

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



**GABLER**

**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](http://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 Vollen- dung 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 Fertig- stellung des Zweitgutachtens.

Großer Dank gilt auch PricewaterhouseCoopers AG WPG, Frankfurt am Main für die umfas- sende 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 inspi- rierende 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

<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XXI</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XXIII</b>
<b>I. Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>II. Abgrenzung des Untersuchungsbereichs und rechtliche Rahmenbedingungen</b> .....	<b>8</b>
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 Erfolgsszuschüsse .....	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



<b>III. Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB.....</b>	<b>23</b>
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.	Vollamortisationsvermutung im Zugangszeitpunkt .....	82
2.2.2.	Entkräftung der Vollamortisationsvermutung 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
<b>IV.</b>	<b>Bilanzierung von Zuschüssen nach IFRS .....</b>	<b>144</b>
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
<b>V. Thesenförmige Zusammenfassung .....</b>	<b>215</b>
<b>Verzeichnis der zitierten Schriften.....</b>	<b>219</b>
<b>Verzeichnis der zitierten Rechtsprechung.....</b>	<b>247</b>
<b>Verzeichnis der zitierten Rechtsnormen, Gesetzesmaterialien und ähnlicher Dokumente .....</b>	<b>254</b>
<b>Verzeichnis der zitierten Verlautbarungen von internationalen Standardsetzungsorganen .....</b>	<b>257</b>

## 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	Bundshaushaltsordnung
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	Gewerbsteuer
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	Haushaltsgrundsätze-gesetz
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)