

Der Ausweis von Rückstellungen im Jahresabschluß von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen

Verfasser: Michaela **Folger** und Bernhard **Köhler**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Handelsrechtliche Grundlagen für den Ausweis von Rückstellungen	98
2. Pflichtrückstellungen	99
2.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	99
2.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	105
2.3 Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden	105
3. Wahlrückstellungen	106
3.1 Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die in den letzten neun Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden	106
3.2 Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB	106

1. Handelsrechtliche Grundlagen für den Ausweis von Rückstellungen

Der Ausweis von Rückstellungen im Jahresabschluß von Krankenhäusern richtet sich nach § 249 HGB i.V. mit § 4 Abs. 3 KHBV. Für Pflegeeinrichtungen, mit denen ein Versorgungsvertrag nach SGB XI besteht, ist § 249 HGB i.V. mit § 4 Abs. 1 PBV maßgeblich. Für die Bewertung der Rückstellungen ist § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB i.V. mit § 4 Abs. 3 KHBV bzw. § 4 Abs. 1 PBV heranzuziehen.

Gemäß § 249 HGB ist zu unterscheiden zwischen Rückstellungen, die gebildet werden müssen (Passivierungspflicht), und Rückstellungen, die gebildet werden dürfen (Passivierungswahlrecht). Für andere als die in § 249 Abs. 1 und 2 HGB bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden.

Pflichtrückstellungen

Zweck	§ 249 HGB	Rückstellungsart
für ungewisse Verbindlichkeiten für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	Abs. 1 Satz 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2	Verpflichtung gegenüber Dritten
für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	Abs. 1 Satz 1	Verlustrückstellung
für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird	Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1	Aufwandsrückstellung Aufwandsrückstellung

Wahlrückstellungen

Zweck	§ 249 HGB	Rückstellungsart
für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die in den letzten neun Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden	Abs. 1 Satz 3	Aufwandsrückstellung
für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen, die am Abschlußtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind	Abs. 2	Aufwandsrückstellung

Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist (§ 249 Abs. 3 Satz 2 HGB). Demzufolge sind Rückstellungen zu jedem Bilanzstichtag daraufhin zu untersuchen, ob sie sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach noch gerechtfertigt sind.

Nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Dabei ist das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu beachten. Rückstellungen sind demnach nicht mit dem ungünstigstenfalls zu erwartenden Betrag, sondern mit dem mit größter Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu erwartenden Betrag zu bewerten. Rückstellungen für der Höhe nach gewisse, jedoch dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeiten sind regelmäßig mit dem vollen Betrag anzusetzen. Eine Abzinsung von Rückstellungen ist nur geboten, soweit darin ein Zinsanteil enthalten ist. Im Gegensatz zu **wertaufhellenden** Tatsachen, d.h. Ereignissen, die erst nach dem Bilanzstichtag bekannt werden und eine bessere Kenntnis über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse geben, dürfen **wertbeeinflussende** Tatsachen bei der Bewertung der Rückstellungen **nicht** berücksichtigt werden. Darunter sind Ereignisse zu verstehen, die keine zusätzlichen Erkenntnisse über die Verhältnisse am Bilanzstichtag geben, sondern lediglich die bekannten Verhältnisse wertmäßig verändern.

Für steuerliche Zwecke sowohl für den Ansatz als auch für die Bewertung von Rückstellungen gelten teilweise von den handelsrechtlichen Vorschriften abweichende Regelungen. Für die kommunalen Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, die grundsätzlich gemeinnützige Zwecke verfolgen und damit steuerbefreit sind, gelten für die Bilanzierung der Rückstellungen aber ausschließlich die handelsrechtlichen Bestimmungen. Im folgenden wird daher nicht auf steuerrechtliche Besonderheiten der Rückstellungsbildung eingegangen.

Nachfolgend werden die für die Praxis der Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen wichtigsten Rückstellungen aufgezeigt.

2. Pflichtrückstellungen

2.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind zu bilden für sicher oder wahrscheinlich bestehende Verpflichtungen, die gegenüber Dritten bestehen und wirtschaftlich bereits verursacht sind, sofern mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist sowie die Höhe und/oder der Grund ungewiß sind. Die Verpflichtungen müssen zu Aufwendungen führen.

Pensionsrückstellungen

Pensionsrückstellungen sind in der Bilanz auszuweisen zur Erfüllung künftiger wahrscheinlicher Pensionszahlungen und ähnlicher Versorgungsleistungen. Pensionsverpflichtungen werden versorgungshalber gezahlt; eine Gegenleistung ist vom Empfänger nicht mehr zu erbringen. Zu den Pensionen sind auch Übergangsgelder, Treuezahlungen usw. zu zählen, wenn sie wie Pensionen beim Eintritt eines biologischen Ereignisses, z.B. bei Erreichen der Altersgrenze, bei Invalidität oder Tod, ausgezahlt werden.

Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen, für die der Pensionsberechtigte seinen Rechtsanspruch aufgrund einer unmittelbaren Zusage nach dem 31.12.1986 erworben hat (= Neuzusage), sind passivierungspflichtig. Bei Ansprüchen, die vor dem 01.01.1987 erworben wurden (= Altzusagen), oder bei mittelbaren Zusagen auf eine Pension oder ähnlichen unmittelbaren oder mittelbaren Verpflichtungen muß eine Rückstellung in der Handelsbilanz nicht gebildet werden (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB). Bei Ausübung dieses Wahlrechts ist der Gesamtbetrag dieser Verpflichtungen im Anhang anzugeben (Art. 28 Abs. 2 EGHGB). Das Wahlrecht für die Bilanzierung von Altzusagen wird erst mit dem Auslaufen der Altzusagen hinfällig. Daher verpflichten Zuführungen zu Rückstellungen für Altzusagen ab dem Jahr 1987 nicht zu einer gleichen Handhabung in den Folgejahren.¹

Versorgungsverpflichtungen können entstehen durch Einzelzusage, Gesamtzusage, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz u.ä. Der Regelfall bei kommunalen Einrichtungen ist die beamtenrechtliche Versorgung kraft Gesetzes. Dabei sind Versorgungsverpflichtungen für Beamte, die in einer rechtlich unselbständigen Einrichtung tätig sind (Regiebetrieb, Eigenbetrieb), als originäre Pensionsverpflichtungen der bilanzierungspflichtigen Einrichtung zu sehen. Sofern Beamte oder Angestellte mit beamtenrechtlichen Versorgungsrechten nicht während der gesamten bei der Kommune geleisteten Dienstzeit in der bilanzierungspflichtigen Einrichtung tätig waren, ist in der Bilanz nur der Teil der Versorgungsverpflichtung auszuweisen, der auf die Beschäftigungszeit des Bediensteten im Regie- oder Eigenbetrieb entfällt.

Für die Unterscheidung zwischen unmittelbaren und mittelbaren Pensionsverpflichtungen ist maßgeblich, wer rechtlich verpflichtet ist, beim Eintritt des Versorgungsfalles die Versorgungsleistungen zu erbringen. So befreit die Mitgliedschaft beim Bayerischen Versorgungsverband eine Kommune nicht von der Verpflichtung, die Versorgungsleistungen selbst zu erbringen. Die Versorgungsberechtigten erwerben keinen eigenen Rechtsanspruch gegen den Versorgungsverband. Deshalb sind auch in diesen Fällen Pensionsrückstellungen für Neuzusagen auszuweisen. Die Umlagezahlungen an den Versorgungsverband sind darüber hinaus betrieblicher Aufwand.

Demgegenüber handelt es sich bei der Zusatzversorgung der Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes auf Grund der Einstandspflicht des Arbeitgebers und der Einschaltung einer Zusatzversorgungskasse als externer Träger um eine mittelbare Pensionsverpflichtung. Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen besteht somit nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB ein Wahlrecht zur Passivierung dieser Pensionsverpflichtungen. Sofern auf die Passivierung verzichtet wird, ist der daraus resultierende Fehlbetrag im Anhang anzugeben (Art. 28 Abs. 2 EGHGB).

Hinsichtlich weiterer Einzelfragen zu Altzusagen, zu mittelbaren Verpflichtungen und ähnlichen Verpflichtungen wird auf die einschlägige Fachliteratur verwiesen.²

Nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind Rentenverpflichtungen mit dem Barwert anzusetzen. Die Pensionsanwartschaften sind nach dem Schätzmaßstab der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung zu bewerten. Für die Verteilung der Mittelansammlung auf die Jahre

¹ vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Aufl., S. 345; WP-Handbuch 1996, Bd. I, Abschnitt E, RdNr. 149)

² z.B. Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Aufl., S. 307 ff., WP-Handbuch 1996, Bd. I, S. 197 ff.

des aktiven Dienstverhältnisses kommen verschiedene versicherungsmathematische Verfahren in Betracht. In der Regel wird die bilanzierende Einrichtung auf ein versicherungsmathematisches Gutachten zurückgreifen müssen.

Zu Pensionsverpflichtungen im Jahresabschluß hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) die Stellungnahme des Hauptfachausschusses (HFA) 2/1988³ zur Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen die Stellungnahme HFA 1/1997⁴ herausgegeben.

Kosten für die Erstellung des Jahresabschlusses und für Prüfungen

Rückstellungen sind zu bilden für die gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses und ggf. eines Lageberichts. Ferner sind auch die voraussichtlichen Aufwendungen für die gesetzliche Prüfung des Jahresabschlusses und ggf. des Lageberichts sowie für die gesetzliche Pflicht zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses in eine Rückstellung einzustellen. Ebenso ist für laufende Buchführungsarbeiten nach dem Bilanzstichtag, soweit Geschäftsvorfälle des abgelaufenen Geschäftsjahres betroffen sind, eine Rückstellung zu bilden. Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang auch noch die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für die Erstellung der Betriebssteuern, z.B. Umsatzsteuer, betreffenden Erklärungen aufgeführt.

Sofern die Prüfung des Jahresabschlusses nicht wie bei Krankenhäusern in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gesetzlich vorgeschrieben ist, sondern aufgrund einer privatrechtlichen Verpflichtung bzw. durch die freiwillige Festlegung in der Betriebssatzung, z.B. bei einigen Einrichtungen in der Rechtsform eines Eigenbetriebes, durchgeführt wird, besteht nach h.M. für den handelsrechtlichen Jahresabschluß ebenfalls eine Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung.

Da die Jahresabschlüsse kommunaler Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, die als Regiebetrieb oder Eigenbetrieb geführt werden, nach den Vorschriften der GO, LKrO und BezO örtlich und überörtlich zu prüfen sind, sind auch für diese Prüfungen Rückstellungen zu bilden.

Bei den internen Jahresabschlußkosten dürfen handelsrechtlich zusätzlich zu den Einzelkosten auch die notwendigen Gemeinkosten in die Rückstellungen einbezogen werden.

Jubiläumszuwendungen

Für die Zusage von Leistungen des Arbeitgebers aus Anlaß von Dienstjubiläen ist eine Rückstellung zu bilden. Die arbeitsrechtliche Verpflichtung kann sich einzelvertraglich, durch Betriebsvereinbarung, durch die Anwendung tariflicher Vorschriften oder durch betriebliche Übung ergeben. Begründet ist der Ansatz von Jubiläumsrückstellungen dadurch, daß die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung einer Jubiläumszuwendung in den bisher geleisteten Arbeitsjahren des Beschäftigten wirtschaftlich verursacht ist.

³ Die Wirtschaftsprüfung, 1988, S. 403 ff.

⁴ Die Wirtschaftsprüfung, 1997, S. 233 ff.

Grundlage für die Ermittlung dieser Rückstellung ist die versprochene Jubiläumszuwendung einschließlich der anfallenden Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung. Darüber hinaus ist der Wahrscheinlichkeit des vorzeitigen Ausscheidens von Arbeitnehmern durch einen Fluktuationsabschlag Rechnung zu tragen. Der voraussichtliche Erfüllungsbetrag der Jubiläumsverpflichtung ist durch jährliche Erhöhung der Rückstellung bis zum Zeitpunkt der Auszahlung anzusammeln.

Urlaub

Für den bis zum Bilanzstichtag noch nicht eingebrachten Urlaubsanspruch der Arbeitnehmer, der im folgenden Geschäftsjahr nachgewährt oder abgegolten wird, ist eine Rückstellung zu bilden.

Handelsrechtlich werden die Urlaubsrückstellungen als künftige Zahlungen an Arbeitnehmer für im abgelaufenen Geschäftsjahr bereits erbrachte Arbeitsleistungen gesehen. Demzufolge ist die Rückstellung auf der Basis des gesamten Bruttoarbeitsentgelts einschließlich Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld u.ä. zuzüglich der darauf entfallenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung zu berechnen. Darüber hinaus sind u.a. auch Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen und Jubiläumsrückstellungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Dabei ist nach Auffassung des IDW⁵ von den Preisverhältnissen am Bilanzstichtag auszugehen. Zukünftige Erhöhungen, z.B. tarifliche Änderungen, dürfen nur dann berücksichtigt werden, wenn sie bereits am Abschlußstichtag feststehen. Bei der Berechnung der Aufwendungen je Urlaubstag ist von den tatsächlichen Ist-Arbeitstagen, d.h. von den Arbeitstagen abzüglich Ausfallzeiten für neuen Urlaub, Krankheit usw. auszugehen. Im Einzelfall auftretende Vorgriffe der Arbeitnehmer auf den Urlaubsanspruch des neuen Geschäftsjahres dürfen wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) nicht mit den Urlaubsüberhängen saldiert werden.

Gleizeitüberhänge, Überstunden

Für Gleizeitüberhänge und Überstunden, die im neuen Geschäftsjahr auszugleichen sind, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Zum Ansatz und zur Bewertung dieses Erfüllungsrückstandes des Arbeitgebers gelten die Ausführungen zu den Urlaubsrückstellungen entsprechend.

Bereitschaftsdienste, Zeitzuschläge

Da die Zeitzuschläge sowie die Vergütungen für Bereitschaftsdienste und Rufbereitschaften gemäß den einschlägigen tarifvertraglichen Regelungen erst zwei Monate nach ihrer Entstehung ausgezahlt werden, ist dem Grunde nach für diese Vergütungsbestandteile, soweit sie die Leistungsmonate November und Dezember betreffen, eine Verbindlichkeit auszuweisen. Sofern die Höhe der Verbindlichkeit nicht eindeutig zu ermitteln ist, muß eine Rückstellung gebildet werden.

⁵ vgl. Schreiben des IDW an den Bundesminister der Finanzen vom 16.04.1992, in Die Wirtschaftsprüfung, 1992, S. 330

Altersteilzeit

In der Handelsbilanz sind Rückstellungen zu bilden für die Aufwendungen, die dadurch entstehen, daß ältere Arbeitnehmer durch Altersteilzeitarbeit bei nicht entsprechend gekürztem Arbeitsentgelt entlastet werden. Nach § 2 Abs. 2 Altersteilzeitgesetz (ATG) vom 23.07.1996 und § 3 Abs. 2 Tarifvertrag zur Regelung der Altersteilzeitarbeit (TV ATZ) vom 05.05.1998 kann Altersteilzeit als Blockmodell oder als Teilzeitmodell eingebracht werden. Beim Blockmodell arbeitet der Arbeitnehmer in der ersten Phase des Altersteilzeitraums, der sog. Beschäftigungsphase, weiterhin im bisherigen Umfang und wird in der zweiten Phase, der sog. Freistellungsphase, vollständig von seiner Arbeitspflicht freigestellt. Beim Teilzeitmodell ist der Arbeitnehmer während des gesamten Altersteilzeitraums bis zum Eintritt in den Ruhestand mit einer reduzierten Arbeitszeit tätig.

Hinsichtlich der Rückstellungsbildung ist nach Auffassung des IDW (IDW RS HFA 3)⁶ zu differenzieren, ob bereits bei Beginn des Arbeitsverhältnisses eine Arbeitszeitreduktion vereinbart wurde oder ob eine Vereinbarung über die Altersteilzeit in bereits bestehende Arbeitsverhältnisse eingreift. Nachdem die letztgenannte Möglichkeit der Regelfall ist, wird im weiteren nur darauf eingegangen.

Die vom Arbeitgeber geleisteten Aufstockungsbeträge haben wirtschaftlich den Charakter einer eigenständigen Abfindungsverpflichtung.

Handelsrechtlich ist für die bestehende oder aufgrund eines dem Arbeitnehmer unwiderruflich eingeräumten Wahlrechts (z.B. nach § 2 Abs. 2 TV ATZ) voraussichtlich in der Zukunft entstehende Verpflichtung zur Zahlung von Aufstockungsleistungen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu passivieren. Voraussichtliche Inanspruchnahmen aus von seiten der Arbeitnehmer noch nicht ausgeübten Wahlrechten sind vorsichtig nach dem Grad der wahrscheinlichen Inanspruchnahme zu schätzen. Die voraussichtlich zu leistenden Beträge sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln und mit ihrem Barwert unter Berücksichtigung des durchschnittlichen für öffentliche Anleihen geltenden fristadäquaten Marktzinssatzes anzusetzen.

Wird die Altersteilzeit nach dem Blockmodell erbracht, ist zusätzlich für die in der Zeit der Arbeitsleistung erbrachten Überstunden eine Rückstellung für den Erfüllungsrückstand zu bilden. Diese Rückstellung ist ebenfalls mit dem Barwert anzusetzen. Die Rückstellung wird in der Beschäftigungsphase kontinuierlich entsprechend dem noch nicht entlohten Teil der Arbeitsleistung aufgebaut und in der Freistellungsphase aufgelöst.

Die Erstattungen der Bundesanstalt für Arbeit nach § 4 ATG sind als sonstige Vermögensgegenstände zu aktivieren, wenn alle Voraussetzungen der §§ 2 und 3 ATG, also auch die Beschäftigung eines anderen Arbeitnehmers nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ATG, erfüllt sind. Eine Verrechnung des Erstattungsanspruches mit der Rückstellung ist nicht zulässig. Es wird jedoch empfohlen, den wahrscheinlich zu erwartenden Anspruch im Anhang anzugeben, solange der Erstattungsanspruch nicht als Forderung bilanziert ist.

⁶ FN-IDW 1998, S. 594 ff.

Lohnfortzahlung im Krankheitsfall

Sofern ein Arbeitnehmer am Bilanzstichtag einen Anspruch auf Lohnfortzahlung wegen bereits eingetretener Krankheit hat, ist für noch ausstehende Vergütungsbestandteile (§ 37 BAT und § 34 BMT-G II), die das Geschäftsjahr betreffen, eine Rückstellung zu bilden, da es sich um einen Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers handelt. Wenn die Höhe der noch ausstehenden Leistungen des Arbeitgebers genau ermittelt werden kann, ist in der Bilanz keine Rückstellung, sondern eine Verbindlichkeit auszuweisen. Im Geltungsbereich des BAT und BMT-G II betrifft dies insbesondere den Aufschlag für Vergütungsbestandteile, die nicht in Monatsbeträgen festgelegt sind, sowie Krankengeldzuschüsse. Demgegenüber dürfen für künftige derartige Verpflichtungen keine Rückstellungen gebildet werden.

Prozeßkosten

Für am Bilanzstichtag schwebende Prozesse sind Rückstellungen aus ungewissen Verbindlichkeiten zu bilden. Zulässig sind Rückstellungen, soweit ein Verfahren eingeleitet ist oder bei Passivprozessen mit der Klageerhebung gegen den Bilanzierenden unabwendbar zu rechnen ist. Rückstellungen dürfen nur für die Kosten der laufenden Instanz gebildet werden. In die Rückstellung sind sämtliche für den Prozeß anfallenden Kosten einzubeziehen, z.B. Anwaltskosten sowohl des eigenen als auch ggf. des gegnerischen Anwalts, Gerichtsgebühren, Kosten für Gutachten und die Beschaffung von Beweismaterial, eigene Personalkosten, Fahrt- und Reisekosten usw. Für betrieblich veranlaßte Strafverteidigungskosten gelten die genannten Grundsätze entsprechend.

Berufsgenossenschaftsbeiträge und Insolvenzgeld

Für die für das abgelaufene Geschäftsjahr zu leistenden Beiträge zur Berufsgenossenschaft ist eine Rückstellung zu bilden. Zu den Berufsgenossenschaftsbeiträgen zählt auch die Umlage für das Insolvenzgeld (früher Konkursausfallgeld). Für künftige Beiträge darf eine Rückstellung nicht gebildet werden.

Sonstige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Anzuführen sind hier u.a.

- Rückstellungen für **ausstehende Rechnungen**: Für Lieferungen oder Leistungen des Vorjahres ist eine Rückstellung in Höhe des voraussichtlichen Rechnungsbetrages zu bilden, soweit die Rechnung zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch nicht eingegangen ist.
- Für vor dem Bilanzstichtag zugesagte **Tantiemen, Gratifikationen, Leistungszulagen oder Leistungsprämien** sind Rückstellungen zu bilden, soweit durch die versprochene Leistung überwiegend ein vergangenes Verhalten des Arbeitnehmers abgegolten werden soll und die Zahlung unabhängig ist vom künftigen Verhalten des Arbeitnehmers.
- Für **Haftpflichtverbindlichkeiten** gegenüber Vertragspartnern oder Dritten sind Rückstellungen zu bilden. Während für Rückstellungen gegenüber Vertragspartnern - aufgrund von Erfahrungswerten der Vergangenheit - auch Pauschalrückstellungen zulässig sind, dürfen Rückstellungen aus Haftpflicht gegenüber Dritten nur gebildet

werden, wenn der Schadensersatzanspruch geltend gemacht oder die den Schadensersatzanspruch begründenden Tatsachen hinreichend bekannt sind. Unbestrittene Versicherungsansprüche sind zu aktivieren.

- Für **Schadensersatzansprüche** sind Rückstellungen zu bilden, soweit bis zur Bilanzaufstellung die Inanspruchnahme und das Bestehen der Verbindlichkeit wahrscheinlich sind. Dabei ist es ausreichend, daß aufgrund konkreter Umstände ernsthaft damit gerechnet werden muß, daß die Tatsachen, die den Schadensersatzanspruch begründen, bekannt werden.

2.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Die Bildung einer Drohverlustrückstellung setzt ein schwebendes Geschäft voraus, aus dem der Eintritt eines Verlustes drohen muß, d.h., daß der Wert der eigenen Verpflichtungen aus dem Geschäft wahrscheinlich den Wert der Ansprüche auf Gegenleistung übersteigt (Verpflichtungsüberschuß). Ein Geschäft ist schwebend, solange es von der zur Lieferung oder Leistung verpflichteten Partei noch nicht voll erfüllt ist.

Mutterschutz

Sofern am Bilanzstichtag eine Schwangerschaftsmeldung einer Bediensteten vorliegt, ist in Höhe der Zuschüsse für den das künftige Geschäftsjahr betreffenden Zeitraum der Mutterschutzfristen eine Rückstellung zu bilden.

Wenn die Mutterschutzfrist bereits im abgelaufenen Geschäftsjahr begonnen hat und die Zuschüsse für den Zeitraum bis zum Bilanzstichtag noch nicht bzw. nicht in voller Höhe ausgezahlt wurden, ist eine Verbindlichkeit auszuweisen. Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten kommt nur dann in Betracht, wenn die Höhe der Verbindlichkeit nicht genau beziffert werden kann.

Ausbildungskosten

Werden in einer Einrichtung aus politischer oder sozialer Verantwortung über den eigenen Bedarf hinaus Auszubildende beschäftigt, z.B. in der Hauswirtschaft oder als Arzthelferin, so steht den Ausbildungskosten lediglich der Wert der von den Auszubildenden erbrachten Leistung gegenüber. Maßstab für die Bewertung der Leistung der Auszubildenden ist die produktive Arbeit, die von den Auszubildenden verlangt werden kann. Diese Arbeit ist mit dem ersparten Aufwand für ausgebildete Arbeitnehmer, die nicht beschäftigt werden, zu bewerten. Für einen entstehenden Verpflichtungsüberschuß der Ausbildungskosten über die ersparten Aufwendungen ist eine Drohverlustrückstellung zu bilden.

2.3 Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden

Bei dieser Art der Rückstellung besteht am Bilanzstichtag noch keine Verpflichtung gegenüber einem Fremden. Die Bildung einer derartigen Rückstellung ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Der Instandhaltungsaufwand muß am Bilanzstichtag **unterlassen** sein. Diese Voraussetzung ist bei offensichtlichen Schäden oder bei nicht eingehaltenen Wartungsplänen erfüllt.
- Der Aufwand muß grundsätzlich im **letzten Geschäftsjahr**, d.h. in dem Geschäftsjahr, für das bilanziert wird, unterlassen worden sein. Wurde die Instandhaltungsmaßnahme bereits in einem früheren Geschäftsjahr unterlassen, ist die Nachholung zulässig, wenn die Instandhaltung auch das vergangene Geschäftsjahr betrifft.
- Die Aufwendungen müssen in den folgenden **drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt** werden. Dabei reicht es nicht aus, wenn die Instandhaltungsmaßnahme innerhalb dieser Frist begonnen wird; sie muß vielmehr in dem genannten Zeitraum abgeschlossen werden.

3. Wahlrückstellungen

3.1 Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die in den letzten neun Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden

Im Gegensatz zu den Pflichtrückstellungen kann eine Instandhaltungsrückstellung unter den o.a. Voraussetzungen in der Handelsbilanz ausgewiesen werden, wenn die Instandhaltungsmaßnahme in den letzten neun Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt wird.

3.2 Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB

Die Bildung von Aufwandsrückstellungen, denen zum Bilanzstichtag keine Verpflichtung gegenüber einem Dritten zugrunde liegt, ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Es muß sich um **ihrer Eigenart nach genau umschriebene Aufwendungen** handeln. Es dürfen also keine Rückstellungen für allgemeine Vorsorgen und Risiken gebildet werden.
- Die Aufwendungen müssen **dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen** sein.
- Die Aufwendungen müssen **wahrscheinlich oder sicher zu Ausgaben** führen. Auch wenn zum Bilanzstichtag keine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht, muß bei Fortführung des Unternehmens mit dem Entstehen der Ausgaben zu rechnen sein.
- Die Aufwendungen müssen hinsichtlich **der Höhe und/oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt** sein.

Nachfolgend sollen aus den in der Fachliteratur aufgezeigten Beispielen für Aufwandsrückstellungen⁷ zwei Anwendungsfälle herausgegriffen werden, denen bei der Erstellung von Jahresabschlüssen für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen größere Bedeutung beigemessen werden kann.

Rückstellungen für Großreparaturen

Die Großreparaturen dürften wohl zu den bedeutendsten Anwendungsfällen von Aufwandsrückstellungen zählen. Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen sind insbesondere Instandhaltungsmaßnahmen für Gebäude relevant. Daneben kann diese Art der Rückstellung auch für kostenintensive regelmäßige Instandhaltungsmaßnahmen im Bereich der Einrichtungen und Ausstattungen (z.B. Austausch von Röntgenröhren) von Bedeutung sein.

Bei den Großreparaturen handelt es sich um künftige Ausgaben für Erhaltungsaufwendungen; Ausgaben für aktivierungspflichtige Maßnahmen dürfen nicht angesetzt werden. Die Ausgaben für die Instandhaltungsmaßnahmen müssen entsprechend den allgemeinen Voraussetzungen für den Ausweis von Aufwandsrückstellungen wahrscheinlich oder sicher sein.

Dies ist in der Regel nur dann erfüllt, wenn es sich um regelmäßig anfallende Instandhaltungen handelt. Da diese Instandhaltungsmaßnahmen zwar regelmäßig, jedoch in größeren zeitlichen Intervallen durchgeführt werden, fallen die Ausgaben jährlich nicht konstant an, sondern unterliegen zum Teil erheblichen Schwankungen. Durch die Bildung von Rückstellungen für Großreparaturen wird eine gleichmäßige Aufwandsbelastung über mehrere Perioden erreicht. Darüber hinaus sollen die Aufwandsrückstellungen nach der in der Literatur überwiegend vertretenen Meinung die Funktion einer „Erfolgsglättung“ übernehmen. Eine Glättung des Erfolgsausweises kommt aber nur dann zustande, wenn auch die Erträge zur Deckung der Instandhaltungsaufwendungen nicht einmalig, sondern laufend für die Zeit bis zur Durchführung der Maßnahme anfallen. Dies ist bei Pflegeeinrichtungen aufgrund der pauschalen Vergütung von Instandhaltungsaufwendungen über die Benutzerentgelte nach § 33 AVPflegeVG i.V. mit § 82 Abs. 3 Satz 1 SGB XI wenigstens teilweise der Fall. Das Gleiche gilt für Krankenhäuser außerhalb Bayerns wegen der Berücksichtigung der Instandhaltungspauschale in den pflegesatzfähigen Kosten nach § 17 Abs. 4 b Sätze 1 bis 3 KHG i.V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 4 und § 4 Abs. 2 AbgrV.

Für bayerische Krankenhäuser gilt dagegen, daß die in Frage kommenden Erhaltungsaufwendungen grundsätzlich nach Art. 11 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz BayKrG gefördert werden. Dies bedeutet, daß die Erträge aus Fördermitteln einmalig im Zeitpunkt der Durchführung der Maßnahme anfallen. Eine Bildung von Aufwandsrückstellungen für derartige Erhaltungsmaßnahmen würde somit in dem Umfang, in dem Fördermittel gewährt werden, wegen der unterschiedlichen zeitlichen Verteilung von Aufwendungen und Erträgen gerade nicht zu der beabsichtigten Erfolgsglättung führen. Soweit ein Anspruch auf Förderung nach dem BayKrG besteht, ist daher die Bildung von Aufwandsrückstellungen nicht veranlaßt.

⁷ z.B. Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Aufl., S. 356 ff.

Das Ansatzwahlrecht kann grundsätzlich für jede einzelne Instandhaltungsmaßnahme bzw. für jedes einzelne Gewerk gesondert ausgeübt werden. Die Rückstellung muß allerdings genau umschrieben, eindeutig abgrenzbar und nachprüfbar sein. Als Begründung für den Ansatz der Rückstellung reicht z.B. „Erhaltungsaufwendungen für das Gebäude A“ nicht aus; vielmehr müssen die Instandhaltungsmaßnahme (z.B. Dachsanierung, Sanierung der Außenfassade, Sanierung der Heizungsanlage usw.) und ihr voraussichtlicher Zeitpunkt konkret benannt sein.

Die Rückstellung kann in jedem Jahr der Zugehörigkeit des Anlageguts zum Vermögen der bilanzierenden Einrichtung erstmalig gebildet werden. Sofern die Rückstellung nicht bereits im ersten Jahr der Zugehörigkeit ausgewiesen wird, können die Zuweisungen für frühere Jahre nachgeholt werden. Eine Nachholung von in den Vorjahren bewußt unterlassenen Rückstellungen für Großreparaturen ist jedoch nicht mehr zulässig.

Für den Ansatz dieser Rückstellungen ist das Stetigkeitsgebot nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB zu beachten. Eine einmal gebildete Rückstellung für Großreparaturen darf nur dann aufgelöst werden, wenn der Grund hierfür entfallen ist. In diesen Fällen muß sie allerdings aufgelöst werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn mit der Durchführung der Instandhaltungsmaßnahme nicht mehr zu rechnen ist, weil das Anlagegut voraussichtlich ausscheiden wird (z.B. durch den beabsichtigten Abbruch des Gebäudes).

Die Aufwendungen sollen den einzelnen Geschäftsjahren in dem Verhältnis zugeordnet werden, in dem die einzelnen Jahre zu den künftigen Ausgaben beitragen. Dem dürfte im Regelfall am ehesten dadurch entsprochen werden, daß die nach dem Kostenstand zum Bilanzstichtag geschätzten künftigen Aufwendungen zeitproportional auf die Geschäftsjahre bis zur voraussichtlichen Durchführung der Maßnahme verteilt werden. In Ausnahmefällen (bei technischen Anlagen oder medizinisch-technischen Geräten) wäre auch eine Verteilung nach Leistungseinheiten denkbar.

Diese Aufwandsrückstellung kann in einer Bandbreite von Null bis zu dem nach kaufmännischer Beurteilung notwendigen Betrag für die jeweilige Maßnahme gebildet werden.

Rückstellungen für Abbruchkosten

Für Abbruchkosten kann eine Aufwandsrückstellung gebildet werden, wenn keine vertragliche oder öffentlich-rechtliche Verpflichtung zum Abbruch eines Gebäudes besteht. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn im Rahmen von Baumaßnahmen Altsubstanz abgerissen werden muß. Die für den Abbruch der Altsubstanz voraussichtlich anfallenden Kosten können in eine Rückstellung eingestellt werden, soweit bereits im Geschäftsjahr feststeht, daß das Gebäude aufgrund der Baumaßnahme abgerissen werden muß. Um während der ganzen Nutzungsdauer von langlebigen Anlagegütern eine möglichst gleiche Aufwandsbelastung zu erreichen, dürfte es sinnvoll sein, ab dem Zeitpunkt, ab dem sich der Abbruch konkretisiert (z.B. durch den Beschluß der Trägerorgane), bis zur Durchführung des Anlagenabbruchs Rückstellungen einzustellen.

Sofern jedoch die Abbruchkosten Herstellungskosten der Nachfolgeinvestition sind, ist eine Rückstellung unzulässig. Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Abbruchkosten wird auf die einschlägigen Kommentierungen zu § 255 HGB verwiesen.

Wenn für den Abbruch von Gebäuden eine vertragliche oder öffentlich-rechtliche Verpflichtung besteht, muß eine Rückstellung für Abbruchkosten gebildet werden. Dieser Fall kommt jedoch bei kommunalen Krankenhäusern oder Pflegeeinrichtungen in der Regel nicht in Betracht.

Bezüglich der Berücksichtigung von etwaigen für Abbruchkosten zu erwartenden Zuschüssen bei der Bildung der Rückstellungen wird auf die Ausführungen zu den Rückstellungen für Großreparaturen verwiesen.