

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

FA FB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	09. FA FB / 13.09.2022 / 14:30 – 16:00 Uhr
TOP:	08 – DRS 21 Kapitalflussrechnung
Thema:	Ausweis von erhaltenen Zuwendungen/Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung nach DRS 21
Unterlage:	09_08_FA-FB_Überarbeitung_DRS 21_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
09_08	09_08_FA-FB_Überarbeitung_DRS 21_CN	Cover Note
09_08a	09_08a_FA-FB_Überarbeitung_DRS 21_Standardentwurf	Entwurf einer Änderung an DRS 21 <i>Kapitalflussrechnung</i> – Unterlage nicht öffentlich
09_08b	09_08b_FA-FB_Überarbeitung_DRS 21_WeitereFragen	Weitere Fragestellungen in Bezug auf ausgewählte Regeln des DRS 21 – Unterlage nicht öffentlich

Stand der Informationen: 05.09.2022.

2 Ziel der Sitzung

- Den Mitgliedern des FA FB wird zur Diskussion der Entwurf einer Änderung an DRS 21 Kapitalflussrechnung vorgelegt (vgl. Unterlage **09_08a**).
- Die Ausgangsbasis für den Entwurf sind die Erörterungen des FA FB in seiner 8. Sitzung vom 21. Juli 2022. Bei dem Entwurf handelt es sich um den ersten Entwurf, der dem FA vorgelegt wird. Das angestrebte Ziel der Sitzung ist die Erörterung und Abstimmung des vorgeschlagenen Entwurfs einer Änderung an DRS 21 (nebst Begründung).
- Darüber hinaus soll der FA FB über weitere Fragestellungen zu DRS 21 *Kapitalflussrechnung* informiert werden, die bei der DRSC-Geschäftsstelle eingegangen sind (vgl. Unterlage **09_08b**). Der FA FB wird um Erörterung dieser Fragestellungen gebeten.

3 Fragen an den FA FB

5 Dem FA FB werden zur Sitzung folgende Fragen vorgelegt:

Fragen an den Fachausschuss:

Unterlage 09_08a:

- Hat der FA FB Anmerkungen oder Änderungswünsche zum vorgeschlagenen Entwurf einer Änderung an DRS 21 (vgl. Unterlage **09_08a**)?
- Welche Aspekte möchte der FA FB in die Begründung zu DRS 21 aufnehmen?
- Sind nach Ansicht des FA FB branchenspezifische Regelungen für die Kapitalflussrechnung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (Anlage 2) oder Versicherungsunternehmen (Anlage 3) in Bezug auf den Ausweis von Zuwendungen und Zuschüssen in DRS 21 aufzunehmen?

Unterlage 09_08b:

- Wie beurteilt der FA FB die in der Unterlage **09_08b** dargestellten Fragenstellungen?
- Sind nach Ansicht des FA FB ggf. Klarstellungen oder Änderungen an DRS 21 vorzunehmen?

4 Stand des Projekts

6 Die Geschäftsstelle des DRSC hatte im Januar 2022 eine Anfrage zum Ausweis von Einzahlungen aus erhaltenen Ertrags- und/oder Betriebskostenzuschüssen in der Kapitalflussrechnung nach DRS 21 erhalten (vgl. frühere Unterlage **05_03a**).

7 Gegenstand der Anfrage war der Ausweis von laufenden Ertrags- bzw. Betriebskostenzuschüssen der öffentlichen Hand in der Kapitalflussrechnung eines kommunalen Unternehmens. Einzahlungen aus erhaltenen Zuwendungen/Zuschüssen sind nach DRS 21 Tz. 49 im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit auszuweisen. Dabei unterscheidet DRS 21 nicht zwischen laufenden Ertrags- bzw. Betriebskostenzuschüssen und Investitionszuschüssen.

8 Nach Auffassung des Anfragenden wäre es jedoch naheliegender, laufende Ertrags- und/oder Betriebskostenzuschüsse im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit auszuweisen.

9 Der FA FB erörterte in seiner **5. Sitzung im April 2022** die betreffende Fragestellung.

- Nach Ansicht des FA FB sei die Regelung in DRS 21 zum Ausweis von Einzahlungen aus erhaltenen Zuwendungen/Zuschüssen nicht überzeugend.
- Der FA FB beschloss daher, ein Projekt zur Überarbeitung von DRS 21 in sein Arbeitsprogramm aufzunehmen. Im Rahmen des Projekts soll der Ausweis von Einzahlungen (Auszahlungen) aus erhaltenen (gewährten) Zuwendungen/Zuschüssen neu geregelt und somit sowohl der Ausweis aus Sicht des Zuschussempfängers als auch des Zuschussgebers



adressiert werden. Ferner sollen sowohl private als auch öffentliche Zuwendungen beleuchtet werden.

- Im Rahmen dieses Projekts sei ferner anzuregen, die Überlegungen des HGB-FA zur Einbeziehung von Cash Pool-Forderungen in den (Konzern-)Finanzmittelfonds nach DRS 21 *Kapitalflussrechnung* mit in den Standardtext aufzunehmen. Der HGB-FA hatte sich in seiner 53. Sitzung mit dieser Fragestellung befasst. Die Ergebnisse dieser nicht-öffentlichen Befassung sind bislang lediglich als Sitzungsprotokoll auf der DRSC-Website (https://www.drsc.de/app/uploads/2021/05/20_Gem_101_IFRS_53_HGB_EB-2.pdf) verfügbar, jedoch nicht in DRS 21 eingeflossen.

10 Der FA FB erörterte in seiner **8. Sitzung im Juli 2022** den Ausweis von Zuwendungen / Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung. Er beschloss vorläufig Folgendes:

11 Ausweis beim Zuwendungsempfänger:

- Einzahlungen aus erhaltenen Zuwendungen bzw. Zuschüssen sollten im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen werden, sofern die Zuwendung bzw. der Zuschuss einen Finanzierungscharakter aufweist. Ein Finanzierungscharakter liegt zweifelsfrei bei unbedingt rückzahlbaren Zuwendungen vor, da diese beim Zuwendungsempfänger eine Darlehensverbindlichkeit begründen. Bei bedingt rückzahlbaren Zuwendungen und Zuschüssen sei ein Finanzierungscharakter hingegen nicht unmittelbar erkennbar, da die Rückzahlungsverpflichtung an den Eintritt bzw. das Wegfallen einer Bedingung geknüpft ist.
- Im Hinblick auf den Ausweis von bedingt rückzahlbaren sowie nicht rückzahlbaren Zuwendungen und Zuschüssen erörterte der FA FB Folgendes:
 - Einzahlungen aus erhaltenen Investitionszuwendungen/ -zuschüssen der öffentlichen Hand sollten aufgrund des direkten Zusammenhangs zur Anschaffung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens im Cashflow aus der Investitionstätigkeit ausgewiesen werden, da diese auch die Definition der Investitionstätigkeit gem. DRS 21, Tz. 9 erfüllen würden. Dies gelte unabhängig davon, ob der Zuschuss von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des bezuschussten Vermögensgegenstands offen abgesetzt oder ob ein passivischer Sonderposten bilanziert werde. Dabei sollten Einzahlungen aus erhaltenen Investitionszuwendungen/ -zuschüssen brutto, d.h. gesondert von der Auszahlung für die Investition des bezuschussten Vermögensgegenstands, dargestellt werden.
 - Einzahlungen aus erhaltenen Ertrags- bzw. Aufwandszuschüssen der öffentlichen Hand sollten im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ausgewiesen werden, da diese weder Finanzierungscharakter aufweisen noch ein unmittelbarer Zusammenhang zur Anschaffung eines Vermögensgegenstands des Anlagevermögens besteht.



- Erhaltene Einzahlungen aus privaten Zuwendungen und Zuschüssen, die an eine Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfänger geknüpft sind, sollten beim Zuwendungsempfänger im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ausgewiesen werden, da diese auf einem ökonomischen Austauschverhältnis beruhen, bei der sich Leistung des Zuwendungsgebers und Gegenleistung des Zuwendungsempfänger regelmäßig ausgeglichen gegenüberstehen.
- Zahlungsströme aus Zuwendungen und Zuschüssen ohne Gegenleistungsverpflichtung, die ein Gesellschafter in seiner Funktion als Gesellschafter gewährt, sollten beim Zuwendungsempfänger stets im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zuschussgewährung mit der Auflage des Gesellschafters verbunden ist, dass der Zuschuss in das Eigenkapital einzustellen ist, oder nicht.
- Hinsichtlich einer Zuschussgewährung ohne eine Gegenleistungsverpflichtung durch einen Dritten, der nicht Gesellschafter ist, stellte der FA FB fest, dass diese Konstellation in der Praxis unüblich ist. In solchen Fällen sei zu prüfen, ob nicht doch eine Gegenleistungsverpflichtung des Zuschussempfängers bestehe.
- Etwaige Auszahlungen zur Rückzahlung von Zuwendungen und Zuschüssen sollten in dem Tätigkeitsbereich ausgewiesen werden, in dem die Einzahlung aus der erhaltenen Zuwendung / Zuschuss ausgewiesen wurde.

12 Ausweis beim Zuwendungsgeber:

- Auszahlungen aus gewährten Zuwendungen und Zuschüssen der öffentlichen Hand sollten beim Zuwendungsgeber im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ausgewiesen werden.
- Auszahlungen aus gewährten privaten Zuwendungen, die in ein ökonomisches Austauschverhältnis eingebunden sind, sollten beim Zuwendungsgeber im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ausgewiesen werden.
- Erlangt der Zuwendungsgeber durch die Zuschussgewährung das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, so sollte die Auszahlung der gewährten Zuwendung beim Zuwendungsgeber im Cashflow aus der Investitionstätigkeit ausgewiesen werden.
- Ebenfalls im Cashflow aus der Investitionstätigkeit sollten Auszahlungen aus gewährten unbedingt rückzahlbaren Zuwendungen ausgewiesen werden, da diese beim Zuwendungsgeber zum Ansatz einer Darlehensforderung führen.

13 Basierend auf den Diskussionen des FA FB wurde vom DRSC-Mitarbeiterstab der Entwurf einer Änderung an DRS 21 entworfen (vgl. Unterlage **09_08a**).