

CURACON GmbH · Holstenstraße 5 · 24768 Rendsburg

**Institut der Wirtschaftsprüfer e.V.**  
– Fachabteilung –  
z.H. Herrn Dr. Breker  
Tersteegenstr. 14  
40474 Düsseldorf

CURACON GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Holstenstraße 5  
24768 Rendsburg

Tel. 0 43 31/12 94-0

Fax 0 43 31/7 25 74

E-Mail [zentraleRD@curacon.de](mailto:zentraleRD@curacon.de)  
[www.curacon.de](http://www.curacon.de)

Teilgenommen am System  
der Qualitätskontrolle der  
Wirtschaftsprüferkammer und die  
Teilnahmebescheinigung erhalten.

Rendsburg, 24. Juni 2010 DrC/GaA/KrK

## **Anmerkungen zum Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Krankenhäusern (IDW ERS KHFA 1 n.F.)**

Sehr geehrter Herr Dr. Breker,

der Krankenhausfachausschuss (KHFA) des IDW hat in seiner Sitzung vom 5. November 2009 den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Krankenhäusern (IDW ERS KHFA 1 n.F.) verabschiedet. Eventuelle Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW bis zum 30. Juni 2010 erbeten.

Im Folgenden geben wir einige aus unserer Sicht wichtige Hinweise zu dem auf der Homepage des IDW veröffentlichten Entwurf:

### Aufspaltung der wirtschaftlichen Einheit Krankenhaus

In Tz. 13 wird zutreffend festgestellt, dass bei einer Aufspaltung der wirtschaftlichen Einheit Krankenhaus nur die Krankenhaus-Betriebsgesellschaft unter die Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten der KBHV fällt. Hier könnte der klarstellende Hinweis hilfreich sein, dass auch ein trägerübergreifender KHBV-Abschluss für die wirtschaftliche Einheit Krankenhaus, der das in der Besitzgesellschaft zurückgebliebene betriebsnotwendige Vermögen umfasst, aufgestellt werden sollte. Der Ausweis könnte als Treuhandvermögen erfolgen.

### Ausweis des Eigenkapitals im Falle steuerbegünstigter Krankenhäuser

In Tz. 64 des IDW ERS KHFA 1 n.F. wird angeführt, dass die Gliederungsvorschriften des Handelsrechts und der KHBV es zulassen, dass steuerliche Gliederungs- und Abgrenzungsvorschriften für steuerbegünstigte Krankenhäuser auch in der handelsrechtlichen Rechnungslegung berücksichtigt werden können. Daher könnten steuerlich erforderliche Aufgliederungen bei etwaigen Vermögensverwaltungen oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie gebildeten Rücklagen in die handelsrechtliche Rechnungslegung übernommen werden oder steuerlichen Sonder- bzw. Nebenrechnungen vorbehalten bleiben. In einer Fußnote wird auf die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14) (Stand: 01.03.2006), Tz. 38, verwiesen.

Durch den IDW ERS KHFA 1 n. F. wird erstmalig im Rahmen eines IDW Rechnungslegungsstandards die Möglichkeit eröffnet, steuerliche Eigenkapitalvorschriften, insbesondere die Darstellung von steuerrechtlichen Aufgliederungen sowie von steuerrechtlichen Rücklagen, auch in die Handelsbilanz zu übernehmen. Unseres Erachtens ist eine solche Darstellung im handelsrechtlichen Jahresabschluss/in der Handelsbilanz nicht sachgerecht.

Handelsrechtliche Gewinnverwendung und steuerliche Mittelverwendung basieren auf einem grundlegend unterschiedlichen Gedankenmodell. Hieraus resultiert eine unterschiedliche inhaltliche Ausgestaltung des Begriffs „Rücklage“.

Handelsrechtlich gehören Rücklagen zu den variablen Eigenkapitalkonten und werden auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen. Die handelsrechtlichen Rücklagen gliedern sich gemäß § 266 Abs. 3 HGB in Kapitalrücklage und Gewinnrücklagen. Im Folgenden wird nur auf Gewinnrücklagen abgestellt. Der Posten Gewinnrücklagen setzt sich grundsätzlich aus den thesaurierten Vorjahresergebnissen sowie dem Geschäftsjahresergebnis zusammen. Das handelsrechtliche Ergebnis ergibt sich als Saldo von Erträgen und Aufwendungen eines Geschäftsjahres. Hierbei ist es insbesondere unerheblich, ob Erträge oder Aufwendungen in dem Geschäftsjahr zahlungswirksam geworden sind. In der handelsrechtlichen Rechnungslegung wird u. a. der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, z. B. des Realisations- und Imparitätsprinzips, verfolgt.

Steuerrechtliche Rücklagen werden insbesondere im § 58 AO geregelt. Die Regelungen des § 58 AO betreffen gemeinnützige Körperschaften und stellen eine Ausnahmeregelung vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung dar. Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO muss eine als gemeinnützig anerkannte Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Das entscheidende Kriterium bzw. die Grundlage für die zeitnahe Mittelverwendung ist somit der Zu- bzw. Abfluss von Mitteln. Steuerrechtliche Rücklagen entstehen dadurch, dass zugeflossene Mittel zulässigerweise noch nicht zeitnah verwendet bzw. der zeitnahen Mittelverwendung entzogen wurden. Dabei werden Mittel (i. d. R. Liquidität) für gemeinnützige Zwecke gebunden. Es handelt sich hier nicht um eine handelsrechtliche Rücklagenbildung oder Rücklagenauflösung. Diese sind in den §§ 270 und 272 Abs. 2 bis 4 HGB abschließend geregelt. Handelsrechtliche Gewinnrücklagen dürfen nur ausgewiesen werden, soweit sie im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet wurden (§ 272 Abs. 3 HGB).

Somit ist bereits die Definition der steuerlichen Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und Nr. 7 AO mit der Definition der handelsrechtlichen Gewinnrücklagen nicht inhaltsgleich und unseres Erachtens damit eine deckungsgleiche Darstellung der steuerlichen Rücklagen mit den handelsrechtlichen Rücklagen nicht möglich.

§ 63 Abs. 3 AO verweist bei steuerbegünstigten Körperschaften auf die Kategorie der Einnahmen/Ausgaben und nicht auf Aufwendungen und Erträge der GuV nach § 275 HGB. Ebenso spricht § 55 AO von dem „auf den Zufluss folgenden Kalenderjahr“. Beide steuerrechtlichen Vorschriften sind Cash-Flow orientiert und bewegen sich nicht in der Welt der Handelsbilanz. Deshalb sind § 58 Nr. 6 und Nr. 7 AO auch nur als Betragsermittlungsvorschrift mit Begründungspflicht zu verstehen. Sie fordern nur eine Festlegung dem Grund und der Höhe nach. So ist beispielsweise die Rücklage nach § 58 Nr. 7a AO eine Liquiditätshilfe zur Stärkung der Finanzkraft der steuerbegünstigten Körperschaft. Sie kann nur aus dem Cash-Flow und nicht aus dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss dargestellt werden, da dieser i. d. R. nicht in voller Höhe zahlungswirksam ist. Unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten stellt die steuerliche Rücklage ein partielles Bild der Aktivseite der Bilanz – in der Regel der Kasse-/Bankkonten – dar. Somit kann es sich bei den Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und Nr. 7 AO nicht um handels-

rechtliche Gewinnrücklagen handeln. Die Rücklagendefinition des § 58 Nr. 6 und Nr. 7 AO ist ein Hilfsmittel, um zeitnah zu verwendende Mittel von nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln dem Grunde und der Höhe nach zu trennen.

Das folgende Beispiel soll verdeutlichen, dass sich die handelsrechtliche Ergebnisverwendung bzw. Gewinnrücklagenbildung von der steuerrechtlichen Mittelverwendung in Form der steuerrechtlichen Rücklagenbildung (als Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendung) grundlegend unterscheidet.

	EURO	Annahme
Umsatzerlöse	150	Ertragswirksamer Zahlungsmittelzufluss
Aufwendungen	100	Aufwandwirksamer Zahlungsmittelabfluss
Abschreibungen	30	Zahlungsunwirksam
Jahresüberschuss	20	

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss beträgt 20 EUR. Dieser kann in voller Höhe in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Der gemeinnützigkeitsrechtliche zeitnah zu verwendende Mittelzufluss beträgt 50 EUR. Hieraus ergeben sich theoretisch folgende Möglichkeiten.

1. Mittelvortrag zur zeitnahen Verwendung im auf den Zufluss folgenden Jahr.
2. Bildung einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklage in Höhe von 50 EUR
3. Eine Kombination aus 1. und 2. Ein Sonderfall hierbei wäre, dass die Bildung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklage zufällig genau der handelsrechtlichen Zuführung zur Gewinnrücklage der Höhe nach entspricht. Sollte in Vorjahren im Steuerrecht wie in der Handelsbilanz keine Rücklagen vorhanden gewesen sein, entspräche in diesem unwahrscheinlichen Fall die Gewinnrücklage der steuerrechtlichen Rücklage.

An diesem Beispiel wird deutlich, dass nur in seltenen Ausnahmefällen eine Übereinstimmung handelsrechtlicher Gewinnrücklagen mit steuerrechtlichen Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und Nr. 7 AO gegeben sein dürfte.

Die Verwendung der steuerrechtlichen Rücklage (z.B. Investitionsrücklage nach § 58 Nr. 6 AO zum Erwerb eines MRT-Gerätes) erfolgt im Zeitpunkt der Umsetzung bzw. der Investition. Der Erwerb des MRT-Gerätes hat auf die Gewinnrücklagen keinen Einfluss. Die beiden Rücklagen können in diesem Beispiel nicht übereinstimmen.

Als Zusammenfassung der o.g. Ausführungen ist festzuhalten, dass sich handelsrechtliche Gewinnrücklagen grundlegend hinsichtlich Zweck, Inhalt und Höhe von steuerrechtlichen Rücklagen unterscheiden. Demzufolge erscheint die Tz 64 des IDW ERS KHFA 1 n. F. im Ergebnis nicht sachgerecht.

Darüber hinaus ist das Fußnotenzitat u. E. nicht passend. In der hier angeführten Tz. 38 des IDW RS HFA 14 wird gerade angeführt, dass steuerliche Vorschriften der Abgabenordnung (insbesondere § 58 AO) für die Rücklagenbildung aus Sicht der an das Handelsrecht angelehnten Rechnungslegung grundsätzlich unbeachtlich sind und die Zusammensetzung der Rücklagen aus steuerlicher Sicht in eine erläuternde Anlage aufgenommen werden kann.

Zusätzlich möchten wir auf den IDW RS KHFA 2 hinweisen. Hier wird in den Tz. 24 bis 26 ausgeführt, dass es sich bei den in § 12 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 WVO genannten Rücklagen nicht um Rücklagen im handelsrechtlichen Sinne handelt, da sie aus dem Arbeitsergebnis als Teil des handelsrechtlichen Jahresergebnisses gebildet werden. Die Eigenkapitalgliederung im (handelsrechtlichen) Jahresabschluss der Werkstatt richtet sich aber allein nach Handelsrecht, also den Vorschriften der §§ 266, 270 und 272 HGB. Von besonderer Relevanz im Hinblick auf die Darstellung der steuerlichen Rücklagen im handelsrechtlichen Jahresabschluss sind u. E. die Ausführungen in Tz. 26 des IDW RS KHFA 2 im Hinblick auf die sog. Abschreibungsrücklage (§ 12 Abs. 5 Nr. 3 2. Halbsatz WVO). Hier wird ausgeführt, dass es sich bei dieser Abschreibungsrücklage nicht um einen Bestandteil des bilanziellen Eigenkapitals handelt, sondern um angesammelte Liquidität aus erwirtschafteten Abschreibungen, mithin also aus Mittelzuflüssen. Wie oben ausgeführt handelt es sich auch bei den steuerlichen Rücklagen um zahlungsstrombasierte Größen, also um den Saldo aus Mittelzu- und -abflüssen und somit um die Ansammlung von Liquidität. Diese Ansammlung von Liquidität kann u. E. wie die Abschreibungsrücklage ebenfalls nicht Bestandteil des bilanziellen Eigenkapitals sein.

Die Darstellung der Entwicklung der steuerlichen Rücklagen kann ebenso wie die Darstellung der Rücklagen nach der WVO sachgerechterweise nur über eine Nebenrechnung zum handelsrechtlichen Jahresabschluss erfolgen.

Insbesondere auch vor dem Hintergrund der sich immer weiter durchsetzenden Entkoppelung von Steuer- und Handelsbilanz sollte nicht durch den IDW ERS KHFA 1 n.F. wieder ein Schritt zurück in die Vermischung von Handels- und Steuerbilanz unternommen werden.

Wir würden uns freuen, wenn Sie die oben angegebenen Anregungen in eine Diskussion um die endgültige Fassung des IDW Rechnungslegungsstandards mit einfließen lassen würden.

Für evtl. Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

CURACON GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Christian Dreyer  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

~~Dr.~~ Dr. Alexandra Gabriel  
Wirtschaftsprüferin  
Steuerberaterin