

Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen

Bearbeitet von
Dr. Reinhard Berndt, Frank Nordhoff

1. Auflage 2016. Buch. XXXII, 336 S. In Leinen
ISBN 978 3 406 68923 9
Format (B x L): 14,1 x 22,4 cm

[Steuern > Bilanzrecht](#)

Zu [Inhalts- und Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

sind Pflichtbestandteile der Aktivierung die Einzelkosten (Material- und Lohnkosten) und seit 2010 nach BilMoG auch angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie der Wertverzehr des Anlagevermögens (vorher Wahlrecht). Daneben bestehen weitere Wahlbestandteile. Vertriebs- und Forschungskosten dürfen nicht aktiviert werden.

Die folgende Abbildung veranschaulicht noch einmal die Bestandteile der Anschaffung- und Herstellungskosten:

Anschaffungskosten	Herstellungskosten
Anschaffungspreis	Pflichtbestandteile:
- Anschaffungspreisminderungen	Materialeinzelkosten
+ Anschaffungsnebenkosten	Fertigungsneinzelkosten
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	Sondereinzelkosten der Fertigung
= Anschaffungskosten	+ Materialgemeinkosten
	+ Fertigungsgemeinkosten
	+ Abschreibungen
	= Untergrenze der Herstellungskosten
	Wahlbestandteile:
	+ Kosten der allgemeinen Verwaltung
	+ Aufwendungen für soziale Leistungen
	+ Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung
	+ Fremdkapitalzinsen
	= Obergrenze der Herstellungskosten
	Aktivierungsverbot:
	Vertriebskosten
	Forschungskosten

Abb. 28: Bestandteile der Anschaffungs- und Herstellungskosten

Bei Stiftungen kommt es häufiger vor, dass keine Anschaffungs- oder 52 Herstellungskosten für den Erwerb von Vermögensgegenständen anfallen, beispielsweise bei der Einbringung von Sachgegenständen als Grundstockvermögen oder Zustiftung. Dieser Sonderfall, bei dem handelsrechtlich ein Wahlrecht zwischen dem Ansatz zu Null (also den angefallenen Anschaffungskosten) und einem vorsichtig geschätzten Zeitwert gesehen wird (ADS, § 255 Rn. 86; BeBiKo/Schubert/Gadeck § 255 Rn. 100) wird weiter unten detailliert behandelt (→ Rn. 82 ff.).

Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sind bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens um planmäßige Abschreibungen zu kürzen. Diese erfolgen bei Stiftungen i.d.R. linear über die voraussichtliche Nutzungsdauer. Bei den Nutzungsdauern orientieren sich Stiftungen häufig an den amtlichen AfA-Tabellen der Finanzverwaltung (BMF 15.12.2000 – IV-D 2 – S1551 – 188/00, BStBl. I 2000, 1532). Diese Orientierung ist sinnvoll, aber zumindest im nichtwirtschaftlichen Bereich von gemeinnützigen Stiftungen nicht zwingend. Die Vorgaben der Finanzverwaltung dienen einer einheitlichen Besteuerung und sind insofern nur im steuerlichen Bereich relevant und verbindlich.



beck-shop.de
THE FACHBUCHHANDELUNG

Weitere bei Wirtschaftsunternehmen häufig anzutreffende Arten der planmäßigen Abschreibung sind neben der linearen Abschreibung die geometrisch-degressive Abschreibung, bei der jeweils ein bestimmter Prozentsatz vom Restwert abgeschrieben wird, und die Leistungsabschreibung nach Beanspruchung. Vgl. zu diesen und weiteren Abschreibungsmethoden im Detail Baetge/Kitsch/Theile, Bilanzen, 13. Auflage 2014, S. 268 ff.

- 54 Unabhängig von der planmäßigen Abschreibung hat eine **außerplanmäßige Abschreibung** auf Vermögensgegenstände zu erfolgen, wenn deren Wert am Bilanzstichtag unter die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um Vermögensgegenstände des Anlage- oder des Umlaufvermögens handelt. Bei Vermögensgegenständen des *Anlagevermögens* muss eine Abschreibung nur dann erfolgen, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist (§ 253 Abs. Abs. 2 Satz 3 HGB, sog. **gemildertes Niederstwertprinzip**). Es kann allerdings alternativ immer auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden. Im *Umlaufvermögen* hat dagegen immer eine Abschreibung zu erfolgen, wenn der Wert zum Bilanzstichtag unter die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist, da hier von einer kurzfristigen Veräußerung ausgegangen wird (sog. **strenges Niederstwertprinzip**). Bei Stiftungen ist daher die Zuordnung insbesondere von Wertpapieren zum Anlage- oder Umlaufvermögen von Bedeutung (→ Rn. 60).
- 55 Die Bewertung der Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) erfolgt zum (voraussichtlichen) Erfüllungsbetrag. **Verbindlichkeiten** sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Betrag anzusetzen, der benötigt wird, um die Verbindlichkeit zu erfüllen (z.B. Zusage einer Projektförderung von 100.000 EUR). Nicht relevant ist, wann die Verbindlichkeit zu erfüllen ist. Auch unverzinsliche Verbindlichkeiten sind nicht abzuzinsen, sondern mit dem Erfüllungswert anzusetzen (vgl. BeBiKo/Schubert § 253 Rn. 63).
- 56 **Rückstellungen** sind „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen“ (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dies beinhaltet auch erwartete Preis- und Kostensteigerungen. Gegenläufig sind längerfristige Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr „mit dem Ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Geschäftsjahre abzuzinsen“ (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Mit dem Durchschnittssatz der letzten sieben Jahre sollen größere Schwankungen der Bilanzansätze wie z.B. bei der Verwendung von Stichtagsraten vermieden werden. Die Zinssätze für Laufzeiten bis zu 50 Jahren werden, monatlich aktualisiert, von der Bundesbank auf ihrer Homepage veröffentlicht (www.bundesbank.de).

Mit der Einführung der Abzinsungsverpflichtung von Rückstellungen durch das BilMoG hat insbesondere für Förderstiftungen, welche eine Vielzahl von Projekten mit unterschiedlichen Laufzeiten durchführen, die Unterscheidung zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten eine erhebliche Bedeutung erlangt, da Verbindlichkeiten anders als Rückstellungen nicht abzuzinsen sind. Die Bedeutung liegt dabei allerdings weniger in der absoluten Höhe

der Beträge als vielmehr im Arbeitsaufwand im Rahmen der Abzinsung von Rückstellungen (Zur Vorgehensweise im Detail → R.n. 173 ff.).

beck-shop.de

III. Darstellung einzelner Sachverhalte in der Bilanz

Nach der Darstellung der grundsätzlichen Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften unter Berücksichtigung von stiftungsspezifischen Besonderheiten sollen im Folgenden anhand einzelner Bilanzposten die Besonderheiten im kaufmännischen Jahresabschluss einer Stiftung aufgezeigt und Lösungsansätze für nicht abschließend geregelte Bereiche aufgezeigt werden.

1. Anlagevermögen

a) Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen

In der Bilanz sind das *Anlagevermögen* und das *Umlaufvermögen* gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern. Die Abgrenzung erfolgt, anders als z.B. nach internationalem Recht, nicht streng nach Fristigkeiten, wenngleich das Anlagevermögen in der Regel längerfristig im Unternehmen verbleibt, das Umlaufvermögen sich eher kurzfristig umschlägt.

Definiert wird im Gesetz nur das **Anlagevermögen**. „Beim Anlagevermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen“ (§ 247 Abs. 2 HGB). Das **Umlaufvermögen** umfasst demgegenüber die Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend dem Betrieb dienen. Für die Einteilung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist insofern das Kriterium „dauernd“ entscheidend. Dabei kommt es nicht auf eine rein zeitlich zu sehende dauernde Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes an (im Sinne der gesamten Lebenszeit des Vermögensgegenstandes), sondern darauf, dass der Vermögensgegenstand dem Geschäftsbetrieb im Sinne seiner Zweckbestimmung langfristig dient. (BeBiKo/Schubert/Huber § 247 R.n. 351).

Für die Ermittlung der Zweckbestimmung sind sowohl objektive und als auch subjektive Kriterien heranzuziehen. Führen objektive Kriterien nicht zu eindeutigen Ergebnissen, ist für eine Zuordnung zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen zusätzlich auf den Willen des Vorstandes als subjektive Komponente abzustellen, die in der entsprechenden Bilanzierung Ausdruck findet.

In zeitlicher Hinsicht kommt es bei der Abgrenzung grundsätzlich auf die Zweckbestimmung an, wie sie sich für den Bilanzstichtag ergibt. Die Zweckbestimmung beim Zugang des Gegenstandes ist also nicht ausschlaggebend, soweit zum Stichtag eine Änderung eingetreten ist. Bei der Ermittlung der Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes müssen jedoch auch die nach dem Bilanzstichtag gegebenen Umstände in die Betrachtung einfließen, soweit sie die am Bilanzstichtag bestehende Zweckbestimmung erhellen und

keine neuen Sachverhalte darstellen. Eine Änderung des Zweckes, die erst nach dem Stichtag eintritt, ist deshalb ohne Auswirkung.

- 60 Die meisten Vermögensgegenstände sind i.d.R. ohne Probleme dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen. So sind Grundstücke oder Gebäude regelmäßig dem Anlagevermögen zuzuordnen (es sei denn, sie werden nicht betrieblich genutzt und es besteht eine Verkaufsabsicht zum Stichtag) und Vorräte stellen Umlaufvermögen dar, da eine kurzfristige Veräußerung i.d.R. geplant ist. Ebenfalls dem Umlaufvermögen sind Forderungen zuzuordnen (auch wenn die Restlaufzeit am Abschlusstichtag über einem Jahr liegt). Dagegen können **Wertpapiere** der kurzfristigen als auch der langfristigen Anlage von Mitteln dienen. Sie werden daher in der Bilanz entweder als *Wertpapiere des Anlagevermögens* innerhalb der Finanzanlagen oder als *Wertpapiere des Umlaufvermögens* ausgewiesen. Zur Einteilung in die Kategorien Anlage- oder Umlaufvermögen muss daher im Einzelfall von den subjektiven Absichten des Vorstandes ausgegangen werden. Das vom Stifter übertragene Grundstockvermögen kann grundsätzlich sowohl dem Anlagevermögen als auch dem Umlaufvermögen zuzuordnen sein. Allerdings wird die Absicht des Vorstandes bei der Anlage des Stiftungskapitals regelmäßig langfristiger Natur sein, da das Stiftungskapital gerade nicht verwendet werden soll. Gleichwohl kann es – z.B. bei der Anlage in Rentenpapieren mit kurzen Restlaufzeiten – zu häufigen Umschichtungen innerhalb der Wertpapiere kommen. Hiermit ist nicht zwingend eine Zuordnung zum Umlaufvermögen verbunden.

- 61 Die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist insofern relevant, als für die beiden Kategorien unterschiedliche Bewertungsregeln gelten. So sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (z.B. Gebäude), um **planmäßige Abschreibungen** zu mindern (§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB). Dies gilt nicht für das Umlaufvermögen, da hier regelmäßig von nur einer kurzen Verweildauer in der Stiftung ausgegangen wird. Andererseits sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens immer auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben (**strenges Niederstwertprinzip**, § 253 Abs. 4 S. 1 HGB), während eine Abschreibung über planmäßige Abschreibungen hinaus beim Anlagevermögen nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorgenommen werden müssen (**gemildertes Niederstwertprinzip**, § 253 Abs. 3. S. 3 HGB). Zur Bilanzierung von Wertpapieren des Anlagevermögens → Rn. 87 ff.; von Wertpapieren des Umlaufvermögens → Rn. 116 ff.).

b) Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände (Entwicklungskosten)

- 62 Mit Einführung des BilMoG wurde ein Aktivierungswahlrecht für die auf die Entwicklungsphase entfallenden Aufwendungen von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens eingeführt (§ 248 Abs. 2 HGB; im Folgenden auch kurz *Entwicklungskosten* genannt). Bis dahin galt für diese Aufwendungen ein explizites Aktivierungsverbot.

beck-shop.de

DIE FACHBUCHHANDLUNG

Hintergrund der Regelung ist zum einen die generelle Kritik am Aktivierungsverbot von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen vor dem Hintergrund des Wandels der Bedeutung dieser Vermögensgegenstände im Wirtschaftsleben (vgl. zur Kritik schon Küting/Weber/Baetge/Fey/Weber in: Handbuch der Rechnungslegung, 4. Aufl. 1999, § 248 Rn. 17). Daneben sollte eine Annäherung an die internationalen Vorschriften erfolgen, welche eine Aktivierungspflicht vorsehen (IAS 38). Insofern war zunächst auch in Deutschland eine Aktivierungspflicht geplant, welche aufgrund des erheblichen Widerstands insbesondere im Mittelstand in ein Aktivierungswahlrecht umgewandelt wurde (vgl. Ernst/Naumann, Das neue Bilanzrecht, 2009, S. 67).

Im Ergebnis führt eine **Aktivierung der Entwicklungskosten** zu einer 63 Verteilung der angefallenen Aufwendungen auf mehrere Perioden mit den entsprechenden Effekten auf das Jahresergebnis und das Eigenkapital. Gerade für Stiftungen, welche entweder relativ gleichbleibende Erträge aus dem Stiftungskapital ziehen oder auf Spendenakquisition angewiesen sind, kann eine *Verteilung von Aufwendungen* größerer Projekte sehr sinnvoll sein. Als Beispiel sei die eigene Entwicklung einer Software, z.B. im Förderbereich, genannt. Interessant dürfte die Aktivierung im Einzelfall auch für in der Forschung tätige Stiftungen sein.

Aktiviert werden dürfen nur die auf die **Entwicklungsphase** entfallenden 64 Aufwendungen, die Aufwendungen der **Forschungsphase** sind weiterhin sofortiger Aufwand. Mit dem BilMoG sind Definitionen von Forschung und Entwicklung in das Handelsrecht aufgenommen worden.

Forschung ist demnach „die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können“ (§ 255 Abs. 2a Satz 3 HGB). Demgegenüber ist **Entwicklung** „die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen“ (§ 255 Abs. 2a Satz 2 HGB). In dieser Phase können im Gegensatz zur Forschungsphase Aussagen über die technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten gemacht werden.

Trotz der Aufnahme dieser Definitionen in das Gesetz ist die Abgrenzung in der Realität nicht immer trennscharf. Am Beispiel der selbst erstellten Software wären grundlegende Überlegungen (z.B. Aufwendungen der Entscheidungsphase, ob die Software erworben oder selbst erstellt werden soll) als Forschungskosten Aufwand, die eigentliche Entwicklung oder Modifizierung einer erworbenen Software dagegen Entwicklungskosten.

Entwicklungskosten dürfen erst von dem Zeitpunkt an aktiviert werden, 65 zu dem mit *hoher Wahrscheinlichkeit* ein *Vermögensgegenstand entstehen* wird. Die Abgrenzung kann in der Praxis schwierig sein. Als Beispiel sei eine Stiftung genannt, die Forschung betreibt. So kann ein Forscher zunächst allgemein forschen, es sich im Zeitablauf aber herauskristallisieren, dass ein verwertbarer Vermögensgegenstand entsteht. Eine Aktivierung ist ab dem Zeitpunkt

E 66–68**E. Der kaufmännische Jahresabschluss einer Stiftung**

möglich, in welchem ein solcher „mit hoher Wahrscheinlichkeit“ entsteht. Kann keine sinnvolle Abgrenzung vorgenommen werden, ist im Zweifelsfall der gesamte Aufwand der Forschungsphase zuzurechnen (§ 255 Abs. 2a HGB).

- 66 Nicht aktiviert werden dürfen Marken, Druckmittel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB). So kann beispielsweise eine „Spenderliste“ einer Spenden sammelnden Stiftung schon aufgrund dieser Vorschrift nicht aktiviert werden, ohne dass geprüft werden muss, ob überhaupt ein Vermögensgegenstand vorliegt. Schließlich gilt in Höhe der aktivierten Entwicklungskosten eine Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB).

Für gemeinnützige Stiftungen gilt hinsichtlich Ausschüttungen, dass sie ihren Mitgliedern oder Gesellschaftern keine Gewinnanteile und in dieser Eigenschaft auch keine anderen Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung zukommen lassen dürfen (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). „Ausschüttungen“ sind lediglich im Rahmen von Zuwendungen nach § 58 Nr. 2 AO möglich. Insofern dürfte die Ausschüttungssperre im gemeinnützigen Bereich keine Rolle spielen.

- 67 Der folgende Entscheidungsbau stellt dar, wie die Möglichkeit der Aktivierung von Entwicklungskosten überprüft werden kann:

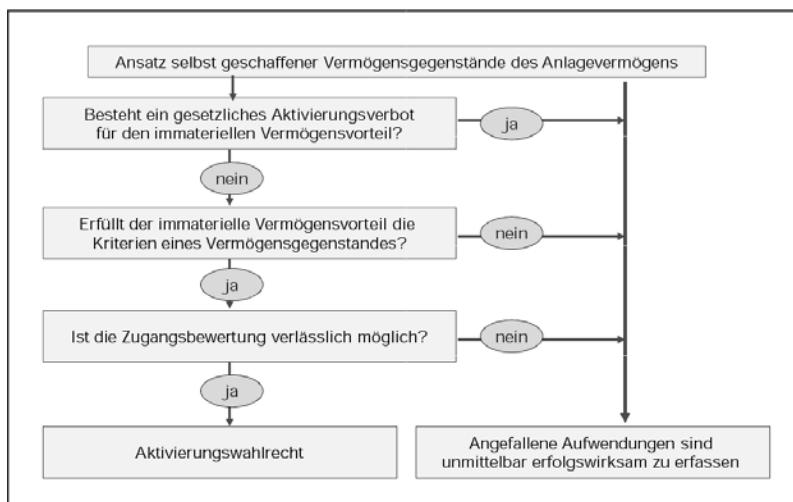


Abb. 29: Prüfschema Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände

- 68 Ist eine Aktivierung der Entwicklungskosten möglich und macht die Stiftung von diesem Wahlrecht Gebrauch, so sind folgende Kosten Bestandteile der Herstellungskosten:

Einzelkosten der Fertigung (Personalkosten)

- + Materialeinzelkosten
- + Notwendige Fertigungs- und Materialgemeinkosten
- = **Untergrenze der Entwicklungskosten**
- + Angemessene Verwaltungskosten
- + Zinsen auf Fremdkapital zur Herstellung des immateriellen Vermögensgegenstandes
- + Wertverzehr des Anlagevermögens
- + Angemessene Teile der Aufwendungen für soziale Einrichtungen/freiwillige Leistungen
- = **Obergrenze der Entwicklungskosten**

Es besteht insofern nicht nur ein Wahlrecht hinsichtlich der Frage, ob die Entwicklungskosten aktiviert werden sollen oder direkt als Aufwand verbucht werden, auch die Höhe der Aktivierung kann durch Einbeziehung bestimmter Kostenkomponenten beeinflusst werden.

Beispiele Entwicklungskosten

(1) Die Stiftung „Hilfe in der Not“ sammelt Spenden für in Not geratene Alleinerziehende und hat zahlreiche regelmäßige Spender. Zur Verwaltung ihrer Spender wird eine neue Software benötigt. Die Stiftung holt verschiedene Angebote ein und führt Gespräche mit unterschiedlichen Anbietern. Schließlich entscheidet sie sich, die Software in Eigenproduktion zu erstellen.

Möchte die Stiftung das Wahlrecht zur Aktivierung von Entwicklungskosten ausnutzen, kann sie die Kosten ab dem Zeitpunkt der Entscheidung für die Eigenproduktion aktivieren. Die zuvor angefallenen Kosten stellen Forschungskosten dar.

(2) Die Krebsforschungsstiftung KFS forscht nach Lösungen gegen Krebskrankungen. Immer wieder ergeben sich im Rahmen der Forschung marktfähige Lösungen. Die Stiftung ist daran interessiert, die z.T. sehr hohen Kosten auf die Zeit der Nutzung eines Patents zu verteilen. Aktiviert werden können die Kosten erst, wenn feststeht, dass ein marktfähiger Vermögensgegenstand entstehen wird.

Dies wird im Zweifelsfall eher spät sein, so dass große Teile der Kosten nicht aktiviert werden können. Wie hoch der zu aktivierende Teil ist, hängt insbesondere auch von der Kostenrechnung und Dokumentation ab. Eine hohe Genauigkeit führt tendenziell auch zu höheren aktivierbaren Kosten.

c) Bilanzierung von Zuschüssen



aa) Systematisierung von Zuschüssen

- 69 Stiftungen bekommen in der Praxis häufig Zuwendungen von dritter Seite, die dann in vielen Fällen als **Zuschuss** bezeichnet werden. Andererseits finden sich für solche Zuwendungen auch sehr unterschiedliche Begrifflichkeiten (z.B. Zuwendungen, Zulagen, Beihilfen, Spenden, Subventionen oder Verlustausgleich).

Zuschüsse als auch Zuwendungen sind keine festen Rechtsbegriffe und haben eher eine klassifizierende Funktion. Sinn ergibt eine Definition in Anlehnung an das Steuerrecht: Zuwendungen werden danach allgemein abgegrenzt als nicht oder nur bedingt zurückzuführende Geld- und Sachleistungen, die ein Zuwendunggeber zur Förderung eines in seinem Interesse liegenden Zwecks auf Unternehmen transferiert (R 34 I EStR). Da die Begrifflichkeiten nicht einheitlich verwendet werden, wird im Folgenden der Begriff „Zuschuss“ übergreifend verwendet, zumal unter dem Begriff der Zuwendung oft auch freigiebige Zuwendungen, also Spenden subsumiert werden, die hier allerdings nicht gemeint sind (vgl. zur Behandlung von Spenden → Rn. 213 ff.).

Eine Systematisierung von Zuschüssen lässt sich insbesondere über die Unterscheidung nach dem *Zuschussgeber* vornehmen. Dies kann die öffentliche Hand oder ein privater Zuschussgeber sein. Das IDW hat sich entsprechend dieser Systematisierung in zwei Stellungnahmen mit der Thematik der Bilanzierung von Zuschüssen beschäftigt:

- Stellungnahme HFA 1/1984 i.d.F. von 1990 (redaktionelle Anpassungen): Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand
 - Stellungnahme HFA 2/1996 i.d.F. von 2013: Zur Bilanzierung privater Zuschüsse
- 70 **Zuschüsse der öffentlichen Hand** treten in der Praxis in vielfacher Form und für zahlreiche unterschiedliche Zwecke auf. Die Stellungnahme des IDW spricht von „Zuwendungen der öffentlichen Hand“ und unterscheidet zwischen Zuschüssen und Zulagen (→ Rn. 72). Die genauen Konditionen und Besonderheiten ergeben sich hierbei regelmäßig aus dem erteilten Zuwendungsbescheid. Öffentliche Zuwendungen werden häufig aus struktur- oder wirtschaftspolitischen Gründen gewährt. Eine direkte Gegenleistung besteht regelmäßig nicht, wohl aber oft bestimmte Bedingungen, an denen der Zuschuss gebunden ist.

Ein Problem in diesem Bereich ist das **europäische Beihilferecht**, da Vorteilsgewährungen zugunsten einzelner Unternehmen oder Branchen, die einseitig den Wettbewerb verzerren (können), nach Europarecht eine verbotene Beihilfe darstellen (vgl. IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Beihilfen nach Artikel 107 AEUV insbesondere zugunsten öffentlicher Unternehmen (IDW PS 700); vgl. hierzu auch den Exkurs → Rn. 76 f.).