne konkrete Regelung innerhalb der IFRS erscheinen alle diese betriebswirtschaftlich vertretbaren Lösungen als zulässig.

3.4.4 Rückzahlung von Zuwendungen

Geregelt ist in IAS 20.32 auch die **Rückzahlung** für beide Typen der öffentlichen Zuwendungen:

- **Ertragsbezogene** Zuwendungen (Rz 21) sind zunächst mit einem etwa noch offenen passiven Abgrenzungsposten (Bruttomethode) zu verrechnen und im Übrigen als Periodenaufwand zu erfassen.

²⁵ Der DRS 2 enthält sich einer Stellungnahme zu dieser Problematik.

- **Investitionszuwendungen** sind bei einer Rückzahlungsverpflichtung entweder dem Buchwert zuzuschlagen (bei Anwendung der Nettomethode Rz 26) oder von dem Buchwert des noch vorhandenen passiven Abgrenzungspostens zu kürzen. Die im Hinblick darauf „fehlenden“ Abschreibungen sind unmittelbar aufwandswirksam nachzuholen. Dieser Sachverhalt gilt als eine Änderung eines bisher der Abschlusserstellung zugrunde gelegten Schätzungsverfahrens (→ § 24 Rz 10ff.).

Beispiel für ertragsbezogenen Zuschuss

Das Unternehmen hat einen Zuschuss von 1.000 Einheiten aus dem Regionalförderungsprogramm für die Schaffung einer neuen Produktlinie erhalten. Die damit verbundene Auflage sieht die Schaffung von 20 neuen Vollarbeitsplätzen vor, die für wenigstens fünf Jahre aufrechterhalten werden müssen. Zu Beginn des 4. Jahres wird das Projekt eingestellt mit der Folge der Rückzahlung des gesamten Förderungsbetrages durch das Unternehmen.

Die bilanzmäßige Entwicklung ist die folgende:

Jahr	+ Zuschuss – Rückzahlung	Passive Abgrenzung	Ertrag	Aufwand
01	+ 1.000	800	200	
02		600	200	
03		400	200	
04	– 1.000	– 400		600
	0		<u>600</u>	<u>600</u>

- 34 Die bilanzmäßige Entwicklung ist bei Anwendung der **Bruttomethode** = Passivierung des Zuschusses als **Rechnungsabgrenzung** (*deferred income*; Rz 26):

Beispiel für Finanzierungszuschuss

Das Unternehmen erhält vom Umweltamt einen Investitionszuschuss von 200 Einheiten zur Finanzierung einer neuen Rauchgasentschwefelungsanlage. Deren Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre mit linearer Abschreibung, Anschaffungskosten 1.000 Einheiten. Anfang 04 muss wegen Nichteinhaltung der Grenzwerte der Zuschuss in voller Höhe zurückgezahlt werden.

Jahr	Abschreibung	Buchwert Anlage	Auflösung +	Buchwert Abgrenzung	Saldiertes Ergebnis
	–				–
Zugang		1.000		200	
01	100	900	20	180	80
02	100	800	20	160	80
03	100	700	20	140	80
04	100	600		–140	160
Ergebnis- auswirkung zwischen- periodisch	400		60		400

Bei Anwendung der **Nettomethode** unter Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Rz 26) entwickelt sich der Bilanzausweis wie folgt:

Jahr	Abschreibung	Buchwert	Ergebnis
Zugang		800	
01	80	720	80
02	80	640	80
03	80	560	80
04	100	laufendes Jahr	600
	60	Nachholung	160
Ergebnis- auswirkung zwischen- periodisch	400		400

Die Rückzahlung einer Investitionszuwendung kann Anlass zu einer **Werthaltigkeitsprüfung** (*impairment test*) für den betreffenden Vermögensgegenstand sein.

35

Beispiel²⁶
 Ein Brückenbau war finanziert mit einem öffentlichen Zuschuss, der während der Bauzeit zurückzugewähren ist. Wenn die Finanzierung des Gesamtprojektes nicht mehr gewährleistet ist, muss eine Abschreibung auf den *recoverable amount* gem. IAS 36.58 erfolgen (→ § 11 Rz 5).

3.4.5 Verteilung bei gebündelten (*package*) Förderungsmaßnahmen

IAS 20.19 behandelt den Fall von gebündelten Förderungsmaßnahmen (**Beispiel:** Investitionszuschuss verbunden mit Forschungsunterstützung). Hier ist eine sorgfältige Unterscheidung der Zuschusskomponenten erforderlich, die zu einer differenzierenden buchmäßigen Behandlung führen kann. Feste Kriterien zur Vornahme der Aufteilung werden nicht gegeben, sodass jede betriebswirtschaftlich sinnvoll erscheinende zulässig ist.

36

Beispiel²⁷
 Ein Unternehmer erhält einen Förderungsbetrag von 120. Davon sind 80 bestimmt zum Erwerb eines Gebäudes zur Unterbringung von Studenten aus der Dritten Welt. Die restlichen 40 sind für den Unterhalt der Studenten während vier Jahren bestimmt.
 Der Teilbetrag von 80 ist über die Nutzungsdauer des Gebäudes entsprechend der ausgemachten Abschreibungsmethode, der Teilbetrag von 40 über den Unterhaltszeitraum von vier Jahren (ergebnismäßig) zu vereinnahmen.

²⁶ Nach EPSTEIN/MIRZA, Interpretation and Application of IAS 2002, S. 956.

²⁷ Nach EPSTEIN/MIRZA, Interpretation and Application of IAS 2002, S. 953.

3.4.6 Zinsgünstige öffentliche Darlehen

37 **Bis 2008** galt: Der Vorteil aus un- oder unterverzinlichen Darlehen (ERP-Mittel usw.) war nach IAS 20.37 nicht zu berücksichtigen. Bei ohne Agio oder Disagio gewährten Darlehen ist mithin der Auszahlungsbetrag zu passivieren und als Zinsaufwand in den jeweiligen Perioden nur der vertraglich vereinbarte Zins zu berücksichtigen.

In dieser Handhabung erkannte der Board eine **Inkonsistenz** zu den Regeln von IAS 39. Auch zinsverbilligte Darlehen stellen **Finanzinstrumente** dar und unterliegen deshalb dem Regelungsgehalt von IAS 39 (→ § 28 Rz 6). Die Zugangsbewertung hat zum *fair value* zu erfolgen (→ § 28 Rz 99), der bei niedrig oder unverzinlichen Verbindlichkeiten (oder Forderungen) niedriger sein muss als der Nominalwert. Dieser Vorgabe folgt mit pflichtmäßiger Anwendung ab 2009 (Rz 49) IAS 20.10A: Handelt es sich bei dem Darlehensgeber direkt oder indirekt um eine öffentliche Instanz (*government*), ist der Anwendungsbereich von IAS 20 eröffnet. Die Zuwendung (*grant*) liegt im **Unterschied** zwischen dem **vereinbarten** Zins (z. B. auch 0 %) für ein gewährtes Darlehen und dem bonitäts-gerechten **Marktzins** (*market rate*).

Deshalb ist im ersten Schritt zur bilanziellen Abbildung der Marktzins zu bestimmen, um diesen dann als Differenzbetrag zum vereinbarten Zins in Beziehung zu setzen. Unter *market rate* ist der laufzeitäquivalente risikolose Zins zuzüglich eines Aufschlags (*credit spread*) für das individuelle Ausfallrisiko zu verstehen. Der dem Unternehmen zufließende Vorteil (*benefit*) zwischen dem so verstandenen Marktzins und dem vereinbarten Zins ist durch Vergleich des **Buchwerts** bei Darlehenshingabe (dem im Barwertkalkül mit marktgerechter Diskontierung ermittelten *fair value*) und dem erhaltenen Betrag zu ermitteln. Die so berechnete Zuwendung (Barwert der Zinsverbilligung) ist dann nach dem Regelungsgehalt des IAS 20 bilanziell abzubilden (vgl. dazu das Buchungsbeispiel unter Rz 38).

Einer Definition bedarf auch der „**Markt**“ bzw. der **Marktzins**. Man könnte den „Markt“ als Sammelsurium der im Internet leicht ermittelbaren Förderungsprogramme verstehen, also einen spezifischen Markt für Förderkredite als Bezugsgröße verwenden. Dann wäre allerdings beim „Endabnehmer“ (dem investitionsbereiten Unternehmen) der Anwendungsbereich von IAS 20 verbaut, denn konsequenterweise erhielte dieses Unternehmen gemessen an den Verhältnissen des spezifischen Markts gerade keinen zinsvergünstigten Kredit. U. E. ist diese Interpretation des Begriffs „Markt“ nicht zutreffend, wir sehen die öffentliche Zuwendung in der Differenz zwischen dem auf nicht öffentlich subventionierten Märkten nach der individuellen Bonität des Unternehmens zu zahlenden Zins und dem effektiv zu entrichtenden.

Zur Anwendung von IAS 20.10a bei dem das begünstigte Darlehen durchleitenden Kreditinstitut wird auf Rz 39 verwiesen.

38 Liegt nach den vorstehenden Ausführungen ein Zinsvorteil vor, stellt sich weiter die Frage nach

- der bilanziellen **Abbildung** dieses Vorteils sowie verbunden damit
- der **Zugangs-** und **Folgebewertung** des Darlehens.

Zum **zweiten** Punkt verweist IAS 20.10A auf IAS 39. Danach sind Darlehen nicht mit dem vereinnahmten Betrag, sondern mit dem *fair value* einzubuchen (→ § 28 Rz 99), im Falle einer Zinsvergünstigung also mit einem niedrigeren Betrag als dem Nominal- bzw. Rückzahlungsbetrag. Im Rahmen der Effektivzinsmethode (→ § 28 Rz 40) ist die anfängliche Differenz dann (neben der Nominalverzinsung) über die Laufzeit des Darlehens aufwandswirksam zu erfassen.

Zum **ersten** Punkt bestimmt IAS 20.10A nur: „*The benefit is accounted for in accordance with this standard.*“ Eine spezifische Rechtsfolgenregelung wird also nicht getroffen, stattdessen auf die allgemeinen Regeln von IAS 20 verwiesen. Hiernach ist eine Unterscheidung zwischen

- **Investitionszuwendungen** (*grants related to assets*) (Rz 25) und
 - **Aufwandszuwendungen** (*grants related to income*) vorzunehmen (Rz 20).
- Der erste Fall ist bei zinsvergünstigten **Investitionsdarlehen**, der zweite u.a. bei zinsvergünstigten **Betriebsmittelkrediten** einschlägig. Zu beiden Fällen sowie zum Zusammenspiel mit IAS 39 die beiden nachfolgenden Beispiele:

Beispiel

Das Unternehmen U erhält am 1.1.01 ein zinsloses öffentliches Betriebsmitteldarlehen über 10 Mio. mit einer Laufzeit von 2 Jahren. Die Hausbank würde für den gleichen Kredit 10 % in Rechnung stellen. Der Barwertvorteil beträgt 1,73. Dieses Betriebsmitteldarlehen dient der Finanzierung eines Sockelbetrags für das Vorratsvermögen sowie der Finanzierung von Kundenforderungen.

Das Darlehen ist nicht dem Erwerb oder der Herstellung eines bestimmten Vermögenswerts zuzuordnen. U. E. handelt es sich um eine Zuwendung zum **Einkommen**. Nach den in Rz 21 dargestellten Regeln muss der Zinsvorteil in systematischer Form (IAS 20.12.) über die vereinbarte Laufzeit des Förderkredits verteilt vereinnahmt werden.

Im vorliegenden Fall scheint eine Auflösung nach der Effektivzinsmethode gerechtfertigt zu sein. Erfolgt die Gegenbuchung zur Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens als Kürzung des Zinsaufwands, ergibt sich auf diese Weise per Saldo der tatsächliche Zinsaufwand (im Beispiel null). Diese Lösung kann sich auf IAS 20.29, IAS 20.30 sowie IAS 20.31 stützen, wonach bei Zuwendungen zum Einkommen ein Nettoausweis zulässig ist. Wahlweise kann aber auch ein Bruttoausweis erfolgen bzw. der Abgrenzungsposten über sonstige betriebliche Erträge aufgelöst werden (Rz 21). In dieser Variante verbleibt im Zinsergebnis der marktconforme Zinsaufwand.

Das **Darlehen** entwickelt sich wie folgt:

Jahr	1.1.	Effektivzins	Tilgung	31.12.	Zinsaufwand
1	8,2645	0,8265		9,0910	0,8265
2	9,0910	0,9091		10,0000	0,9091
3	10,0000		-10,0000	0,0000	

2. Der **passive Abgrenzungsposten** entwickelt sich bei Anwendung der Effektivzinsmethode wie folgt:

1.1.01	1,7365
Auflösung 01	-0,8265
31.12.01	0,9091
Auflösung 02	-0,9001
31.12.02	-0,0000

3. Es ergeben sich folgende **Buchungen**:

Datum	Konto	Soll	Haben
1.1.01	Geld	10,000	
	Darlehen		8,2645
	pRAP		1,7355
31.12.01	Zinsaufwand	0,8265	
	Darlehen		0,8625
	pRAP	0,8265	
	Zinsaufwand/Sonstiger Ertrag		0,8265
31.12.02	Zinsaufwand	0,9091	
	Darlehen		0,9091
	pRAP	0,9091	
	Zinsaufwand/Sonstiger Ertrag		0,9091

Beispiel²⁸

Die U erhält ein endfälliges unverzinsliches Darlehen von EUR 100.000 auf 5 Jahre zur Finanzierung eines beweglichen Anlageguts. Der bonitäts- und marktgerechte Zinssatz beträgt 6 %, der Barwert des Darlehens somit 74.726. Darlehenszugang

Datum	Konto	Soll	Haben
1.1.01	Bank	100.000	
	Finanzverbindlichkeit		74.726
	<i>deferred income</i> bzw. AK/HK		25.274

Auflösung

deferred income

Datum	Konto	Soll	Haben
	<i>deferred income</i> in Summe 01 bis 05	25.274	
	sonstige Erträge		25.274

Aufzinsung Darlehen

Datum	Konto	Soll	Haben
	Zinsaufwand in Summe 01 bis 05	25.274	
	Finanzverbindlichkeit		25.274

²⁸ Ähnlich BÖMELBURG/LANDGRAF/EBERHARDT, PiR 2008, S. 335; zu einer ausführlicheren Darstellung anhand eines Beispiels vgl. ROHATSCHKE, IRZ 2009, S. 149.

Die sog. **Nettomethode** ist hier nicht dargestellt; vgl. hierzu das Beispiel unter Rz 34. Der Ergebniseffekt zeigt sich in diesem Fall einerseits in der linearen Kürzung der Abschreibung über die Darlehenslaufzeit. Dieser steht die akzelerierende Aufzinsung nach der Effektivzinsmethode nach Maßgabe von IAS 39 (→ § 28 Rz 40) gegenüber. Über die Gesamtperiode (hier 5 Jahre) gleicht sich der Ergebnisunterschied aus, in der Einzelperiode ergeben sich Abweichungen zwischen linearer Abschreibungsänderung und nach Effektivzinsmethode verteiltem Aufzinsungsaufwand.

Bei der **Bruttomethode** kann dieser innerperiodische Ergebniseffekt durch gleichzeitige Anwendung der Effektivzinsmethode auf beide Bilanzposten – Finanzverbindlichkeit und *deferred income* – vermieden werden.

Bei Unterschieden zwischen der Nutzungsdauer des Investitionsobjekts und der Laufzeit des Darlehens führt nur die Bruttomethode zu sachgerechten Ergebnissen.

Die von der öffentlichen Hand durch Zinsbegünstigung geförderten Kredite werden regelmäßig durch die zuständige **Hausbank** „durchgeleitet“. Die Frage ist, ob und inwieweit IAS 20.10A (auch) auf das eingeschaltete Kreditinstitut anzuwenden ist. Im Rahmen einschlägiger Förderungsmaßnahmen in Deutschland wird unterschieden zwischen

39

- Verwaltungskrediten,
- Treuhandkrediten (durchlaufenden Krediten),
- Weiterleitungskrediten.

Zivilrechtlich verbergen sich hinter diesen Varianten unterschiedliche Ausprägungen eines Treuhand- oder treuhandähnlichen Vertrags. Inhaltlich unterscheiden sich diese Verträge nach dem Umfang der vom Kreditinstitut übernommenen Verpflichtungen, die sich regelmäßig, aber nicht immer, auf die Verwaltung des Kredits und die Übernahme eines geringfügigen Ausfallrisikos beschränken. Beim Treuhandkredit geht die beauftragte Bank kein Eigenrisiko bez. des Forderungsausfalls ein.

Die in den anderen beiden Varianten bestehende Risikobeteiligung macht dann, wenn sie gering ist, u.E. eine differenzierende Beurteilung der drei Vertragsvarianten nicht notwendig. In der wirtschaftlichen Substanz unterscheiden sich diese Varianten dann nicht so sehr, dass eine unterschiedliche Beurteilung erforderlich wäre. Auch aus dieser Sicht verbleiben wir bei unserem Vorschlag zur ausschließlichen bilanziellen Erfassung der Zinssubvention beim Kreditnehmer (Rz 37).

3.4.7 Private Zuschüsse

IAS 20 und auch andere IFRS befassen sich nicht mit **privaten Zuschüssen**, die umgekehrt im deutschen Rechnungslegungsrecht einige Bedeutung erfahren haben. So hat der IDW-HFA hierzu eine grundlegende Stellungnahme erarbeitet,²⁹ die Finanzverwaltung hat in Richtlinie 6.5 EStR 2008 für den Fall der

40

²⁹ WPg 1996, S. 709.

Investitionszuschüsse nicht zwischen öffentlichen und privaten Mitteln unterschieden, und auch der BFH³⁰ hat sich bereits mehrfach mit diesem Themenkomplex auseinandersetzen müssen.

Aus Sicht des **Übergangs von der deutschen Rechnungslegung** auf diejenige nach den IFRS stellt sich die Frage nach der **unveränderten** Übertragbarkeit bzw. den erforderlichen **Anpassungen**. Die IFRS kennen keine speziellen Regelungen für die **privaten** Zuschüsse. Das IFRIC hat einen Analogieschluss des Regelungsgehalts von IAS 20 bez. der Zuschüsse aus Kassen der öffentlichen Hand auf solche von privatwirtschaftlicher Seite abgelehnt.³¹ Der Grund liegt in wesentlichen Unterschieden (gemeint ist im **wirtschaftlichen** Gehalt) zwischen den öffentlichen Zuschüssen und den so bezeichneten in der Privatwirtschaft. Der IFRIC bezieht sich dabei insbesondere auf Beiträge von Kunden.

U. E. trifft diese Einschätzung des IFRIC zu. Zuschüsse der öffentlichen Hand werden unentgeltlich, private Zuschüsse hingegen i. d. R. im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses gewährt. Der im deutschen Sprachgebrauch mitunter verwendete „Zuschuss“ für Leistungen von Kunden an Lieferanten oder Ähnliches vernebelt diesen wesentlichen wirtschaftlichen Unterschiedsgehalt. Dazu folgende Beispiele:

- Bei **Werkzeugkostenzuschüssen** in der Zulieferindustrie (→ § 18 Rz 70) handelt es sich um eine verdeckte Leasingzahlung.
- Bei **Baukostenzuschüssen** eines Mieters im Zusammenhang mit einer langfristigen Anmietung eines neuen Gebäudes bzw. Gebäudeteils handelt es sich um eine Mietvorauszahlung (→ § 15 Rz 150).
- Bei **Werbekostenzuschüssen** von (z. B.) Lebensmittelherstellern an Großverbrauchermärkte liegen Erlösschmälerungen des Herstellers vor (→ § 25 Rz 114).
- Beim **Baukostenzuschuss** an Energie- oder Wasserversorgungsunternehmen liegen bei Letzteren Umsatzerlöse vor, die möglicherweise auf die Vertragslaufzeit zu verteilen sind (→ § 25 Rz 113).

3.4.8 Ausweis im Gliederungsschema

- 41 Weder aus IAS 20 selbst noch aus den Gliederungsvorschriften in IAS 1 (→ § 2 Rz 28ff.) lässt sich ableiten, inwieweit die Gliederungssystematik bei den **Investitionszuwendungen** (Rz 25) nach *current/non-current* bzw. (bei Banken) nach der Liquiditätsnähe im Rahmen der Zuschussbilanzierung zu berücksichtigen ist (IAS 1.53). Dieses Thema stellt sich allerdings dann nicht, wenn von dem Ansatzwahlrecht für Investitionszuschüsse durch Saldierung mit den Anschaffungs-, Herstellungskosten Gebrauch gemacht wird (Rz 26). Die Ausweisalternative als passiver Rechnungsabgrenzungsposten (*deferred income*) für solche Investitionszuschüsse ist u. E. teilweise im *current*-Bereich (soweit Auflösung in den nächsten 12 Monaten), im Übrigen im *non-current*-Bereich anzusiedeln. Letzteres gilt auch für passiv abgegrenzte Zuschüsse zum Einkommen, die zukunftsbezogen und deshalb passiv als *deferred income* abzugrenzen sind (Rz 21).

³⁰ Z. B. Fördermittel nach dem Krankenhausgesetz (BFH, Urteil v. 26.11.1996, VIII R 58/93, BStBl I 1997 S. 390) oder für Werkzeugkostenbeiträge in der Automobilindustrie (BFH, Urteil v. 29.11.2000, I R 87/99, DB 2001, S. 674).

³¹ IFRIC, Update Juli 2007.

Zu den Ausweisoptionen bei den Zuwendungen zum **Einkommen** innerhalb der GuV wird verwiesen auf Rz 21. Der Ausweis der Auflösung des Passivpostens für **Investitionszuwendungen** ist in Rz 26 dargestellt.

4 Angaben

Nach IAS 20.39 sind im **Anhang** folgende Angaben zu machen:

- Angewandte **Bilanzierungsmethoden** und die Art der Darstellung im Jahresabschluss,
- **Art und Umfang** der bilanzierten Zuschüsse sowie gegebenenfalls Hinweise auf sonstige Formen öffentlicher Beihilfen (*government assistance*; Rz 5),
- **noch nicht erfüllte Auflagen** und sonstige Eventualverpflichtungen, die mit im Abschluss berücksichtigten Unterstützungen durch öffentliche Beihilfen zusammenhängen (**Beispiel**: Schaffung oder Aufrechterhaltung von Arbeitsplätzen; Rz 14).

Auf die **Checkliste „Abschlussangaben“** wird verwiesen (→ § 5 Rz 8).

Formulierungsbeispiele

Investitionszuschüsse und -zulagen werden als passiver Rechnungsabgrenzungsposten (*deferred income*) erfasst; die Auflösung erfolgt entsprechend der angenommenen Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes zu Gunsten der „Sonstigen betrieblichen Erträge“. Zuschüsse des Forschungsministeriums zu Gunsten unseres Projektes XY werden ebenfalls als „Sonstige betriebliche Erträge“ dargestellt.

Die Investitionszuschüsse sowie die Zuschüsse für unsere Forschungsaufwendungen sind mit einer Reihe von Auflagen verbunden. Diese können wir nach jetzigem Kenntnisstand erfüllen. Sollte dies nicht gelingen, müssten wir mit Rückzahlungsverpflichtungen von etwa 10 Mio. EUR rechnen. Dieses Obligo haben wir nicht passiviert.

5 Vergleich mit dem HGB

5.1 Überblick

Der Vergleich mit dem HGB fällt differenziert aus: Bei den **Aufwands- bzw. Ertragszuschüssen** (*grants related to income*) ergibt sich im Ergebnis kein Unterschied, im Übrigen auch nicht zum deutschen Steuerrecht. Allerdings ist nach deutschem Rechnungslegungsrecht herrschender Meinung zufolge eine Saldierung der Zuschüsse mit der Aufwendung unzulässig (Rz 21).

Die **Investitionszuschüsse** sind zumindest nach Auffassung der Stellungnahme IDW HFA 1/84³² in einem besonderen Passivposten, der förmlich nicht als Rechnungsabgrenzungsposten bezeichnet wird, auszuweisen. Die Kürzung von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Ausweisalternative sieht diese HFA-Stellungnahme nicht vor (das Wahlrecht nach IAS 20.24; Rz 26). Allerdings besteht eine starke Einflussnahme des Steuerrechts, das in R 6.5 EStR 2008

³² WPg 1984, S. 612.

die Kürzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Ausweis zulässt mit der Folge, dass zur Vereinheitlichung der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung auch in der Handelsbilanz in praxi diese Ausweismöglichkeit entgegen der zitierten Anweisung in HFA 1/84 gewählt wird.³³ Die Einkommensteuerrichtlinien – bestätigt durch die BFH-Rechtsprechung – sehen auch noch die Möglichkeit einer sofortigen **erfolgswirksamen Vereinnahmung** von Investitionszuwendungen vor, die nach den IFRS nicht in Betracht kommt.

- 45 Keine Unterscheidung kennen die IFRS zwischen **Investitionszulagen** und **-zuschüssen**. Nach deutschem Recht wird hier begrifflich unterschieden: Zulagen sind „steuerfrei“, d.h. kürzen nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, anders als die Zuschüsse. Beide öffentlichen Förderungsmaßnahmen sind als *grants related to assets* qualifiziert (Rz 8). Investitionszulagen kürzen nach § 9 InvZulG 1999 nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und werden deshalb häufig als Ertrag sofort in vollem Umfang vereinnahmt (entgegen der zitierten Stellungnahme HFA 1/84). Diese sofortige Vereinnahmung ist jedenfalls nach IFRS **unzulässig**.
- 46 Ein **entscheidender Unterschied** zur Rechtslage nach HGB und EStG besteht im **Regelungsumfang**: Die IFRS beschränken sich auf **öffentliche** Zuschüsse; die deutschen Regeln umfassen sämtliche Zuschüsse unabhängig von der Quelle (Rz 40).
- 47 Ein weiterer Unterschied zum HGB ergibt sich aus dem Umfang der **Anhangsangaben** (Rz 35). Nach deutschem Recht ist (lediglich) die Bilanzierungsmethode gem. § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB anzugeben.

5.2 Synoptische Tabelle von Bilanzierungsfällen und -lösungen (ABC)

48

siehe Rz - ...	Sachverhalt	Lösung	Fundstelle	Lösung nach IFRS
20	Milchproduktion, fünfjähriger Verzicht	Passive Abgrenzung mit ratierlicher Auflösung	BFH, Urteil v. 17.9.1987, IV R 49/86, BStBl II 1988, 327	Wie BFH IAS 20.12 IAS 20.16 IAS 20.29
20	Mühlenbetrieb, dreißigjähriger Verzicht	Passive Abgrenzung mit ratierlicher Auflösung	BFH, Urteil v. 22.7.1982, IV R 111/79, BStBl II 1982, 655	Wie BFH IAS 20.12 IAS 20.16 IAS 20.29
20	Ausbildungsplätze, Zuschuss für die Bereitstellung	Passive Abgrenzung mit ratierlicher Auflösung	BFH, Urteil v. 5.4.1984, IV R 96/82, BStBl II 1984, 552	Wie BFH IAS 20.12 IAS 20.16 IAS 20.29
26	Tiefgarage, öffentlicher Zuschuss zum Bau	Abzug von den Herstellungskosten	BFH, Urteil v. 23.3.1995, IV R 58/93, BStBl II 1995, 702	Wie BFH IAS 20.24
26	Krankenhausgesetz, Fördermittel	Passivierung als Sonderposten	BFH, Urteil v. 26.11.1996, VIII R 58/93, BStBl II 1997, 390	Wie BFH IAS 20.24

³³ Vgl. ELLROTT/BRENDT, BECK'scher Bilanzkommentar, 6. Aufl., § 255, Tz 115.

siehe Rz - ...	Sachverhalt	Lösung	Fundstelle	Lösung nach IFRS
21	Zinsverbilligungszuschuss aus öffentlichen Kreditprogrammen, die als Einmalzahlung gewährt werden	Passivierung als Abgrenzung mit zeitanteiler Auflösung	BMF, Schreiben v. 11.3.1985, DB 1985, 733. BFH, Urteil vom 24.06.2009 IV R 26/06, DStR 2009, 1629.	Wie BMF IAS 20.12 IAS 20.16 IAS 20.29
20	Arbeitsplätze: Zuschuss zum Erwerb einer Maschine wegen Aufrechterhaltung von Arbeitsplätzen über 10 Jahre	Wahlrecht zur Kürzung von den Anschaffungskosten oder sofortige Gewinnvereinbarung	BFH, Urteil v. 22.1.1992, X R 23/89, BStBl II 1992, 488	Nach IAS 20.12 20.24 keine sofortige Vereinbarung, sondern Verteilung auf Dauer der Verwendung
36	Umweltbelastungen, Finanzierung der Beseitigung	Tilgung der Verbindlichkeit aus der D-Mark-Eröffnungsbilanz	Bardy, DB 1994, 1989	In IAS 20 direkt nicht geregelt. U. E. teils Aufwandszuschuss, teils Investitionszuschuss. Fall des IAS 20.19
14f. 33	Forschungszuschüsse mit bedingter Rückzahlungsverpflichtung	Rückstellung bis zum Entfallen der Rückzahlungsverpflichtung	BFH, Urteil v. 17.12.1998, IV R 21/97, DStR 1999, 451. Durch § 5 Abs. 2a EStG ist BFH-Urteil überholt	<i>forgivable loan.</i> Nach IAS 20.16 wie BFH

6 Anwendungszeitpunkt, Rechtsentwicklung

Der Standard ist für alle Berichtsperioden ab dem 1.1.1994 anzuwenden (IAS 20.41). 49

Der Board erachtet allerdings IAS 20 als überholt und inkonsistent mit dem *Framework* (→ § 1). Deshalb soll IAS 20 durch einen neuen Standard ersetzt werden. Daran arbeiten der IASB und der FASB gemeinsam im Rahmen des *convergence project*. Zum Inhalt des Änderungsprogramms wird verwiesen auf Rz 18. Der Board hat eine vorläufige Suspendierung des Projekts beschlossen, bis eine Entscheidung zu ähnlichen Problemkreisen nach IAS 37 (→ § 21) gefallen ist.³⁴

Die in Rz 37 dargestellte Abbildung zinsverbilligter oder zinsloser Förderkredite der öffentlichen Hand ist für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 beginnen. Die Anwendung ist prospektiv vorzunehmen, d. h., sie gilt für die ab diesem Zeitraum neu gewährten Darlehen. Für frühere Darlehensgewährungen kann unter Anhangangabe die neue Rechtslage ebenfalls angewandt werden (IAS 20.43).

7 Zusammenfassende Praxishinweise

IAS 20 behandelt die öffentlichen Zuwendungen (*government grants*) ohne solche im Bereich der Landwirtschaft (IAS 41) in Form des Transfers von Ressourcen an ein Unternehmen (Rz 6). Diese Zuwendungen lassen sich wie folgt **untergliedern** (Rz 7): 50

³⁴ IASB, Update Februar 2006.

- Zuwendungen, die sich auf Vermögenswerte beziehen (*grants related to assets*), nach deutscher Terminologie Investitionszuschüsse **und** -zulagen,
- Zuwendungen zum Einkommen: Aufwands- oder Ertragszuschüsse (*grants related to income*),
- erlassfähige Darlehen (*forgivable loans*).

Der **Ansatz** hat zu erfolgen (Rz 10), wenn das Unternehmen die rechtlichen und tatsächlichen Voraussetzungen erfüllt und die Beantragung des Zuschusses als gesichert erscheint.

Mögliche Rückzahlungsverpflichtungen sind als **Eventualverbindlichkeiten** oder als **Rückstellungen** auszuweisen (Rz 14).

Die Zuwendungen sind **ergebniswirksam** (auch durch Veränderung der Abschreibungsbemessungsgrundlage) und nicht direkt im Eigenkapital zu verbuchen (Rz 19).

Ertragszuschüsse sind **periodengerecht** in der GuV auszuweisen (Rz 20f.).

Investitionszuschüsse und -zulagen (nach deutscher Sprachregelung) sind entweder als **Kürzung** von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des bezuschussten Vermögenswertes oder als **passive Rechnungsabgrenzungsposten** (*deferred income*) zu erfassen (Rz 25 ff.).

Zugewendete **nichtmonetäre** Güter sind zum Zeitwert oder zu einem symbolischen Wert einzubuchen (Rz 30).

Steuerlatenzen können sich dem Grunde nach bei Investitionszulagen und -zuschüssen ergeben. Doch darf eine aktive Steuerlatenz bei der Zugangsbewertung nicht angesetzt werden (Rz 31).

Ungeklärt bleibt der Ausweis in der **Kapitalflussrechnung** (Rz 32).

Die **Rückzahlung** von Zuwendungen ist recht detailliert nach verschiedenen Varianten geregelt (Rz 33).

Über weite Strecken ergeben sich **keine nennenswerten Abweichungen** zwischen deutscher Rechnungslegungspraxis und IAS 20. Ausnahmen:

- Die IFRS kennen keine Unterscheidung zwischen Investitions**zulagen** einerseits und **-zuschüssen** andererseits (Rz 45).
- Die Zuschüsse von **privater** Seite sind nicht durch IAS 20 geregelt. Unter Heranziehung des *matching principle* bestehen keine Bedenken, die Regeln in IAS 20 auch auf private Zuschüsse anzuwenden (Rz 40).
- Die **Anhangsangaben** nach IFRS sind gegenüber dem HGB umfangreicher (Rz 42).