

Bildung von Sonderposten für Anschaffungen des Anlagevermögens aus Zuwendungen

I. Problemstellung

Für das besondere Zusammentreffen von Zuwendungen mit Anschaffungen des Anlagevermögens halten die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung drei unterschiedlich geeignete Darstellungsmöglichkeiten bereit:

- Ausweis der Zuwendung als Ertrag und das Anlagevermögen nur mit seiner Abschreibung als Aufwand (falscher Gewinn).
- Verrechnung der Zuwendung mit den Anschaffungskosten des Anlagevermögens (intransparent).
- Bildung von Sonderposten.

Hintergrund - Anlagevermögen

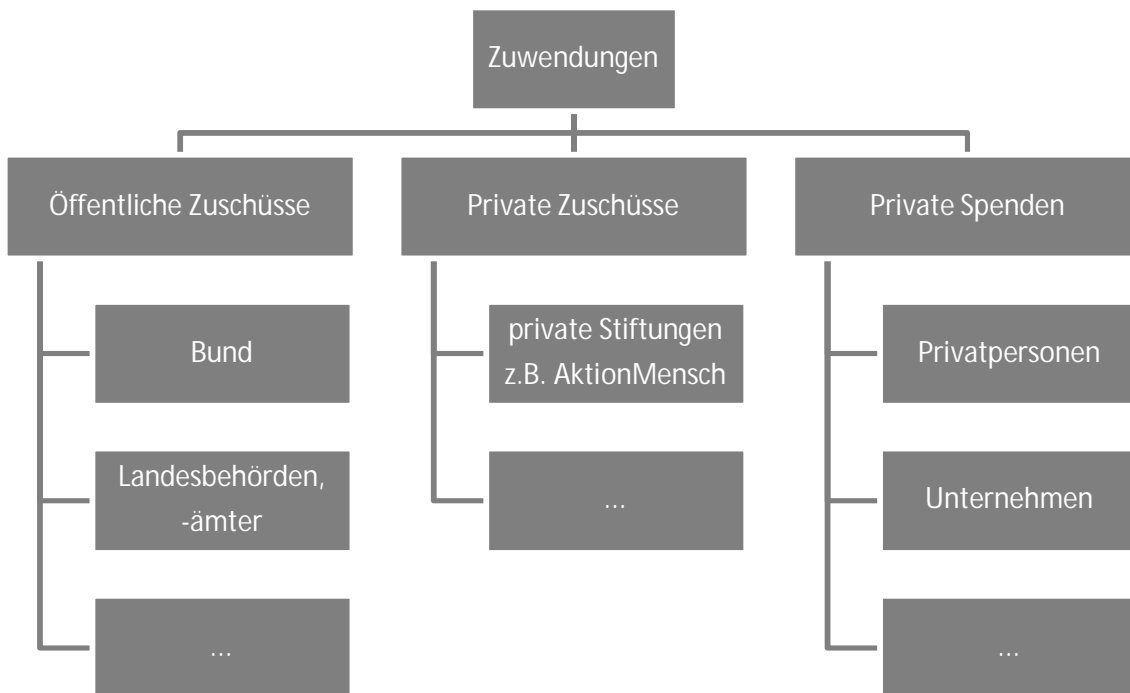
Wirtschaftsgüter mit einem Nettowert (ohne Umsatzsteuer) ab 250 €, die einem Unternehmen längerfristig zur Verfügung stehen (> 1 Jahr), werden in der Bilanz im Anlagevermögen aktiviert. Sie dürfen nicht sofort in vollem Umfang als Betriebsausgaben abgezogen werden, sondern müssen über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Das bedeutet, dass die Anschaffungskosten entsprechend der Jahre der erwarteten Nutzungsdauer verteilt werden müssen, um die Wertminderung des Wirtschaftsgutes durch dessen Abnutzung darzustellen. Dies hat zur Folge, dass sich im Anschaffungsjahr nicht die vollen Anschaffungskosten gewinnmindernd auswirken, sondern nur der entsprechende Abschreibungsanteil. Die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern ergeben sich idR. aus den amtlichen „AfA-Tabellen“ (Absetzung für Abnutzung; Büromöbel werden bspw. über 13 Jahre abgeschrieben).

Hintergrund - Zuwendungen

Eine Zuwendung (auch Spende, Zuschuss, Beihilfe, usw.) ist ein Vermögensvorteil, den ein Zuwendungsgeber zur Förderung eines auch in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuwendungsempfänger zukommen lässt [R 6.5 EStR].

Wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer direkten Gegenleistung an den Zuwendungsgeber gewährt werden, dann liegt eine Zuwendung vor. Dies ist z.B. der Fall, wenn der Zuwendungsempfänger die Zahlung in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung erhält [Abschnitt 10.2. Abs. 7 S. 1-3 UStAE 2021]. Diese Zuwendung kann zweckgebunden sein und darf in diesem Fall nur für diesen bestimmten Zweck verwendet werden.

Eine solche zivilrechtlich zweckgebundene Zuwendung wird erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung für den angedachten Zweck (also bei Ausgabe) Ertrag/Eigentum des Zuwendungsempfängers. Somit müssen am Bilanzstichtag noch nicht der Zweckbindung entsprechend verwendete Zuwendungen als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ausgewiesen werden und dürfen nicht als Ertrag dargestellt werden. Bei einer nicht der Zweckbindung entsprechenden Verwendung der Zuwendung (z.B. wird ein Auto anstelle einer Kinderschaukel gekauft) hat der Zuwendungsgeber einen Rückzahlungsanspruch auf die Zuwendung.



Problem

Wird ein Anlagegut mit Zuwendungsgeldern gekauft, erfolgt die Zuwendung an die Einrichtungen in der Regel in voller Höhe im Anschaffungsjahr. Jedoch steht diesem Ertrag der Zuwendung nicht sofort in voller Höhe ein Aufwand gegenüber, da das Anlagegut, wie oben beschrieben, über mehrere Jahre abgeschrieben werden muss.

Beispiel Zuwendung iHv. 1.000 €
 Anlagegut iHv. 1.000 € aktiviert
 → Aufwand für Abschreibung 100 € bei Abschreibung über 10 Jahre

GuV im Anschaffungsjahr	
Soll	Haben
100 € Abschreibung	1.000 € Zuwendung
900 € „falscher Gewinn“	

Durch den hohen Ertrag (vollständige Höhe der Zuwendung - erfolgswirksam) und den verhältnismäßig geringen Aufwand (anteilige Abschreibung z.B. 1/10 - erfolgswirksam) wird das Betriebsergebnis im Anschaffungsjahr zu gut dargestellt. → „falscher Gewinn“

In den Folgejahren gibt es keinen Ertrag mehr durch eine Zuwendung für das Anlagegut, jedoch stellen die jährlichen Abschreibungen immer noch einen Aufwand dar. Hierdurch wird das Betriebsergebnis zu schlecht dargestellt. → „falscher Verlust“

GuV im Folgejahr	
Soll	Haben
100 € Abschreibung	
100 € „falscher Verlust“	

⚡ Der Grundsatz der Erfolgsneutralität bei Anschaffungen des Anlagevermögens wird verletzt!

→ Anschaffungsvorgänge müssen erfolgsneutral gebucht werden.

→ Um diese Erfolgsneutralität zu wahren gibt es 2 Lösungsansätze.

II. Lösungsansatz 1 – Verrechnung

Die Anschaffungskosten des Anlagegutes werden mit der Zuwendung verrechnet. Beides wird auf das Bestandskonto des Anlagegutes gebucht.

Bestandskonto der Bilanz

Inventar	
Soll	Haben
2.000 € Zugang Schreibtisch	2.000 € Zuwendung
0 € Schlussbestand	

→ Erfolgsneutral ✓

Da sich die Anschaffungskosten und die Zuwendung gegenseitig aufheben, weist das Konto 0 € als Schlussbestand auf. Das Anlagegut wird „unsichtbar“ bzw. bei einer nur anteiligen Förderung mit einem durch die Verrechnung verringerten Anschaffungsbetrag dargestellt. Abgeschrieben werden in diesem Fall nur die um die Zuwendung verringerten Anschaffungskosten.

Beispiel 1 2.000 € AK – 2.000 € Zuwendung = 0 € Abschreibungsbetrag.

Beispiel 2 2.000 € AK – 800 € Zuwendung = 1.200 € Abschreibungsbetrag.

⚡ Die Darstellung ist intransparent, da das Anlagegut „unsichtbar“ bzw. mit einem verringertem Wert dargestellt wird.

→ Die transparenteste Lösung bieten Sonderposten mit einer ausgewogenen Darstellung des Sachverhaltes.

III. Lösungsansatz 2 – Sonderposten

Im Anschaffungsjahr wird mit der Bildung eines Sonderpostens (SoPo) der Zuwendung (Ertrag) direkt ein Aufwand gegenübergestellt. Der Sonderposten wird auf der Passivseite der Bilanz entsprechend der Anschaffungskosten des Anlagegutes ausgewiesen. Hierdurch ergibt sich eine Erfolgsminderung in voller Höhe.

Erfolgskonten der GuV

<p>4841 Öffentliche Zuschüsse (Ertrag)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Soll</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Haben</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td></td> <td style="text-align: right;">2.000 € (1b)</td> </tr> </table>	Soll	Haben		2.000 € (1b)	<p>6955 Zuführung zu den Sonderposten (Aufwand)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Soll</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Haben</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="text-align: left;">2.000 € (3a)</td> <td></td> </tr> </table>	Soll	Haben	2.000 € (3a)	
Soll	Haben								
	2.000 € (1b)								
Soll	Haben								
2.000 € (3a)									

→ Erfolgsneutral ✓

Bestandskonten der Bilanz

<p>640 Inventar</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Soll</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Haben</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="text-align: left;">2.000 € Zugang Schreibtisch (2a)</td> <td></td> </tr> </table>	Soll	Haben	2.000 € Zugang Schreibtisch (2a)		<p>2980 SoPo Invest. aus öffentl. Zuw.</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Soll</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Haben</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td></td> <td style="text-align: right;">2.000 € Bildung SoPo (3b)</td> </tr> </table>	Soll	Haben		2.000 € Bildung SoPo (3b)
Soll	Haben								
2.000 € Zugang Schreibtisch (2a)									
Soll	Haben								
	2.000 € Bildung SoPo (3b)								

Entsprechend der jährlichen Abschreibung nach AfA (Wertminderung des Anlagevermögens) wird auch der dazugehörige Sonderposten gemindert und wirkt dem Aufwand der Abschreibung als Ertrag entgegen. Somit liegt eine erfolgswirksame Auflösung des Sonderpostens in gleicher Höhe vor. Hierdurch werden sowohl die Anschaffungskosten als auch die Zuwendung über die Laufzeit des Anlagegutes verteilt.

Erfolgskonten der GuV

<p>4931 Erträge Auflösung SoPo (Ertrag)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Soll</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Haben</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td></td> <td style="text-align: right;">154 € (5b)</td> </tr> </table>	Soll	Haben		154 € (5b)	<p>6860 Abschreibung Inventar (Aufwand)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Soll</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Haben</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="text-align: left;">2.000 € * 1/13 = 154 € (4a)</td> <td></td> </tr> </table>	Soll	Haben	2.000 € * 1/13 = 154 € (4a)	
Soll	Haben								
	154 € (5b)								
Soll	Haben								
2.000 € * 1/13 = 154 € (4a)									

→ Erfolgsneutral ✓

Bestandskonten der Bilanz

<p>640 Inventar</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Soll</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Haben</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="text-align: left;">2.000 € Zugang Schreibtisch (2a)</td> <td style="text-align: right;">154 € Abschreibung (4b)</td> </tr> </table>	Soll	Haben	2.000 € Zugang Schreibtisch (2a)	154 € Abschreibung (4b)	<p>2980 SoPo Invest. aus öffentl. Zuw.</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Soll</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Haben</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="text-align: left;">154 € Abschreibung als Ertrag (5a)</td> <td style="text-align: right;">2.000 € Bildung SoPo (3b)</td> </tr> </table>	Soll	Haben	154 € Abschreibung als Ertrag (5a)	2.000 € Bildung SoPo (3b)
Soll	Haben								
2.000 € Zugang Schreibtisch (2a)	154 € Abschreibung (4b)								
Soll	Haben								
154 € Abschreibung als Ertrag (5a)	2.000 € Bildung SoPo (3b)								

Schlussbilanz

Aktiva	Passiva
	Eigenkapital
Anlagevermögen + 2.000 € - 154 € = 1.846 €	Sonderposten + 2.000 € - 154 € = 1.846 €
Umlaufvermögen	Fremdkapital
Bilanzsumme	Bilanzsumme

Fazit

- ✓ Der Sachverhalt wird *erfolgsneutral* dargestellt.
- ✓ Der Sachverhalt wird *nachvollziehbar* und *transparent* dargestellt.
- ✓ Die *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* sind erfüllt.
- ✓ Der Sachverhalt wird *ausgewogen* über die Nutzungsdauer dargestellt.

IV. Zusammenfassung – Bildung von Sonderposten

Beispiel Anschaffung Schreibtisch für 2.000 € aus öffentlichen Zuschüssen

Buchungssätze

1800 Bank (1a)	an 4841 Öffentliche Zuschüsse (1b)	2.000 €
0640 Inventar (2a)	an 1800 Bank (2b)	2.000 €
6955 Zuführung zu den SoPos (3a)	an 2980 SoPo Invest. aus öffentl. Zuw. (3b)	2.000 €
6860 Abschreibung Inventar (4a)	an 0640 Inventar (4b)	154 €
2980 SoPo Invest. aus öffentl. Zuw. (5a)	an 4931 Erträge Auflös. SoPo (5b)	154 €

Kontenbewegungen (SKR 44)

Erfolgskonten der GuV

4841 Öffentliche Zuschüsse (Ertrag)	
Soll	Haben
	2.000 € (1b)

6955 Zuführung zu den Sonderposten (Aufwand)	
Soll	Haben
2.000 € (3a)	

4931 Erträge Auflösung SoPo (Ertrag)	
Soll	Haben
	154 € (5b)

6860 Abschreibung Inventar (Aufwand)	
Soll	Haben
2.000 € * 1/13 154 € (4a)	=

Bestandskonten der Bilanz

640 Inventar	
Soll	Haben
2.000 € Zugang Schreibtisch (2a)	154 € Abschreibung (4b)

2980 SoPo Investit. aus öffentl. Zuw.	
Soll	Haben
154 € Abschreibung als Ertrag (5a)	2.000 € Bildung SoPo (3b)

1800 Bank	
Soll	Haben
2.000 € Zuschuss (1a)	2.000 € Kauf des Schreibtisches (2b)

V. (Sonder-) Fälle

Geringwertige Wirtschaftsgüter

Bei der Bildung eines Sonderpostens sind die geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) von den Sammelposten abzugrenzen. Geringwertige Wirtschaftsgüter sind alle Wirtschaftsgüter zwischen 250 € und 800 €. Sie können in voller Höhe im Anschaffungsjahr angesetzt und abgeschrieben werden. Erfolgt eine Zuwendung für ein GWG in gleicher Höhe im selben Jahr, stehen sich Aufwand und Ertrag gegenüber. Folglich ist der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral und es wird kein Sonderposten benötigt.

Sollen Anlagegüter zwischen 250 € und 1.000 € jedoch über mehrere Jahre abgeschrieben werden, gibt es die Möglichkeit einen Sammelposten zu bilden. Wenn sich für die Bildung eines Sammelpostens entschieden wurde, sind alle Anschaffungen des Wirtschaftsjahres in dem fraglichen Investitionsbereich in den Sammelposten aufzunehmen. Die Abschreibung des Sammelpostens läuft über 5 Jahre. Für diesen Zeitraum kann auch ein Sonderposten gebildet werden, welcher entsprechend über 5 Jahre aufzulösen ist.

Fazit Kein SoPo bei GWGs.

Zuwendung in Jahr 01, Anschaffung Anlagegut in Jahr 02

Erfolgt eine Zuwendung in Jahr 01, jedoch noch nicht die zweckgebundene Verwendung dieser, ist die Zuwendung als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen. Sie darf nicht als Ertrag dargestellt werden. Wenn im Folgejahr die Anschaffung des Anlagegutes erfolgt, wird die Rückstellung aufgelöst und die regulären Buchungen mit der Bildung eines Sonderpostens vorgenommen. Der Sonderposten darf nicht gebildet werden, wenn die Zuwendung noch nicht ihrer Zweckbindung entsprechend verwendet wurde. Das heißt, wenn das Anlagegut noch nicht angeschafft worden ist.

Fazit Zuwendung am 31.12.01 = Rückstellung.

Anschaffung Anlagegut in Jahr 01, Zuwendung in Jahr 02

Die Anschaffung eines Anlagegutes in Jahr 01 ohne eine Zuwendung führt zu einer erfolgswirksamen Buchung der Abschreibung im ersten Jahr. Folgt in Jahr 02 eine unerwartete zweckgebundene Zuwendung für dieses bereits angeschaffte Anlagegut, wird in Jahr 02 ein Sonderposten gebildet. Die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens dürfen die AfA jedoch nicht überschreiten (Ziel der Erfolgsneutralität). Das Ende der Abschreibung des Sonderpostens ist dementsprechend immer mit dem Ende der Abschreibung des Anlagegutes identisch. Folglich wird in Jahr 02 der Sonderposten in Höhe vom Restbuchwert des Anlagegutes gebildet. Der Rest der Zuwendung stellt einen Ertrag in Jahr 02 dar.

Fazit Jahr 01 Aufwand für Abschreibung.
 Jahr 01 Keine SoPo-Bildung, kein Ertrag aus der Auflösung von SoPo.
 Jahr 02 Aufwand für Abschreibung.
 Jahr 02 SoPo-Bildung iHv. Restbuchwert des Anlagegutes.
 Jahr 02 Ertrag des restlichen Zuwendungsbetrags der nicht in SoPo einfließt
 (als Ausgleich des Aufwandes für die Abschreibung in Jahr 01).
 Jahr 02 Ertrag durch Auflösung SoPo iHv. Aufwand für Abschreibung.

AK/HK < Zuwendung

Die Bildung des Sonderpostens auf dem Aufwandskonto 6955 dient dem Ausgleich des dazugehörigen Ertrags der Zuwendung. Somit kann der Sonderposten niemals die Höhe der Zuwendung übersteigen (Maximalbetrag). Liegen die AK/HK des Anlagegutes, das mit der zweckgebundenen Zuwendung angeschafft wird, jedoch unterhalb der Zuwendungshöhe, darf der Sonderposten nicht über die Höhe der AK/HK des Anlagegutes hinaus gebildet werden.

Der restliche Zuwendungsbetrag kann in Abstimmung mit dem Zuwendungsgeber auf unterschiedliche Weise behandelt werden. Eine Möglichkeit ist die Bildung einer Rückstellung in Höhe des Restbetrages. Dies ist der Fall, wenn der Zuwendungsgeber dem Zuwendungsempfänger das Geld für zukünftige zweckgebundene Anschaffungen überlässt. Eine Rückforderung des nicht verwendeten Zuwendungsbetrages durch den Zuwendungsgeber führt dazu, dass eine Verbindlichkeit einzustellen ist. Neben diesen beiden Möglichkeiten ist es auch denkbar, dass der übrige Zuwendungsbetrag einen Ertrag darstellt. Hierzu kommt es, wenn der Zuwendungsgeber das Geld nicht zurückfordert und auch keine Verwendungsbedingungen im Zusammenhang mit der Überlassung des Restbetrags stellt.

Fazit SoPo max. iHv. Zuwendung bzw. AK/HK.
 Restlicher Zuwendungsbetrag = Rückstellung / Verbindlichkeit / Ertrag.

AK/HK > Zuwendung

Erfolgt eine Zuwendung, die geringer ist als die Höhe der Anschaffungskosten für das entsprechende Anlagegut, handelt es sich um eine anteilige Förderung. Der Sonderposten wird in der vollen Höhe der Zuwendung gebildet und entsprechend des Zeitraumes der Abschreibung jährlich anteilig aufgelöst. Jedoch heben die Abschreibung und der Ertrag aus dem Sonderposten sich nicht vollständig gegenseitig auf, da die Abschreibung höher ist als der Ertrag.

Fazit SoPo in Höhe der anteiligen Förderung.

Anlageabgang

Scheidet ein gefördertes Anlagegut aus dem Anlagevermögen aus (z.B. durch Verkauf oder Verschrottung), muss auch der zugehörige Sonderposten aufgelöst werden. Der Anlageabgang ist somit ebenfalls erfolgsneutral.

Abschr. Inventar	an Anlagevermögen	Restbuchwert
SoPo	an Erträge aus dem Abgang von SoPo	Restbuchwert

Fazit Ausbuchung SoPo und Anlagevermögen iHv. Restbuchwert.

Hinweis Bei Veräußerungen vor Ablauf des Zweckbindungszeitraumes entsteht grundsätzlich eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Zuwendungsgeber, die ggf. als Rückstellung bzw. sonstige Verbindlichkeit zu passivieren ist. Hier sollte in jedem Fall eine Einigung mit dem Zuwendungsgeber gesucht werden.

VI. Zusammenfassung – Sonderfälle

Beispiel Zuwendung vor Verwendung und AK/HK > Zuwendung

Für den Bau eines neuen Gebäudes werden Spenden über zwei Jahre gesammelt.

Jahr 01	Spenden iHv. 300.000 €	Rückstellung am Ende des Jahres	300.000 €
Jahr 02	Spenden iHv. 700.000 €	Rückstellung am Ende des Jahres	1.000.000 €

Der Bau des Gebäudes beginnt in Jahr 03, wird aber noch nicht fertiggestellt. Somit wird die Zuwendung anteilig ihrem Zweck entsprechend verwendet. Dieser anteilige Zuwendungsbetrag wird folglich ein Ertrag und es wird in gleicher Höhe ein Sonderposten gebildet. Dem Sonderposten auf der Passivseite steht das sich im Bau befindliche Gebäude auf der Aktivseite gegenüber. Dieses darf jedoch noch nicht abgeschrieben werden. Die Abschreibung beginnt erst mit der Fertigstellung des Gebäudes und damit auch dann erst die Auflösung des Sonderpostens.

Jahr 03	Zuwendung (aus Auflösung Rückstellung)	100.000 €	Erfolgskonto
	Aufwand für Zuführung zu SoPo	100.000 €	Erfolgskonto
	Im Bau befindliche Gebäude	100.000 €	Bestandskonto
	SoPo	100.000 €	Bestandskonto
	Rückstellung am Ende des Jahres	900.000 €	Bestandskonto

Jahr 04	Zuwendung (aus Auflösung Rückstellung)	200.000 €	Erfolgskonto
	Aufwand für Zuführung zu SoPo	200.000 €	Erfolgskonto
	Im Bau befindliche Gebäude	300.000 €	Bestandskonto
	SoPo	300.000 €	Bestandskonto
	Rückstellung am Ende des Jahres	700.000 €	Bestandskonto

Das Gebäude wird in Jahr 06 fertiggestellt. Die Kosten des Gebäudes belaufen sich auf 2.000.000 €. Somit wird das Gebäude mit 2.000.000 € im Anlagevermögen aktiviert und abgeschrieben. Der Sonderposten steht nun mit seinem Maximalbetrag in der Bilanz (1.000.000 € gesammelte Spenden) und wird analog zur Abschreibung aufgelöst. Die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens sind jedoch nicht gleich hoch wie die Abschreibungen, da die Zuwendung niedriger war als die Aufwendungen für das Gebäude.

Fazit Ein Sonderposten wird durch zwei Faktoren in seiner Höhe begrenzt. Zum einen ergibt sich der Maximalbetrag aus der Höhe der Zuwendung. Ein Sonderposten kann niemals höher sein als die Zuwendung, aufgrund welcher er gebildet wird. Zum anderen muss die Zuwendung oder ein Teilbetrag der Zuwendung ihrem/seinem Zweck entsprechend tatsächlich verwendet worden sein. In Höhe der getätigten Verwendung ist ein Sonderposten zu bilden. Für noch nicht verwendete Zuwendungsbeträge sind Rückstellungen zu bilden und keine Sonderposten. Zudem beginnt die Auflösung des Sonderpostens erst, wenn das dazugehörige Anlagegut aktiviert worden ist und abgeschrieben wird.