



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„COVID-19 - Unterschiede der unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Investitionsprämien im Vergleich zur internationalen Rechnungslegung: eine kritische und prinzipienhafte Analyse“

verfasst von / submitted by

Nina Sarac, BSc (WU)

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2021 / Vienna, 2021

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Dr. Sabine Urnik

Abstract

Die gegenständliche Master-Thesis setzt sich mit den wichtigsten Aspekten und Fragestellungen bei der Umsetzung der neuen Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen" in die österreichischen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften zusammen. Einleitend gibt diese Arbeit einen Überblick über die Investitionsprämie dem Grunde und der Höhe nach.

Der Fokus der Arbeit liegt auf den Grundfragen der Bilanzierung und Bewertung der COVID-19-Investitionsprämie nach nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften aus Sicht des bilanzierenden Unternehmens. Zu diesem Zweck wird erklärt, zu welchem Zeitpunkt die Investitionsprämie einzubuchen ist, sowie die Problematik in Verbindung mit der Verwendung der Brutto- und Nettomethode thematisiert, mit dem Ziel, die bilanzielle Abbildung in der nationalen und internationalen Rechnungslegung im Kontext der jeweiligen zugrunde zu legenden Prinzipien kritisch zu würdigen. Anschließend wird die Folgebewertung der geförderten Vermögensgegenstände erläutert und miteinander verglichen. Dabei wird auf die Problematik bei der Folgebewertung der bezuschussten Vermögensgegenstände im Falle einer außerplanmäßigen Abschreibung und Wertaufholung eingegangen.

Aus der vorliegenden Arbeit kann der Schluss gezogen werden, dass insgesamt betrachtet eine Übereinstimmung zwischen einer unternehmensrechtlichen Lösung (UGB) und den internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IAS 20) besteht. Beim erstmaligen Ansatz der Investitionsprämie kann es bei der Bilanzierung nach UGB aufgrund des Vorsichtsprinzips zu einer späteren Aktivierung des Förderungsanspruchs als nach IAS kommen. Weder nach UGB noch nach IAS 20 ist eine sofortige erfolgswirksame Erfassung des Investitionszuschusses zulässig, sodass die beiden Rechnungslegungsvorschriften eine abschreibungsproportionale Zuschussrealisation vorsehen. Der wesentliche Unterschied ergibt sich jedoch bei der Folgebewertung der geförderten Vermögensgegenstände bei Anwendung des Neubewertungsmodells im internationalen Jahresabschluss, da ein solches Modell das UGB nicht kennt. Demnach ergibt sich auch innerhalb von internationalen Jahresabschlüssen Unterschiede in Abhängigkeit davon, welches Modell angewandt wird, weil mit diesen zwei Bewertungsmodellen nicht den gleichen Prinzipien gefolgt werden.

Inhalt

1	Einführung	1
1.1	Thematischer Zugang	1
1.2	Problemstellung und Forschungsfragen	1
1.3	Gang der Untersuchung	2
2	Nationale Rechtsgrundlagen zur Investitionsprämie	4
2.1	Investitionsprämienengesetz (InvPrG)	4
2.2	Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen"	4
2.2.1	Förderungsvoraussetzungen	4
2.2.2	Förderungsgegenstand und förderungsfähige Investitionen	7
2.2.3	Förderungshöhe	12
3	Unternehmensrechtliche Bilanzierungsgrundlagen zur Investitionsprämie	14
3.1	Begriffsdefinitionen und Einordnung der COVID-19-Investitionsprämie	14
3.2	Fragen zum Zeitpunkt der Bilanzierung	17
3.3	Bilanzielle Darstellung im Jahresabschluss	20
3.3.1	Nettomethode	21
3.3.2	Bruttomethode	23
3.3.3	Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Brutto- und Nettomethode anhand eines Beispiels	25
3.4	Darstellung und Würdigung der bilanziellen Abbildung von Investitionsprämie anhand der Prinzipien des UGB	26
3.5	Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes	27
3.5.1	Planmäßige Abschreibung nach § 204 Abs 1 UGB	28
3.5.2	Außerplanmäßige Abschreibung nach § 204 Abs 2 UGB	35
3.5.3	Wertaufholung nach § 208 Abs 1 UGB	43
3.6	Erforderliche Angaben im Anhang	47
4	Bilanzierung der Investitionsprämie gemäß IFRS	49
4.1	Begriffsdefinitionen und Einordnung der COVID-19-Investitionsprämie	49

4.2	Fragen zum Zeitpunkt der Bilanzierung	50
4.3	Bilanzielle Darstellung im Jahresabschluss	52
4.3.1	Nettomethode	53
4.3.2	Bruttomethode	54
4.3.3	Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Brutto- und Nettomethode anhand eines Beispiels	55
4.4	Darstellung und Würdigung der bilanziellen Abbildung von Investitionsprämie anhand der Prinzipien des IFRS	57
4.5	Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes	58
4.5.1	Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes nach dem Anschaffungskostenmodell	60
4.6	Erforderliche Angaben im Anhang	75
5	Kritischer Vergleich der nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften	77
6	Conclusio	80

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Bruttomethode.....	25
Abbildung 2: Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Nettomethode	25
Abbildung 3: lineare Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode.....	32
Abbildung 4: lineare Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode	33
Abbildung 5: degressive Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode	33
Abbildung 6: degressive Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode	34
Abbildung 7: Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode	39
Abbildung 8: Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode	40
Abbildung 9: Prozentuelle Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse im Falle einer außerplanmäßigen Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes.....	42
Abbildung 10: Wertaufholung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode.....	46
Abbildung 11: Wertaufholung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode	47
Abbildung 12: Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Bruttomethode.....	56
Abbildung 13: Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Bruttomethode.....	56
Abbildung 15: Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode.....	63
Abbildung 16: Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode	64
Abbildung 17: Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode	66
Abbildung 18: Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten	67
Abbildung 19: Zuschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode.....	69
Abbildung 20: Zuschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode	69
Abbildung 21: Kritischer Vergleich der nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften bei der Bilanzierung und Bewertung des bezuschussten Vermögensgegenstandes	79

Abkürzungsverzeichnis

Abs = Absatz

AfA = Absetzung für Abnutzung

AFRAC = Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

AK = Anschaffungskosten

aplm = außerplanmäßig, -e

AWS = Austria Wirtschaftsservice GmbH

BGBI = Bundesgesetzblatt

Bspw = beispielsweise

BW = Buchwert

bzw = beziehungsweise

dh = das heißt

ErlRV = Erläuterungen zur Regierungsvorlage

EStG = Einkommensteuergesetz

EStR 2000 = Einkommensteuerrichtlinien 2000

ESVG = Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen

EUR = Euro

exkl = exklusive

FAQ = frequently asked questions

ff = und der, die folgenden

gem = gemäß

GewO = Gewerbeordnung

grds = grundsätzlich

GuV = Gewinn und Verlustrechnung

GWG = geringwertige Wirtschaftsgüter

HK = Herstellungskosten

IAS = International Accounting Standards

IASB = International Accounting Standards Board

idgF = in der geltenden Fassung

idR = in der Regel

IFRS = International Financial Reporting Standards

iHv = in Höhe von

InvPrG = Investitionsprämienengesetz

iSd = im Sinne des

iVz = im Vergleich zu

Mio = Millionen

Mrd = Milliarde

Nr = Nummer

plm = planmäßig, -e

Pkt = Punkt

RAPo = Rechnungsabgrenzungsposten

sog = sogenannt, -e, -er, -es

StRefG = Steuerreformgesetz

UGB = Unternehmensgesetzbuch

USt = Umsatzsteuer

usw = und so weiter

Vgl = vergleiche

zB = zum Beispiel

1 Einführung

1.1 Thematischer Zugang

Durch die vorliegende Masterarbeit werden die wichtigsten Aspekte der Umsetzung der neuen Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen" in die österreichischen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften untersucht. Weiters wird die "COVID-19-Investitionsprämie" dem Grunde und der Höhe nach dargelegt, sowie auch ihre Behandlung nach österreichischen und internationalen Rechnungslegungsbestimmungen veranschaulicht.

In Krisenzeiten können Investitionen als wichtiger konjunkturstabilisierender Impuls zur Förderung des Wirtschaftswachstums und Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit gesehen werden. Als Notwendigkeit angesichts der COVID-19-Pandemie wurde eine neue Investitionsprämie für Unternehmen beschlossen. Dadurch sollen Anreize für den österreichischen Unternehmer gegeben werden, Neuinvestitionen in das Anlagevermögen zu tätigen. Ziel ist es, trotz Krise Arbeitsplätze zu erhalten, die Zahlungsfähigkeit zu gewährleisten und eine Aussicht auf Wachstum zu ermöglichen.¹

Die neue Förderungsrichtlinie zur "COVID-19-Investitionsprämie" ist am 12.08.2020 in Kraft getreten. Gesetzliche Grundlage für die Erlassung dieser Richtlinie stellt das Investitionsprämien-gesetz dar.² Hierfür wurde ursprünglich ein Budget in Höhe von 1 Mrd EUR zur Verfügung gestellt. Aufgrund einer sehr hohen Anzahl von Anträgen wurde das vorgesehene Budget mit entsprechender Gesetzesänderung auf 2 Mrd EUR aufgestockt.³

1.2 Problemstellung und Forschungsfragen

Die neue Förderungsrichtlinie zur "COVID-19-Investitionsprämie" ist sowohl in akademischen Kreisen als auch für Unternehmer ein hochaktuelles und neues Thema, welches eine nicht geringe Anzahl Problemfelder, Eigenheiten und Sonderfragen mit sich bringt. In diesem Zusammenhang

¹ Vgl Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen" der Bundesministerin für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen und der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie, im Folgenden: Förderungsrichtlinie, Pkt 1.

² Vgl Investitionsprämien-gesetz – InvPrG BGBl I 2020/88.

³ Vgl § 1 Abs 3 InvPrG BGBl I 2020/88.

ist die Deckelung von Fördertöpfen besonders interessant, sowie auch die Frage zu welchem Zeitpunkt eine Forderung eingebucht werden kann und wie diese zu bewerten ist.

Einleitend werden allgemeine Informationen und Rahmenbedingungen zum Thema Förderungsvoraussetzungen und Förderungshöhe dargelegt. Es wird erläutert, welche Unternehmer und Investitionen förderungsfähig sind. Dabei ist es ferner erforderlich, den Begriff *Investition* zu definieren. Darüber hinaus wird die Bilanzierung und Bewertung der Investitionsprämie nach nationalen (UGB) und internationalen (IFRS) Rechnungslegungsvorschriften erläutert und mit Beispielen belegt.

Der Schwerpunkt dieser Masterthesis liegt auf den Grundfragen zur neuen Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen" und zwar aus Sicht eines nach dem UGB bilanzierenden Unternehmens. Zu diesem Zweck wird erklärt, wie Investitionsprämien im Jahresabschluss darzustellen sind. Dabei wird zwischen Bilanzierung nach UGB und IFRS unterschieden und die jeweiligen Bilanzierungsnormen miteinander verglichen. Neben der Beantwortung der Frage, zu welchem Zeitpunkt die Investitionsprämie einzubuchen ist, werden die Auswirkungen auf die Erst- sowie die Folgebewertung der Vermögensgegenstände, für welche die Investitionsprämie gewährt wurde, sowie Ermessensspielräume in Verbindung mit der Verwendung der Brutto- und Nettomethode thematisiert. Insbesondere werden die beiden Darstellungsmethoden kritisch analysiert mit dem Ziel, die bilanzielle Abbildung in der nationalen und internationalen Rechnungslegung im Kontext der jeweiligen zugrunde zu liegenden Prinzipien kritisch zu würdigen.

Auf Basis der oben beschriebenen Zielsetzung ergeben sich folgende Forschungsfragen:

1. Worin liegen die Unterschiede dem Grunde und der Höhe nach in der Bilanzierungstechnik von Investitionsprämien nach nationaler und internationaler Rechnungslegung?
2. Wie erfolgt die Folgebewertung des Abgrenzungspostens für Investitionszuschüsse, insbesondere im Falle einer außerplanmäßigen Ab- und Zuschreibung des bezuschussten Anlagegutes?

1.3 Gang der Untersuchung

Diese Arbeit basiert auf einer zunächst nationalen Darstellung der Regelungen zur Investitionsprämie sowie einer rechtsvergleichenden Analyse der bilanziellen Darstellung und Bewertung von

Investitionsprämien nach UGB und IFRS. Dabei werden die österreichischen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften qualitativ analytisch dargestellt und verglichen. Die zentralen Ausführungen basieren auf einer Literaturrecherche, die nationale und internationale Werke (Monographien, Kommentare und Fachzeitschriftenbeiträge) umfasst.

2 Nationale Rechtsgrundlagen zur Investitionsprämie

2.1 Investitionsprämienengesetz (InvPrG)

Um neue Anreize für Unternehmensinvestitionen zu schaffen und die weitreichenden Folgen der COVID-19-Krise abzumildern, hat der österreichische Gesetzgeber im Rahmen des InvPrG Zuschüsse für diverse Investitionen vorgesehen. Diese Förderungen sind vor allem für materielle und immaterielle Neuinvestitionen in abnutzbares Anlagevermögen in Betriebsstätten in Österreich angedacht.⁴ Obwohl das InvPrG die Grundlage für eine Investitionsprämie legt, ist die konkrete Umsetzung jedoch nicht ausführlich dargelegt. Der Gesetzgeber hat sich daher, wie es bereits in der Vergangenheit der Fall war, für eine Ermächtigung zur Erlassung einer Richtlinie entschieden, welche die weitere Vorgehensweise konkretisiert.

2.2 Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen"

Der § 1 des neuen InvPrG ermächtigt die Bundesministerin für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort, gemeinsam mit dem Bundesminister für Finanzen auf dieser gesetzlichen Basis eine Richtlinie zu erlassen, auf deren Grundlage die Förderungen gewährt werden können.⁵ Dies ist mit der Erstellung der Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen" dann geschehen.

Unter anderem wird versucht folgende Punkte klarzustellen: Förderungsvoraussetzungen, Förderungsgegenstand, Förderungsart und Förderungshöhe. Weiters wird festgestellt, welche Investitionen förderungsfähig sind und welche nicht. Und es wird außerdem versucht, auf 30 Seiten samt FAQ⁶ die Detailfragen zu beantworten und Anwendungsfragen zu klären.⁷

2.2.1 Förderungsvoraussetzungen

Der Gesetzgeber legt folgende Grundvoraussetzungen für die neue Investitionsprämie fest:⁸

⁴ § 1 Abs 1 InvPrG BGBl I 2020/88.

⁵ ErläutRV 288 BlgNR 17.1 GP 1.

⁶ Englisch: Frequently asked questions.

⁷ Vgl *Schuster*, Die Investitionsprämie - zur (bilanziellen) Behandlung in Steuerrecht, UGB und IFRS, CFOaktuell 5/2020, 191 (191).

⁸ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.1.

- Es muss sich um ein förderungsfähiges Unternehmen handeln. Ein förderungsfähiges Unternehmen ist ein Unternehmen iSd § 1 UGB⁹, welches über einen Sitz und/oder eine Betriebsstätte in Österreich verfügt und rechtmäßig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betrieben wird.¹⁰ Dh förderungsfähig sind alle Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in Österreich, unabhängig von der Branche und Größe.¹¹
- Es dürfen keine taxativ aufgezählten Ausschlusskriterien vorliegen. Ausgenommen von der Förderung sind gemäß Punkt 5.1.2 folgende Unternehmen:
 - Unternehmen, die gemäß dem "Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen" (ESVG 2010) von der Statistik Austria als *Staatliche Einheit* mit der Kennung S.13 geführt werden. Als staatliche Einheiten werden statistische Einheiten definiert, die gemäß ESVG 2010 dem Sektor Staat zuzuordnen sind.¹² Die Liste solcher Unternehmen¹³ wird jährlich auf der Website von der Statistik Austria veröffentlicht und beinhaltet, unter anderem diverse Fachhochschulen, Universitäten, Museen usw. Für jene Unternehmen bzw Unternehmensteile, die sich in oben genannter Liste befinden, jedoch aber nachweisen können bzw durch deren Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Bilanzbuchhalter bestätigen lassen können, dass sie sich im Wettbewerb mit anderen am Markt tätigen Unternehmen stehen und keine hoheitlichen Aufgaben vollziehen, liegt jedoch kein Ausschlussgrund vor.¹⁴ Als Nachweis dient die Bestätigung, dass es bei den Unternehmer oder Geschäftsbereiche, für welche den Förderungsantrag gestellt wurde, die Unternehmenseigenschaft iSd § 2 Abs 1 UStG vorliegt und dass das antragsstellende Unternehmen über keine Befugnisse zum Erlass von Bescheiden verfügt.¹⁵
 - Unternehmen und Gesellschaften, wenn gegen sie oder gegen einen geschäftsführenden Gesellschafter zum Zeitpunkt der Antragstellung
 - a) ein Insolvenzverfahren anhängig ist oder

⁹ Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB).

¹⁰ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.1.1; *Bryndza/Stückler/Kuntner*, COVID-19: Investitionsprämie nach dem InvPrG in der Unternehmens- und Steuerbilanz, RWZ 2020/55, 331 (331 ff).

¹¹ Vgl § 2 Abs 4 InvPrG.

¹² Statistik Austria 2021 (Zugriff am 07.05.2021, statistik.at).

¹³ Statistik Austria 2021, (Zugriff am 07.05.2021, statistik.at).

¹⁴ Vgl FAQ der AWS, Pkt 2.9 und 2.10.

¹⁵ Vgl FAQ der AWS, Pkt 2.10.

b) die die gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens auf Antrag der Gläubiger erfüllen.

- Unternehmen, die gegen
 - a) das Bundesgesetz über die Ein-, Aus- und Durchfuhr von Kriegsmaterial, BGBl 540/1977 idgF¹⁶, oder
 - b) das Sicherheitskontrollgesetz 2013 BGBl I Nr 42/2013 idgF¹⁷, oder
 - c) sonstige österreichische Rechtsvorschriften, deren Verletzung gerichtlich strafbar ist, verstoßen.

Neben den oben erwähnten Einstiegskriterien hat der österreichische Gesetzgeber weitere Voraussetzungen festgelegt: es wurde eine Behaltefrist (sog *Sperrfrist*) eingeführt, demnach das Anlagegut mindestens drei Jahre in einem Unternehmen bzw in einer Betriebsstätte in Österreich belassen werden muss.¹⁸ In diesem Zeitraum dürfen die geförderten Vermögensgegenstände weder verkauft noch außerhalb einer Betriebsstätte in Österreich verwendet oder gemäß § 6 Z 6 lit a EStG überführt werden.¹⁹ Die einzige Ausnahme von der Behaltefrist gilt laut Förderungsrichtlinie für Software, welche auch international genutzt werden kann. Bei Software ist allerdings darauf zu achten, dass diese durch den begünstigten Unternehmer gekauft werden muss und dass es nicht zu beträchtlichen individuellen Anpassungen kommt, da es sich sonst nicht mehr um aktivierungspflichtige Standardsoftware, sondern um Individualsoftware handeln würde, die gem § 197 Abs 2 UGB nicht aktivierungsfähig und somit auch nicht förderungsfähig ist.²⁰

Die Behaltefrist beginnt nach dem Abschluss der geförderten Investition (dh nach Inbetriebnahme und Bezahlung) zu laufen.²¹ Bei der Nichteinhaltung der Sperrfrist, beispielsweise falls der geförderte Vermögensgegenstand verkauft wird, ist das Unternehmen gemäß der Förderungsrichtlinie

¹⁶ Bundesgesetz vom 18. Oktober 1977 über die Ein-, Aus- und Durchfuhr von Kriegsmaterial (Kriegsmaterialgesetz KMG) BGBl 1977/540.

¹⁷ Bundesgesetz über die Einrichtung eines Sicherheitskontrollsystems, die Sicherung von Kernmaterial und Anlagen und über die Ausfuhrkontrolle zur Gewährleistung der friedlichen Verwendung der Atomenergie (Sicherheitskontrollgesetz 2013 – SKG 2013) BGBl I Nr 2013/42.

¹⁸ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 6.6.

¹⁹ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 6.6.

²⁰ Vgl *Deichsel/Inzinger*, KonStG 2020 und InvPrG: Steuerliche Investitionsanreize infolge der COVID-19-Krise, ÖStZ 2020/699, 545 (550).

²¹ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 6.6.

verpflichtet, die ausgezahlte Investitionsprämie sofort zur Gänze oder teilweise zurückzuzahlen.²² Bei vorzeitigem Ausscheiden des geförderten Vermögensgegenstandes aufgrund von höherer Gewalt oder technischen Fehlern ist die Sperrfrist nicht verletzt, sofern eine Ersatzinvestition getätigt wird und die Sperrfrist insgesamt eingehalten wird.²³

Anstatt der Rückzahlung des vollen Betrags ist es unter folgenden Voraussetzungen möglich, die gewährte Investitionsprämie nur teilweise zurückzuzahlen:²⁴

- die von dem Unternehmen übernommenen Verpflichtungen sind teilbar und die durchgeführte Teilleistung für sich allein förderungswürdig,
- es liegt kein Verschulden des Unternehmers am Rückförderungsgrund vor,
- für den Förderungsgeber ist es zumutbar seinen Vertrag weiter aufrechtzuerhalten.

Für die Abwicklung der dargelegten Förderungsmaßnahmen ist die Austria Wirtschaftsservice GmbH (AWS) im Namen und auf Rechnung des Bundes als Abwicklungsstelle gemäß § 1 Abs 2 Investitionsprämienengesetz zuständig. Über die Förderungsvergabe wird im Rahmen des Antragsverfahrens entschieden. Der Förderungsantrag muss ab 01. September 2020 bis spätestens 28. Februar 2021 über die elektronische Anwendung AWS Fördermanager gestellt werden.²⁵

2.2.2 Förderungsgegenstand und förderungsfähige Investitionen

Gegenstand der Förderung sind die immateriellen und materiellen aktivierungspflichtigen Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlagevermögen, die im Unternehmen bzw im Konzern bisher im Anlagevermögen bzw Anlagenverzeichnis noch nicht aktiviert waren.²⁶ Als Konzern iSd Förderungsrichtlinie bzw iSd InvPrG sind verbundene Unternehmen bestehend aus einem Mutter- und mindestens einem Tochterunternehmen zu verstehen.²⁷

Der Begriff Neuinvestition ist sehr weit auslegbar, demnach können auch gebrauchte Wirtschaftsgüter als Neuinvestition angesehen werden, welche neu im Anlagevermögen aktiviert werden und

²² Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 6.8.2; *Bryndza/Stückler/Kuntner, Bryndza/Stückler/Kuntner*, RWZ 2020/55, 331 (336).

²³ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 6.6; *Wagner/Mayrleitner*, Die neue COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen, SWK 25/2020, 1216 (1220).

²⁴ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 6.8.3.

²⁵ Förderungsrichtlinie, Pkt 6.

²⁶ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.3.1; *Wagner/Mayrleitner*, SWK 25/2020, 1216 (1220).

²⁷ Vgl *Wagner/Mayrleitner*, SWK 25/2020, 1216 (1217).

bei denen es sich dadurch um eine Neuanschaffung des Unternehmens bzw des Konzerns handelt.²⁸

Gemäß § 198 Abs 2 UGB werden unter abnutzbarem Anlagevermögen Gegenstände subsumiert, welche dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen und deren Nutzung zeitlich begrenzt ist. Das Nutzenpotenzial dieser Gegenstände verringert sich technisch oder wirtschaftlich durch deren Verwendung (zB bei Maschinen oder Gebäuden), infolge einer Ausbeutung (zB bei Bodenschätzen) oder auch durch Zeitablauf (zB bei befristeten Rechten).²⁹

Im Gegensatz zu materiellen Wirtschaftsgütern, welche physisch greifbare Vermögensgegenstände darstellen, sind immaterielle Vermögensgegenstände keine körperlichen Wirtschaftsgüter.³⁰ Unternehmensrechtlich sind die Vorschriften über die Gliederung immaterieller Vermögensgegenstände in § 224 Abs 2 UGB zu finden, der Begriff selbst wurde aber nicht genau definiert. Im Gliederungsschema gemäß § 224 Abs 2 UGB sind unter anderem als immaterielle Vermögenswerte Konzessionen, gewerbliche Schutz- und ähnliche Rechte, Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen angeführt. Darüber hinaus wird EDV-Software zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern gerechnet.³¹

Laut Förderungsrichtlinie sind folgende Investitionen von der Förderung ausgenommen:³²

1. klimaschädliche Investitionen:

Als klimaschädliche Investitionen werden Investitionen in die Errichtung und die Erweiterung von Anlagen definiert, welche der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie die Errichtung von Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen. Als direkte Nutzung ist eine technisch-funktionale Verbindung mit der Anlage zu verstehen. Förderungsfähig sind jedoch die Investitionen in bestehende Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen, wenn eine „substanzielle Treibhausreduktion“ durch die Investition erzielt wird. Eine solche liegt laut Förderungsrichtlinie dann vor, wenn eine Prozessenergie-Einsparung von mehr als 10% oder eine Treibhausgasreduktion von 25.000 t CO_{2e} pro Jahr im Regelbetrieb erreicht wird.³³ Somit sind Luftfahrzeuge,

²⁸ Vgl FAQ der AWS, Pkt 3.12; *Schuster*, CFOaktuell 5/2020, 191 (191).

²⁹ Vgl *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ (2019) 432.

³⁰ Vgl *Grünberger*, Praxis der Bilanzierung¹⁵ (2019) 103.

³¹ Vgl *Grünberger*, Praxis der Bilanzierung¹⁵ 104.

³² Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.4; FAQ der AWS, Pkt 3.3; *Wagner/Mayrleitner*, SWK 25/2020, 1216 (1217).

³³ Vgl § 2 Abs 3 InvPrG; Förderungsrichtlinie, Pkt 5.4.

PKW, LKW und Schiffe von der Gewährung der Investitionsprämie ausgenommen, während allerdings Kraftfahrzeuge mit Plug-In-Hybrid und Elektroautos, deren Brutto-Listenpreis EUR 70.000 nicht übersteigt und vollelektrische Reichweite mehr als 40 km beträgt, sowie selbstfahrende Arbeitsmaschinen ab Stufe V förderungsfähig sind.³⁴

2. aktivierte Eigenleistungen:

Als aktivierte Eigenleistungen werden Herstellungsaufwendungen (zB Materialaufwendungen oder Personalaufwand) verstanden, die dann anfallen, wenn das Unternehmen die Vermögensgegenstände selbst erstellt. Diese Aufwendungen sind bereits bei deren Anfall gewinnmindernd als Aufwand erfasst, müssen aber als Teil der Anschaffungskosten gem § 203 Abs 3 UGB aktiviert werden. Aktivierte Eigenleistungen können als Korrekturposten angesehen werden, weil durch deren Ausweis bzw durch die Aktivierung der selbsterstellten Anlagen diese Aufwendungen neutralisiert werden.³⁵

Da die Bemessungsgrundlage für die Investitionsprämie laut Förderungsrichtlinie die Anschaffungskosten gem § 203 Abs 2 UGB darstellen³⁶ und aktivierte Eigenleistungen ausgenommen sind, lässt sich meines Erachtens ableiten, dass nur diejenigen Investitionen förderungsfähig sind, welche von Dritten angeschafft und nicht selbsterstellt wurden, da die bei der Selbsterstellung anfallende Löhne, Gehälter, Materialaufwendungen usw nicht förderungsfähig sind.

3. der Erwerb von Grundstücken,
4. der Erwerb von Gebäuden und Gebäudeanteilen (zB Geschäftslokalen), es sei denn, es handelt sich um einen Direkterwerb von Befugten iSd § 117 Abs 4 GewO 1994 (Bauträger),
5. der Bau und Ausbau von Wohngebäuden, wenn diese mit dem Verkaufs- oder Vermietungsabsicht an Private gebaut werden,
6. Kosten aus einem Unternehmenskauf oder einer Unternehmensübernahmen,
7. der Erwerb von Beteiligungen, sonstigen Gesellschaftsanteilen oder Firmenwerten:

³⁴ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.4.

³⁵ Vgl *Geirhofer/Hebrank*, Grundlagen Buchhaltung und Bilanzmanagement⁴ (2016) 82; *Bergmann* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 231 Rz 32 (Stand 01.09.2016, rdb.at).

³⁶ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.6.

§ 203 Abs 5 UGB definiert den Firmenwert als Unterschiedsbetrag, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt.

8. Investitionen in Finanzanlagen,
9. Kosten, die nicht in einem Zusammenhang mit einer unternehmerischen Investition stehen (zB Privatanteile als Bestandteil der Investitionskosten) und Investitionen in nicht betriebsnotwendiges Vermögen (zB betrieblich nicht genutzte Gebäude),
10. Umsatzsteuer (es sei denn, es besteht keine Vorsteuerabzugsberechtigung).

Darüber hinaus wird die Investitionsprämie grundsätzlich auch für leasingfinanzierte Investitionen gewährt, sofern diese im antragsstellenden Unternehmen aktiviert sind. Wenn das Leasingobjekt dem Leasinggeber zugerechnet wird, wie etwa bei operativen Leasingverträgen, steht auch die Investitionsprämie dem Leasinggeber zu, zumindest unter der Voraussetzung, dass er sämtliche Formalkriterien für ihre Gewährung erfüllt. Wird andererseits das Leasingobjekt dem Leasingnehmer zugerechnet, wird die Prämie bei Erfüllung der sachlichen Kriterien dem Leasingnehmer zugerechnet.³⁷

Nach den FAQ der AWS gehören auch geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) zu förderbaren Investitionen, sofern sie aktivierungspflichtig sind.³⁸ Die bisherige Geringfügigkeitsgrenze betrug EUR 400. Mit dem StRefG 2020, welches für die Wirtschaftsjahre beginnend mit 01.01.2020 gilt, wurde diese Grenze auf EUR 800 verdoppelt.³⁹ Somit ist abzuklären, wann die Aktivierungspflicht und somit auch die Förderbarkeit der geringwertigen Wirtschaftsgüter gegeben ist.

Geringwertige Vermögensgegenstände können gemäß § 204 Abs 1a UGB im Jahr der Anschaffung sofort völlig abgeschrieben werden. Wird das Wahlrecht der Sofortabschreibung ausgeübt, so dürfen diese Vermögensgegenstände gemäß § 226 Abs 3 UGB als Abgang behandelt werden. Infolgedessen wird anstelle des Ausweises als kumulierte Abschreibung in Höhe der Anschaffungskosten im Anlagenspiegel auch ein Abgang ausgewiesen.⁴⁰

Das Gesetz sieht keine Wesentlichkeitsgrenze vor, sodass das Wahlrecht der Sofortabschreibung ungeachtet der Abschreibungshöhe ausgeübt werden kann. Das heißt, die GWG können

³⁷ Vgl *Prodinger*, Investitionsprämie und Leasing, SWK 27/2020, 1301 (1302).

³⁸ Vgl FAQ der AWS, Pkt 3.14.

³⁹ Vgl Wirtschaftskammer Österreich 2020 (Zugriff am 14.02.2021, wko.at).

⁴⁰ Vgl *Janschek/Jung in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht I² § 204 Rz 48a (Stand 03.06.2019, lindedigital.at).

grundsätzlich auch dann sofort abgeschrieben werden, wenn sie insgesamt einen wesentlichen Umfang erreichen. Zu beachten ist allerdings, dass das Wahlrecht der Sofortabschreibung nicht auszuüben ist, wenn dadurch der *true and fair view* bzw die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigt wird. Es ist jedoch weder im Gesetz definiert noch in der ErlRV angedeutet, wann genau bzw bei welcher Grenze der *true and fair view* gefährdet wird und daher ist dies somit im Einzelfall zu entscheiden⁴¹

EGGER/BERTL schließen hieraus, dass GWG sofort abgeschrieben und entweder im Zugangsjahr oder nach Ablauf ihrer geschätzten Nutzungsdauer als Abgang behandelt werden dürfen, sofern die Abschreibungen nicht wesentlich sind, oder anderenfalls, wenn die Abschreibungen wesentlich sind, sind die GWG wie alle anderen abnutzbaren Anlagevermögen zu behandeln und über ihre geschätzte Nutzungsdauer abzuschreiben.⁴² Die Wesentlichkeitsgrenze ist gesetzlich nicht genau definiert, aber in der Bilanzierungsliteratur wird eine Abschreibung iHv mehr als 20% der Gesamtabschreibung als wesentlich eingestuft.⁴³

Da das minimale förderbare Investitionsvolumen pro Antrag EUR 5.000 netto beträgt, müssen dabei mehrere kleinere Investitionen bzw geringwertige Wirtschaftsgüter zu einem Antrag zusammengerechnet werden, um dieses Investitionsvolumen zu erreichen und somit förderungsfähig zu sein.⁴⁴

Im Schrifttum⁴⁵ findet sich die Meinung, dass die geringwertigen Vermögensgegenstände förderbar sind mit der Begründung, dass sie ebenfalls unter abnutzbarem Anlagevermögen subsumiert sind und die sofortige aufwandswirksame Abschreibung ihrer Anschaffungskosten lediglich aufgrund einer steuerlichen Sondervorschrift geschieht bzw eine Begünstigung darstellt. Meines Erachtens lässt sich schlussfolgern, dass die geringwertigen Vermögensgegenstände auch dann förderbar sind, wenn das Wahlrecht der Sofortabschreibung ausgeübt wird, da diese Vermögensgegenstände unabhängig von der Ausübung des Wahlrechts der Vollabschreibung als Zugang im Anlagenspiegel auszuweisen sind⁴⁶ und die Aufnahme als *Aktivierungspflicht* verstanden werden kann.

⁴¹ Vgl ErlRV 367 BlgNR 25. GP, 7; Hirschler/Posautz in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht I² § 226 Rz 46 (Stand 03.06.2019, lindedigital.at); Konezny in U. Torggler, UGB 2019³ § 204 Rz 19a (Stand 29.03.2019, lindedigital.at).

⁴² Vgl Egger/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ (2018) 256.

⁴³ Vgl Janschek/Jung in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht I² § 204 Rz 48c.

⁴⁴ Vgl FAQ der AWS, Pkt 3.4.

⁴⁵ Vgl Schuster, CFOaktuell 5/2020, 191 (191).

⁴⁶ Vgl Hirschler/Posautz in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht I² § 226 Rz 47.

Hinsichtlich der Durchführung der Investitionen hatte das InvPrG bzw die Förderungsrichtlinie ursprünglich vorgesehen, dass die ersten Maßnahmen zwischen dem 01. August 2020 und dem 28. Februar 2021 gesetzt werden müssen. Diese Frist wurde jedoch bis zum 31. Mai 2021 verlängert. Zu den ersten Maßnahmen zählen Bestellungen, geleistete Anzahlungen, erhaltene Rechnungen, Lieferungen, Unterzeichnung der Kaufverträge oder auch der Baubeginn. Planungsleistungen und Finanzierungsgespräche sind nicht als erste Maßnahmen anzusehen. Sollte die Durchführung dieser ersten Maßnahmen wegen Nichterhalt beauftragter behördlicher Genehmigungen noch nicht möglich sein, ist diese Beantragung laut Förderungsrichtlinie als erste Maßnahme anzusehen. Der Antrag auf die Genehmigung muss auf jeden Fall vor dem 31. Oktober 2020 gestellt werden.⁴⁷

Die geförderten Investitionen sind spätestens bis 28. Februar 2022 zu bezahlen und in Betrieb zu nehmen. Für Investitionen mit einem Volumen von mehr als 20 Mio EUR (exkl USt) wurde die Frist für Inbetriebnahme bis 28. Februar 2024 verlängert.⁴⁸ Unter *Bezahlung* iSd Förderungsrichtlinie ist nicht nur vollständige Barbezahlung, sondern auch ein Ratenkauf oder Kreditaufnahme beim Vorliegen eines Finanzierungsvertrages zu verstehen.⁴⁹ Unter dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme ist idR der Zeitpunkt zu verstehen, ab welchem der Vermögensgegenstand dem betrieblichen Zwecken dient.⁵⁰

2.2.3 Förderungshöhe

Das minimale förderbare Investitionsvolumen beträgt EUR 5.000 exkl USt, wobei das maximale förderbare Investitionsvolumen mit 50 Mio EUR exkl USt pro Unternehmen bzw pro Konzern begrenzt ist, wenn die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses gem § 244 UGB vorliegt.⁵¹ Falls die geförderten Investitionskosten unterschritten werden, so reduziert sich der Förderungsbetrag aliquot.⁵² Zu beachten ist aber, dass das minimale Investitionsvolumen nicht unterschritten werden darf, da in diesem Fall die Förderungsvoraussetzungen nicht mehr vorliegen und die Förderung zu widerrufen ist.⁵³

⁴⁷ Vgl § 2 Abs 1 InvPrG; Förderungsrichtlinie, Pkt 5.3.2.

⁴⁸ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.3.4.

⁴⁹ Vgl FAQ der AWS, Pkt 8.5.

⁵⁰ Vgl *Papst/Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 204 Rz 5 (Stand 01.09.2016, rdb.at).

⁵¹ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.3.3.

⁵² Vgl FAQ der AWS, Pkt 3.8.

⁵³ Vgl FAQ der AWS, Pkt 3.8.

Der Zuschuss beträgt 7 % der Anschaffungskosten förderungsfähiger Investitionen. Die Anschaffungskosten sind im § 203 Abs 2 UGB definiert und werden im Kapitel 3.3.1 näher erörtert. In besonders geförderten Bereichen, dh Ökologisierung, Digitalisierung und Gesundheit/Life Science, erhöht sich der Zuschuss für diese Investitionen auf 14%.⁵⁴ Die förderungsfähige Investitionen in diesen Bereichen sind in den Anhängen 1 bis 3 der Förderungsrichtlinie⁵⁵ taxativ aufgezählt und umfassen, unter anderem Klimatisierung, Investitionen in Anlagen zur Herstellung von Produkten, die in Pandemien von strategischen Bedeutung sind (zB Beatmungsgeräte), Digitalisierung von Geschäftsmodellen, E-Commerce, usw.

⁵⁴ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.6; *Wagner/Mayrleitner*, SWK 25/2020, 1216 (1216).

⁵⁵ Vgl Förderungsrichtlinie, Anhang 1-3.

3 Unternehmensrechtliche Bilanzierungsgrundlagen zur Investitionsprämie

3.1 Begriffsdefinitionen und Einordnung der COVID-19-Investitionsprämie

Unter einem Zuschuss versteht man eine Vorteilsgewährung in Geld oder Geldeswert (zB unentgeltliche Überlassung von Sachleistungen bzw Sachbezüge) seitens Dritter (Privater oder öffentlicher Hand), die einem Unternehmen mit oder ohne Verpflichtung zur Gegenleistung gewährt werden.⁵⁶ Als Synonyme für eine solche Vorteilsgewährung werden gem IAS 20.6 auch die Begriffe *Subventionen, Zuwendungen, Förderungen, Prämie, Zulagen* und *Beihilfe* verwendet.

Mangels konkreter gesetzlicher Regelungen hinsichtlich einer Bilanzierung der Zuschüsse hat das AFRAC im Juni 2008 (überarbeitet Dezember 2015) die Stellungnahme 6 publiziert: "Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB) [zur] Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor." Die dargestellten Grundsätze gelten auch für Betriebe außerhalb des öffentlichen Sektors.⁵⁷ Somit ist auch für die Bilanzierung der Investitionsprämie nach UGB die AFRAC–Stellungnahme 6 maßgeblich.

Aus der AFRAC-Stellungnahme ist zu entnehmen, dass die Zuschüsse nach mehreren Kriterien differenziert werden können. In Bezug auf den Gewährungsgrund unterscheidet man zwischen Investitionszuschüssen und Aufwandszuschüssen. Während Investitionszuschüsse für die Durchführung der Investitionen in das Anlagevermögen gewährt werden, dienen Aufwandszuschüsse zur Abdeckung von bestimmten (förderungswürdigen) Aufwendungen wie etwa Forschungs- oder Entwicklungskosten.⁵⁸ Diese Klassifikation ist entscheidend für die Bilanzierung bzw bilanzielle Darstellung der Zuschüsse im Jahresabschluss.

In Abhängigkeit davon wer der Zuschussgeber ist, unterscheidet man zwischen folgenden Zuschüssen: *Zuschüsse der öffentlichen Hand, Gesellschafterzuschüsse* und *private Zuschüsse*. Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung ist jedoch die Differenzierung zwischen den Zuschüssen der öffentlichen Hand und privaten Zuschüssen unerheblich. Gesellschafterzuschüsse stellen gem § 229 Abs 2 Z 5 UGB gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuzahlungen dar, sodass deren bilanzielle Behandlung im Zusammenhang mit der COVID-19-Investitionsprämie irrelevant und nicht näher erläutert wird.

⁵⁶ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6 Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB), (Dezember 2015), Rz 15 (Zugriff am 11.04.2021, afrac.at); *Rohatschek*, Sonderfragen der Bilanzierung⁶ (2019) 93.

⁵⁷ AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 12.

⁵⁸ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 15 ff.

Weiters unterscheidet das AFRAC in seiner Stellungnahme sog *echte* und *unechte Zuschüsse*. Echte Zuschüsse werden ohne Vereinbarung einer Gegenleistungsverpflichtung gewährt. Dagegen ist die Gewährung von unechten Zuschüssen mit einer entsprechenden Gegenleistung verknüpft.⁵⁹ Diese Unterscheidung spielt für die Bilanzierung der Zuschüsse eine entscheidende Rolle, da die echten Zuschüsse als Forderung zu aktivieren sind, wenn unter anderem die sachlichen Voraussetzungen (die keine Gegenleistungsverpflichtung darstellen) erfüllt werden. Hingegen sind die unechten Zuschüsse als Ertrag bzw als Umsatzerlös auszuweisen, sobald die vereinbarte Gegenleistung erbracht wird bzw im Falle noch nicht erbrachter Gegenleistungen ist der Zuschussbetrag zunächst als Rechnungsabgrenzung auszuweisen.⁶⁰

In Hinblick auf die Rückzahlungsverpflichtung muss bei Zuschüssen zwischen nicht rückzahlbaren, bedingt rückzahlbaren und unbedingt rückzahlbaren Zuschüssen unterschieden werden. Bei ersteren besteht keine Verpflichtung zur Rückzahlung, wobei sich der Zuschussgeber im Regelfall das Recht auf Rückzahlung des Zuschusses vorbehält, wenn beispielsweise bestimmte Bedingungen doch nicht erfüllt werden.⁶¹ Bedingt rückzahlbare Zuschüsse sind mit bestimmten Rückzahlungsklauseln ausgestattet und können, wie in der AFRAC-Stellungnahme beschrieben, aufschiebend oder auflösend bedingt sein. Bei den Zuschüssen mit aufschiebend bedingter Rückzahlungsverpflichtung entsteht die Pflicht zur Rückzahlung erst mit Eintritt der vereinbarten Bedingung(en), daher sind solche Zuschüsse zuerst als nicht rückzahlbaren Zuschüsse zu behandeln. Dagegen ist bei auflösend bedingten Rückzahlungsverpflichtungen von einer Verpflichtung zur Rückzahlung auszugehen, solange die auflösende Bedingung(en) nicht eingetreten ist bzw sind. Vereinfacht gesagt erlischt die Rückzahlungspflicht bei einem auflösend bedingten Zuschuss mit Eintritt der vereinbarten Bedingung(en).⁶² In der Praxis ist die eindeutige Zuordnung häufig schwierig, insbesondere wenn die Gewährung der Zuschüsse mit umfangreichen Auflagen und Bedingungen verbunden ist, wie das der Fall mit der COVID-19-Investitionsprämie ist.⁶³

Für die Bilanzierung der Investitionsprämie nach UGB ist, wie oben bereits erwähnt, die AFRAC-Stellungnahme 6 maßgeblich. Außerdem wurde im März 2021 eine Fachinformation COVID-19 "Auswirkung der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die

⁵⁹ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 16.

⁶⁰ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 44.

⁶¹ Vgl *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ (2010) 14.

⁶² Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 19; *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41 (Stand 14.02.2021, 360.lexisnexis.at).

⁶³ Vgl *Aschauer/Hirschler/Inzinger/Stückler/Weintögl*, Die Bilanzierung von COVID-19-Zuschüssen in der Unternehmensbilanz, ÖStZ 2021/225, 177 (180 ff).

Unternehmensberichterstattung" vom AFRAC veröffentlicht (erstmalig herausgegeben im April 2020). In dieser Fachinformation wurden die wesentlichen Fragen im Zusammenhang mit der COVID-19-Investitionsprämie geklärt, dh wie diese anzusetzen, zu bewerten und darzustellen ist. Des Weiteren wurde bestätigt, dass die Ausführungen der AFRAC-Stellungnahme 6 grundsätzlich auch auf die COVID-19-Zuschüsse anwendbar sind.

Die COVID-19-Investitionsprämie stellt einen Zuschuss der öffentlichen Hand dar, weil sie von staatlicher Behörde (Bund) an Unternehmer vergeben wird. Wie der Name schon sagt, handelt es sich hierbei dem Wesen nach um einen Investitionszuschuss, welcher vom Bund an Unternehmen in zweckgewidmeter Form zur Durchführung von Investitionen in das abnutzbare Anlagevermögen gewährt wird. Die Gewährung der Investitionsprämie ist mit keiner Gegenleistung verbunden bzw die erforderlichen Bedingungen stellen keine Gegenleistung dar, sodass die Investitionsprämie als echter Zuschuss zu klassifizieren ist.⁶⁴

Aufgrund der in der Förderungsrichtlinie vorgesehenen Bedingungen für die Gewährung des Investitionszuschusses wie etwa dreijährige Behaltefrist des geförderten Vermögensgegenstände, könnte die COVID-19-Investitionsprämie zum bedingt rückzahlbaren Zuschuss zugeordnet werden. Nach Ansicht des AFRAC in seiner Fachinformation "Auswirkung der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung" vom Dezember 2020 (erweitert im März 2021) wurde die COVID-19-Investitionsprämie aufgrund von zahlreichen Auflagen und Bedingungen dennoch nicht ausschließlich als aufschiebend oder auflösend bedingt eingestuft; sie ist unter Berücksichtigung des Grundsatzes des wirtschaftlichen Gehalts in ihrer Gesamtheit zu prüfen und zu bewerten, ob die Verpflichtung zur Rückzahlung der Förderung wahrscheinlich ist oder nicht.⁶⁵

Die Ermittlung der Eintrittswahrscheinlichkeit ist unter Beachtung des Vorsichtsprinzips gem § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB und des sog objektiven Wertaufhellungsprinzip zu erfolgen. Aus diesen Prinzipien geht hervor, dass nicht nur die am Abschlussstichtag vorliegenden, sondern auch sämtliche weitere Erkenntnisse (zB Verstoß gegen der Förderungsrichtlinie) zu berücksichtigen sind, die bis zum Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung gewonnen werden oder bei pflichtgemäßer

⁶⁴ Vgl Aschauer/Hirschler/Inzinger/Stückler/Weintögl, ÖStZ 2021/225, 177 (177).

⁶⁵ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021) Rz 40 (Zugriff am 11.04.2021, afrac.at).

Sorgfalt gewonnen werden können.⁶⁶ Bilanzielle Behandlung der Förderungsrückzahlung im Falle der Verletzung der Gewährungsbedingungen wird im Kapitel 3.5 untersucht und näher erläutert.

3.2 Fragen zum Zeitpunkt der Bilanzierung

Nach der Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen" handelt es sich bei der COVID-19-Investitionsprämie um einen nicht rückzahlbaren Zuschuss (sonstige Geldzuwendung privatrechtlicher Art im Sinne von § 2 Z 3 ARR 2014).⁶⁷ Wie bereits oben angeführt, sind nicht rückzahlbare Zuschüsse sog. echte Zuschüsse, bei welchen die Vorteilsgewährung ohne vereinbarte Gegenleistungsverpflichtung erfolgt.

Der Anspruch auf einen echten Zuschuss ist als Forderung zu aktivieren, wenn die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses erfüllt sind und der Zuschuss spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist. Falls ein Rechtsanspruch auf den Zuschuss besteht, muss eine Bewilligung nicht vorliegen, der erforderliche Antrag muss allerdings bereits ordnungsgemäß gestellt worden sein oder mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt werden. Der Zeitpunkt des Zuflusses des Zuschusses ist laut AFRAC-Stellungnahme 6 unerheblich.⁶⁸

Eine Besonderheit der COVID-19-Investitionsprämie ist die budgetäre Deckelung der vom Bund zur Verfügung gestellten Finanzmittel. Dies könnte demnach dazu führen, dass die Unternehmer, obwohl sie den Antrag fristgerecht gestellt haben und auch alle Voraussetzungen für die Erhaltung der Prämie erfüllen, die Investitionsprämie wegen der Budgetausschöpfung dennoch nicht erhalten. Die zukünftige Situation hinsichtlich einer weiteren Aufstockung der Fördermittel ist noch immer ungewiss.

Die budgetäre Begrenzung hat zu einer intensiven Auseinandersetzung und zu unterschiedlichen Interpretationen hinsichtlich des Zeitpunkts der erstmaligen Bilanzierung der Investitionsprämie geführt. Ursprünglich wurde nach herrschender Meinung als geeignet angesehen, dass die Forderung im Zusammenhang mit der Investitionsprämie erst mit der positiven Förderungszusage ohne Auszahlungsvorbehalt zu aktivieren ist. Diese Vorgehensweise wurde im Schrifttum damit

⁶⁶ Vgl. AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Rz 40; AFRAC-Stellungnahme 16 Wertaufhellung und Wertbegründung (UGB), (Dezember 2015), Rz 6.

⁶⁷ Vgl. Förderungsrichtlinie, Pkt 5.5.

⁶⁸ Vgl. AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 20.

begründet, dass der Rechtsanspruch auf die Gewährung der Investitionsprämie weder im Gesetz noch in der Förderungsrichtlinie ausdrücklich betont wurde.⁶⁹

Der AFRAC-Fachinformationen ist jedoch zu entnehmen, dass ein Rechtsanspruch auf die Förderung aus der Fiskalgeltung der Grundrechte bei Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen abgeleitet wird. Dh, dem betroffenen Unternehmen ist die Investitionsprämie in gleichheitskonformer Weise und nach sachlichen Kriterien ebenso wie anderen Förderungswerbern zu gewähren, sodass die Förderungszusage bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses nicht erforderlich ist.⁷⁰

Somit ist die Investitionsprämie dann bilanziell zu erfassen, sobald folgende sachliche Voraussetzungen nach Maßgabe des InvPrG zum Abschlussstichtag erfüllt sind:⁷¹

- ein berechtigter Förderungswerber (Unternehmer),
- das Vorliegen einer förderbaren Investition, sowie
- die Durchführung erster Maßnahmen iSd InvPrG im Zeitraum 1. August 2020 bis 28. Februar 2021, wobei die den Anspruch auf den Zuschuss auslösende erste Maßnahme bis zum Abschlussstichtag gesetzt werden muss. Das bedeutet, die ersten Maßnahmen müssen vor dem Abschlussstichtag 31.12.2020 gesetzt werden, zB die Bestellung muss getätigt oder der Vertrag abgeschlossen werden, um die COVID-19-Investitionsprämie im Jahresabschluss 2020 zu erfassen. Anderenfalls, wenn die ersten Maßnahmen erst nach dem Stichtag durchgeführt werden, ist die Investition im Jahresabschluss 2021 zu bilanzieren. Zu beachten ist auch, dass die Inbetriebnahme der geförderten Investition keine Voraussetzung für die bilanzielle Erfassung darstellt und ist erst für die Folgebewertung der Investitionsprämie von Bedeutung.⁷²

Falls die Investitionsprämie an den berechtigten Unternehmer noch nicht ausbezahlt wurde, aber alle oben genannte sachlichen Voraussetzungen für ihre Gewährung erfüllt sind, ist der Zuschuss zunächst als Forderung zu aktivieren.⁷³

⁶⁹ Vgl *Bryndza/Stückler/Kuntner*, RWZ 2020/55, 331 (335); *Wagner/Mayrleitner*, SWK 25/2020, 1216 (1220).

⁷⁰ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Rz 34.

⁷¹ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Rz 35.

⁷² Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Erläuterungen zu Rz 33 bis 36.

⁷³ Vgl *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41.

Nach Meinung des AFRAC wird für die Aktivierung der Zuschussforderungen vorausgesetzt, dass die aktivierungsfähigen Kosten bzw Aufwendungen im Zusammenhang mit der bezuschussten Investition bis zum Abschlussstichtag tatsächlich angefallen sind. Dementsprechend darf die Investitionsprämie aliquotiert, dh nur in der Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten aktiviert werden. Der in der Bilanz nicht enthaltene Teil der Investitionsprämie ist gemäß § 238 Abs 1 Z 10 UGB im Anhang zu erläutern. Das bedeutet, sofern die Investitionsprämie bspw für eine betriebliche Bauinvestition gewährt wurde, aber die Kosten für ihre Durchführung noch nicht zur Gänze angefallen sind, ist die Investitionsprämie nur in der Höhe der bisher angefallenen Kosten zu aktivieren. Der noch nicht bilanzierte Teil der Investitionsprämie ist im Anhang anzugeben, sofern die Vorteile aus der Zuschussgewährung wesentlich sind und ihre Offenlegung für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig ist.⁷⁴

Der Begriff *wesentlich* ist im § 189a Z 10 UGB definiert als „der Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen.“⁷⁵ Dh die wesentliche Risiken sind jene, die erwarten lassen, dass sich die Liquiditätslage des Unternehmens wesentlich verbessern kann oder dass das Unternehmen wesentlich besser in der Lage sein wird, seinen Verpflichtungen nachzukommen.⁷⁶

Stellt sich im Nachhinein heraus, dass die gewährte Investitionsprämie (ganz oder teilweise) aufgrund der Nichterfüllung der erforderlichen Voraussetzungen nicht gewährt wird, ist dieser Umstand auch bilanziell zu berücksichtigen.⁷⁷ Die genaue Vorgehensweise bei einem solchen Fall wird im Kapitel 3.5 näher erläutert.

Die Regelung über den Zeitpunkt der Bilanzierung von Subventionen wird mit folgendem Beispiel erläutert:

Beispiel 1:

Die EMK GmbH hat den Antrag für die COVID-19-Investitionsprämie am 10.11.2020 gestellt und alle sachlichen Voraussetzungen sind erfüllt. Die ersten Investitionsmaßnahmen wurden

⁷⁴ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Rz 37.

⁷⁵ § 189a Z 10 UGB.

⁷⁶ Vgl Ch. Nowotny in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 238 (Stand 1.2.2018, rdb.at); AFRAC-Stellungnahme 7 Außerbilanzielle Geschäfte (UGB), (Dezember 2015), Rz 8.

⁷⁷ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Rz 37; *Aschauer/Hirschler/Inzinger/Stückler/Weintögl*, ÖStZ 2021/225, 177 (182).

bereits am 05.11.2020 durchgeführt. Der Jahresabschluss per 31.12.2020 wurde am 15.02.2020 erstellt. Zum Bilanzstichtag, aber auch im Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung, hat die EMK GmbH noch keine Zusage vom AWS erhalten.

Die Förderung ist in die Bilanz zum 31.12.2020 aufzunehmen, da zum Abschlussstichtag der Antrag ordnungsgemäß erstellt wurde und alle sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Stellt sich bis zum Tag der Jahresabschlusserstellung (in diesem Fall bis zum 15.02.2020) heraus, dass die Förderung (zB wegen der Ausschöpfung budgetärer Mittel) dennoch nicht gewährt wird, so ist gemäß der AFRAC-Fachinformation dieser Umstand bilanziell zu berücksichtigen, zB durch Passivierung einer Rückstellung.⁷⁸

Variante: Die ersten Investitionsmaßnahmen wurden am 10.02.2021 gesetzt

In diesem Fall ist die Investitionsprämie nach Verdeutlichung des AFRAC erst im Jahresabschluss 2021 zu bilanzieren.⁷⁹ Die Durchführung der ersten Maßnahmen nach dem Bilanzstichtag sind als sog wertbegründende Ereignisse anzusehen. Sie werden zwar vor dem Jahresabschlusserstellung bekannt, jedoch sind erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten und daher sind im Jahresabschluss 2020 nicht zu berücksichtigen.⁸⁰

3.3 Bilanzielle Darstellung im Jahresabschluss

In der AFRAC-Stellungnahme 6 wurden zwei Arten der Darstellung von öffentlichen Subventionen und Prämien im nationalen, aber auch im internationalen Jahresabschluss angeführt: Brutto- und Nettomethode. Da keine genaue gesetzliche Regelung für die Bilanzierung der Zuschüsse vorliegt, sind in der Literatur unterschiedlichste Meinungen zur Darstellung der Subventionen zu finden, die in den folgenden Kapiteln näher dargestellt werden.

Die Anschaffung der Vermögensgegenstände wird in der Bilanz erfolgsneutral erfasst, da dadurch nur die Bestandskosten belastet werden und der Periodenerfolg nicht beeinflusst wird.⁸¹ Daher ist auch zu klären, inwieweit der erhaltene Zuschuss Auswirkung auf den Erfolg des Unternehmens hat bzw wie die Periodisierung der Zuschusserträgen erfolgen soll.

⁷⁸ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Rz 38.

⁷⁹ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Erläuterungen zu Rz 33 bis 36.

⁸⁰ Vgl AFRAC-Stellungnahme 16 Wertaufhellung und Wertbegründung (UGB), (Dezember 2015), Rz 8.

⁸¹ Vgl *Wagenhofer*, Bilanzierung und Bilanzanalyse¹⁴ (2019) 70.

Der erhaltene Investitionszuschuss (also auch die COVID-19-Investitionsprämie) wirkt sich positiv auf den Erfolg des Unternehmens aus und ist somit auch bei der Berechnung der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen. Die erfolgswirksame Verrechnung erfolgt jedoch nicht sofort im Jahr der Gewährung des Zuschusses, sondern verteilt über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes.⁸² Nur durch die über die Nutzungsdauer verteilte Realisierung der Subvention wird das Prinzip der Periodenabgrenzung gem § 201 Abs 2 Z 5 UGB verfolgt. Andernfalls würde, bei der vollständigen Realisierung der gewährten Subvention in der Gewinn- und Verlustrechnung zum Zeitpunkt der bilanziellen Erfassung der Subvention, der ausschüttungsfähige Gewinn im Jahr der Gewährung unmittelbar erhöht.⁸³ Das hat zur Folge, dass sowohl der Periodenerfolg des Jahres, in dem der Zuschuss gewährt wurde, als auch der Periodenerfolg der Folgejahre verzerrt wird.⁸⁴ Denn „[nur]durch eine sukzessive Realisation des Zuschussbetrages wird dem Gesichtspunkt der zeitgleichen Verrechnung zusammengehöriger Aufwendungen und Erträge voll Rechnung getragen“.⁸⁵

3.3.1 Nettomethode

Historisch gesehen wurde bei der Bilanzierung von Subventionen ursprünglich die Nettomethode bevorzugt. Im Laufe der Zeit wurden die Begriffe und die Definitionen der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten intensiver untersucht und gewannen mehr an Bedeutung, was dazu geführt hat, dass die Bruttomethode heute mehr präferiert wird.⁸⁶ Bei der Verwendung der Nettomethode wird die Investitionsprämie von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes, für welchen die Prämie gewährt wurde, direkt abgezogen. Dadurch werden einerseits die Zugänge im Anlagenspiegel gekürzt und andererseits kommt es zur Verminderung der Abschreibungsbasis bzw der Abschreibungshöhe des bezuschussten Vermögensgegenstands.⁸⁷ Obwohl im

⁸² Vgl *Bertl/Hirschler*, Bilanzsteuerrecht - Frage und Antwort¹ (2020) 644.

⁸³ Vgl *Fritz-Schmied/Paulitsch*, Die unternehmensrechtliche und steuerbilanzielle Behandlung von Subventionen, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht Jahrbuch (2016) 141 (146).

⁸⁴ Vgl *Fritz-Schmied/Paulitsch* in *Urnik/Fritz-Schmied* 141 (146).

⁸⁵ Vgl *Kofler*, Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (Subventionen) zur Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern (einschließlich Zinsenzuschüsse), in *Seicht* (Hrsg), Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen (1994) 161 (164); *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41.

⁸⁶ Vgl *Endfellner*, Kürzen Subventionen die Anschaffungskosten gemäß § 203 HGB? SWK 28/2003, 158 (159).

⁸⁷ Vgl *Egger/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ 372.

wissenschaftlichen Schrifttum zur Rechnungslegung⁸⁸ die Tendenz zur Anwendung der Bruttomethode vorherrscht, ist die Verwendung der Nettomethode noch immer zulässig.

Diese Tatsache basiert auf folgendem Gedanken: für viele Unternehmen stellen die Investitionszuschüsse einen Anreiz dar, solche Investitionen zu tätigen, welche Sie ohne einen Zuschuss nicht durchgeführt hätten. Die gewährten Subventionen werden aus subjektiver Sicht des Zuschussempfängers als Minderung der aufzubringenden Anschaffungs- bzw Herstellungskosten und in weiterer Folge als einer der entscheidenden Faktoren zur Investitionsdurchführung betrachtet.⁸⁹ Aus dieser Perspektive kommt es nicht darauf an, was jedermann für einen Gegenstand bezahlen würde, sondern was das betreffende Unternehmen gezahlt hat (sein besonderer Anschaffungspreis) oder Erlösen würde (sein besonderer Veräußerungspreis).⁹⁰

Die Verwendung der Nettomethode wird von BEISER mit der Begründung befürwortet, dass die vom Unternehmer (Zuschussempfänger) zu tragenden Anschaffungskosten durch erhaltene Zuschüsse gemindert werden und nur die tatsächlich angefallenen Kosten zu aktivieren sind, da es ansonsten zu einem überhöhten Ausweis der erworbenen Aktiva und somit zum Verstoß gegen das Anschaffungskostenprinzip kommt.⁹¹

Dennoch stellt sich die Frage, ob die Nettomethode und die oben genannte Betrachtungsweise der Anschaffungskosten im Einklang mit dem Anschaffungskostenbegriff gem § 203 Abs 2 UGB steht. Das Gesetz definiert die Anschaffungskosten wie folgt: „Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.“ Dh die Anschaffungskosten gem § 203 Abs 2 UGB umfassen direkt zurechenbare Kosten abzüglich Anschaffungspreisminderungen wie etwa Rabatte oder Skonti.

Obwohl die Subventionen aus Sicht des Unternehmers in einer gewissen Weise als Anschaffungspreisminderung angesehen werden können, sind sie aus Rechnungslegungssicht nicht als solche

⁸⁸ Vgl *Bertl/Hirschler*, Bilanzsteuerrecht - Frage und Antwort¹ 642; *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41; *Kofler* in *Seicht* 161 (161 ff).

⁸⁹ Vgl *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41.

⁹⁰ Vgl *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 80.

⁹¹ Vgl *Beiser*, Finanzierungsförderungen und Investitionszuschüsse in Handels- und Steuerbilanz - Teil 2, ÖStZ 2004/686 (Zugriff am 11.04.2021, lexisnexis.at).

zu kategorisieren, da die Verpflichtung zur Kaufpreisbezahlung weiterhin besteht.⁹² Die Begründung für diese Kategorisierung kann man dadurch erkennen, indem man die gesetzliche Definition der Anschaffungskosten gem § 203 Abs 2 UGB genauer untersucht.

Daraus lässt sich schließen, dass die Höhe der Anschaffungskosten aus dem Beschaffungsmarkt und somit aus dem Wert der Gegenleistung abgeleitet wird. Die Subventionen werden laut gesetzlicher Definition in den Anschaffungskosten nicht erfasst und stellen nur eine Art der Finanzierung dar, welche keinen Einfluss auf den tatsächlichen Kaufpreis hat.⁹³ Demnach sind einerseits der Kauf bzw die Entgeltzahlung und andererseits der Erhalt von Subventionen als zwei getrennte Geschäftsfälle zu betrachten und dementsprechend getrennt zu bilanzieren. Diese Vorgehensweise entspricht der für bilanzielle Zwecke vorherrschenden Trennung von Mittelverwendung und Mittelherkunft.⁹⁴

3.3.2 Bruttomethode

Bei der Verwendung der Bruttomethode werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten des bezuschussten Anlagegutes in voller Höhe angezeigt. In einem ersten Schritt wird der Vermögensgegenstand mit vollen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten aktiviert. Gleichzeitig wird der für das Investitionsgut erhaltene Zuschuss erfolgsneutral in einem gesonderten Passivposten wie etwa *Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen* oder *Investitionszuschüsse* gebildet.⁹⁵ Die Bildung des Sonderpostens hat, genauso wie die Aktivierung des Anlagenvermögens, keinen Einfluss auf die Gewinn- und Verlustrechnung.

Aus der AFRAC-Stellungnahme ist zu entnehmen, dass der gebildete Passivposten zwischen den Posten Eigenkapital und Fremdkapital auszuweisen ist.⁹⁶ Durch die Bildung des Passivpostens und mit dem Ausweis zwischen den Posten Eigenkapital und Fremdkapital soll betont werden, dass Subventionen eindeutig als Instrument der Außenfinanzierung zu betrachten sind, aber weder dem

⁹² Vgl Fritz-Schmied/Paulitsch in Urnik/Fritz-Schmied 141 (148).

⁹³ Vgl Hofbauer/Maschek /Müller, Die Folgebilanzierung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse, RWZ 2017/60, 289 (290); Kofler in Seicht 161 (165); Rohatschek, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41.

⁹⁴ Vgl Fritz-Schmied/Aichwalder, Die unternehmens- bzw steuerrechtliche Behandlung von (öffentlichen) Investitionszuschüssen, RWZ 2007/85, 297 (297).

⁹⁵ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 24.

⁹⁶ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 24.

Fremdkapital noch dem Eigenkapital zugeordnet werden.⁹⁷ Den Sonderposten kann man als einen Rechnungsabgrenzungsposten betrachten, welcher nach Maßgabe der Abschreibung bzw des Abgangs des Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufzulösen ist, für welchen der Zuschuss gewährt wurde.⁹⁸ Mit anderen Worten erfolgt die Auflösung des Sonderpostens verteilt über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes.

Der aufgelöste Betrag führt zu einer erfolgswirksamen Korrektur der Abschreibung, welche vom vollen Betrag der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten berechnet wird. Die Vorgangsweise einer zeitanteiligen Auflösung ist auch damit zu begründen, dass Subventionen nicht nur eine Finanzierungsquelle darstellen, sondern im Zusammenhang mit der bezuschussten Investition auch zu einer Entlastung des Ergebnisses des Zuschussempfängers in den Folgejahren führen sollen.⁹⁹

Aus der AFRAC-Stellungnahme ist ersichtlich, dass der Ausweis der Auflösung des Sonderpostens in der Gewinn- und Verlustrechnung auf zwei Arten erfolgen kann, und zwar entweder unter dem Posten *Übrige sonstige betriebliche* Erträge oder als offener Korrekturposten zu den Abschreibungen. Das AFRAC erklärt den Vorteil der zweiten Variante mit der Begründung, dass auf diese Weise „die ergebniswirksamen Einflüsse aus nicht durch Zuschüsse gedeckten Investitionen offen gezeigt werden und damit eine Verbesserung der Information für den Adressaten des Abschlusses darstellen“.¹⁰⁰

BERTL/HIRSCHLER stellten fest, dass die Vermögensgegenstände in Höhe der Anschaffungskosten zu aktivieren sind, die insgesamt vom Unternehmer (Zuschussempfänger) und dem Zuschussgeber für ihren Erwerb angefallen sind. Diese Ansicht argumentierten sie mit dem Gebot des möglichst getreuen Ausweises der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, aus welchem hervorgeht, dass die Vermögensgegenstände mit deren tatsächlichen (am Beschaffungsmarkt objektivierten) Wert zu bewerten sind. Durch den geringeren Ansatz verringert sich die planmäßige Abschreibung und damit wird auch die Ertragslage unrichtig dargestellt. Weiters konstatierten sie, dass die Verrechnung des Zuschusses mit dem Wert des Vermögensgegenstandes zu einer

⁹⁷ Vgl *Urnik/Schuschnig*, Investitionsmanagement - Finanzmanagement – Bilanzanalyse² (2015) 179; *Fritz-Schmied/Paulitsch* in *Urnik/Fritz-Schmied* 141 (148).

⁹⁸ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 24.

⁹⁹ Vgl Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation zur Behandlung von nicht rückzahlbaren Investitionszuschüssen, RWZ 2008/86, 314 (314).

¹⁰⁰ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 27.

unrichtigen Darstellung der Passivseite führt, weil der Zuschuss eine Mittelherkunft darstellt und als solcher auf der Passivseite der Bilanz darzustellen ist.¹⁰¹

3.3.3 Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Brutto- und Nettomethode anhand eines Beispiels

Die beiden Darstellungsmethoden werden anhand des nachstehenden Beispiels schematisch gezeigt:

Beispiel. 2: Die EMK GmbH hat eine EDV-Anlage für die Digitalisierung von Geschäftsprozessen erworben. Für die getätigte Investition wurde dem Unternehmen eine Investitionsprämie iHv 14% der Anschaffungskosten gewährt. Die ganze EDV-Anlage kostet EUR 80.000 exkl USt. Nutzungsdauer der Anlage beträgt 8 Jahre. Inbetriebnahme: 01.12.X0.

Bruttomethode

<i>Aktiva</i>	Bilanz 01.12.X0		<i>Passiva</i>
Anlagevermögen	80 000,00	Eigenkapital	68 800,00
Umlaufvermögen	30 000,00	Sonderposten für Investitionszuschüsse	11 200,00
		Fremdkapital	30 000,00
	110 000,00		110 000,00

Abbildung 1: Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Bruttomethode

Nettomethode

<i>Aktiva</i>	Bilanz 01.12.X0		<i>Passiva</i>
Anlagevermögen	68 800,00	Eigenkapital	68 800,00
Umlaufvermögen	30 000,00	Fremdkapital	30 000,00
	98 800,00		98 800,00

Abbildung 2: Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Nettomethode

¹⁰¹ Vgl Bertl/Hirschler, Bilanzsteuerrecht - Frage und Antwort¹ 643.

Anhand der Lösung des Beispiels ist zu erkennen, dass bei Verwendung der Bruttomethode einerseits die Anschaffungskosten in voller Höhe in der Bilanz ersichtlich sind und andererseits der Sonderposten für Investitionszuschüsse zwischen dem Eigen- und Fremdkapital gebildet wurde. Bei Verwendung der Nettomethode wurde die Investitionsprämie von den Anschaffungskosten direkt abgezogen, was zu einer Bilanzverkürzung geführt hat.¹⁰²

3.4 Darstellung und Würdigung der bilanziellen Abbildung von Investitionsprämie anhand der Prinzipien des UGB

Angesichts der Ertragswirkung führen beide Methoden zum gleichen Periodenergebnis in der Gewinn- und Verlustrechnung. Bei Verwendung der Nettomethode werden die Anschaffungskosten direkt um die erhaltene Investitionsprämie verringert und somit werden auch die künftigen Abschreibungen in gekürzter Form erfasst. Bei der Bruttomethode wird der Vermögensgegenstand mit den vollen Anschaffungskosten aktiviert. Die Abschreibungen werden ungekürzt erfasst und gleichzeitig der gebildete Passivposten aufgelöst. Die negative Gewinnauswirkung der höheren Abschreibungen und die positive Gewinnauswirkung der Auflösung in der Höhe der Differenz der Abschreibungshöhe zwischen beiden Methoden heben sich auf, sodass die gesamte Gewinnauswirkung der beiden Methoden gleich ist.¹⁰³

In der AFRAC-Stellungnahme, aber auch nach vorherrschender Meinung im betriebswirtschaftlichen Schrifttum¹⁰⁴ und daraus folgend in der Praxis, wurde für die Bilanzierung von Investitionszuschüssen der Bruttomethode der Vorrang gegenüber der Nettomethode gegeben. Die Gründe dafür sind vielfältig. Aufgrund des direkten Abzugs der Zuschüsse von den Anschaffungs- und Herstellungskosten wird bei der Nettomethode die Vermögensstruktur verkürzt dargestellt und damit verbunden kommt es zu einer Verzerrung der Aufwandsstruktur. In weiterer Folge ist daher ein direkter Vergleich nur schwer möglich zwischen Unternehmen, welche einen

¹⁰² Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation zur Behandlung von nicht rückzahlbaren Investitionszuschüssen, RWZ 2008/86, 314 (314).

¹⁰³ Vgl. Rohatschek, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41; Fritz-Schmied/Paulitsch in Urnik/Fritz-Schmied 141 (148).

¹⁰⁴ Vgl. Bertl/Hirschler, Bilanzsteuerrecht - Frage und Antwort¹ 642; Rohatschek, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41.

Investitionszuschuss erhalten und die Nettomethode verwendet haben, und anderen Unternehmungen gleicher Art, welchen keine Investitionszuschüsse gewährt wurden.¹⁰⁵

Das AFRAC betont auch, dass die Bedeutung und das Erfordernis der erfolgten Finanzierungen des bezuschussten Vermögensgegenstandes durch die verkürzte Darstellung der Vermögens- und Ertragslage nicht offen gelegt wird. Durch die Bildung des Passivpostens wird externen Adressaten, wie etwa Investoren oder Banken, sofort erkennbar, dass für einen bestimmten Vermögensgegenstand eine Subvention gewährt wurde. Somit gibt die Bruttomethode genauere Auskunft über die Mittelherkunft des in der Bilanz ausgewiesenen Anlagevermögens.¹⁰⁶

Somit wird aus oben genannten Gründen und auch nach herrschender Meinung die Generalnorm gem § 222 Abs 2 UGB mit der Bruttomethode besser erfüllt, da diese es genauer ermöglicht, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt. Bei Verwendung der Bruttomethode ist jedoch das Saldierungsverbot gem § 196 Abs 2 UGB zu beachten. Das bedeutet, dass die Erträge aus der Auflösung des Passivpostens nicht direkt mit der Abschreibung verrechnet werden dürfen. Diese sind, wie oben bereits erwähnt, entweder unter den *sonstigen betrieblichen Erträgen* gem § 231 Abs 2 Z 4 lit c UGB oder als offene Korrekturposten zu erfassen, wobei der Ausweis als offener Korrekturposten in einer Spalte vor dem Posten *Abschreibungen* zu bevorzugen ist, da auf diese Weise ein besserer Überblick über die Ertragslage verschafft wird.¹⁰⁷

3.5 Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes

Im Rahmen der Erst- und Folgebewertung der bezuschussten Vermögensgegenstände ist zu prüfen, ob (eventuelle) Rückzahlungsverpflichtungen der gewährten Zuschüsse wegen Nichteinhaltung der vereinbarten Gewährungsbedingungen besteht. Wurde die Forderung aus der Gewährung der Investitionsprämie gegenüber dem Zuschussgeber (AWS) bereits aktiviert und besteht es Zweifel an der Gewährung oder an der Höhe des gewährten Zuschusses, ist die Forderung entsprechend dem Vorsichtsprinzip gem § 201 Abs 2 Z 4 UGB zu wertberichtigen. Falls der Zuschuss bereits ausbezahlt ist, jedoch am Abschlussstichtag wahrscheinlich ist, dass die

¹⁰⁵ Vgl *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41; AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 29.

¹⁰⁶ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 27 ff.

¹⁰⁷ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 27 ff; *Aschauer/Hirschler/Inzinger/Stückler/Weintögl*, ÖStZ 2021/225, 177 (179); AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Erläuterung zu Rz 42; *Egger/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ 371 ff.

Rückzahlungsverpflichtung eintreten wird, ist der rückzuzahlende Betrag als Rückstellung zu passivieren. Wenn hingegen die Rückzahlungsverpflichtung tatsächlich eintritt, ist diese als Verbindlichkeit auszuweisen¹⁰⁸

Das bedeutet, bei Verwendung der Bruttomethode ist der passivierte Sonderposten für Investitionszuschüsse als sonstige Rückstellung (beim Drohen) bzw als Verbindlichkeit (bei tatsächlichem Eintritt) einzustellen. Die bereits erfolgswirksam durchgeführte Auflösung des Sonderpostens ist aufwandswirksam als Rückstellung bzw als Verbindlichkeit zu passivieren und als sonstiger betrieblicher Aufwand in der GuV auszuweisen. Bei Verwendung der Nettomethode ist eine zu niedrig vorgenommene Abschreibung aufwandswirksam zu korrigieren. Die Korrektur des etwaigen Fehlbetrags erfolgt direkt über die Abschreibungen und nicht über die sonstigen betrieblichen Aufwendungen.¹⁰⁹

Für die Bewertung des Anlagenvermögens gilt das sog *gemilderte Niederstwertprinzip*. Demnach sind zuerst planmäßige Abschreibungen gem § 204 Abs 1 UGB und bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung gem § 204 Abs 2 UGB vorzunehmen. Des Weiteren ist auch das sog *Wertaufholungsgebot (Zuschreibungspflicht)* beim Wegfall der Abwertungsgründe gem § 208 Abs 1 UGB zu berücksichtigen.¹¹⁰

In nachfolgenden Kapiteln wird die bilanzrechtliche Vorgehensweise zur Folgebewertung der bezuschussten Vermögensgegenstände ausführlicher dargestellt.

3.5.1 Planmäßige Abschreibung nach § 204 Abs 1 UGB

Gem § 204 Abs 1 UGB sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten bei den zeitlich begrenzten Gegenständen des Anlagevermögens, um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Demzufolge ist ein sog *Abschreibungsplan* zu erstellen mit dem Ziel, alle Determinanten einer Abschreibung festzulegen, wie Abschreibungsbasis, voraussichtliche Nutzungsdauer sowie Abschreibungsmethode. Die Basis für die planmäßige Abschreibung stellen die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten dar, welche auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt werden, um eine

¹⁰⁸ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Erläuterung zu Rz 37 bis 39; *Aschauer/Hirschler/Inzinger/Stückler/Weintögl*, ÖStZ 2021/225, 177 (182).

¹⁰⁹ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Erläuterung zu Rz 40; *Bryndza/Stückler/Kuntner*, RWZ 2020/55, 331 (338).

¹¹⁰ Vgl *Papst/Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 204 Rz 1; *Wagenhofer*, Bilanzierung und Bilanzanalyse¹⁴ 87.

periodenrichtige Aufwandsverteilung und sachgerechte Gewinnermittlung zu ermöglichen. Daraus ergeben sich die *fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten*. Die Festlegung bzw die Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer ist betriebsindividuell, wobei bei der Einschätzung die objektive wirtschaftliche und technische Nutzbarkeit zu berücksichtigen ist. So sind bspw bei der Bemessung der Nutzungsdauer der abnutzungsbedingte Materialverschleiß, technische Überalterung, die voraussichtliche Ersatzbeschaffungsfrist oder auch die Veränderung der Marktverhältnisse zu beachten¹¹¹

Die Bemessung der planmäßigen Abschreibung ist nach dem *Prinzip der Einzelbewertung* zu erfolgen. Dh, besteht ein Vermögensgegenstand aus mehreren unselbständigen Vermögensgegenständen mit jeweils unterschiedlicher Nutzungsdauer, ist eine einheitliche Abschreibungsdauer festzusetzen. Dabei bemisst sich die Abschreibungsdauer nach jenem Vermögensgegenstand, der das Gesamtvermögen prägt (der teuerste oder der wichtigste Bestandteil).¹¹²

Stellt sich heraus, dass der Anlagevermögensgegenstand kürzer genutzt wird als ursprünglich eingeschätzt, ist die neue Abschreibungshöhe zu bestimmen. Ist die Nutzungsdauer aber kürzer als eingeschätzt, muss hingegen keine Abschreibungsplanänderung vorgenommen werden, es sei denn, die Beibehaltung des bisherigen Abschreibungsplans vermittelt nicht mehr ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.¹¹³

Für den Beginn der planmäßigen Abschreibung ist der Zeitpunkt der Inbetriebnahme maßgeblich. Dies ist spätestens der Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme. Angesichts der Tatsache, dass auch stillliegende Anlagen einer zumindest wirtschaftlichen Abnutzung unterliegen, entspricht dieser Zeitpunkt idR jenem, zu dem die Anlage in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird bzw fertiggestellt ist. Bei unterjähriger Inbetriebnahme soll die Abschreibung idR *pro rata temporis* (zeitanteilig) erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen ist es zulässig, eine Ganzjahresabschreibung vorzunehmen, wenn die Inbetriebnahme in der ersten Hälfte des Abschlussjahres erfolgt und eine Halbjahresabschreibung, wenn sie in der zweiten Jahreshälfte geschieht.¹¹⁴

¹¹¹ Vgl Papst/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 204 Rz 4; Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ 432 ff.

¹¹² Vgl Konezny in U. Torggler, UGB 2019³ § 204 Rz 8/1; Papst/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 204 Rz 8/1; Janschek/Jung in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht I² § 204 Rz 34.

¹¹³ Vgl Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ 439.

¹¹⁴ Vgl Papst/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 204 Rz 5; Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ 434.

Unternehmensrechtlich kann die planmäßige Abschreibung nach verschiedenen Abschreibungsmethoden vorgenommen werden:¹¹⁵

1. Zeitanteilige Abschreibungsmethode:

- a) Lineare Abschreibung: bei dieser Methode wird vorausgesetzt, dass die Gebrauchsfähigkeit eines Anlagegegenstandes während der Nutzungsdauer konstant bleibt, sodass die Anschaffungs- und Herstellungskosten gleichmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt werden und alle Perioden mit dem konstant bleibenden jährlichen Abschreibungsbetrag belastet werden. Dh der jährliche Abschreibungsbetrag ergibt sich aus der Division der Abschreibungsbasis durch die voraussichtliche Nutzungsdauer. Diese Methode wird in der Praxis am häufigsten angewandt.
- b) Degressive Abschreibung: diese Methode zeichnet sich durch jährlich sinkende Abschreibungsbeträge aus. Dabei wird zwischen der geometrisch- und arithmetisch degressiven Abschreibung unterschieden. Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung (Buchwertabschreibung) errechnet sich der jährliche Abschreibungsbetrag durch Multiplikation des Restbuchwerts mit einem konstanten Abschreibungssatz, während sich die jährliche Abschreibung bei der arithmetisch-degressiven Variante (digitale Abschreibung) um einen im Zeitablauf konstant bleibenden Betrag verringert. Die Anwendung der progressiven Methode wird damit begründet, dass die Leistungsfähigkeit bei vielen Anlagegegenständen in den ersten Nutzungsjahren am höchsten ist und sich in späteren Jahren aufgrund stärkerer Reparaturanfälligkeit verringert. Des Weiteren kommt es zu einer gleichmäßigen Aufwandsbelastung, da die Verringerung der Abschreibungsquote durch die Zunahme des Reparaturaufwandes kompensiert wird.
- c) Progressive Abschreibung: bei dieser Abschreibungsmethode steigen die jährlichen Abschreibungsbeträge kontinuierlich an, wobei die Progression arithmetisch oder geometrisch verlaufen kann. Diese Methode liegt im Widerspruch

¹¹⁵ Vgl *Janschek/Jung* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht I² § 204 Rz 34 ff; *Wagenhofer*, Bilanzierung und Bilanzanalyse¹⁴ 87; *Papst/Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 204 Rz 11; *Egger/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ 211.

zum Vorsichtsprinzip und wird nur in Ausnahmefällen, wie zB bei Verkehrsunternehmen und Kraftwerken für zulässig erachtet.

2. Mengenproportionale (leistungsbezogen): die Abschreibungshöhe bei dieser Methode wird an einem Leistungsmaßstab gemessen, wie etwa die gefahrenen Kilometer eines Testfahrzeuges.

Bei Anwendung der Bruttomethode für die Darstellung der Investitionszuschüsse steht der Sonderposten für Investitionszuschüsse im Zusammenhang mit dem geförderten Vermögensgegenstand und somit in seiner Abhängigkeit. Demgemäß hat der Sonderposten bei der Folgebewertung den gleichen Verlauf wie der geförderte Vermögensgegenstand. Das bedeutet, wie die AFRAC-Stellungnahme vorsieht, dass der Sonderposten nach Maßgabe des Abschreibungsverlaufs aufgelöst wird. So ist bspw bei einer Änderung der Nutzungsdauer und in weiterer Folge bei Änderung der Abschreibungshöhe auch die Höhe der Auflösung abschreibungsproportional zu ändern. Aus diesem Grund sind die Bewertungsprinzipien nicht nur für die Bewertung des beförderten Anlagevermögens zu befolgen, sondern auch bei der Folgebewertung des Sonderpostens anzuwenden.

Als Voraussetzung für die Gewährung der Investitionsprämie sieht die Richtlinie unter anderem vor, dass die ersten Maßnahmen, wie etwa Bestellungen oder Kaufvertragsunterzeichnung, getätigt werden. Es ist nicht vorausgesetzt, dass der Gegenstand, für welchen die Investitionsprämie beantragt wurde, bereits zum Zeitpunkt der Antragstellung oder sofort nach der Zusage geliefert bzw in Betrieb genommen wird. Die geförderten Investitionen sind bis spätestens 28. Februar 2022 in Betrieb zu nehmen. Für die Investitionen mit einem Volumen von mehr als EUR 20 Mio (exkl USt) verlängert sich die Frist sogar bis 28. Februar 2024.¹¹⁶ Das hat zur Folge, dass bei Erfüllung der erforderlichen Voraussetzungen der Anspruch auf die Investitionsprämie bilanziell zu erfassen ist, ohne dass der Vermögensgegenstand, für den die Investitionsprämie gewährt wurde, aktiviert wird. In diesem Fall beginnt die Auflösung des Sonderpostens bei Verwendung der Bruttomethode mit Inbetriebnahme des beförderten Anlagegutes bzw mit Beginn der planmäßigen Abschreibung. Die Auflösung des Sonderpostens wird, wie bereits erörtert, in der Gewinn- und Verlustrechnung entweder im Posten *übrige sonstige betriebliche Erträge* oder als offener Korrekturposten zu den Abschreibungen ausgewiesen.¹¹⁷

¹¹⁶ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.3.4.

¹¹⁷ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 27.

Bei Anwendung der Nettomethode werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw die Abschreibungsbasis gemindert. Infolgedessen werden die in der Folgeperioden anfallenden Abschreibungsaufwände niedriger, sodass zu einer sukzessiven Erfolgserhöhung bzw Aufwandsentlastung kommt.¹¹⁸

Die bilanzielle Behandlung des bezuschussten Vermögensgegenstandes verdeutlicht das folgende Beispiel:

Beispiel 3: Die EMK GmbH hat eine EDV-Anlage für die Digitalisierung von Geschäftsprozessen erworben. Für die getätigte Investition wurde dem Unternehmen eine Investitionsprämie iHv 14% der Anschaffungskosten gewährt. Die ganze EDV-Anlage kostet EUR 80.000 exkl USt. Nutzungsdauer der Anlage beträgt 8 Jahre; Inbetriebnahme: 01.12.X0; Abschreibungsmethode: linear.

Bruttomethode			
	EDV-Anlage	Sonderposten Investitionszuschüsse	für Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	80 000,00	-11 200,00	
plm AfA X0	-5 000,00	700,00	-4 300,00
plm AfA X1	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X2	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
BW 31.12.X2	55 000,00	-7 700,00	-21 500,00

Abbildung 3: lineare Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode

Nettomethode		
	EDV-Anlage	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	68 800,00	
plm AfA X0	-4 300,00	-4 300,00

¹¹⁸ Vgl Hofbauer/Maschek /Müller, RWZ 2017/60, 289 (291).

plm AfA X1	-8 600,00	-8 600,00
plm AfA X2	-8 600,00	-8 600,00
BW 31.12.X2	47 300,00	-21 500,00

Abbildung 4: lineare Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode

In der Abbildung 3 wurde bei Verwendung der Bruttomethode die erfolgswirksame Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse analog zur planmäßigen Abschreibung der bezuschussten EDV-Anlage dargestellt. Da die Inbetriebnahme der EDV-Anlage am 01.12.X0 (in der zweiten Jahreshälfte) erfolgte, wurde in diesem Jahr die Halbjahresabschreibung vorgenommen. In den folgenden Jahren erfolgte die Ganzjahresabschreibung. Durch die Auflösung des Sonderpostens bei Anwendung der Bruttomethode wird die Abschreibungshöhe korrigiert. Obwohl die Auswahl der Darstellungsmethode keine Auswirkung auf das Periodenergebnis hat und beide Methoden in dieser Hinsicht als gleichwertig angesehen werden können, ist dem Beispiel zu entnehmen, dass durch die Bildung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse das Gebot des möglichst getreuen Ausweises der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage besser erfüllt wird.

Variante: Die EDV-Anlage wird degressiv mit einem Abschreibungssatz von 30% abgeschrieben

Bruttomethode			
	EDV-Anlage	Sonderposten Investitionszuschüsse	für Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	80 000,00	-11 200,00	
plm AfA X0	-12 000,00	1 680,00	-10 320,00
plm AfA X1	-20 400,00	2 856,00	-17 544,00
plm AfA X2	-14 280,00	1 999,20	-12 280,80
BW 31.12.X2	33 320,00	-4 664,80	

Abbildung 5: degressive Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode

Nettomethode		
	EDV-Anlage	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	68 800,00	
plm AfA X0	-10 320,00	-10 320,00
plm AfA X1	-17 544,00	-17 544,00
plm AfA X2	-12 280,80	-12 280,80
BW 31.12.X2	28 655,20	

Abbildung 6: degressive Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode

Das oben dargestellte Beispiel zeigt die bilanzielle Behandlung und den Abschreibungsverlauf des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Vornahme einer degressiven Abschreibung. In diesem Fall sinkt die Abschreibungshöhe bzw die Abschreibungsquote mit zunehmender Nutzungsdauer. Der Prozentsatz, zu dem der Sonderposten bei Verwendung der Bruttomethode vom aktuellen Buchwert aufgelöst wird, ist ident dem Abschreibungssatz (in diesem Beispiel 30%). Hier ist auch die sog *Halbjahresregel* zu beachten. Da die Anlage in der zweiten Jahreshälfte in Betrieb genommen wurde, sind im ersten Jahr nur 15% von den Anschaffungskosten und in den folgenden Jahren 30% vom Restbuchwert abzuschreiben.

An diesem Beispiel wird ersichtlich, dass die Funktionsweise der bilanziellen Behandlung des bezuschussten Vermögensgegenstandes gleich ist, unabhängig davon, ob dieser Gegenstand linear oder degressiv abgeschrieben wird, sowie dass auch bei Vornahme einer degressiven Abschreibung beide Methoden der Darstellung der Investitionszuschüsse zum gleichen Periodenergebnis führen.

Zu beachten ist allerdings, dass eine degressive Abschreibung zur Folge hat, dass immer ein Restbuchwert zurückbleibt. In diesem Fall kann die Anwendung der Bruttomethode als nachteilig erachtet werden, da der Sonderposten auch sehr lange in der Bilanz ausgewiesen bleibt. Dieses Problem könnte meines Erachtens jedoch mit dem Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung zu einem bestimmten Zeitpunkt gelöst werden, da die Kombination verschiedener

Abschreibungsmethoden als zulässig angesehen werden, sofern diese im Vorhinein festgelegt wurde.¹¹⁹

3.5.2 Außerplanmäßige Abschreibung nach § 204 Abs 2 UGB

Bei der Bewertung der Gegenstände des Anlagevermögens ist, wie oben bereits erwähnt, ein gemildertes Niederstwertprinzip zu verfolgen. Nach diesem Prinzip sind die Gegenstände des Anlagevermögens nach Maßgabe des § 204 Abs 2 UGB unabhängig davon abzuschreiben, ob sie abnutzbar sind oder nicht: bei voraussichtlich dauerndem Wertverlust auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert, hingegen, wenn die Wertminderung nur vorübergehender Natur ist, darf keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden.¹²⁰

Mögliche Ursachen für einen unvorhergesehenen Wertverlust bei Sachanlagevermögen können beispielsweise eine Beschädigung, ein Unfall oder technische Überalterung sein. Bei immateriellen Vermögensgegenständen können die Gründe auf die Markteinführung neuer und besserer Produkte oder einer betrieblichen Umstellung zurückzuführen sein, die eine weitere Nutzung des immateriellen Vermögensgegenstandes nicht mehr erfordert.¹²¹

In Bezug auf eine Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung der Gegenstände des Anlagevermögens sollen daher die Begriffe *dauerhafte Wertminderung*, sowie *beizulegender Wert* definiert werden. Eine gesetzliche Definition des Begriffs *Dauerhaftigkeit* besteht nicht, aber von einer *dauerhaften Wertminderung* spricht man dann, wenn der beizulegende Wert voraussichtlich während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer der Anlage unter dem planmäßig abgeschriebenen Wert (Buchwert) liegt.¹²² Als Maßstab für die Bestimmung des *erheblichen Teils der Restnutzungsdauer* wird in der Literatur ein Zeitraum von mehr als 50% der Restnutzungsdauer oder auch ein Wertminderungszeitraum von 5 Jahre genommen.¹²³ Die generelle Heranziehung eines

¹¹⁹ Vgl Janschek/Jung in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht I² § 204 Rz 42; Papst/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 204 Rz 15.

¹²⁰ Vgl Papst/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 204 Rz 17; Winter/Kern/Gazso/Marchhart, Die Abschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens im UGB, RWP 2020/18, 105 (108); Christian/Hohensinner in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/2¹ zu § 204 UGB Rz 110 (Stand 01.04.2013, lexisnexus.at).

¹²¹ Vgl Papst/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 204 Rz 17; Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ 451.

¹²² Vgl Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ 451.

¹²³ Vgl Hirschler, Außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen (Ermittlung, Abgrenzung, Ausweis), in Bertl et al (Hrsg), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005), 141 (147); Christian/Hohensinner in Zib/Dellinger (Hrsg), III/2¹ zu § 204 UGB Rz 114.

Zeitraums in Jahren ist jedoch nach Ansicht einiger Autoren abzulehnen. Dieser ist lediglich als Richtwert zu verstehen und im Einzelfall zu überprüfen bzw kann in der Praxis operationalisiert werden.¹²⁴ Obwohl eine bestimmte betragsmäßige Wertminderung kein Maßstab für eine außerplanmäßige Abschreibung darstellt, wird in der Literatur angenommen, dass eine dauerhafte Wertminderung vorliegt, wenn der beizulegende Wert weniger als 50% des Restbuchwerts nach Abzug der planmäßigen Abschreibung beträgt.¹²⁵ Zu beachten ist auch, dass im Zweifelsfall aufgrund des Vorsichtsprinzips eher von einer dauerhaften Minderung auszugehen ist.¹²⁶

Beizulegender Wert wurde erstmals mit dem RÄG 2014¹²⁷ in § 189a Z 3 UGB wie folgt definiert: „der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt“¹²⁸. Diese Definition kann dahingehend interpretiert werden, dass ein fiktiver Unternehmensverkauf durch einen fremden Dritten angenommen wird. Dabei ist aus Sicht dieses Erwerbers zu bestimmen, welchen Wert dieser unter der Prämisse der Unternehmensfortführung (des sog *Going Concern-Prinzips*) für den einzelnen Vermögensgegenstand im Rahmen des Gesamtkaufpreises ansetzen würde.¹²⁹

Als Ausdruck für den beizulegenden Wert können nach herrschender Meinung¹³⁰ folgende Wertmaßstäbe herangezogen werden: Wiederbeschaffungswert, Einzelveräußerungswert und Ertragswert.

In der Praxis wird idR der *Wiederbeschaffungswert* einer Anlage gleichen Alters und Zustands als Maßstab herangezogen. Bei abnutzbarem Anlagevermögen lässt sich dieser als Wiederbeschaffungsneuwert abzüglich Altersabschlag ermitteln. Der Wiederbeschaffungswert umfasst auch die mit der Wiederbeschaffung verbundenen Anschaffungskosten. Lässt sich ein solcher Wert nicht ermitteln, wie das oft bei Gebrauchtanlagen der Fall ist, kann dieser als Wiederbeschaffungspreise

¹²⁴ Vgl Winter/Kern/Gazso/Marchhart, RWP 2020/18, 105 (110).

¹²⁵ Vgl Christian/Hohensinner in Zib/Dellinger (Hrsg), III/2¹ zu § 204 UGB Rz 115.

¹²⁶ Vgl Christian/Hohensinner in Zib/Dellinger (Hrsg), III/2¹ zu § 204 UGB Rz 112; Papst/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 204 Rz 23.

¹²⁷ Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014.

¹²⁸ § 189a Z 3 UGB.

¹²⁹ Hirschler, Wertbegriffe im UGB, in Bertl et al (Hrsg), Wertmaßstäbe, Wiener Bilanzrechtstage 2018¹ (2019) 38 (44).

¹³⁰ Vgl Hirschler in Bertl et al (Hrsg), 38 (44); Janschek/Jung in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht I² § 204 Rz 56 ff; Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ 450.

vergleichbarer neuer Anlage abzüglich der planmäßigen Abschreibungen sowie Abschläge für technische Neuerungen definiert werden.¹³¹

Für Vermögensgegenstände, die nicht mehr betrieblich genutzt werden bzw stillgelegt wurden und für welche eine Veräußerungsabsicht besteht, wird als Maßstab der *Einzelveräußerungswert* herangezogen. Dieser ist als erwarteter Veräußerungserlös abzüglich noch anfallender Kosten zu verstehen.¹³²

Als weiterer Wertmaßstab für den beizulegenden Wert kommt der *Ertragswert* in Frage. Der *Ertragswert* wird als Barwert der zukünftigen Einzahlungsüberschüsse definiert, die aus diesem Vermögensgegenstand zu erwarten sind. Er wird überwiegend bei zahlreichen immateriellen Vermögensgegenständen wie zB Patenten oder Lizenzen, sowie bei Beteiligungen und Ausleihungen verwendet. Weiters wird er auch bei den sonstigen Vermögensgegenständen herangezogen, die zum Zwecke der Ertragserzielung angeschafft wurden.¹³³

Weiters wurde der *beizulegende Zeitwert* in § 189a Z 4 UGB definiert. Diese Definition ist nicht mit dem beizulegenden Wert gem § 189a Z 3 UGB zu verwechseln und ist bei der Bewertung der Finanzinstrumente anzuwenden. Da Finanzanlagen gemäß der Förderungsrichtlinie nicht förderungsfähig sind, ist dieser Begriff für die vorliegenden Ausführungen irrelevant und sollen nicht näher dargelegt werden.

Da der Sonderposten für Investitionszuschüsse, wie oben schon erwähnt, den gleichen Verlauf wie das geförderte Vermögensgegenstand hat, stellt sich die Frage, ob der Sonderposten auch anteilig bzw analog zur außerplanmäßigen Abschreibung aufgelöst wird. Die Realisierung von Zuschusserträgen bzw die Auflösung des Sonderpostens hat synchron zur Erfassung des bezuschussten Investitionsaufwandes zu erfolgen.¹³⁴ Somit wird der Sonderposten nach vorherrschender Meinung im Schrifttum in betragsmäßig gleicher Höhe wie die außerplanmäßige Abschreibung aufgelöst.¹³⁵ Durch die Erfassung einer außerplanmäßigen Abschreibung gem § 204 Abs 2 UGB des

¹³¹ Vgl *Janschek/Jung in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht I² § 204 Rz 58; *Hofbauer/Rohatschek in Jabornegg/Artmann* (Hrsg), UGB II² zu § 204 UGB Rz 38 (Stand 01.02.2017, lexisnexis.at).

¹³² Vgl *Hirschler in Bertl et al* (Hrsg) 38 (45 ff); *Winter/Kern/Gazso/Marchhart*, RWP 2020/18, 105 (109).

¹³³ Vgl *Janschek/Jung in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht I² § 204 Rz 58; *Konezny in U. Torggler*, UGB 2019³ § 204 Rz 22.

¹³⁴ Vgl *Hofbauer/Maschek/Müller*, RWZ 2017/60, 289 (290).

¹³⁵ Vgl *Fritz-Schmied/Paulitsch in Urnik/Fritz-Schmied* 141 (149); *Bertl/Hirschler* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht – Frage und Antwort¹ 521.

subventionierten Vermögensgegenstandes wird ein Teil des Investitionsaufwandes sofort realisiert und dementsprechend sollte auch ein Teil des gebildeten Sonderpostens aufgelöst werden.¹³⁶

Die Auflösung des Sonderpostens in Höhe der außerplanmäßigen Abschreibung wird außerdem damit begründet, dass ein Teil des Investitionsrisikos in Höhe des gewährten Zuschusses auf den Dritten bzw auf den Zuschussgeber übertragen wird. Die außerplanmäßige Abschreibung führt zur Minderung des Unternehmensergebnisses. Dieses sollte aber nur in jenem Ausmaß beeinflusst werden, in welchem das Unternehmen das wirtschaftliche Risiko trägt. Demzufolge mindert die außerplanmäßige Abschreibung des beförderten Anlagegutes das Unternehmensergebnis nur insoweit, als die außerplanmäßige Abschreibung den verbleibenden Abgrenzungsposten für Investitionszuschüsse (und somit die wirtschaftliche Risikotragung des Zuschussgebers) überschreitet.¹³⁷

Wie oben schon festgehalten, sollte das Periodenergebnis nicht durch die Auswahl der Darstellungsmethode beeinflusst werden. Die Durchführung der außerplanmäßigen Abschreibung und die gleichzeitig betragsmäßig gleiche Auflösung des Sonderpostens bei der Verwendung der Bruttomethode führt zum gleichen Ergebnis wie die Nettomethode. Demnach kommt es nach beiden Methoden erst dann zur einer Erfolgsminderung, wenn der beizulegende Wert den um den unrealisierten Zuschussbetrag gekürzten Buchwert unterschreitet.¹³⁸

Die beiden Methoden unterscheiden sich somit auch in den Folgeperioden nur in der Darstellung der Investitionszuschüsse bzw der Darstellung der außerplanmäßigen Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes. Bei Verwendung der Bruttomethode werden einerseits die außerplanmäßige Abschreibung und andererseits die entsprechende Auflösung, die zur Neutralisierung der Abschreibung führt, gesondert ausgewiesen. Bei der Verwendung der Nettomethode hingegen werden nur Wertminderungen ersichtlich, welche den fortgeführten Nettobuchwert unterschreiten.¹³⁹

Somit gibt die Bruttomethode auch im Falle der außerplanmäßigen Abschreibung in einer Folgeperiode ein besseres Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Die Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse wird auch im Falle der außerplanmäßigen

¹³⁶ Vgl *Hofbauer/Maschek/Müller*, RWZ 2017/60, 289 (292).

¹³⁷ Vgl *Fritz-Schmied/Paulitsch* in *Urnik/Fritz-Schmied* 141 (149); *Bertl/Hirschler* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht – Frage und Antwort¹ 521; *Hofbauer/Maschek/Müller*, RWZ 2017/60, 289 (292).

¹³⁸ Vgl *Hofbauer/Maschek/Müller*, RWZ 2017/60, 289 (292).

¹³⁹ Vgl *Hofbauer/Maschek/Müller*, RWZ 2017/60, 289 (292).

Abschreibung entweder im Posten *übrige betriebliche Erträge* oder als offener Korrekturposten zu den Abschreibungen ausgewiesen.¹⁴⁰

In Anlehnung an HOFBAUER/MASCHEK /MÜLLER¹⁴¹ wird die Vorgehensweise bei der Folgebewertung der bezuschussten Vermögensgegenstände im Falle einer außerplanmäßigen Abschreibung am folgenden Beispiel erläutert:

Beispiel 4:

Die EMK GmbH hat eine EDV-Anlage für die Digitalisierung von Geschäftsprozessen erworben. Für die getätigte Investition wurde dem Unternehmen eine Investitionsprämie iHv 14% der Anschaffungskosten gewährt. Die ganze EDV-Anlage kostet EUR 80.000 exkl USt. Nutzungsdauer der Anlage beträgt 8 Jahre; Inbetriebnahme: 01.12.X0. In der Periode X3 sinkt der Wert der EDV-Anlage voraussichtlich dauerhaft auf EUR 18.000.

Bruttomethode			
	EDV-Anlage	Sonderposten Investitionszuschüsse	für Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	80 000,00	-11 200,00	
plm AfA X0	-5 000,00	700,00	-4 300,00
plm AfA X1	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X2	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X3	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
BW X3 (vor aplm)	45 000,00	-6 300,00	
aplm AfA X3	-27 000,00	6 300,00	-20 700,00
BW (= beizulegender Wert) 31.12.X3	18 000,00	0,00	
plm AfA X4	-4 000,00	0,00	-4 000,00
BW 31.12.X4	14 000,00	0,00	

Abbildung 7: Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode

¹⁴⁰ Vgl Bertl/Hirschler, Auswirkungen einer außerplanmäßigen Abschreibung auf den Sonderposten "Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen, RWZ 2011/47, 168 (169).

¹⁴¹ Vgl Hofbauer/Maschek/Müller, RWZ 2017/60, 289 (292).

Nettomethode		
	EDV-Anlage	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	68 800,00	
plm AfA X0	-4 300,00	-4 300,00
plm AfA X1	-8 600,00	-8 600,00
plm AfA X2	-8 600,00	-8 600,00
plm AfA X3	-8 600,00	-8 600,00
BW X3 (vor aplm)	38 700,00	
aplm AfA X3	-20 700,00	-20 700,00
BW (= beizulegender Wert) 31.12.X3	18 000,00	
plm AfA X4	-4 000,00	-4 000,00
BW 31.12.X4	14 000,00	

Abbildung 8: Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode

Aufgrund der Tatsache, dass der beizulegende Wert der bezuschussten EDV-Anlage im Jahr X3 dauerhaft gesunken ist, muss eine außerplanmäßige Abschreibung gem § 204 Abs 2 UGB vorgenommen werden. Vor der außerplanmäßigen Abschreibung ist die EDV-Anlage zuerst planmäßig abzuschreiben. Bei der Bruttomethode hatte der Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Zeitpunkt der außerplanmäßigen Abschreibung einen Wert iHv EUR 6.300 und wurde zur Gänze aufgelöst, weil die Auflösung betragsmäßig an den Wert der außerplanmäßigen Abschreibung geknüpft ist.¹⁴²

Wirtschaftlich betrachtet wird der Vorteil aus der gewährten Investitionsprämie im Zuge der Wertminderung des bezuschussten Vermögensgegenstandes in den Folgeperioden verbraucht. Aufgrund der vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen sinkt die zukünftige Abschreibungshöhe bei gleichbleibender Restnutzungsdauer, weswegen eine weitere Verteilung des

¹⁴² Vgl Fritz-Schmied/Aichwalder, RWZ 2007/85, 297 (302).

Sonderposten für Investitionszuschüsse über die Restnutzungsdauer als nicht geeignet anzusehen ist.¹⁴³

Aus dem Beispiel ist ersichtlich, dass der Buchwert bei Anwendung der Nettomethode im Jahr X3 vor der Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung niedriger ist als bei Anwendung der Bruttomethode. In weiterer Folge ist bei der Nettomethode nur die Wertminderung (EUR 20.700) ersichtlich, welche den fortgeführten Buchwert unterschreitet, während bei Anwendung der Bruttomethode sämtliche außerplanmäßigen Abschreibungen (EUR 27.000) vorgenommen und durch die entsprechende Auflösung des Sonderpostens neutralisiert werden.¹⁴⁴

Aufgrund des niedrigeren Buchwertes bei der Nettomethode kann es auch vorkommen, dass dieser auch niedriger als der beizulegende Wert ist und daher kein Abwertungsbedarf besteht, während bei der Bruttomethode die Abwertung jedoch vorzunehmen ist. Sollte bspw der beizulegende Wert im Jahr X3 in oben genanntem Beispiel EUR 42.000,00 betragen, würde bei der Nettomethode keine Abwertung vorgenommen, da der Buchwert zu diesem Zeitpunkt iHv EUR 38.700 niedriger als der beizulegende Wert ist. Bei der Bruttomethode liegt der Buchwert (EUR 45.000) über dem beizulegenden Wert, sodass eine außerplanmäßige Abschreibung iHv EUR 3.000 vorzunehmen und gleichzeitig der Sonderposten in gleicher Höhe aufzulösen ist. Obwohl das Ergebnis bei beiden Methoden ident bleibt, wird auch in dieser Hinsicht durch Anwendung der Bruttomethode ein besserer Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.

Nach einer außerplanmäßigen Abschreibung kommt es im darauffolgenden Jahr zu einer Änderung der Abschreibungshöhe. Die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung stellt den neuen beizulegenden Wert bzw neuen Restbuchwert dar. Dieser wird verteilt über die Restnutzungsdauer abgeschrieben. Bei einer unveränderten Restnutzungsdauer von 4,5 Jahren beträgt die planmäßige Abschreibung für die Folgeperioden EUR 4.000 pro Jahr.

Den Abbildungen 7 und 8 ist zu entnehmen, dass die Gewinnauswirkung auch im Falle einer außerplanmäßigen Abschreibung bei beiden Darstellungsmethode ident bleibt, wenn der Sonderposten analog der Abschreibung aufgelöst wird. Das gilt sowohl im Falle einer planmäßigen als auch einer außerplanmäßigen Abschreibung. Nur bei einer solchen Vorgehensweise erfolgt eine periodengerechte und einheitliche Erfolgsermittlung.

¹⁴³ Vgl *Hofbauer/Maschek/Müller*, RWZ 2017/60, 289 (293).

¹⁴⁴ Vgl *Hofbauer/Maschek/Müller*, RWZ 2017/60, 289 (292).

Im Schrifttum ist auch eine andere Vorgangsweise im Zusammenhang mit der außerplanmäßigen Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes zu finden.¹⁴⁵ Nach dieser Ansicht wäre der gebildete Passivposten im Falle einer außerplanmäßigen Abschreibung anteilig in Höhe der prozentuellen Wertminderung aufzulösen. Das bedeutet, dass beispielsweise eine 20%ige Wertminderung des bezuschussten Vermögensgegenstandes auch zu einer 20%igen Auflösung des gebildeten Passivpostens führen würde. Diese Vorgehensweise ist jedoch abzulehnen, da bei solcher Vorgehensweise das Periodenergebnis in den Folgejahren bei der Verwendung der Brutto- und Nettomethode nicht ident wäre.¹⁴⁶

Diese Ansicht wird durch das folgende Beispiel belegt:

Bruttomethode					
	EDV-Anlage	Abschreibung in %	Sonderposten für Investitionszuschüsse	Auflösung in %	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten 1.12.X0	80 000,00		-11 200,00		
plm AfA X0	-5 000,00	-6,25%	700,00	6,25%	-4 300,00
plm AfA X1	-10 000,00	-12,50%	1 400,00	12,50%	-8 600,00
plm AfA X2	-10 000,00	-12,50%	1 400,00	12,50%	-8 600,00
plm AfA X3	-10 000,00	-12,50%	1 400,00	12,50%	-8 600,00
aplms AfA X3	-27 000,00	-33,75%	-3 780,00	33,75%	-30 780,00
BW 31.12.X3	18 000,00		-10 080,00		
plm AfA X4	-4 000,00	-5,00%	-560,00	5,00%	-4 560,00
BW 31.12.X4	14 000,00				

Abbildung 9: Prozentuelle Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse im Falle einer außerplanmäßigen Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes

In der Abbildung 9 ist ersichtlich, dass diese Vorgehensweise weder in der Periode, in welcher die außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen wurde, noch in der Folgeperiode das gleiche Periodenergebnis wie die Nettomethode bewirkt und aus diesem Grund abzulehnen ist.

¹⁴⁵ Vgl. *Fritz-Schmied/Aichwalder*, RWZ 2007, 297 (300 ff).

¹⁴⁶ Vgl. *Hofbauer/Maschek/Müller*, RWZ 2017/60, 289 (292).

3.5.3 Wertaufholung nach § 208 Abs 1 UGB

Wird bei einem Vermögensgegenstand aufgrund eines außerordentlichen bzw unerwarteten Wertverlustes eine außerplanmäßige Abschreibung gem § 204 Abs 2 UGB vorgenommen und stellt sich in einem späteren Jahr heraus, dass die Gründe für die angesetzte Wertminderung weggefallen sind, so muss nach Maßgabe des § 208 Abs 2 UGB eine entsprechende Zuschreibung vorgenommen werden.¹⁴⁷

Wie das UGB vorsieht, sind dabei die Abschreibungen zu berücksichtigen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären. Als Obergrenze der Zuschreibung gelten die fortgeführten Anschaffungs- bzw Herstellungskosten. Unter fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten versteht man historische Anschaffungs- bzw Herstellungskosten abzüglich der planmäßigen Abschreibungen. Des Weiteren ist der Umfang der möglichen Zuschreibung durch die Höhe der zuvor vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung begrenzt. Das bedeutet, der Zuschreibungsbetrag ergibt sich als Differenz zwischen Buchwert und dem beizulegenden Wert unter Beachtung der oben angeführten Zuschreibungsgrenzen.¹⁴⁸

Im Schrifttum werden unterschiedliche Meinungen vertreten zur Frage, ob für die Zuschreibungspflicht genau dieselben Gründe weggefallen sein müssen, aus welchen eine vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung durchgeführt wurde. So müssten sich nach überwiegender Meinung die Gründe für die Zuschreibung auf die Gründe für die durchgeführte außerplanmäßige Abschreibung in der Vorperiode beziehen, obwohl sich eine Ermittlung des Fortbestehens der einzelnen Abschreibungsgründe in späteren Perioden als schwierig erweisen könnte.¹⁴⁹ Eine bloße Erhöhung des beizulegenden Werts ist demnach nicht als Wertaufholungsgrund zu betrachten. Dieser Ansicht folgend, ist auch bei teilweisem Wegfall der Gründe nur anteilig in jenem Umfang der Werterhöhung zuzuschreiben, der sich auf die weggefallene Abschreibungsgründe bezieht.¹⁵⁰

Nach anderen Literaturmeinungen ist eine Zuschreibung auch dann zulässig, wenn kein Kausalzusammenhang zwischen den historischen Abschreibungsgründen und den späteren Wertaufholungsgründen bzw keine Identität der Gründe vorliegt.¹⁵¹ Entscheidend für die Vornahme der

¹⁴⁷ § 208 Abs 1 UGB.

¹⁴⁸ Vgl Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ 453; Loser/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 208 Rz 6 (Stand 01.06.2017, rdb.at).

¹⁴⁹ Vgl Hirschler in Bertl et al (Hrsg), 141 (155).

¹⁵⁰ Vgl Loser/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 208 Rz 8; Winter/Kern/Gazso/Marchhart, RWP 2020/18, 105 (112).

¹⁵¹ Vgl Achatz, Zuschreibungen – offene Rechtsprobleme und Gestaltungsmöglichkeiten, in Bertl et al (Hrsg), Praxisfragen der Bilanzierung (1991) 181 (193 ff).

Zuschreibung ist lediglich, dass der zuvor außerplanmäßig abgeschriebene Vermögensgegenstand nun einen höheren (beizulegenden) Wert besitzt.¹⁵²

Im Falle einer Wertaufholung der abnutzbaren Vermögensgegenstände ist weiters zu bestimmen, zu welchem Zeitpunkt die Zuschreibung vorzunehmen ist. Fraglich ist daher, ob die Vornahme einer unterjährigen Wertaufholung zulässig bzw erforderlich ist oder ob zuerst eine planmäßige Abschreibung erfolgen soll. Nach der ersten Variante liegt der Zeitpunkt der Zuschreibung im Moment des Wegfalls der Gründe für die außerplanmäßige Wegschreibung. Sollte dies unterjährig geschehen, so müssen auf Grundlage des ursprünglichen Abschreibungsplans zeitanteilige planmäßige Abschreibungen vorgenommen werden. Nach Vornahme unterjähriger Zuschreibung erfolgt die in diesem Geschäftsjahr noch zu erfassende anteilige Abschreibung des Vermögensgegenstandes auf der Basis des um die Zuschreibung erhöhten Werts.¹⁵³

Wenn die genaue Bestimmung des Zeitpunktes der Werterhöhung nicht möglich ist, so ist es aus Vereinfachungsgründen auch zulässig, die Zuschreibung zum Beginn oder zum Ende des Abschlussjahres durchzuführen und eine einheitliche Ganzjahresabschreibung vorzunehmen. Bei der Zuschreibung zum Periodenende wird der Vermögensgegenstand im Wertaufholungsjahr zuerst planmäßig auf der Basis des ursprünglichen Abschreibungsplans abgeschrieben. Anschließend bzw am Abschlussstichtag wird dieser Buchwert mit dem Vergleichswert (beizulegendem Zeitwert) verglichen und die Zuschreibung vorgenommen. Aufgrund der analogen Vorgehensweise im Falle einer außerplanmäßigen Abschreibung ist dieser Variante der Vorzug zu geben. Wenn die Zuschreibung jedoch zu Periodenbeginn vorgenommen wird, ist die planmäßige Abschreibung nach vorgenommener Wertaufholung auf der Grundlage des um den Zuschreibungsbetrag erhöhten Werts zu ermitteln.¹⁵⁴

Die Erträge aus der Zuschreibung sind in der GuV unter dem Posten „*Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen*“ auszuweisen, wenn es sich dabei um ein Sachanlagevermögen handelt. In anderen Fällen (mit Ausnahme der

¹⁵² Vgl Loser/Urnik/Urtz in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 208 Rz 6; *Winter/Kern/Gazso/Marchhart*, RWP 2020/18, 105 (112).

¹⁵³ Vgl *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, *Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch*¹¹ 455; *Christian/Hohensinner* in *Zib/Dellinger* (Hrsg), III/2¹ zu § 204 UGB Rz 33.

¹⁵⁴ Vgl *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, *Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch*¹¹ 455; *Christian/Hohensinner* in *Zib/Dellinger* (Hrsg), III/2¹ zu § 204 UGB Rz 36 ff; *Loser/Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 208 Rz 23.

Finanzanlagen), wie etwa bei immateriellen Vermögensgegenständen, erfolgt der Ausweis unter dem Posten „*sonstige betriebliche Erträge*“ als „*übrige Erträge*“.¹⁵⁵

Hinsichtlich einer späteren Wertaufholung des bezuschussten Anlagegutes ist abzuklären, ob in diesem Fall auch der Sonderposten für Investitionszuschüsse (bei Darstellung von Zuschüssen nach der Bruttomethode) wiedereinzustellen ist. Als Lösungshinweis für die vorliegende Problematik kann der Vergleich zwischen Brutto- und Nettomethode dienen.¹⁵⁶

Bei Anwendung der Bruttomethode werden, wie bereits erklärt, die vollen Anschaffungskosten aktiviert, sodass die Obergrenze der Zuschreibung die vollen bzw ungekürzt fortgeführten Anschaffungskosten darstellen. Bei der Nettomethode werden die Anschaffungskosten um den erhaltenen Zuschussbetrag gekürzt. Dementsprechend ist die Höhe der planmäßigen Abschreibung und somit auch die Höhe der fortgeführten Anschaffungskosten niedriger, welche die Obergrenze der Zuschreibung darstellen.¹⁵⁷

Angesicht der Tatsache, dass Brutto- und Nettomethode zum gleichen Periodenergebnis führen sollen, muss bei Anwendung der Bruttomethode eine anteilige (aufwandswirksame) Wiedereinstellung jener Zuschussbeträge erfolgen, welche nach dem ursprünglichen Abschreibungsplan erst über die verbleibende Restnutzungsdauer aufgelöst würden. Der Aufwand aus einer Wiedereinstellung des Abgrenzungspostens ist in der GuV entweder als *sonstiger betrieblicher Aufwand* auszuweisen oder in Form eines Korrekturpostens offen von den Erträgen aus der Zuschreibung abzusetzen. Diese Vorgehensweise entspricht einer periodengerechten Gewinnermittlung, da bei der Zuschreibung eine aufwandssynchrone Entlastung künftiger Abschreibungsbeträge durch Wiedereinstellung und periodengerechte Realisierung der verbleibenden Zuschusserträge erforderlich ist.¹⁵⁸

Bemerkenswert ist auch, dass aus Sicht des Zuschussgebers eine aufwandswirksame Wiedereinstellung des Abgrenzungspostens einen konsequenten Schritt im Falle der Zuschreibung darstellt. Wenn die auf künftige Perioden entfallenden Zuschusserträge zum Zeitpunkt der Zuschreibung nicht wiedereingestellt werden können, bliebe der gesamte, grds über die Nutzungsdauer zu verteilende Zuschussbetrag weiterhin zur Gänze realisiert, obwohl der Grund für dessen außerplanmäßige Auflösung durch die Zuschreibung weggefallen ist. Dadurch wird in weiterer Folge der

¹⁵⁵ Vgl Loser/Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 208 Rz 36.

¹⁵⁶ Hofbauer/Maschek/Müller, RWZ 2017/60, 289 (293).

¹⁵⁷ Vgl Hofbauer/Maschek/Müller, RWZ 2017/60, 289 (293).

¹⁵⁸ Vgl Hofbauer/Maschek/Müller, RWZ 2017/60, 289 (293).

ausschüttungsfähige Gewinn erhöht, was kritisch zu betrachten ist, weil das Ziel des Zuschussgebers nicht die Anschaffung des bezuschussten Anlagegutes per se ist, sondern darin liegt, die mit der Nutzung des Anlagegutes im Unternehmen verbundenen Aufwendungen zu kompensieren.¹⁵⁹

Eine aufwandswirksame Wiedereinstellung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse im Falle einer Zuschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes wird anhand des folgenden Beispiels dargelegt:

Beispiel 7: Im Jahr X5 stellt sich heraus, dass die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sind und der beizulegende Wert auf EUR 25.000 steigt.

Bruttomethode			
	EDV-Anlage	Sonderposten für Investitionszuschüsse	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	80 000,00	-11 200,00	
plm AfA X0	-5 000,00	700,00	-4 300,00
plm AfA X1	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X2	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X3	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
apl m AfA X3	-27 000,00	6 300,00	-20 700,00
BW 31.12.X3	18 000,00	0,00	
plm AfA X4	-4 000,00	0,00	-4 000,00
BW 31.12.X4	14 000,00	0,00	
plm AfA X5	-4 000,00	0,00	-4 000,00
Zuschreibung	15 000,00	-3 500,00	11 500,00
BW 31.12.X5 (=fortgeführte AK)	25 000,00	-3 500,00	
plm AfA X6	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
BW 31.12.X6	15 000,00	-2 100,00	

Abbildung 10: Wertaufholung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode¹⁶⁰

¹⁵⁹ Vgl. Hofbauer/Maschek/Müller, RWZ 2017/60, 289 (293).

¹⁶⁰ In Anlehnung an Hofbauer/Maschek/Müller, RWZ 2017/60, 289 (294).

Nettomethode		
	EDV- Anlage	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	68 800,00	
plm AfA X0	-4 300,00	-4 300,00
plm AfA X1	-8 600,00	-8 600,00
plm AfA X2	-8 600,00	-8 600,00
plm AfA X3	-8 600,00	-8 600,00
apl m AfA X3	-20 700,00	-20 700,00
BW 31.12.X3	18 000,00	
plm AfA X4	-4 000,00	-4 000,00
BW 31.12.X4	14 000,00	
plm AfA X5	-4 000,00	-4 000,00
Zuschreibung X5	11 500,00	11 500,00
BW 31.12.X5	21 500,00	
plm AfA X6	-8 600,00	-8 600,00
BW 31.12.X6	12 900,00	

Abbildung 11: Wertaufholung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode¹⁶¹

3.6 Erforderliche Angaben im Anhang

Gemäß § 222 Abs 1 UGB stellt der Anhang einen ergänzenden Bestandteil des Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaften dar. Diese Tatsache ist an den Wortlaut des § 222 Abs 2 UGB angelehnt, wonach der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln hat und wenn dies aus diversen Gründen nicht möglich ist, sind im Anhang die erforderlichen Angaben zu machen.¹⁶² Die zusätzlichen Angaben sind vor allem

¹⁶¹ In Anlehnung an *Hofbauer/Maschek/Müller*, RWZ 2017/60, 289 (294).

¹⁶² Vgl *Egger/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ 551.

für spezifische bzw außergewöhnliche Sachverhalte erforderlich, bei deren Vorliegen das *fair and true view* nur dann gewährleistet ist, wenn sie im Anhang zusätzlich erläutert sind.¹⁶³

Der § 226 Abs 1 UGB sieht vor, dass die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens bzw ein sog *Anlagenspiegel* im Anhang anzugeben ist. Dabei sind folgende Posten gesondert aufzuführen: die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen, kumulierte Abschreibungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen des Geschäftsjahres.¹⁶⁴ In der Praxis werden idR auch die Buchwerte zu Beginn und zu Ende des Geschäftsjahres ausgewiesen, obwohl dies gesetzlich nicht explizit gefordert wurde.¹⁶⁵

Nach der Stellungnahme des AFRAC¹⁶⁶ sind die Investitionszuschüsse aufgegliedert nach den einzelnen Posten des Anlagenvermögens darzustellen und deren Entwicklung (Zugang, Verbrauch/Auflösung) während des Jahres offenzulegen. Der Grundgedanke dieser Vorgehensweise basiert auf dem ehemaligen § 230 UGB, nach welchem die Erstellung eines Spiegels für die Bewertungsreserve auf Grund steuerlicher Sonderabschreibungen vorgesehen war. Obwohl § 230 UGB durch das RÄG 2014 aufgehoben wurde und der direkte Verweis nicht mehr möglich ist, ist die Aufgliederung der Investitionszuschüsse nach den einzelnen Posten des Anlagenvermögens und Offenlegung ihrer Entwicklung nach Ansicht von GÖGER/WESENER weiterhin erforderlich, da diese Darstellung ein möglichst getreues Bild der Vermögenslage sichert.¹⁶⁷

Bei der Bilanzierung der Investitionsprämie ist weiters zu beachten, dass auch eine Angabepflicht gem § 238 Abs 1 Z 10 UGB (außerbilanzielle Geschäfte) bestehen kann¹⁶⁸. Dieser Sachverhalt wurde bereits im Kapitel 3.2 näher beschrieben und somit wird hier nicht näher darauf eingegangen.

¹⁶³ Vgl Rohatschek, Sonderfragen der Bilanzierung⁶ 163.

¹⁶⁴ Vgl § 226 Abs 1 UGB.

¹⁶⁵ Vgl Hofians/Kowatsch/Ressler in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 226 Rz 6 (Stand 1.12.2018, rdb.at).

¹⁶⁶ AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 26.

¹⁶⁷ Vgl Goger/Wesener, zu § 226 Abs 1 bis 4 UGB, in Bertl/Mandl (Hrsg), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (2018)²² 1 (3).

¹⁶⁸ Vgl AFRAC-Fachinformation: COVID-19 (März 2021), Rz 37.

4 Bilanzierung der Investitionsprämie gemäß IFRS

Für die Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand im Konzernabschluss bzw in der internationalen Rechnungslegung ist der IAS 20¹⁶⁹ anzuwenden. Ausgenommen von diesem Standard sind gem IAS 20.1 Zuwendungen der öffentlichen Hand an landwirtschaftliche Betriebe (die mit dem IAS 41 geregelt sind), Beteiligungen der öffentlichen Hand, Beihilfe der öffentlichen Hand in Form von steuerlichen Vorteilen, wie etwa erhöhte Abschreibungsmöglichkeiten oder Steuerstundungen, aber auch die besonderen Probleme, die sich aus der Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand in Abschlüssen ergeben, welche die Auswirkungen von Preisänderungen berücksichtigen.¹⁷⁰ In diese Kategorie fallen auch die Beihilfen der öffentlichen Hand, welche keine Bedingungen enthalten, die sich auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens beziehen, es sei denn, es handelt sich dabei um die Forderungen in bestimmten Regionen oder Industriezweigen tätig zu sein.¹⁷¹ Das Ziel des IAS 20 besteht darin, die Vorschriften für eine sachgerechte bilanzielle Behandlung der erhaltenen Zuwendungen zu ermöglichen, um den Vergleich mit Abschlüssen früherer Perioden und mit denen anderer Unternehmen zu erleichtern.¹⁷²

4.1 Begriffsdefinitionen und Einordnung der COVID-19-Investitionsprämie

Mit den IAS 20.3 sind folgende Begriffe definiert:

Als *öffentliche Hand* werden Regierungsbehörden, aber auch sonstige Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben und ähnliche Körperschaften definiert, unabhängig davon, ob sie lokal, national oder international tätig sind.

Als *Beihilfen der öffentlichen Hand* werden Maßnahmen der öffentlichen Hand für die Gewährung von bestimmten wirtschaftlichen Vorteilen an Unternehmen bei Erfüllung von bestimmten Kriterien bezeichnet. Indirekte Vorteilsgewährungen wie beispielsweise die Bereitstellung von Infrastruktur in Entwicklungsgebieten sind nicht in dieser Definition erfasst.

¹⁶⁹ International Accounting Standard 20.

¹⁷⁰ Vgl IAS 20.1; *Fischl*, IFRS versus UGB – Für die Bilanzierungspraxis ausgewählte Standards mit Fallbeispielen² (2020) 286.

¹⁷¹ Vgl SIC-10; *Fischl*, IFRS versus UGB – Für die Bilanzierungspraxis ausgewählte Standards mit Fallbeispielen² 286.

¹⁷² Vgl IAS 20.5; *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 154.

Als *Zuwendungen der öffentlichen Hand* werden Beihilfen der öffentlichen Hand verstanden, die einem Unternehmen in Form der Übertragung von Mitteln zum Ausgleich für die Erfüllung bestimmter vergangener oder künftiger Bedingungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit gewährt werden.

Weiters unterscheidet der Standard die *Zuwendungen für Vermögenswerte* und *erfolgsbezogene Zuwendungen*. *Zuwendungen für Vermögenswerte* sind Zuwendungen der öffentlichen Hand, die zum Erwerb oder Herstellung von langfristigen Vermögenswerten gewährt werden. Nach österreichischem Recht werden diese Zuwendungen als *Investitionszuschüsse* bezeichnet. *Erfolgsbezogene Zuwendungen* (Aufwands- bzw Ertragszuschüsse) sind nicht an Investitionen in Vermögenswerte geknüpft und dienen zur Abdeckung bestimmter Verluste, wie zB Zinszuschüsse für geförderte Forschungs- und Entwicklungsprojekte. Die Zuwendungen der öffentlichen Hand werden auch nach IAS als Zuschüsse, Subventionen oder als Prämie bezeichnet.¹⁷³

Die COVID-19-Investitionsprämie stellt eine Zuwendung der öffentlichen Hand dar, weil sie einem Unternehmen in Form von liquiden Mitteln zum Ausgleich für die Erfüllung bestimmter Bedingungen (Durchführung bestimmter Investition) gewährt wird. Da diese Zuwendung einem bestimmten Vermögenswert bzw bestimmten Vermögenswerten zuordenbar ist bzw ihre Gewährung an die Hauptbedingung knüpft, die Vermögenswerte zu erwerben oder herzustellen¹⁷⁴, ist sie gem IAS 20.3 als Zuwendung für Vermögenswerte zuzuordnen.

4.2 Fragen zum Zeitpunkt der Bilanzierung

Nach IAS 20.7 ist eine öffentliche Zuwendung bilanziell dann zu erfassen, wenn die folgenden zwei Bedingungen kumulativ erfüllt werden:

- es besteht eine angemessene Sicherheit (*reasonable assurance*), dass das Unternehmen die mit der gewährten Zuwendung verbundene Bedingungen erfüllen wird und
- es besteht eine angemessene Sicherheit, dass die Subvention gewährt wird.

¹⁷³ Vgl IAS 20.6.

¹⁷⁴ Vgl *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 168.

Genauso wie im österreichischen Unternehmensrecht spielt der Zufluss der Zuwendung für den erstmaligen Ansatz keine Rolle, denn der Zufluss bedeutet nicht automatisch, dass die mit der Zuwendung verbundenen Bedingungen auch erfüllt worden sind oder zukünftig erfüllt werden.¹⁷⁵

Der IAS definiert nicht, wann genau eine angemessene Sicherheit gewährleistet ist, sodass hier Interpretationsbedarf besteht. Das Merkmal *der angemessenen Sicherheit* zur Bestimmung des Zeitpunkts der bilanziellen Erfassung von öffentlichen Zuwendungen lässt sich aus der Auslegung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs ableiten.¹⁷⁶

Da im IAS 20 jedoch nicht der Terminus *wahrscheinlich*, sondern *angemessene Sicherheit* verwendet wurde, lässt sich daraus ableiten, dass mit dem Begriff *angemessene Sicherheit* eine höhere Mindestwahrscheinlichkeit des Eintritts eines zukünftigen Ereignisses als mit dem Ausdruck *wahrscheinlich* zu verstehen ist. Demnach besteht *angemessene Sicherheit*, „wenn auf Grundlage der tatsächlichen Verhältnisse bei Aufstellung des IFRS-Abschlusses mit hoher Wahrscheinlichkeit vom Eintritt eines zukünftigen Ereignisses ausgegangen werden kann“.¹⁷⁷

Einerseits ist zu klären, wann von einer angemessenen Sicherheit der Erfüllung der Zuwendungsbedingungen ausgegangen werden kann und andererseits, wann die angemessene Sicherheit der tatsächlichen Zuwendungsgewährung besteht. Das Kriterium *angemessene Sicherheit der Erfüllung der Zuwendungsbedingungen* kann dann als erfüllt angesehen werden, wenn die wesentlichen Tatsachen bekannt sind und unter den gegebenen Umständen zu erwarten ist, dass die Erfüllung der Bedingungen mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreten werden.¹⁷⁸ Nach Auffassung von KÜTING/KOCH ist der Anspruch auf die Zuwendung bilanziell zu erfassen, wenn im Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung nachgewiesen werden kann, dass die Zuwendungsbedingungen erfüllt sind und wenn auch angemessen sicher ist, dass die Zuwendung gewährt wird.¹⁷⁹

Beziehen sich die Zuwendungsbedingungen auf zukünftige Tatbestände, bleibt dem bilanzierenden Unternehmen einzuschätzen, inwiefern es die Bedingungen einhalten kann. Sobald die Absicht des bilanzierenden Unternehmens besteht, die im Zusammenhang mit der gewährten Zuwendung Bedingungen einzuhalten und keine wesentlichen Sachverhalte bestehen, die deren

¹⁷⁵ Vgl IAS 20.8.

¹⁷⁶ Vgl Wolf, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 163.

¹⁷⁷ Vgl Küting/Koch, Öffentliche Zuwendungen im Jahresabschluss nach IFRS, DB 11/2016, 569 (570).

¹⁷⁸ Vgl Hasenburg in Hennrichs/ Kleindiek/ Watrin (Hrsg), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I:5 IAS 20. Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance) Rz 13 (Stand 09/2014, beck-online.de).

¹⁷⁹ Vgl Küting/Koch, DB 11/2016, 569 (570).

Erfüllung beeinträchtigen, ist von einer angemessen sicheren Erfüllung der Zuwendungsbedingung auszugehen.¹⁸⁰

Für Zwecke der Bestimmung des Ansatzkriteriums *angemessene Sicherheit der Zuwendungsgewährung* ist zu unterscheiden, ob ein Rechtsanspruch auf die Gewährung der Zuwendung besteht oder nicht. Wenn ein Rechtsanspruch auf die Gewährung der Zuwendung besteht, ist von einer angemessen sicheren Gewährung auszugehen, wenn neben der angemessen sicheren Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen der erforderliche Antrag ordnungsgemäß gestellt worden oder zumindest sichergestellt ist, dass dieser gestellt werden wird. Besteht kein Rechtsanspruch, ist grundsätzlich erst beim Vorliegen des Bewilligungsbescheids die Zuwendungsförderung zu aktivieren.¹⁸¹

Wird auch bei der Bilanzierung der öffentlichen Zuwendungen nach IAS 20 die Ansicht des AF-RAC vertreten, dass ein Rechtsanspruch auf die Förderung aus der Fiskalgeltung der Grundrechte bei Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen abgeleitet wird, ist meines Erachtens das Vorliegen des Bewilligungsbescheids zum Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung nicht erforderlich. Die Förderung ist dann zu aktivieren, wenn angemessen sicher ist, dass die sachlichen Voraussetzungen erfüllt werden und dass der Antrag zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses gestellt wurde oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt wird.

Falls eine Zuwendung nach Erfüllung der Zuschussvoraussetzungen aber vor Erwerb des zugehörigen Vermögenswerts gewährt wurde, ist diese als passiver Abgrenzungsposten bis zur Aktivierung des Vermögenswerts zu bilanzieren. Erst zum Zeitpunkt der erstmaligen Aktivierung dieses Vermögenswerts erfolgt der Ausweis nach der Brutto- oder Nettomethode.¹⁸²

4.3 Bilanzielle Darstellung im Jahresabschluss

Hinsichtlich der bilanziellen Darstellung von Zuwendungen für Vermögenswerte (COVID-19-Investitionsprämie) im nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften erstellten Jahresabschluss besteht gemäß IAS 20.24 ein Wahlrecht zwischen Bilanzierung nach Netto- oder

¹⁸⁰ Vgl. Küting/Koch, DB 11/2016, 569 (570).

¹⁸¹ Vgl. Küting/Koch, DB 11/2016, 569 (570); Mujkanovic, Taugt IAS 20 als Vorlage für die Rechnungslegung nach HGB? StuB 22/2017, 841 (842).

¹⁸² Vgl. Hasenburg in Hennrichs/ Kleindiek/ Watrin (Hrsg), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I:5 IAS 20. Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance) Rz 24.

Bruttomethode. Beide Methoden sind als gleichrangig anzusehen.¹⁸³ Eine bevorzugte Behandlung (*benchmark treatment*) ist im Standard nicht gegeben.¹⁸⁴

Genauso wie nach UGB stellt die COVID-19-Investitionsprämie eine Zuwendung für abschreibungsfähige Vermögenswerte dar und kann als Kompensation der vorgenommenen Abschreibungen der bezuschussten Vermögenswerte gem IAS 20.12 betrachtet werden. Das IAS 20.17 sieht vor, dass die Zuwendungen für abschreibungsfähige Vermögenswerte abschreibungsproportional bzw in der Periode und in dem Verhältnis zu erfassen sind, in dem die Abschreibung für diese Vermögenswerte vorgenommen wird¹⁸⁵. Mit anderen Worten ist die COVID-19-Investitionsprämie nach IAS genauso wie nach UGB über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögenswerts erfolgswirksam zu verteilen. Diese Vorgehensweise resultiert aus einem der wichtigsten Bilanzierungsgrundsätze der IFRS-Rechnungslegung: dem Konzept der Periodenabgrenzung gem IAS 1.27. Daher ist es auch nach IAS 20 nicht zulässig, öffentliche Zuwendungen für Vermögenswerte sofort erfolgswirksam zu erfassen, sondern klarzustellen, wie die erfolgsneutrale Abgrenzung der nicht erfolgswirksam verrechneten Zuwendungsteile erfolgen soll.

4.3.1 Nettomethode

Bei Anwendung der Nettomethode wird die Zuwendung bei Feststellung des Buchwerts des Vermögenswerts abgezogen.¹⁸⁶ Das bedeutet, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw des bezuschussten Vermögenswerts um den Zuwendungsbetrag gekürzt werden.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten umfassen den Erwerbspreis und alle direkt zurechenbaren Kosten, die dazu notwendig sind, um die Sachanlage an den richtigen Ort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten Zustand zu versetzen. Des Weiteren gehören zu den aktivierungspflichtigen Kosten auch die erstmalig geschätzten Abbruchs- und Beseitigungskosten der Anlage, sowie die Wiederherstellungskosten des Standortes, an dem sich diese Anlage befindet.¹⁸⁷

¹⁸³ Vgl IAS 20.25.

¹⁸⁴ Vgl *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 174.

¹⁸⁵ Vgl IAS 20.17.

¹⁸⁶ Vgl IAS 20.27.

¹⁸⁷ Vgl *Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 134 (Stand 1.12.2018, rdb.at); IAS 16.16; IAS 38.25 ff.

Im Unterschied zum UGB, welches ein Wahlrecht zur Aktivierung der Fremdkapitalkosten (Zinsen und andere Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital) lediglich auf die Herstellungskosten vorsieht¹⁸⁸, sind diese nach den Regelungen des IAS 23 für sog *qualifizierte Vermögenswerte* als Teil ihrer Anschaffungs- und Herstellungskosten verpflichtend zu aktivieren. Der *qualifizierte Vermögenswert* ist gem IAS 23.5 definiert als ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen. Im Standard ist nicht genau definiert was unter einem *beträchtlichen Zeitraum* zu verstehen ist. Dieser ist im Einzelfall einzuschätzen, wobei in der Praxis bei einem Zeitraum von mehr als 6 Monaten ein qualifizierter Vermögenswert bejaht wird.¹⁸⁹

Dh, die bezuschussten Vermögenswerte werden mit dem um den Zuwendungsbetrag verringerten Wert in der Bilanz ausgewiesen. Die um die Zuwendung gekürzten Anschaffungskosten stellen die Basis für die in der Folgeperiode vorzunehmenden Abschreibungen dar, sodass in weiterer Folge die Abschreibungshöhe gekürzt wird. Der Differenzbetrag zwischen der planmäßigen Abschreibung einer Periode auf Grundlage der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten und derjenigen auf Basis der um die Zuwendung reduzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bildet den in der entsprechenden Periode erfolgswirksam zu vereinnahmenden Zuwendungsteil ab. Die erfolgswirksam verrechneten Zuwendungsbeträge sind daher bei der Nettomethode nicht unmittelbar in der Gewinn- und Verlustrechnung sichtbar.¹⁹⁰

Bei Verwendung der Nettomethode führt die aufgrund der Kürzung der AK/HK des bezuschussten Vermögensgegenstandes niedrigere Abschreibungsverrechnung zur Kompensation der erhaltenen Zuwendung mit angefallener Abschreibung und somit, wie auch die Bruttomethode, zur periodengerechten Ertrags- und Aufwandsverteilung.

4.3.2 Bruttomethode

Die zweite Möglichkeit der bilanziellen Darstellung der Zuwendungen für Vermögenswerte ist (genauso wie nach UGB) die bereits mehrfach erwähnte Bruttomethode. Dieser Methode zufolge werden die Zuwendungen als passivische Abgrenzungsposten erfasst und während der Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögenswerts nach Maßgabe des Abschreibungsverlaufs

¹⁸⁸ § 203 Abs 4 UGB.

¹⁸⁹ Vgl IAS 23.5 ff; *Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 180; *Hirschböck/Kerschbaumer/Schurbohm*, IFRS für Führungskräfte³ (2012) 72.

¹⁹⁰ Vgl *Kütting/Koch*, DB 11/2016, 569 (572).

ergebniswirksam gegen sonstige betrieblichen Erträge im Gewinn oder Verlust aufgelöst.¹⁹¹ Der Abgrenzungsposten ist als Ausdruck des Grundsatzes der sachlichen Abgrenzung zu verstehen (sog *matching principle*).¹⁹² Das *matching principle* stellt einen IFRS-Bilanzierungsgrundsatz zur Periodenabgrenzung dar und gilt somit als Basis für die Erfassung bzw Verteilung von Ergebnissen, die mehreren Perioden zuzuordnen sind. Nach diesem Prinzip sind die Aufwendungen in der Periode zu erfassen, in welcher die dazugehörigen Erträge erfasst werden. Umgekehrt gilt dies auch. Mit anderen Worten, es sollen die Aufwands- und Ertragsperiode für den gleichen Vorgang kongruent sein.¹⁹³

Im Unterschied zur Bilanzierung nach UGB, welches einen Sonderposten für Investitionszuschüsse zwischen Eigen- und Fremdkapital vorsieht, ist der Sonderposten ohne eigentlichen Schuld- bzw Verpflichtungscharakter innerhalb der IFRS nicht vorgesehen. Ein solcher Posten (*deffered income*) ist weder im Rahmenkonzept (*framework*) des IASB definiert, noch im Gliederungsschema des IAS 1 angeführt. Die Passivseite einer nach IFRS erstellten Bilanz unter Beachtung der allgemeinen IFRS-Vorschriften setzt sich nur aus Eigenkapital und Schulden zusammen. Laut wissenschaftlichem Schrifttum zum IFRS wird der passiv abgegrenzte Zuwendungsteil als *Schuld im technischen Sinne* bilanziert und den langfristigen Schulden zugeordnet. Falls die Höhe der vermögenswertbezogenen Zuwendungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens wesentlich ist und der Bruttoausweis gewählt wird, ist der Abgrenzungsposten gem IAS 1.29 gesondert – zB unter der Bezeichnung „erhaltene Zuwendungen“ – innerhalb des Fremdkapitals auszuweisen.¹⁹⁴

4.3.3 Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Brutto- und Nettomethode anhand eines Beispiels

Beispiel. 8: Die EMK GmbH hat eine EDV-Anlage für die Digitalisierung von Geschäftsprozessen erworben. Für die getätigte Investition wurde dem Unternehmen eine Investitionsprämie iHv 14% der Anschaffungskosten (EUR 11.200) gewährt. Die ganze EDV-Anlage kostet EUR 80.000

¹⁹¹ Vgl IAS 20.26.

¹⁹² Vgl *Freiberg*, Passive Abgrenzungen nach IFRS, PiR 6/2008, 206 (208).

¹⁹³ Vgl *Hoffmann* in *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 19 (Stand 29.03.2021, nbw.de).

¹⁹⁴ Vgl *Freiberg*, Bilanzierung von öffentlichen Investitionszuwendungen nach gegenwärtigem und zukünftigem Recht, PiR 6/2005, 94 (94); *Hoffmann* in *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Hrsg) Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 31; *Kütting/Koch*, DB 11/2016, 569 (572).

exkl USt. Nutzungsdauer der Anlage beträgt 8 Jahre. Die EDV-Anlage ist am 01.12.X0 betriebsbereit.

Bruttomethode:

<i>Aktiva</i>	Bilanz 01.12.X0		<i>Passiva</i>
langfristige Vermögenswerte	80.000,00	Eigenkapital	68 800,00
kurzfristige Vermögenswerte	30 000,00	langfristige Schulden	11 200,00
		kurzfristige Schulden	30 000,00
	110 000,00		110 000,00

Abbildung 12: Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Bruttomethode

Nettomethode:

<i>Aktiva</i>	Bilanz 01.12.X0		<i>Passiva</i>
langfristige Vermögenswerte	68.800,00	Eigenkapital	68 800,00
kurzfristige Vermögenswerte	30 000,00	langfristige Schulden	0,00
		kurzfristige Schulden	30 000,00
	98 800,00		98 000,00

Abbildung 13: Bilanzielle Abbildung der Investitionsprämie nach Bruttomethode

Wie die Abbildungen 12 und 13 zeigen, ist der passive Abgrenzungsposten beim Bruttoausweis, im Gegensatz zum UGB, nicht zwischen dem Posten Eigenkapital und Schulden, sondern unter *langfristige Schulden* ausgewiesen. Durch die Nettomethode werden die Anschaffungskosten des bezuschussten Vermögenswerts und in weiterer Folge die Bilanz verkürzt wird, sodass sich bei dieser Methode praktisch kein Unterschied iVz Abbildung nach UGB ergibt.

4.4 Darstellung und Würdigung der bilanziellen Abbildung von Investitionsprämie anhand der Prinzipien des IFRS

IAS 20.25 betont, dass beide Methoden einander gleichwertig gegenüberstehen. Beide Methoden führen zum gleichen Periodenergebnis und folgen dem Konzept der periodengerechten Aufwands- und Ertragsverteilung bzw der Gewinnermittlung im Sinne des sog *matching principle*, weil bei beiden Methoden die Ertragswirksamkeit der erhaltenen Zuwendungen über die Periode verteilt wird, in welcher die Abschreibungen für die bezuschussten Vermögenswerte anfallen. Bei Verwendung der Nettomethode wird die Zuwendung über eine direkte Verminderung der Abschreibung erfasst und bei der Bruttomethode über die ertragswirksame Auflösung des Passivpostens über die Nutzungsdauer des Vermögenswerts.¹⁹⁵

Obwohl dem Konzept des *matching principle* sowohl bei der Bruttomethode durch Passivierung einer Schuld als auch bei der Nettomethode durch Abzug der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten (AK/HK) gefolgt wird, entspricht die Kürzung der AK/HK durch die erhaltene Zuwendung den allgemeinen IFRS-Definitionen der AK/HK nicht. Genauso wie im UGB wurden die Zuwendungen auch laut Definition der AK/HK gem IFRS 16.16 ff nicht als Minderung der AK/HK erfasst und sind somit, im Unterschied zu Boni oder Skonti, kein (negativer) Bestandteil der AK/HK. Dieser Standpunkt beruht auf folgender Überlegung: wenn die Zuwendung doch nicht gewährt wird, weil zB der Fördertopf ausgeschöpft ist, hat dieser Sachverhalt keinen Einfluss auf den Anschaffungs-/Herstellungsvorgang und der Höhe der AK/HK. Beeinflusst wird lediglich die wirtschaftliche Belastung des Unternehmens, da es weiterhin zur Kaufpreiszahlung verpflichtet ist, diese Kosten aber nicht durch die Zuwendung kompensiert werden.¹⁹⁶

Andererseits wird auch der Ansatz des passivischen Abgrenzungspostens gem IAS 20.24 bzw IAS 20.26 von FREIBERG mit der Begründung kritisiert, dass diese Vorgabe systemwidrig ist, weil die Passivposten ohne eigentlichen Schuld- bzw Verpflichtungscharakter weder in den Definitionen des Frameworks noch in den Gliederungsvorschriften des IAS 1 vorgesehen sind und nach den allgemeinen Vorschriften der IFRS die Passivseite nur aus Eigenkapital und Schulden bestehen dürfte.¹⁹⁷

¹⁹⁵ Vgl Hirschböck/Kerschbaumer/Schurbohm, IFRS für Führungskräfte³ 61.

¹⁹⁶ Vgl Freiberg, PiR 6/2005, 94 (94).

¹⁹⁷ Vgl Freiberg, PiR 6/2005, 94 (94).

Ogleich der Standard keiner der beiden Darstellungsmethode den Vorzug gibt, ist nach einigen im Schrifttum vertretenen Meinungen jedoch die Bruttomethode vorzuziehen.¹⁹⁸ Diese wird damit begründet, dass die Anwendung der Nettomethode eine Bilanzverkürzung bewirkt und in weiterer Folge die Vergleichbarkeit von Abschlüssen erschwert. Würde bspw ein Zuschuss in Höhe der AK des Vermögenswertes gewährt, würde nach einer Verrechnung des Zuschusses kein Vermögenswert mehr ausgewiesen werden.¹⁹⁹

4.5 Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes

Die Bilanzierung und Bewertung der Sachanlagen wird im IAS 16 geregelt, während der IAS 38 die Bilanzierungsvorschriften für immaterielle Vermögenswerte enthält. Demnach sind die oben genannten Standards auch für die Bilanzierung und Bewertung der nach InvPrG förderbaren abnutzbaren Vermögensgegenstände anzuwenden.

Im Unterschied zum UGB bestehen für bestimmte Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögenswerte nach IAS 16.29 bzw IAS 38.72 zwei Modelle für die Folgebewertung der Vermögensgegenstände: das Anschaffungskostenmodell (*cost model*) und das Neubewertungsmodell (*revaluation model*). Dabei ist neben dem Stetigkeitsprinzip zu beachten, dass gem IAS 16.29 bzw IAS 38.72 ein Modell für eine gesamte Gruppe von Vermögenswerten ausgewählt wird. Eine Gruppe von Vermögenswerten wird im Standard²⁰⁰ als eine Zusammenfassung von Vermögenswerten definiert, die sich durch ähnliche Art und ähnliche Verwendung in einem Unternehmen auszeichnen.²⁰¹ Demgemäß wird in den nächsten Kapiteln untersucht, ob sich Unterschiede bei der Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes in Abhängigkeit von dem angewandten Bewertungsmodell ergeben.

Außerdem ist die in der Förderungsrichtlinie angeführte dreijährige Behaltefrist auch im IFRS-Jahresabschluss zu berücksichtigen. Daher ist abzuklären, wie eine (eventuelle) Nichterfüllung der

¹⁹⁸ Vgl Botta/Staub/Weinaug, Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand nach IAS/IFRS, BBK 2/2004, 85 (85 ff); Hasenburg in Hennrichs/ Kleindiek/ Watrin (Hrsg), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I:5 IAS 20. Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance) Rz 23.

¹⁹⁹ Vgl Botta/Staub/Weinaug, BBK 2/2004, 85 (85 ff); Hasenburg in Hennrichs/ Kleindiek/ Watrin (Hrsg), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I:5 IAS 20. Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance) Rz 23.

²⁰⁰ Vgl IAS 16.37; IAS 38.73.

²⁰¹ Vgl Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 141.

vereinbarten Bedingung in der Folgeperiode nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften geregelt ist.

Ist ein Zuschuss im Jahresabschluss erfasst, so bestimmt IAS 20.11, dass jede damit verbundene Erfolgsunsicherheit als (Eventual-)Schuld in Einklang mit den Regelungsvorschriften des IAS 37 zu behandeln ist.²⁰² Demnach ist eine Rückstellung zu passivieren, wenn mit überwiegender Wahrscheinlichkeit die Rückzahlungspflicht entstehen wird. Tritt eine Rückzahlungsverpflichtung ein, weil zB ein Verstoß gegen die Bindungsklausel vorliegt, ist das gemäß des IAS 20.32 als Änderung einer bisher zugrunde gelegten Schätzung iSd IAS 8.32 ff zu behandeln.²⁰³

In Abhängigkeit davon, ob die Investitionszuwendung beim erstmaligen Ansatz nach Brutto- oder Nettomethode erfasst wurde, enthält IAS 20.32 unterschiedliche Bestimmungen zum Ansatz der Rückzahlungsverpflichtung. Bei Anwendung der Nettomethode ist erstens der Buchwert des bezuschussten Vermögensgegenstandes anzupassen. Dh, die Zuschreibungen sind bis zur Höhe des Buchwerts vorzunehmen, der sich ergeben würde, wenn kein Investitionszuschuss gewährt würde. Weiters sind die Abschreibungen in Höhe der Differenz zwischen den vorgenommenen kumulierten Abschreibungen bis zum Zeitpunkt des Entstehens der Rückzahlungsverpflichtung auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und denjenigen auf Grundlage der um die Zuwendung reduzierten Netto-Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgswirksam zu korrigieren.²⁰⁴

Wurde der Investitionszuschuss hingegen nach der Bruttomethode in der Bilanz ausgewiesen, ist gem IAS 20.32 einerseits der passivische Abgrenzungsposten um den rückzahlungspflichtigen Betrag zu mindern bzw buchungstechnisch gegen eine Rückstellung oder Verbindlichkeit umzubuchen. Der bisher aufgelöste Teil des passivischen Abgrenzungsposten ist unmittelbar erfolgswirksam als Aufwand unter dem Posten zu erfassen, in dem in der Vergangenheit die Zuwendungserträge verrechnet wurden.²⁰⁵

Bei beiden Darstellungsmethoden wird die eingetretene Rückzahlungsverpflichtung als Verbindlichkeit erfasst. Der Unterschied besteht lediglich in der Buchungstechnik: wie gem UGB-Vorschriften erfolgt bei der Bruttomethode die Umbuchung von passivischen Abgrenzungsposten auf Verbindlichkeiten, während bei der Nettomethode die Zuschreibung zum Buchwert des

²⁰² Vgl *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 175 ff; *Küting/Koch*, DB 11/2016, 569 (574).

²⁰³ Vgl *Küting/Koch*, DB 11/2016, 569 (574); *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 176.

²⁰⁴ Vgl *Küting/Koch*, DB 11/2016, 569 (575); *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 176.

²⁰⁵ Vgl IAS 20.32; *Küting/Koch*, DB 11/2016, 569 (574 ff); *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 176.

Vermögenswerts erfolgsneutral gegen Verbindlichkeiten erfasst wird. Wenn die Nichterfüllung der Zuwendungsbedingung als wahrscheinlich angesehen wird, ist gem IAS 37.14 die Rückzahlungsverpflichtung nicht als Verbindlichkeit, sondern als Rückstellung zu erfassen.

4.5.1 Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes nach dem Anschaffungskostenmodell

Die Vorgehensweise bei der Folgebewertung des bezuschussten Vermögensgegenstandes nach dem Anschaffungskostenmodell gem IAS 16.30 bzw IAS 38.74 entspricht im Wesentlichen den UGB-Vorschriften. Dh, nach erstmaligem Ansatz sind die abnutzbaren Vermögenswerte planmäßig über die Nutzungsdauer abzuschreiben und in den Folgeperioden mit den fortgeführten Anschaffungskosten, dh Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibung und Wertminderungen anzusetzen²⁰⁶ und die für jede Periode vorgenommene Abschreibung ist im Gewinn oder Verlust zu erfassen.²⁰⁷

Die Regelungen über die Wertminderungen bzw die Wertaufholung der Vermögensgegenstände sind im IAS 36 enthalten. Der Grundgedanke einer Wertminderung nach IFRS entspricht jener der außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 204 Abs 2 UGB, allerdings ergeben sich bei der Ermittlung des Abschreibungsbedarfs wesentliche Unterschiede.²⁰⁸

Die nähere Vorgehensweise wird in Kapitel 4.5.1.3 beschrieben.

4.5.1.1 Planmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes

Abnutzbare materielle und immaterielle Vermögenswerte sind gem IAS 16.50 bzw IAS 38.97 über ihre Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Anderes als nach UGB, welches den Zeitpunkt der Inbetriebnahme als Abschreibungsbeginn vorsieht, beginnt die Abschreibung des Vermögensgegenstandes mit der Betriebsbereitschaft, dh sobald sich der Vermögenswert an seinem Standort und in dem von Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet.²⁰⁹

²⁰⁶ Vgl IAS 16.30; IAS 38.74.

²⁰⁷ Vgl IAS 16.49; IAS 38.97.

²⁰⁸ Vgl *Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 194.

²⁰⁹ Vgl IAS 16.55; IAS 38.97.

Neben der üblichen linearen Abschreibung sind auch weitere Methoden erlaubt (zB degressive und leistungsabhängige Methode), wobei die Abschreibungsmethode so festzulegen ist, dass die daraus resultierenden Abschreibungsbeträge dem erwarteten Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts entsprechen.²¹⁰ Die Abschreibungsmethode und die Nutzungsdauer für einen Vermögenswert sind zum Ende jeden Geschäftsjahres zu überprüfen und bei Vorliegen etwaiger Änderungen im Vergleich mit einer vorangegangenen Schätzung sind diese auch entsprechend zu berücksichtigen.²¹¹ Bei Festlegung der planmäßigen Abschreibung ist auch ein möglicher Restwert am Ende der Nutzungsdauer zu berücksichtigen, der jedoch in der Praxis oft keine bedeutende Rolle hat²¹² und wird daher im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter berücksichtigt.

Die Abschreibung beginnt zu jenem Zeitpunkt, zu welchem der bezuschusste Vermögensgegenstand verwendet werden kann bzw wenn er betriebsbereit ist.²¹³ Die lineare Abschreibung erfolgt *pro rata temporis* (zeitanteilig), sodass idR die Abschreibungsraten auf monatlicher Basis ermittelt werden. Die unternehmensrechtlich anerkannte *Halbjahresregel* ist nach IFRS nicht vorgesehen.²¹⁴

Dem Grundprinzip des IAS 20 folgend, sind die Zuwendungen für Vermögenswerte planmäßig über die Laufzeit des bezuschussten Vermögenswerts erfolgswirksam zu erfassen, und zwar in jener Periode, in welcher die Aufwendungen für den bezuschussten Vermögensgegenstand anfallen.²¹⁵ Bei der Bruttomethode wird dieses Ziel (genauso wie nach UGB) durch die abschreibungsproportionale Auflösung des zuvor gebildeten Abgrenzungsposten für Investitionszuschüsse erreicht. Bei der Nettomethode erfolgt die Periodisierung durch die Kürzung der AK/HK um den erhaltenen Zuschuss bzw durch den niedrigeren Wertansatz der bezuschussten Vermögenswertes in der Bilanz mit der Folge niedrigerer Abschreibungsverrechnung.²¹⁶ Dh, die Periodisierung der Zuschusserträge im Jahresabschluss nach IFRS erfolgt nach der gleichen Vorgehensweise wie nach UGB-Vorschriften.

²¹⁰ Vgl IAS 16.32; IAS 38.98; *Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 141.

²¹¹ Vgl IAS 16; IAS 38.104.

²¹² Vgl *Beyhs/Kerschbaumer/Wolf*, *Praxisleitfaden IFRS 6⁶* (2019) 17.

²¹³ Vgl IAS 16.55.

²¹⁴ Vgl *Hirschböck/Kerschbaumer/Schurbohm*, *IFRS für Führungskräfte³* 34.

²¹⁵ Vgl IAS 20.17.

²¹⁶ Vgl *Hoffmann* in *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Hrsg), *Haufe IFRS Kommentar¹²* § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 31.

Des Weiteren ist bei der Bewertung der Sachanlagen nach IAS 16 auch der sog *Komponentenansatz* zu beachten. Demnach sind die bedeutsamen Teile der Sachanlagen, bestehend aus mehreren Komponenten mit unterschiedlichen Nutzungsdauern, mit dem Ziel der sachgerechten Verteilung des Abschreibungsaufwands gesondert abzuschreiben (zB Triebwerke eines Flugzeugs), wobei nach IAS 16.47 die nicht bedeutsamen Teilen auch separat abgeschrieben werden dürfen. Als bedeutsame Teile sind die Komponente der Sachanlagen mit einem bedeutsamen Anteilswert an den Anschaffungskosten zu verstehen. Die betragsmäßige Grenze ist im Standard nicht genau definiert, aber in der Literatur²¹⁷ wird als Indiz für den Ansatz einer Komponente der Anteilswert iHv 5–10 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts oder der Abschreibungsdifferenz angesehen.²¹⁸

Basierend auf dieser Regelung ist meines Erachtens bei der Anwendung der Bruttomethode der passive Abgrenzungsposten für Investitionszuwendungen auch mit Berücksichtigung des Komponentenansatzes aufzulösen, sofern sich der bezuschusste Vermögenswert aus Komponenten mit unterschiedlicher Nutzungsdauer zusammensetzt und die Anschaffungs- und Herstellungskosten der einzelnen Komponenten bekannt sind. Insofern führen beiden Methoden zum gleichen Periodenergebnis und der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung, sowie auch der sachgerechten Abschreibungsverteilung, wird erreicht.

Da bei der Nettomethode die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten durch die erhaltene Zuwendung gekürzt werden, kann es vorkommen, dass dadurch der Teil der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten nicht mehr bedeutsam ist. Daher stellt sich die Frage, ob in einem solchen Fall der Komponentenansatz zur Anwendung kommt. Da die Zuwendungen, wie bereits im Kapitel 4.4 klargelegt, laut Definition der AK/HK gem IAS 16.16 nicht ausdrücklich als Anschaffungskostenminderung definiert sind, sind sie demnach aus meiner Sichtweise bei der Bestimmung, was wertmäßig bedeutsam ist, nicht zu berücksichtigen. Des Weiteren würden die beiden Darstellungsmethoden nicht zum gleichen Ergebnis führen, falls die erhaltene Zuwendung bei der Wesentlichkeitsbestimmung der Komponenten berücksichtigt werden würde und als Ergebnis die Nicht-Anwendung des Komponentenansatzes hätte.

²¹⁷ Vgl *Kütting/Ranker*, Umsetzung des Komponentenansatzes bei Immobilien in der IFRS-Bilanzierung, DB 14/2007, 753 (753).

²¹⁸ Vgl IAS 16.43; IAS 16.47; *Nommensen in Driesch/Brune/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch⁶ Komponentenansatz Rz 15 (Stand 29.02.2020, beck-online.de).

Die Erträge aus der Auflösung des passiven Abgrenzungspostens sind bei Wahl des Gesamtkostenverfahrens unter den *sonstigen Erträgen* auszuweisen.²¹⁹ Wenn diese Erträge für die Vermittlung und das Verständnis der Ertragslage als wesentlich eingestuft sind, müssen sie nach Vorgabe des IAS 1.85 unter einem gesonderten Posten in der GuV ausgewiesen werden. Bei Wahl des Umsatzkostenverfahrens hängt der Ausweis davon ab, welchem Funktionsbereich der bezuschusste Vermögenswert zuzuordnen ist.²²⁰

Bei Änderung der Abschreibungsmethode bzw der Neueinschätzung seiner Nutzungsdauer ist die Auflösung des passiven Abgrenzungspostens bei Verwendung der Bruttomethode korrespondierend anzupassen.²²¹

Die Vorgehensweise bei der Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes verdeutlicht das folgende Beispiel:

Beispiel 9: Angabe ist dem Beispiel 8 zu entnehmen

Bruttomethode			
	EDV-Anlage	passiven Abgrenzungsposten	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	80 000,00	-11 200,00	
plm AfA X0	-833,33	116,67	-716,67
plm AfA X1	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X2	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
BW 31.12.X2	59 166,67	-8 283,33	

Abbildung 14: Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode

²¹⁹ Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 31.

²²⁰ Vgl Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 31.

²²¹ Vgl Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 32.

Nettomethode		
	EDV-Anlage	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	68 800,00	
plm AfA X0	-716,67	-716,67
plm AfA X1	-8 600,00	-8 600,00
plm AfA X2	-8 600,00	-8 600,00
BW 31.12.X2	50 883,33	

Abbildung 15: Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode

Aus der Lösung ist ersichtlich, dass die Vorgehensweise bei der Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes nach IAS-Vorschriften buchungstechnisch denen nach UGB entspricht. Die EDV-Anlage war im Dezember X0 betriebsbereit und somit wurde die Abschreibung pro rata temporis nur für den Monat Dezember vorgenommen. Im Vergleich mit UGB-Vorschriften ist die planmäßige Abschreibung nach IFRS im Jahr X0 deutlich niedriger und demzufolge der Buchwert des dazugehörigen Vermögenswerts höher, da im Gegensatz zu IAS das UGB die Halbjahresabschreibung erlaubt.

4.5.1.2 Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögenswerts

Analog zum unternehmensrechtlichen Begriff der außerplanmäßigen Abschreibung verwendet IFRS den Begriff *Wertminderungsaufwand (impairment loss)*, welcher im IAS 36 geregelt wird. Neben Durchführung der planmäßigen Abschreibung hat das Unternehmen gem IAS 36.9 zusätzlich zu überprüfen, ob irgendein Anhaltspunkt für die Wertminderung des Vermögensgegenstandes vorliegt. IAS 36.2 beinhaltet eine Liste der Anhaltspunkte - aufgeteilt nach externen und internen Informationsquellen - die für die Einschätzung des Wertminderungsbedarfs heranzuziehen sind (bspw unerwartet sinkende Marktpreise für den Vermögenswert, signifikante nachteilige technologische, wirtschaftliche oder rechtliche Veränderungen usw). Dabei wird kontrolliert, ob der erzielbare Betrag eines Vermögenswerts geringer ist als sein Buchwert.²²²

²²² Vgl IAS 36.9; IAS 36.59; *Fischl*, IFRS versus UGB – Für die Bilanzierungspraxis ausgewählte Standards mit Fallbeispielen² 132.

Der *erzielbare Betrag* ist gem IAS 36.18 definiert als der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und Nutzwert des Vermögenswerts. Die Bemessung des *beizulegenden Werts* ist in IFRS 13 geregelt und wird wie folgt definiert: „der beizulegende Zeitwert ist der Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde.“²²³

Der *Nutzungswert* entspricht dem unternehmerischen Ertragswert, welcher den Barwert der künftigen Cashflows darstellt und aus einem Vermögenswert oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit abgeleitet werden kann. Eine *zahlungsmittelgenerierende Einheit* wird definiert als die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugen, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.²²⁴ Wenn der erzielbare Betrag eines Vermögenswerts geringer ist als sein Buchwert, so ist der Buchwert auf den erzielbaren Betrag abzuschreiben und diese Verringerung ist als Wertminderungsaufwand im Gewinn oder Verlust zu erfassen.²²⁵

Dem Wortlaut des IAS 20.26 nach ist der passivischer Abgrenzungsposten bei Anwendung der Bruttomethode während der Nutzungsdauer auf einer planmäßigen Grundlage aufzulösen und da IAS 20 kein Hinweis auf das Erfordernis einer außerplanmäßigen Abschreibung enthält, ist nicht eindeutig geregelt, wie im Falle der Wertminderungen iSd IAS 36 mit dem passivischen Abgrenzungsposten umzugehen ist. Im IAS 20.33 wurde angegeben, dass lediglich im Falle der Rückzahlung des Zuschusses eine Minderung des Buchwertes möglich ist.²²⁶

Folgend dem Prinzip der Aufwandsverteilung zum Zwecke der Vergleichbarkeit der Periodengewinne kann man meiner Ansicht nach ableiten, dass auch im Falle der Wertminderung des (zuschussten) Vermögensgegenstandes im IFRS-Abschluss mit der gleichen Einstellung heranzugehen ist, wie man nach herrschender Meinung im UGB-Schrifttum²²⁷ vorgegangen wird. Auf dieser

²²³ Vgl IAS 36.6; IAS 36.29; IFRS 13.9; IFRS 13.24, *Fischl*, IFRS versus UGB – Für die Bilanzierungspraxis ausgewählte Standards mit Fallbeispielen² 132; *Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 193; *Kuhner/Hitz* in *Henrichs/Kleindieck/Watrin* et al (Hrsg), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I:5 IAS 36. Wertminderung von Vermögenswerten (Impairment of Assets) Rz 15 (Stand 09/2014, beck-online.de).

²²⁴ Vgl IAS 36.6.

²²⁵ Vgl IAS 36.59.

²²⁶ Vgl *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 169.

²²⁷ Siehe Kapitel 3.5.2.

Weise wird das *matching principle* erfüllt, bzw die für den bezuschussten Vermögenswert angefallene Aufwendungen werden mit dem entsprechendem Zuwendungsanteil kompensiert.

Nachfolgend wird die genaue Vorgehensweise exemplarisch dargelegt:

Beispiel 10: Die EMK GmbH hat eine EDV-Anlage für die Digitalisierung von Geschäftsprozessen erworben. Für die getätigte Investition wurde dem Unternehmen eine Investitionsprämie iHv 14% der Anschaffungskosten gewährt. Die ganze EDV-Anlage kostet EUR 80.000 exkl USt. Nutzungsdauer der Anlage beträgt 8 Jahre. In der Periode X3 sinkt der Wert der EDV-Anlage voraussichtlich dauerhaft auf EUR 18.000. Im Jahr X4 wurde die Nutzungsdauer neu geschätzt und beträgt noch 4,5 Jahre.

Bruttomethode			
	EDV-Anlage	RAPo für Investitionszuwendungen	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	80 000,00	-11 200,00	
plm AfA X0	-833,33	116,67	-716,67
plm AfA X1	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X2	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X3	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
Wertminderung X3	-31 166,67	6 883,33	-24 283,33
BW 31.12.X3	18 000,00	0,00	
plm AfA X4	-4 000,00	0,00	-4 000,00
BW 31.12.X4	14 000,00	0,00	

Abbildung 16: Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode

Nettomethode		
	EDV-Anlage	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	68 800,00	
plm AfA X0	-716,67	-716,67
plm AfA X1	-8 600,00	-8 600,00

plm AfA X2	-8 600,00	-8 600,00
plm AfA X3	-8 600,00	-8 600,00
Wertminderung X3	-24 283,33	-24 283,33
BW 31.12.X3	18 000,00	
plm AfA X4	-4 000,00	-4 000,00
BW 31.12.X4	14 000,00	

Abbildung 17: Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode

Vergleicht man diese Lösung mit der in den Abbildungen 7 und 8 dargelegten UGB-Lösung, ist zu bemerken, dass aufgrund der unterschiedlichen Abschreibungsberechnung (Halbjahres- vs. Monatliche Abschreibung) die niedrigere Abschreibung im Jahr X0 zur höheren Wertminderung (außerplanmäßige Abschreibung) in der Folgeperiode führt. Das gleiche gilt auch für die Auflösung des passivischen Abgrenzungspostens. Eine Investitionszuwendung per se hat keinen Einfluss darauf: diese Differenz würde sich auch ergeben, wenn kein Zuschuss gewährt bzw bilanziert würde. Im Jahr X4 erfolgt die Neuschätzung der Nutzungsdauer, welche nun noch 4,5 Jahre beträgt. Demgemäß kommt es zur Anpassung des planmäßigen Abschreibungsbetrags sowie der Höhe der Auflösung der passivischen Abgrenzungspostens.

4.5.1.3 Wertaufholung des bezuschussten Vermögensgegenstandes

Wenn bei einem Vermögenswert die Wertminderung iSd IAS 36 erfasst wurde und sich in der Folgeperiode eine Änderung in den Schätzungen ergibt bzw ein Anhaltspunkt vorliegt, dass der Wertminderungsgrund nicht mehr besteht, so ist der erfasste Wertminderungsaufwand rückgängig zu machen.²²⁸ In diesem Fall ist gem IAS 36. 114 der Buchwert des Vermögenswerts auf seinen erzielbaren Betrag zu erhöhen, aber unter Beachtung der fortgeführten Anschaffungskosten als Obergrenze. Dh, der Buchwert ist nur bis zu jenem Wert zu erhöhen, welcher sich ergeben würde, wenn keine Wertminderung erfasst worden wäre.²²⁹ Die Wertaufholung nach den Vorschriften des

²²⁸ Vgl IAS 36.113 ff.

²²⁹ Vgl IAS 36.117.

IAS 36 ist analog zur Zuschreibungspflicht des § 208 UGB idgF nach dem RÄG 2014 ausgestaltet.²³⁰

Wie im Falle der Wertminderung ist auch im Falle der Wertaufholung der erfolgswirksame Teil der Zuwendung bzw die Auflösung des passiven Abgrenzungsposten entsprechend anzupassen, um die sachgerechte Aufteilung der Erträge und zusammenhängende Aufwendungen zu ermöglichen. Diese Anpassung wird durchgeführt, indem der passive Abgrenzungsposten wieder aufwandswirksam in korrespondierender Höhe gebildet wird. Somit ist bei der Folgebewertung des bezuschussten Vermögenswerts und des zusammenhängenden Abgrenzungspostens im Anschaffungskostenmodell gem IAS 16.30 bzw 38.74 weder im Falle der Wertminderung noch im Falle der Wertaufholung keine Abweichung zur unternehmensrechtlichen Regelung festzuhalten.

Dies verdeutlicht das folgende Beispiel:

Beispiel 10: Im Jahr X5 stellt sich heraus, dass die Gründe für die Wertminderung weggefallen sind und der beizulegende Zeitwert steigt auf EUR 30.000

Bruttomethode			
	EDV-Anlage	RAPo Investitionszuwendungen	für Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	80 000,00	-11 200,00	
plm AfA X0	-833,33	116,67	-716,67
plm AfA X1	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X2	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
plm AfA X3	-10 000,00	1 400,00	-8 600,00
aplm AfA X3	-31 166,67	6 883,33	-24 283,33
BW 31.12.X3	18 000,00	0,00	
plm AfA X4	-4 000,00	0,00	-4 000,00
BW 31.12.X4	14 000,00	0,00	14 000,00
plm AfA X5	-4 000,00	0,00	-4 000,00

²³⁰ Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 180.

Zuschreibung X5	19 166,67	-7 666,67	11 500,00
BW 31.12.X5	29 166,67		
plm AfA X6	-8 333,33		-8 333,33
BW 31.12.X6	20 833,33		

Abbildung 18: Zuschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Bruttomethode

Nettomethode		
	EDV-Anlage	Gewinnauswirkung
Anschaffungskosten	68 800,00	
plm AfA X0	-716,67	-716,67
plm AfA X1	-8 600,00	-8 600,00
plm AfA X2	-8 600,00	-8 600,00
plm AfA X3	-8 600,00	-8 600,00
apl m AfA X3	-24 283,33	-24 283,33
BW 31.12.X3	18 000,00	
plm AfA X4	-4 000,00	-4 000,00
BW 31.12.X4	14 000,00	
plm AfA X5	-4 000,00	-4 000,00
Zuschreibung	11 500,00	11 500,00
BW 31.12.X5	21 500,00	
plm AfA X6	-6 142,86	-6 142,86
BW 31.12.X6	15 357,14	0,00

Abbildung 19: Zuschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes bei Verwendung der Nettomethode

Auch bei der Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögenswerts gem IAS-Vorschriften im Anschaffungskostenmodell stellen die fortgeführten Anschaffungskosten die Obergrenze für die Zuschreibung dar. Folgend ergeben sich unterschiedliche Obergrenzen in Abhängigkeit von der ausgewählten Darstellungsmethode, da bei der Nettomethode die Anschaffungskosten und somit

auch die Obergrenze um den Zuwendungsbetrag gekürzt werden. Mit dem Ziel Aufwendungen und Erträge periodenrichtig zu verteilen und einen gleichen Periodenerfolg bei beiden Methoden zu erzielen, muss bei der Bruttomethode eine (teilweise) Wiedereinstellung des Auflösungsbetrags erfolgen, welche nach dem ursprünglichen Plan über die verbleibende Restnutzungsdauer aufzulösen wäre.²³¹ Rechnungstechnisch stellt der Abgrenzungsposten die Differenz zwischen Zuschreibungsbetrag nach Brutto- und Nettomethode dar.

4.5.1.4 Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenständen nach dem Neubewertungsmodell

Als Voraussetzung für die Anwendung des Neubewertungsmodells (sog *Fair-Value-Modell*) sieht der IAS das Vorliegen eines aktiven Markts vor, aus dem Vergleichswerte abgeleitet und auf dem die Vermögenswerte gehandelt werden können,²³² dh der beizulegende Zeitwert (*fair value*) muss verlässlich bestimmbar sein. Ein aktiver Markt wird gem IFRS 13.A definiert als: „Ein Markt, auf dem Geschäftsvorfälle mit dem Vermögenswert oder der Schuld mit ausreichender Häufigkeit und Volumen auftreten, so dass fortwährend Preisinformationen zur Verfügung stehen.“²³³

Diese Voraussetzung gilt gem IAS 38.78 jedoch nicht für alle immateriellen Vermögenswerte, da kein Markt für bspw Patente, Markennamen usw vorliegt. Bei der Neubewertungsmethode werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes in angemessener Regelmäßigkeit Neubewertet bzw sein beizulegender Zeitwert neu ermittelt und in weiterer Folge sein bisheriger Buchwert an den Neubewertungsbetrag angepasst. Ziel ist es zu gewährleisten, dass der Buchwert nicht wesentlich vom beizulegenden Zeitwert bzw Marktwert der Vermögensgegenstände abweicht. Zu beachten ist auch, dass die Entscheidung über die Neubewertungsmethode nicht nur für einen Vermögensgegenstand, wie zB für eine Sachanlage getroffen werden kann, sondern es muss auch die ganze Gruppe von gleichartigen Sachanlagen einheitlich und gleichzeitig Neubewertet werden.²³⁴

Die Häufigkeit der Neubewertung hängt von den Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der Sachanlagen ab, die neu bewertet werden. So ist einerseits für bestimmte Sachanlagen mit wesentlichen Schwankungen des beizulegenden Zeitwerts auch eine jährliche Neubewertung erforderlich

²³¹ Vgl Hofbauer/Maschek/Müller, RWZ 2017/60, 289 (290).

²³² Vgl Fischl, IFRS versus UGB – Für die Bilanzierungspraxis ausgewählte Standards mit Fallbeispielen² 129.

²³³ IFRS 13.A.

²³⁴ Vgl IAS 16.31 ff; IAS 38.78.

und andererseits wird für bestimmte Sachanlagen mit geringfügiger Änderung die Neubewertung in Abständen zwischen drei und fünf Jahren durchgeführt. Eine wesentliche Abweichung liegt vor, wenn der Zeitwert einer Sachanlage um mehr als 5% von seinem Buchwert abweicht. Zwischen den Neubewertungen ist auch die planmäßige Abschreibung auf Basis des letzten Neubewertungsbetrags bzw beizulegenden Zeitwerts vorzunehmen. Der Neubewertungsbetrag stellt dabei die neue Abschreibungsbasis dar.²³⁵

Stellt sich im Zuge der Neubewertung heraus, dass der beizulegende Zeitwert höher als der Buchwert ist, so ist der Vermögenswert aufzuwerten und diese Wertsteigerung erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis zu erfassen und unter der Position *Neubewertungsrücklage* auszuweisen. Die Gewinn- und Verlustrechnung wird nicht berührt. Wenn allerdings vorerst eine Wertminderung aufgrund der Neubewertung in der GuV erfasst wurde, ist dieser auch in diesem Umfang in der GuV zu erfassen. Ist der Buchwert höher als der Neubewertungsbetrag, ist eine Wertminderung in der GuV zu erfassen, es sei denn, die vorerst gebildete Neubewertungsrücklage ist noch vorhanden; in diesem Fall ist die Wertminderung erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis zu erfassen.²³⁶

Demnach bilden die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Maßstab für die Behandlung der Differenzen. Wertänderungen unterhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind stets erfolgswirksam, Wertänderungen oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten dagegen stets erfolgsneutral zu behandeln.²³⁷ Es bleibt abzuklären, welchen Einfluss die öffentlichen Zuwendungen auf die Vermögenswerte haben, die nach dem Neubewertungsmodell bewertet werden bzw wie solche Zuwendungen zu bilanzieren sind.

Öffentliche Zuwendungen für die Vermögenswerte, welche nach der Neubewertungsmethode bewertet werden, können laut Schrifttum entweder durch Abzug der Zuschussbetrags von den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten erfasst oder gem Vorschriften des IAS 41 zur bilanziellen Behandlung von öffentlichen Zuwendungen für biologische Vermögenswerte ertragswirksam erfasst werden.²³⁸ IAS 41 ist als ein spezieller Standard innerhalb des IFRS zu betrachten, da er zum einen vom üblich angewandtem Anschaffungskostenmodell Abstand macht und sich an der

²³⁵ Vgl IAS 16.34 ff; *Quick* in *Hennrichs/ Kleindiek/ Watrin* (Hrsg), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I⁶ IAS 16. Sachanlagen (Property, Plant and Equipment) Rz 56 ff (Stand 09/2020, beck-online.de).

²³⁶ Vgl IAS 16.39 ff; *Quick* in *Hennrichs/ Kleindiek/ Watrin* (Hrsg) Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I⁶ IAS 16. Sachanlagen (Property, Plant and Equipment) Rz 56.

²³⁷ *Quick* in *Hennrichs/ Kleindiek/ Watrin* (Hrsg) Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I⁶ IAS 16. Sachanlagen (Property, Plant and Equipment) Rz 56.

²³⁸ Vgl *Hoffmann* in *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 34.

Neubewertungsmethode orientiert. Zum anderen ist er nur auf bestimmte Branchen wie die Landwirtschaft und biologische Vermögenswerte ausgerichtet.²³⁹ Da aber kein anderer Standard die bilanzielle Behandlung von öffentlichen Zuschüssen im Neubewertungsmodell regelt, ist er auch im Zusammenhang mit anderen, nicht-biologischen Vermögenswerten anwendbar.

Welche Variante zur Anwendung kommt, ist auf der Basis von spezifischen Sachverhalten und Umständen zu entscheiden.²⁴⁰ HOFFMANN schließt hieraus, dass die öffentliche Zuwendung anschaffungs- bzw herstellungskostenmindernd erfasst werden soll, wenn diese für alle vergleichbaren Investitionen gewährt wird, jedoch aber ein neues Wirtschaftsgut voraussetzt. Diesen Vorgang begründet er damit, dass der beizulegende Wert automatisch mit der Inbetriebnahme sinkt und dieser Effekt durch die Anschaffungs- bzw Herstellungskostenminderung ausgeglichen wird.²⁴¹

Gemäß der Förderungsrichtlinie sind auch die gebrauchten Wirtschaftsgüter förderbar, da es sich bei diesen aus Sicht des Unternehmers um Neuanschaffungen handelt,²⁴² sodass meinem Verständnis nach der Abzug der COVID-19-Investitionsprämie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht in Frage kommt. Falls die Zuwendungen auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter gewährt wird, wie bei der COVID-19-Investitionsprämie der Fall, ist nach Meinung von HOFFMANN eine ertragswirksame Erfassung gem Vorschriften des IAS 41 vorzuziehen, da die gebrauchten Wirtschaftsgüter nicht sofort mit Inbetriebnahme an ihrem Wert verlieren.²⁴³

Nach Vorschriften des IAS 41 müssen in Abhängigkeit davon, ob es sich um einen nicht rückzahlbaren oder bedingt rückzahlbaren Zuschuss handelt, folgende Bedingungen für die erfolgswirksame Erfassung der öffentlichen Zuwendung erfüllt werden:

1. Eine bedingte Zuwendung der öffentlichen Hand muss einforderbar sein²⁴⁴, dh es muss entweder ein Rechtsanspruch auf die Zuwendungsgewährung vorliegen oder die Bewilligung bereits genehmigt worden sein, sowie die sachlichen Voraussetzungen erfüllt werden. Es lässt sich daher daraus schließen, dass die COVID-19-Investitionsprämie dann

²³⁹ Vgl *Vögele/Streichenberg*, IAS 41 – Herausforderungen bei Bilanzierungsfragen im landwirtschaftlichen Umfeld, IRZ 10/2019, 429 (429).

²⁴⁰ Vgl *Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 34.

²⁴¹ Vgl *Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 34.

²⁴² Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 5.3.1.

²⁴³ Vgl *Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 34.

²⁴⁴ Vgl IAS 41.34.

einforderbar ist, wenn die sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind und der Antrag ordnungsgemäß gestellt wurde, da sich, wie schon gesagt, der Rechtsanspruch auf die Zuwendung aus der Fiskalgeltung der Grundrechte ableiten kann.

2. Eine bedingte Zuwendung ist erfolgswirksam zu erfassen, wenn die mit der Zuwendung verbundenen Bedingungen eingetreten sind.²⁴⁵ Die Gewährung der COVID-19-Investitionsprämie ist mit einer Bindungsfrist bzw dreijährigen Behaltefrist des bezuschussten Vermögensgegenstandes verbunden. Daher ist zunächst abzugrenzen, ob die COVID-19-Investitionsprämie aufgrund der Behaltefrist als bedingt einzustufen ist, was uneinheitlich interpretiert werden kann. Meines Erachtens kann die dreijährige Behaltefrist mit dem im IAS 41.36 angeführten Beispiel für bedingte Zuwendung gleichgestellt werden. In diesem Beispiel wurde als Bedingung für die Zuschussgewährung angeführt, dass ein Unternehmen eine bestimmte Fläche fünf Jahre bewirtschaften muss, ansonsten ist der gesamte Betrag rückzuzahlen.²⁴⁶ Wird dieser Ansicht gefolgt, so ist die COVID-19-Investitionsprämie erst nach Ablauf der dreijährigen Behaltefrist erfolgswirksam zu erfassen. Wenn die Zuwendung der öffentlichen Hand es erlaubt, einen Teil der gewährten Zuwendung aufgrund des Zeitablaufs zu behalten, ist dieser Zuwendungsteil zeitproportional als Gewinn oder Verlust zu erfassen.²⁴⁷ Die teilweise Rückzahlung ist gemäß der Förderungsrichtlinie nur möglich, wenn die vom Unternehmer übernommenen Verpflichtungen teilbar sind bzw die durchgeführte Teilleistung für sich allein förderungswürdig ist, sowie keine Schuld am Rückförderungsgrund dem beförderten Unternehmen zuzurechnen, sowie die Aufrechterhaltung des Förderungsertrags für den Förderungsgeber weiterhin zumutbar ist.²⁴⁸ Somit lässt sich ableiten, dass im Einzelfall vertragsmäßig vereinbart werden soll, ob das frühzeitige Ausscheiden des Vermögensgegenstands zur vollen oder teilweisen Rückzahlungsverpflichtung führt. Meiner Meinung nach ist die Investitionsprämie jedoch erst nach Ablauf der dreijährigen Frist erfolgswirksam zu erfassen, da in der Förderungsrichtlinie bereits betont wurde, dass die Sperrfrist aufgrund von höherer Gewalt oder technischen Gebrechens des Vermögensgegenstandes nicht verletzt wird²⁴⁹ und demnach ist die Schuld

²⁴⁵ Vgl IAS 41.25.

²⁴⁶ Vgl IAS 41.36.

²⁴⁷ Vgl IAS 41.36.

²⁴⁸ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 6.8.3.

²⁴⁹ Vgl Förderungsrichtlinie, Pkt 6.6.

am Rückförderungsgrund im Falle des Verkaufs des Vermögensgegenstand vor dem Ablauf der Sperrfrist der dem beförderten Unternehmen zuzurechnen.

In Anlehnung an die Problemlösung von HOFFMANN²⁵⁰ wird die Vorgehensweise bei der Anwendung der Neubewertungsmethode anhand folgenden Beispiels dargelegt:

Beispiel 11: Die EMK GmbH hat eine EDV-Anlage für die Digitalisierung von Geschäftsprozessen erworben. Für die getätigte Investition wurde dem Unternehmen COVID-19-Investitionsprämie iHv 14% der Anschaffungskosten unter der Bedingung gewährt, dass das Unternehmen die Maschine drei Jahre im Betrieb behalten muss. Die ganze EDV-Anlage kostet EUR 80.000 exkl USt. Nutzungsdauer der Anlage beträgt 8 Jahre (lineare Abschreibung). Die EDV-Anlage ist bereits am 02.01.X0 betriebsbereit. Die EMK GmbH bewertet die Maschine nach dem Neubewertungsmodell. Beizulegender Zeitwert zum 31.12.X0 beträgt EUR 105.000 und zum 31.12.X1 EUR 70.000.

Am 02.01.X0 ist die EDV-Anlage mit den vollen Anschaffungskosten anzusetzen, welche auch die Basis für die planmäßige Abschreibung darstellen. Der Zuschussbetrag wird iHv EUR 11.200 zuerst als Verbindlichkeit angesetzt und erst nach Ablauf von 3 Jahren erfolgswirksam in GuV erfasst, da vertraglich nicht vereinbart wurde, dass die EMK GmbH einen Teil der gewährten Zuwendung aufgrund des Zeitablaufs behalten kann. Am 31.12.X0 ist der (fortgeführte) Buchwert zwingend auf EUR 105.000 aufzuwerten und die Werterhöhung iHv EUR 35.000 ist erfolgsneutral in der Neubewertungsrücklage zu erfassen. Am 31.12.X1 ist zuerst die planmäßige Abschreibung iHv EUR 5.000 vorzunehmen, die auf Basis des per 31.12.X0 neubewerteten Wert berechnet wurde, sowie die Neubewertungsrücklage über die Restnutzungsdauer aufzulösen. Zusätzlich ist auch die Abwertung auf den neuen beizulegenden Zeitwert vorzunehmen, und zuerst die Neubewertungsrücklage ganz aufgelöst. Die erhaltene Investitionsprämie hat somit keinen Einfluss auf die Bilanzierung und Folgebewertung des bezuschussten Vermögensgegenstandes im Falle des Neubewertungsmodells.

Variante: Vertragsmäßig wurde vereinbart, dass das frühzeitige Ausscheiden des Vermögensgegenstands zur teilweisen Rückzahlungsverpflichtung führt.

²⁵⁰ Vgl Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) Rz 34.

In diesem Fall ist die Investitionsprämie zeitproportional, bzw nach Maßgabe der vereinbarten Behaltefrist ertragswirksam in GuV zu erfassen. Auch in dieser Variante bleiben der bezuschussten Vermögensgegenstand bzw seine Erst- und Folgebilanzierung unberührt. Somit entspricht die erfolgswirksame Erfassung der Zuwendungserträge im Neubewertungsmodell bzw gem IAS 41 tendenziell der Ertragsvereinnahmung nach Maßgabe des betrieblichen Leistungsfortschritts, da die unternehmerische Leistung entsprechend ihrem zeitlichen Anfallen dargestellt wird.²⁵¹

4.6 Erforderliche Angaben im Anhang

Gem IAS 2.39(a) sind die auf die bilanziell erfassten Zuwendungen der öffentlichen Hand angewandten Rechnungslegungs- und Darstellungsmethode offenzulegen. Dementsprechend ist anzugeben, über welchen Zeitraum die erfassten Zuwendungen erfolgswirksam zu verteilen sind und mit welcher der beiden in IAS 20 kodifizierten Darstellungsmethoden die Zuwendungen dargestellt wurden.²⁵²

Weiters sind gem IAS 20.39(b) Art und Umfang der im Abschluss erfassten Zuwendungen anzugeben. Bezüglich der Angaben über die Art der Zuwendungen genügt grundsätzlich eine Einteilung der bilanziell erfassten Zuwendungen in vermögenswert- und erfolgsbezogene Zuwendungen. Die Verpflichtung zur Angabe über den Umfang der erhaltenen Zuwendungen ist idR erfüllt, wenn der Gesamtbestand der am Abschlussstichtag erfassten Zuwendungen sowie die in der der betreffenden Periode ergebniswirksam vereinnahmten Subventionen betragsmäßig angegeben werden.²⁵³ Falls Unsicherheiten im Zusammenhang mit den im Abschluss erfassten Beihilfen der öffentlichen Hand bestehen oder die für den Erhalt der Beihilfen Bedingungen nicht erfüllt werden, sind diese auch gem IAS 20.39(c) im Anhang anzugeben.

Bei der Folgebewertung des bezuschussten Vermögensgegenständen nach dem Neubewertungsmodell sind die Regelungen zur Anhangangaben gem IAS 41.57 zu beachten. Demnach sind die Art und der Umfang der im Abschluss erfassten öffentlichen Zuwendungen anzugeben, die unerfüllten Bedingungen und andere Haftungsverhältnisse, sowie die zu erwartende Verringerung des Umfangs der öffentlichen Zuwendungen, soweit sie wesentlich sind.²⁵⁴

²⁵¹ Vgl *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 181.

²⁵² Vgl *Kütting/Koch*, DB 11/2016, 569 (575).

²⁵³ Vgl IAS 20.39 (b); *Kütting/Koch*, DB 11/2016, 569 (575).

²⁵⁴ Vgl IAS 41.57.

Hinsichtlich der Wertminderungen und Wertaufholung sind gem IAS 36.126 sehr umfangreiche Anhangangaben erforderlich, um dem Bilanzleser zu ermöglichen, die Basis der Ermittlung des erzielbaren Betrags nachzuvollziehen.²⁵⁵

²⁵⁵ Vgl *Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 223.

5 Kritischer Vergleich der nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften

Angesichts der bilanziellen Abbildung ergibt sich kein wesentlicher Unterschied zwischen der bilanziellen Abbildung der Investitionsprämie nach österreichischem und internationalen Rechnungslegungsvorschriften, wenn die bezuschussten Vermögenswerte nach Anschaffungskostenmethode gem. Vorschriften des IAS 20 bewertet werden. Nach beiden Rechnungslegungsvorschriften sind sowohl Netto- als auch Bruttomethode zulässig, wobei die Gleichwertigkeit der beiden Methoden in IAS 20.25 ausdrücklich betont wird. Das UGB hat diesbezüglich keine expliziten Vorschriften, wobei im Schrifttum zur nationalen Rechnungslegung der Vorrang der Bruttomethode gegeben wurde.²⁵⁶

Bezüglich des Zeitpunkts des erstmaligen Ansatzes der Investitionsprämie kann es bei der Bilanzierung nach UGB aufgrund des Vorsichtsprinzips zu einer späteren Aktivierung des Förderungsanspruchs als nach IAS kommen²⁵⁷, da das UGB die Kriterien *angemessene Sicherheit der Zuwendungsgewährung* und *angemessene Sicherheit der Erfüllung der Zuwendungsbedingungen* nicht kennt. Während nach UGB der Anspruch auf die Investitionsprämie erst nach der Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen aktiviert wird, erfolgt die Erfassung nach IAS bereits dann, wenn die *angemessene Sicherheit* besteht, dass die sachlichen Voraussetzungen erfüllt werden. Somit gibt IAS dem Unternehmer mehr Spielraum und mehr Möglichkeiten für die subjektive Einschätzung, inwiefern die erforderlichen Bedingungen erfüllt werden.

Weder nach UGB noch nach IAS 20 ist eine sofortige erfolgswirksame Erfassung des Investitionszuschusses zulässig, sodass die beiden Rechnungslegungsvorschriften eine abschreibungsproportionale Zuschussrealisation vorsehen. Demnach korrespondiert die Höhe der passiven Abgrenzungsposten nach beiden Rechnungslegungsvorschriften mit der planmäßigen Abschreibung, die auch im Falle der außerplanmäßigen Abschreibung oder Zuschreibung anzupassen ist. Im Gegensatz zu UGB-Vorschriften wird nach IAS 20 die Abschreibung des bezuschussten Vermögenswerts und demnach auch die Auflösung des Abgrenzungspostens monatlich vorgenommen, da der IFRS die in UGB-Abschlüssen akzeptierte Halbjahresabschreibung als solche nicht kennt. Des Weiteren ist der nach IAS zu berücksichtigende *Komponentenansatz* im UGB nicht zulässig. Aus

²⁵⁶ Siehe Kapitel 3.4.

²⁵⁷ *Mujkanovic*, StuB 22/2011, 841 (846).

diesen Gründen kann sich ein Unterschied hinsichtlich der Abschreibungshöhe bzw des Auflösungsbetrags ergeben.

Der wesentliche Unterschied ergibt sich jedoch bei der Folgebewertung im Neubewertungsmodell gem IAS 41-Vorschrift, nach welchem die Zuschusserträge entweder sofort erfolgswirksam zu erfassen sind (wenn keine Bindungsfristen vereinbart wurden) oder erst dann, wenn alle Verpflichtungen erfüllt werden bzw wenn die Bindungsfrist abgelaufen ist. Ein solches Modell kennt das UGB nicht. Demnach ergibt sich auch innerhalb von IFRS-Abschlüssen Unterschiede in Abhängigkeit davon, welches Modell angewandt wird, weil mit diesen zwei Bewertungsmodellen nicht den gleichen Prinzipien gefolgt werden. Die Regelungsvorschriften des IAS 41 bzw das Neubewertungsmodell folgen nicht dem Realisationsprinzip iSd UGB sowie des IAS 20 und dem damit verbundenem Abbau der Leistungsrisiken, sondern vielmehr knüpfen sie an das Vorliegen von rechtlich durchsetzbaren Rechten und Verpflichtungen an.²⁵⁸

Des Weiteren sieht das IAS 16 bzw das IAS 38 keine vereinfachte Regelung bei der Erst- und Folgebewertung der geringwertigen Vermögenswerte vor²⁵⁹, sodass sich auch in dieser Hinsicht Differenzen ergeben könnten. Bezüglich der Anhangangaben ist im IAS im Gegensatz zum UGB genauer geregelt, welche Angaben im Anhang offenzulegen sind und demnach eine längere Liste mit verpflichteten Anhangangaben vorsieht.

Nachfolgende Abbildung zeigt die wesentlichen Unterschiede zwischen bilanzielle Behandlung der (bezuschussten) Vermögenswerte nach UGB und IFRS:

Investitionsprämie	UGB	IFRS
Zeitpunkt der Bilanzierung	bei Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen	bei "angemessener Sicherheit" der Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen
Ausweis	Wahlmöglichkeit: Brutto oder Nettomethode (jedoch Vorzug der Bruttomethode nach überwiegender Meinung)	Wahlmöglichkeit: Brutto oder Nettomethode (beide Methode gleichrangig)

²⁵⁸ Vgl Wolf, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS 181¹ ff.

²⁵⁹ Vgl Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 150.

Folgebewertung - Methode	Bilanzierung nach fortgeführten Anschaffungskosten (gleichgesetzt wie das Anschaffungskostenmodell gem IAS 20)	Anschaffungskostenmodell (IAS 20) oder Neubewertungsmodell (IAS 41)
Folgebewertung nach fortgeführten Anschaffungskosten (Anschaffungskostenmodell)	<p>planmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes: abschreibungsproportionale Auflösung des Abgrenzungspostens</p> <p>Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten: abschreibungsproportionale Auflösung des Abgrenzungspostens</p> <p>Zuschreibung des bezuschussten: aufwandswirksame Wiedereinstellung des Zuschussertrags</p>	<p>planmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes: abschreibungsproportionale Auflösung des Abgrenzungspostens</p> <p>Außerplanmäßige Abschreibung des bezuschussten: abschreibungsproportionale Auflösung des Abgrenzungspostens</p> <p>Zuschreibung des bezuschussten: aufwandswirksame Wiedereinstellung des Zuschussertrags</p>
Folgebewertung nach Neubewertungsmodell	keine Anwendung nach UGB	erfolgswirksame Erfassung der bedingten Zuwendungen, wenn die damit verbundene Bedingungen erfüllt sind; zeitproportionale erfolgswirksame Erfassung möglich

Abbildung 20: Kritischer Vergleich der nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften bei der Bilanzierung und Bewertung des bezuschussten Vermögensgegenstandes

6 Conclusio

Die neue COVID-19-Investitionsprämie spielt für die ganze Wirtschaft eine bedeutende Rolle, da sie einen Anreiz für Unternehmer darstellt, trotz der Krise Investitionen durchzuführen und somit zum Wirtschaftswachstum beiträgt. Das Fördervolumen in Höhe von 2 Mrd EUR stellt eine Besonderheit dar, da bis dato die Frage nicht geklärt ist, ob diese Mittel ausreichend sind, um allen förderungsfähigen Unternehmen einen Zuschuss zu gewähren, welche die erforderlichen Voraussetzungen erfüllen. Weiters hat sie neue Fragen bei bilanzierenden Unternehmern bzw Jahresabschlusserstellern oder Wirtschaftsprüfern aufgeworfen, vor allem in Bezug auf Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung der Zuwendungserträge, sodass eine neue Stellungnahme und Auslegung der nicht eindeutig formulierten Förderungsrichtlinie erforderlich war. Die IFRS-Rechnungslegungsvorschriften verfügten bereits vor der COVID-19-Krise und der in diesem Zusammenhang beschlossenen Investitionsprämie über die Gesetzesgrundlage für die Bilanzierung der öffentlichen Zuwendungen, sodass lediglich der Bedarf an Auslegung bzw Ergänzung vorliegt. Das UGB hingegen verfügt über keine exakten gesetzlichen Regelungen und für die Bilanzierung der Investitionsprämie ist die AFRAC-Stellungnahme 6 maßgeblich.

Aus der vorliegenden Arbeit kann der Schluss gezogen werden, dass insgesamt betrachtet eine Übereinstimmung zwischen einer unternehmensrechtlichen Lösung und den internationalen Rechnungslegungsvorschriften nach IAS 20 besteht. Im Sinne einer besseren Vermittlung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, welche sowohl im UGB als auch im IASB Rahmenkonzept definiert ist, ist die Bruttomethode besser geeignet. Im Hinblick auf den Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung sehen beiden Rechnungslegungsvorschriften abschreibungsproportionale erfolgswirksame Erfassung der Zuwendungserträge vor.

Obwohl sich bei der Bilanzierung und Bewertung der Investitionsprämie praktisch und buchungstechnisch keine wesentlichen Unterschiede zwischen UGB und IFRS ergeben, basiert deren Bilanzierung jedoch auf unterschiedlichen Prinzipien und Zielsetzungen. Die unternehmensrechtliche Bilanzierung und Bewertung der Investitionsprämie erfolgt unter Beachtung der Generalnorm gem § 222 Abs 2 UGB, welche die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vorgibt, sowie unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Dabei sind das Vorsichtsprinzip sowie das Imparitätsprinzip mit dem Ziel des Gläubigerschutzes von zentraler Bedeutung²⁶⁰, während im IFRS-Abschluss das sog *matching principle* bzw der

²⁶⁰ Vgl *Fischl*, IFRS versus UGB – Für die Bilanzierungspraxis ausgewählte Standards mit Fallbeispielen² 27.

Grundsatz der sachgerechten Aufwandsverteilung zum Zwecke der Vergleichbarkeit dominiert. So geht eine sukzessive Realisation des Zuschussbetrages im UGB-Abschluss aus dem Imparitätsprinzip hervor, welches das Risiko antizipiert, dass sich die (nicht um den Zuschuss verminderten) Ausgaben für den Vermögensgegenstand (möglicherweise) nicht amortisieren²⁶¹, während die abschreibungsorientierte Zuschussrealisation aufgrund des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnermittlung bzw sachgerechten Aufwandsverteilung geschieht. Dennoch kann, wie oben schon erklärt, der Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung im UGB-Abschluss aufgrund des Vorsichtsprinzip von jenem nach IFRS abweichen, da diese im IFRS-Abschluss in abgeschwächter Form besteht bzw im Rahmenkonzept eine untergeordnete Rolle hat.²⁶²

Schlussendlich ist bemerkenswert, dass innerhalb des IAS ein Ungleichgewicht zwischen Bilanzierung der Investitionsprämie nach dem Anschaffungskostenmodell und Neubewertungsmodell besteht. Ferner ist eine genauere Regelung erforderlich, welche klärt, ob die Bilanzierung der Investitionsprämie automatisch eine Bilanzierung nach IAS 20 bzw eine Folgebewertung nach fortgeführten Anschaffungskosten vorsieht und somit das Wahlrecht der Folgebewertung nach Fair-Value-Prinzip automatisch ausgeschlossen ist. Zweitens ist eine Revision des IAS 20 bzw des IAS 41 nötig, um eine Angleichung der Regelungsvorschriften zu schaffen und somit dem bilanzierenden Unternehmer weniger Spielraum durch das Auswahlrecht der Bewertungsmethode bei der Folgebilanzierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes zu geben.²⁶³

²⁶¹ Vgl *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 99.

²⁶² Vgl *Fischl*, IFRS versus UGB – Für die Bilanzierungspraxis ausgewählte Standards mit Fallbeispielen² 27.

²⁶³ Vgl *Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ 180.

Literaturverzeichnis

Bücher

Bertl/Deutsch Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ (2019).

Bertl/Hirschler, Bilanzsteuerrecht - Frage und Antwort¹ (2020).

Beyhs/Kerschbaumer/Wolf (Hrsg), Praxisleitfaden IFRS 6⁶ (2019).

Egger/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ (2018).

Fischl, IFRS versus UGB - Für die Bilanzierungspraxis ausgewählte Standards mit Fallbeispielen² (2020).

Geirhofer/Hebrank, Grundlagen Buchhaltung und Bilanzmanagement⁴ (2016).

Grünberger, Praxis der Bilanzierung¹⁵ (2019).

Hirschböck/Kerschbaumer/Schurbohm, IFRS für Führungskräfte³ (2012).

Rohatschek, Sonderfragen der Bilanzierung⁶ (2019).

Urnik/Schuschnig, Investitionsmanagement – Finanzmanagement – Bilanzanalyse² (2015).

Wagenhofer, Bilanzierung und Bilanzanalyse¹⁴ (2019).

Wolf, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS¹ (2010).

Beiträge:

Achatz, Zuschreibungen – offene Rechtsprobleme und Gestaltungsmöglichkeiten, in *Bertl et al* (Hrsg), Praxisfragen der Bilanzierung (1991) 181.

Fritz-Schmied/Paulitsch, Die unternehmensrechtliche und steuerbilanzielle Behandlung von Subventionen, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht - Jahrbuch 2016 (2016) 141.

Goger/Wesener, zu § 226 Abs 1 bis 4 UGB in *Bertl/Mandl* (Hrsg), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (2018)²² 1.

Hirschler, Wertbegriffe im UGB, in *Bertl et al* (Hrsg), Wertmaßstäbe, Wiener Bilanzrechtstage 2018 (2019) 38.

Hirschler, Außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen (Ermittlung, Abgrenzung, Ausweis), in *Bertl et al* (Hrsg), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005), 141.

Kofler, Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (Subventionen) zur Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern (einschließlich Zinszuschüsse), in *Seicht* (Hrsg), Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 1994 (1994) 164.

Zeitschriftenartikel

Aschauer/Hirschler/Inzinger/Stückler/Weintögl, Die Bilanzierung von COVID-19-Zuschüssen in der Unternehmensbilanz, *ÖStZ* 2021/225, 177.

Bertl/Hirschler, Auswirkungen einer außerplanmäßigen Abschreibung auf den Sonderposten "Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen, *RWZ* 2011/47, 168.

Botta/Staub/Weinaug, Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand nach IAS/IFRS, *BBK* 2/2004, 85.

Bryndza/Stückler/Kuntner, COVID-19: Investitionsprämie nach dem InvPrG in der Unternehmens- und Steuerbilanz, *RWZ* 2020/55, 31.

Deichsel/Inzinger, KonStG 2020 und InvPrG: Steuerliche Investitionsanreize infolge der COVID-19-Krise, *ÖStZ* 2020/699, 545.

Endfellner, Kürzen Subventionen die Anschaffungskosten gemäß § 203 HGB? *SWK* 28/2003, 158.

Fritz-Schmied/Aichwalder, Die unternehmens- bzw steuerrechtliche Behandlung von (öffentlichen) Investitionszuschüssen, *RWZ* 2007/85, 297.

Freiberg, Bilanzierung von öffentlichen Investitionszuwendungen nach gegenwärtigem und zukünftigem Recht, *PiR* 6/2005, 94.

Freiberg, Passive Abgrenzungen nach IFRS, *PiR* 6/2008, 206 (208).

Hofbauer/Maschek/Müller, Die Folgebilanzierung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse, *RWZ* 2017/60, 289.

Kammer der Wirtschaftstrehänder, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation zur Behandlung von nicht rückzahlbaren Investitionszuschüssen, *RWZ* 2008/86, 314.

Küting/Koch, Öffentliche Zuwendungen im Jahresabschluss nach IFRS, *DB* 11/2016, 569.

Küting/Ranker, Umsetzung des Komponentenansatzes bei Immobilien in der IFRS-Bilanzierung, *DB* 14/2007, 753.

Mujkanovic, Taugt IAS 20 als Vorlage für die Rechnungslegung nach HGB? *StuB* 22/2017, 841.

Prodinger, Investitionsprämie und Leasing, SWK 27/2020,1301.

Schuster, Die Investitionsprämie - zur (bilanziellen) Behandlung in Steuerrecht, UGB und IFRS; CFOaktuell 5/2020, 191.

Vögele/Streichenberg, IAS 41 – Herausforderungen bei Bilanzierungsfragen im landwirtschaftlichen Umfeld; IRZ 10/2019.

Wagner/Mayrleitner, Die neue COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen, SWK 25/2020, 1216.

Winter/Kern/Gazso/Marchhart, Die Abschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens im UGB, RWP 2020/18, 105.

Elektronische Medien

AFRAC 6 (Dezember 2015): AFRAC-Stellungnahme 6: Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor, (Zugriff am 11.04.2021,

https://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC-Stellungnahme-6-Zusch%C3%BCsse-im-%C3%B6ffentlichen-Sektor-UGB_clean.pdf).

AFRAC (März 2021): AFRAC-Fachinformation: Auswirkung der Ausbreitung des Coronavirus (COVID 19) auf die Unternehmensberichterstattung (Zugriff am 11.04.2021,

https://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_Fachinformation_COVID-19_Maerz_2021.pdf).

AFRAC 7 (Dezember 2015): AFRAC-Stellungnahme 7: Außerbilanzielle Geschäfte (UGB) (Zugriff am 11.07.2021, https://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC-Stellungnahme-7-Au%C3%9Ferbilanzielle-Gesch%C3%A4fte-UGB_clean.pdf).

Austria Wirtschaftservice (AWS) (Zugriff am 21.01.2020

https://www.aws.at/fileadmin/user_upload/Downloads/Richtlinie/aws_Investitionspraemie_RL.pdf).

Beiser, Finanzierungsförderungen und Investitionszuschüsse in Handels- und Steuerbilanz - Teil 2, ÖStZ 2004/686 (Zugriff am 11.04.2021,

https://360.lexisnexis.at/d/z_o_stz_2004_15_16_OeStZ_2004_686_a8ec7449cc?origin=lk).

Rohatschek, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002/41 (Zugriff am 14.02.2021,

https://360.lexisnexis.at/d/artikel/bilanzierungs_und_ausweisfragen_von_zuschussen_und/z_rwz_2002_5_RWZ_2002_41_38324aa088?origin=gs&searchId=202109091328141).

Statistik Austria (Zugriff am 07.05.2021

https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/oeffentlicher_sektor/index.html).

Wirtschaftskammer Österreich (WKO) (Zugriff am 14.02.202,

<https://www.wko.at/service/steuern/gwg-grenze-2020.html>).

Gesetze / Richtlinien

Erläuterungen zum Bundesgesetz, mit dem die Begründung von Vorbelastungen durch die Bundesministerin für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort genehmigt wird und ein Bundesgesetz über eine COVID-19 Investitionsprämie für Unternehmen (Investitionsprämienengesetz – InvPrG) (Zugriff am 20.01.2020,

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVII/ME/ME_00032/imfname_805829.pdf).

Erläuterungen zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) (Zugriff am 14.05.2021,

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_00367/index.shtml).

Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen" der Bundesministerin für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen und der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie (Zugriff am 24.01.2020,

https://www.aws.at/fileadmin/user_upload/Downloads/Richtlinie/aws_Investitionspraemie_RL.pdf).

Kommentare

Bergmann in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 231 (Stand 01.09.2016, https://rdb.manz.at/document/1146_ugb_2_p0231?execution=e7s2&highlight=%C2%A7+231+UGB).

Christian/Hohensinner in *Zib/Dellinger* (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/2¹ zu § 204 UGB (Stand 01.04.2013,

[https://360.lexisnexis.at/d/kommentar/zu_204_ugb/j_84530_023100_84530_ZibDellinger_UGB_2_afe2da46d3?origin=&podorigin=\)](https://360.lexisnexis.at/d/kommentar/zu_204_ugb/j_84530_023100_84530_ZibDellinger_UGB_2_afe2da46d3?origin=&podorigin=)) .

Ch. Nowotny in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 238 (Stand 1.2.2018, https://rdb.manz.at/document/1146_5_ugb_p0238?execution=e1s6&highlight=%C2%A7+238+UGB).

Hasenburg in *Hennrichs/Kleindiek/Watrin* (Hrsg), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I:5 IAS 20. Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance) (Stand 09/2014, https://beck-online-beck-de.uaccess.univie.ac.at/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fmueko-bilr_5_band1%2Fcont%2Fmuekobilr.ias20.htm&pos=1&hlwords=on).

Hirschler/Posautz in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht I² § 226 (Stand 03.06.2019; https://www.lindedigital.at/#ko-ugb-2018_ugb_7388_fn33_tgt).

Hofbauer/Rohatschek in *Jabornegg/Artmann* (Hrsg), UGB II² zu § 204 UGB (Stand 01.02.2017, https://360.lexisnexis.at/d/kommentar/zu_204_ugb_hofbauerrohatschek/j_42750_001250_42750_UGB_2_Para_0204_66f48c8d4c?origin=rc).

Hofians/Kowatsch/Ressler in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 226 (Stand 1.12.2018, https://rdb.manz.at/document/1146_7_ugb_p0226?execution=e1s5&highlight=%C2%A7+226+UGB).

Hoffmann in *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Hrsg), Haufe IFRS Kommentar¹² § 12 Öffentliche Zuwendungen (Government Grants) (Stand 29.03.2021, nbw.de).

Janschek/Jung in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht I² § 204 (Stand 03.06.2019; https://www.lindedigital.at/#ko-ugb-2018_ugb_7388_fn33_tgt).

Konezny in *U. Torggler*, UGB 2019³ § 204 (Stand 29.03.2019, https://www.lindedigital.at/#id:ko-ugb-2018_ugb_p204_i).

Kuhner/Hitz in *Hennrichs/Kleindiek/Watrin* et al (Hrsg), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I:5 IAS 36. Wertminderung von Vermögenswerten (Impairment of Assets) (Stand 09/2014, beck-online.de).

Losser/Urnik/Urtz in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 208 (Stand 01.06.2017, https://rdb.manz.at/document/1146_3_ugb_p0208).

Nommensen in *Driesch/Brune/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch⁶ (2020) Komponentenansatz (Stand 29.02.2020, https://beck-online-beck-de.uaccess.univie.ac.at/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FIFRSHdbBilanzR_6%2Fcont%2FIFRSHdbBilanzR%2Ehtm).

Papst/Urnik/Urtz in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 204 (Stand 01.09.2016, https://rdb.manz.at/document/1146_ugb_2_p0204?execution=e2s5&highlight=%C2%A7+204+UGB.+Abschreibungen+im+Anlageverm%C3%B6gen).

Quick in *Hennrichs/ Kleindiek/ Watrin* (Hrsg), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht I⁶ (IAS 16. Sachanlagen (Property, Plant and Equipment) (Stand 09/2014,

https://beck-online-beck-de.uaccess.univie.ac.at/Dokument?vpath=bib-data%2Fkomm%2Fmuekobilr_5_band1%2Fcont%2Fmuekobilr.ias16.htm&pos=1&hlwords=on)

Töglhofer/Winkler-Janovsky/Schiessel in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS) Rz 134 (Stand 1.12.2018, https://rdb.manz.at/document/1146_7_ugb_ias-ifs?execution=e1s4&highlight=IAS+16).