

Geleistete Zuwendungen in der staatlichen Doppik – Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung versus Standards staatlicher Doppik

Von Prof. Dr. Holger Mühlenkamp und Dipl.-Kfm. Peter Sossong, Speyer*

- A. Einleitung
- B. Begriff der staatlichen Zuwendung
- C. Aktivierbarkeit geleisteter Zuwendungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung
 - I. Grundsätzliches
 - II. Prüfung der Vermögensgegenstandseigenschaften
 - 1. Bilanzielle Greifbarkeit
 - 2. Selbstständige Bewertbarkeit
 - 3. Ergebnis
 - III. Prüfung der Ansatzkriterien aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
 - IV. Kurzzusammenfassung und Prüfschema
- D. Aktivierbarkeit geleisteter Zuwendungen nach den Standards staatlicher Doppik
- E. Fazit: Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung versus Standards staatlicher Doppik

Staatliche Gebietskörperschaften leisten seit Jahrzehnten in großem Umfang Zuwendungen an Stellen außerhalb der Verwaltung, um die Erfüllung öffentlicher Aufgaben sicherzustellen. Hamburg und Hessen haben in den vergangenen fünf Jahren die ersten kaufmännischen Jahresabschlüsse deutscher staatlicher Gebietskörperschaften vorgelegt und dabei grundlegend verschiedene Vorgehensweisen zur bilanziellen Erfassung geleisteter Zuwendungen und bestimmter weiterer Sachverhalte gewählt. Der Gesetzgeber versucht, diesem uneinheitlichen Vorgehen entgegen zu wirken und schreibt daher künftig die Anwendung des vom Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens neu geschaffenen Rechnungslegungsregelwerks »Standards staatlicher Doppik« vor. Der Beitrag untersucht anhand geleisteter Zuwendungen, inwieweit dem Willen des Gesetzgebers, der besagt, dass die Standards staatlicher Doppik auf den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) fußen sollen, bei Abfassung des Rechnungslegungsregelwerks entsprochen wurde. Gleichzeitig kann er als kritische Veranschaulichung der GoB-konformen Behandlung geleisteter Zuwendungen verstanden werden.

A. Einleitung

Die Behandlung geleisteter Zuwendungen in der staatlichen Doppik ist in Theorie und Praxis umstritten. Hessen und Hamburg haben als bislang einzige staatliche Gebietskörperschaften am kaufmännischen Rechnungswesen ausgerichtete Geschäftsberichte vorgelegt. Hamburg hat in seiner Konzernbilanz des Jahres 2008 unter der Bilanzposition »geleistete Investitionszuwendungen« ca. 1.994 Millionen Euro aktiviert. Wäre diese Aktivierung unterblieben, hätte unter sonst gleichen Umständen statt eines positiven Eigenkapitals ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag in Höhe von ca. 278 Millionen Euro

ausgewiesen werden müssen. Im Jahr 2009 hätte sich der ohnehin aufgelaufene nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbetrag mehr als vervierzehnfacht.¹ Hessen hingegen hat sich gegen die Bildung eines aktiven Bilanzpostens für geleistete Zuwendungen entschieden und im Jahr 2009 mehrere Milliarden Euro geleisteter Zuwendungen unmittelbar als Periodenaufwand verrechnet.²

Dieser sich abzeichnenden signifikanten Auseinanderentwicklung der staatlichen Doppik versucht der Gesetzgeber Einhalt zu gebieten.³ Die im Zuge des Haushaltsgrundsatzmodernisierungsgesetzes eingeführten Neuerungen (§§ 1a, 7a, 49a HGrG) sehen vor, dass das Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens (§ 49a HGrG) einheitlich anzuwendende, auf den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) fußende⁴ Rechnungslegungsregeln für den staatlichen Sektor, die als Standards staatlicher Doppik⁵ bezeichnet werden, erarbeitet und kontinuierlich weiterentwickelt.⁶ Die Praxisprobe steht noch aus;

* Prof. Dr. Holger Mühlenkamp ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliche Betriebswirtschaftslehre an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer (Universität). Dipl.-Kfm. Peter Sossong ist als wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl tätig.

1 Vgl. Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2009, einzusehen unter <http://www.hamburg.de/-contentblob/2620718/data/geschaeftsbericht-2009.pdf>, S. 58 f.

2 Vgl. Geschäftsbericht des Landes Hessen 2009, einzusehen unter http://www.hessen.de/irj/servlet/prt/portal/-prtroot/slimp.CMReader/HMdf_15/HMdf_Internet/med/02c/02c407ff-da17-0c21-f012-f31e2389e481-,22222222-2222-2222-2222-222222222222,true, S. 84.

3 Auch in der seit längerem praktizierten kommunalen Doppik hat sich hinsichtlich der Bilanzierung geleisteter Zuwendungen bisher keine einheitliche Methodik herausgebildet. In Nordrhein-Westfalen beispielsweise ist für geleistete Zuwendungen bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens vorgesehen (§ 43 Abs. 2 Satz 2 GemHVO-NRW). Wohingegen in Baden-Württemberg die Bildung eines Sonderpostens angezeigt ist (§ 40 Abs. 4 GemHVO-BW). In Bayern wiederum wird durch Abstellen auf die Vermögensgegenstandseigenschaft die handelsrechtliche Systematik zugrunde gelegt (§ 72 Abs. 3 KommHV-Doppik-Bayern).

4 Vgl. bspw. Lüder, Die Öffentliche Verwaltung 2009, 567, 568.

5 Vgl. Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) nach § 7a HGrG i.V.m. § 49a HGrG – Stand 30. 11. 2010, einzusehen unter http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4318/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Finanz_und_Wirtschaftspolitik/Neue_Steuerungsinstrumente/Standards_staatlicher_Doppik,templateId=raw,property=publicationFile.pdf.

6 Die Standards staatlicher Doppik enthalten gemäß ihrem gesetzlichen Regelungsauftrag zum einen Konkretisierungen, insbesondere hinsichtlich der Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte,

es liegen aufgrund laufender Übergangsfristen bislang keine auf den – am 30. 11. 2010 bisher letztmalig beschlossenen – Standards staatlicher Doppik basierenden Geschäftsberichte vor.⁷

Der Beitrag nähert sich der beschriebenen Problematik aus einer bilanzsystematischen Sicht. Er untersucht, inwieweit die innerhalb der Standards staatlicher Doppik gegebene Bilanzansatzregel für geleistete Zuwendungen⁸ als Ausfluss einer sich konsistent in den handelsrechtlichen Referenzrahmen einpassenden Rechnungslegungskonzeption aufzufassen ist. Nach einer knappen Bestimmung des Zuwendungsbegriffs wird geprüft, unter welchen Umständen aus einer Zuwendungsgewährung bei handelsrechtlicher Betrachtungsweise ein bilanzielles Aktivum erwächst. Anschließend wird die Wirkungsweise der in den Standards staatlicher Doppik für die Zuwendungsbilanzierung niedergelegten Methodik aufgezeigt. Der abschließende kritische Vergleich der in den beiden Rechnungslegungsregelwerken (Handelsgesetzbuch, Standards staatlicher Doppik) verankerten Bilanzansatzregeln bildet das Resultat des Untersuchungsaufbaus.

B. Begriff der staatlichen Zuwendung

Das Zuwendungsrecht entstand in der Weimarer Zeit. In Folge der herrschenden Sparzwänge wurde der Personalbestand so stark reduziert, dass der Behördenapparat nicht mehr in der Lage war, die staatlichen Aufgaben vollumfänglich zu erfüllen. Nach dem Gebot der wirtschaftlichen Verwendung der Staatsgelder ging man dazu über, mit Partnern im nichtstaatlichen Bereich zusammenzuarbeiten, die gegen Gewährung von finanzieller Unterstützung (Zuwendungen) bereit waren, staatliche Aufgaben mit zu übernehmen.⁹

Nach heutigem Haushaltsrecht versteht man unter Zuwendungen zweckgebundene Geldleistungen öffentlich-rechtlicher Art, die eine Gebietskörperschaft (Bund/Länder) zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben an Stellen außerhalb der Verwaltung erbringt, ohne dass der Empfänger vor der Bewilligung einen dem Grund und der Höhe nach bestimmten Rechtsanspruch hat und ohne dass ein unmittelbarer Leistungsaustausch stattfindet.¹⁰ Eine Bewilligung kommt nur in Betracht, wenn die Gebietskörperschaft an der Erfüllung durch solche Stellen außerhalb der Verwaltung ein erhebliches Interesse hat, das ohne die Zuwendung nicht oder nicht im notwendigen Umfang befriedigt werden kann (§ 14 HGrG). Ein erhebliches Interesse liegt regelmäßig vor, wenn es sich um Aufgaben handelt, die von der unmittelbaren staatlichen Verwaltung selbst wahrgenommen werden müssten, gäbe es die Trägerorganisationen außerhalb der Verwaltung nicht.¹¹ Zentrales Bestimmungsmerkmal der Zuwendung ist die Zweckbindung,¹² die im Zuwendungsbescheid durch Bedingungen und Auflagen definiert wird.¹³ Obwohl Zuwendungen an die Erfüllung solcher Bedingungen und Auflagen geknüpft sind, ist das zweckkonforme Verhalten des Zuwendungsempfängers formalrechtlich nicht als Gegenleistung im Sinne gegenseitiger Verträge (§§ 320 ff. BGB)¹⁴ zu klassifizieren, da Zuwendungen entsprechend

ihrer Begriffsdefinition keinen unmittelbaren Leistungsaustausch zum Gegenstand haben.¹⁵

Man unterscheidet nicht rückzahlbare, bedingt rückzahlbare und unbedingt rückzahlbare Zuwendungen.¹⁶ Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf – bei

und zum anderen vom Handelsbilanzrecht abweichende Regelungen, die aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft erforderlich sind; vgl. BT-Drs. 16/12060 v. 26. 2. 2009, S. 20 f. und zur Beziehung zwischen dem HGrG und den Standards staatlicher Doppik ausführlich *Engels/Eibelshäuser*, Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik, 2010, S. 177–201. Vgl. zum Entstehen der Rechtskraft der Standards staatlicher Doppik bspw. *Heller*, Haushaltsgrundsätze für Bund, Länder und Gemeinden – Handbuch zum Management der öffentlichen Finanzen, 2. Aufl. 2010, S. 214–216.

7 Für Gebietskörperschaften, die ihr externes Rechnungswesen zum 1. 1. 2010 bereits ganz oder teilweise auf die staatliche Doppik umgestellt haben, gilt für die vollständige Anwendung der Standards staatlicher Doppik in der jeweiligen Gebietskörperschaft eine Übergangsfrist, die spätestens zum 31. 12. 2014 endet; vgl. Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Fn. 5), S. 10 f.

8 Im Folgenden wird auf den haushaltsrechtlichen Zuwendungsbegriff abgestellt. Dieser ist nicht vollständig Deckungsgleich mit dem Zuwendungsbegriff, der den Geschäftsberichten von Hamburg und Hessen zugrunde liegt.

9 Vgl. *Hugo/Sandfort*, in: Heuer/Engels/Eibelshäuser, Kommentar zum Haushaltsrecht des Bundes und der Länder sowie der Vorschriften zur Finanzkontrolle, Bd. 1, Stand: September 2006, § 23 BHO Rn. 3.

10 Vgl. *Dittrich*, BHO, Stand: Januar 2010, § 23 Rn. 3, m. w. N.

11 Vgl. bspw. *Wiesner/Leibinger/Müller*, Öffentliche Finanzwirtschaft, 12. Aufl. 2008, S. 214 und *Nebel*, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, Stand: Juni 2007, § 23 BHO Rn. 3.

12 Vgl. bspw. *Nieland*, Deutsche Steuerzeitung 1986, 183, 185.

13 Vgl. bspw. *Heller*, (Fn. 6), S. 449 oder *Hugo/Sandfort*, (Fn. 9), § 23 BHO Rn. 12.

14 Kennzeichen gegenseitiger Verträge ist, dass wenigstens einzelne der beiderseitigen Leistungsverpflichtungen im Verhältnis von Leistung und Gegenleistung stehen; jede Partei übernimmt die betreffende Pflicht nur, um von der anderen dafür eine bestimmte Gegenleistung zu erhalten (»do ut des« (lat.) (= ich gebe damit Du gibst)); vgl. bspw. *Emmerich*, in: Münch-Komm-BGB, 5. Aufl. 2007, Vorbemerkungen vor § 320 Rn. 5 oder *Grünberg*, in: Palandt, BGB, 70. Aufl. 2011, Einführung vor § 320 Rn. 1–18.

15 Vgl. bspw. *Meinecke*, Wissenschaftsrecht, Wissenschaftsverwaltung, Wissenschaftsförderung 1979, 29, 30; *Nebel*, in: Piduch (Fn. 11), § 23 BHO Rn. 4; *Groh*, Der Betrieb 1988, 2417, 2419 oder *Künnemann/Beine*, Zuwendungen/Zuschüsse, in: Ballwieser/Coenenberg/Wysocki, Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl. 2002, Sp. 2731, 2733. *Henke* vertritt dagegen eine von der h. M. abweichende Ansicht, nach der Subventionsverhältnisse (respektive Zuwendungsverhältnisse) im formalrechtlichen Sinn als gegenseitige Verträge zu klassifizieren sind; vgl. *Henke*, Das Recht der Wirtschaftssubventionen als öffentliches Vertragsrecht, 1979, S. 33 f.

16 Vgl. bspw. *Wiesner/Leibinger/Müller* (Fn. 11), S. 215; *Kupsch*, Subventionen in: Chmielewicz/Schweitzer, Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl. 1993, Sp. 1902, 1904; *Küting*, Deutsches Steuerrecht 1996, 276, 277 oder *Rauert*, Zuschüsse, in: Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Bd. 2, Stand: Dezember 2007, B 720 Rn. 11.

zweckkonformer Verwendung – nicht rückzahlbare Zuwendungen.¹⁷

C. Aktivierbarkeit geleisteter Zuwendungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

I. Grundsätzliches

Grundsätzlich kann eine geleistete Zuwendung in Form eines Vermögensgegenstandes, eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens oder einer Bilanzierungshilfe Eingang in die Bilanz finden. Bilanzierungshilfen entspringen bilanzfremden Überlegungen und haben den Zweck, unerwünschte Wirkungen einer GoB-konformen Vorgehensweise zu vermeiden;¹⁸ sie spielen daher für die weitere auf GoB-Konformität abstellende Untersuchung keine Rolle.

II. Prüfung der Vermögensgegenstandseigenschaften

1. Bilanzielle Greifbarkeit

Bilanzielle Greifbarkeit meint, dass nur aktiviert werden darf, was einen über den Bilanzstichtag hinaus nutzbaren wirtschaftlichen Vermögenswert bildet, mithin kommt nicht eine Ausgabe, sondern ausschließlich der für die Ausgabe erlangte Gegenwert für die Aktivierung in Betracht.¹⁹ Bei Bilanzrechtsfragen ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorzunehmen, d. h. es ist auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht auf die äußere Erscheinungsform eines Sachverhalts abzustellen.²⁰ Nachrangig für die bilanzielle Greifbarkeit ist daher eine formalrechtlich auf die Definition des Zuwendungsbegriffs abstellende Sicht-

weise, bei der einer Gebietskörperschaft aus einer Zuwendungsgewährung von vornherein kein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil²¹ erwachsen kann, weil die zwangsläufige Voraussetzung eines solchen Vorteils, das Entstehen einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers, kategorisch ausgeschlossen ist.²² Wirtschaftlich betrachtet löst die dem Zuwendungsbegriff innewohnende Zwecksetzung regelmäßig eine Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers aus.²³ Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung entsteht beispielsweise eine solche Verpflichtung, wenn ein öffentlicher Zuschuss unter der Auflage bewilligt wird, einen Ausbildungsplatz für mindestens zwei aufeinander folgende Ausbildungsverhältnisse zu besetzen.²⁴ In diesem Fall bestand die Gegen-

21 Dass zur Ermittlung, ob ein Vermögenswert (im Sinne der bilanziellen Greifbarkeit) vorliegt, auf einen wirtschaftlich ausnutzbaren Vermögensvorteil abzustellen ist, entspricht ständiger BFH-Rechtsprechung; vgl. bspw. BFH, Urt. v. 23. 5. 1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723, 723–725.

22 Vgl. kontrovers Böcking/Dutzi, Der Konzern 2008, 415, 423–424; Breidert/Rüdinger, Der Konzern 2008, 32, 35–38; Fuldalla/Wöste, Doppik schlägt Kameralistik – Fragen und Antworten zum doppelischen Haushalts- und Rechnungswesen, 5. Aufl. 2008, S. 29–30; Eibelshäuser/Breidert, IV. Öffentliche Rechnungslegung – Teil 4 Buchführung und Bilanzierung nach § 33a HGrG, in: Heuer/Engels/Eibelshäuser, Kommentar zum Haushaltsrecht des Bundes und der Länder sowie der Vorschriften zur Finanzkontrolle, Bd. 2, Stand: 2009, Rn. 68–72; Heller (Fn. 5), S. 450; Eibelshäuser/Rüdinger, IV. Öffentliche Rechnungslegung – Teil 4 Buchführung und Bilanzierung, in: Heuer/Engels/Eibelshäuser, Kommentar zum Haushaltsrecht des Bundes und der Länder sowie der Vorschriften zur Finanzkontrolle, Bd. 2, Stand: Februar 2011, Rn. 142–151. Gegenläufiger Ansicht sind Engels/Eibelshäuser, die unmittelbar aus der formalrechtlichen Beurteilung bilanzrechtliche Implikationen ableiten und dementsprechend ausführen: »Die Aktivierungsfähigkeit als Vermögensgegenstand würde voraussetzen, dass sich die öffentliche Verwaltung im Gegenzug für die geleisteten Investitionszuschüsse wirtschaftliche Vorteile (z. B. in Form wirtschaftlich werthaltiger Anordnungs- oder Bezugsrechte) einräumen ließe. In diesem (Ausnahme-)Fall wären die geleisteten Investitionszuschüsse keine Zuwendungen i. S. d. § 23 BHO bzw. LHO, sondern Teil eines Leistungsaustausches im Rahmen gegenseitiger Verträge (. . .)«; Engels/Eibelshäuser (Fn. 6), S. 251.

23 Vgl. bspw. Trützschler, in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Bd. 1a, 4. Aufl. 1995, § 250 Rn. 39; Wolf, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS, 2010, S. 39 f.; Uhlig, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Zuschüsse – Zur Konkretisierung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für Zuschüsse, Zulagen, Prämien und Beihilfen des Bundes und der Länder, 1989, S. 161–231 oder Nieland, Deutsche Steuer-Zeitung 1986, 183, 186.

24 In der Urteilsbegründung heißt es: »Die gewährte Subvention und die hieran anknüpfende Verpflichtung [stehen] zueinander in einem – den gegenseitigen Verträgen (§ 320 ff. BGB) wirtschaftlich vergleichbaren – Verhältnis von Leistung und Gegenleistung. Der Subventionsempfänger erhält hierbei eine Vorleistung, der eine von ihm bisher noch nicht erbrachte Gegenleistung gegenübersteht«; BFH, Urt. v. 5. 4. 1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552, 554. Der BFH leitet aus dieser wirtschaftlichen Beziehung die bilanzrechtliche Folge der Pflicht zur Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens ab; mithin stellt er auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten und nicht auf die formalrechtliche Klassifikation ab.

17 Vgl. zu diesem Begriffsverständnis Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Die Wirtschaftsprüfung 1984, 612, 613 f.

18 Vgl. bspw. Engels/Eibelshäuser (Fn. 6), S. 253–254.

19 Vgl. bspw. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 10. Aufl. 2009, S. 160. Darüber hinaus muss der Gegenwert als Einzelheit ins Gewicht fallen, d. h. sich nicht so ins Allgemeine verflüchtigen, dass er nur als Steigerung des Goodwills der rechnungslegenden Einheit in Erscheinung tritt; vgl. RFH, Urt. v. 21. 10. 1931 – VI A 2002/29, RStBl. 1932, 305, 307. Dieses zweite Kriterium ist bei geleisteten Zuwendungen, die zu einem Vermögensvorteil der bilanzierenden Gebietskörperschaft führen, regelmäßig erfüllt, so dass auf eine ausführliche Prüfung dieses Kriteriums verzichtet werden kann.

20 Vgl. bspw. Ballwieser, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Bd. 1, Stand: Oktober 2009, B 105 Rn. 55; Beisse, Steuer und Wirtschaft 1981, 1, 1–14.; Eibelshäuser, Deutsches Steuerrecht 2002, 1426, 1426–1432; Thies, Rückstellungen als Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 1996, S. 7–48; Böcking, Betriebswirtschaftslehre und wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bilanzrecht, in: Budde/Moxter/Offerhaus, Handelsbilanzen und Steuerbilanzen – FS Beisse, 1997, S. 85, 85–103; Hommel, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse, 1992, S. 100–109; Lorenz, Wirtschaftliche Zugehörigkeit im Bilanzrecht, 2002, S. 19–28 oder Herzig, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1988, 212, 215.

leistung in einer konkreten Handlung, der Schaffung und Unterhaltung des Ausbildungsplatzes; grundsätzlich in Betracht kommen aber auch Unterlassungen, bestimmte Verhaltensweisen, Vorhaltungen, Duldungen oder ähnliches.²⁵

Bei vorliegender Gegenleistungsverpflichtung ist von entscheidender Relevanz, zu wessen Gunsten der Zuwendungsempfänger die Leistung schuldet.²⁶ Bilanzielle Greifbarkeit kann nur gegeben sein, wenn die Gegenleistungsverpflichtung zu einem unmittelbaren Vermögensvorteil der Gebietskörperschaft als juristischer Person führt, insbesondere Vermögensvorteile oder Nutzenzuflüsse der Bevölkerung der Gebietskörperschaft sind unbeachtlich.²⁷ Man könnte geneigt sein, aus der bei der Zuwendungsgewährung zu berücksichtigenden Bewilligungsvoraussetzung des »erheblichen Interesses«, das regelmäßig bei Aufgaben vorliegt, die von der unmittelbaren staatlichen Verwaltung selbst wahrgenommen werden müssten, würden sie nicht vom Zuwendungsempfänger übernommen, zu folgern, dass der Gebietskörperschaft in den auf die Zuwendungsgewährung folgenden Jahren grundsätzlich ein Vermögensvorteil erwächst, der darin besteht, dass der mit der Aufgabenwahrnehmung einhergehende Vermögensnachteil erspart bleibt. Pauschal ist diese Sichtweise jedoch unzutreffend, da die Abgrenzung, wann Aufgaben vorliegen, die von der staatlichen Verwaltung wahrgenommen werden müssen, häufig von politischen Wertungen abhängt.²⁸ Oftmals sind die durch Zuwendungen abdeckbaren Aufgaben nicht unabwendbar, d. h. die Gebietskörperschaft kann die Aufgabenwahrnehmung bei veränderter politischer Zielsetzung unterlassen, daher liegt kein Vermögensvorteil vor, wenn ein Zuwendungsempfänger zur zukünftigen Wahrnehmung einer solchen Aufgabe verpflichtet ist. Allgemeingültige Aussagen lassen sich aufgrund der Vielzahl der Fallgestaltungen nicht treffen. Tendenziell kann davon ausgegangen werden, dass Zuwendungen, die geleistet werden, um einen bestimmten politisch erwünschten Förderzweck zu erreichen, eher nicht dazu geeignet sind, der leistenden Gebietskörperschaft einen eigenen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen; diese Zuwendungen werden in aller Regel vorgenommen, um einen gewünschten, aber nicht aus Zwang herbeigeführten Vermögens- bzw. Nutzenzuwachs der Bevölkerung der Gebietskörperschaft und nicht der Gebietskörperschaft (selbst) zu erzeugen.²⁹ Anders kann sich die Situation darstellen, wenn das Zuwendungsverhältnis einem Beschaffungsgeschäft ähnelt.³⁰

Erklärt beispielsweise die Rechtsprechung ein Gesetz für nicht verfassungskonform und ist die zuständige Gebietskörperschaft zu einer Nachbesserung verpflichtet, mit der etwa ein dreijähriger Forschungsbedarf einhergeht, dann dürfte bilanzielle Greifbarkeit gegeben sein, wenn die Gebietskörperschaft einer Forschungseinrichtung eine Zuwendung (in einer Summe) mit der Auflage³¹ zahlt, die Klärung der Forschungsfrage in den nächsten drei Jahren vorzunehmen.³² Der aus der Zuwendungsgewährung entstehende Leistungsanspruch ist zwar nicht dazu geeignet, zur zukünftigen Einnahmenerzielung beizutragen, nichtsdestotrotz erspart der Leistungsanspruch – bzw. die aus dem Anspruch folgende Leistung – der Ge-

bietskörperschaft den zukünftigen Aufwand, der ihr entstehen würde, wenn sie der unabwendbar zu erfüllenden Aufgabe (Forschung) selbst nachkommen müsste (oder die unabwendbar zu erfüllende Aufgabe einem anderen Dritten übertragen müsste); mithin ist ein über den Bilanzstichtag hinaus nutzbarer wirtschaftlicher Vermögenswert gegeben.

2. Selbstständige Bewertbarkeit

Die zweite Vermögensgegenstandseigenschaft »selbstständige Bewertbarkeit«³³ wird von geleisteten Zuwendungen regelmäßig erfüllt.³⁴ Obwohl keine unmittelbare marktliche Austauschsituation vorliegt, ist für die Zugangsbewertung entsprechend den allgemeinen handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätzen der Auszahlungsbetrag maßgebend.³⁵ Es kann aufgrund des für die Zuwendungsgewährung zu beachtenden haushaltsrechtlichen Grundsatzes der Subsidiarität davon ausgegangen werden, dass der Auszahlungsbetrag dem beizulegenden Wert der Gegenleistung entspricht. Aus dem Subsidiari-

25 Vgl. *Rose*, Steuerberater-Jahrbuch 1984, 141, 166.

26 Vgl. *Böcking/Dutzi* (Fn. 22), S. 423.

27 Vgl. *Eibelshäuser*, Der Konzern 2006, 618, 621–622; vgl. zur bisher vom Gesetzgeber nicht eingeführten gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung, die insbesondere auch gesellschaftliche Wirkungen abzubilden versucht, *Mühlenkamp*, Vom Neuen Öffentlichen Rechnungswesen zu einer gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung, in: *Bräuning/Greiling*, Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre II – FS Eichhorn, 2007, S. 705, 705–718.

28 Vgl. bspw. *Dittrich* (Fn. 10), Rn. 4.1.3.

29 Vgl. bspw. *Eibelshäuser/Rüdinger* (Fn. 22), Rn. 149; *Breidert/Rüdinger* (Fn. 22), 36 f. oder *Lüder*, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Aufl. 1999, S. 64.

30 Vgl. *Henke* (Fn. 15), S. 240; sowie anschaulich *Kupsch*, Die Wirtschaftsprüfung 1984, 369, 372.

31 Die Auflage muss rechtlich durchsetzbar sein, insbesondere muss ein Rückerstattungsanspruch bei Nichterfüllung des Zuwendungszwecks gegeben sein; wäre dies nicht der Fall, würde die zweckkonforme Verhaltensweise im willkürlichen Ermessen des Empfängers liegen und somit gar kein (rechtlich durchsetzbarer) Gegenleistungsanspruch der Gebietskörperschaft entstehen.

32 Vgl. zur Zulässigkeit der Gewährung von Zuwendungen zum Zweck der Ressortforschung – Ressortforschung bezeichnet Forschung, die vorrangig darauf gerichtet ist, Entscheidungshilfen zur sachgerechten Erfüllung der Fachaufgaben eines staatlichen Ressorts zu gewinnen – *Dittrich* (Fn. 10), Rn. 3.5.2.

33 Die Notwendigkeit der selbstständigen Bewertbarkeit folgt aus dem Einzelbewertungsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und bedeutet, dass ein Gut innerhalb des Gesamtvermögens als Einzelheit bewertet werden können muss. Selbstständige Bewertbarkeit gilt als gegeben, wenn dem Gut im Zugangszeitpunkt und an den folgenden Rechnungslegungsstichtagen ein ermessensbeschränkter Wert beigelegt werden kann; vgl. bspw. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, S. 8 und *Ballwieser*, Grundsätze der Aktivierung und Passivierung, in: *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler*, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Bd. 1, Stand: Oktober 2009, B 131 Rn. 24.

34 Vgl. bspw. *Eibelshäuser/Rüdinger* (Fn. 22), Rn. 144.

35 Vgl. *Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.*, Die Wirtschaftsprüfung 1996, 709, 713.

tätsgrundsatz folgt nämlich, dass staatliche Mittel nur insoweit eingesetzt werden dürfen, als sie unumgänglich sind.³⁶ Die Zuwendungshöhe ist daher genau so hoch zu bemessen, dass der Empfänger gerade zur gewünschten Gegenleistung bereit ist. Eine höhere Zuwendung ist haushaltsrechtlich unzulässig; bei einer niedrigeren Zuwendung wäre der Empfänger nicht zur gewünschten Gegenleistung bereit.³⁷

3. Ergebnis

Für die Mehrzahl der geleisteten Zuwendungen hat bei handelsrechtlicher Vorgehensweise eine Aktivierung aufgrund nicht gegebener »bilanzieller Greifbarkeit« zu unterbleiben. Es existiert allerdings eine Anzahl von Fällen, bei denen die beiden Vermögensgegenstandseigenschaften »bilanzielle Greifbarkeit« und »selbstständige Bewertbarkeit« vorliegen. Dann sind die geleisteten Zuwendungen – bzw. exakter die für die Zuwendungen erhaltenen Gegenleistungsansprüche – in der Bilanz anzusetzen.

III. Prüfung der Ansatzkriterien aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

Nach der gesetzlichen Definition des § 250 Abs. 1 HGB versteht man unter aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. *Moxter* spricht von Vermögensgegenständen besonderer Art.³⁸ RAP müssen wie Vermögensgegenstände das Kriterium der bilanziellen Greifbarkeit erfüllen.³⁹ Um zu verhindern, dass bloße Ausgaben aktiviert werden, für die kein konkreter Gegenwert erlangt wird, wird zum objektivierten Nachweis der bilanziellen Greifbarkeit von RAP – auch gesetzlich – gefordert, dass es sich um Ausgaben handelt, die Aufwand für eine »bestimmte Zeit« darstellen.

Die Abgrenzung zwischen aktiven RAP und Vermögensgegenständen folgt der Konvention, für eine Zahlung (im Zahlungszeitpunkt) einen RAP zu bilden, sofern die spätere Auflösung des Postens beim Zahlenden zu sofort abzugsfähigem Aufwand führt – weil entweder gar kein Vermögensgegenstand oder nur ein abstrakt, aber nicht konkret aktivierungsfähiger Vermögensgegenstand erworben wird –, wohingegen für die Zahlung (im Zahlungszeitpunkt) regelmäßig dann ein Vermögensgegenstand angesetzt wird, wenn die Zahlung den Erwerb eines konkret aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands zum Ziel hat, so dass die spätere Auflösung des Postens zur Erhöhung eines aktiven Bestandskontos führt.⁴⁰

Der Ansatz eines aktiven RAP kommt für eine geleistete Zuwendung grundsätzlich in Betracht.⁴¹ Hinsichtlich der bilanziellen Greifbarkeit ergeben sich die im Zuge der Ausführungen zur Vermögensgegenstandseigenschaft thematisierten Problemfelder. Darüber hinaus ist das Objektivierungskriterium des bestimmten Zeitbezugs zu prüfen. Hierbei ist ein Zeitmaß im Sinne von exakt abgezählten Kalendertagen nicht zwingend erforderlich.⁴² Dem Objektivierungsgebot ist Genüge getan, wenn die Ausgabe nicht nach unkontrollierbaren Schätzungen auf die einzelnen Rechnungslegungsperioden verteilt wird.⁴³

Die Ansatzhürde der bestimmten Zeit wird regelmäßig genommen. Häufig legt bereits der Zuwendungsbescheid fest, über welchen kalendarischen Zeitraum sich der Zuwendungsempfänger zweckkonform zu verhalten hat.⁴⁴ Ist dies nicht der Fall, so ergibt sich die Bestimmbarkeit des Zeitraums oft aus dem Zuwendungssachverhalt.⁴⁵

Entsteht aus der (späteren) Gegenleistung des Zuwendungsempfängers kein konkret aktivierungsfähiger Vermögensgegenstand und scheitert die Bildung eines aktiven RAP für die geleistete Zuwendung ausnahmsweise an dem Kriterium der bestimmten Zeit, so ist unter der Bedingung, dass die sonstigen an Vermögensgegenstände gestellten Ansatzanforderungen erfüllt werden, – abweichend von der beschriebenen Konvention – ersatzweise ein Vermögensgegenstand anzusetzen.⁴⁶

Im oben gegebenen Beispiel⁴⁷ ist für den Fall, dass die von der Forschungseinrichtung nach drei Jahren gelieferten Ergebnisse bei der Gebietskörperschaft voraussichtlich aktivierbar sind, im Zeitpunkt der Zuwendungszah-

36 Vgl. *Hugo/Sandfort* (Fn. 9), § 23 BHO Rn. 25.

37 Vgl. bspw. *Nieland* (Fn. 23), 186. Die Ausführungen beziehen sich auf die im zu untersuchenden Kontext relevante, grundsätzlich gegebene selbstständige Bewertbarkeit. Im Zuge einer tatsächlich durchzuführenden Bewertung können Schwierigkeiten insbesondere dann auftreten, wenn mit einer Zuwendung mehrere unterschiedliche Zwecke gefördert werden.

38 Vgl. bspw. *Moxter* (Fn. 33), S. 72.

39 Die Frage nach der selbstständigen Bewertbarkeit stellt sich nicht, da RAP als Mittel zur periodengerechten Aufwandverrechnung entsprechend dieser Aufgabenstellung zu jedem Bilanzstichtag neu berechnet werden; vgl. BFH, Urt. v. 31. 5. 1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607, 607.

40 Vgl. bspw. *Tiedchen*, Posten der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzung, in: HdJ, Abt. II/11 (2006), Rn. 43–52 oder *Weber-Grellet*, in: Drenseck (begründet von Schmidt), EStG, 29. Aufl. 2010, § 5 Rn. 243; jeweils ausführlich und m. w. N.

41 Vgl. bspw. *Küting*, Deutsches Steuerrecht 1996, 313, 315.

42 Vgl. bspw. *Federmann*, Steuer und Studium 1985, 131, 133.

43 Zahlt der Bilanzierende beispielsweise das im Zuge eines Bodenschatz-Ausbeutevertrags anfallende Entgelt im Voraus, so ist das Kriterium der bestimmten Zeit auch dann erfüllt, wenn sich der Vertrag auf eine bestimmte Abbaumenge des Bodenschatzes bezieht. Nicht erforderlich ist, dass ein kalendarischer Zeitraum vorliegt, in dem der Bodenschatz ausgebeutet werden darf. Die Dauer des Rechtsgeschäfts ist nach der Abbaumenge und der Abbauintensität bestimmbar, so dass sich der einer Periode zuzuordnende Aufwand anhand der tatsächlichen Abbaumenge der Periode ermitteln lässt; vgl. BFH, Urt. v. 25. 10. 1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312, 315 und bspw. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 19), S. 528.

44 Vgl. *Förschle/Scheffels*, Der Betrieb 1993, 2393, 2393.

45 Vgl. zu Leistungen der öffentlichen Hand, aus denen für einen bestimmten Zeitraum Gegenleistungsverpflichtungen des Leistungsempfängers resultieren, beispielsweise BFH, Urt. v. 5. 4. 1984 – IV R 96/82 (Fn. 24), 553–554; BFH, Urt. v. 17. 9. 1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327, 328; BFH, Urt. v. 22. 7. 1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655, 655 oder *Depping*, Finanz-Rundschau 1992, 94, 94.

46 *Tiedchen* führt mit Blick auf schwebende Geschäfte treffend aus, dass bei dieser Vorgehensweise insbesondere die eigentliche Funktion des Merkmals der bestimmten Zeit keineswegs ausgehebelt wird; vgl. *Tiedchen* (Fn. 40), Rn. 51–52.

47 Vgl. Gliederungspunkt C.II.1.

lung ein Vermögensgegenstand anzusetzen, da bilanzielle Greifbarkeit gegeben ist und auch von selbstständiger Bewertbarkeit ausgegangen werden kann. Sind die Ergebnisse hingegen nicht aktivierbar, so ist ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.⁴⁸ Das Objektivierungskriterium der bestimmten Zeit ist erfüllt, da der Forschungszeitraum bei Zuwendungsgewährung auf exakt drei Jahre festgelegt wird.

IV. Kurzzusammenfassung und Prüfschema

Bei handelsrechtlicher Betrachtungsweise besteht für geleistete Zuwendungen unter bestimmten Voraussetzungen eine Aktivierungspflicht, wobei als Bilanzposten entweder ein Vermögensgegenstand oder ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten heranzuziehen ist. Die bisher diesbezüglich gemachten Ausführungen sind in dem in Abbildung 1 gegebenen Prüfschema zusammengefasst.

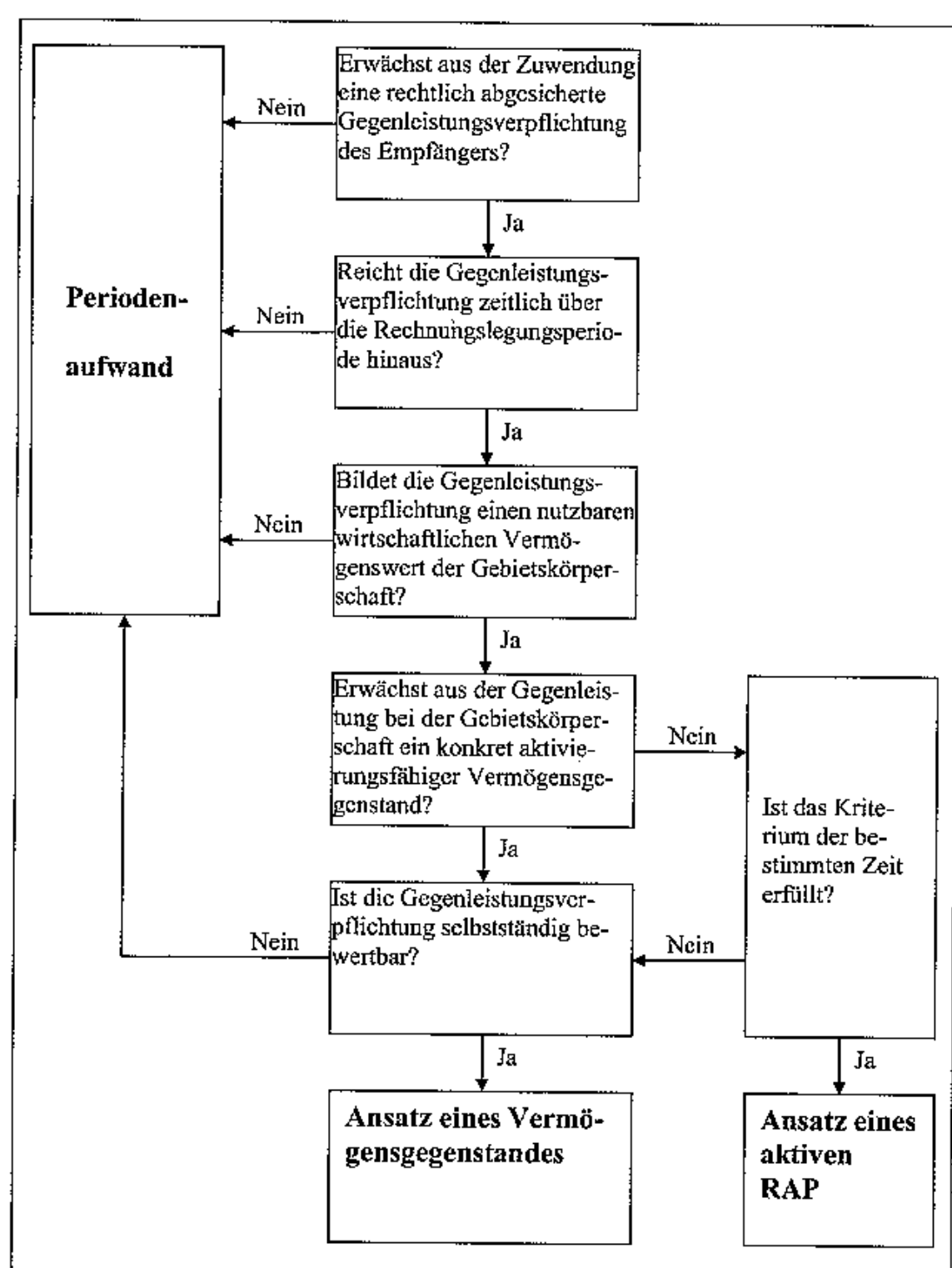


Abbildung 1: Aktivierbarkeit geleisteter Zuwendungen in der Periode der Leistungserbringung bei GoB-konformer Vorgehensweise⁴⁹

D. Aktivierbarkeit geleisteter Zuwendungen nach den Standards staatlicher Doppik

Die Standards staatlicher Doppik sehen vor, dass eine geleistete Zuwendung – bzw. genauer die vom Zuwendungsempfänger eingegangene Gegenleistungsverpflichtung – als Vermögensgegenstand unter der Position »geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse«⁵⁰ in der Vermö-

gensrechnung anzusetzen ist, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:⁵¹

- 1) monetäre Leistungen der Gebietskörperschaften Bund und Länder an Dritte außerhalb der staatlichen Verwaltung und an Einrichtungen, die nicht Bestandteil der Kernverwaltung sind,
- 2) zu investiven Zwecken, d. h. aus den Zuwendungen wird durch den Zuwendungsempfänger aktivierungsfähiges Anlagevermögen geschaffen,
- 3) zur Erfüllung von Aufgaben, an denen der Staat ein erhebliches Interesse hat, z. B. zur Förderung eines bestimmten wirtschafts-, sozial- oder gesellschaftspolitisch erwünschten Zwecks,
- 4) aus deren Gewährung eine mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung des Dritten erwächst, verbunden mit einem einklagbaren Rückerstattungsanspruch im Falle der Nichterfüllung.

Ist eine dieser Bedingungen nicht erfüllt, kommt eine Aktivierung nicht in Betracht.⁵²

48 In aller Regel wird der zweite Fall gegeben sein. Entgeltlich erworbene Forschungsergebnisse sind insbesondere nur dann aktivierbar, wenn sie nicht frei zugänglich sind. Der Entscheidungsfindungsprozess einer Gebietskörperschaft bedingt in aller Regel, dass die Entscheidungsgrundlage vollumfänglich öffentlich transparent gemacht wird. Eine Aktivierbarkeit der Forschungsergebnisse scheidet somit aus.

49 Eigene Darstellung.

50 In der am 26. 11. 2009 beschlossenen unmittelbaren Vorgängerversion der nun aktuellen Fassung der Standards staatlicher Doppik wurde für diesen Bilanzposten noch die Bezeichnung »geleistete Investitionszuwendungen« verwendet, was insofern zu einer Begriffskonfusion führte, als unter dieser Position auch Sachverhalte abgebildet werden, die dem haushaltsrechtlichen Begriff der Zuwendung nicht zuzuordnen sind. Die aktuelle Terminologie ist trennschärfer, insbesondere da anhand der Systematik der Standards staatlicher Doppik klar zu erkennen ist, dass die Bezeichnung »Zuweisungen und Zuschüsse« den Begriff der Zuwendung i.S.d. § 23 BHO (LHO) umschließt, jedoch nicht auf ihn beschränkt ist. Vgl. zu dieser Fußnote Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Fn. 5), S. 40 und bspw. Engels/Eibels Häuser (Fn. 6), S. 251–253.

51 Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Fn. 5), S. 25–26.

52 Vgl. zu diesem Abschnitt Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Fn. 5), S. 25–26 und bspw. Eibels Häuser/Rüdinger (Fn. 22), Rn. 146. Ob und inwieweit geleistete Zuwendungen für die Aktivierung unter anderen Positionen der Vermögensrechnung, namentlich »geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände« oder »aktive Rechnungsabgrenzung«, in Betracht kommen sollen, ist aufgrund fehlender eindeutiger Hinweise höchst fraglich. Für eine grundsätzliche Aktivierungsfähigkeit spricht, dass die staatliche Doppik den (handelsrechtlichen) GoB folgt (§ 7 a HGrG), nach denen entsprechend den Umständen des Einzelfalls eine Aktivierung vorzunehmen ist. Dagegen spricht, dass die Verfasser der Standards staatlicher Doppik für geleistete Zuwendungen bzw. Zuweisungen und Zuschüsse einen besonderen Regelungsbedarf sehen – was sich unter anderem an den gemessen an ihren Auswirkungen auf den Aussagegehalt der externen Rechnungslegung sehr weit reichenden Spezialregeln für geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse zeigt –, aber die angesprochene Frage an den entsprechenden Stellen unerwähnt lassen und darüber hinaus innerhalb der Ausführungen zur Vermögensrechnungsposition »ge-

Für Zuwendungen im haushaltsrechtlichen Begriffsverständnis ist die erste Aktivierungsvoraussetzung immer erfüllt. Die übrigen Voraussetzungen führen zu dem in Abbildung 2 gegebenen Prüfschema.

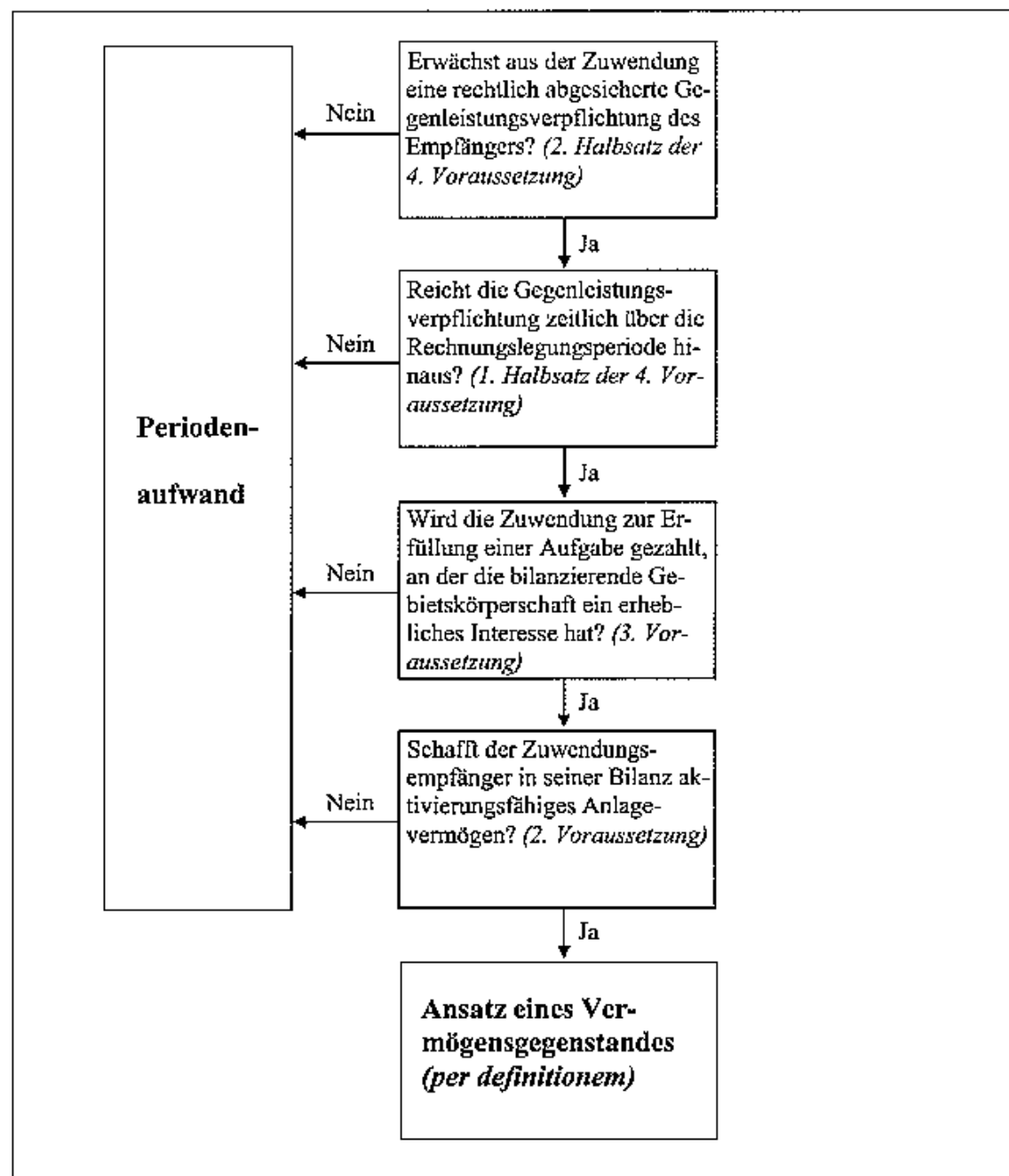


Abbildung 2: Aktivierbarkeit geleisteter Zuwendungen in der Periode der Leistungserbringung nach den Standards staatlicher Doppik⁵³

E. Fazit: Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung versus Standards staatlicher Doppik

Die Standards staatlicher Doppik schaffen eine eigene Aktivierungskonzeption. Die handelsrechtliche Systematik, derzufolge je nach den Umständen des Einzelfalls für eine geleistete Zuwendung entweder ein Vermögensgegenstand oder ein aktiver RAP anzusetzen ist, kommt nicht zum Zug. Vielmehr werden sämtliche Gegenleistungsansprüche, die aus Zuwendungsverhältnissen resultieren, die die Aktivierungsvoraussetzungen des staatlichen Rechnungslegungsregelwerks erfüllen, per definitionem zu Vermögensgegenständen erklärt. Nimmt man einen Vergleich der nach den GoB und der nach den Standards staatlicher Doppik zu erfüllenden Ansatzvoraussetzungen anhand der in den Abbildungen 1 und 2 gegebenen Prüfschemen vor, zeigt sich, dass sich die ersten beiden Prüffragen entsprechen. Hinsichtlich des dritten zu prüfenden Kriteriums ergeben sich jedoch starke Abweichungen. Während handelsrechtlich auf einen Vermögensvorteil der bilanzierenden Gebietskörperschaft abzustellen ist, wird bei den Standards staatlicher Doppik ermittelt, ob die Zuwendung für eine Aufgabe gezahlt wird, an deren Erfüllung die rechnungslegende staatliche Ein-

heit ein erhebliches Interesse hat, das insbesondere in einem wirtschafts-, sozial- oder gesellschaftspolitisch erwünschten Zweck zum Ausdruck kommen kann. Die handelsrechtlich zentrale Restriktion, dass eine Ausgabe nur dann als Vermögensgegenstand (besonderer Art) aktiviert werden darf, wenn mit ihr die Chance auf einen zukünftigen Vermögensvorteil einhergeht, wird ausgehebelt, wodurch sich der Kreis der aktivierbaren Zuwendungen erheblich ausdehnt.

Im weiteren Verlauf des handelsrechtlichen Prüfschemas ist zu unterscheiden, ob es zum Ansatz eines Vermögensgegenstandes oder eines aktiven RAP kommt. Diese Unterscheidung entfällt im Zuge des staatlichen Rechnungslegungsregelwerks. Zu klären ist stattdessen, ob die Zuwendung zu investiven Zwecken gewährt wird, d.h. ob der Empfänger einen in seiner Bilanz aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand schafft. Solche Überlegungen, wie der Empfänger die Zuwendung verwendet, sind wiederum dem Handelsbilanzrecht, das ganz vorrangig auf die vom Empfänger zu erbringende Gegenleistung abstellt, fremd und daher bei einer GoB-konformen Vorgehensweise nicht angezeigt.

Hinsichtlich der eingangs erwähnten Praxisbeispiele ist festzustellen, dass Hamburg seine gewählte Bilanzierungsalternative nahezu unverändert beibehalten kann, wenn die bis 2014 laufende Übergangsfrist beendet ist und die Anwendung der Standards staatlicher Doppik obligatorisch wird, während die von Hessen praktizierte, weitgehend den GoB folgende Bilanzierungsmethode unzulässig werden wird.

Als Gesamtergebnis zeigt sich, dass die in den Standards staatlicher Doppik verankerte Bilanzansatzregel für geleistete Zuwendungen den handelsrechtlichen Referenzrahmen vollkommen verlässt, was zur Folge hat, dass staatliche Gebietskörperschaften in Zukunft zum umfangreichen Aktivieren reiner Ausgaben ohne werthaltige Gegenleistungen gezwungen sein werden.

leistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse« feststellen: »Soweit Zuweisungen und Zuschüsse nicht zu Investitionen, sondern als Zuschuss zum laufenden Betrieb gewährt werden, kommt eine Aktivierung nicht in Betracht«. Es lässt sich nicht mit Sicherheit bestimmen, ob dieses Zitat ausschließlich als – aufgrund der vorangehenden klaren Abgrenzung der Position eigentlich entbehrliche – Erläuterung der Vermögensrechnungsposition »geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse« zu begreifen ist, mithin nur die Aktivierung unter den geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüssen ausgeschlossen werden soll, oder ob diese Feststellung Positionen übergreifend zu verstehen ist und somit ein die gesamte Vermögensrechnung betreffendes konkretes Aktivierungsverbot für nach den GoB ansatzfähige geleistete Zuweisungen und Zuschüsse, respektive Zuwendungen, geschaffen wird.

53 Eigene Darstellung.