

11.4. Die buchhalterische Behandlung von Subventionen der öffentlichen Hand im Unternehmen

Die Kommission für Buchführungsnormen (KNB) hat im Mai 2077 eine Stellungnahme über die buchhalterische Behandlung von Subventionen der öffentlichen Hand in Unternehmen veröffentlicht () (KNB-Stellungnahme 2077 /13). Diese Stellungnahme enthält nichts Neues, hat aber den Vorteil, alle vorherigen Stellungnahmen zu diesem Thema zusammenzufassen.

DEFINITION UND ANWENDUNGSBEREICH VON SUBVENTIONEN

Unter dem Begriff "Subvention" versteht man eine Zuwendung der öffentlichen Hand in Form von Sachleistungen oder Finanzmitteln, die dafür keine finanzielle Gegenleistung erhält. Der Begriff "öffentliche Hand" bezeichnet den Staat, die Regionen, Provinzen und Gemeinden sowie nationale oder überstaatliche öffentliche Einrichtungen.

Die Kommission für Buchführungsnormen definiert außerdem den Begriff der "öffentlichen Einrichtungen". Die Kommission behandelt verschiedene Subventionstypen - die nicht finanziellen Subventionen (Waren bewertet zum richtigen Wert, Dienstleistungen zum Wert, den ihre Ausführung kosten würde), Investitionssubventionen (als Kapital- oder Zinssubvention) und die Betriebs-subventionen - und formuliert die sie betreffenden Bedingungen und Verbuchungsmethoden.

ZEITPUNKT, ZU DEM DIE SUBVENTION VERBUCHT WERDEN MUSS

Subventionen werden an dem Datum verbucht, an dem man Gewissheit über ihre Zuweisung erhält. Das Datum der Zahlung oder des effektiven Zahlungseingangs spielt keine Rolle (Art. 33, KE 30-01-2001/GesGB).

Wenn die Gewährung einer Subvention bestimmten Voraussetzungen unterliegt, verhindert eine solche aufschiebende Bedingung die Verbuchung der erhaltenen Subvention. Die aufschiebende Bedingung wird endgültig aufgehoben, sobald die offizielle, von der subventionierenden Behörde verfasste Meldung eingeht.

Wenn dagegen die Aufrechterhaltung der vom Unternehmen erhaltenen Subvention bestimmten Bedingungen unterliegt, dann verhindert eine solche auflösende Bedingung nicht die Verbuchung dieser Subvention, aber sie muss im Anhang unter den außerbilanzmäßigen Rechten und Verpflichtungen erwähnt werden. Falls jedoch die auflösende Bedingung eintritt (zum Beispiel im Fall einer Kapitalsubvention), muss der zurückzuzahlende Prozentsatz der Kapitalsubvention, die noch nicht in den Ergebnissen verbucht ist, annulliert und zu den Verbindlichkeiten gefügt werden. Der zurückzuzahlende Prozentsatz der Kapitalsubvention, der bereits in den Ergebnissen verarbeitet wurde, muss unter dem Titel Diverse Finanzaufwendungen verbucht werden.

Die Frage, wie man weiß, zu welchem Zeitpunkt der Anspruch auf den Erhalt einer Subvention zur Gewissheit wird, ist eine Frage der tatsächlichen Begebenheiten, die vom Verwaltungsorgan von Fall zu Fall () und unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips entschieden werden muss.

INVESTITIONSSUBVENTIONEN

Abhängig von der Art und Weise, wie die öffentliche Hand zur Finanzierung von subventioniertem Anlagevermögen beiträgt, gibt es zwei Arten von Investitionssubventionen:

Die Kapitalsubvention: Sie dient dem Kauf oder der Erschaffung von materiellem oder immateriellem Anlagevermögen mithilfe von Eigenkapital.

Die Zinssubvention: Beihilfe für den ganzen oder teilweisen Zinsaufwand, der mit der externen Finanzierung von Investitionen in materielles oder immaterielles Anlagevermögen zusammenhängt.

Kapitalsubventionen erscheinen auf der Passivseite der Bilanz. Eventuell verteilen sie sich auf die Posten "Kapitalsubventionen" und "Aufgeschobene Steuern". Diese Subventionen und aufgeschobenen Steuern werden im selben Takt ins Ergebnis übernommen (über die Posten Andere Finanzprodukte und Einbehalt aufgeschobener Steuern), wie die Abschreibungen auf die subventionierten Vermögenswerte (Art. 95, §2 KE 30-01-20011 GesGB).

Es muss darauf hingewiesen werden, dass Kapitalsubventionen nicht steuerpflichtig sind, die von den Regionen im Rahmen der Gesetzgebung über den Wirtschaftsaufschwung für Erwerb oder Erschaffung von immateriellem und materiellem Anlagevermögen gewährt werden(). In diesem Fall müssen die aufgeschobenen Steuern nicht unter Abzug der Kapitalsubventionen verbucht werden.

Nicht abschreibungsfähige Güter und die Veräußerung oder Aussonderung von subventioniertem Anlagevermögen stellen Sonderfälle dar. Tatsächlich bleibt die Subvention für diesen Typ von Gütern ebenso lange auf der Passivseite der Bilanz stehen, wie der fragliche Anlagegegenstand Teil des Betriebsvermögens ist. Im Fall von nicht abschreibungsfähigen Gütern bleibt der Betrag unverändert. Die Verbuchung einer Wertminderung des nicht abschreibungsfähigen Gutes oder die Veräußerung des Anlagegegenstands hat eine teilweise oder vollständige "Abschreibung" der Subvention über die Ergebnisrechnung zur Folge.

Was die Zinssubventionen betrifft, so müssen sie in der Rubrik Andere Finanzmittel des Ergebniskontos verbucht werden (Art. 96 KE 1 GesGB). Sie dürfen auf keinen Fall von den überwiesenen Zinsen abgezogen werden (Prinzip der Nichtkompensation). Wenn eine im vollen Umfang erhaltene Subvention mit einer Investition zusammenhängt, deren Finanzierung über mehrere Perioden verteilt ist, muss die Zinssubvention (über die Wertberichtigungskonten) schrittweise in der Ergebnisrechnung und parallel dazu bei den Zinsen, auf die sie sich bezieht, verbucht werden (Matching principle und Prinzip des getreuen Abbilds).

BETRIEBSSUBVENTION

Die Erteilung von Betriebssubventionen ist nicht an Investitionen von Anlagegütern gebunden. Sie werden auf dem Ergebniskonto unter Andere Betriebsmittel verbucht. Der Gesamtbetrag der Betriebssubventionen muss im Anhang zum Jahresabschluss erwähnt werden.

Wenn die tatsächliche Zuerkennung der Betriebssubvention nicht mit der Periode zusammenfällt, auf die sie sich bezieht, muss sie mithilfe der Wertberichtigungskonten auf die Ergebnisrechnung des Geschäftsjahres übertragen werden, auf das sie sich bezieht.

Laut KNB-Stellungnahme muss eine Subvention der öffentlichen Hand für die Finanzierung des Betriebsvermögens unter der Rubrik Andere Finanzmittel verbucht werden. Tatsächlich ist diese Subvention als Beitrag zur Finanzierung des Lagerbestands und der Forderungen (d. h. des Betriebsvermögens) des Unternehmens gedacht.

SUBVENTIONEN FÜR FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSKOSTEN

Die Subventionen für Forschungs- und Entwicklungskosten werden wie folgt verbucht: (i) bei nicht aktivierten Forschungs- und Entwicklungskosten während des laufenden Geschäftsjahres, in dem die Kosten entstehen, in der Rubrik Andere Betriebsmittel; (ii) bei Kapitalsubventionen im Fall von aktivierten Forschungs- und Entwicklungskosten.

Es kommt vor, dass der Betrag der Subvention als ganz oder teilweise "rückzahlbar" bezeichnet wird, falls die entstandenen F&E-Kosten zum Erzielen eines Umsatzes oder eines Gewinns führen. Die Übereinstimmung von Kosten und Produkten (Matching Principle) muss sowohl dann sichergestellt sein, wenn die Forschungs- und Entwicklungskosten entstehen, wie zu dem Zeitpunkt, zu dem die entstandenen Gewinne oder Einkünfte gestatten, die fälligen Kosten zu decken, die bei der Umsetzung der Bedingung entstehen.

Handelt es sich um eine aufschiebende Bedingung, ist es weder erforderlich eine Verbindlichkeit in der Passiva anzulegen noch eine Rückstellung, solange die Bedingung für die Rückzahlung nicht erfüllt ist. Es muss jedoch eine entsprechende Erwähnung im Anhang zum Jahresabschluss eingefügt werden.

CEDRIC ANTONELLI
cedric.antonelli@bdo.be
BDO Wirtschaftsprüfer

BDO RUNDSCHREIBEN Nr. 3/2011