

Inhaltsverzeichnis

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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