

Stellungnahme

Institut Österreichischer
Wirtschaftsprüfer

iwp

des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zu

Sonderfragen betreffend die Rechnungslegung von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechts- trägern im öffentlichen Sektor

Entwurf vom 29. August 2007

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Vorbemerkungen	2
2. Definition von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor	2
3. Von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor zu beachtende Bilanzierungsvorschriften	3
4. Besonderheiten hinsichtlich Erläuterungen zu den Aufgabengebieten und der Rechnungslegung	4
5. Besonderheiten hinsichtlich der Bilanzierung der Finanzierung	4
5.1. Arten der Finanzierung	4
5.2. Allgemeines zur Definition von Zuschüssen	5
5.3. Bilanzielle Behandlung von echten Zuschüssen	6
5.3.1. Zeitpunkt der bilanziellen Erfassung	6
5.3.2. Darstellung im Abschluss	6
5.4. Bilanzielle Behandlung von unechten Zuschüssen	10
6. Besonderheiten hinsichtlich der Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	11
7. Besonderheiten hinsichtlich insolvenzrechtlicher Vorschriften	11
7.1. Zur Annahme des Fortbestandes	11
7.2. Zur Berechnung der Kennzahlen gemäß §§ 23f URG	12

1. Vorbemerkungen

In den vergangenen Jahren wurden Betriebe und Organisationseinheiten der öffentlichen Verwaltung vermehrt in eigenständige Rechtskörper, sei es in Kapitalgesellschaften des Privatrechtes oder in eigenständige Anstalten und Stiftungen ausgegliedert. Dadurch stellen sich für die öffentliche Verwaltung in der Funktion als Aufsichtsorgan bzw. Eigentümer, für die Verantwortlichen von ausgegliederten Einheiten (Vorstände, Geschäftsführer, Aufsichtsräte, etc.) sowie für den Abschlussprüfer im Hinblick auf die Prüfung des Jahresabschlusses und in einzelnen Fällen auch der Gebarung neue Herausforderungen.

Diese Herausforderungen ergeben sich aufgrund der Unterschiede in den Aufzeichnungsarten von verschiedenen Geschäftsvorgängen, die zwischen der öffentlichen Verwaltung (in der Funktion als Eigentümer bzw. Kontrollorgan und somit Berichtsempfänger) und den ausgegliederten Einheiten (in der Funktion als Berichtspflichtige) bestehen. Sich diesen Herausforderungen zu stellen ist erforderlich, um dennoch ein systemübergreifendes, gemeinsames Verständnis über die Geschäftsvorgänge zu erhalten.

Die Rechnungslegung der Gebietskörperschaften erfolgt in Österreich unverändert nach dem System der Kameralistik, das sich an den Zahlungsvorgängen orientiert und in ihren Aufzeichnungen die Prinzipien der doppelten Buchführung zum Teil vernachlässigt. Im Rahmen der Ausgliederung der Betriebe und sonstigen Organisationseinheiten der öffentlichen Verwaltung wurden hingegen mitunter Sondergesetze bzw. entsprechende Normen erlassen, die eine Umstellung des Rechnungswesens und der Berichterstattungspflicht vom System der Kameralistik hin zur unternehmerischen, an das Unternehmensrecht (Unternehmensgesetzbuch, UGB) angelehnten Rechnungslegung erforderlich machten.

International ist der Trend festzustellen, auch das Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltung selbst auf die doppelte Buchführung umzustellen. Vorschläge zur Gestaltung der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung und deren Einheiten (sog. „Public Sector Entities“) wurden durch den International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der IFAC mit den International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) veröffentlicht. Neben dem bestehenden Entwurf des deutschen Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW ERS ÖFA 1)¹ stellen diese somit den Stand in der Diskussion um die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung und deren Einheiten nach den Grundzügen der doppelten Buchführung dar.

Daraus abgeleitet erscheint es auch hinsichtlich der österreichischen Rechnungslegungsvorschriften für solche Einrichtungen („Betriebe und sonstige ausgegliederte Rechtsträger im öffentlichen Sektor“) vertretbar, besondere Grundsätze zu normieren.

2. Definition von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor

Zur Abgrenzung, ob ein Betrieb oder sonstiger Rechtsträger des öffentlichen Sektors im Sinne dieser Stellungnahme vorliegt, wird in Analogie zu den IPSASs davon ausgegangen, dass davon nur in bestimmten Fällen auszugehen ist. Die IPSASs gelten

¹ Vgl Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung.

(als besondere Grundsätze der Rechnungslegung) nur für „Public Sector Entities“ (Gebietskörperschaften und diesen zuzurechnende Einheiten), jedoch nicht für „Government Business Enterprises“, die für die Rechnungslegung ausschließlich die allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS oder nationale unternehmensrechtliche Regelungen anzuwenden haben. Government Business Enterprises, auf die die IPSASs nicht anzuwenden sind, sind gemäß IPSAS 1.7 durch folgende Charakteristika gekennzeichnet:

- Sie haben die Berechtigung, Verträge in eigenem Namen zu schließen,
- sie haben den Auftrag mit der finanziellen und betrieblichen Befugnis, ein Unternehmen zu betreiben,
- sie erbringen ihre Lieferungen und Leistungen im Rahmen ihres gewöhnlichen Geschäftsverkehrs mit Gewinnerzielungsabsicht oder zumindest mit der Absicht erbringen, die Kosten vollständig abzudecken,
- sie haben keine Abhängigkeit von anhaltender öffentlicher Finanzierung zur Gewährleistung des Unternehmensfortbestandes (über einen möglichen marktkonformen Austausch von Gütern und Leistungen mit dem öffentlichen Eigentümer hinaus), und
- sie werden durch eine Public Sector Entity kontrolliert.

Da für eine Vielzahl ausgegliederter Einrichtungen (Krankenanstalten, Universitäten, Museen, die Bundesanstalt „Statistik Österreich“, etc.) in Österreich

- zur Gewährleistung des Unternehmensfortbestandes eine Abhängigkeit von anhaltender öffentlicher Finanzierung gegeben ist, sowie
- die Absicht fehlt, durch die Leistungserbringung Gewinne zu erzielen,

sind diese Einrichtungen zB als Betriebe oder sonstige Rechtsträger des öffentlichen Sektors zu klassifizieren.

3. Von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor zu beachtende Bilanzierungsvorschriften

Für die Rechnungslegung von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor gelten (oftmals aufgrund sondergesetzlicher Vorschriften („Ausgliederungsgesetzen“)) bei Vorliegen der Unternehmereigenschaft nach § 1 Abs 1 UGB die Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches (UGB), und damit die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze, wie zB der/das

- Grundsatz der Bilanzidentität,
- Grundsatz der formellen und materiellen Stetigkeit,
- Grundsatz der Unternehmensfortführung,
- Vorsichtsprinzip,
- Realisations- und Imparitätsprinzip, sowie der
- Grundsatz der Periodenabgrenzung.

Zusätzlich zu diesen allgemeinen Vorschriften sollen mit der Stellungnahme Empfehlungen zu einzelnen Sonderfragen dargelegt werden, die von diesen Einheiten als besondere Grundsätze der Rechnungslegung eingestuft und angewendet werden sollten.

Neben den oben genannten Personen üben Rechtsträger Betätigungen aus, die nicht eine auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein, darstellen. Sind Rechtsträger ausschließlich in diesen Bereichen tätig, sind sie nicht Unternehmer im Sinne des UGB. Es wird empfohlen, dass Rechtsträger, die nicht Unternehmer im Sinne des UGB sind, im Falle des Fehlens von einschlägigen sondergesetzlichen Vorschriften, die oben genannten Grundsätzen der Rechnungslegung analog anwenden.

4. Besonderheiten hinsichtlich Erläuterungen zu den Aufgabengebieten und der Rechnungslegung

Aufgrund der Besonderheiten von ausgegliederten Rechtsträgern und Betrieben des öffentlichen Sektors hinsichtlich ihrer von der öffentlichen Hand (zB Gebietskörperschaften) übertragenen oder vorbehaltenen Aufgabengebiete und Geschäftsbereiche wird es zur Erfüllung der Generalnorm gem §§ 195 bzw 222 UGB, aber auch für ein ausreichendes Verständnis des Abschlusses, für erforderlich erachtet, iSv § 236 UGB in den Anhang eine Beschreibung der wesentlichen betrieblichen Tätigkeiten aufzunehmen. Insbesondere ist dabei zur Erläuterung der Möglichkeiten der öffentlichen Hand zur Einflussnahme auf die Einheit auf folgende Punkte einzugehen:

- Abhängigkeiten hinsichtlich der Finanzierung der Geschäftstätigkeit
- Art und Zweckwidmung der zur Finanzierung der Geschäftstätigkeit gewährten Mittel
- Garantie-, Haftungs- und Verlustübernahme
- Übertragene oder vorbehaltene Geschäftsbereiche
- Unentgeltlich dem Unternehmen bereitgestellte Vermögensgegenstände oder Leistungen
- Für die Leistungserstellung wesentliche Vertragsverhältnisse und Abhängigkeiten

Die Erläuterungen sollten im Anhang zweckmäßiger Weise vor dem Abschnitt über die anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erfolgen.

Sollten von den Einheiten zum UGB abweichende (ergänzende oder einschränkende) oder besondere Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden sein (zB aufgrund von Sondergesetzen oder Sonderbestimmungen bei öffentlichen Betrieben) sind diese im Anhang gem §§ 236 UGB zu erläutern.

5. Besonderheiten hinsichtlich der Bilanzierung der Finanzierung

Wie bereits oben dargestellt, ist es ein wesentliches Merkmal von ausgegliederten Rechtsträgern und Betrieben des öffentlichen Sektors, dass diese aus den ihnen übertragenen Aufgabenbereichen idR nicht in der Lage sind, selbständig ausreichende Erträge zu erwirtschaften, die deren Fortbestand garantieren, und damit von einer zusätzlichen Finanzierung durch die öffentliche Hand abhängig sind, die von der Erfüllung definierter Bedingungen abhängig ist.

5.1. Arten der Finanzierung

Die Finanzierung von Betrieben und sonstigen Rechtsträgern im öffentlichen Sektor erfolgt in Österreich je nach dem betroffenen Bereich auf unterschiedlichste Weise.

Eine oftmals verwendete Form stellt der Abschluss von (mehrjährigen) Leistungsvereinbarungen dar, bei denen die Finanzierung der vereinbarten Leistungen durch Zu-

schüsse erfolgt, und in der Vereinbarung zwischen Investitions- und Aufwandszuschüssen unterschieden wird.²

Eine weitere Finanzierungsalternative stellt die Gewährung eines Pauschalbetrages („Globalbudgetzuweisungen“) als Zuschuss zur Finanzierung der Geschäftstätigkeit für einen bestimmten Zeitraum dar, der unabhängig von den sich ändernden Aufgaben der Einheit und ohne Aufteilung in einen Investitions- und Aufwandsersatz vereinbart oder in Sondergesetzen festgeschrieben wird.

Im Versorgungsbereich kommt weiters als Finanzierungsalternative die so genannte „Abgangsfinanzierung“ (entweder auf kameraler oder pagatorischer Basis) zur Anwendung, bei der die Zuschüsse anhand des im Nachhinein festgestellten endgültigen Finanzierungsbedarfes, idR getrennt in einen Aufwands- und Investitionsersatz, festgelegt werden.³

5.2. Allgemeines zur Definition von Zuschüssen

Zuschüsse stellen eine entgeltliche oder unentgeltliche Vorteilsgewährung von Dritten dar, für deren Art der Darstellung im Abschluss grundsätzlich der Zweck des Zuschusses ausschlaggebend ist, und zwischen Investitionszuschüssen (Zuschüssen für langfristige Investitionen (Anlagevermögen)) und Aufwandszuschüssen (anderen Zuschüssen) unterschieden wird.

In Abhängigkeit davon, ob die Vorteilsgewährung ohne oder mit einer vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung gewährt wird, wird zwischen echten und unechten Zuschüssen unterschieden.

In Abhängigkeit von der Person des Zuschussgebers wird weiters zwischen „Zuschüssen der öffentlichen Hand“, „Gesellschafterzuschüssen“ und „privaten Zuschüssen“ unterschieden, hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Zuschüssen der öffentlichen Hand und privaten Zuschüssen ergeben sich jedoch grundsätzlich keine Unterschiede.

Abschließend wird in Abhängigkeit von der Verpflichtung zur Rückzahlung des Zuschusses zwischen nicht rückzahlbaren und rückzahlbaren Zuschüssen unterschieden, wobei im ersten Fall der Zuschussempfänger über den Zuschuss Rücksichtnahme auf zu erfüllende Bedingungen frei verfügen kann und somit nicht an die Erfüllung bestimmter Verpflichtungen gebunden ist, während im zweiten Fall der Zuschuss unter definierten Bedingungen gewährt wird, deren Nichterfüllung zu einer Rückzahlungsverpflichtung führt.

Hinsichtlich der Art der Rückzahlungsverpflichtung wird bei rückzahlbaren Zuschüssen zwischen aufschiebend und auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen unterschieden, wobei im Falle aufschiebend bedingter Rückzahlungsverpflichtungen die Pflicht zur Rückzahlung mit Eintritt definierter Bedingungen entsteht und somit zunächst von einem nicht rückzahlbaren Zuschuss auszugehen ist. Im Falle auflösend bedingter Rückzahlungsverpflichtungen ist hingegen in einem ersten Schritt von

² Eine derartige Finanzierungsvariante wurde nach der Übergangsregelung des ersten 3-Jahres-Budgets, insbesondere für die ausgegliederten Universitäten gewählt. Die laufende Finanzierung wird dort durch eine Leistungsvereinbarung zwischen dem Bund und den jeweiligen Universitäten in 3-Jahres-Abständen verhandelt.

³ Eine derartige Form der Finanzierung ist insbesondere bei Krankenhäusern auf Landesebene vorzufinden.

einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen, die unter bestimmten Bedingungen später entfällt, zB wenn das mit dem Zuschuss angestrebte Ziel vom Zuschussempfänger verwirklicht wird.

5.3. Bilanzielle Behandlung von echten Zuschüssen

5.3.1. Zeitpunkt der bilanziellen Erfassung

Die bilanzielle Erfassung der erhaltenen oder zu erhaltenden Vorteile als Zuschuss hat zu erfolgen, sobald ein Anspruch auf dessen Gewährung besteht. Vom Vorliegen des Anspruches ist auszugehen, wenn die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses erfüllt sind, und entweder ein Rechtsanspruch besteht (und der erforderliche Antrag bereits ordnungsgemäß gestellt wurde bzw. mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt wird) oder die Bewilligung für den Zuschuss ohne Auszahlungsvorbehalt erteilt wird.

Der Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses des Zuschusses ist für die Erfassung der erhaltenen oder zu erhaltenden Vorteile als Zuschuss unbedeutend. Sollten bereits Mittel erhalten worden sein, für die die Voraussetzungen auf deren Gewährung als Zuschuss noch nicht erfüllt sind, sind diese als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.

5.3.2. Darstellung im Abschluss

Wie bereits erwähnt, ist für die Art der Darstellung von Zuschüssen im Abschluss grundsätzlich der Zweck des Zuschusses ausschlaggebend, und grundsätzlich zwischen Investitionszuschüssen und Aufwandszuschüssen zu unterscheiden. Im Detail ist weiters auf die Besonderheiten Rücksicht zu nehmen, die sich im Falle von bedingt rückzahlbaren Zuschüssen, Gesellschafterzuschüssen und Globalbudgetzuweisungen ergeben.

5.3.2.1. Bilanzierung von Investitionszuschüssen

Für die Bilanzierung von Investitionszuschüssen werden sowohl in den nationalen als auch internationalen Rechnungslegungsvorschriften wahlweise die Brutto- oder die Nettomethode vorgeschlagen.

a) Bilanzierung nach der Bruttomethode

Bei der Bilanzierung nach der Bruttomethode wird der erhaltene Zuschuss ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung (und somit erfolgsneutral) unter einem nach dem Eigenkapital auszuweisenden, gesonderten Posten („Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“) erfasst. Der Sonderposten hat den Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens, der analog zur Abschreibung bzw dem Abgang des Vermögensgegenstandes, für den der Zuschuss gewährt worden ist, ertragswirksam aufzulösen ist.

Da es sich bei Investitionszuschüssen nicht um Sachverhalte handelt, die unter die Bestimmung des § 205 Abs 1 UGB fallen, ist ein Ausweis unter dem Posten „Unversteuerte Rücklagen“ als Bewertungsreserve nicht zulässig. Zu begründen ist dies damit, dass eine Bewertungsreserve im Sinne des § 205 Abs 1 UGB aufgrund von steuerlichen Vorschriften gebildet wird, durch dessen Bildung das unversteuerte Ergebnis gemindert wird und somit eine Innenfinanzierung erfolgt, wohingegen im Falle von Investitionszuschüssen eine Finanzierung von außen erfolgt.

Um die Zusammensetzung des Sonderpostens (die verbrauchten und noch nicht verbrauchten Teile, getrennt nach den einzelnen Posten des Anlagevermögens) und

dessen Entwicklung (Zuweisungen, Auflösungen, Umbuchungen) darzustellen, ist in den Anhang eine entsprechende Darstellung (Tabelle) als Erläuterung aufzunehmen.

In der Gewinn- und Verlustrechnung ist der Verbrauch des Sonderpostens entweder unter dem Posten „Übrige sonstige betriebliche Erträge“ oder als offener Korrekturposten zu den Abschreibungen zu zeigen. Der Vorteil der letzteren Variante liegt darin, dass die ergebniswirksamen Einflüsse aus nicht durch Zuschüssen gedeckten Investitionen offen gezeigt werden und damit eine Verbesserung der Information für den Adressaten des Abschlusses darstellen. Eine Kürzung des mittels Zuschuss gedeckten Aufwandes ist aufgrund des Saldierungsverbotes gemäß § 196 Abs 2 UGB jedenfalls nicht zulässig.

b) Bilanzierung nach der Nettomethode

Entsprechend dieser Methode werden die gewährten Zuschüsse direkt von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgesetzt, wodurch es zu einer Kürzung der Zugänge im Anlagenspiegel und einer Verminderung der Abschreibungen kommt.

c) Würdigung

Die Mitglieder der Arbeitsgruppe sind sich einig, dass der herrschenden Lehre folgend der Bruttomethode für die Bilanzierung von Investitionszuschüssen der Vorzug zu geben ist, und die Nettomethode nur als zulässig zu erachten ist, wenn diese (auch kalkulatorisch) die Voraussetzung für eine Investition bilden.⁴ Insbesondere im Fall von Rechtsträgern und Betrieben im öffentlichen Sektor, deren Fortbestand wesentlich von den Zuschüssen abhängig ist, ist dies wie folgt zu begründen:

- Die Nettomethode führt zu einer verkürzten Darstellung des Vermögens und damit verbunden zu einer Verzerrung der Aufwandstruktur.
- Die Bedeutung und das Erfordernis der erfolgten Finanzierungen wird durch die verkürzte Darstellung der Vermögens- und Ertragslage nicht offen gelegt, bei Anwendung der Bruttomethode wird hingegen die Zweckgebundenheit der gewährten Zuschüsse zu ihrer endgültigen bestimmungsgemäßen Verwendung im Abschluss offen dargestellt
- Eine Vergleichbarkeit mit anderen Unternehmungen gleicher Art, die keine Investitionszuschüsse erhalten haben, ist bei Anwendung der Nettomethode nur schwer möglich.

5.3.2.2. Bilanzierung von Aufwandszuschüssen

Die gewährten Zuschüsse zur Abdeckung von Aufwendungen sind nach Maßgabe des Aufwandsanfalles ergebniswirksam zu erfassen, wobei entweder ein Ausweis als „Übrige sonstige betriebliche Erträge“ oder eine offene Absetzung vom jeweiligen Aufwand (in einer Vorspalte) möglich ist. Eine Kürzung des mittels Zuschuss gedeckten Aufwandes ist aufgrund des Saldierungsverbotes gemäß § 196 Abs 2 UGB jedenfalls nicht zulässig.

Sofern der Aufwandszuschuss zur Abdeckung von Finanzierungsaufwendungen gewährt worden ist, hat ein entsprechender Ausweis im Finanzbereich zu erfolgen und entweder ein Ausweis als gesonderter Posten oder eine offene Absetzung vom betroffenen Aufwandsposten zu erfolgen.

⁴ Vgl etwa Bertl, R./Egger, A./Samer, H.; Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1, 10. Auflage, S 196.

Wird ein Zuschuss zur Abdeckung von entsprechend präzisierten Aufwendungen für künftige Perioden gewährt, so ist der hierzu bereits vereinnahmte Betrag als passive Rechnungsabgrenzung auszuweisen.

5.3.2.3. Bilanzierung von Zuschüssen mit bedingter Rückzahlungsverpflichtung

Sollten Zuschüsse unter bestimmten Umständen wieder zurückzuzahlen sein, ist bei der bilanziellen Behandlung darauf Rücksicht zu nehmen und der Zuschuss als Verbindlichkeit auszuweisen, sollte zum Bilanzstichtag von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen sein.

Im Falle von Zuschüssen mit einer aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung tritt die Rückzahlungsverpflichtung mit dem Eintritt der definierten Bedingungen ein, wobei bis zum Eintritt der Zuschuss als nicht rückzahlbar einzustufen und entsprechend den allgemeinen Ausführungen zu bilanzieren ist. Tritt die Rückzahlungsverpflichtung ein, ist der Rückzahlungsbetrag unter Verwendung des noch nicht erfolgswirksam erfassten Teiles des Zuschusses als Verbindlichkeit anzusetzen.

Im Falle einer auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtung ist der Sachverhalt umgekehrt zu beurteilen, und zunächst eine Verbindlichkeit auszuweisen, bis die Rückzahlungsverpflichtung (durch Eintritt der definierten Bedingungen) entfällt. Mit dem Entfall der Rückzahlungsverpflichtung ist der Zuschuss entsprechend den allgemeinen Ausführungen zu bilanzieren.

5.3.2.4. Bilanzierung von Gesellschafterzuschüssen

Im Rahmen der bilanzrechtlichen Klassifikation von Zuschüssen ergibt sich das Erfordernis, auf die spezifischen Vorschriften zur Behandlung von „Gesellschafter“zuschüssen gemäß § 229 Abs 2 Z 5 UGB Rücksicht zu nehmen, demnach sonstige Zuzahlungen von Gesellschaftern, „die durch die gesellschaftsrechtliche Verbindung veranlasst sind“, als Kapitalrücklage zu erfassen und auszuweisen sind.

Zwecks Abgrenzung dieser Art von Zuschüssen von Investitions- und Aufwandszuschüssen ist der Literatur folgend davon auszugehen, dass nur solche Zuzahlungen als Kapitalrücklage zu erfassen sind, die nicht betrieblich veranlasst (oder Bestandteil eines geschäftlichen Leistungsaustauschs) sind.⁵ Da bei Investitions- und Aufwandszuschüssen, soweit sie (zB aufgrund der für die Gewährung getroffenen Vereinbarungen) zur Unterstützung des Geschäftsbetriebes oder zur Durchführung einer übertragenen Aufgabe gewährt werden, von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen ist, kommt ein Ausweis als Kapitalrücklage nicht in Betracht. Ein solcher Ausweis kommt nur dann in Betracht, wenn die Zuzahlung ausschließlich durch die Gesellschafterstellung des Zuschussgebers (und keine anderen Gründe) zu begründen ist.

5.3.2.5. Bilanzierung von Globalbudgetzuweisungen

Unabhängig von der reinen Zuschusserfassung ergeben sich für ausgegliederte Rechtsträger im öffentlichen Sektor aus der laufenden Finanzierung in Form von sogenannten „Globalbudgets“ Probleme, da sich sowohl in zeitlicher⁶ als auch sachli-

⁵ Vgl etwa Hofians, R., in: Straube, M. (HGB II/RLG), § 229, Rz 22 mwN.

⁶ Mit dem Zuschuss können sowohl bereits angefallene als auch erst künftig anfallende Aufwendungen abgegolten werden.

cher⁷ Hinsicht die Frage stellen, welche Aufwendungen damit abgegolten wurden. Sollte eine gesetzlichen Verpflichtung zur Erfüllung bestimmter Aufgaben oder eine Leistungsvereinbarung für den Zuschussempfänger bestehen, kann dies bei der Zuordnung des Zuschusses zu den einzelnen Aufwendungen hilfreich sein.

5.3.2.5.1. Periodisierung der Aufwendungen und Erträge im Falle von Globalbudgetzuweisungen

Sollte die Globalbudgetzuweisung eindeutig (ganz oder teilweise) für bereits angefallene Aufwendungen sein, ist diese mit dem entsprechenden Anteil ertragswirksam zu erfassen; sollten hingegen wesentliche Aufgaben, die Grundlage für die Gewährung der Globalzuweisung darstellten, durch das Unternehmen noch nicht erfüllt worden sein, ist eine entsprechende Abgrenzung vorzunehmen..

Um die Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge zu erreichen, kommt in Abhängigkeit von den vorliegenden Umständen eine Bildung von Rückstellungen oder Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht:

- Sollte die Globalbudgetzuweisung eindeutig (ganz oder teilweise) für Aufwendungen der Zukunft bestimmt sein, die Aufwendungen jedoch noch nicht eindeutig feststellbar sein, ist der auf die künftigen Aufwendungen entfallende Teil des Zuschusses als Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren.
- Sollte aus einer Globalbudgetzuweisung eine eindeutige Zweckwidmung einzelner Erträge nicht ersichtlich sein, erscheint eine sofortige ertragswirksame Erfassung des Zuschusses vertretbar. Für zukünftige Aufwendungen, die bereits feststehen und auch mit dem Zuschuss abgedeckt wurden, empfiehlt sich eine Vorsorge in Form Aufwandsrückstellung gem. § 198 Abs 8 Z 2 UGB⁸, um die besondere Zweckwidmung der erhaltenen Mittel entsprechend zu berücksichtigen und um eine bessere Nachvollziehbarkeit der Einhaltung der Annahme der Unternehmensfortführung besser zu ermöglichen. Sollten mit einer Globalbudgetzuweisung noch nicht abgeschlossene Vorhaben oder künftige Aufgaben des Zuschussempfängers finanziert worden sein, die verpflichtend (sei es durch Gesetz, sonstige Normen, oder auch durch eine für die Geschäftsführung verbindliche Leistungsvereinbarung) durchzuführen sind, ist jedoch nicht von einem Wahlrecht, sondern von einer Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung auszugehen, wenn deren alternative Finanzierung aus einem künftigen (weiteren) Globalbudget oder aus vorhandenen Eigenmitteln der Einrichtung ausscheidet.

Sollte eine Abgrenzung durch die Bildung einer Aufwandsrückstellung erfolgen, darf die Aufwandsrückstellung im Sinne einer Bewertungsstetigkeit gem § 201 (2) Z 1 UGB nur aufgelöst werden kann, sofern die Voraussetzungen für den Ansatz wieder entfallen sind, analog ist auch bei einem geplanten Aufbau der Rückstellung über mehrere Perioden davon auszugehen, dass die gewählte Methodik grundsätzlich stetig fortzuführen ist.

⁷ Wegen der fehlenden Unterteilung des Zuschusses in einen Teil für Investitionsvorhaben und in einen Teil zur Aufwandsabgeltung kann es praktisch nicht möglich sein, eine Trennung des Zuschusses in diese beiden Teile vorzunehmen.

⁸ Aufwandsrückstellungen sind Rückstellungen, die für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen unterliegen einer Bilanzierungsverpflichtung, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

5.3.2.5.2. Bilanzierung von Investitionsfinanzierungen als Teil von Globalbudgets und Abgangsdeckungen

Die Finanzierung von Investitionen erfolgt oftmals nicht in Form von expliziten Einzelzusagen für Investitionsprojekte, sondern es werden laufend Ersatzinvestitionen im Rahmen einer bestehenden Leistungsvereinbarung pauschal abgegolten. Auf diese Weise kann es zu einer Vermischung zwischen laufenden Leistungsentgelten, die zur Abgeltung der laufenden Aufwendungen notwendig sind, und Zuschüssen zur Abgeltung von laufenden (aktivierungspflichtigen) Ersatzanschaffungen kommen.

Grundsätzlich ist die Finanzierung von Anlagegütern nach der in der im Abschnitt 5.3.2.1 dargestellten Vorgangsweise abzubilden. Bei Finanzierungsformen, die, wie zuvor beschrieben, eine exakte Trennung zwischen Leistungsentgelten und der laufenden Investitionsfinanzierung nicht zulassen, erscheint jedoch die sofortige ertragswirksame Realisierung des gesamten Entgelts zur Finanzierung des laufenden Betriebes unter den folgenden Umständen vertretbar:

- Der insgesamt überwiegende leistungsabhängige Charakter des Entgelts zur laufenden Betriebssicherung ist unbestritten, wobei das Verhältnis zwischen dem Leistungsentgelt und dem Finanzierungsanteil a priori nicht feststellbar ist.
- Die tatsächliche Verwendung der Mittel obliegt im Wesentlichen der Entscheidungsgewalt der Unternehmensführung und ist nicht vorgegeben.
- Es bedarf vorab nicht einer Genehmigung des expliziten Investitionsbedarfes durch die finanzierende Stelle, deren exakte Umsetzung notwendig wäre.
- Von der Finanzierung sind Investitionen betroffen, die ausschließlich dem Ersatz von bereits bestehenden Anlagegütern dienen.
- Das Ausmaß der Ersatzanschaffungen findet im betriebsüblichem Umfang statt.

5.4. Bilanzielle Behandlung von unechten Zuschüssen

Hängt die Gewährung des Zuschusses von einer seitens des Zuschussempfängers zu erbringenden Gegenleistung ab, ist die Bilanzierung wie folgt vorzunehmen:

- Wurde die entsprechende Gegenleistung bis zum Bilanzstichtag erbracht, hat der Zuschussempfänger den Zuschuss entsprechend dem Realisationsprinzip im Geschäftsjahr als Ertrag ausweisen, wobei
 - der Ausweis entweder als Umsatzerlöse oder als sonstiger betrieblicher Ertrag zu erfolgen hat, und
 - eine Saldierung mit dem zu deckenden Aufwand nicht zulässig ist, da der Zuschuss als Entgelt für eine bestimmte Leistung zu klassifizieren ist.
- Wurde die Gegenleistung bis zum Bilanzstichtag noch nicht erbracht, ist
 - bei zeitabhängigen Verpflichtungen der bevorschusste Betrag als Passive Rechnungsabgrenzung auszuweisen,
 - im Falle einer Art Vorleistung für eine noch nicht erfüllte, mengenabhängige Leistungsverpflichtung (die der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entspricht) der Betrag als erhaltene Anzahlung auszuweisen, und
 - in allen anderen Fällen als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.

6. Besonderheiten hinsichtlich der Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Sollten für Rechtsträger und Betriebe des öffentlichen Sektors für die Aufstellung des Abschlusses die ergänzenden Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches für Kapitalgesellschaften (§§ 221ff UGB) anzuwenden sein, stellt sich die Frage, ob bei der Gliederung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung auf die oftmals starken Leistungsverflechtungen mit den Gesellschaftern oder diesen nahe stehenden Unternehmen in besonderer Weise Rücksicht zu nehmen ist.

Soweit Leistungsverflechtungen mit Unternehmen iSv § 228 („Unternehmen mit denen einen Beteiligungsverhältnis besteht) oder verbundenen Unternehmen iSv § 244 (2) UGB bestehen, ergeben sich bereits aus den §§ 224, 225 (2), 231 und 237 Z 8 UGB gewisse Aufgliederungsverpflichtungen zu den Angaben im Abschluss; erforderlich sind diese hinsichtlich verbundener Unternehmen iSv § 244 (2) jedoch nur dann, wenn ein Konzern vorliegt, an dessen Spitze eine Kapitalgesellschaft steht. Ist die Muttergesellschaft eines Konzerns, in den der Rechtsträger eingebunden ist, keine Kapitalgesellschaft, entfallen die Angabeverpflichtungen zu verbundenen Unternehmen iSv § 244 (2), da die Muttergesellschaft, die Schwestergesellschaften und die diesen untergeordneten Gesellschaften dann nicht als verbundene Unternehmen iSv § 244 (2) zu klassifizieren sind.

Obwohl somit in bestimmten Fällen keine Verpflichtung zu Angaben betreffend die Beziehungen mit Gesellschaftern und diesen nahe stehenden Unternehmen besteht, ist nicht auszuschließen, dass sich gem § 223 (4) in Einzelfällen die Verpflichtung ergibt, weitere Aufgliederungen bestehender Posten in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen, um der Generalnorm gem § 222 (2) UGB gerecht zu werden. Eine freiwillige Untergliederung von Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ist ebenso zulässig.

Sollte keine Aufgliederungsverpflichtung für die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bestehen, kann sich dennoch im Rahmen der Erläuterung der Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung im Anhang ein solche ergeben, indem hierbei auch eine Aufgliederung des Postens in seine wesentlichen Bestandteile in Betracht kommen kann.

7. Besonderheiten hinsichtlich insolvenzrechtlicher Vorschriften

7.1. Zur Annahme des Fortbestandes

Da für Rechtsträger und Betriebe im öffentlichen Sektor eine klassische Innenfinanzierung aus Eigenmitteln mangels Gewinnerorientierung oftmals nicht möglich ist und eine dauerhafte Abhängigkeit von der Finanzierung durch Dritte⁹ besteht, ergeben sich idR in besonderer Weise Schwierigkeiten bei der Beurteilung des Vorliegens insolvenzrechtlicher Tatbestände (Reorganisationsbedarf iSd Unternehmensreorganisationsgesetzes (URG), insolvenzrechtliche Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit) bzw der Zulässigkeit der Annahme der Unternehmensfortführung.

Sollte der Fortbestand von Finanzierungszusagen durch Dritte tatsächlich abhängig sein, kann die Annahme der Unternehmensfortführung iSv § 201 (2) Z 2 UGB nur ge-

⁹ Eine alternative Lösungsmöglichkeit für dieses spezielle Problem von Rechtsträgern und Betrieben im öffentlichen Sektor wäre, bereits im Rahmen von Ausgliederungen durch eine angemessene Eigenkapitalausstattung für eine angemessene Risiko- bzw Krisenvorsorge sowie einen Haftungsfonds zu sorgen, und damit zugleich teilweise die Finanzierung zukünftiger Aufgaben sicherzustellen.

troffen werden, wenn auch die erforderliche Finanzierung tatsächlich zur Verfügung steht.

Da Rechtsträger und Betriebe im öffentlichen Sektor in aller Regel Aufgaben im Interesse der Allgemeinheit wahrnehmen, und somit oftmals de facto nicht die Möglichkeit besteht, den Betrieb aufzugeben, ist die öffentliche Hand teilweise aufgrund von gesetzlichen Vorschriften (zB Ausgliederungsgesetzen) oder vertraglichen Leistungsvereinbarungen gezwungen, die erforderliche Finanzierung zur Verfügung zu stellen. Soweit derartige Verpflichtungen bestehen, kann in der Regel dadurch das Nichtvorliegen insolvenzrechtlicher Tatbestände sowie die Zulässigkeit der Annahme der Unternehmensfortführung begründet werden.

7.2. Zur Berechnung der Kennzahlen gemäß §§ 23f URG

Sofern Rechtsträger und Betriebe im öffentlichen Sektor auch unter die Vorschriften des URG fallen (dh wenn Sie Unternehmen iSd § 1 (1) URG sind), ergibt sich durch das Hohe Ausmaß an Finanzierung durch Zuschüsse in besonderem Maße die Fragestellung, wie Investitionszuschüsse bei der Berechnung der Eigenmittelquote gemäß § 23 URG zu berücksichtigen sind.

Analysiert man die gesetzlichen Vorschriften bzw einschlägige Fachliteratur, wird auf diese Fragestellung bis dato nicht näher eingegangen; einzig den sog „Controlling-Richtlinien“ des Bundes (BGBl. II 319/2002), einem Erlass des Bundesministers für Finanzen, ist der Hinweis zu entnehmen, dass Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand, die nach der Bruttomethode bilanziert werden, in voller Höhe zu den Eigenmitteln im Sinne von § 23 URG zu zählen sind.

Die Diskussionen in der Arbeitsgruppe haben gezeigt, dass die Behandlung von Investitionszuschüssen mangels Klarstellungen durch den Gesetzgeber unklar ist, und mehr Interpretationsmöglichkeiten bestehen; insbesondere könnte auch die Außerachtlassung des Sonderpostens (bei einer Bilanzierung nach der Bruttomethode) als eine rein an dem Wortlaut ausgerichtet Interpretationsmöglichkeit sein.

Vergleicht man die Höhe der Eigenmittelquote, die sich bei Anwendung der verschiedenen, möglichen Methoden zur Bilanzierung von Investitionszuschüssen und Interpretationsmöglichkeiten des § 23 URG ergibt, zeigen sich uU wesentliche Unterschiede im Ergebnis:

Beispiel: Investitionszuschuss in Höhe von 20

Variante A: Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Bruttomethode ohne Berücksichtigung bei der Eigenkapitalermittlung

Bilanz			
Anlagevermögen	50	Eigenkapital	30
Umlaufvermögen	50	Investitionszuschüsse	20
		Fremdkapital	50
	100		100

Eigenmittelquote § 23 URG = 30%

Variante B: Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Bruttomethode Berücksichtigung iSd Controlling-Richtlinie

Bilanz			
Anlagevermögen	50	Eigenkapital	30
Umlaufvermögen	50	Investitionszuschüsse	20

	<i>Fremdkapital</i>	50
100		100

Eigenmittelquote § 23 URG = 50%

Variante C: Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Nettomethode

	<i>Bilanz</i>		
<i>Anlagevermögen</i>	30	<i>Eigenkapital</i>	30
<i>Umlaufvermögen</i>	50	<i>Fremdkapital</i>	50
	80		80

Eigenmittelquote § 23 URG = 38%

Wie die Darstellungen zeigen, führt die Variante A (Bilanzierung des Investitionszuschusses nach der Bruttomethode ohne Berücksichtigung bei der Eigenkapitalermittlung) im Ergebnis zu der niedrigsten Eigenmittelquote; die Teilnehmer sind sich jedoch einig, dass diese Art der Berechnung nicht der Zielsetzung des Gesetzes entspricht und daher abzulehnen ist.

Nachdem der Gesetzgeber gemäß § 23 URG für erhaltene Anzahlungen auf Vorräte, die gem § 223 Abs 6 UGB in der Bilanz wahlweise entweder als gesonderter Passivposten, oder von den Vorräten offen abgesetzt ausgewiesen werden dürfen, für die Berechnung der Eigenmittelquote ein Saldierungsgebot vorgeschrieben hat, war es eine seiner Zielsetzungen bei der Verfassung des URG, Unterschiede in der Berechnung der Eigenmittelquote aufgrund einer unterschiedlichen Art der Bilanzierung gleich gelagerter Sachverhalte zu vermeiden. Orientiert man sich auch hinsichtlich Investitionszuschüssen an dieser Zielsetzung, ist zu empfehlen, Investitionszuschüsse, die nach der Bruttomethode bilanziert werden, für die Ermittlung der Eigenmittelquote im Sinne von Variante C nicht zum Eigenkapital hinzuzurechnen und anstelle dessen mit dem Vermögen zu saldieren (dh im Ergebnis vom Gesamtkapital abzuziehen). Bereits vereinnahmte Zuschüsse für Investitionen, die erst zu tätigen sind, können jedoch nicht mit dem Vermögen saldiert werden, sondern sind als Fremdkapital zu behandeln. Da die Saldierung der Investitionszuschüsse im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen ist, ist die vorgenommene Anpassung der Bilanz zur Berechnung der Eigenmittelquote zu erläutern.

Für die Ermittlung der fiktiven Schuldentilgungsdauer gem § 24 URG ist bei einer Bilanzierung der Investitionszuschüsse nach der Bruttomethode zu beachten, dass die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens, wenn diese als „Übrige sonstige betriebliche Erträge“ ausgewiesen und nicht offen von den Abschreibungen abgesetzt werden, bei der Ermittlung des Mittelüberschusses aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aufgrund ihrer Zahlungsunwirksamkeit auszuscheiden sind.