

## CAMPUS

# Doppik erfolgreich meistern

Hochschulspezifische Geschäftsprozesse:  
Planung und Abbildung in der Rechnungslegung

### In dieser Ausgabe lesen Sie:

- |   |   |  |    |
|---|---|--|----|
| ■ <b>Editorial</b> .....  | 2 | ■ <b>Steuerrecht</b>   |    |
| ■ <b>Brennpunkt</b>   |   | Einschränkungen beim Vorsteuerabzug für<br>gemischt genutzte Grundstücke .....             | 10 |
| Die Einführung von ERP-Systemen an<br>Hochschulen .....               | 2 | ■ <b>Kurz notiert</b>  |    |
| ■ <b>Rechnungslegung</b>  |   | Überarbeitung der Vorschriften über die<br>Wirtschaftsführung der Hochschulen in NRW ..... | 11 |
| Bilanzierung von Drittmittelprojekten .....                           | 6 | Absolventen-Steuern zur Finanzierung der<br>Hochschulbildung .....                         | 12 |
| Bilanzierung von Rückstellungen: Änderungen<br>durch das BilMoG ..... | 8 |  |    |

## EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die Besonderheiten der Geschäftsprozesse in Hochschulen erfordern auch besondere Vorkehrungen, wenn es gilt, in anderen Wirtschaftsbereichen schon seit längerem etablierte Instrumente anzuwenden. Dies zeigen Erfahrungen, die immer mehr Hochschulen bei der Einführung sog. ERP-Systeme sammeln. Diese erlauben zwar eine komfortable Prozesssteuerung, müssen aber zuvor an die spezifischen Hochschulanforderungen angepasst werden. Wir haben daher einmal die wesentlichen Aspekte zusammengetragen, wie Sie auf der Basis einer detaillierten Prozessanalyse die Entscheidungsqualität hinsichtlich der Einführung eines solchen Systems verbessern können – lesen Sie dort mehr über die Gestaltung einer vorteilhaften Projektorganisation und nutzen Sie unser Erfahrungswissen über die näher beschriebenen Erfolgsfaktoren der Systemimplementierung.

Besondere Aufmerksamkeit im Rahmen der Umstellung von der Kameralistik auf die kaufmännische Rechnungslegung erfordern zudem spezifische Bilanzierungsfragen, zumal wenn sich das zu beachtende Normengefüge in wesentlichen Aspekten aufgrund entsprechender Gesetzgebungsaktivitäten ändert. Im Anschluss an die Fortsetzung unseres schon im letzten Heft begonnenen Beitrags zur Bilanzierung von Drittmittelprojekten haben wir deshalb ab S. 8 für Sie aufbereitet, welche Neuerungen im Rahmen der Bildung von Rückstellungen zu beachten sind.

Während so grundlegende Änderungen wie die des BilMoG aber eher selten vorkommen, ist im Steuerrecht ein ständig neue Herausforderungen hervorbringender Normensetzungsprozess zumindest in den letzten Jahren zur Regel geworden. Nicht immer aber sind die Auswirkungen so gravierend wie die mit dem Jahressteuergesetz 2010 ab 1.1.2011 verbundenen Effekte von ca. 180 (!) Änderungsbereichen; einen besonders wichtigen haben wir mit dem Auslaufen des sog. Seeling-Modells für Sie herausgegriffen – lesen Sie mehr darüber ab S. 10.

Eine informative Lektüre, frohe Festtage und viel Erfolg für 2011 wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

## BRENNPUNKT

### Die Einführung von ERP-Systemen an Hochschulen

#### Mit einer detaillierten Prozessanalyse die Entscheidungsqualität verbessern

**Seit der Umstellung von der kameralen auf die kaufmännische Rechnungslegung werden an Hochschulen vermehrt sog. ERP-Systeme eingeführt. Dies soll u.a. die Erfüllung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften sicherstellen. Allerdings setzt die Entscheidung für eine bestimmte ERP-Software eine genaue Analyse der abzubildenden Prozesse voraus.**

#### 1. Besonderheiten des Einsatzes von ERP-Systemen an Hochschulen

ERP-Systeme wurden ursprünglich für die Ressourcenplanung von produzierenden Unternehmen entwickelt (ERP = Enterprise Resource Planning). Mit Funktionsbereichen wie Finanz- und Rechnungswesen, Personalwirtschaft, Materialwirtschaft, Produktion, Forschung und Entwicklung, Stammdatenverwaltung u.a.m. können alle Prozesse innerhalb eines Unternehmens erfasst und verknüpft werden. Damit sind sog. Insellösungen, d. h. unterschiedliche Software für verschiedene Geschäftsbereiche obsolet.

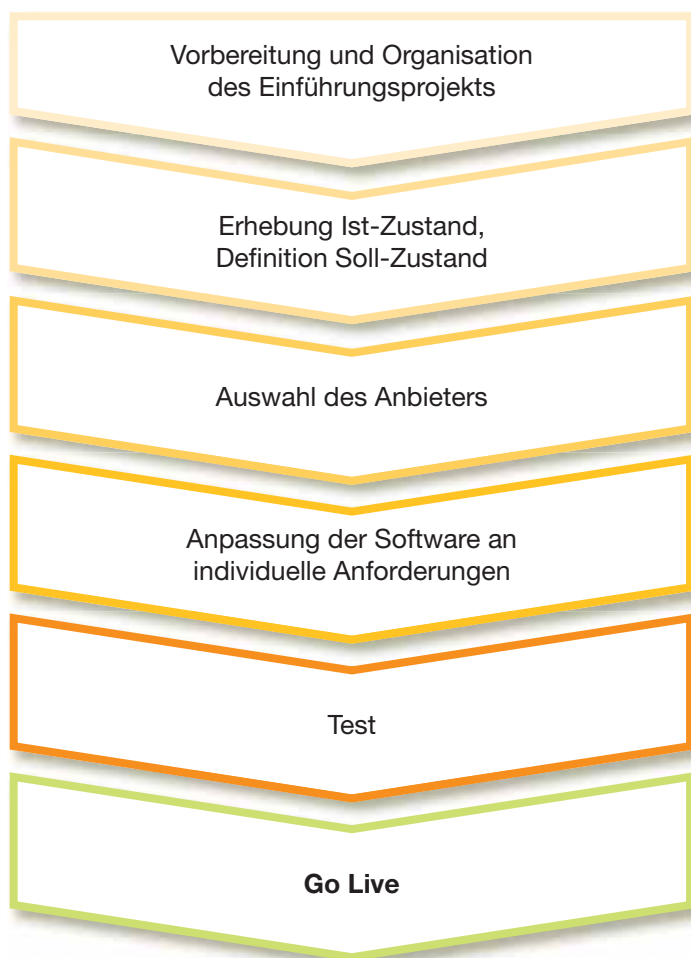
Solche integrierten Anwendungen ermöglichen eine hohe Effizienz und können selbst bei komplexen Unternehmen einen schnellen Überblick über die relevanten Informationen verschaffen.

Die grundsätzlich branchenübergreifend bestehenden Einsatzmöglichkeiten können i.d.R. aber nicht mit einer standardisierten Software erreicht werden. Um die individuellen Geschäftsprozesse auch tatsächlich abzubilden, sind vielmehr Anpassungen notwendig.

Für Hochschulen gilt dies in einem besonderen Maße, da sie sich wesentlich von Wirtschaftsunternehmen unterscheiden. So stellen z. B.

- die Abbildung von Förder- oder Drittmitteln,
- die Heterogenität der Fachbereiche und
- die Trennungsrechnung

**Abb. 1: Phasen eines Einführungsprojekts**



besondere Anforderungen an ein solches System, die sachgerecht abgebildet werden müssen. Hinzu kommt, dass durch die Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik neue Prozesse etabliert werden müssen.

**2. Implementierung eines ERP-Systems: Projektphasen, Projektteam und Projektplan**

Unsere Erfahrungen zeigen, dass die Auswahl und Implementierung eines ERP-Systems als Projekt angelegt werden sollte, weil es nicht mit der Einführung einer Standardsoftware zur Textverarbeitung oder Tabellenkalkulation vergleichbar ist. Die im Rahmen eines Projekts zur Einführung einer ERP-Software zu durchlaufenden Phasen zeigt die Abb. 1.

**Empfehlung:** Dem Projektteam sollten ausreichend qualifizierte Mitarbeiter angehören, die zudem mit genügend Zeit ausgestattet sein müssen, um das Projekt durch-

führen zu können. Dies ist umso wichtiger, als in der Praxis bei der Durchführung von ERP-Projekten oft die Komplexität und die intensive zeitliche Beanspruchung von (personellen) Ressourcen deutlich unterschätzt werden.

Wichtig ist, dass – auch wenn IT-Fachleute dem Projektteam angehören – es doch keine „Sache der IT-Abteilung“ ist. Vielmehr sollten alle Abteilungen entsprechend ihrer Bedeutung für die Hochschultätigkeit fachlich einbezogen werden.

Der Projektplan muss den zeitlichen Ablauf sowie das zur Verfügung stehende Budget enthalten. Nun lässt sich sicher nicht im Voraus jede Schwierigkeit oder Verzögerung, die sich ergeben kann, berücksichtigen – umso mehr ist es aber unverzichtbar, zeitliche und finanzielle Puffer für solche Eventualitäten vorzusehen. Sowohl die Einhaltung der einzelnen Planungsschritte als auch etwaige Verzögerungen sollten regelmäßig überprüft und in Statusberichten an die Hochschulleitung kommuniziert werden.

**3. Ist- und Soll-Zustand**

Im Rahmen der Abwicklung eines Implementierungsprojekts ist zunächst eine Analyse der aktuellen Organisation der Hochschule notwendig, die den Ist-Zustand beschreibt. Dafür sind alle Geschäftsprozesse, die in dem künftigen ERP-System abgebildet werden müssen, detailliert aufzunehmen.

Wenn man bedenkt, dass ein ERP-System nach der Einführung durchschnittlich 15 Jahre genutzt wird, wird klar, wie entscheidend die sorgfältige Erhebung der abzubildenden Geschäftsprozesse ist. Denn darin besteht die entscheidende Weichenstellung für die Auswahl des passenden Systems und somit für das zukünftige effiziente Arbeiten.

Nach der Beschreibung des Ist-Zustands ist zu formulieren, wie das künftige System aussehen soll (Soll-Zustand). Hier muss anhand der Analyse des Ist-Zustands überlegt werden, welche Strukturen und Prozesse beibehalten oder geändert werden müssen. Angesichts der Einführung der Doppik ist es hier für Hochschulen entscheidend, neue Organisationsstrukturen herauszubilden. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass dies keine „Wunschliste“ wird. Abgesehen davon, dass jede Anpassung des

Systems Kosten verursacht, kann eine ausufernde Etablierung von Prozessen und Teilprozessen im neuen System die Übersichtlichkeit und die Performance des Gesamtsystems merklich einschränken.

**Empfehlung:** Stellen Sie sich bei jeder Anforderung, die eine Anpassung des einzuführenden Systems notwendig macht, folgende Fragen:

- Ist die Umsetzung notwendig, um gesetzliche Vorgaben zu erfüllen?
- Wird der zukünftige wirtschaftliche Nutzen größer sein als die Aufwendungen für die notwendigen Anpassungen?
- Ist die Umsetzung notwendig, um eigene Ziele und Strategien umzusetzen?
- Könnte diese Anforderung durch Anpassungen in der Organisation erfüllt werden?

## 4. Auswahl des ERP-Systems

Aus den Ergebnissen der Erhebung und Analyse entsteht das Lastenheft, das den Leitfaden für die Auswahl, die spezifizierten fachlichen Anforderungen und die weiteren Schritte im Rahmen der Implementierung bildet. Dem dann anstehenden Auswahlprozess sollte eine angemessene Zeit eingeräumt werden, um Anbieter zu vergleichen, damit das bedarfsgerechte System gefunden werden kann.

Dabei sollte allen bewusst sein: Ein ERP-System kann vom Anbieter bis zu einem gewissen Grad den Organisationsstrukturen angepasst werden – aber es werden auch alte Strukturen (zumindest in Teilen) an das neue System angepasst werden müssen. Es ist wichtig, dass dieser wechselseitige Anpassungsprozess von Beginn an in der Projektplanung berücksichtigt wird, denn er betrifft die gesamte Organisation.

Mindestens so entscheidend wie das richtige System ist die Akzeptanz seitens der Mitarbeiter, die mit dem neuen System arbeiten.

**Empfehlung:** Die Durchführung von Workshops und Schulungen sowie die regelmäßige Kommunikation des Projektfortschritts sind dabei wichtige Instrumente.

## 5. Customizing: Technische Umsetzung der fachlichen Anforderungen

Ist die Entscheidung für ein Produkt gefallen, müssen die fachliche und die technische Spezifikation erstellt und die Software entsprechend den von der Hochschule gemach-

ten Vorgaben eingerichtet und angepasst werden (Customizing). Die technische Implementierung wird i.d.R. durch den technischen Implementierungspartner geleistet. Da das Customizing „lediglich“ die technische Umsetzung der fachlichen Anforderungen ist, nimmt die Formulierung derselben eine herausragende Stellung innerhalb dieser

Projektphase ein und setzt eine sorgfältige Analyse der Geschäftsprozesse voraus.

**Empfehlung:** Eine solche Analyse kann u.E. jedoch nur von Mitarbeitern aus den jeweiligen Fachbereichen der Hochschule vorgenommen werden, weil nur diese die individuellen Gegebenheiten der Hochschule sowie die in der Software abzubildenden Geschäftsvorfälle im Detail kennen.

## 6. Testphase

In der Testphase wird das technisch eingerichtete ERP-System anhand von typischen Geschäftsvorfällen aus dem Hochschulalltag auf seine Funktionalität hin überprüft. Die Testphase bildet einen Teil der Qualitätssicherung und stellt somit eine entscheidende Phase innerhalb des Projekts dar (zu den Projektphasen insgesamt vgl. Abb. 1 auf S. 3).

Aus diesem Grund ist darauf zu achten, dass entsprechend umfangreiche Personalressourcen für das Testen zur Verfügung stehen, um eine ausreichende Anzahl von Tests durchführen zu können. Ansonsten besteht die Gefahr, dass Fehler erst im Echtbetrieb entdeckt werden.

**Die Auswahl und Einführung eines ERP-Systems erfordert eine fundierte Vorbereitung – ein Implementierungspartner kann wirkungsvoll unterstützen, aber die aktive Mitarbeit der Hochschule nicht ersetzen.**

Generell lassen sich mindestens drei Teststufen unterscheiden:

- **Modultest:** Auf dieser Ebene werden die einzelnen Module und Komponenten des Systems auf ihre Funktionalität hin getestet.
- **Integrationstest:** Hier wird geprüft, ob voneinander abhängige Komponenten zusammenarbeiten.
- **User Acceptance Test:** Hier wird die Software durch die Anwender erprobt.

Die Testfälle sollten klar definiert sein und ihre Durchführung und die Testergebnisse dokumentiert werden. Durch den Anwendertest werden i.d.R. noch Fehler kurz vor Produktivsetzung des Systems entdeckt. Für eine wirtschaftlich akzeptable Bereinigung ist dies nach unseren Erfahrungen aber oft zu spät. Wünschenswert wäre eine frühere Fehleridentifikation, um den Aufwand für die Bereinigung niedrig zu halten.

**Empfehlung:** Wegen der Komplexität empfiehlt sich bei solchen Projekten eine begleitende Qualitätssicherung, die bereits bei der Projektvorbereitung einsetzt. Unsere Erfahrungen zeigen, dass hierdurch eine frühe Identifikation und Bereinigung von Fehlern erfolgen kann. Dies führt zu deutlichen Kostenvorteilen im weiteren Projektverlauf, da der Aufwand für eine Fehlerbereinigung exponentiell mit dem zeitlichen Abstand zwischen Fehlerentstehung und -erkennung bzw. -bereinigung ansteigt.

## 7. Erfolgsfaktoren für die Einführung eines ERP-Systems

Insgesamt betrachtet ist die Einführung eines ERP-Systems ein Vorhaben, dessen Planung, Vorbereitung und Durchführung ressourcenintensiv ist und dem genug Zeit eingeräumt werden sollte. Die Abb. 2 fasst die Erfolgsfaktoren zusammen, die im Rahmen der Einführung beachtet werden sollten.

Im Rahmen der Projektorganisation und -abwicklung kann es durchaus sinnvoll sein, sog. Implementierungspartner zu Rate zu ziehen, die das Projektmanagement übernehmen und bei den Projektphasen professionelle Unterstützung leisten können. Allerdings muss ein großer Teil des

ERFOLGSFAKTOR	AUSGESTALTUNG IN DER HOCHSCHULPRAXIS
<b>Projektorganisation</b>	Dem Projektteam müssen fachlich qualifizierte Mitarbeiter fest zugeordnet werden, damit eine kontinuierliche Projektarbeit gewährleistet ist.
<b>Projektplan</b>	Der Projektplan hat das zeitliche und finanzielle Budget zu enthalten. Seine Einhaltung muss überwacht werden.
<b>Erhebung und Analyse</b>	Eine präzise Analyse der Anforderungen an das neue System ist unerlässlich.
<b>Qualitätssicherung</b>	Zu empfehlen ist eine projektbegleitende Qualitätssicherung, um eine möglichst frühe Fehlerbereinigung sicherzustellen.

Abb. 2: Erfolgsfaktoren der Systemeinführung im Überblick

fachlichen Inputs von den Abteilungen der Hochschule beigesteuert werden. Denn dort sitzen die Experten, die die abbildungsrelevanten Sachverhalte, Prozesse und Strukturen kennen, weil sie täglich darin und damit arbeiten.

**Hinweis:** Abschließend möchten wir noch auf eine Fehleinschätzung hinweisen, die in der Praxis nicht selten anzutreffen ist: Ein Implementierungspartner für die Einführung der ERP-Software ist eine wichtige Unterstützung, entbindet jedoch die Hochschule nicht, die fachlichen Anforderungen und damit den Auftragsgegenstand selbst genau zu formulieren. Nachträgliche Änderungen von Anforderungen verursachen regelmäßig Zusatzaufwand, der zu Lasten des zeitlichen und monetären Projektbudgets geht.

## RECHNUNGSLEGUNG

### Bilanzierung von Drittmittelprojekten

#### Teil II: Abbildung als unfertige Erzeugnisse bzw. Leistungen

Eine wesentliche Finanzierungsquelle für Hochschulen stellen Drittmittelprojekte dar. Für deren zutreffende Abbildung im Jahresabschluss einer Hochschule ist ein Prozess einzurichten, der die Verfügbarkeit der relevanten Informationen und deren richtige Würdigung insbesondere auch bei noch nicht abgeschlossenen Projekten sicherstellt.

Im letzten Campus-Heft 01/2010 (unter [www.pkf.de](http://www.pkf.de) abrufbar) wurde nach Vorklärungen zur Projektorganisation und der Darstellung der grundsätzlichen Buchungssystematik die Bilanzierung der zu einem Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossenen Drittmittelprojekte als Anzahlungen oder Forderungen erläutert. Hier nun steht der Ansatz als unfertige Erzeugnisse bzw. Leistungen im Vorratsvermögen im Fokus.

#### 1. Ausgangslage

Im Rahmen von Drittmittelaufträgen erbringen Hochschulen Dienstleistungen oder entwickeln nach den Vorgaben des Auftraggebers Erzeugnisse. Solange das Projekt nicht abgeschlossen ist, handelt es sich in dieser zeitlichen oder technischen Vorstufe zu fertigen Erzeugnissen/Leistungen um unfertige Erzeugnisse und Leistungen. Die angefallenen Aufwendungen für unfertige Leistungen sind jedoch grundsätzlich nur dann bilanzierungsfähig, wenn dafür ein Vergütungsanspruch besteht.

Für den Fall, dass ein Projekt zum Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen ist und das Projektkonto (bzw. in der „SAP-Welt“ ein sog. PSP-Element) einen Saldo ausweist,

stellt sich dann die Frage, wie dieser Saldo in der Bilanz der Hochschule anzusetzen ist.

#### 2. Ausweis von unfertigen Erzeugnissen und Leistungen in der Bilanz

Werden sog. negative Geldeingangsreste (also vom Empfänger des Erzeugnisses bzw. der Dienstleistung noch zu leistende Zahlungen) als Forderung ausgewiesen, wird der Saldo aus Auszahlungen und Einzahlungen bzw. Aufwendungen und Erträgen bilanziert (Nettoausweis). In diesem Fall wäre ein Ausweis der im Projektkonto abgebildeten Aufwendungen als Forderung und der vom Drittmittelgeber geleisteten Zahlungen als erhaltene Anzahlung (Bruttoausweis) nicht sachgerecht (vgl. im Detail die Ausführungen in Teil I zum Ausweis als Forderung bei negativen Geldeingangsresten und als erhaltene Anzahlung bei positiven Geldeingangsresten). Denn in Höhe der passivierten erhaltenen Anzahlungen würden Forderungen ausgewiesen, für die kein Anspruch mehr gegen den Drittmittelgeber besteht.

Anders verhält es sich, wenn in der Bilanz unfertige Erzeugnisse bzw. Leistungen ausgewiesen werden sollen. In diesem Fall ist grundsätzlich der Bruttoausweis sachgerecht. Auf der Aktivseite der Bilanz werden unter dem Posten Vorräte die bis zum Bilanzstichtag entstandenen Herstellungskosten für die unfertigen Erzeugnisse bzw. Leistungen angesetzt. Die vom Drittmittelgeber geleisteten und im Projektkonto dokumentierten Zahlungen werden als erhaltene

Zahlungen unter den Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz eingestellt.

**Die Vielfalt von Drittmittelprojekten stellt besondere Anforderungen an deren Bilanzierung – eine für alle Beteiligten verbindliche Bilanzierungsrichtlinie kann helfen.**

Anzahlungen unter den Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz eingestellt.

**Empfehlung:** Gemäß § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB besteht zwar das Wahlrecht, die erhaltenen Anzahlungen offen von den Vorräten abzusetzen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Aktivposten nicht negativ werden darf. Weil in Hochschulen erfahrungsgemäß der Betrag der erhaltenen Anzahlungen den der unfertigen Erzeugnisse bzw. Leistungen überschreitet, sollte die Alternative der offenen

Absetzung der erhaltenen Anzahlungen von den Vorräten i. d. R. nicht für den Bilanzausweis gewählt werden.

Mit dem Projektabschluss werden aus den unfertigen dann fertige Erzeugnisse, die auch als solche in der Bilanz auszuweisen sind. Ist die Lieferung erfolgt und ist das Projekt abgerechnet worden, wird anstelle der fertigen Erzeugnisse die Forderung gegen den Drittmittelgeber eingebucht, die mit den erhaltenen Anzahlungen verrechnet wird.

Anders als bei fertigen Erzeugnissen ist ein Ausweis von fertigen Leistungen nicht zulässig. Hat die Hochschule im Rahmen eines Drittmittelprojekts die Dienstleistung fertiggestellt, ist unmittelbar die Forderung auf das Leistungsentgelt zu bilanzieren, auch wenn das Projekt formal noch nicht abgerechnet ist. Diese Forderung ist mit den erhaltenen Anzahlungen zu verrechnen.

**Empfehlung:** Bei fehlender Vollkostenrechnung ist ein Ausweis der im Projektkonto erfassten Kosten als unfertige Erzeugnisse bzw. Leistungen und der erfassten Erlöse als erhaltene Anzahlungen meist nicht ratsam, weil die dafür erforderlichen Herstellungskosten derzeit von vielen Hochschulen nicht ermittelt werden können, wie die folgenden Ausführungen zeigen werden.

### 3. Bewertung: Ermittlung der Herstellungskosten und ggf. erforderliche Wertkorrekturen

Unfertige und fertige Erzeugnisse bzw. unfertige Leistungen sind gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB höchstens mit den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB) zu bewerten; sie sind nach dem strengen Niederstwertprinzip auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis bzw. auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 HGB). Die niedrigeren Werte sind aus dem Absatzmarkt abzuleiten.

Zu den Herstellungskosten gehören die direkten Kosten sowie angemessene Teile der Gemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch das Projekt veranlasst ist. Darüber hinaus dürfen die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB genannten Kosten in die Ermittlung der Herstellungskosten einbezogen werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (z. B. angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie ange-

messene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs).

Der beizulegende Wert wird nach dem Grundsatz der verlustfreien Bewertung retrograd ermittelt. Dazu werden von den beschiedenen bzw. mit dem Drittmittelgeber vereinbarten Erlösen noch alle zukünftigen anteiligen Vollkosten (Einzelkosten und anteilige Gemeinkosten) bis zur Fertigstellung abgezogen.

Übersteigen die im Projektkonto dokumentierten Herstellungskosten den so ermittelten Wert, ist eine Abschreibung erforderlich. Hierzu wird es dann kommen, wenn ein Projekt bereits mehr Kosten verursacht hat, als nach dem Fertigstellungsgrad hätten anfallen dürfen. Wenn beispielsweise bereits 70 % der vereinbarten Vergütung verbraucht, aber das Projekt erst zu 50 % fertig gestellt ist, können die auf dem Projektkonto erfassten Kosten (Herstellungskosten) nicht vollständig als unfertige Erzeugnisse und Leistungen ausgewiesen werden.

### 4. Netto- und Bruttoausweis im Vergleich

Im Vergleich zwischen Nettoausweis von negativen Geldingangsresten als Forderung und dem Bruttoausweis von unfertigen Erzeugnissen und Leistungen sollte sich kein unterschiedlicher Zeitpunkt der Realisierung eventueller Verluste ergeben. Während beim Nettoausweis mit der damit zusammenhängenden Buchungssystematik (vgl. dazu Teil I dieses Beitrags in den PKF Themen Campus 01/2010) die Werthaltigkeit der Forderung beurteilt werden muss, sind beim Bruttoausweis die unfertigen Erzeugnisse und Leistungen zu bewerten.

### 5. Vollkostenrechnung als unabdingbare Voraussetzung

Für einen Ausweis von unfertigen Erzeugnissen und Leistungen in der Bilanz der Hochschule ist eine Vollkostenrechnung zwingend erforderlich, mit der alle für ein Projekt entstandenen Kosten erfasst, richtig zugeordnet und dokumentiert werden können. Dafür sind u. a. eine Stundenaufzeichnung aller an einem Projekt beteiligten Personen sowie die Dokumentation aller genutzten Hochschulressourcen unverzichtbar. Darüber hinaus müssen für die Bewertung der Projekte die noch bis zur Beendi-

gung anfallenden Kosten und der Grad der Fertigstellung ermittelt werden.

## 6. Zusammenfassung

Während beim Nettoausweis der Saldo des Projektkontos entweder als Forderung oder als erhaltene Anzahlung ausgewiesen wird, werden beim Bruttoausweis die in dem Projektkonto erfassten Kosten und Erlöse getrennt als unfertige Erzeugnisse bzw. Leistungen und erhaltene Anzahlungen bilanziert. Dabei dürfen die erhaltenen Anzahlungen offen von den unfertigen Erzeugnissen bzw. Leistungen abgesetzt werden.

Wird mit einem Projekt ein Verlust erwirtschaftet, dürfen sich keine unterschiedlichen Zeitpunkte der Verlustrealisierung ergeben.

Ein Bruttoausweis erfordert zwingend eine Vollkostenrechnung, mit der alle einem Projekt zuzurechnenden Kosten erfasst und dokumentiert werden können.

## Bilanzierung von Rückstellungen: Änderungen durch das BilMoG

### Einfluss auf die Rechnungslegung von Hochschulen

**Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat der Gesetzgeber die größte HGB-Reform seit 20 Jahren vorgenommen. Das BilMoG beinhaltet insbesondere weitgehende Änderungen hinsichtlich der Bildung von Rückstellungen. Dies betrifft auch Hochschulen, die ihre Wirtschaftsführung und Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen eingerichtet haben.**

### 1. Das Verbot von Aufwandsrückstellungen

Um Gewinnsprünge zu glätten, dienten Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB a.F. als Bilanzierungshilfe. Bislang konnten durch die Bildung von Aufwandsrückstellungen konzentriert entstehende Aufwendungen zeitlich verteilt werden. Dieses Wahlrecht wurde durch die Streichung des § 249 Abs. 2 HGB a.F. abgeschafft.

Aufwandsrückstellungen können jedoch weiterhin gebildet werden, sofern eine vertragliche oder öffentlich-rechtliche Verpflichtung besteht, der sich die Hochschule nicht entziehen kann.

Dies gilt beispielsweise für

- Verpflichtungen aus Altersteilzeitvereinbarungen,
- Ansprüche aus nicht genommenem Urlaub oder
- Ansprüche auf Sondervergütungen für Dienstjubiläen.

**Hinweis:** Aufwendungen, die nicht aus einer Außenverpflichtung resultieren, dürfen grundsätzlich nicht mehr passiviert werden.

### 2. Ausnahme: Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen sind nunmehr als einzige Ausnahme von dem Verbot, Aufwandsrückstellungen ohne Außenverpflichtung zu bilden, verblieben. Mit der Streichung des § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a.F. bewirkt der Gesetzgeber, dass künftig nur noch Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen gebildet werden dürfen, wenn diese innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt und auch abgeschlossen werden (Passivierungspflicht).

**Hinweis:** Das Wahlrecht der Passivierung unterlassener Instandhaltungsmaßnahmen, die zu einem späteren Zeitpunkt des Geschäftsjahrs nachgeholt werden, ist entfallen.

### 3. Bewertung langfristiger Rückstellungen

Die Neuregelung der Rückstellungsbewertung gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB n.F. betrifft insbesondere Langfristverpflichtungen. Dazu gehören z.B. Verpflichtungen aus dem Personalbereich wie Jubiläumsvergütungen und Altersteilzeitvereinbarungen oder Archivierungsverpflichtungen. Diese sind unter Anwendung der mit dem BilMoG eingeführten Neuregelungen durch Antizipation zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen zum Erfüllungsbetrag zu bewerten.

Für die Ermittlung der erwarteten Preis- und Kostensteigerungen sind zunächst Parameter zu identifizieren, die der

Gesetzgeber als ausreichend objektiv gelten lässt. Hilfsweise kann man dabei auf die in IAS 37 in Rz. 48 formulierten Kriterien der Begründetheit sowie der hinreichenden und objektiven Nachprüfbarkeit abstellen.

Allgemeine Inflationsraten zur pauschalen Erfassung von Kostensteigerungen sind dann als Bewertungsparameter tauglich, wenn die Vergangenheit gezeigt hat, dass die der Rückstellung zugrunde liegende Sachleistungsverpflichtung üblicherweise nicht wesentlich von der Inflationsrate abgewichen ist. Ansonsten sollte die Bewertung auf fundierten Schätzungen und Erfahrungswerten basieren.

***Durch das BilMoG gewinnt die Abgrenzung von Rückstellungen an Bedeutung – der Gesetzgeber nimmt erhöhten Verwaltungsaufwand zugunsten verbesserter Transparenz in Kauf.***

Zudem sind nach § 253 Abs. 2 HGB n.F. alle Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr abzuzinsen. Der zu verwendende Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank auf der Basis der vergangenen sieben Jahre ermittelt und monatlich auf ihrer Internetpräsenz bekannt gegeben.

Künftig sind die Erträge und Aufwendungen aus der Ab- bzw. Aufzinsung von Rückstellungen unter den Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ in der Ergebnisrechnung auszuweisen.

**Hinweis:** Erträge und Aufwendungen aus der Ab- bzw. Aufzinsung von Rückstellungen sind nach der Neuregelung des § 277 Abs. 5 Satz 1 HGB im Finanzergebnis auszuweisen. Bezogen auf die Rückstellungen im Personalbereich, die oftmals eine Zinskomponente enthalten, sind diese bislang unter dem Personalaufwand erfasst worden, so dass die Ausweisänderung das Hochschulergebnis nicht unwesentlich beeinflussen kann.

Aufgrund der verpflichtenden Abzinsung und der Berücksichtigung künftiger Entwicklungen spielt der angenommene Erfüllungszeitpunkt bei der Bewertung von Rückstellungen nach dem BilMoG eine große Rolle. Bei der Festlegung des Erfüllungszeitpunkts eröffnen sich den Bilanzierenden zwar Ermessensspielräume. Da bei der Bestimmung des Erfüllungszeitpunkts jedoch auch die all-

gemeinen Grundsätze für die Festlegung von Bewertungsparametern gelten, sind diese Freiräume begrenzt.

Für Rückstellungen, deren Restlaufzeit nicht mehr als ein Jahr beträgt, besteht ein Wahlrecht zur Abzinsung, da der Gesetzgeber aus Wesentlichkeitsgründen auf eine Abzinsungspflicht kurzfristiger Rückstellungen verzichtet hat.

Weiterhin ist zu beachten, dass die einmal getroffenen Annahmen für Folgebewertungen keineswegs starr sind. Die Bewertung der Rückstellungen muss zu jedem Bilanzstichtag auf der Grundlage der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Informationen erfolgen. Daraus ergeben sich ggf. Ergebniseffekte, die

z.B. aus Veränderungen der Kapitalmarktbedingungen oder neuen Anhaltspunkten zum Erfüllungszeitpunkt resultieren können.

**Empfehlung:** Es bietet sich an, die Effekte aus der Ab- und Aufzinsung im Rückstellungsspiegel gesondert darzustellen. Der Gesetzgeber sieht in seiner Empfehlung hierzu den damit verbundenen Verwaltungsaufwand ausdrücklich als mit der „erzeugten Transparenz“ gerechtfertigt an.

#### 4. Fazit

Rückstellungen stellen i.d.R. einen wesentlichen Posten auf der Passivseite der Bilanz dar. Die mit dem BilMoG vorgenommenen gesetzgeberischen Neuregelungen

- betreffen Ansatzfragen,
- greifen besonders stark in die Bewertung von Rückstellungen ein und
- umfassen auch den Ausweis von ergebniswirksamen Effekten aus der Bewertung von Rückstellungen.

Ein erhöhter Verwaltungsaufwand und veränderte Bilanzstrukturen werden nicht ohne Wirkung auf den Gewinnausweis bleiben.

**Empfehlung:** Hochschulen, die bereits vor dem 1.1.2010 auf die Doppik umgestellt haben, sollten vom Gesetzgeber eingeräumte Übergangsvorschriften nutzen, um die Umstellungseffekte abzumildern.

## STEUERRECHT

### Einschränkungen beim Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Grundstücke

#### Anwendung des Seeling-Modells läuft aus

Der Bundesrat hat am 26.11.2010 dem Jahressteuergesetz (JStG) 2010 zugestimmt. Das Gesetz enthält u. a. einen neuen Abs. 1b zu § 15 UStG, der der Umsetzung neuer gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben dienen soll: Ab dem 1.1.2011 gehört damit das sog. Seeling-Modell zumindest für Grundstücke der Vergangenheit an.

#### 1. Bisherige Nutzung des Seeling-Modells

Seit der EuGH-Entscheidung „Seeling“ vom 8.5.2003 besteht bei gemischt genutzten Grundstücken – mit einer unternehmerischen Nutzung von mindestens 10 % – die Möglichkeit, das Grundstück in voller Höhe dem Unternehmen zuzuordnen und damit den vollen Vorsteuerabzug zu erhalten. Der nichtunternehmerisch genutzte Teil führt in diesem Fall zu einer unentgeltlichen Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, bei der die anteiligen Anschaffungskosten, verteilt über einen Zeitraum von zehn Jahren, der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.

Vorausgesetzt, dass der Umsatzsteuersatz innerhalb der zehn Jahre nicht angehoben wird, führt die volle Zuordnung von gemischt genutzten Grundstücken zum Unternehmen damit wirtschaftlich zu einem zinslosen Darlehen. Die dabei bisher erzielbaren Vorteile bzw. in den Folgejahren anzusetzenden Nachentrichtungen verdeutlicht das nachfolgende Beispiel.

**Beispiel:** Eine Hochschule errichtet ein Gebäude mit Herstellungskosten von 500.000 € zzgl. 95.000 € Umsatzsteuer, das zu 20 % für steuerpflichtige Auftragsforschungsprojekte (Betrieb gewerblicher Art, BgA) und zu 80 % für hoheitliche Zwecke verwendet wird. Die Hochschule ordnet das Gebäude in voller Höhe dem BgA zu und erhält den vollen Vorsteuerabzug von 95.000 € im Jahr der Herstellung. In den Folgejahren ist die hoheitliche Nutzung des Gebäudes (80 %) als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Als Bemessungsgrund-

lage dienen die auf den hoheitlichen Anteil entfallenden Herstellungskosten des Gebäudes verteilt auf zehn Jahre. Somit ist in den folgenden zehn Jahren jährlich Umsatzsteuer von 7.600 € ( $95.000 \text{ €} \times 1/10 \times 80 \%$ ) zu entrichten.

#### 2. Änderungen zum 1.1.2011

Mit der Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) und der Einführung des neuen § 15 Abs. 1b UStG zum 1.1.2011 ist ein Vorsteuerabzug nur noch für den tatsächlich unternehmerisch genutzten Teil möglich. Betroffen hiervon sind nach den Bestimmungen des JStG 2010 aber nur Grundstücke. Das im Absatz 2 zu Art. 168a MwStSystRL enthaltene Wahlrecht für die Mitgliedstaaten, das Vorsteuerabzugsverbot für die nichtunternehmerisch genutzten Anteile auch auf Ausgaben im Zusammenhang mit von ihnen definierten sonstigen Gegenständen anzuwenden, will die Bundesregierung offensichtlich nicht ausüben (zumindest noch nicht).

**Beispiel:** (wie zuvor, übertragen auf neue Gesetzeslage) Ab 2011 kann der Vorsteuerabzug lediglich in Höhe von 20 %, also 19.000 €, geltend gemacht werden. Eine unentgeltliche Wertabgabe in den Folgejahren entfällt.

Das Zuordnungswahlrecht, gemischt genutzte Grundstücke in vollem Umfang dem Unternehmen zuzuordnen, soll gemäß der Gesetzesbegründung durch den Vorsteuerausschluss unberührt bleiben. § 15 Abs. 1b UStG n.F. spricht im Gegensatz zu Art. 168a MwStSystRL nicht von einem „dem Unternehmen zugeordneten Grundstück“. Offensichtlich wird die Zuordnung unterstellt.

**Empfehlung:** Es ist vorgesehen, die Neuregelung nicht auf Grundstücke anzuwenden, die vor dem 1.1.2011 angeschafft oder fertig gestellt worden sind, hier verbleibt also noch in gewissem Umfang Gestaltungspotenzial.

#### 3. Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verwendung

Eine Änderung der Verwendungsverhältnisse im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG n. F. löst – innerhalb des Berichtigungszeitraums von zehn Jahren – eine Vorsteuerkorrektur aus. Dies wird durch den neu eingeführten § 15a Abs. 6a UStG geregelt. Bei Verwendungsänderungen von gemischt genutzten Grundstücken kann der Vorsteuerabzug künftig sowohl zugunsten als auch zuungunsten der Hochschule korrigiert werden.

**Beispiel:** (wie oben, Abwandlung 1) Die Hochschule nutzt das Gebäude ab dem 1.1.2012 nur noch zu 10 % für den BgA und zu 90 % für hoheitliche Zwecke. Es erfolgt eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a Abs. 6a UStG n. F. – für die geringere unternehmerische Nutzung von 10 % sind jährlich ab 2012 950 € Vorsteuer ( $95.000 \text{ €} \times 1/10 \times 10 \%$ ) an das Finanzamt zurückzuentrichten.

Im Falle einer Veräußerung oder Entnahme (z. B. Überführung in den hoheitlichen Bereich) kann ein Grundstück, für das der Vorsteuerabzug teilweise ausgeschlossen war, bei wirksamem Verzicht auf die Steuerbefreiung (gem. § 9 UStG) mit der vollen Umsatzsteuer belastet sein. Aus diesem Grund ist eine Vorsteuerberichtigung im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme auch bei diesen Wirtschaftsgütern durchzuführen. Hierzu wurde § 15a Abs. 8 UStG-E in der verabschiedeten Fassung um einen Satz 2 ergänzt.

**Beispiel:** (wie oben, Abwandlung 2) Die Hochschule hat das Gebäude im Jahr der Herstellung in voller Höhe dem Unternehmen zugeordnet und das dem Finanzamt schriftlich mitgeteilt. Aus diesem Grund kann sie bei einer Veräußerung auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG für das gesamte Gebäude verzichten. Zum 1.1.2014 veräußert die Hochschule das Gebäude an ein Industrieunternehmen für 550.000 € und verzichtet dabei gem. § 9 UStG wirksam auf die Steuerbefreiung, sodass auf den Kaufpreis 104.500 € Umsatzsteuer zu entrichten sind. Nach § 15a Abs. 8 UStG n. F. kann die Hochschule in 2014 nachträglich einen Vorsteuerabzug für den verbleibenden Berichtigungszeitraum von (10–3) sieben Jahren geltend machen, dieser beträgt 59.850 € ( $95.000 \text{ €} \times 90 \% \times 1/10 \times 7$ ).

#### 4. Zusammenfassung

Auf ab dem 1.1.2011 erworbene Grundstücke kann der Vorsteuerabzug nur noch in Höhe des Anteils vorgenommen werden, der tatsächlich in einem BgA genutzt wird. Änderungen bei der Verwendung führen in beide Richtungen zur Vorsteuerkorrektur.

Für andere Wirtschaftsgüter als Grundstücke ist es weiterhin möglich, diese in voller Höhe einem BgA zuzuordnen und so den vollen Vorsteuerabzug im Jahr der Anschaffung zu erhalten. Zu beachten ist hierbei, dass die Zuordnung eines Gegenstands zu einem BgA eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung bei der Anschaffung bzw. Herstellung erfordert. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs sieht die Finanzverwal-

lung regelmäßig als ein gewichtiges Indiz für die Zuordnung eines Gegenstands zum BgA, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs als ein ebenso gewichtiges Indiz dagegen an. Ist bei Erwerb oder Herstellung ein Vorsteuerabzug nicht möglich, muss der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt durch eine schriftliche Erklärung spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung dokumentieren, in welchem Umfang die Zuordnung zum Unternehmen erfolgt.

**Empfehlung:** Eine mögliche Erhöhung des Umsatzsteuersatzes in Folgejahren sowie die Tatsache, dass die Entnahme oder Veräußerung zu einer vollen Umsatzsteuerpflicht führt, sollten bei den Überlegungen zur umsatzsteuerlichen Zuordnung mit einbezogen werden. Ebenso ist zu bedenken, dass eine spätere Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG zugunsten des Unternehmers nicht zulässig sein wird, wenn ein Gegenstand im Erwerbszeitpunkt nicht in voller Höhe dem unternehmerischen Bereich zugeordnet wird.

## KURZ NOTIERT

### Überarbeitung der Vorschriften über die Wirtschaftsführung der Hochschulen in NRW

Die Verwaltungsvorschriften zur Hochschulwirtschaftsführungsverordnung laufen zum 31.12.2010 aus und werden zurzeit vom Ministerium für Innovation, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen (MIWF) in Zusammenarbeit mit dem Hochschulkompetenzzentrum Rechnungswesen NRW überarbeitet.

Auf der Basis der bisher vorliegenden Jahresabschlüsse von Hochschulen werden Anpassungserfordernisse insbesondere im Hinblick auf eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesehen. Um die Lage der Hochschulen zutreffender darzustellen, kommen folgende Änderungen der geltenden Rechtsgrundlagen in Betracht:

- Verpflichtende Bildung eines Sonderpostens bei investiver Verwendung von Zuschüssen,
- Ausweis zweckgebundener Rücklagen innerhalb des Eigenkapitals,
- Pflicht zur Abgrenzung von Studienbeiträgen.

Durch die Bildung des Sonderpostens bei investiver Verwendung und den erfolgsneutralen Ausweis der Studienbeiträge wird verhindert, dass im Jahr des Mittelzuflusses ein Ertrag entsteht, dem in den folgenden Jahren infolge der Verwendung der Mittel bzw. der Abschreibung des angeschafften Vermögensgegenstands nur noch Aufwendungen gegenüber stehen.

Die Bildung zweckgebundener Rücklagen im Eigenkapital verdeutlicht, dass der Hochschule nur ein geringer Teil des Jahresüberschusses zur freien Verfügung steht und der überwiegende Teil der liquiden Mittel mit einer Zweckbindung versehen ist. So kommen z. B. zweckgebundene Rücklagen für Studienbeiträge, für Überschüsse oder Verluste aus Drittmitteln, für Berufungszusagen sowie für bevorstehende Investitionen in Betracht. Die Abbildung dieser Zweckbindung über zweckgebundene Rücklagen im Eigenkapital würde die Transparenz und Aussagekraft der Bilanz deutlich erhöhen.

**Hinweis:** Der Evaluierungsprozess wird voraussichtlich erst im Laufe des ersten Halbjahres 2011 abgeschlossen werden, um die Anregungen aus den Hochschulen noch berücksichtigen zu können.

## Absolventen-Steuern zur Finanzierung der Hochschulbildung

Eine neue Studie der Cass Business School und der Hochschule zu Köln kommt zu dem Ergebnis, dass Absolventen-Steuern für die Finanzierung von Hochschulbildung besser geeignet sind als Studiengebühren.

Absolventensteuern, die sich nach der Höhe des künftigen Einkommens der Studenten bemessen, stellen für die Hochschulen einen Ansporn dar, die Qualität der Lehre zu erhöhen und in das Humankapital ihrer Studenten zu investieren. Da sich die Qualität der Lehre positiv auf das Einkommen der Absolventen auswirkt, profitieren die Hochschulen bei einer Absolventen-Steuer unmittelbar von einer Verbesserung der Lehrqualität, sofern die Steuereinnahmen der Einrichtung zugute kommen, die den Studenten ausgebildet hat. Zudem ist das Risiko für die Studenten bei einer Absolventen-Steuer geringer, da die Steuerzahlung erst nach Beendigung des Studiums und in Abhängigkeit des Einkommens anfällt.

Feste Studiengebühren führen allerdings zu einem höheren Arbeitsansporn für die Studenten, da bei entsprechend kurzer Studiendauer weniger Gebühren anfallen.

## Impressum

**PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222

[www.pkf.de](http://www.pkf.de)

Die Inhalte der PKF\* Themen Öffentlicher Sektor können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF\* Themen Öffentlicher Sektor dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

\*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf.de](http://www.pkf.de) einsehbar.