

Sandra Wolf

Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS

GABLER RESEARCH

Rechnungswesen und Unternehmensüberwachung

Herausgegeben von
Professor Dr. Hans-Joachim Böcking,
Professor Dr. Michael Hommel und
Professor Dr. Jens Wüstemann

Die Schriftenreihe präsentiert Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Forschung zu den Themengebieten Financial Accounting, Business Reporting, Business Audit, Business Valuation und Corporate Governance. Die Beiträge dieser Reihe verfolgen das Ziel, Vorgaben der Gesetzgebung, der nationalen und internationalen Standardsetter sowie Empfehlungen der Wirtschaftspraxis mittels des Instrumentariums der betriebswirtschaftlichen Theorie zu beschreiben, zu analysieren und insbesondere vor dem Hintergrund der Anforderungen des Kapitalmarktes weiterzuentwickeln.

Sandra Wolf

Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Michael Hommel



RESEARCH

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation Goethe-Universität Frankfurt am Main, 2010

1. Auflage 2010

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2010

Lektorat: Ute Wrasmann | Sabine Schöller

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-1770-6

Geleitwort

Die vorliegende Arbeit ist hochaktuell. Die Zuschusszahlung an Unternehmen beherrscht seit Monaten die Schlagzeilen der Tagespresse. Ohne sie wären in der akuten Finanzmarktkrise zahlreiche Unternehmen und ganze Branchen nicht mehr überlebensfähig. Aber auch in weniger „harten Zeiten“ erfreuen sich Zuschüsse großer Beliebtheit. Politiker und private Investoren nutzen dieses Instrument dann dazu, um die strategische Gesamtausrichtung und die konkreten Entscheidungen eines Unternehmens im Einzelfall zu beeinflussen.

Trotz ihrer enormen wirtschaftlichen Bedeutung fehlt es bis heute in der nationalen und internationalen Rechnungslegung an konkreten Anweisungen für die bilanzielle Abbildung von Zuschüssen im Jahresabschluss der Unternehmen. Die von der Literatur vorgeschlagenen Lösungen sind oft einzelfallorientiert, bruchstückhaft und so facettenreich wie die Zuschüsse selbst. Sie bieten dem Bilanzierenden kein tragfähiges Konzept. Vorschläge zur erfolgswirksamen Erfassung von Zuschüssen finden sich hier ebenso wie Konzepte, die eine erfolgsneutrale Bilanzierung im Zeitpunkt ihrer Gewährung – wahlweise aktivisch oder passivisch – präferieren. Die zur Neutralisierung vorgeschlagenen Passivpositionen durchlaufen, soweit ersichtlich, annähernd das gesamte Gliederungsspektrum (Eigenkapital, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten) und gehen sogar noch darüber hinaus (Posten eigener Art). Eine Rechtssicherheit wird damit nicht erreicht und die Bilanzanalyse gleicht verstärkt einem Glücksspiel, da der Analyst niemals so genau weiß, was ihn unter welcher Bilanzposition erwartet und warum. Dieser Befund ist nicht nur in Krisenzeiten unbefriedigend, in denen die Unternehmen verstärkt von privaten und staatlichen Zuschüssen leben und überleben. Er kann auch in vermeintlich geordneten Wirtschaftsperioden nicht überzeugen. Die Entwicklung klarer Bilanzierungsregeln für Zuschüsse ist geboten, um eine informativere Rechnungslegung zu ermöglichen.

Frau WOLF bringt mit ihrer Arbeit Klarheit in die Zuschussbilanzierung. Sie setzt sich kritisch mit den gängigen Bilanzierungsregeln von HGB und IFRS für die Zuschussbilanzierung auseinander, deckt die damit verbundenen Unzulänglichkeiten auf und ersetzt sie durch eigenständig entwickelte Rechnungslegungsgrundsätze für private und öffentlich-rechtliche Zuschüsse. Die von ihr erarbeiteten Lösungsansätze überzeugen. Sie führen sowohl für das HGB als auch für die IFRS zu einem systematisch geschlossenen, ausgereiften System von Bilanzierungsprinzipien, das praktisch anwendbar ist. Die vorliegende Arbeit besticht in ihrer theoretischen Klarheit und ist sowohl den Vertretern der Wissenschaft als auch den mit der Zu-

schlussbilanzierung beauftragten Praktikern zur Lektüre empfohlen. Sie werden sie mit großem Gewinn lesen.

Prof. Dr. Michael Hommel

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Februar 2009 in leicht veränderter Form vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Goethe-Universität Frankfurt am Main als Dissertation angenommen. Sie entstand im Rahmen eines Promotions-Praxis-Modells am Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung der Goethe-Universität Frankfurt am Main und PricewaterhouseCoopers AG WPG, Frankfurt am Main.

Mein zuvorderster Dank gebührt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Michael Hommel, der die Entstehung der Arbeit nicht nur angeregt hat, sondern fortwährend bis zur ihrer Vollenendung mit großem Interesse und Engagement verfolgte und unterstützte. Seine fachliche und persönliche Förderung und stete Diskussionsbereitschaft trugen maßgeblich zum Gelingen der Arbeit bei. Herrn Prof. Dr. Winfried Mellwig danke ich für die Übernahme und rasche Fertigstellung des Zweitgutachtens.

Großer Dank gilt auch PricewaterhouseCoopers AG WPG, Frankfurt am Main für die umfassende Förderung, insbesondere in zeitlicher und finanzieller Hinsicht.

Für die gute Zusammenarbeit und vielfältige Unterstützung nicht nur in fachlicher, sondern auch persönlicher Hinsicht bedanke ich mich bei meinen Lehrstuhlkollegen, insbesondere Herrn Dipl.-Kfm. Andreas Christ, Herrn Dr. Florian Franke, Frau Uta Halwas-Bruckner, Herrn Dipl.-Vw. Timo Klees, Herrn Dipl.-Kfm. Stefan Laas, Frau Dipl.-Kffr. Anja Morawietz, Frau Dipl.-Kffr. Denise Pauly-Grundmann, Frau Dipl.-Kffr. Vanessa Richter, Frau Dipl.-Kffr. Bettina Rößler, Frau Dipl.-Kffr. Stefanie Schmitz, Frau Dipl.-Kffr. Muriel Schulte, Herrn Dr. Oliver Schulte, Frau Dipl.-Kffr. Julia Späth, Herrn Dipl.-Kfm. Thomas Weiland und Herrn Dr. Stefan Wich. Mit den meisten von ihnen verbinden mich neben freundschaftlichen Beziehungen vor allem auch unvergessliche Erinnerungen an viele inspirierende Diskussionen und gemeinsam bewältigte Aufgaben.

Nicht in Worte zu fassen ist der Dank, der meiner Familie gebührt. Ohne ihren Rückhalt und ihre Unterstützung, nicht nur während der Promotionsphase, wären die vorliegende Arbeit – und vieles andere mehr – nicht vorstellbar gewesen.

Sandra Wolf

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	XXI
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
I. Einleitung.....	1
II. Abgrenzung des Untersuchungsbereichs und rechtliche Rahmenbedingungen	8
A. Einordnung des Untersuchungsgegenstandes in das Finanzierungsspektrum der Unternehmung.....	8
B. Zuschüsse im Drittverhältnis	9
1. Abgrenzungsmerkmale von Zuschüssen.....	9
1.1. Spezifizierung des Zuschussbegriffs	9
1.2. Weite Auslegung des Zuschussgeberkreises	11
1.3. Enge Auslegung des Zuschussnehmerkreises	12
1.4. Zweckbindung von Zuschüssen: Primäre vs. finale Zweckbindung	12
2. Klassifizierung von Zuschüssen.....	13
2.1. Verlorene und bedingt rückzahlbare Zuschüsse	13
2.2. Investitions- und Erfolgzuschüsse	14
2.3. Zuschüsse und Zulagen	15
3. Rechtliche Rahmenbedingungen.....	16
3.1. Frage nach dem Gesetzesvorbehalt und -vorrang öffentlicher Zuschüsse	16
3.2. Verwaltungsrechtliche Begründung des öffentlichen Zuschussverhältnisses ..	17
3.2.1. Vergabeentscheidung	17
3.2.2. Widerruf und Rückforderung	18
C. Zuschüsse im Gesellschaftsverhältnis – Schuld- und insolvenzrechtliche Implikationen	18
1. Barzuschuss und Forderungsverzicht.....	18
2. Rangrücktrittsvereinbarungen	19
2.1. Schuldrechtliche Bedeutung des Rangrücktritts.....	19
2.2. Gesellschaftsrechtliche Implikationen: Sonderstatus von Gesellschafterdarlehen.....	21
3. Forderungsverzicht mit Besserungsschein	23

III. Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB.....	23
A. Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB.....	23
1. Rechtsnatur und Ermittlungsverfahren.....	23
2. Rechnungslegungszwecke des HGB.....	24
2.1. Gewinnanspruchsermittlung.....	24
2.2. Informationsvermittlung.....	25
3. Zur Interdependenz von Vermögensermittlungs- und Gewinnermittlungsprinzipien	26
B. Überblick der anzuwendenden Regelungsnormen in Hinblick auf den Untersuchungsgegenstand der Arbeit	28
C. Bilanzierung von verlorenen Zuschüssen.....	29
1. Grundsätze erfolgswirksamer Vermögenszugänge als Deduktionsbasis für erfolgsbezogene Zuschüsse	29
1.1. Das Realisationsprinzip als übergeordneter Gewinnrealisierungsgrundsatz im Sinne der Ausschüttungsstatik.....	29
1.2. Konkretisierende Gewinnermittlungsgrundsätze	31
1.2.1. Der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte.....	31
1.2.2. Der Grundsatz des quasi-sicheren Anspruchs.....	33
1.3. Konkretisierung des geforderten Synallagmas bei öffentlichen Zuschussverhältnissen	34
1.3.1. Das Verhältnis von wirtschaftlicher und formalrechtlicher Betrachtungsweise	34
1.3.2. Enges Verständnis des Synallagmas	35
1.3.3. Wirtschaftliche Kausalität des Zuschussverhältnisses	37
1.3.3.1. Konditionalität der Gegenleistungsverpflichtung.....	37
1.3.3.2. Zuschusszweckerfüllung als Gegenleistungsverpflichtung.....	39
1.4. Konkretisierung des bilanzrechtlichen Leistungszeitpunkts	41
1.4.1. Zur (Un-)Vereinbarkeit einer aufwandsorientierten Zuschussvereinnahmung mit den Grundsätzen erfolgswirksamer Vermögenszugänge.....	41
1.4.1.1. Ökonomische Begründung	41
1.4.1.2. Bilanzrechtliche Implikationen	42
1.4.1.3. Kritische Würdigung	43

1.4.2. Zur (Un-)Vereinbarkeit einer leistungsorientierten Zuschussvereinbarung mit den Grundsätzen erfolgswirksamer Vermögenszugänge.....	45
1.4.2.1. Ökonomische Begründung	45
1.4.2.2. Bilanzrechtliche Implikationen	47
1.4.2.3. Kritische Würdigung	49
1.4.3. Ausstehende risikobehaftete Zuschusszweckerfüllung als Ertragshemmnis	50
1.4.3.1. Grundsatz der Quasi-Sicherheit des Erfüllungsanspruchs	50
1.4.3.2. Deduktion der Teilgewinnrealisierungsgrundsätze	51
a) Teilgewinnrealisierung bei abgrenzbaren, selbständig nutzbaren Teilleistungen und fehlendem Gesamtfunktionsrisiko.....	51
b) Risiko der Rückzahlung des Zuschusses als Teilrealisationskriterium	53
c) Subsumtion der Teilgewinnrealisierungsgrundsätze auf den Ausgangssachverhalt.....	54
1.4.3.3. Zur Interdependenz von Zuschusszweckerfüllung und Risikoabbau. 56	
a) Unmaßgeblichkeit der Zuschusszweckerfüllung bei Quasi-Sicherheit des Erfüllungsanspruchs, dargestellt am Beispiel des Zuschusses zur Stilllegung eines Mühlenbetriebs.....	57
(1) Unterlassungsverpflichtung als bilanzrechtsrelevante Gegenleistungsverpflichtung	57
(2) Zur Quasi-Sicherheit des Erfüllungsanspruchs	58
b) Maßgeblichkeit der Zuschusszweckerfüllung bei Quasi-Unsicherheit des Erfüllungsanspruchs, dargestellt am Beispiel des Zuschusses zur Duldung immerwährender Lasten	60
(1) Immerwährende Duldungsverpflichtung als bilanzrechtsrelevante Gegenleistungsverpflichtung	60
(2) Zur Quasi-Sicherheit des Erfüllungsanspruchs	61
1.4.3.4. Zur Abgrenzung von investitions- und erfolgsbezogenen Zuschüssen	62
a) Primäre Zweckbindung als Abgrenzungskriterium	62
b) Finale Zweckbindung als Abgrenzungskriterium	63
c) Objektivierungsbedingte Unschärfen der primären und finalen Zweckbindung als Bilanzierungskriterium	64

d) Bilanzierungslösung durch Rekurs auf den Grundsatz des quasi-sicheren Anspruchs	67
(1) Abgrenzungskriterien: Investition als separierbare (Haupt-) Leistungsverpflichtung oder als Mittel zum Zweck zur Erfüllung einer risikobehafteten Gegenleistungsverpflichtung	67
(2) Subsumtion der Abgrenzungskriterien auf nicht rückerstattungsfähige Vorauszahlungen, dargestellt am Beispiel der Baukostenzuschüsse	68
1.5. Spezifizierung des erfolgsneutralisierenden Passivpostens bei erfolgsbezogenen Zuschüssen	71
1.5.1. Passive Rechnungsabgrenzung bei sukzessiver Ertragsrealisierung	71
1.5.2. Abgrenzung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und gewissen Verbindlichkeiten	72
1.5.3. Passivposten „besonderer Art“ als bilanzrechtliche Fremdkörper	72
1.6. Zwischenergebnis	72
2. Grundsätze erfolgsneutraler Vermögenszugänge als ergänzende Deduktionsbasis für investitionsbezogene Zuschüsse	73
2.1. Ausstrahlungswirkung bilanztheoretischer Vermögenskonzeptionen auf die Bilanzierungsansätze investitionsbezogener Zuschüsse	73
2.1.1. Bedeutung der Spezifizierung des bilanztheoretischen Vermögensbegriffs für den weiteren Gang der Untersuchung	73
2.1.2. Vermögen als Aufwand dem Grunde nach und bilanzielle Implikationen ..	76
2.1.2.1. Die dynamische Vermögenskonzeption von SCHMALENBACH	76
2.1.2.2. Interpretation des Zuschusses als (Teil-)Schenkung	77
2.1.3. Vermögen als subjektives Nutzenpotential und bilanzielle Implikationen ..	78
2.1.3.1. Die statische Vermögenskonzeption von SIMON	78
2.1.3.2. Interpretation des Zuschusses als subjektiver Wertabschlag von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	80
2.1.4. Ausschüttungsstatische Vermögenskonzeptionen: Ausgabengegenwert als künftiges Ertragspotential	81
2.2. Anschaffungswertprinzip	82
2.2.1. Vollaamortisationsvermutung im Zugangszeitpunkt	82
2.2.2. Entkräftung der Vollaamortisationsvermutung bei investitionsbezogenen Zuschüssen	83

2.2.2.1.	Zur Auslegung der Teilwertkonzeption in der höchstrichterlichen Rechtsprechung	83
2.2.2.2.	Kritische Würdigung der Erwerbsfiktion und der Teilwertkriterien des Bundesfinanzhofs	84
a)	Konzeptionelle Grenzen der Erwerbsfiktion	84
b)	Objektivierungsbedingte Grenzen der Teilwertkriterien des Bundesfinanzhofs	86
2.3.	Grundsatz der imparitätischen Verlustantizipation	87
2.3.1.	Funktionales Teilwertverständnis	87
2.3.2.	Vorsichtsbedingte Zurückdrängung des Erfolgsneutralitätsprinzips im Rahmen der Zugangsbewertung	88
2.3.3.	Investitionszuschuss als objektivierter Mindestabschlag im Rahmen der Zugangsbewertung	91
2.3.4.	Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgang und Investitionszuschuss als Bewertungseinheit	94
2.4.	Methodische Grenzen der Nettokonzeption	96
2.4.1.	Fehlende Ansatzobjektivierung und bilanzielle Implikationen	96
2.4.2.	Fehlende planmäßige Abnutzbarkeit des Zuschusses und bilanzielle Implikationen	97
2.4.3.	Fehlende wirtschaftliche Zurechnung und bilanzielle Implikationen	98
2.5.	Zwischenergebnis	99
3.	(Vermeintliche) Interdependenzen zwischen handelsrechtlichen GoB und Bilanzsteuerrecht	100
3.1.	Unmaßgeblichkeit außerbilanzrechtlicher Rechenschaftsversuche	100
3.2.	Unmaßgeblichkeit steuerrechtlicher Wahlrechte	100
3.2.1.	Zur Entstehung des steuerrechtlichen Wahlrechts	100
3.2.2.	Unvereinbarkeit des Wahlrechts mit dem Maßgeblichkeitsprinzip und dem geltenden GoB-Verständnis	102
3.3.	Unmaßgeblichkeit der steuerfreien Behandlung von Investitionszulagen	105
D.	Bilanzierung von bedingt rückzahlbaren Zuschüssen	106
1.	Grundsatz wirtschaftlicher Betrachtungsweise als übergeordnete bilanzzweckadäquate Deduktionsbasis	106
1.1.	Vorliegen einer wirtschaftlichen Vermögensbelastung	106

1.2.	Wirtschaftliche Zweckidentität von aufschiebend und auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen	107
2.	Grundsätze erfolgswirksamer Passivenzugänge als (vermeintliche) Deduktionsbasis für bedingt rückzahlbare Zuschüsse	108
2.1.	Ansatzprinzipien	108
2.1.1.	Erfüllung des Außenverpflichtungsprinzips.....	108
2.1.2.	Exponierte Bedeutung des Wahrscheinlichkeitskriteriums bei bedingten Rückzahlungsverpflichtungen.....	109
2.2.	Passivierungszeitpunkt bedingter Rückzahlungsverpflichtungen	111
2.2.1.	Kasuistik der wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale.....	111
2.2.2.	Konkretisierte Zugehörigkeit zu bereits realisierten Erträgen	112
2.2.2.1.	Passivierung unkompensierter Vermögensbelastungen	112
2.2.2.2.	Erlös- oder gewinnabhängige Verpflichtungen als kompensierte Lasten	113
2.3.	Bilanzrechtliche Einwände gegen die Anwendung der Grundsätze erfolgswirksamer Passivenzugänge bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen..	113
3.	Grundsätze erfolgsneutraler Passivenzugänge als vorrangige Deduktionsbasis für bedingt rückzahlbare Zuschüsse	115
3.1.	Passivenansatz als Ausfluss des Erfolgswirksamkeits- oder Erfolgsneutralitätsprinzips.....	115
3.2.	Passivierungspflicht bei synallagmatischem Vermögenszugang	116
3.3.	Zuschuss und Rückzahlungsverpflichtung als bilanzrechtliches Synallagma	117
3.3.1.	Erfolgsneutralitätsprinzip und Ansatz des vollen Erfüllungsbetrags	117
3.3.2.	Erfolgswirksamkeitsprinzip bei hinreichender Ansatz- und Bewertungsobjektivierung	118
3.3.2.1.	Hinreichende Ansatzobjektivierung bei faktischer Entziehbarkeit..	118
3.3.2.2.	Hinreichende Bewertungsobjektivierung bei statistischer oder vergangenheitsbezogener Datengrundlage.....	120
E.	Bilanzierung von Zuschüssen im Gesellschaftsverhältnis	121
1.	Bilanzielle Abbildung bei der Schuldner-Gesellschaft	121
1.1.	Barzuschuss und unbedingter Forderungsverzicht	121
1.1.1.	Wirtschaftliche Zweckidentität von Barzuschuss und Forderungsverzicht	121
1.1.2.	Vermeintliches Quasi-Wahlrecht nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB	124

1.1.3. Erfolgsneutrale Erfassung als Ausfluss des Vermögensermittlungsprinzips	126
1.2. Rangrücktrittsvereinbarung	127
1.2.1. Unmaßgeblichkeit der Überschuldungsbilanz für die Handelsbilanz	127
1.2.2. Unmaßgeblichkeit der Rückzahlungsklausel: Tilgung aus künftigen Gewinnen, Liquidationsüberschüssen oder sonstigen Vermögensmehrungen	128
1.2.3. Unmaßgeblichkeit einer formalrechtlichen Betrachtungsweise	130
1.2.3.1. Auflösungsverbot bei Vorliegen einer wirtschaftlichen Vermögenslast	130
1.2.3.2. Wirtschaftliche Zweckidentität von Rangrücktritt und Forderungsverzicht mit Besserungsschein	132
1.2.4. Unmaßgeblichkeit eines formellen Kapitalbegriffs	133
1.2.5. Überblick der erforderlichen Anhangangaben	135
2. Bilanzielle Abbildung bei der Gläubiger-Gesellschaft	136
2.1. Barzuschuss und unbedingter Forderungsverzicht	136
2.1.1. Ansatz nachträglicher Anschaffungskosten	136
2.1.2. Ansatz nachträglicher Herstellungskosten versus Erhaltungsaufwand	139
2.1.3. Außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung	140
2.2. Rangrücktritt und Forderungsverzicht mit Besserungsschein	142
2.2.1. Auswirkungen auf die Forderung	142
2.2.2. Auswirkungen auf den Beteiligungsansatz	142
IV. Bilanzierung von Zuschüssen nach IFRS	144
A. Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS	144
1. Rechtsnatur und Ermittlungsverfahren	144
2. Rechnungslegungszwecke der IFRS	145
2.1. Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen als fundamentaler Regelungszweck nach IFRS	145
2.2. Qualitative Anforderungen an entscheidungsnützliche Informationen	147
2.3. Zur Eignung des fundamentalen Regelungszwecks als übergeordnete Deduktionsbasis	148
3. Bilanztheoretische Konzeptionen innerhalb des Normengefüges der IFRS	150

3.1.	Periodengerechte Gewinnermittlung als Ausdruck des Revenue-Expense-Ansatzes.....	150
3.2.	Vermögensermittlung als Ausdruck des Assets-Liabilities-Ansatzes	151
3.3.	Uneindeutige Gewinnkonzeption und mangelnder Systemcharakter der IFRS.....	152
3.4.	Zunehmende zeitwertstatische Tendenzen	153
B.	Überblick der anzuwendenden Regelungsnormen in Hinblick auf den Untersuchungsgegenstand der Arbeit	154
1.	Regelungsvorschriften de lege lata	154
1.1.	IAS 20 als einschlägige Anwendungsvorschrift für öffentliche Zuschüsse ...	154
1.2.	Umgang mit verbleibenden Regelungslücken innerhalb des Normengefüges der IFRS	155
1.2.1.	Private Zuschüsse.....	155
1.2.2.	Zuschüsse im Gesellschaftsverhältnis.....	156
2.	Regelungsvorschriften de lege ferenda	156
3.	Einschlägige Regelungsvorschriften anderer Standardsetter	158
C.	Bilanzierung von verlorenen Zuschüssen	160
1.	Regelungsvorschriften de lege lata	160
1.1.	Kriterien zur erfolgswirksamen Erfassung von Zuschüssen	160
1.1.1.	Erfassungskriterien.....	160
1.1.1.1.	Vermeintliche Doppelbedeutung der Erfassungskriterien.....	160
1.1.1.2.	Unbestimmtheit des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs „reasonable assurance“	163
1.1.2.	Aufwandsorientierte Ertragsperiodisierung als Umkehrung des Matching Principle.....	164
1.1.2.1.	Unklare Aufwandsperiodisierung bei mehreren Zuschusszweckbindungen.....	165
1.1.2.2.	Unklare Aufwandsperiodisierung bei Ertragszuschüssen	166
1.1.2.3.	Spannungsverhältnis zwischen der tendenziell statischen Passivierungskonzeption des IAS 37 und der dynamischen Erfolgskonzeption des IAS 20.....	167
1.2.	Kriterien zur Erfassung von investitionsbezogenen Zuschüssen.....	168
1.2.1.	Abschreibungsproportionale Periodisierung bei abnutzbaren Zuschüssen	168
1.2.2.	Abgrenzung von Investitions- und Erfolgsszuschüssen	170

1.2.2.1.	Regelungsunscharfe Abgrenzungsmerkmale des IAS 20.....	170
1.2.2.2.	Bilanzrechtliche Implikationen aus der Interpretationen IFRIC 18 mit Ausstrahlungswirkung auf das Bilanzierungsproblem.....	171
1.2.3.	Wahlrecht zur Brutto- oder Nettodarstellung.....	174
1.2.4.	Auslegungsoffene Periodisierung der Zuschüsse bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen	175
1.3.	Kriterien zur Passivierung der Verpflichtung zur Rückzahlung des Zuschusses	175
1.3.1.	Konkretisierung der abzubildenden Verpflichtung gemäß IAS 37	175
1.3.2.	Vermeintliche Relevanz des Kriteriums der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	176
1.3.3.	Konkurrierende Bedeutung des Unentziehbarkeitskriteriums	177
1.3.4.	Verpflichtung zur Erfüllung der Zweckbindung als bilanzrechtsrelevante Verpflichtung gemäß IAS 37?	178
2.	Regelungsvorschriften de lege ferenda	180
2.1.	Kriterien zur erfolgswirksamen Erfassung von Zuschüssen	180
2.1.1.	Angestrebte Neuregelung auf der Basis eines Assets-Liabilities-Ansatzes in Anlehnung an IAS 41	180
2.1.2.	Verbleibende Regelungsunschärfen bei Anwendung der Regelungsvorschriften des IAS 41.....	182
2.1.3.	Integration der angestrebten Neuregelung in den neuen Referenzrahmen von IASB und FASB zur Ertragsvereinnahmung	183
2.1.3.1.	Vertragliche Ansprüche und vertragliche Verpflichtungen	183
2.1.3.2.	Objektivierende Wirkung des (formalrechtlich) statischen Realisationsprinzips.....	186
2.1.4.	Modifikation des statischen Realisationsprinzips durch das Risk-and-Reward-Kriterium	187
2.2.	Kriterien zur Erfassung von investitionsbezogenen Zuschüssen.....	189
2.2.1.	Angestrebte Bruttokonzeption im Sinne eines Full-Fair-Value-Ansatzes .	189
2.2.2.	Fraglicher Informationswert bei Anwendung der Bruttokonzeption	189
2.2.3.	Wertminderungsvorschriften als inadäquate Anwendungsvorschrift im Rahmen der Zugangsbewertung von bezuschussten Vermögensgegenständen	191
2.2.4.	Aufhebung der kasuistischen Trennung von investitions- und erfolgsbezogenen Zuschüssen durch die angestrebte Neuregelung.....	192

D.	Bilanzierung von bedingt rückzahlbaren Zuschüssen.....	193
1.	Regelungsvorschriften de lege lata	193
1.1.	Vermeintliche Bedeutung des Kriteriums der Mindestwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.....	193
1.2.	Konkurrierende Bedeutung des Unentziehbarkeitskriteriums.....	195
1.3.	Wirtschaftliche Zweckidentität von aufschiebend und auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen	196
2.	Regelungsvorschriften de lege ferenda	197
2.1.	Angestrebte Neuregelung der Schuldenpassivierung auf der Basis eines Assets-Liabilities-Ansatzes	197
2.2.	Integration der Neuregelung in den neuen Referenzrahmen von IASB und FASB zur Schuldenpassivierung	197
2.2.1.	Abschaffung des Ansatzkriteriums der Mindestwahrscheinlichkeit durch ED-IAS 37	197
2.2.2.	Bilanzrechtliche Auswirkungen des ED-IAS 37 auf bedingte Rückzahlungsverpflichtungen.....	198
2.2.2.1.	Bedingte Rückzahlungsverpflichtung als „stand-ready“-Verpflichtung	198
2.2.2.2.	Bilanzielle (Un-)Gleichbehandlung von auflösend und aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen	200
2.3.	Alternative Bilanzierungsvorschläge.....	200
2.3.1.	Integration bedingt rückzahlbarer Zuschüsse in den Regelungsstandard IAS 39.....	200
2.3.2.	Integration bedingt rückzahlbarer Zuschüsse in den Regelungsstandard IAS 18.....	201
E.	Bilanzierung von Zuschüssen im Gesellschaftsverhältnis.....	203
1.	Bilanzielle Abbildung bei der Schuldner-Gesellschaft	203
1.1.	Barzuschuss und unbedingter Forderungsverzicht	203
1.1.1.	Abgang finanzieller Verpflichtungen und Zugang finanzieller Vermögenswerte nach IAS 39	203
1.1.2.	Erfolgsmäßige Behandlung von Barzuschuss und Forderungsverzicht.....	204
1.1.3.	Wirtschaftliche Veranlassung der Gesellschafterleistung als Ausweiskriterium.....	205
1.2.	Rangrücktritt und Forderungsverzicht mit Besserungsschein.....	206

1.2.1. Ansatzkonkretisierung von bedingten Verpflichtungen innerhalb des IAS 39	206
1.2.2. Vermeintliche Bewertungsunterschiede bei Verpflichtungen mit Rangrücktritt und Besserungszusage	208
1.2.3. Abgrenzung der Sanierungsmaßnahmen zum Eigenkapital.....	210
1.2.4. Überblick der erforderlichen Anhangangaben	212
2. Bilanzielle Abbildung bei der Gläubiger-Gesellschafterin	212
2.1. Auswirkungen auf den Forderungsansatz.....	212
2.2. Auswirkungen auf den Beteiligungsansatz.....	213
V. Thesenförmige Zusammenfassung	215
Verzeichnis der zitierten Schriften.....	219
Verzeichnis der zitierten Rechtsprechung.....	247
Verzeichnis der zitierten Rechtsnormen, Gesetzesmaterialien und ähnlicher Dokumente	254
Verzeichnis der zitierten Verlautbarungen von internationalen Standardsetzungsorganen	257

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Finanzierungsformen einer Unternehmung	9
Abbildung 2: Gewinn- und Verlustdarstellung bei einer aufwandsorientierten Zuschussvereinnahmung.....	43
Abbildung 3: Gewinn- und Verlustdarstellung bei einer leistungsorientierten Zuschussvereinnahmung (Ertragsrealisation im Anschaffungszeitpunkt).....	48
Abbildung 4: Gewinn- und Verlustdarstellung bei Verrechnung des Zuschusses mit den Anschaffungskosten der Maschine	48
Abbildung 5: Gewinn- und Verlustdarstellung bei sofortiger erfolgswirksamer Vereinnahmung des Investitionszuschusses	49
Abbildung 6: Gewinn- und Verlustdarstellung bei linearer Zuschussvereinnahmung	55
Abbildung 7: Gewinn- und Verlustdarstellung bei linearer Gewinnvereinnahmung	56

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a.F.	alte Fassung
Abl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
ADS	Adler/Düring/Schmaltz (Kommentar)
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AG	Application Guidance
AH	Accounting Horizons (Zeitschrift)
AiE	Accounting in Europe (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
App.	Appendix
AR	The Accounting Review (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BAnz	Bundesanzeiger
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Basis for Conclusions
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der amtlich veröffentlichten und nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechtes (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie

BStBl.	Bundessteuerblatt (Zeitschrift)
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Diss.	Dissertation
DK	Der Konzern in Recht und Wirtschaft (Zeitschrift)
Dr.	Doktor
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
ED	Exposure Draft
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EigBGes	Eigenbetriebsgesetz
EnWG	Energiewirtschaftsgesetz
ESt	Einkommensteuer
EStB	Der Ertragsteuerberater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
f.	und folgende Seite
F	Framework (Rahmenkonzept)
ff.	und folgende Seiten
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GasNEV	Gasnetzentgeltverordnung
GE	Geldeinheiten
GewSt	Gewerbesteuer
Ggf.	Gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GRWG	Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“
GS	Gedächtnisschrift
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdR	Handbuch der Rechnungslegung
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen
HdWW	Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft
HFA	Hauptfachausschuss (des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.)
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
Hrsg.	Herausgeber
http	Hypertext Transfer Protocol
HWRP	Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IG	Implementation Guidance
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (Zeitschrift)

JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JfB	Journal für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Jg.	Jahrgang
KoR	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KSt	Körperschaftsteuergesetz
LHO	Landeshaushaltsordnung
m. E.	meines Erachtens
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MühlStruG	Mühlenstrukturgesetz
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
NZI	Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung (Zeitschrift)
PiR	Praxis der Internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
PublG	Publizitätsgesetz
Prof.	Professor
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RegE	Regierungsentwurf
rev.	revised
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnote/Randnummer
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
sog.	sogenannte
Sp.	Spalte
StabG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft

StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StromNEV	Stromnetzentgeltverordnung
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
UIG	Urgent Issues Group
Tz.	Textziffer
u. a.	Und andere
UK	United Kingdom (Vereinigtes Königreich von Großbritannien)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Univ.	Universität
U. S. A.	United States of America (Vereinigte Staaten von Amerika)
US-GAAP	US-Generally Accepted Accounting Principles
vgl.	Vergleiche
Vol.	Volume
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WWW	World Wide Web
z. T.	zum Teil
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift) (ehemals: ZfhF)
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (nunmehr: zfbf)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
zugl.	zugleich
ZVglRWiss	Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaften (Zeitschrift)

I. Einleitung

a) Der Zuschussbegriff der vorliegenden Arbeit ist weit gefasst: Er umschließt in Abhängigkeit von der Person des Zuschussgebers einerseits staatlich gewährte und von privater Seite gegebene finanzielle Zuschüsse und andererseits unentgeltliche Zuwendungen eines Gesellschafters, die keine Gegenleistungsverpflichtung gegenüber der empfangenen Gesellschaft begründen oder zu einem Anteilserwerb führen.

Die bilanzierungspraktische Relevanz öffentlicher und privater Zuschüsse tritt in sämtlichen Bereichen des Wirtschaftslebens in Erscheinung. Dies gilt nicht nur in Zeiten der aktuellen (Finanz-)Krise, in denen die staatlichen Finanzhilfen rasch die Billionengrenze erreichen. Staatliche Fördermittel bilden seit jeher einen erheblichen Teil der Erträge der gewerblichen Wirtschaft als größtem Subventionsempfänger. Die Bedeutung von Zuschüssen manifestiert sich auch auf privatrechtlicher Ebene: In vielen Vertragswerken zwischen Geschäftspartnern übernehmen sie eine betriebswirtschaftliche Anreiz- und Finanzierungsfunktion, um den Zuschussempfänger zu bestimmten Verhaltensweisen zu veranlassen.

Die bilanzielle Abbildung von öffentlichen und privaten Zuschüssen ist seither ein umstrittenes Thema, das in Bilanzierungstheorie und -praxis zu umfassenden Kontroversen geführt hat. Bis heute wurden viele Detailprobleme erkannt und (partiell) beantwortet, doch nicht wenige dieser Betrachtungen muten bruchstückhaft an, denn ihnen fehlt die am Gesetzes- bzw. Normzweck unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise orientierte teleologische Ableitung von systemgerechten Bilanzierungsgrundsätzen.¹ Trotz langjähriger und intensiver Diskussionen existieren sowohl im nationalen Bilanzrecht als auch innerhalb der internationalen Rechnungslegung der IFRS keine gefestigten Grundsätze zur Bilanzierung von Zuschüssen. Dem Umstand zuträglich ist die außerordentlich vielfältige Natur und differenzierte Ausgestaltung von Zuschussverhältnissen: Sie sind ebenso „vielgestaltig, teilweise so speziell und kurzlebig“² wie die mannigfachen Bilanzierungsanweisungen in den einzelnen Rechtskreisen.

¹ Vgl. *Beisse* (1984), S. 12; *Döllerer* (1959), S. 1217; *Moxter* (1994b), S. 97–102; *Moxter* (2003), S. 15.

² *Bauer* (1985), S. 163.

b) Im Kern der Diskussion zur Bilanzierung von öffentlichen und privaten Zuschüssen steht die Frage nach dem maßgebenden Zeitpunkt der Gewinnrealisation beim Zuschussempfänger. Eine einheitliche Beantwortung der Gewinnrealisierungsfrage in der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungstheorie und -praxis scheitert bereits auf der vorgelagerten Stufe im Rahmen der bilanzrechtlichen Qualifikation der zugrundeliegenden Leistungsbeziehung zwischen Zuschussnehmer und -empfänger. Die bilanztheoretische Diskussion zur Bilanzierung von Zuschüssen wird insbesondere verschärft durch das – im Vergleich zu gewöhnlichen Schuldverhältnissen – außermärkliche Leistungsmerkmal öffentlicher Zuschüsse.³ Ihnen fehlt die synallagmatische Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung im Sinne schuldrechtlicher Verträge, da sie vorrangig der Erfüllung einer im öffentlichen Interesse liegenden Verpflichtung dienen. Innerhalb des bilanzrechtlichen Meinungsspektrums stehen sich aus diesem Grunde eine formalrechtliche Leistungskonzeption und eine der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verpflichteten Leistungskonzeption gegenüber, die die konditionale Verknüpfung von Zuschuss und zweckentsprechendem Verhalten des Zuschussempfängers herausstellt. Beide Betrachtungsweisen implizieren unterschiedliche Bilanzierungsfolgen: Die zuerst genannte knüpft die Vereinnahmung des Zuschusses an die Erbringung einer Leistungshandlung des Bilanzierenden, die im strengen Sinne schuldrechtlicher Verträge auf einem synallagmatischem Austauschverhältnis basiert.⁴ Bei einer fehlenden wechselseitigen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung ist der Zuschuss als „einseitige Vorteilsgewährung“⁵ sofort erfolgswirksam zu erfassen. Demgegenüber betonen Vertreter der zweiten Vorgehensweise unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Normzwecks die konditionale Verknüpfung von Zuschuss und zweckentsprechendem Verhalten des Zuschussempfängers. Die mit der Zuschussgewährung verbundene Zweckbindung konkretisiert in diesem Sinne eine zu erfüllende Verpflichtung des Zuschussempfängers.

Darüber hinaus besteht ausgeprägte Unsicherheit hinsichtlich der Frage der Gewinnrealisierung im Zeitablauf: Im handelsrechtlichen Schrifttum finden sich vorrangig zwei Lösungsansätze: Eine aufwandsorientierte Zuschussvereinnahmung folgt dem Primat der Periodenvergleichbarkeit, nachdem die ertragswirksame Vereinnahmung des Zuschusses an die entstandenen, zu kompensierenden Aufwendungen knüpft.⁶ Demgegenüber propagiert das „Kriterium der Leistungsbewirkung“ die Erfolgswirksamkeit des Zuschusses im Zeitpunkt der Erfüllung der *wesentlichen* Leistungshandlungen des Zuschussempfängers. Welchen Mechanismen und Prinzipien die Gewinnrealisierung von Zuschüssen in der Bilanz im Rechtssinne zu folgen hat und welcher Bilanzierungsmethode der Vorrang einzuräumen ist, gilt es im Rahmen

³ Vgl. *Bardy* (1994), S. 1990.

⁴ Vgl. *Ewertowski* (1984), S. 1023; *Förschle/Scheffels* (1993), S. 2394; *Kupsch* (1984), S. 371–373.

⁵ *HFA des IDW* (1996), S. 710.

⁶ Vgl. *HFA des IDW* (1984), S. 613; *Jansen* (1988), S. 91; *Tjaden* (1985), S. 36f.

der Arbeit herauszustellen. Mittels Deduktion der handelsrechtlichen Grundsätze erfolgswirksamer Vermögenszugänge wird im Speziellen aufgezeigt, wann die mit der Erfüllung der Leistungshandlungen verbundenen Risiken soweit minimiert sind, dass der Anspruch auf Erhalt des Zuschusses quasi-sicher verwirklicht ist.⁷

Ein ungleiches Bilanzzweckverständnis zeigt sich darüber hinaus in der Diskussion zur bilanziellen Behandlung von investitionsbezogenen Zuschüssen, deren Zwecksetzung in der Anschaffung bzw. Herstellung von Vermögensgegenständen besteht. Hier konkurriert die Forderung eines Nettoausweises im Sinne einer Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes in Höhe des Investitionszuschusses⁸ mit der Darstellung eines Bruttoausweises oder einer ertragswirksamen Erfassung im Zeitpunkt der Zuteilung des Zuschusses.⁹ Die Ausstattung eines Zuschusses mit Rückzahlungsklauseln, die in Abhängigkeit vom Eintritt auflösend oder aufschiebend bedingter Bedingungen eine Rückerstattung des Zuschusses vorsehen, wirft weitere bilanzielle Fragestellungen auf. Die bisher aufgezeigten Lösungsansätze im bilanzrechtlichen Schrifttum tangieren bisweilen sämtliche Bilanzpositionen des handelsrechtlichen Bilanzgliederungsschema: Passive Rechnungsabgrenzungsposten konkurrieren hierbei mit Passivposten „gesonderter Art“, erhaltenen Anzahlungen stehen Rücklagen oder sonstige Verbindlichkeiten gegenüber.

c) Vor diesem Hintergrund erstaunt es nicht, dass die Frage der bilanziellen Abbildung von Zuschüssen insbesondere in den 1980iger Jahren mit der Veröffentlichung der Stellungnahme des Hauptfachausschusses des IDW zur Bilanzierung öffentlicher Zuwendungen und des „*International Accounting Standards 20 Government Grants*“ durch das IASC verstärkt Gegenstand wissenschaftlicher Diskussionen im handels- und steuerrechtlichen Schrifttum war. Die hervorgebrachten Lösungsansätze decken das gesamte Bilanzierungsspektrum ab; ein in sich geschlossenes System zur bilanziellen Behandlung von Zuschüssen hat sich bislang nicht herausgebildet. Sie beschränken sich darüber hinaus ebenso wie die vorliegenden Dissertationen von JANSEN (1988) und UHLIG (1989) auf das nationale Handelsrecht und grenzen Zuschüsse von privater Seite sowie von Gesellschaftern von ihrem Untersuchungsbereich aus.

Die vorliegende Arbeit strebt danach, mittels Deduktion der bilanzrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze systemadäquate Regelungsnormen für Zuschüsse abzuleiten. Für handelsrechtliche Zwecke werden auf Basis eines wissenschaftlich durchdrungenen, „lückenlosen“ Systems von

⁷ Vgl. allgemein zum Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs Hommel (1992), S. 27–30; Moxter (2007), S. 45.

⁸ Vgl. Groh (1988a), S. 2419; Groh (1994), S. 91; Kücken (1975), S. 1951; Moxter (2003), S. 151f.; Schulte-Groß (1971), S. 157f. Bestätigt durch: BFH-Urteil vom 14. Juli 1988, IV R 78/85, BStBl II 1989, 189; BFH-Urteil vom 28. April 1989, III R 4/87, BStBl II 1989, 619; BFH-Urteil vom 21. Juni 1990, IV B 100/89, BStBl II 1990, 981.

Gewinnrealisierungsgrundsätzen „untere“ GoB abgeleitet.¹⁰ Eine profunde Beurteilung von Bilanzierungssachverhalten setzt neben der Kenntnis der einschlägigen Literatur ebenso eine fundierte Kenntnis der höchstrichterlichen Rechtsprechung voraus.¹¹ Die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs „erheben als Präjudizien grundsätzlich den Anspruch einer zutreffenden Norminterpretation“¹². Da die Bilanzrechtsprechung maßgeblich die handelsrechtliche Diskussion betreffend der Bilanzierung von Zuschüssen begleitet hat, werden die einschlägigen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs in die Untersuchung einbezogen und einer kritischen Würdigung unterzogen. In diesem Sinne gilt es auch, „systemfremde Entscheidungen (sachgerecht) zu erkennen und bei der Systembildung zu vernachlässigen“¹³.

d) Die Bilanzierung von Zuschüssen nach IFRS hat im bilanzrechtlichen Schrifttum vergleichsweise wenig Resonanz gefunden. Innerhalb des Normengefüges der IFRS findet sich mit der Umsetzung des IAS 20 eine einschlägige Vorschrift zur Bilanzierung öffentlicher Zuschüsse. Mit der ertragswirksamen Vereinnahmung des Zuschusses nach Maßgabe der dazugehörigen, zu kompensierenden Aufwendungen folgt der Standard einer Ertragskonzeption im Sinne des Revenue-Expense-Ansatzes. Aufgrund der dynamisch geprägten aufwandsorientierten Zuschussvereinnahmung und einer Vielzahl von explizit formulierten Wahlrechten sowie impliziten Ermessensspielräumen ist der Standard zunehmend in die Kritik geraten. Im Zuge des zeitwert-statischen Wandels der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung verkommt er zunehmend zu einem dynamischen Relikt innerhalb des IFRS-Regelungswerks und wird selbst aus Sicht des IASB als reformbedürftig bezeichnet. Während die internationalen Normsetzer FASB und IASB im Rahmen ihrer Konvergenzbestrebungen einen neuen Referenzrahmen zur Ertragsvereinnahmung mit einer zunehmenden Ausrichtung am statischen Assets-Liabilities-Ansatz entwickeln, fehlt es im Rahmen der Zuschussbilanzierung bislang an einer (neuen) substantiierten Lösung. Daneben ist die bilanzielle Behandlung von privaten Zuschüssen weder in IAS 20 noch in anderen Einzelstandards explizit geregelt.

Innerhalb der IFRS ersucht die vorliegende Arbeit, die derzeit noch geltenden Regeln gemäß IAS 20 aus bilanztheoretischer Sicht zu würdigen und bestehende Inkonsistenzen aufzudecken. Der aktuelle Bearbeitungsstand zur Revision des IAS 20 begrenzt sich derzeit auf Diskussionen des IASB, die im Rahmen der Observer Notes veröffentlicht wurden. Daher gilt im Rahmen der Arbeit einerseits zu klären, inwieweit die bestehenden Ertragsvereinnah-

⁹ Vgl. *Ewertowski* (1984), S. 1018; *Knobbe-Keuk* (1978), S. 230f.; *Kupsch* (1984), S. 375; *Nieland* (1986b), S. 217f.; *Rose* (1984), S. 2318.

¹⁰ Vgl. *Beisse* (1990), S. 499; *Euler* (1996), S. 10.

¹¹ Vgl. *Wüstemann* (2007), S. 5.

¹² *Euler* (1996), S. 21.

¹³ *Euler* (1996), S. 21.

mungsregeln des IASB-Rahmenkonzepts sowie anderer Standards geeignet sind, die Verein-
nahme von Zuschüssen zutreffend abzubilden. Andererseits werden die avisierten Neurege-
lungen des IAS 20 in den Kontext der übergeordneten Reformbestrebungen des IASB und
FASB gestellt und einer kritischen Würdigung unterzogen. Es wird im Speziellen aufgezeigt,
wie sich die nach derzeitigem Stand des „*Revenue Recognition Project*“ und „*Liabilities Pro-
ject*“ abzeichnenden Ertragsvereinnahmungs- und Passivierungsregeln allgemein auf den
Problemkreis der Zuschussbilanzierung und insbesondere auf die oben genannten Themen-
kreise übertragen lassen.

e) Die Jahresabschlusserstellung nach HGB und IFRS erfolgt unter der Prämisse der Unter-
nehmensfortführung.¹⁴ Sie determiniert die Auslegung der Ansatz- und Bewertungsnormen,
sofern „die Weiterführung des Unternehmens realistisch erscheint“¹⁵. Andernfalls bestimmt
§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB eine zerschlagungsorientierte Bilanzierung, wenn „tatsächliche oder
rechtliche Gegebenheiten“ gegen die Fortführung des Unternehmens sprechen. Gerät eine
Gesellschaft in wirtschaftliche und finanzielle Schwierigkeiten, kann sich der Gesellschafter
verschiedener privat-autonomer Finanzierungsinstrumente bedienen, um diese Notlage abzu-
wenden oder zumindest vorübergehend zu mildern und die Fortführung der Unternehmens-
tätigkeit zu gewährleisten.¹⁶ Von besonderer praktischer Bedeutung sind der Barzuschuss so-
wie der unbedingte Forderungsverzicht, die der empfangenden Gesellschaft einen
unentziehbaren Anspruch einräumen. Sie stärken unmittelbar die Eigenkapitalbasis und die
Liquiditätsausstattung der sanierungsbedürftigen Gesellschaft und können eine Überschul-
dung im insolvenzrechtlichen Sinne vermeiden. Während der unbedingte Forderungsverzicht
zu einem Erlass der Forderung führt, kann die Gläubiger-Gesellschaft auch einen Forderungs-
verzicht mit Besserungszusage erklären. Gegenüber einem unbedingten Forderungsverzicht
unterscheidet sich der Besserungsschein dadurch, dass der Schuldner bei Eintritt des Besse-
rungsfalls die Forderung begleichen muss. Häufig erklären die Gesellschafter auch den Rang-
rücktritt ihrer Forderungen hinter die Ansprüche sämtlicher Gläubiger. Der Schuldnerlass mit
Besserungsschein sowie die Erklärung eines Rangrücktritts ändern zwar den Rechtsstatus der
Verbindlichkeit zugunsten der Schuldner-Gesellschaft; sie werden gemeinhin aber nicht unter
den Zuschussbegriff subsumiert. Aufgrund ihrer formalrechtlichen Ausgestaltung bilden sie
das Pendant zu den bedingt rückzahlbaren Zuschüssen, die unter einer auflösenden oder auf-
schiebenden Bedingung gewährt werden. Deshalb und aufgrund ihrer praktischen und bilanz-
theoretischen Relevanz bildet ihre bilanzielle Behandlung im Abschluss der Gesellschaft und

¹⁴ Vgl. insbesondere § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB; IASB-F.23. Vgl. zur Bedeutung des Fortführungsprinzips im
HGB Euler (1996), S. 134–138.

¹⁵ Euler (1996), S. 136.