



# Bewertungsrichtlinie

für die Hochschulrechnungslegung  
des Landes Nordrhein-Westfalen

**Aktualisierungsstand**

<b>Datum Ver- sion</b>	<b>Änderungen, betroffene Kapitel</b>	<b>Änderungen - Beschreibung</b>	<b>durchgeführt von</b>
07.06.2007	Basis	Aufbau einer Bewertungsrichtlinie; Ergebnis des Workshops in Bommerholz	UAG Bewertungsrichtlinie
31.12.2008	Diverse	Lfd. Aktualisierungen	Benthien
31.10.2009	Komplette Überarbeitung	Aktualisierungen gemäß BilMoG, Harmonisierung Richtlinien	AG Harmonisierung/ BilMoG
31.01.2010	Abschließende Korrekturen/Formatierung		Benthien
03.02.2015	Komplette Überarbeitung	Neuaufbau und Aktualisierung der Bewertungsrichtlinie	AG Bewertungsrichtlinie
02.08.2021	Diverse	Redaktionelle Anpassungen und Ergänzung um ZSL-Mittel	MKW
Oktober 2024	Diverse	Aktualisierung und redaktionelle Anpassungen sowie Ergänzung um Regelungen zu Berichtspflichten in Bezug auf Nachhaltigkeit und die Klimaneutrale Landesverwaltung (KNLV). Anpassung zum Ausweis von Mitteln zur baulichen Unterbringung in der Ergebnisrechnung.	MKW

## Inhaltsverzeichnis

ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	7
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....	8
<b>1 EINLEITUNG .....</b>	<b>9</b>
1.1 BEGRIFFSBESTIMMUNG ZUSCHÜSSE (ZUWEISUNGEN UND ZUWENDUNGEN) .....	9
<b>2 ALLGEMEINE BILANZANSATZ UND -BEWERTUNGSREGELN .....</b>	<b>11</b>
2.1 GESETZLICHE GRUNDLAGEN .....	11
2.2 BILANZIERUNGSGRUNDSÄTZE .....	12
2.2.1 ANSATZVORSCHRIFTEN GEMÄß §§ 246 FF., 274 HGB.....	12
2.2.2 <i>Bewertungsvorschriften gemäß §§ 252 ff. HGB.....</i>	<i>14</i>
2.3 ABWEICHUNGEN DIESER RICHTLINIE ZU DEN BESTEHENDEN REGELUNGEN DES HGB .....	15
<b>3 ANSATZVORSCHRIFTEN FÜR DIE AKTIVSEITE DER BILANZ .....</b>	<b>18</b>
3.1 ABGRENZUNG ZWISCHEN ANLAGE- UND UMLAUFVERMÖGEN .....	18
3.2 BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN FÜR VERMÖGENSGEGENSTÄNDE .....	18
3.3 BESONDERHEITEN IN DER ERÖFFNUNGSBILANZ GEMÄß HWFVO.....	19
3.4 ANSCHAFFUNGS- UND HERSTELLUNGSKOSTEN .....	21
3.4.1 <i>Anschaffungskosten.....</i>	<i>21</i>
3.4.2 <i>Herstellungskosten .....</i>	<i>22</i>
3.4.3 <i>Leasinggegenstände .....</i>	<i>25</i>
3.5 ABSCHREIBUNGEN GEMÄß § 253 HGB .....	25
3.6 AUßERPLANMÄßIGE ABSCHREIBUNGEN GEMÄß § 253 HGB.....	26
3.7 BEHANDLUNG GERINGWERTIGER WIRTSCHAFTSGÜTER DES ANLAGEVERMÖGENS.....	27
3.7.1 <i>Ansatz geringwertiger Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 6 Abs. 2 EStG (800-Euro-Regelung)</i>	<i>28</i>
3.7.2 ANSATZ GERINGWERTIGER WIRTSCHAFTSGÜTER DES ANLAGEVERMÖGENS NACH § 6 ABS. 2A EStG (POOLBILDUNG).....	28
3.8 ANLAGENGITTER (ANLAGENSPIEGEL).....	30
3.9 BEWERTUNGSVEREINFACHUNGSVERFAHREN .....	30
3.9.1 <i>Festwertverfahren gemäß § 240 Abs. 3 HGB.....</i>	<i>32</i>
3.9.2 <i>Gruppenbewertung mit Durchschnittswert gemäß § 240 Abs. 4 HGB.....</i>	<i>33</i>
3.9.3 <i>Verbrauchsfolgeverfahren gemäß § 256 HGB .....</i>	<i>33</i>

<b>4</b>	<b>HINWEISE ZU EINZELNEN BILANZPOSTEN DES ANLAGEVERMÖGENS .....</b>	<b>34</b>
4.1	IMMATERIELLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE .....	34
4.1.1	<i>Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände .....</i>	<i>34</i>
4.1.2	<i>Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände.....</i>	<i>36</i>
4.1.3	<i>Software.....</i>	<i>36</i>
4.1.3.1	<i>Klassifizierung von Software .....</i>	<i>37</i>
4.1.3.2	<i>Ansatz als materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand.....</i>	<i>37</i>
4.1.3.3	<i>Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen .....</i>	<i>39</i>
4.2	SACHANLAGEN .....	43
4.2.1	<i>Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten .....</i>	<i>43</i>
4.2.1.1	<i>Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte.....</i>	<i>43</i>
4.2.1.2	<i>Bauten auf eigenen und fremden Grundstücken.....</i>	<i>44</i>
4.2.2	<i>Sachanlagen im Gemeingebrauch .....</i>	<i>46</i>
4.2.2.1	<i>Begriffsdefinition .....</i>	<i>46</i>
4.2.2.2	<i>Kulturgüter.....</i>	<i>46</i>
4.2.2.3	<i>Tier- und Pflanzensammlungen .....</i>	<i>47</i>
4.2.3	<i>Technische Anlagen und Maschinen.....</i>	<i>48</i>
4.2.3.1	<i>Betriebsvorrichtungen .....</i>	<i>48</i>
4.2.3.2	<i>Bewertung .....</i>	<i>48</i>
4.2.4	<i>Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung .....</i>	<i>49</i>
4.2.4.1	<i>Bewertung .....</i>	<i>49</i>
4.2.5	<i>Mieterein- und -umbauten.....</i>	<i>49</i>
4.2.5.1	<i>Bewertung .....</i>	<i>50</i>
4.2.6	<i>Medienbestand der Bibliotheken.....</i>	<i>50</i>
4.2.7	<i>Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau .....</i>	<i>52</i>
4.3	FINANZANLAGEN.....	52
4.3.1	<i>Begriffsbestimmungen.....</i>	<i>53</i>
4.3.2	<i>Bewertung .....</i>	<i>55</i>
<b>5</b>	<b>HINWEISE ZU EINZELNEN BILANZPOSTEN DES UMLAUFVERMÖGENS .....</b>	<b>56</b>
5.1	VORRÄTE.....	56
5.1.1	<i>Begriffsbestimmungen.....</i>	<i>57</i>
5.2	FORDERUNGEN UND SONSTIGE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE.....	58
5.3	WERTPAPIERE UND SCHULDSCHEINDARLEHEN.....	59
5.4	KASSENBESTAND, BUNDESBANKGUTHABEN, GUTHABEN BEI KREDITINSTITUTEN UND SCHECKS .....	60
5.5	AKTIVE RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN .....	61
<b>6</b>	<b>ANSATZVORSCHRIFTEN FÜR DIE PASSIVSEITE DER BILANZ.....</b>	<b>63</b>
6.1	DAS EIGENKAPITAL (REINVERMÖGEN).....	63
6.1.1	<i>Nettoposition (Basis-Reinvermögen) .....</i>	<i>63</i>
6.1.2	<i>Kapitalrücklage .....</i>	<i>64</i>

6.1.3	Gewinnrücklagen .....	64
6.1.4	Gewinnrücklagen - einfacher Ausweis .....	65
6.1.5	Gewinnrücklagen - differenzierter Ausweis .....	65
6.2	SONDERPOSTEN .....	66
6.2.1	Sonderposten für Investitionszuschüsse .....	66
6.2.2	Sonderposten für Schenkungen, Spenden, Erbschaften .....	68
6.2.3	Sonderposten für rechtlich unselbständige Stiftungen .....	69
6.3	RÜCKSTELLUNGEN .....	70
6.3.1	Bewertung von Rückstellungen .....	72
6.3.2	Rückstellungen im Personalbereich .....	72
6.3.2.1	Pensionsrückstellungen .....	72
6.3.2.2	Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub .....	73
6.3.2.3	Rückstellungen für Verpflichtungen aus Überstunden und Gleitzeitüberhängen .....	73
6.3.2.4	Rückstellungen für Reisekosten .....	73
6.3.2.5	Rückstellungen für Altersteilzeit .....	74
6.3.2.6	Jubiläumsrückstellungen .....	75
6.3.2.7	Rückstellungen für Sterbegeld .....	75
6.3.2.8	Rückstellungen für Höhergruppierungen .....	75
6.3.3	Steuerrückstellungen .....	76
6.3.4	Weitere Rückstellungen .....	76
6.3.4.1	Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren (Prozesskosten und Prozessrisiken) 76	
6.3.4.2	Rückstellungen für Schadensersatz .....	78
6.3.4.3	Rückstellungen für ausstehende Rechnungen .....	78
6.3.4.4	Rückstellungen für die Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses .....	78
6.3.4.5	Rückstellungen für Vergütungen für Lehrbeauftragte .....	78
6.3.4.6	Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen .....	79
6.3.4.7	Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen .....	80
6.3.4.8	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften .....	80
6.3.5	Aufwandsrückstellungen .....	81
6.3.5.1	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung .....	81
6.3.5.2	Weitere Aufwandsrückstellungen .....	81
6.4	VERBINDLICHKEITEN .....	82
6.4.1	Arten der Verbindlichkeiten .....	82
6.4.1.1	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen/Leistungen .....	83
6.4.1.2	Verbindlichkeiten aus Anleihen und Wertpapierschulden .....	83
6.4.1.3	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten .....	83
6.4.1.4	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land NRW .....	84
6.4.1.5	Verbindlichkeiten aus Zuschüssen anderer Geldgeber .....	84
6.4.1.6	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen .....	85
6.4.1.7	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen .....	85
6.4.1.8	Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht .....	85

6.4.1.9	Sonstige Verbindlichkeiten .....	86
6.4.2	<i>Bewertung von Verbindlichkeiten</i> .....	86
6.4.3	<i>Fremdwährungsverbindlichkeiten</i> .....	87
6.4.4	<i>Fristigkeiten bei Verbindlichkeiten</i> .....	88
6.4.5	<i>Haftungsverhältnisse</i> .....	89
6.5	PASSIVE RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN.....	90
6.6	LATENTE STEUERN.....	90
<b>7</b>	<b>HOCHSCHULSPECIFISCHEN BESONDERHEITEN.....</b>	<b>91</b>
7.1	RECHTLICH SELBSTÄNDIGE STIFTUNGEN .....	91
7.2	RECHTLICH UNSELBSTÄNDIGE STIFTUNGEN .....	92
7.3	DRITTMITTEL.....	92
7.3.1	<i>Forschungsförderung (Zuschüsse Dritter)</i> .....	93
7.3.2	<i>Auftragsforschung (Aufträge Dritter)</i> .....	94
7.4	SONSTIGE ZWECKGEBUNDENE MITTEL DES LANDES NRW (PROGRAMM-/PROJEKT-FINANZIERUNG) .....	94
7.5	GELEISTETE INVESTITIONSZUSCHÜSSE .....	95
7.6	HOCHSCHULPAKTMITTEL.....	95
7.7	QUALITÄTSVERBESSERUNGSMITTEL (QVM) .....	99
7.8	MITTEL AUS DEM ZUKUNFTSVERTRAG "STUDIUM UND LEHRE STÄRKEN" (ZSL).....	99
<b>8</b>	<b>BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES .....</b>	<b>100</b>
8.1	DER ANHANG.....	100
8.2	LAGEBERICHT .....	101
8.3	ERGEBNISRECHNUNG .....	101
	<b>ANLAGE 1: GLIEDERUNGSSCHEMA DER VERMÖGENSRECHNUNG (BILANZ).....</b>	<b>106</b>
	<b>ANLAGE 2: GLIEDERUNGSSCHEMA DER ERGEBNISRECHNUNG .....</b>	<b>109</b>
	<b>ANLAGE 3: TABELLARISCHE ÜBERSICHT SOFTWARE .....</b>	<b>111</b>
	<b>ANLAGE 4: BMF-SCHREIBEN ZUR ERTRAGSTEUERRECHTLICHEN BEHANDLUNG VON MIETEREINBAUTEN UND MIETERUMBAUTEN .....</b>	<b>113</b>
	<b>ANLAGE 5: RÜCKLAGENKONZEPT: BILDUNG VON RÜCKLAGEN IN HOCHSCHULBILANZEN .....</b>	<b>121</b>
	<b>ANLAGE 6: SYNOPSE DER ZUSCHÜSSE DES LANDES AN DIE HOCHSCHULEN.....</b>	<b>132</b>
	<b>ANLAGE 7: QUELLEN- UND LITERATURHINWEISE .....</b>	<b>133</b>
	<b>ANLAGE 8: STICHWORTVERZEICHNIS.....</b>	<b>135</b>

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Berechnung der Anschaffungskosten .....	21
Abbildung 2: Berechnung der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 und 3 HGB).....	24
Abbildung 3: Berechnung der Herstellungskosten - Wahlrecht für die Hochschulen in NRW.....	24
Abbildung 4: Bewertungsvereinfachungsverfahren.....	31
Abbildung 5: Klassifizierung von Software (IDW RS HFA 11).....	37
Abbildung 6: Aktivierbarkeit von Individualsoftware (IDW RS HFA 11) .....	39
Abbildung 7: Aktivierbarkeit von nachträglichen Maßnahmen .....	42
Abbildung 8: Prüfschema Mietereinbauten (NWB Datenbank, H. Friedel / C.Hülsmann, Mietereinbauten und -umbauten, Grundlagen, Stand Mai 2013).....	50
Abbildung 9: Prüfschema .....	68
Abbildung 10: Wirkung von Rückstellungen .....	70
Abbildung 11: Überblick Rückstellungsarten .....	71

Abbildungen ohne Quellenhinweis sind selbsterstellte Abbildungen.

## Abkürzungsverzeichnis

Abkürzung	Beschreibung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AK	Anschaffungskosten
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
AO	Abgabenordnung
AktG	Aktiengesetz
BFH	Bundesfinanzgerichtshof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DFG	Deutsche Forschungsgemeinschaft
EPOS.NRW	Einführung von Produkthaushalten zur Outputorientierten Steuerung - Neues Rechnungswesen
EStG	Einkommensteuergesetz
FIFO	First-in-first-out
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HG	Hochschulgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
HKoP	Hochschulbaukonsolidierungsprogramm
HSP	Hochschulpakt
HWFVO	Hochschulwirtschaftsführungsverordnung (NRW)
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
ImmoWertV	Immobilienwertermittlungsverordnung
KNLV	Klimaneutrale Landesverwaltung
LHO	Landeshaushaltsordnung
LIFO	Last-in-first-out
MKW	Ministerium für Kultur und Wissenschaft des Landes Nordrhein-Westfalen
n/a	Not available (nicht verfügbar)
PRAP	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
QVM	Qualitätsverbesserungsmittel
SaaS	Software as a Service
SAV	Sachanlagevermögen
TVL	Tarifvertrag der Länder
VG	Vermögensgegenstand
VV	Verwaltungsvorschriften zur Hochschulwirtschaftsführungsverordnung
ZSL	Zukunftsvertrag Studium und Lehre stärken



## 1 Einleitung

Die vorliegende Bewertungsrichtlinie für Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen wurde auf Basis der VV zur HWFVO vom 10.11.2020 (MBI. NRW. 2020 S. 657ff.) unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen des aktuell gültigen Handelsgesetzbuches (HGB) und der Verlautbarungen zur Rechnungslegung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) erstellt. Abweichungen vom HGB sind jedoch möglich und in der Regel in den Eigenheiten des Hochschulwesens und dessen Finanzierung begründet. Die Bewertungsrichtlinie bildet die Grundlage für eine einheitliche Bewertung und einen einheitlichen Ausweis von Vermögensgegenständen und Schulden der Hochschulen im Rahmen einer Eröffnungs- oder Folgebilanz.

Es wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die handelsrechtliche Jahresabschlusserstellung im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre nicht statisch ist. Es gibt nicht nur die richtige oder falsche Bilanzierung. Das Recht ist ständig in der Entwicklung, teilweise auch auslegungsbedürftig und es gibt Bewertungsspielräume. Die hier vorgenommene Darstellung versucht sich bewusst auf die aktuelle Rechtsprechung bzw. die herrschende Meinung zu beziehen. Trotzdem können abweichende Literaturmeinungen existieren, die es zu akzeptieren gilt.

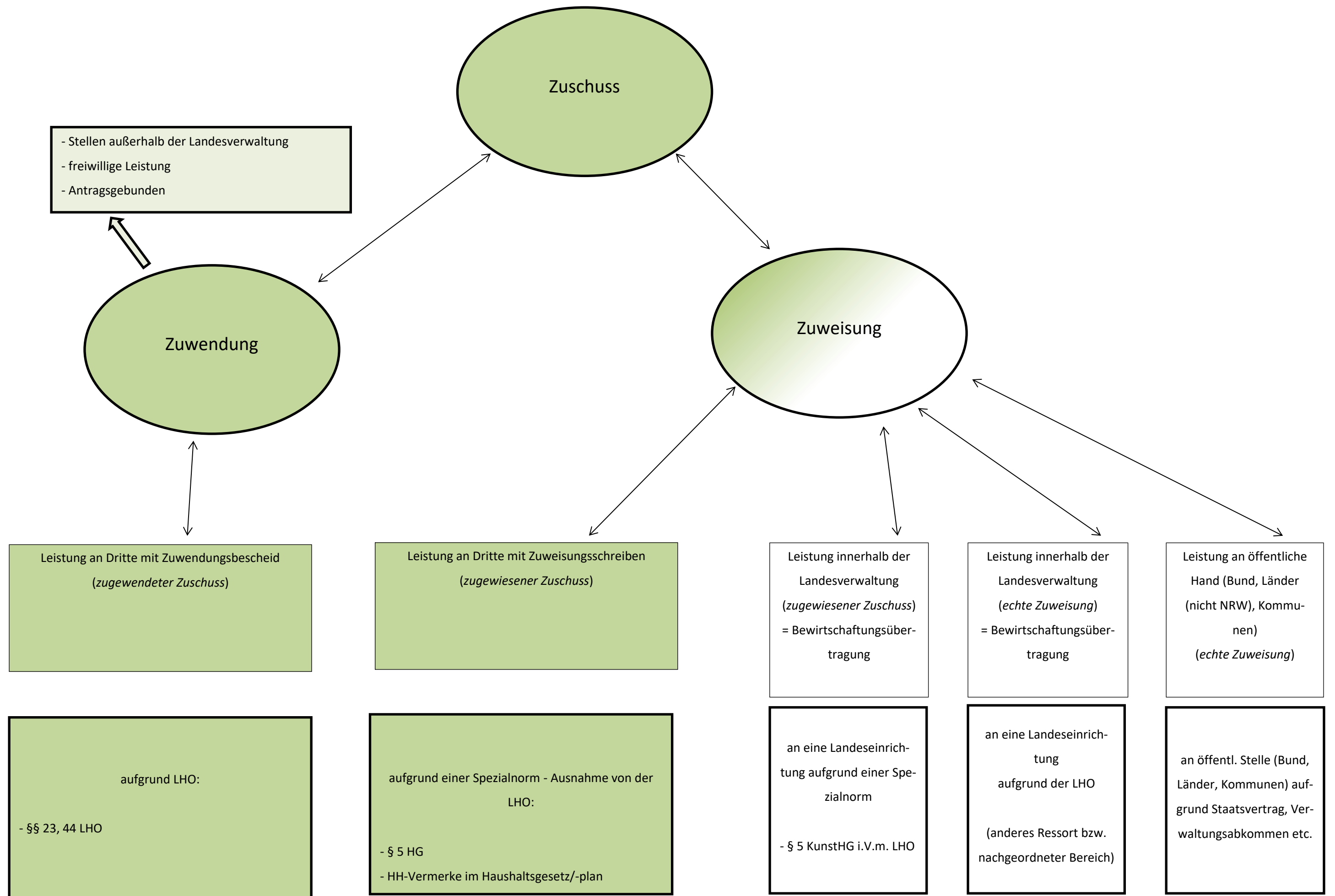
Die Aktualisierung der Richtlinie im Jahr 2024 berücksichtigt die Teilnahme der Hochschulen am Berichtswesen der Klimaneutralen Landesverwaltung NRW und dem damit verbundenen Ersatz der Berichtspflichten nach HGB in Bezug auf Nachhaltigkeit und Klimaschutz im Lagebericht zum Jahresabschluss der Hochschulen. Außerdem wurden eine Anpassung zum Ausweis von Mitteln zur baulichen Unterbringung in der Ergebnisrechnung sowie diverse redaktionelle Änderungen vorgenommen.

Wir danken den mitarbeitenden Hochschulen für ihr konstruktives Engagement.

### 1.1 Begriffsbestimmung Zuschüsse (Zuweisungen und Zuwendungen)

Zur Vereinheitlichung unterschiedlicher Auslegungen der Begrifflichkeiten "Zuschuss", "Zuweisung" und "Zuwendung" soll das folgende Schaubild verdeutlichen, welche Beziehungen zwischen den Begriffen bestehen. Die für die Hochschulen relevanten Bereiche sind farblich hinterlegt.

Zugewiesene Zuschüsse (siehe Schaubild) zeichnen sich insbesondere dadurch aus, dass sie gemäß § 5 Absatz 3 Hochschulgesetz NRW in das Vermögen der Hochschule fallen.



Zuschuss

Zuwendung

Zuweisung

- Stellen außerhalb der Landesverwaltung
- freiwillige Leistung
- Antragsgebunden

Leistung an Dritte mit Zuwendungsbescheid  
(zugewendeter Zuschuss)

Leistung an Dritte mit Zuweisungsschreiben  
(zugewiesener Zuschuss)

Leistung innerhalb der Landesverwaltung  
(zugewiesener Zuschuss)  
= Bewirtschaftungsübertragung

Leistung innerhalb der Landesverwaltung  
(echte Zuweisung)  
= Bewirtschaftungsübertragung

Leistung an öffentliche Hand (Bund, Länder  
(nicht NRW), Kommunen)  
(echte Zuweisung)

aufgrund LHO:  
- §§ 23, 44 LHO

aufgrund einer Spezialnorm - Ausnahme von der LHO:  
- § 5 HG  
- HH-Vermerke im Haushaltsgesetz/-plan

an eine Landeseinrichtung aufgrund einer Spezialnorm  
- § 5 KunstHG i.V.m. LHO

an eine Landeseinrichtung aufgrund der LHO  
(anderes Ressort bzw. nachgeordneter Bereich)

an öffentl. Stelle (Bund, Länder, Kommunen) aufgrund Staatsvertrag, Verwaltungsabkommen etc.

## 2 Allgemeine Bilanzansatz und -bewertungsregeln

Um dem Leser die Systematik des komplexen Stoffes der Bilanzierungsregeln zu erleichtern, soll - soweit es sinnvoll erscheint - zwischen dem Ansatz und der Bewertung von Bilanzposten unterschieden werden.

Ansatzvorschriften geben Antwort auf die Frage, ob für bestimmte Bilanzposten eine Pflicht, ein Wahlrecht oder ein Verbot zur Aktivierung bzw. Passivierung besteht. Bilanzansatz

Die Bewertung beschäftigt sich mit der Ermittlung des richtigen Wertes dieser Bilanzposten. Schwerpunkt der weiteren Darstellung soll die Beantwortung von Bewertungsfragen sein. Bewertung

Wichtig ist hierbei auch die Unterscheidung einer Bewertung im Rahmen einer Eröffnungs- oder einer Folgebilanz, auf die im jeweiligen Text Bezug genommen wird. Eröffnungs- vs. Folgebilanz

### 2.1 Gesetzliche Grundlagen

Die Rechnungslegung von Hochschulen wird grundsätzlich durch das Hochschulgesetz sowie durch die darauf erlassene Hochschulwirtschaftsführungsverordnung (HWFVO) und den zugehörigen Verwaltungsvorschriften geregelt. Ergänzende Vorschriften stellen die Bewertungsrichtlinie, Buchungs- und Kontierungsrichtlinie, die Inventurrichtlinie sowie der Kontenrahmen für Hochschulen des Landes NRW dar. Rahmenbedingungen Rechnungslegung NRW

Gemäß § 5 Abs. 2 HG folgen die Hochschulen in Wirtschaftsführung und Rechnungswesen den Regeln der doppelten Hochschulrechnungslegung.

Im Weiteren gelten die Rechnungslegungsvorschriften des Dritten Buches des HGB. Für die Aufstellung des Jahresabschlusses für Hochschulen sind die Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften anzuwenden. Die Regelungen zur Offenlegung (§§ 325 - 329 HGB) und zum Konzernabschluss (§§ 290 – 315 HGB) gelten jedoch nicht für Hochschulen. Vorschriften Erstellung Jahresabschluss  
Offenlegung, Konzernabschluss

## 2.2 Bilanzierungsgrundsätze

Die Buchführung und der Jahresabschluss nach HGB müssen gemäß § 238 Abs. 1 und § 243 Abs. 1 HGB den „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ (GoB) entsprechen.

### 2.2.1 Ansatzvorschriften gemäß §§ 246 ff., 274 HGB

- § 246 Abs. 1 HGB Vollständigkeit

Die Buchführung und der Jahresabschluss müssen vollständig sein. Der Jahresabschluss muss alle Vermögensgegenstände und Schulden enthalten, die der Körperschaft wirtschaftlich zuzurechnen sind. Vollständigkeit

- § 246 Abs. 2 HGB Verrechnungsverbot

Weiterhin gilt ein grundsätzliches Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB). Aktiv- und Passivposten sowie Aufwendungen und Erträge dürfen nicht miteinander verrechnet werden. Saldierungsverbot

Eine Ausnahme vom Saldierungsverbot besteht in der Pflicht, Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Erfüllung von Altersversorgungs- oder vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen bestimmt und dem Zugriff anderer Gläubiger entzogen sind, mit den Schulden für diese Verpflichtungen zu saldieren. Ausnahme vom Saldierungsverbot

- § 246 Abs. 3 HGB Ansatzstetigkeit

Der Grundsatz der Ansatzstetigkeit besagt, dass einmal ausgeübte Wahlrechte den Ansatz von Vermögensgegenständen oder Schulden betreffend beizubehalten sind. Vom Grundsatz der Stetigkeit darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden. Stetigkeitsgebot

- § 248 Abs. 1 und 2 HGB Bilanzierungsverbot

- Aufwendungen für Unternehmensgründung und Eigenkapitalbeschaffung
  - Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen
  - Selbstgeschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
- Bilanzierungsverbote

- § 248 Abs. 2, § 274 Abs. 1 HGB Bilanzierungswahlrechte
  - Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, soweit kein Bilanzierungsverbot nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB besteht
  - ARAP auf latente Steuern
- § 249, § 250 HGB Bilanzierungsgebote
  - Rückstellungen
  - Rechnungsabgrenzungsposten

Bilanzierungswahlrechte

Bilanzierungsgebote

## 2.2.2 Bewertungsvorschriften gemäß §§ 252 ff. HGB

Grundsätzlich sind Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz einzeln und unabhängig voneinander zu bewerten (Grundsatz der Einzelbewertung). Das HGB lässt im Bereich des Sachanlagevermögens und der Vorräte sowie bei Bewertungseinheiten einige begründete Ausnahmen zu (§§ 240, 254, 256 HGB).

Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Zu den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zählen:

- Grundsatz formaler Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)
- Grundsatz der Fortführung – going-concern-Prinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
- Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) – durchbrochen durch die Fest- und Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB)
- Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
- Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)
- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)

Die Bewertung von Vermögensgegenständen erfolgt höchstens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen. Treten im Anlagevermögen voraussichtlich dauerhafte Wertminderungen ein, sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden.

Zugangs- und Folgebewertung

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB).

Gemäß § 253 Abs. 5 HGB darf der niedrigere Wertansatz nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.

Wertaufholungsgebot

Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen.

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen.

Veröffentlichung Zinssatz

Dieser Zinssatz wird auf der Internetseite der Bundesbank veröffentlicht.

### 2.3 Abweichungen dieser Richtlinie zu den bestehenden Regelungen des HGB

Die vorliegende Bewertungsrichtlinie orientiert sich an den gesetzlichen Bestimmungen des HGB für große Kapitalgesellschaften. Aufgrund der zu berücksichtigenden Besonderheiten von Hochschulen wurden Anpassungen in folgenden Bereichen vorgenommen:

- Abweichend zur Ermittlung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB wird den Hochschulen in NRW in Ausnahmefällen das nachfolgende Wahlrecht eingeräumt: Es sind mindestens die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sonderkosten der Fertigung als Bestandteile in den Herstellungskosten zu berücksichtigen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten sollen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, eingerechnet werden. Ist eine Ermittlung der Gemeinkosten wirtschaftlich nicht vertretbar und für die Trennungsrechnung nicht erforderlich, dürfen die Gemeinkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten unberücksichtigt bleiben. In diesem Fall ist eine entsprechende Erläuterung in den Anhang aufzunehmen. (Siehe Kapitel 3.4.2) Wahlrecht beim Ansatz von Herstellungskosten
  
- Nicht bei der Ermittlung der Herstellungskosten zu berücksichtigen sind die Wahlrechte gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB (angemessene Kostenanteile der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen), sofern keine Ansatzverpflichtung aufgrund anderer Rechtsgrundlagen besteht. Kein Ansatz der Wahlrechte gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB  
Abweichend vom § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB i. V. mit § 255 Abs. 2a HGB sind bei der Bewertung der Herstellungskosten im Rahmen der Auftragsforschung auch die Forschungs- und Entwicklungskosten zu berücksichtigen – soweit die Hochschule Anspruch auf Erstattung durch den Auftraggeber hat. Das Verbot gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB gilt uneingeschränkt für die Eigenforschung der Hochschule. (Siehe Kapitel 3.4.2)
  
- Zur Bestimmung der voraussichtlichen Nutzungsdauer von einzelnen Vermögensgegenständen sind die amtlichen AfA-Tabellen sowie die hierzu erfolgten ergänzenden Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) anzuwenden. In begründeten Ausnahmen kann hiervon abgewichen werden. Für wissenschaftliche Geräte und Informationstechnik kann u.a. die AfA-Tabelle der Deutschen Forschungsgemeinschaft herangezogen werden, sofern keine gesetzlichen Vorschriften dagegensprechen. (Siehe Kapitel 3.5) AfA-Tabellen des BMF

- Für den Hochschulbereich ist die lineare Abschreibungsmethode maßgeblich. In begründeten Ausnahmen kann hiervon abgewichen werden. (Siehe Kapitel 3.5)

Lineare  
Abschreibung
- Der Ansatz von geringwertigen Wirtschaftsgütern richtet sich nach den Vorgaben des Einkommensteuergesetzes. (Siehe Kapitel 3.7)

GWG nach steuerlichen Bestimmungen
- Für die Hochschulen in NRW besteht die Verpflichtung, das Anlagengitter (den Anlagenspiegel) im Anhang darzustellen. (Siehe Kapitel 3.8)

Anlagengitter im Anhang
- Für Bibliotheksbestände wird die Anwendung eines modifizierten Festwertverfahrens empfohlen. (Siehe Kapitel 4.2.5)

Festwertverfahren für Bibliotheken
- Nur bestimmte Geldanlagen sind zulässig. (Siehe Kapitel 4.3.1)

Mündelsichere Geldanlagen
- Forderungen mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr sind im Anhang anzugeben. (Siehe Kapitel 5.2)

Forderungen im Anhang
- Der Ausweis von kurzfristigen Schuldscheindarlehen erfolgt unter dem Bilanzposten *Wertpapiere und Schuldscheindarlehen*. (Siehe Kapitel 5.3)

Schuldscheindarlehen
- Auf die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten kann verzichtet werden, wenn es sich bei dem Sachverhalt um nicht wesentliche Beträge oder jährlich wiederkehrende Zahlungen (z.B. Zeitschriftenabonnement, Kfz-Steuer) handelt, die das von der Bilanz und der Ergebnisrechnung vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht beeinträchtigen. (Siehe Kapitel 5.5. und 6.5)

eingeschränkte Jahresabgrenzung
- Ergänzend zu § 272 HGB ist bei der Bildung und Auflösung von Rücklagen das Rücklagenkonzept *Bildung von zweckgebunden Rücklagen in Hochschulbilanzen* zu berücksichtigen (Siehe Kapitel 6.1.3 sowie Anlage 5).

Rücklagenkonzept
- Die Bildung von Pensionsrückstellungen in den Bilanzen der Hochschulen entfällt aufgrund Ziffer 10.1.4 VV zu § 12 HWFVO. (Siehe Kapitel 6.3.2.1)

Keine Bildung von Pensionsrückstellungen
- Verbindlichkeitspiegel



- 
- Der Ausweis von Verbindlichkeiten für jeden in der Bilanz gesondert ausgewiesenen Posten erfolgt nach Fristigkeiten in einem Verbindlichkeitspiegel im Anhang. (Siehe Kapitel 6.4.4)

Angabe der Haftungsverhältnisse
  - Aussagen zu den Haftungsverhältnissen sind abweichend von § 251 HGB i. V. mit § 268 Abs. 7 HGB ausschließlich im Anhang zu treffen. (Siehe Kapitel 6.4.5)

Keine Bildung von latenten Steuern
  - Latente Steuern sind an Hochschulen in Anlehnung an EPOS.NRW nicht zu bilden. (Siehe Kapitel 6.6)

Verbindliche Bezeichnung von Bilanzposten
  - In Abweichung von § 265 Abs. 6 HGB sind die Bezeichnungen der Bilanzposten verbindlich. Wenn die Bezeichnungen mehrere Kategorien vorsehen, können für die Hochschulen nicht einschlägige Kategorien aus der Bezeichnung entfallen, z.B. *unfertige Leistungen* anstelle von *unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen*.

„davon“-Vermerke
  - In Anlehnung an das HGB können „davon“-Vermerke in den Bilanzen und Ergebnisrechnungen der Hochschulen ausgewiesen werden. Dem MKW sind in elektronischer Form (MS-Excel-Datei und PDF-Datei) Bilanzen und Ergebnisrechnungen **ohne** „davon“-Vermerke zur Verfügung zu stellen.  
Unabhängig der Form der Bilanz (mit oder ohne „davon“-Vermerke) werden die entsprechenden Angaben im Anhang dargestellt.

Eröffnungsbilanz  
  
Ergebnisrechnung  
Gewinn- und Verlustrechnung
  - Abweichungen die Eröffnungsbilanz betreffend siehe Kapitel 3.3.
  - Die Gewinn- und Verlustrechnung hat in Abweichung von § 275 HGB als sogenannte Ergebnisrechnung gemäß Anlage 2 dieser Richtlinie zu erfolgen. Siehe Kapitel 8.3.

### 3 Ansatzvorschriften für die Aktivseite der Bilanz

Die Aktivseite der Bilanz gibt Auskunft über die Verwendung der auf der Passivseite dokumentierten Mittel. Sie lässt sich untergliedern in das Anlage- und Umlaufvermögen sowie die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten.

#### 3.1 Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

Zum Anlagevermögen gehören nur die Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Im Umkehrschluss stehen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens dem Unternehmen nur vorübergehend (nicht dauerhaft) zur Verfügung. Der unbestimmte Rechtsbegriff der Dauerhaftigkeit wurde durch den Bundesfinanzhof dahingehend konkretisiert, dass Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Gebrauchsgüter sind, die dem Unternehmen für eine mehrmalige Nutzung zur Verfügung stehen. Bei Verbrauchsgütern ist hingegen nur ein einmaliger Nutzungsvorgang (Verkauf oder Verbrauch) beabsichtigt; diese sind somit dem Umlaufvermögen zuzurechnen (BFH-Urteil v. 13.01.1972, BStBl. II 1972, S. 744).

Abgrenzung Anlage- vs. Umlaufvermögen

Gebrauchs- vs. Verbrauchsgüter

#### 3.2 Bewertungsvorschriften für Vermögensgegenstände

Vermögensgegenstände, die das Unternehmen von Dritten erworben hat, werden beim Zugang mit ihren Anschaffungskosten bewertet. Selbsterstellte Vermögensgegenstände sind bei der Entstehung mit dem Wert ihrer Herstellungskosten anzusetzen. Die Bewertung der Aktiva darf niemals die einmal ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschreiten. Im abnutzbaren Anlagevermögen darf im Regelfall der fortgeschriebene Wert (AK/HK abzüglich planmäßiger Abschreibungen) nicht überschritten werden. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden selbst dann die Wertobergrenze, wenn der Wert am Bilanzstichtag weit darüber liegt und dieser Tageswert zum Beispiel als Börsenpreis objektiv feststellbar ist. Eine Ausnahme hiervon kann sich aus § 256a HGB für kurzfristige Fremdwährungsforderungen bzw. -verbindlichkeiten ergeben (Devisenkassamittelkurs). Durch Währungsänderungen entstehende Aufwendungen bzw. Erträge sind auf separaten Konten auszuweisen.

Anschaffungskosten

Herstellungskosten

Fortgeschriebene AK/HK

kurzfristige Fremdwährungsforderungen/-verbindlichkeiten

### 3.3 Besonderheiten in der Eröffnungsbilanz gemäß HWFVO

Für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz sind die Sondervorschriften der Ziffern 9.2 und 9.3 der VV zu § 11 HWFVO maßgeblich.

Die Hochschule hat zu Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Die Eröffnungsbilanz und der Anhang haben zum Stichtag der Bilanzierung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Hochschule zu vermitteln. Die Eröffnungsbilanz und der Anhang sind durch eine Wirtschaftsprüferin/einen Wirtschaftsprüfer zu prüfen. GoB

Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine Inventur unter Anwendung der §§ 240, 241 HGB durchzuführen sowie ein Inventar aufzustellen. Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Wirtschaftsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Für die Erstinventur ist § 241 Abs. 3 HGB mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Inventur des Anlagevermögens in einem Zeitraum von 12 Monaten vor und nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz durchgeführt werden kann (Ziffer 9.3.4 der VV zu § 11 HWFVO). Inventurvereinfachungsverfahren gem. § 241 HGB

Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden für die Eröffnungsbilanz finden die Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches entsprechende Anwendung. Ist eine Ermittlung der ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten jedoch nicht mehr oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich, so ist die Ermittlung der Wertansätze auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen (Ziffern 9.2.4 und 9.2.5 der VV zu § 11 HWFVO). Dabei ist bei den Vermögensgegenständen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Restnutzungsdauer festzulegen. Vorsichtig geschätzte Zeitwerte

Für die Bewertung der nachfolgenden Bilanzposten werden spezielle Verfahren empfohlen:

- Sofern die Anschaffungs- und Herstellungskosten für Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten nicht mehr bekannt sind bzw. mit vertretbarem Aufwand nicht ermittelt werden können, sollte die Bewertung der Grundstücke, Gebäude und baulichen Anlagen nach der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) erfolgen. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, Bauten  
ImmoWertV
- Können für Kunstgegenstände, Antiquitäten, Sammlungen, Ausstellungsgegenstände und ähnlichen Vermögensgegenstände keine Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ermittelt werden,

Kunstgegenstände,

ist in der Eröffnungsbilanz ein vorsichtig geschätzter Zeitwert anzusetzen. Dieser kann bestehen aus:

Antiquitäten,  
Sammlungen, Ausstellungsgegenstände

- Vergleichswerten aus dem An- und Verkauf oder aus Katalogpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes
- Versicherungswerten oder Wertgutachten

Versicherungswert /  
Wertgutachten  
Erinnerungswert  
Bibliotheken

Liegen diese nicht vor, ist ein Erinnerungswert von einem Euro anzusetzen.

Beteiligungen

- Für Bibliotheksbestände wird die Anwendung eines modifizierten Festwertverfahrens empfohlen. (Siehe Kapitel 4.2.5)
- Sofern die historischen Anschaffungskosten von Beteiligungen nicht mehr ermittelbar sind, können sie entsprechend des Vereinfachungsvorschlags des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) mit dem Betrag angesetzt werden, der dem Anteil der Körperschaft am Eigenkapital der Gesellschaft, an der die Beteiligung gehalten wird, entspricht.

Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen dürfen Sachverhalte, für die Rückstellungen nach § 249 HGB gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden.

Die Nettosition des Eigenkapitals ergibt sich im Rahmen der Eröffnungsbilanz rechnerisch als Differenz zwischen den ermittelten Aktiva und den ausgewiesenen Schulden.

Nachträgliche  
Korrekturen

Stellt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse heraus, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände, Schulden, Sonderposten oder Rechnungsabgrenzungsposten fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz für das aktuelle Berichtsjahr zu berichtigen oder nachzuholen. Eine Berichtigung kann letztmalig im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss ergebnisneutral über die Nettosition vorgenommen werden. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen (Ziffer 9.2.7 der VV zu § 11 HWFVO).

### 3.4 Anschaffungs- und Herstellungskosten

#### 3.4.1 Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 HGB Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die sogenannten Anschaffungsnebenkosten wie Frachtkosten, Transportkosten, Zoll- und Verpackungskosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (z.B. Erschließungsbeiträge). Minderungen des Anschaffungspreises wie Skonto, Rabatt etc. sind abzusetzen.

Anschaffungskosten  
Betriebsbereiter Zustand  
Anschaffungsnebenkosten

<b>Berechnung der Anschaffungskosten</b>	
Anschaffungspreis (lt. Eingangsrechnung)	
- Anschaffungspreisminderungen (Rabatte, Skonti, Boni)	
+ direkt zurechenbare Anschaffungsnebenkosten (Transport-/Verpackungskosten)	
+ nachträgliche Anschaffungskosten (werden bei den bereits aktivierten Anschaffungskosten nachträglich berücksichtigt)	
= Anschaffungskosten	
Im hoheitlichen (nicht vorsteuerabzugsberechtigten) Bereich ist die Umsatzsteuer den Anschaffungskosten hinzuzurechnen	

Berechnung der Anschaffungskosten

**Abbildung 1: Berechnung der Anschaffungskosten**

Nachträgliche Anschaffungskosten liegen vor, wenn diese zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer und/oder zu einer wesentlichen Wertsteigerung des Vermögensgegenstandes führen. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, den Zeitraum der nachträglichen Anschaffung zu fixieren. Nach herrschender Meinung kann die nachträgliche Aktivierung auch noch viele Jahre nach Anschaffung eintreten.

nachträgliche Anschaffungskosten

### 3.4.2 Herstellungskosten

Herstellungskosten sind gemäß § 255 Abs. 2 und 3 HGB Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Herstellungskosten

Nach § 255 Abs. 2 HGB sind neben den Materialkosten, den Fertigungskosten und den Sonderkosten der Fertigung auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung des Anlagevermögens veranlasst ist, als Bestandteile in den Herstellungskosten zu berücksichtigen.

Nach § 255 Abs. 3 HGB dürfen nur Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, angesetzt werden – soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Abweichend zur Ermittlung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB wird den Hochschulen in NRW in Ausnahmefällen das nachfolgende Wahlrecht eingeräumt: Es sind mindestens die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sonderkosten der Fertigung als Bestandteile der Herstellungskosten zu berücksichtigen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten sollen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, eingerechnet werden. Ist eine Ermittlung der Gemeinkosten wirtschaftlich nicht vertretbar und für die Trennungsrechnung nicht erforderlich, dürfen die Gemeinkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten unberücksichtigt bleiben. In diesem Fall ist eine entsprechende Erläuterung in den Anhang aufzunehmen. Der Regelfall ist jedoch der Ansatz der Herstellungskosten nach HGB. Dabei ist ein einheitlicher Gemeinkostensatz für die gesamte Hochschule zulässig. Wahlrecht für Hochschulen

Nicht bei der Ermittlung der Herstellungskosten bei Hochschulen zu berücksichtigen sind

- die Wahlrechte gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB (angemessene Kostenanteile der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen), sofern keine Ansatzverpflichtung aufgrund anderer Rechtsgrundlagen besteht,
- Forschungs-, Entwicklungs- und Vertriebskosten (Ausnahme: unfertige Erzeugnisse im Rahmen der Auftragsforschung),

Die Herstellungskosten sind durch ein geeignetes Verfahren zu ermitteln und zu dokumentieren.

<b>Berechnung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB (z.B. wirtschaftliche Tätigkeit für Trennungsrechnung)</b>
Materialeinzelkosten + angemessene Teile der Materialgemeinkosten + Fertigungseinzelkosten + angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung + (durch die Fertigung veranlasster) Werteverzehr des Anlagevermögens (Abschreibungen)
<b>= Untergrenze der Herstellungskosten</b>
+ angemessene Kostenanteile der allgemeinen Verwaltung + angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes + angemessene Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (nur für Zeitraum der Herstellung) + Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird (nur soweit auf den Zeitraum der Herstellung entfallend)
<b>= Obergrenze von Herstellungskosten</b>

Berechnung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB

Abbildung 2: Berechnung der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 und 3 HGB)

<b>Berechnung der Herstellungskosten für die Hochschulen in NRW</b>
Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung
<b>= Untergrenze der Herstellungskosten</b>
+ angemessene Teile der Materialgemeinkosten + angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten + (durch die Fertigung veranlasster) Werteverzehr des Anlagevermögens (Abschreibungen) + Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird (nur soweit auf den Zeitraum der Herstellung entfallend)
<b>= Obergrenze von Herstellungskosten</b>

Berechnung der Herstellungskosten – Wahlrecht für die Hochschulen

Abbildung 3: Berechnung der Herstellungskosten - Wahlrecht für die Hochschulen in NRW



### 3.4.3 Leasinggegenstände

Ausschluss der Wahlrechte nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB

Für die Behandlung von Leasingverträgen ist die jeweils gültige Rechtsprechung bzw. sind die aktuellen BMF-Schreiben zu beachten.

Bei Leasingverträgen ohne Kauf- oder Verlängerungsoption hat die Hochschule als Leasingnehmer den Leasinggegenstand nach Ende der Vertragszeit zurückzugeben. Die Zurechnung des Leasinggegenstandes richtet sich nach dem Verhältnis von Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer:

Ansatzverbot Forschungs-/Vertriebskosten

- Liegt die Grundmietzeit zwischen 40% und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist der Gegenstand dem Leasinggeber zuzurechnen. Die Leasingraten sind bei der Hochschule (Leasingnehmer) laufender Aufwand.
- Beträgt die Grundmietzeit weniger als 40% oder mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist der Gegenstand der Hochschule (Leasingnehmer) zuzurechnen.

In diesem Fall erfolgt die Aktivierung bei der Hochschule (Leasingnehmer) zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der Barwert der über die Laufzeit zu zahlenden Leasingraten ist als Leasingverbindlichkeit zu passivieren. In der Folgezeit wird die Verbindlichkeit um die entrichteten Leasingraten vermindert; zudem ist die Verbindlichkeit jährlich aufzuzinsen.

Bilanzierung beim Leasinggeber

Bilanzierung beim Leasingnehmer

### 3.5 Abschreibungen gemäß § 253 HGB

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern (§ 253 Abs. 3 HGB).

Planmäßige Abschreibungen

<p>Die Abnutzung und somit auch die Abschreibungen beginnen allgemein zum Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes. Der Zeitpunkt des Rechnungseingangs bzw. der Zahlung ist für den Beginn der Abschreibung unerheblich.</p>	<p>Betriebsbereitschaft</p>
<p>Der Abschreibungsplan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (§ 253 Abs. 3 HGB).</p>	<p>Abschreibungsplan</p>
<p>In der Regel erfüllt die Aufgabe dieser Dokumentation eine Anlagenbuchhaltung.</p>	
<p>Zur Bestimmung der voraussichtlichen Nutzungsdauer von einzelnen Vermögensgegenständen sind die amtlichen AfA-Tabellen sowie die hierzu erfolgten ergänzenden Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) anzuwenden. Die AfA-Tabellen des BMF sind nicht speziell auf die Hochschulen ausgerichtet. In begründeten Fällen kann deshalb hiervon abgewichen werden. Für wissenschaftliche Geräte und Informationstechnik kann u.a. die AfA-Tabelle der Deutschen Forschungsgemeinschaft herangezogen werden, sofern keine gesetzlichen Vorschriften dagegensprechen.</p>	<p>Nutzungsdauer lt. amtlicher AfA-Tabelle des BMF</p>
	<p>Nutzungsdauer lt. Tabelle der DFG</p>
<p>Für den Hochschulbereich ist die lineare Abschreibungsmethode maßgeblich. In begründeten Ausnahmen kann hiervon abgewichen werden.</p>	<p>Lineare Abschreibung</p>
<p>Bei Anschaffung oder Abgang eines Vermögensgegenstandes im Laufe eines Geschäftsjahres sind die anteiligen Abschreibungsbeträge auf Monatsbasis zu berücksichtigen.</p>	<p>Bei Zu- oder Abgängen monatsgenaue Abschreibung</p>

### 3.6 Außerplanmäßige Abschreibungen gemäß § 253 HGB

<p>Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB).</p>	<p>Außerplanmäßige Abschreibungen</p>
	<p>Dauernde Wertminderung</p>
<p>Ein niedrigerer Wertansatz darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB). Die Wertaufholung ist begrenzt auf die nach Plan fortgeschriebenen Anschaffungs- / Herstellungskosten.</p>	<p>Wegfall der Abschreibungsgründe</p>
<p><b>Ausnahme:</b> Ein niedrigerer Wert eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes ist jedoch beizubehalten (§ 253 Abs. 5 HGB).</p>	

Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang anzugeben (§ 277 Abs. 3 HGB).

Angabe im Anhang

Beim Eintreten einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung besteht

- a.) für immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen ein Abschreibungsverbot,
- b.) für Finanzanlagen ein Abschreibungswahlrecht, d.h. der Bilanzierende kann zwischen den Anschaffungskosten oder dem Wert nach der außerplanmäßigen Abschreibung wählen (§ 253 Abs. 5 Satz 6 HGB).

Vorübergehende Wertminderung

Ein niedrigerer Wertansatz darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB).

Wegfall der Abschreibungsgründe

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 HGB).

Abschreibung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens

### 3.7 Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Der Ansatz von geringwertigen Wirtschaftsgütern richtet sich nach den Vorgaben des Einkommensteuergesetzes. Es besteht danach ein Wahlrecht zwischen drei verschiedenen Umgangsformen mit GWG:

Definition gemäß EStG

- Behandlung wie das gesamte übrige Anlagevermögen (also keine Sonderbehandlung)
- 800-Euro-Regelung entsprechend § 6 Abs. 2 EStG
- Pool-Regelung entsprechend § 6 Abs. 2a EStG

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) müssen beweglich und abnutzbar sowie selbständig nutzbar sein.

Das vom Steuergesetzgeber vorgesehene Bewertungswahlrecht gilt auch für die Hochschulen in NRW.

### **3.7.1 Ansatz geringwertiger Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 6 Abs. 2 EStG (800-Euro-Regelung)**

GWG mit Anschaffungs-/Herstellungskosten in einer Höhe von

- höchstens 800 Euro ohne Umsatzsteuer im vorsteuerabzugsberechtigten Bereich
- höchstens 800 Euro zzgl. Umsatzsteuer im nicht vorsteuerabzugsberechtigten Bereich

GWG  
800-Euro-Regelung

können im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung in voller Höhe als Aufwand erfasst und steuerlich als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Es ist denkbar, dass ein Bereich ertragsteuerlich als steuerpflichtig („wirtschaftlich“) anzusehen ist, aber dennoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ausschließlich umsatzsteuerfreie Ausgangsleistungen erbracht werden.

GWG, deren Wert (ohne Umsatzsteuer) 250 Euro übersteigen, sind in ein gesondertes Verzeichnis aufzunehmen – jedoch nur, wenn die geforderten Angaben nicht aus der Buchführung (Anlagenbuchhaltung) ersichtlich sind.

### **3.7.2 Ansatz geringwertiger Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 6 Abs. 2a EStG (Poolbildung)**

GWG mit Anschaffungs-/Herstellungskosten in einer Höhe von

- höchstens 250 Euro ohne Umsatzsteuer im vorsteuerabzugsberechtigten Bereich

- höchstens 250 Euro zzgl. Umsatzsteuer im nicht vorsteuerabzugsberechtigten Bereich

Anlagegüter bis 250 Euro werden als Aufwand erfasst

können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung in voller Höhe als Aufwand erfasst und steuerlich als Betriebsausgaben abgezogen werden.

GWG mit Anschaffungs-/Herstellungskosten von

- mehr als 250 Euro aber nicht mehr als 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer im vorsteuerabzugsberechtigten Bereich
- mehr als 250 Euro aber nicht mehr als 1.000 Euro zzgl. Umsatzsteuer im nicht vorsteuerabzugsberechtigten Bereich

Jährlicher Sammelposten für Gegenstände zwischen 250 bis 1.000 Euro

können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung in einen sogenannten Sammelposten (Pool) eingestellt werden, dessen Zusammensetzung sich nach Erstellung des betreffenden Jahresabschlusses nicht mehr verändern darf.

Dieser Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr seiner Bildung und in den folgenden 4 Wirtschaftsjahren linear mit jeweils 20% aufwandswirksam aufzulösen.

In jedem Wirtschaftsjahr ist ein neuer Sammelposten zu bilden.

Vorgänge, die sich auf ein einzelnes geringwertiges Anlagegut in einem solchen Sammelposten beziehen, wirken sich auf dessen Höhe nicht mehr aus. Scheidet ein solches Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen aus, ist ein eventueller Veräußerungserlös als Einnahme zu buchen; der Sammelposten bleibt nach dem Jahr seiner Bildung in dieser Hinsicht unverändert. Nachträgliche Anschaffungskosten vorjähriger GWG sind bei der Bildung des aktuellen Sammelpostens zu berücksichtigen.

Keine späteren Veränderungen im jährlichen Sammelposten

Die in den Sammelposten enthaltenen Wirtschaftsgüter sind in geeigneter Form zu dokumentieren.

### 3.8 Anlagengitter (Anlagenspiegel)

Gemäß § 284 Abs.3 HGB ist im Anhang die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens in einer gesonderten Aufgliederung darzustellen. Dabei sind, ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahrs sowie die Abschreibungen gesondert aufzuführen.

Anlagengitter  
Anlagenspiegel

Diese Übersicht wird als Anlagengitter oder Anlagenspiegel bezeichnet und in der Regel durch eine entsprechende Software erstellt.

Für die Hochschulen in NRW besteht die Verpflichtung, die Entwicklung (Anlagengitter) im Anhang darzustellen.

### 3.9 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

Vereinfachung in  
der Bewertung

Der Aufwand muss jedoch in einem angemessenen Rahmen zu den erwarteten Ergebnissen stehen, d.h. die durch die Inventur bereitgestellten Informationen müssen mindestens in einem angemessenen Verhältnis zu den durch die Inventur verursachten Aufwendungen stehen.

Das HGB liefert hier die Möglichkeiten der Vereinfachungsverfahren (s. Abbildung 4).

Übersicht Bewer-  
tungsvereinfachungs-  
verfahren

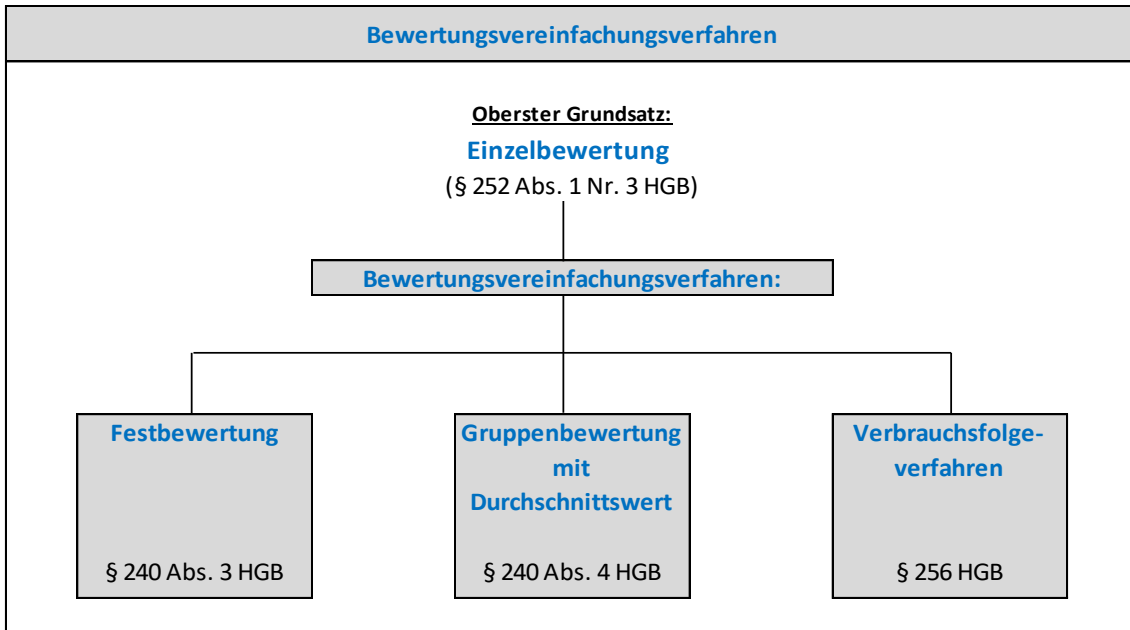


Abbildung 4: Bewertungsvereinfachungsverfahren

### 3.9.1 Festwertverfahren gemäß § 240 Abs. 3 HGB

Vermögensgegenstände können mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden. Die Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 HGB zu berechnen. Dieses Verfahren findet Anwendung bei:

- Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe)
- Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens

wenn

- sie regelmäßig ersetzt werden,
- ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist,
- ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt.

Voraussetzungen für Anwendung

Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen. Dies gilt nicht für den modifizierten Festwert des Medienbestandes der Bibliotheken (siehe auch Kapitel 4.2.5).

Die Nachrangigkeit gilt für den einzelnen Festwert und bezieht sich auf die Bilanzsumme.

Nachrangige Bedeutung

Als Orientierungsgröße für die Nachrangigkeit der Bilanzposten dient das Verhältnis von Festwert zur Bilanzsumme. Hierbei gilt ein Richtwert von 5 - 10 % der Bilanzsumme. (Schreiben des BMF vom 08.03.1993, Bundessteuerblatt I 1993, S. 276 / Beck'scher Bilanzkommentar, § 240, Rn. 87)

Werden auf Grund der körperlichen Bestandsaufnahme Wertänderungen festgestellt, wird der Festwert wie folgt fortgeschrieben:

- **Wertsteigerungen** werden durch Zuschreibung nur dargestellt, falls der bisherige Festwert um mindestens 10% überschritten wird.
- Bei Wertsteigerungen bis zu 10% liegen Abweichungstoleranzen vor, die keine zwingende Zuschreibung erfordern.
- Bei **Unterschreiten** des bisherigen Festwertes ist unabhängig von der Höhe der Abweichung zwingend auf den niedrigeren Wert abzuschreiben.

Zulässige Abweichungen



### 3.9.2 Gruppenbewertung mit Durchschnittswert gemäß § 240 Abs. 4 HGB

<p>Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Dieses Verfahren findet Anwendung bei:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- gleichartigen Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens</li> <li>- gleichartigen oder annähernd gleichwertigen anderen beweglichen Vermögensgegenständen</li> </ul>	<p>Gruppenbewertung</p> <p>Gewogener Durchschnittswert</p> <p>Gleichartige Vermögensgegenstände</p>
---	---

### 3.9.3 Verbrauchsfolgeverfahren gemäß § 256 HGB

<p>Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, sind für die Wertansätze gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens zwei Verbrauchsfolgeverfahren zulässig:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die zuerst angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände werden als zuerst verbraucht oder veräußert angesehen (FIFO-Verfahren)</li> <li>- die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände werden als zuerst verbraucht oder veräußert angesehen (LIFO-Verfahren)</li> </ul>	<p>Verbrauchsfolgeverfahren</p> <p>FIFO First-in-first-out</p> <p>LIFO Last-in-first-out</p>
---	--

## 4 Hinweise zu einzelnen Bilanzposten des Anlagevermögens

### 4.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

Zu den immateriellen Vermögensgegenständen gehören in Erweiterung des § 266 HGB:

Immaterielle  
Vermögensgegen-  
stände

- Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte
- Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte, sowie
- Lizenzen an solchen Rechten und Werten
- Immaterieller Bibliotheksbestand
- Geschäfts- oder Firmenwert
- Geleistete Anzahlungen auf entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

#### 4.1.1 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens besteht ein eingeschränktes Aktivierungswahlrecht, da reine Forschungsaufwendungen, selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht aktiviert werden dürfen (§ 248 Abs. 2 i. V. mit § 255 Abs. 2 und 2a HGB).

Selbst geschaffene  
immaterielle Vermö-  
gensgegenstände

Wird von diesem Wahlrecht im Sinne einer Aktivierung Gebrauch gemacht, so gilt diese Entscheidung für die gesamte Hochschule.

Die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände werden mit ihren Herstellungskosten bewertet und - sofern ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist - über die Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben. Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sind die bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen nach § 255 Abs. 2 HGB.

Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung sind außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB).

Dieser niedrigere Wertansatz darf jedoch nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB). Die Wertaufholung ist begrenzt auf die nach Plan fortgeschriebenen Herstellungskosten.

Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen. Die Regelung gilt beispielsweise für:

Definition Entwicklung

- Selbst geschaffene Patente, die innerhalb der Hochschule genutzt werden
- Selbst entwickelte Software

Forschung hingegen ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.

Definition Forschung

Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.

Bezüglich der Bilanzierung von Software beim Anwender siehe Kapitel 4.1.3.

### 4.1.2 Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

Die entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände werden mit ihren Anschaffungskosten bewertet und - sofern ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist - über die Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben.

Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

Zur Bewertung des immateriellen Medienbestandes der Bibliotheken siehe Kapitel 4.2.5.

Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung sind außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB).

Dieser niedrigere Wertansatz darf jedoch nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB). Die Wertaufholung ist begrenzt auf die nach Plan fortgeschriebenen Anschaffungskosten.

### 4.1.3 Software

Die folgenden Ausführungen betreffen die Frage, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe Ausgaben, die im Zusammenhang mit Software anfallen, in einem handelsrechtlichen Jahresabschluss zu aktivieren bzw. sofort als Aufwand zu erfassen sind. Sie lehnen sich an die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung *Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender* (IDW RS HFA 11) an.

Anlehnung an IDW-Standards

Eine tabellarische Übersicht ist der Anlage 3 zu entnehmen.

### 4.1.3.1 Klassifizierung von Software

Grundsätzlich ist bei der Bilanzierung von Software folgende Klassifizierung zugrunde zu legen:

- **Firmware** sind fest mit dem Computer verbundene Programmbausteine (Mikroprogramme, BIOS), welche die Hardware mit der Software verbinden und Elementarfunktionen steuern. Firmware
- **Systemsoftware** umfasst die Gesamtheit der im Betriebssystem zusammen gefassten Programme, die die Ressourcen des Computers verwalten, Programmabläufe steuern und Befehle der Benutzer ausführen aber nicht unmittelbar einer konkreten Anwendung dienen. (z.B. Betriebssystem) Systemsoftware
- **Anwendersoftware** ist der Oberbegriff für alle Programme, die konkrete Datenverarbeitungsaufgaben des Anwenders lösen. Bei Anwendersoftware lässt sich zwischen Individual- und Standardsoftware unterscheiden. Anwendersoftware

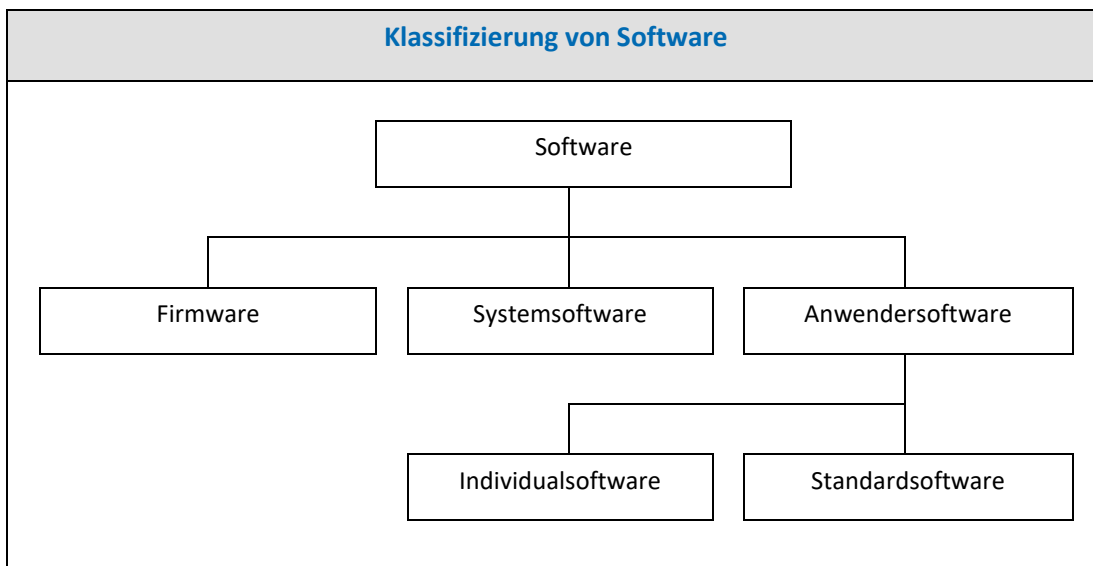


Abbildung 5: Klassifizierung von Software (IDW RS HFA 11)

### 4.1.3.2 Ansatz als materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand

**Firmware** ist grundsätzlich als unselbständiger Teil der Hardware zusammen mit dieser als Gegenstand des Sachanlagevermögens zu aktivieren. Abgrenzung

**System- und auch Anwendersoftware** sind selbständig verwertbar und daher grundsätzlich losgelöst von der Hardware zu bilanzieren. Dies gilt auch, wenn die Software zusammen mit der Hard-

ware angeschafft wurde und ohne diese nicht nutzbar wäre. Die Software verliert nicht ihre Eigenschaft als selbständiger Vermögensgegenstand, da sie jederzeit modifiziert oder ausgetauscht werden kann.

Ausnahmen bestehen beim so genannten „**Bundling**“, d.h. wenn z.B. eine Systemsoftware zusammen mit der Hardware ohne gesonderte Berechnung erworben wurde. Hier ist die Software zusammen mit der Hardware wie ein einheitlicher Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens zu behandeln.

Bundling

Eine Anwendungssoftware zur Wiedergabe von allgemein zugänglichen Daten (z.B. Telefon- oder Kursbücher in elektronischer Form) ist als materieller Vermögensgegenstand auszuweisen. Die steuerliche Regelung, wonach geringwertige Wirtschaftsgüter im Jahr des Zugangs in voller Höhe abgeschrieben werden können, gilt auch für alle Computerprogramme.

GWG

Darüber hinaus kann, den ertragsteuerlichen Vorgaben entsprechend, für Computerhardware sowie Betriebs- und Anwendersoftware generell eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde gelegt werden, so dass im Ergebnis ein Wahlrecht der Sofortabschreibung besteht (BMF-Schreiben vom 26.02.2021, BStBl I 2021 S. 298). Das Wahlrecht besteht nur für die im BMF Schreiben vom 26.02.2021 definierten Wirtschaftsgüter.

### 4.1.3.3 Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen

#### ■ Individualsoftware

Individualsoftware

Grundsätzlich besteht für selbst hergestellte immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens ein Aktivierungswahlrecht gemäß § 248 Abs. 2 HGB. Dies gilt auch für selbst erstellte Individualsoftware, wenn der Anwender diese unter Einsatz seiner eigenen materiellen und personellen Ressourcen erstellt (Eigenherstellung). Erfolgt die Herstellung durch einen Softwareanbieter im Rahmen eines Dienstvertrages gilt dies ebenfalls als Eigenherstellung. Kennzeichnend ist, dass der Softwareanwender das wirtschaftliche Risiko einer nicht erfolgreichen Realisierung (Herstellungsrisiko) trägt.

Liegt hingegen ein Werkvertrag vor, so besteht ein Anschaffungsvorgang, wenn der Softwarehersteller das Herstellungsrisiko im Sinne der Tauglichkeit der Software trägt. Dies gilt auch, wenn Mitarbeitende des Anwenders bei der Programmerstellung mitwirken. Die entsprechenden Aufwendungen sind dann Bestandteil der Anschaffungskosten. Gleiches gilt, wenn bestimmte Softwareteile vom Anwender erworben werden, aber in eine Individuallösung einfließen, sofern sie dabei nicht „untergehen“, d.h. sie selbständig nutzbar bleiben.

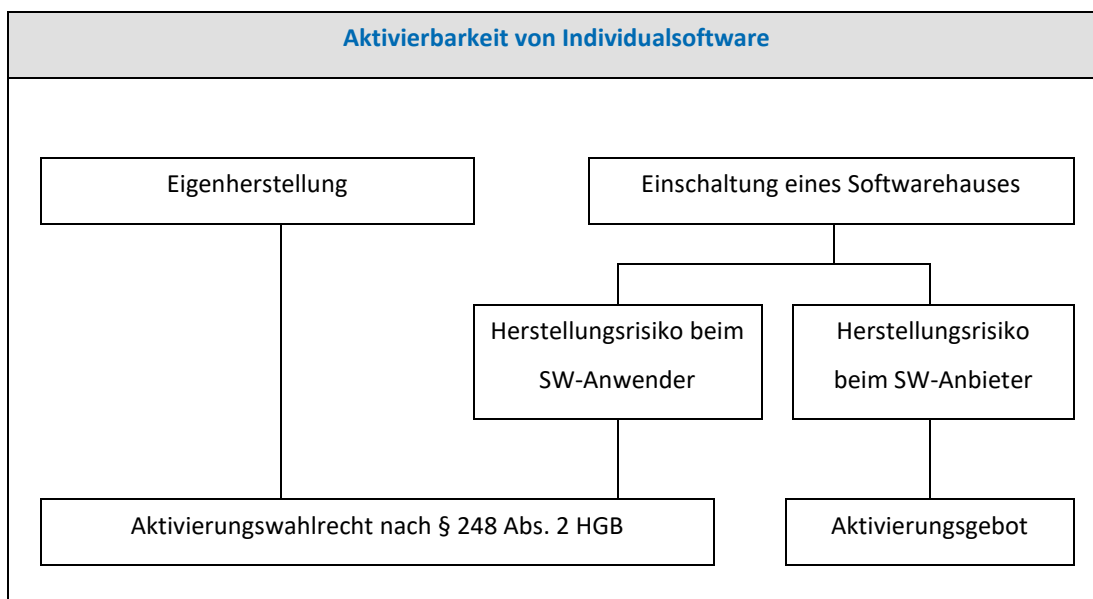


Abbildung 6: Aktivierbarkeit von Individualsoftware (IDW RS HFA 11)

#### ■ Standardsoftware

Standardsoftware

Der Kauf einer Standardsoftware begründet eine Aktivierungspflicht. Das gilt auch, wenn Anpassungen an die betrieblichen Erfordernisse vorgenommen werden mussten.

Ausnahmen können entstehen, wenn der Anwender eine Standardsoftware erwirbt und diese bei der Anpassung so umfangreich modifiziert, dass von einer Wesensänderung auszugehen ist. Dann handelt es sich insgesamt um einen neuen Vermögensgegenstand, da die wesensverändernde Anpassung zu einem neuen Vermögensgegenstand „Individualsoftware“ wird und der ursprüngliche Gegenstand „Standardsoftware“ untergeht. Objektives Kriterium für eine Zuordnung ist die Art der vor und nach der Anpassung vorhandenen Funktionen. Ist von einer so gravierenden Wesensveränderung auszugehen, so ist für die Aktivierung entscheidend, wer das Herstellungsrisiko trägt.

■ Maßnahmen zur Erweiterung oder Verbesserung von Software

Nachträgliche  
Maßnahmen

Von einer Wesensänderung sind Maßnahmen zur Erweiterung oder zur wesentlichen Verbesserung der Software zu unterscheiden. Diese sind losgelöst von den ursprünglichen Aufwendungen für Anschaffung oder Herstellung zu beurteilen. Sofern nach den vorstehenden Grundsätzen (Abbildung 6) das wirtschaftliche Risiko einer erfolgreichen Realisierung beim Softwareanwender liegt, handelt es sich um nachträgliche Herstellungskosten. Trägt ein Dritter das Herstellungsrisiko, liegen nachträgliche Anschaffungskosten vor.

■ Customizing

Begleitende  
Maßnahmen

Maßnahmen, die der Einbettung einer Softwarelösung in das konkrete betriebliche Umfeld einer Hochschule dienen, wie z.B.:

- Beratungshonorare im Zusammenhang mit der Einführung
- Programm- und Systemtests
- Modifizierung und Zusammenführung einzelner Programme
- Programmierung und Einrichtung von Schnittstellen
- Installation der Software an den Arbeitsplätzen

sind unter dem Begriff des „Customizing“ zusammengefasst.

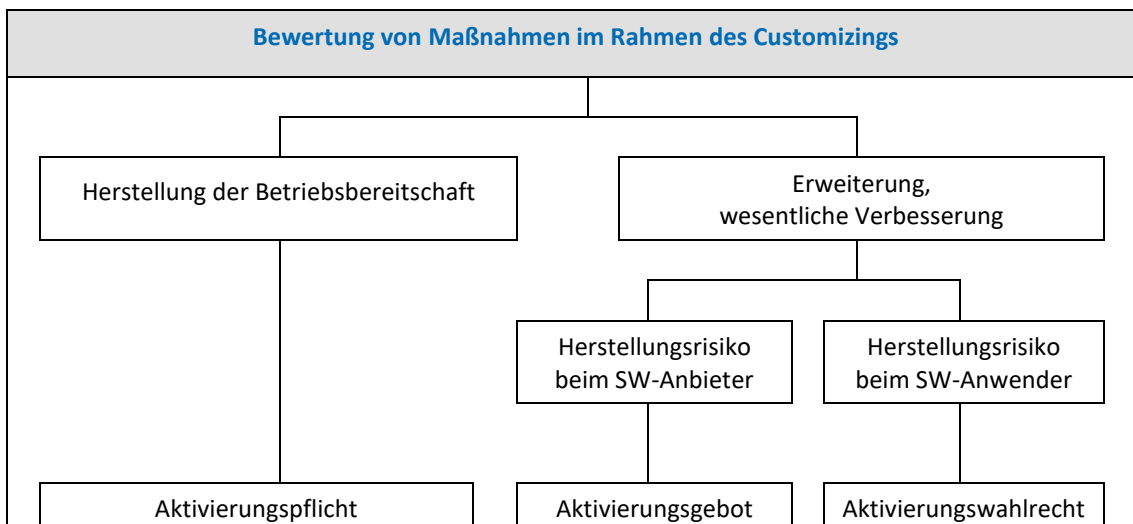


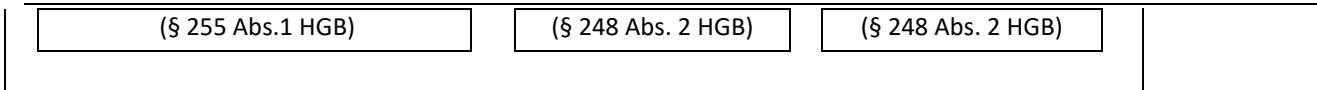
Entstehen diese Aufwendungen, um die Software in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, so handelt es sich um (aktivierbare) nachträgliche Anschaffungskosten – auch wenn sie im Rahmen eines Dienstvertrages anfallen. Es ist dabei nicht relevant, ob diese Aufwendungen unmittelbar mit dem Anschaffungsvorgang zusammenfallen oder diesem nachfolgen.

Die Aufwendungen für das Customizing sind somit aufzuteilen in Aufwendungen für die Herstellung der Betriebsbereitschaft im Sinne von § 255 Abs. 1 HGB und Aufwendungen für sonstige Maßnahmen, die nur insoweit zu aktivieren sind, als es sich um Maßnahmen zur Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung handelt, für die ein Dritter das Herstellungsrisiko trägt.

Sind die Aufwendungen des Customizings im Verhältnis zu den Anschaffungskosten der Softwarelizenz nur gering, so ist davon auszugehen, dass diese der Versetzung in einen betriebsbedingten Zustand dienen.

Aufwendungen für das Customizing von Software, die nicht im Eigentum der Hochschule steht (sog. „SaaS“ Modell), sind nicht aktivierungsfähig.





**Abbildung 7: Aktivierbarkeit von nachträglichen Maßnahmen**

- Updates und Release-Wechsel

Update und  
Release-Wechsel

Ausgaben für Updates (verbilligte Überlassung der jeweils neuesten Programmversion für Anwender der Vorgängerversion) sowie für Release-Wechsel sind als laufender Erhaltungsaufwand zu erfassen, sofern es sich nicht um eine tiefgreifende Überarbeitung im Sinne eines Generationenwechsels handelt. Ist dies der Fall, so ist das Update mit seinen Anschaffungskosten zu aktivieren. Der Preisnachlass wegen der bereits genutzten Vorgängerversion wirkt sich also mindernd auf die Anschaffungskosten aus. Der Restbuchwert des alten Programms ist dann außerplanmäßig abzuschreiben.

## 4.2 Sachanlagen

### 4.2.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten

Hierzu gehören

Immobilien

- Grundstücke,
- grundstücksgleiche Rechte,
- Bauten auf eigenen Grundstücken,
- Bauten auf fremden Grundstücken.

#### 4.2.1.1 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Zu den „Grundstücken“ gehören

Grundstücke

- unbebauter Grund und Boden  
z.B. Grünflächen, Ackerland, Waldgrundflächen, Wasserflächen,
- bebauter Grund und Boden  
z.B. Grundstücke des Infrastrukturvermögens, Grundstücke mit Wohn- und Schulgebäuden sowie Kultur-, Sport- und Gartenanlagen.

Grundstücke sind mit ihren jeweiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Grundstücke unterliegen keiner planmäßigen Abnutzung und werden deshalb nicht planmäßig abgeschrieben. Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung sind außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Dieser niedrigere Wertansatz darf jedoch nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB). Die Wertaufholung ist begrenzt auf die ursprünglichen Anschaffungskosten.

Zu den „grundstücksgleichen Rechten“ gehören z.B. dinglich gesicherte Nutzungsrechte und Erbaurechte.

Grundstücksgleiche Rechte sind mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren und über die Nutzungsdauer des grundstücksgleichen Rechts abzuschreiben. Die Anschaffungskosten betreffen vor allem Gebühren (z.B. Notarkosten) für die Bestellung des Rechts. Laufende Zahlungen aus dem grundstücksgleichen Recht (z.B. Erbbauzinsen) zählen nicht zu den Anschaffungskosten, sondern sind als laufender Aufwand zu erfassen.

Grundstücksgleiche  
Rechte

#### 4.2.1.2 Bauten auf eigenen und fremden Grundstücken

Zu den „Bauten auf eigenen Grundstücken“ gehören

Bauten auf eigenen Grundstücken

- bauliche Einrichtungen, die zum Aufenthalt von Menschen nicht nur vorübergehend geeignet und die fest mit dem Boden verbunden sind (z.B. Wohn-, Schulgebäude, Museen),
- Kultur-, Sport- und Gartenanlagen,
- Infrastrukturanlagen (z.B. Parkplätze, Wege und Straßen).

Bauten auf eigenen Grundstücken sind als eigenständige Vermögensgegenstände auszuweisen und mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten. Sie werden über ihre Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben. Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung sind außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Dieser niedrigere Wertansatz darf jedoch nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB). Die Wertaufholung ist begrenzt auf die nach Plan fortgeschriebenen Anschaffungs-/Herstellungskosten.

Für „Bauten auf fremden Grundstücken“ gelten die gleichen Merkmale wie für Bauten auf eigenen Grundstücken, sofern das wirtschaftliche Eigentum bei der Hochschule liegt (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Auch sie sind als eigenständige Vermögensgegenstände auszuweisen und mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten.

Bauten auf fremden Grundstücken

Zivilrechtlich zählen zum Grundstück alle aufstehenden Bauten, sodass der Eigentümer des Grundstücks zugleich zivilrechtlicher Eigentümer der Bauten ist. Die Hochschule kann aber wirtschaftliche Eigentümerin von Bauten auf fremden Grundstücken sein. Dazu muss sie eine rechtlich abgesicherte Position (z.B. aus einem Vertrag) haben, die es ihr ermöglicht, den Vermieter dauerhaft von der Nutzung der Bauten auszuschließen. Dies ist beispielsweise erfüllt, wenn die Restlaufzeit des Mietvertrags mindestens so weit reicht wie die Restnutzungsdauer der Bauten und gleichzeitig gegenüber dem Eigentümer des Grundstücks eine rechtlich abgesicherte Position besteht, der Herausgabebanspruch ohne Bedeutung ist und die Hochschule dauerhaft über Substanz und Ertrag verfügen kann.

Wirtschaftliches Eigentum

Die auf Grundstücken des BLB NRW durch Hochschulen errichteten Gebäude werden durch den BLB NRW selber bilanziert, sofern keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Hochschule wirtschaftlicher Eigentümer ist. In Zweifelsfällen ist mit dem BLB NRW eine Klärung herbeizuführen. Zahlungen an den BLB NRW als Eigentümer des Grundstücks und der Gebäude werden als Baukostenzuschuss behandelt. Zu Behandlung des Baukostenzuschusses siehe auch Kapitel 5.5.

Bauten auf fremden Grundstücken werden über ihre Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben. Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung sind außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Dieser niedrigere Wertansatz darf jedoch nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB). Die Wertaufholung ist begrenzt auf die nach Plan fortgeschriebenen Anschaffungs-/Herstellungskosten.

## 4.2.2 Sachanlagen im Gemeingebrauch

### 4.2.2.1 Begriffsdefinition

Bei Sachanlagen im Gemeingebrauch handelt es sich um Vermögensgegenstände, die nicht zur Leistungserstellung der Hochschule eingesetzt, sondern ausschließlich der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt werden. Hierunter fallen insbesondere:

Sachanlagen im Gemeingebrauch

- Kulturgüter
- Naturgüter
- Infrastrukturvermögen (ohne Grund und Boden)

Unter Kulturgüter fallen insbesondere Kunstgegenstände/-sammlungen, Denkmäler und sonstige Sammlungen, soweit diese im Gemeingebrauch liegen. Hiervon abzugrenzen sind zum Beispiel die materiellen Bibliotheksbestände, die dem Leihbetrieb zur Verfügung stehen; diese sind gesondert auszuweisen.

Kulturgüter

Zu den Naturgütern zählen insbesondere Gewässer, Wälder sowie die Tier- und Pflanzensammlungen der zoologischen und botanischen Gärten, soweit die Nutzung im Gemeingebrauch liegt. Hier von abzugrenzen sind Nutztiere (z.B. Wachhunde) und Nutzpflanzen (z.B. Obstbäume, die einem erwerbswirtschaftlichen Zweck dienen); diese sind dem Bilanzposten *Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung* zuzurechnen.

Naturgüter

Das Infrastrukturvermögen umfasst Vermögensgegenstände, die nach ihrer Bauweise und Funktion ausschließlich der öffentlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind (z.B. Straßen, Sportanlagen, Parkplatzanlagen).

Infrastrukturvermögen

### 4.2.2.2 Kulturgüter

Kunstgegenstände, Antiquitäten, Sammlungen, Ausstellungsgegenstände und ähnlichen Vermögensgegenstände sind grundsätzlich mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten und anzusetzen. Kulturgüter unterliegen i.d.R. keiner Abnutzung und werden nicht planmäßig abgeschrieben.

Bewertung

Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung sind außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Dieser niedrigere Wertansatz darf jedoch nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen

Abschreibung

(§ 253 Abs. 5 HGB). Die Wertaufholung ist begrenzt auf die ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten.

#### 4.2.2.3 Tier- und Pflanzensammlungen

Tierbestände sind zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und im Anlagevermögen auszuweisen. Kurzlebige Versuchs- und Versorgungstiere (wie beispielsweise Wasserflöhe) sind als Aufwand zu buchen. Tierbestände

Zur Bewertung von Tierbeständen in Hochschulen bietet sich häufig eine Gruppenbewertung an, die sich an den Richtwerten der Tabellen des BMF-Schreibens vom 14.11.2001 (Quellenhinweis Anlage 6) orientiert. Gleiches gilt für deren Abschreibungen, wobei hierfür die durchschnittlich zu erwartende Lebensdauer maßgeblich ist. Gruppenbewertung

Dies gilt auch für exotische Zoo- und Wildtiere.

Für Kleintiere und typische Haustiere gelten die Vorschriften für geringwertige Wirtschaftsgüter entsprechend. Sollte für ungewöhnliche Tiere kein Wert ermittelt werden können, so ist ein Erinnerungswert von einem Euro anzusetzen. Klein- und Haustiere

Bei der Bewertung eines botanischen Gartens sind grundsätzlich der Grund und Boden getrennt von den Außenanlagen (Aufwuchs und Aufbauten) zu bewerten. Botanischer Garten

Die Außenanlagen bestehend aus Wegen, Bepflanzungen, Gewässer u. Ä. können wegen des engen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs – abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung – als Sachgesamtheit zusammengefasst werden.

Die planmäßige Abschreibung ist einheitlich auf die so gebildete Sachgesamtheit anzusetzen, obgleich die einzelnen Teile der Sachgesamtheit unterschiedlich schnell verschleifen.

Soweit die Voraussetzungen für die Festwertbildung erfüllt sind, wird diese für die Bewertung von botanischen Gärten empfohlen. Ein zum Festwert bewerteter Vermögensgegenstand unterliegt keiner planmäßigen Abschreibung. Sofern sich wesentliche Wertminderungen durch außergewöhnliche Ereignisse (z.B. Sturmschaden) ergeben, sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen.

### 4.2.3 Technische Anlagen und Maschinen

Unter die technischen Anlagen und Maschinen fallen insbesondere:

- Wissenschaftliche Anlagen und Geräte (z.B. Laborausstattungen)
- EDV-Anlagen (z.B. Großrechner)
- Medien- und Tontechnik
- Betriebsvorrichtungen
- GWG der Technischen Anlagen und Maschinen

Technische Anlagen  
vs. Betriebs- und  
Geschäftsausstat-  
tung

#### 4.2.3.1 Betriebsvorrichtungen

Betriebsvorrichtungen gelten als eigenständige, bewegliche Vermögensgegenstände, obwohl sie fest mit Gebäuden verbunden sind und daher zivilrechtlich einen Bestandteil des Gebäudes darstellen. Sie haben zumeist eine andere Nutzungsdauer als das Gebäude selbst.

Betriebsvorrichtung

Eine Betriebsvorrichtung liegt nur dann vor, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht im Zusammenhang mit dem Gebäude, sondern mit einem spezifischen betrieblichen Zweck steht. So steht etwa die Klimaanlage eines Bürogebäudes in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude und ist damit als dessen Bestandteil anzusehen, wohingegen die spezialisierte Klimaanlage eines Chemikalienlagers wegen der besonderen Erfordernisse der kontrollierten Lagerung der Stoffe im Zusammenhang mit den betrieblichen Zwecken steht und daher einen selbständigen Vermögensgegenstand darstellt.

#### 4.2.3.2 Bewertung

Fahrzeuge, Maschinen, technische Anlagen und Betriebsvorrichtungen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten, die um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern sind. Dies gilt auch für die selbst erstellten Vermögensgegenstände dieser Gruppe.



#### 4.2.4 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

Dieser Posten umfasst als Sammelposten jene Sachanlagen, die nicht unter einer anderen Position des Sachanlagevermögens zu erfassen sind. Anzusetzen sind alle Vermögensgegenstände, deren zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentümerin die Hochschule ist.

Unter die anderen Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung fallen insbesondere:

- Werkstatteinrichtungen, Werkzeuge
- Fuhrpark
- Büromaschinen, -möbel
- GWG der anderen Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

##### 4.2.4.1 Bewertung

Werkstatteinrichtungen, Werkzeuge, Fuhrpark, Büromaschinen und -möbel, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten und planmäßig abzuschreiben. Dies gilt auch für selbstgestellte Vermögensgegenstände dieser Gruppe.

#### 4.2.5 Mieterein- und -umbauten

Mieterein-  
und -umbauten

Der Mieter ist wirtschaftlicher Eigentümer eines Mietereinbaus oder Mieterumbaus, wenn der mit Beendigung des Mietvertrags entstehende Herausgabeanspruch des Vermieters zwar auch die durch den Einbau oder Umbau geschaffene Substanz umfasst, dieser Anspruch jedoch keine wirtschaftliche Bedeutung hat. Das ist in der Regel der Fall, wenn

- die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden oder
- der Mieter bei Beendigung des Mietvertrags vom Eigentümer mindestens die Erstattung des noch verbliebenen Verkehrswertes des Einbaus oder Umbaus verlangen kann.

Zur Klassifizierung von Mietereinbauten, Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteilen an Gebäuden wird auf das Prüfschema im BMF-Schreiben zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten vom 15.01.1976, BStBl I 1976 S. 66 verwiesen (Anlage 4).

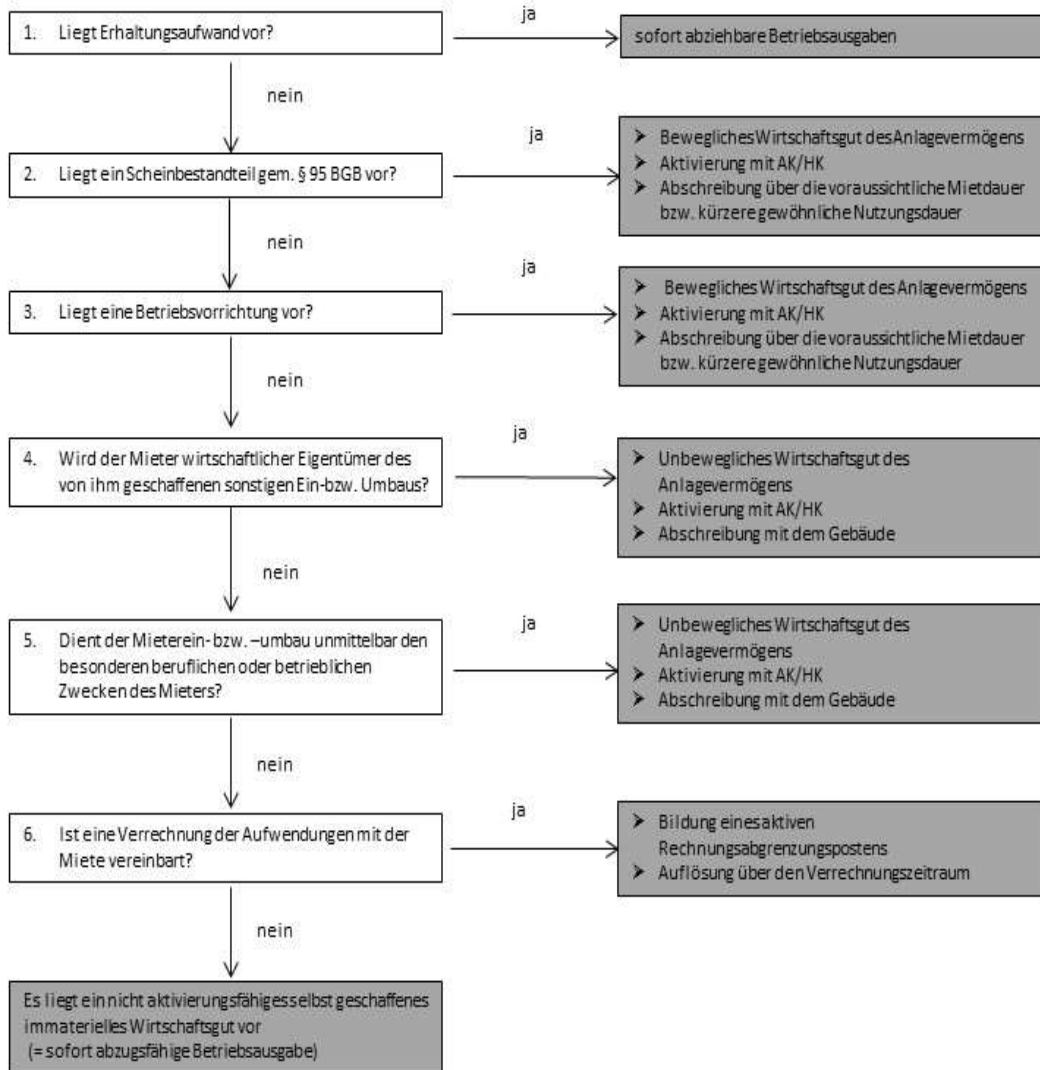


Abbildung 8: Prüfschema Mietereinbauten (NWB Datenbank, H. Friedel / C.Hülsmann, Mietereinbauten und -umbauten, Grundlagen, Stand Mai 2013)

#### 4.2.5.1 Bewertung

Mietereinbauten, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten und planmäßig abzuschreiben. Dies gilt auch für selbsterstellte Vermögensgegenstände dieser Gruppe.

#### 4.2.6 Medienbestand der Bibliotheken

Bibliotheken

Bei einer Hochschul- (vor allem auch Instituts-) Bibliothek ist im Normalfall nicht das einzelne Buch als Vermögensgegenstand zu betrachten, sondern die ganze Bibliothek. Davon auszunehmen sind wertvolle Bücher im Sinne von Kunstgegenständen.

Zur Vereinfachung der Bewertung empfiehlt sich die Anwendung eines modifizierten Festwertverfahrens, wobei für die Ermittlung des Anfangsbestandes (Eröffnungsbilanz) die Anschaffungskosten für Bücher in den letzten 6 Jahren zugrunde gelegt werden sollten. Diese Summe ist dann zu 50% als Restzeitwert zu bilanzieren. In den Folgeperioden wird der entsprechende Aufwand des Vorjahres hinzugerechnet und der entsprechende Aufwand der am weitesten zurückliegenden Periode abgezogen (revolvierende Berechnung).

Bei Abweichungen von diesem Verfahren ist die angewandte Bewertungsmethode im Anhang zu erläutern.

Elektronische Medien zählen mangels körperlicher Substanz grundsätzlich zum immateriellen Vermögen. Die Anwendung des Festwertverfahrens für immaterielle Vermögensgegenstände ist nach HGB und Steuerrecht unzulässig. Dies betrifft auch die Einbeziehung in den Festwert für den restlichen - d.h. materiellen - Medienbestand der Bibliothek.

Wird für die unbefristete oder für eine unkündbare befristete Nutzung von elektronischen Medien ein einmaliges Entgelt vereinbart, so ist das erworbene Nutzungsrecht mit seinen Anschaffungskosten als immaterieller Vermögensgegenstand (Lizenz) zu aktivieren (Medien mit unbegrenztem oder zeitlich begrenztem sogenannten „Archivrecht“). Hierunter fällt u.a. der Kauf einzelner eBooks ohne Lesegerät (eBook-Reader). Der Vermögensgegenstand ist folglich über seine voraussichtliche Nutzungsdauer, längstens also über eine etwaige vertragliche Befristung, abzuschreiben (Einzelbewertung). Zudem kommt bei entsprechend geringen Anschaffungskosten die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter in Betracht (Siehe Kapitel 3.7).

Zahlungen für elektronische Medien, die nur während der Dauer eines kündbaren Vertragsverhältnisses genutzt werden können (Medien ohne „Archivrecht“), werden als laufende Aufwendungen erfasst.

Abweichend von den oben dargelegten Grundsätzen werden elektronische Medien als materielle Vermögensgegenstände ausgewiesen, wenn sie auf einem körperlichen Datenträger gespeichert erworben werden (IDW RS HFA 11, Tz. 7). Hierunter fallen z.B. der Kauf eines eBook-Readers mit bereits gespeicherten eBooks oder der Kauf von Hörbüchern auf CD/DVD. Derartige Medien können somit in den Festwert für den Medienbestand der Bibliotheken einbezogen werden.

Abweichend zu den Bewertungsmethoden nach Handels- und Steuerrecht wird den Hochschulen in NRW das nachfolgende Wahlrecht eingeräumt:

Auch für die Bewertung des immateriellen Medienbestandes der Bibliothek kann der modifizierte Festwert des materiellen Medienbestandes angewendet werden. Die Medienbestände sind jedoch auf gesonderten Sachkonten zu führen:

- Immaterieller Medienbestand der Bibliotheken (unter dem Bilanzposten *Immaterielle Vermögensgegenstände*)
- Materieller Medienbestand der Bibliotheken (unverändert unter dem Bilanzposten *Sachanlagevermögen*)

Einzelbewertung vs.  
Festwert

Für die Bewertung der immateriellen und materiellen Medienbestände der Bibliotheken ist eine einheitliche Bewertungsmethode zu wählen:

**Methode 1:** Einzelbewertung/GWG-Regelung des immateriellen und materiellen Medienbestandes

**Methode 2:** Modifizierter Festwert des immateriellen und materiellen Medienbestandes

Zeitschriften

Zeitschriften können als Aufwand oder – wenn eine langfristige Besitzabsicht besteht – wie Bücher ausgewiesen und bewertet werden.

#### 4.2.7 Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau

Im Bau befindliche  
Anlagen

Für Anlagen im Eigenbau sind die bisherigen Aufwendungen für diese Investitionen anzusetzen, soweit diese am Bilanzstichtag noch nicht fertig gestellt sind. Es sind lediglich außerplanmäßige Abschreibungen zulässig. Nach Fertigstellung ist eine Umgliederung zu entsprechenden Posten des Anlagevermögens vorzunehmen; ab diesem Zeitpunkt beginnt die planmäßige Abschreibung.

### 4.3 Finanzanlagen

Zu den Finanzanlagen gehören:

Finanzanlagen

- Anteile an verbundenen Unternehmen
- Ausleihungen an verbundene Unternehmen

- Beteiligungen
- Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- Wertpapiere des Anlagevermögens
- Sonstige Ausleihungen
- Sondervermögen

Die durch das Ministerium für Kultur und Wissenschaft des Landes Nordrhein-Westfalen an Hochschulen zugewiesenen Mittel dürfen nur unter Beachtung des Eckpunktepapiers für die Verwaltung von Kapitalanlagen an Hochschulen in der Trägerschaft des Landes Nordrhein-Westfalen (Anlage 5 der VV zur HWFVO) angelegt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das Spektrum der zulässigen Kapitalanlagen insbesondere unter Risikoaspekten deutlich eingeschränkt wurde. So sind u.a. Investmentfondsanlagen nicht zulässig. Darüber hinaus müssen Wertpapiere auf Euro lauten.

Für die Anlage von durch Dritte zur Verfügung gestellten Mitteln wird unter Risikoaspekten empfohlen, das Eckpunktepapier für die Verwaltung von Kapitalanlagen an Hochschulen in der Trägerschaft des Landes Nordrhein-Westfalen analog Anwendung finden zu lassen. Sofern die Mittelgeber eine andere, risikoreichere Anlageform vorgeben, kann dieser Anlageform entsprochen werden.

#### 4.3.1 Begriffsbestimmungen

Verbundene Unternehmen sind nach § 271 Abs. 2 HGB solche Unternehmen, bei denen die Körperschaft unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann und die als Tochterunternehmen gemäß § 290 HGB in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind. Dies gilt auch, wenn auf die Aufstellung eines Konzernabschlusses verzichtet wird. Von einem beherrschenden Einfluss nach § 290 Abs. 2 HGB ist auszugehen, wenn z.B. der Körperschaft u.a. die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht. Dies ist regelmäßig bei einem Stimmrechtsanteil von über 50% der Fall.

Verbundene  
Unternehmen

Beteiligungen sind nach § 271 Abs. 1 HGB Anteile an anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Hochschule durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Unternehmen in diesem Sinne können vor allem Kapital- und Personengesellschaften sein. Es ist unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligungen gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil (20%) bis zu maximal der Hälfte (50%) des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 AktG entsprechend anzuwenden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung (Ausweis unter sonstigen Ausleihungen).

Beteiligungen

Als Wertpapiere des Anlagevermögens kommen verbriefte Inhaber- und Orderpapiere in Betracht, soweit es sich nicht um Beteiligungen oder Anteile an verbundenen Unternehmen handelt. Dies ist im Zweifel anzunehmen bei einem Beteiligungsanteil von 20% und weniger. Hierunter fallen typischerweise Pfandbriefe, Bundes- und Kommunalanleihen. Darüber hinaus dürfen Hochschulen in NRW aus Landesmitteln finanzierte Kapitalanlagen gemäß der Bestimmungen der Anlage 5 der VV zur HWFVO in Wertpapieren anlegen, soweit die vom Land NRW zugewiesenen Mittel nicht für Liquiditätszwecke benötigt werden.

Genossenschaft

Wertpapiere des Anlagevermögens

Davon abzugrenzen ist Finanzvermögen, das dem Zahlungsverkehr (z.B. Bankkonten, Schecks, Wechsel) oder als kurzfristige Liquiditätsanlage (z.B. Tagesgeld, Termingeld) dient. Diese sind unter den liquiden Mitteln auszuweisen.

Ausleihungen sind Darlehen, die für längere Zeit, d.h. regelmäßig mehr als ein Jahr, ausgereicht sind. Unter die Ausleihungen sind auch Schuldscheindarlehen (mit Anlagecharakter) zu erfassen. Zu den Ausleihungen gehören Finanz- und Kapitalforderungen, die keine Wertpapiere darstellen und nicht den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zuzurechnen sind. Es wird empfohlen, die den Ausleihungen zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarungen (z.B. Darlehensverträge) entsprechend zu dokumentieren.

Ausleihungen

Langfristige Schuldscheindarlehen

Bei einer Laufzeit von mindestens 4 Jahren ist nach handelsrechtlicher Kommentierung stets von einer längerfristigen Kapitalanlage auszugehen. Bei einer Laufzeit von unter einem Jahr hat der Bilanzausweis zwingend im Umlaufvermögen zu erfolgen. Für Laufzeiten von mehr als einem Jahr und weniger als vier Jahren kommt es auf die Absicht der Hochschule an. Maßgeblich ist die geplante Haltedauer.

### 4.3.2 Bewertung

Die Bewertung der Finanzanlagen erfolgt zu Anschaffungskosten. Bei Ausleihungen ist der Rückzahlungs- oder Nominalbetrag maßgeblich. Eine Beteiligung kann sowohl in Bar- wie auch in Sacheinlagen erfolgen. Eine Sacheinlage kann zum Buchwert oder zum Zeitwert bewertet werden. Gewinnausschüttungsansprüche führen nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten, sondern sind als Forderungen auszuweisen.

Bewertung von  
Finanzanlagen

Eine planmäßige Abschreibung von Finanzanlagen unterbleibt, da sie keiner Abnutzung unterliegen.

Bei einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB) kann eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert vorgenommen werden.

Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB) gilt eine Abschreibungspflicht auf den unter dem Buchwert liegenden beizulegenden Wert.

Beim Wegfall der Abschreibungsgründe gilt das Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 HGB); jedoch maximal bis zur Höhe der Anschaffungskosten.

Der beizulegende Zeitwert entspricht nach § 255 Abs. 4 HGB dem Marktpreis. Bei börsennotierten Anteilen ist dies der Börsenpreis. Soweit kein aktiver Markt besteht, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden (z.B. Ertrags- oder Substanzwertverfahren) zu bestimmen.

Ausleihungen, die einer marktüblichen Verzinsung unterliegen, sind mit dem voraussichtlich erzielbaren Rückzahlungsbetrag anzusetzen, jedoch höchstens zu den historischen Anschaffungskosten. Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Ausleihungen und Wertpapiere sind mit dem Barwert anzusetzen.

## 5 Hinweise zu einzelnen Bilanzposten des Umlaufvermögens

Unter den Begriff des Umlaufvermögens einer Hochschule fallen alle Vermögensgegenstände, die nicht dem Anlagevermögen oder den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zuzuordnen sind. Gemäß Handelsgesetzbuch ist das Umlaufvermögen nicht dazu bestimmt, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 HGB). Umlaufvermögen

Das Umlaufvermögen beinhaltet:

- Vorräte
- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- (kurzfristig gehaltene) Wertpapiere
- Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

Bewertungsvorschriften zum Umlaufvermögen sind unter Kapitel 3.2 und Bewertungsvereinfachungsverfahren unter Kapitel 3.9 aufgeführt.

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind gemäß § 253 Abs. 4 HGB Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlusstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlusstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben.

Dieser niedrigere Wertansatz darf jedoch nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB). Die Wertaufholung ist grundsätzlich begrenzt auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten.

### 5.1 Vorräte

Unter dem Begriff der Vorräte fallen die folgenden Vermögensgegenstände:

Vorräte

- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe,
- unfertige Erzeugnisse und Leistungen,
- Fertige Erzeugnisse, Leistungen und Waren,
- geleistete Anzahlungen auf Vorräte.

Zu den unfertigen Erzeugnissen und Leistungen gehören auch nicht abgeschlossene Drittmittelprojekte (siehe Kapitel 7.3 Drittmittel).



### 5.1.1 Begriffsbestimmungen

Rohstoffe gehen beim Produktionsprozess als Hauptbestandteile und Hilfsstoffe als Bestandteile von untergeordneter Bedeutung in die Fertigung ein. Rohstoffe

Betriebsstoffe dienen als Verbrauchsgüter in allen Bereichen einer Hochschule. Hierzu zählen z.B. Brennstoffe, Reinigungs- und Schmierstoffe und Werbematerialien. Betriebsstoffe

Büromaterial als Verbrauchsmaterial kann direkt in den Aufwand der Periode gebucht werden. Büromaterialien

Unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen bezeichnen Aufträge, die zum Bilanzstichtag noch nicht veräußerbar sind, bei denen aber bereits Arbeiten erbracht wurden. Im Hochschulbereich sind unfertige Leistungen insbesondere bei jahresübergreifenden Drittmittelprojekten der Auftragsforschung anzutreffen. Unfertige Leistungen  
Jahresübergreifende Projekte

Die bis zum Bilanzstichtag erbrachten Arbeiten sind, sofern bereits ein Vergütungsanspruch besteht, gemäß § 255 Abs. 2 HGB zu Herstellungskosten zu aktivieren. Zum Wahlrecht für Hochschulen bei der Ermittlung der Herstellungskosten siehe Kapitel 3.4.2.

Abweichend von § 255 Abs. 2 Satz 4 i. V. m. § 255 Abs. 2a HGB sind bei der Bewertung der Herstellungskosten im Rahmen der Auftragsforschung auch die Forschungs-, Entwicklungs- und Vertriebskosten zwingend den Herstellungskosten hinzuzurechnen.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Bewertung der Herstellungskosten maximal in Höhe des bis zum Bilanzstichtag durchsetzbaren Vergütungsanspruchs erfolgen darf (verlustfreie Bewertung); ggf. ist auf die bisher angefallenen Herstellungskosten eine außerplanmäßige Abschreibung auf den beizulegenden Zeitwert vorzunehmen.

Dazu korrespondierend sind die dazu vereinnahmten Drittmittel als erhaltene Anzahlung zu passivieren.

Fertige Erzeugnisse, Leistungen und Waren sind selbst hergestellte, verkaufsfertige Vermögensgegenstände. Sie sind für Hochschulen von untergeordneter Bedeutung.

## 5.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Forderungen sind nach § 253 Abs. 1 HGB grundsätzlich mit dem Nominalwert (Anschaffungskosten) anzusetzen. Sie sind nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB einzeln zu bewerten. Dem Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 4 HGB folgend, werden bei gegebenem Anlass Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorgenommen.

Nominalwert

Forderungen in Fremdwährung sind gemäß § 256a HGB zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen.

Forderungen in Fremdwährung

Bei Fremdwährungsforderungen, die am Abschlussstichtag eine Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger haben, erfolgt hierbei die Bewertung ohne Berücksichtigung des Anschaffungskostenprinzips (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) und ohne Berücksichtigung des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Kursgewinne, die noch nicht zu Einzahlungen geführt haben, sind also explizit als Ertrag zu erfassen, sofern sie Forderungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger betreffen.

Der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist abweichend von § 268 Abs. 4 HGB für jeden gesondert ausgewiesenen Posten im Anhang anzugeben.

Angabe im Anhang

Zweifelhafte Forderungen sind in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls einzeln wertmäßig zu berichtigen (Einzelwertberichtigungen).

Zweifelhafte Forderungen

Zur Stundung, Niederschlagung und Erlass von Forderungen siehe Ziffer 7 der VV zu § 9 HWFVO.

Forderungsverzicht

Zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfall- und Kreditrisikos ist eine Pauschalwertberichtigung zu bilden, sofern nicht Einzelwertberichtigungen erfolgt sind. Die Höhe des Pauschalwertberichtigungssatzes sollte sich an den Zahlungsausfällen der letzten drei Jahre orientieren. Die Werte von Forderungen gegen

Pauschalwertberichtigung

- verbundene Unternehmen
- Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- die öffentliche Hand
- den Hochschulträger

sind nicht pauschal zu berichtigen.

Unverzinsliche bzw. niedrig verzinsliche Forderungen sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Zu dessen

Ermittlung ist als Zinssatz das mehrjährige Mittel der Kapitalmarktzinsen heranzuziehen.

Forderungen gegen das Land NRW umfassen alle Forderungen gegen die Gebietskörperschaft. Dazu zählen insbesondere die Ministerien und deren nachgeordnete Bereiche (z.B. Landesbetriebe). Der BLB als teilrechtsfähiges Sondervermögen zählt nicht dazu.

Die mit Zuweisungsschreiben des MKW am Jahresanfang zur Verfügung gestellten Mittel des Globalhaushalts (Titel 685 10 und 892 10) werden in Höhe des durch das MKW monatlich freigegebenen Betrags als Forderung gegen das Land NRW aktiviert. Erfolgen unterjährig Korrekturen wie z.B. die Freigabe gesperrter Mittel o.Ä., ist die Forderung innerhalb eines Monats entsprechend anzupassen.

Ob Forderungen gegen Studierende aus Gebühren oder Beiträgen als Forderungen auszuweisen sind, lässt sich nur im Zusammenhang mit der Satzung der Hochschule beurteilen.

Erwirtschaftete Zinsen aus Geldanlagen, die am Jahresende noch nicht gutgeschrieben sind, werden unter dem Bilanzposten *Sonstige Vermögensgegenstände* ausgewiesen.

### 5.3 Wertpapiere und Schuldscheindarlehen

In diesem Posten werden

Wertpapiere des  
Umlaufvermögens

- Anteile an verbundenen Unternehmen
- Schuldscheindarlehen
- sonstige Wertpapiere

ausgewiesen, die nur kurzfristig gehalten werden und keinen Anlagecharakter haben.

Die Bewertung der Wertpapiere des Umlaufvermögens erfolgt zum Bilanzstichtag mit den Anschaffungskosten. Sofern Abschreibungen auf den niedrigeren Wert im Sinne des § 253 Abs. 4 HGB vorzunehmen sind, sind diese wertmindernd zu berücksichtigen. Waren die Anschaffungskosten vor dem Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz um Abschreibungen auf den niedrigeren Wert zu vermindern, hat eine Zuschreibung zu erfolgen, wenn der Grund für die Abschreibung auf den niedrigeren Wert bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz entfallen ist.

Schuldscheindarlehen  
als Geldanlage

Bei Schuldscheindarlehen handelt es sich um Großkredite, die aufgrund ihrer formalen Ausgestaltung anleiheähnlichen Charakter haben. Sie werden von Banken, Versicherungen und anderen Kapitalsammelstellen an Industrieunternehmen und die öffentliche Hand gegeben. Der Schuldschein dokumentiert dabei die Verpflichtung zur Rückzahlung und zur Entrichtung der Zinsen. Es handelt sich bei Schuldscheindarlehen gleichwohl nicht um Wertpapiere im Sinne des Kapitalmarktrechts.

Aufgrund der hohen Bedeutung für Hochschulen in NRW werden Schuldscheindarlehen, die zum Zwecke der Geldanlage erworben wurden und ihrem Charakter nach dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, in einem gesonderten Bilanzposten *Wertpapiere und Schuldscheindarlehen* ausgewiesen.

Bewertungsvorschriften zum Umlaufvermögen sind unter Kapitel 3.2 erläutert.

#### 5.4 Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

Der Kassenbestand in Euro ist mit dem Nominalwert anzusetzen. Dem Kassenbestand sind die nachfolgenden Bestände zuzuordnen, u.a. Kassenbestand

- Frankiermaschinen
- Paketmarken / Wertmarken
- Tresore, Kassenautomaten
- Handvorschusskassen
- Geldannahmestellen

Fremdwährungsguthaben bei Kreditinstituten und der Kassenbestand in Sorten sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten und gemäß § 256a HGB zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Devisen

Guthaben bei Kreditinstituten in Euro sind mit dem Nominalwert mit der Wertstellung (Valuta) zum 31.12. anzusetzen. Zu den Guthaben bei Kreditinstituten gehören auch Festgelder, wenn sie fortlaufend verlängert oder jederzeit vorzeitig freigegeben werden können. Guthaben bei Kreditinstituten

Schecks sind Zahlungsmitteläquivalente und zum Nominalwert anzusetzen. Schecks

Zu erwirtschafteten Zinsen aus Geldanlagen, die am Jahresende noch nicht gutgeschrieben sind, siehe unter „Sonstige Vermögensgegenstände“.

## 5.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind Ausgaben der Hochschule zu erfassen, die vor dem Abschlussstichtag geleistet wurden und Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen. Es handelt sich dabei i.d.R. um im Voraus bezahlte Leistungen, die die Hochschule erst in Folgejahren in Anspruch nimmt. Voraussetzung für den Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens ist, dass der Zeitraum, auf den sich die Ausgabe bezieht, kalendermäßig bestimmt werden kann – zumindest im Rahmen einer kontrollierbaren Schätzung.

Leistungsforderung

Auf die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten kann verzichtet werden, wenn es sich bei dem Sachverhalt um nicht wesentliche Beträge oder jährlich wiederkehrende Zahlungen (z.B. Zeitschriftenabonnement, Kfz-Steuer) handelt, die das von der Bilanz und der Ergebnisrechnung vermittelte Bild nicht beeinträchtigen.

Wiederkehrende Zahlungen

Keine Währungsumrechnung

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten unterliegen am Stichtag keiner Währungsumrechnung nach § 256a HGB mehr, da Einnahmen und Ausgaben bereits zum Zeitpunkt des Ansatzes von der Fremdwährung in Euro getauscht wurden. Latente Steuern sind an Hochschulen in Anlehnung an EPOS.NRW nicht zu bilden (siehe Kapitel 6.6).

Ein als Rechnungsabgrenzungsposten erfasster Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit (z.B. Disagio) ist entsprechend § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB durch planmäßige jährliche Abschreibungen über die gesamte Laufzeit der betreffenden Verbindlichkeit zu tilgen.

Mietvorauszahlungen sind als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen. Mietvorauszahlungen können auch dann vorliegen, wenn die Hochschule dem Eigentümer einer Immobilie, vor allem dem BLB NRW, einen sogenannten Baukostenzuschuss oder ähnliche Zahlungen (u.a. die Eigenanteile an den durch HKoP-Mittel finanzierten Bauten) zu einer Bau- oder Instandhaltungsmaßnahme gewährt, ohne dass sie dabei zivilrechtliches oder wirtschaftliches Eigentum erwirbt. Wirtschaftlich betrachtet stellt diese Zahlung eine Mietvorauszahlung dar, da der Eigentümer (siehe dazu auch Kapitel 4.2.1.2) ohne die Zahlung gegebenenfalls zukünftig einen höheren Mietzins veranschlagen würde. In diesem Fall ist die Restmietzeit, sofern sie nicht vertraglich fixiert ist, vorsichtig

Mietvorauszahlungen

BLB

zu schätzen und der Abgrenzungsposten über diesen Zeitraum linear aufzulösen (siehe Kapitel 4.2.4.1 - Prüfschema Abbildung 8).

## 6 Ansatzvorschriften für die Passivseite der Bilanz

Die Passivseite der Bilanz gibt Auskunft über die Herkunft der Mittel, die auf der Aktivseite als Vermögensgegenstände (Verwendung) dokumentiert sind. Sie lässt sich untergliedern in das Eigen- und Fremdkapital sowie die passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Inhalt der Passivseite

### 6.1 Das Eigenkapital (Reinvermögen)

Im betriebswirtschaftlichen Rechnungswesen ist das Eigenkapital ein Teil der Passivseite der Bilanz. Es ergibt sich als Differenz zwischen der Aktivseite (Vermögen und aktive Rechnungsabgrenzungsposten) einerseits und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen), Sonderposten und passiven Rechnungsabgrenzungsposten andererseits. Rechnerisches Reinvermögen

Das Eigenkapital der Hochschule wird in folgende Bilanzposten untergliedert:

Gliederung des Eigenkapitals

- I. Nettosition
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen
  - 1. Allgemeine Rücklage
  - 2. Ausgleichsrücklage
  - 3. Sonderrücklage
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- Alternativ zu IV und V:**
- IV. Bilanzgewinn/Bilanzverlust

#### 6.1.1 Nettosition (Basis-Reinvermögen)

Die Nettosition ergibt sich im Rahmen der Eröffnungsbilanz rechnerisch als Differenz zwischen den ermittelten Aktiva und den ausgewiesenen Schulden. Es handelt sich dabei somit um einen Bilanzposten, der grundsätzlich nur einmalig im Rahmen der Eröffnungsbilanz ermittelt wird und unverändert bestehen bleibt, sofern nicht nachträgliche Änderungen der Eröffnungsbilanz erforderlich werden. Neben den Regelungen des HGB sind Korrekturen innerhalb von 4 Jahren nach der Eröffnungsbilanz möglich (Ziffer 9.2.7 der VV zu § 11 HWFVO). Nettoposition

### 6.1.2 Kapitalrücklage

Die Kapitalrücklage besteht aus Geldern, die der Hochschule vom Träger zufließen, wenn sie nicht über die Ergebnisrechnung zu erfassen sind (Siehe § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Kapitalrücklage

### 6.1.3 Gewinnrücklagen

Die Gewinnrücklagen werden nur aus den erwirtschafteten Jahresüberschüssen, folglich von „innen“, gebildet. In diese Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge eingestellt werden, die im laufenden Wirtschaftsjahr oder in früheren Wirtschaftsjahren als Jahresüberschüsse erwirtschaftet worden sind (Ziffer 10.1.2 der VV zu § 12 HWFVO). Rücklagen lt. HWFVO

Die Hochschulen haben ein Wahlrecht, die Einstellung von Gewinnrücklagen in die Bilanz entweder als Gewinnrücklagen (einfacher Ausweis) oder als Gewinnrücklagen mit differenziertem Ausweis vorzunehmen. Wird von dem Wahlrecht der Bilanzierung von Gewinnrücklagen mit differenziertem Ausweis Gebrauch gemacht, ist dieses in folgenden Geschäftsjahren fortzuführen.

Die Auflösung einer Rücklage (einfacher oder differenzierter Ausweis) hat im Jahr der Auflösung vollständig ergebniswirksam zu erfolgen. Sofern eine Gewinnrücklage aus zweckgebunden Mitteln gebildet und ergebniswirksam aufgelöst wurde, ist die Bildung eines Sonderpostens möglich (siehe auch Kapitel 6.2).



#### 6.1.4 Gewinnrücklagen - einfacher Ausweis

Die in einem früheren Wirtschaftsjahr aus Jahresüberschüssen gebildeten Rücklagen werden unter der Bilanzposten *Gewinnrücklagen* - ohne differenzierten Zweckbindungsausweis - ausgewiesen bzw. umgegliedert.

Gewinnrücklagen  
einfacher Ausweis

Spätestens bei der erstmaligen Anwendung des Rücklagenkonzeptes (siehe Kapitel 6.1.5) sind die nach der alten Gliederung gebildeten Gewinnrücklagen gemäß ihrem Rücklagencharakter in die neue Gliederung zu überführen.

Die Bildung von Gewinnrücklagen darf erst nach Aufstellung des Jahresabschlusses und nur auf der Grundlage des Verwendungsbeschlusses des Hochschulrats erfolgen. Als Bemessungsgrundlage für den Verwendungsbeschluss dient der Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag. Da der Jahresüberschuss nicht nach freien und gebundenen Mitteln differenziert, unterliegt er vollständig dem Verwendungsbeschluss des Hochschulrats.

#### 6.1.5 Gewinnrücklagen - differenzierter Ausweis

Die Bildung und Entnahme von zweckgebundenen Rücklagen sowie deren Erläuterung im Anhang sind gemäß dem Rücklagenkonzept *Bildung von zweckgebundenen Rücklagen in Hochschulbilanzen* in der jeweils gültigen Fassung vorzunehmen (siehe Anlage 5)

Gewinnrücklagen  
differenzierter  
Ausweis

Der bilanzielle Ausweis von zweckgebundenen Gewinnrücklagen erfordert eine Anpassung der Eigenkapitalgliederung. Der undifferenzierte Bilanzposten *Gewinnrücklage* ist zur Verbesserung der Transparenz der Zweckbindungen in Hochschulbilanzen in eine (freie) allgemeine Rücklage und in zwei gebundenen Rücklagen (Ausgleichrücklage, Sonderrücklage) zu gliedern. Eine weitere Untergliederung ist im Anhang möglich.

Dieser erweiterte Rücklagenausweis erfolgt in Anlehnung an doppische Haushalts- und Rechnungslegungsvorschriften, insbesondere den Standards staatlicher Doppik gemäß § 7a Haushaltsgrundsatzgesetz.

## 6.2 Sonderposten

### 6.2.1 Sonderposten für Investitionszuschüsse

Gemäß Ziffer 10.1.5 der VV zu § 12 HWFVO sind ab dem Wirtschaftsjahr 2014 erhaltene Zuschüsse für Investitionen, die im Rahmen einer Zweckbindung gewährt werden (z.B. Titel 894 31), als Sonderposten aus Investitionszuschüssen zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen auszuweisen. Für Investitionszuschüsse vor dem 01.01.2014 gilt ein Passivierungswahlrecht.

Zuschüsse zur Finanzierung von Investitionen mit Zweckbindung

Investitionen in diesem Sinne sind alle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Anschaffung und Herstellung) im handelsrechtlichen Sinne.

Zuschüsse in diesem Sinne sind zweckgebundene finanzielle Mittel, die die Hochschule für die Finanzierung von aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen erhält. Sie stellen bei zweckwidriger Verwendung eine Verbindlichkeit gegenüber dem Zuschussgeber dar. Dabei müssen die Zuschüsse explizit zweckbestimmt sein oder vom Zuschussgeber derart zur Verfügung gestellt werden, dass die Mittel überwiegend (>50 %) und zweckbestimmt für investive Maßnahmen bestimmt sind. Anhaltspunkte dafür können in den Bewilligungsschreiben bzw. in für verbindlich erklärten Finanzierungsplänen (ohne Umwidnungsmöglichkeiten) konkret benannte Investitionsgüter sein.

Sofern durch das Land NRW aus dem Hochschulpakt Mittel explizit für konkrete Investitionsmaßnahmen (100%) zur Verfügung gestellt werden, ist hierfür auch ein Sonderposten zu bilden.

Liegt es in der Entscheidung der Hochschule, diese zweckgebundenen Mittel (z.B. QVM, HSP, ZSL) auch konsumtiv zu verwenden, sind diese mit der Investition vollständig erfolgswirksam zu erfassen (Ziffer 10.1.5 der VV zu § 12 HWFVO).

#### - Beispiele für Passivierungspflicht

Die folgenden Mittel werden zweckgebunden zur Finanzierung von Investitionen gewährt und mussten ab dem Wirtschaftsjahr 2014 als Sonderposten für Investitionszuschüsse passiviert werden, bei anderweitiger Verwendung besteht eine Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuschussgeber: z.B. Großgeräteförderung, Titel 894 30, Hochschulbaukonsolidierungsprogramm.

Passivierungspflicht

#### - Beispiele für die erfolgswirksame Vereinnahmung

Die folgenden Mittel werden zwar mit Zweckbindung gewährt, können aber sowohl konsumtiv als auch investiv verwendet werden: z.B. Qualitätsverbesserungsmittel, Titel 894 10, Hochschulpakt 2020.

Erfolgswirksame Vereinnahmung

Im Rahmen der Projekt-/Forschungsförderung kommt es auf die Regelungen des einzelnen Zuwendungsbescheides in Verbindung mit den jeweiligen Förder- und Verwendungsrichtlinien an.

Projekt-/ Forschungsförderung

Sieht der Zuwendungsbescheid oder die Förder-/Verwendungsrichtlinie keine vollumfängliche, sondern nur eine anteilige Umwidmungs-/Umdispositionsmöglichkeit vor, können die Mittel aus Vereinfachungsgründen vollumfänglich erfolgswirksam vereinnahmt werden, soweit die investiv zu verwendenden Mittel von untergeordneter Bedeutung ( $\leq 50\%$ ) sind.

Anteilige Umwidmungsmöglichkeit

Die Höhe des zu passivierenden Investitionszuschusses ist begrenzt auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten des aktivierungsfähigen Vermögensgegenstandes. Die Rückzahlungsverpflichtungen von über die Anschaffungs-/Herstellungskosten hinaus erhaltenen Investitionszuschüssen sind als Verbindlichkeit zu passivieren. Im Rahmen von Anteilsfinanzierungen entspricht der Sonderposten dem tatsächlich erhaltenen Investitionszuschuss.

Bewertungsobergrenze AK/HK

Die Passivierung des Sonderpostens erfolgt zum Zeitpunkt der Durchführung der Investition, ggf. ist bis zum tatsächlichen Zahlungseingang des Investitionszuschusses eine Forderung gegenüber dem Geldgeber zu aktivieren. Dies setzt jedoch voraus, dass mit Durchführung der Investition ein Vergütungsanspruch gegenüber dem Zuwendungsgeber geltend gemacht werden kann.

Zeitpunkt der Bildung eines Sonderpostens

Die erfolgswirksame Auflösung der Sonderposten ist analog zur Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Der Ausweis erfolgt in der Ergebnisrechnung unter *Sonstige Erträge*. Eine im Zuwendungsbescheid festgelegte Bindungsfrist ist für die periodengerechte Auflösung des Sonderpostens unerheblich.

Erfolgswirksame Auflösung

Investitionszuschüsse auf Anlagen im Bau sowie auf Vermögensgegenstände, die keiner planmäßigen Abnutzung unterliegen, werden nicht erfolgswirksam aufgelöst.

Außerplanmäßige Abschreibungen (z.B. wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung) auf das Anlagegut führen zu einer korrespondierenden außerplanmäßigen Auflösung des Sonderpostens.



Abbildung 9: Prüfschema

Bei einem Vollabgang des Anlagegutes im Zeitraum der planmäßigen Nutzung ist zu prüfen, ob ein vertraglich vereinbarter Vergütungsanspruch des Zuwendungsgebers besteht. Dieser wäre dann als Verbindlichkeit zu passivieren.

### 6.2.2 Sonderposten für Schenkungen, Spenden, Erbschaften

Das Vollständigkeitsgebot gemäß § 246 HGB umfasst sämtliche Vermögensgegenstände, unabhängig davon, ob deren Erwerb entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist. Ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang kann vorliegen bei Spenden, Schenkungen und Erbschaften. Sie gelten gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO als zweckgebunden, wenn die Hochschule sie als Förderung von Wissenschaft und Forschung gegenüber dem Spender bestätigt. Soweit es sich hierbei um einen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens handelt, ist korrespondierend zur Aktivierung des Vermögensgegenstandes ein Sonderposten für Schenkungen zu passivieren. Hierunter fallen im Hochschulbereich zum Beispiel die Übereignung von Leihgaben der DFG (Zweckbindung: Verwendung zu Forschungszwecken sowie die Verpflichtung zur Abführung von Veräußerungserlösen).

Sonderposten für  
Spenden,  
Schenkungen,  
Erbschaften

Da weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten vorliegen, erfolgt die Bewertung nach dem vorsichtig geschätzten beizulegenden Zeitwert. Entsprechend IDW RS HFA 21, Tz. 31, kann der in einer erteilten Spendenbescheinigung aufgeführte Wert als Anhaltspunkt für die Wertermittlung dienen.

Liegt jedoch kein detaillierter Verwendungszweck mit Bezug zu einem Vermögensgegenstand vom Zuschussgeber vor, ist die Spende voll erfolgswirksam zu erfassen.

Für Altfälle kann aus Vereinfachungsgründen auf eine nachträgliche Differenzierung des Sonderpostens zwischen Investitionszuschüssen und Spenden verzichtet und stattdessen ein einheitlicher Ausweis unter den Sonderposten für Investitionszuschüssen beibehalten werden.

### **6.2.3 Sonderposten für rechtlich unselbständige Stiftungen**

Zu den Sonderposten für rechtlich unselbständige Stiftungen siehe Kapitel 7.2.

### 6.3 Rückstellungen

Rückstellungen sind Passivposten für Aufwendungen, die hinsichtlich ihrer Entstehung und/oder ihrer Höhe ungewiss sind und die der Periode ihrer Verursachung zugerechnet werden sollen. Sie dienen also dazu, spätere Ausgaben periodengerecht gewinnmindernd zu berücksichtigen.

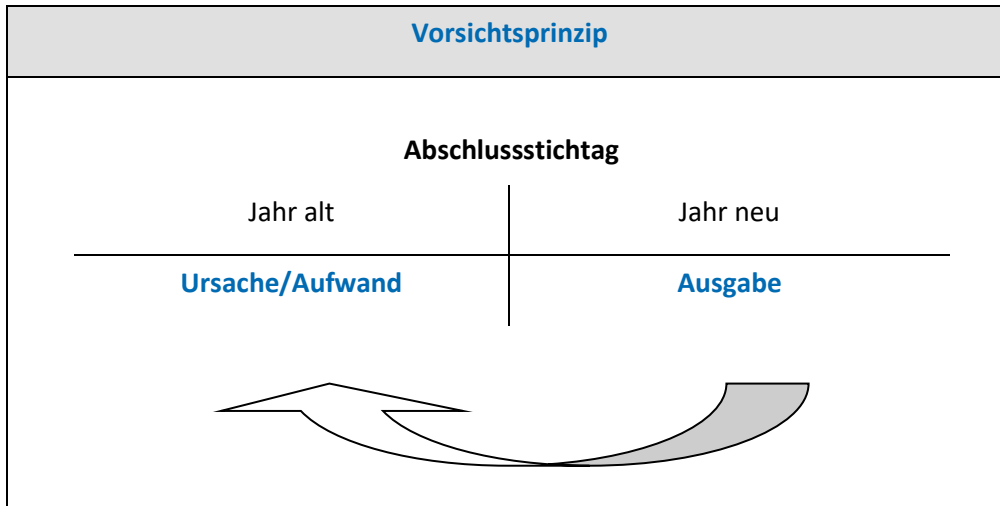


Abbildung 10: Wirkung von Rückstellungen

§ 249 Abs. 1 HGB zählt die Sachverhalte auf, für die Rückstellungen zu bilden sind. Danach sind Rückstellungen für

- Ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungsmaßnahmen, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB)
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB)

passivierungspflichtig. Darüber hinaus dürfen keine Rückstellungen gebildet werden (§ 249 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Einen Überblick gibt die nachfolgende Abbildung, wobei hier nur die für Hochschulen wichtigen Rückstellungen exemplarisch beschrieben sind. Weitere Rückstellungen sind bei entsprechendem Anlass zu bilden.

<b>Überblick von Rückstellungsarten</b>			
<b>Rückstellungen im Personalbereich</b>	<b>Steuerrückstellun- gen</b>	<b>Weitere Rückstellungen</b>	<b>Aufwandsrückstel- lungen</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ nicht genommener Urlaub</li> <li>■ Überstunden/Gleitzzeit</li> <li>■ Reisekosten</li> <li>■ Altersteilzeit</li> <li>■ Jubiläumsrückstellung</li> <li>■ Sterbegeld</li> <li>■ Höhergruppierung</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Prozesskosten und -risiken</li> <li>■ Schadensersatz</li> <li>■ Ausstehende Rechnungen</li> <li>■ Aufstellung/Prüfung Jahresabschluss</li> <li>■ Archivierung von Geschäftsunterlagen</li> <li>■ Rückbauverpflichtung</li> <li>■ Drohende Verluste aus schwebenden Verträgen</li> <li>■ Archivierung von hochschul-spezifischen Unterlagen (z.B. Prüfungsdokumente)</li> <li>■ Lehrbeauftragte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Unterlassene Instandhaltung</li> <li>■ Unterlassene Abraumbeseitigung</li> </ul>

**Abbildung 11: Überblick Rückstellungsarten**

Voraussetzung der Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, drohende Verlusten aus schwebenden Geschäften und Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden, ist das Vorliegen einer **Außenverpflichtung**. Dies bedeutet, dass aufgrund einer privatrechtlichen, öffentlich-rechtlichen oder faktischen Verpflichtung eine ungewisse Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten bestehen muss.

Bei den Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung handelt es sich dagegen um **Innenverpflichtungen**.

### 6.3.1 Bewertung von Rückstellungen

Die Bewertung von Rückstellungen ist in § 253 HGB geregelt. Demnach sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Bewertung von Rückstellungen

Bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrages sind etwaige Preis- und Kostenänderungen einzubeziehen, sodass die Höhe der Rückstellung auf den Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung bezogen wird.

Langfristige Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten 7 Jahre abzuzinsen. Der anzuwendende Marktzins ist laufzeitadäquat zu wählen. Er wird von der Deutschen Bundesbank monatlich ermittelt und bekannt gegeben.

Gemäß § 285 Nr. 12 HGB sind Rückstellungen, die in der Bilanz unter der Posten *Sonstige Rückstellungen* nicht gesondert ausgewiesen werden, im Anhang zu erläutern, wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang haben. Die Erstellung eines Rückstellungsspiegels erfüllt diese Pflicht. Er empfiehlt sich, auch wenn im HGB nicht verankert, im Sinne einer Erhöhung der Transparenz der Berichterstattung.

Bei der Bildung von Rückstellungen ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

### 6.3.2 Rückstellungen im Personalbereich

#### 6.3.2.1 Pensionsrückstellungen

Die Bildung von Pensionsrückstellungen in den Bilanzen der Hochschulen entfällt aufgrund Ziffer 10.1.4 der VV zu § 12 HWFVO.

Pensionsrückstellungen



### 6.3.2.2 Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub

Für die Verpflichtung der Hochschule zur Gewährung von Urlaub unter Fortzahlung der Vergütung ist gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, soweit die/der Mitarbeitende am Abschlusstichtag den ihr/ihm bis dahin zustehenden Urlaub noch nicht genommen hat und der Urlaub im folgenden Geschäftsjahr nachgewährt oder abgegolten werden muss. Mit der Urlaubsrückstellung werden künftige Gehaltszahlungen erfasst, denen keine Arbeitsleistung gegenübersteht, da die/der Mitarbeitende im abgelaufenen Berichtsjahr in Vorleistung getreten ist.

Nicht genommener  
Urlaub

Bei der Ermittlung der Rückstellungen sind zukünftige Tarifänderungen bis zum Zeitpunkt des Urlaubsantritts einzubeziehen.

Aus Vereinfachungsgründen kann eine Gruppenbewertung vorgenommen werden, die auf einer ausreichenden Anzahl von Stichproben basiert.

### 6.3.2.3 Rückstellungen für Verpflichtungen aus Überstunden und Gleitzeitüberhängen

Soweit Mitarbeitende bis zum Abschlusstichtag die Normalarbeitszeit überschritten haben und der Ausgleich in einem späteren Geschäftsjahr erfolgt, befindet sich die Hochschule im Erfüllungsrückstand und hat hierfür gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung sind Minderstunden dabei nicht zu saldieren.

Überstunden und  
Gleitzeitüberhänge

Eine nach Beschäftigtengruppen differenzierte Bewertung, jeweils auch auf der Basis von Stichproben, ist möglich.

### 6.3.2.4 Rückstellungen für Reisekosten

Aus Reisen von Bediensteten, die im alten Geschäftsjahr durchgeführt, die aber bis zum Abschlusstichtag noch nicht abgerechnet wurden, sind der Hochschule Verbindlichkeiten entstanden, die der Höhe nach ungewiss sind. Hierfür ist gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Rückstellung zu bilden.

Reisekosten

Bezüglich der Bewertung kann auf Erfahrungswerte zurückgegriffen werden. Hierbei sind die Regelungen des Bundes- bzw. Landesreisekostengesetzes im Hinblick auf die Verjährungsfrist von sechs Monaten zu beachten.

### 6.3.2.5 Rückstellungen für Altersteilzeit

Das Altersteilzeitgesetz (AltTZG) ist ein gesetzlich geregeltes Modell, bei dem ein älterer Arbeitnehmer/eine ältere Arbeitnehmerin für die verbleibende Zeit bis zur Rente (mindestens 3 Jahre) seine/ihre Arbeitszeit halbiert. Die Vergütung setzt sich dabei zusammen aus dem Arbeitsentgelt und einem Aufstockungsbetrag. Das AltTZG sieht zwei Arbeitszeitmodelle vor, die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer/-in vereinbart werden können:

#### a) Gleichverteilungsmodell

In diesem Modell arbeitet der/die Arbeitnehmer/-in während der gesamten Altersteilzeitperiode mit reduzierter Arbeitszeit und entsprechend reduziertem Gehalt. Da sich hierbei Entlohnung und Arbeitsleistung entsprechen, entsteht kein Erfüllungsrückstand seitens des Arbeitgebers. Dagegen stellen die Aufstockungsbeträge eine Verpflichtung dar, für die eine Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz HGB zu bilden ist.

#### b) Blockmodell

Das Blockmodell besteht in der Vereinbarung einer Beschäftigungsphase mit unverminderter Arbeitszeit, aber vermindertem Lohn und einer sich anschließenden Phase der vollständigen Freistellung von der Arbeitspflicht unter Weiterzahlung von Lohn (Freistellungsphase). Hier entsteht in der Beschäftigungsphase ein sich aufbauender Erfüllungsrückstand aus der Differenz zwischen Vollzeitgehalt und tatsächlicher Entlohnung. Dafür ist während der Beschäftigungsphase eine entsprechende Rückstellung anzusammeln. Der Erfüllungsrückstand wird in der Freistellungsphase durch die Entgeltzahlung ohne Arbeitsleistung ausgeglichen, in dieser Phase wird die gebildete Rückstellung verbraucht.

Zusätzlich sind die Aufstockungsbeträge bei der Bildung der ATZ-Rückstellung zu berücksichtigen.

Bilanziell sind Rückstellungen für Altersteilzeit als „sonstige Rückstellungen“ auszuweisen.

### 6.3.2.6 Jubiläumsrückstellungen

Für den Fall, dass mit Erreichen einer gewissen Dienstzeit Jubiläumsgeldzahlungen vereinbart sind, ist nach HGB eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) zu bilden. Die Höhe der Rückstellung baut sich ratierlich im Laufe der Dienstzugehörigkeit bis zum Zeitpunkt der Zahlung auf. Bei der Bewertung sind Preis- und Kostensteigerungen sowie, wenn möglich, Fluktuations- und Sterberaten zu berücksichtigen. Der Erfüllungsbetrag ist abzuzinsen. Jubiläum

### 6.3.2.7 Rückstellungen für Sterbegeld

Die Bestimmungen des TV-L sehen die Zahlung von sogenannten Sterbegeldern vor. Stirbt eine Mitarbeiterin oder ein Mitarbeiter im Laufe ihres oder seines aktiven Arbeitslebens, hat die oder der hinterbliebene Ehepartner/Lebenspartner/-in Anspruch auf die Fortzahlung der Bezüge sowohl für den Sterbemonat als auch für die folgenden zwei Monate. Für diese ungewisse Verbindlichkeit ist handelsrechtlich eine Rückstellung zu bilden. Die Ermittlung der Höhe dieser Rückstellung sollte unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgen. Sterbegeld

### 6.3.2.8 Rückstellungen für Höhergruppierungen

Die Rückstellung für Höhergruppierungen betrifft die bis zum Abschlusstichtag gestellten Anträge auf Höhergruppierung. Die Rückstellung berücksichtigt entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz die jeweiligen Ansprüche der Mitarbeiterin oder des Mitarbeiters, d.h. den Unterschiedsbetrag zwischen der bisherigen und der beantragten Tarifgruppe. Bei der Berechnung der Rückstellung ist auf die Wahrscheinlichkeit abzustellen, mit der den Höhergruppierungsanträgen stattgegeben wird bzw. stattgegeben werden muss. Anträge auf Höhergruppierung

Die Bildung einer solchen Rückstellung sollte nur vorgenommen werden, wenn sie in wesentlichem Umfang besteht.

### 6.3.3 Steuerrückstellungen

Die Steuerrückstellungen umfassen alle ungewissen Steuerschulden. Ungewissheit besteht bis zur Festsetzung der Steuer. Ab dem Zeitpunkt sind Verbindlichkeiten und keine Rückstellungen zu passivieren. Steuern

Als Steuerrückstellungen sind außerdem zu erwartende Nachzahlungen aufgrund steuerrechtlicher Betriebsprüfungen auszuweisen.

Bei der Umsatzsteuer steht die Steueranmeldung einer Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 AO). Daher ist eine nach Abzug der Vorsteuerbeträge verbleibende Umsatzsteuerschuld von vornherein unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisen.

### 6.3.4 Weitere Rückstellungen

#### 6.3.4.1 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren (Prozesskosten und Prozessrisiken)

Für die Risiken aus der Führung von Prozessen, die am Bilanzstichtag bereits anhängig sind, sind Rückstellungen zu bilden. Dabei ist abzuschätzen, in welchem Umfang mit einer tatsächlichen Inanspruchnahme als unterlegene Partei in einem Rechtsstreit bzw. aus einem geschlossenen Vergleich gerechnet werden muss. Eine Rückstellungsbildung ist vorzunehmen, wenn eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht, insbesondere wenn Rechtsmittel eingelegt werden. Prozesskosten

Dabei sind

- die Kosten der eigenen Rechtsvertretung,
- die Kosten der gegnerischen Rechtsvertretung,
- die Gerichtskosten,
- die aus einem eigenen Unterliegen in dem Verfahren in der jeweils angerufenen Instanz resultierenden Kosten

zu berücksichtigen. Bei einem Aktivprozess (Hochschule ist Kläger) beschränkt sich die Rückstellung auf das Kostenrisiko. Soweit die Prozesskosten durch eine Rechtsschutzversicherung gedeckt werden, darf keine Rückstellung für Prozesskosten (Rechtsvertretung und Gerichtskosten) gebildet werden; die Bildung einer Rückstellung für das Risiko einer Inanspruchnahme bei Unterliegen im

Passivprozess (Hochschule als Beklagte) bleibt unberührt.

#### 6.3.4.2 Rückstellungen für Schadensersatz

Die Passivierung erfolgt in Höhe der voraussichtlichen Inanspruchnahme aus dem bis zum Bilanzstichtag verursachten Schaden. Im Hinblick auf die voraussichtliche Inanspruchnahme genügt es, wenn auf Grund konkreter Umstände ernsthaft damit gerechnet werden muss, dass die den Anspruch begründenden Tatsachen dem Geschädigten bekannt werden. Eine ggf. bestehende Versicherungsleistung ist zu verrechnen.

Schadensersatz

#### 6.3.4.3 Rückstellungen für ausstehende Rechnungen

Sofern für Lieferungen oder Leistungen im abgelaufenen Geschäftsjahr bis zur Bilanzaufstellung (Buchungsschluss) die Rechnungen noch nicht eingegangen und die Höhe der hieraus entstehenden Verpflichtungen daher ungewiss sind, müssen in Höhe der voraussichtlichen Rechnungsbeträge Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.

fehlende Rechnungen

#### 6.3.4.4 Rückstellungen für die Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses

Diese Rückstellung ist für die gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses zu bilden, denn die Personal- und Sachaufwendungen betreffen das abgeschlossene Geschäftsjahr, fallen aber erst im nachfolgenden Geschäftsjahr an. Aus diesem Grund ist zwecks zutreffender Periodisierung dieser Aufwendungen eine Rückstellung zu bilden.

Prüfung Jahresabschluss

Das gilt sowohl für externe (Arbeiten des Wirtschaftsprüfers) als auch für interne (anfallende Personalkosten für Arbeitnehmer) Kosten zur Erstellung des Jahresabschlusses.

#### 6.3.4.5 Rückstellungen für Vergütungen für Lehrbeauftragte

Werden Honorare an Lehrbeauftragte jeweils zum Semesterende gezahlt, ergeben sich zum Jahresende entsprechende Honorarverbindlichkeiten der Hochschule. Da diese dann in der Regel noch nicht abgerechnet sind, handelt es sich um Erfüllungsrückstände der Hochschule, da die Leistung bereits erbracht, die Gegenleistung (Honorar) jedoch noch nicht erbracht wurde. Dafür ist eine Rückstellung zu bilden.

Lehrbeauftragte

#### 6.3.4.6 Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Aufbewahrung von  
Geschäftsunterlagen

Für zukünftige Aufwendungen aus der Erfüllung gesetzlicher (§ 257 HGB, § 147 AO) oder vertraglicher Aufbewahrungspflichten für Geschäftsunterlagen ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden.

Die Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen nach § 257 HGB betrifft neben den Handelsbüchern, Abschlussunterlagen usw. im engeren Sinne (§ 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB) auch Buchungsbelege (§ 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Dabei handelt es sich um solche internen oder externen Unterlagen, die der Erfassung von Geschäftsvorfällen in der Finanzbuchhaltung zugrunde gelegt werden. Ob es sich um Buchungsbelege handelt, ist häufig anhand eines Kontierungsstempels zu erkennen. Wenn die Unterlagen nicht als Buchungsbeleg dienen und auch nicht für die Dokumentation steuerlich relevanter Sachverhalte benötigt werden, unterliegen sie nicht den Aufbewahrungsverpflichtungen aus § 257 HGB und § 147 AO.

Werden Geschäftsunterlagen länger aufbewahrt, als der Bilanzierende hierzu gesetzlich oder vertraglich verpflichtet ist, dürfen die korrespondierenden zukünftigen Aufwendungen für die Aufbewahrung nicht als Rückstellung passiviert werden. Die OFD Karlsruhe hält in diesem Zusammenhang einen pauschalen Abschlag von den Gesamtkosten für die freiwillig aufbewahrten Unterlagen in Höhe von 20 % für zutreffend.

Die Rückstellung ist in Höhe des Erfüllungsbetrages zu passivieren, d.h. unter Berücksichtigung der voraussichtlich im Erfüllungszeitpunkt geltenden Kostenverhältnisse. Dazu gehören neben den an Dritte zu zahlenden Beträgen auch die intern anfallenden Kosten. Insbesondere sind folgende Aufwendungen zu berücksichtigen:

- einmaliger Aufwand für die Einlagerung sowie Archivierung der Geschäftsunterlagen
- auf das Archiv entfallende Mieten bzw. Gebäude-Abschreibung
- anteilige Nebenkosten wie Grundsteuer, Gebäudeversicherung, Instandhaltung, Strom, Heizung und dergleichen. Aufteilungsmaßstab ist die Nutzfläche des Archivs im Verhältnis zur Gesamtfläche des Gebäudes
- Abschreibungen auf die im Archiv genutzten Schränke, Regale etc.
- anteilige Personalkosten für Hausmeister/Hausmeisterinnen, Reinigungskräfte, Mitarbeitende mit Einlagerungsaufgaben usw.

Die Rückstellung ist gemäß § 253 Abs. 2 HGB abzuzinsen.

#### 6.3.4.7 Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen

Aus privatrechtlichen Miet- oder Pachtverträgen und aufgrund von Auflagen in öffentlich-rechtlichen Genehmigungen können sich Verpflichtungen für die Hochschule ergeben, bestimmte Einrichtungen oder Anlagen zurückzubauen bzw. zu entfernen. Für die hierfür zu erwartenden Ausgaben ist von Vertragsbeginn an eine über die Laufzeit des Vertrages anzusammelnde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden. Rückbauverpflichtung

Künftige Preissteigerungen sind zu berücksichtigen. Die Rückstellung ist gemäß § 253 Abs. 2 HGB abzuzinsen. Bei Miet- oder Pachtverträgen ohne Laufzeitangabe sind die Nutzungsdauern der Einrichtungen oder Anlagen für die Abzinsung maßgeblich.

#### 6.3.4.8 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Bei schwebenden Geschäften handelt es sich um gegenseitig verpflichtende Verträge, die noch von keinem Vertragspartner in vollem Umfang erfüllt sind; es muss also eine Außenverpflichtung vorliegen. Schwebende Geschäfte selbst sind grundsätzlich nicht zu bilanzieren, da eine Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung unterstellt wird. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB nur bilanziert werden, wenn Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

- ein Geschäft, gekennzeichnet durch einen
- Schwebezustand vorliegt und eine
- nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung des Bilanzierenden negative Wertdifferenz zwischen dem Wert seines Anspruchs und der Höhe der zur Erfüllung seiner Verpflichtung erforderlichen Aufwendungen
- objektiv
- mit einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist.

Bei den Geschäften kann unterschieden werden zwischen einerseits Beschaffungs- und Absatzgeschäften (relevanter Markt) und andererseits einmaligen oder dauernden Geschäften (Häufigkeit).

Es handelt sich im Sinne des Imparitätsprinzips um den Ausweis noch nicht realisierter, aber zukünftig zu erwartender Verluste. Die Rückstellung ist in Höhe des Erfüllungsbetrages anzusetzen. Angesetzt wird der Verpflichtungsüberschuss, dabei handelt es sich um eine Saldogröße, die sich aus der Saldierung der gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen ergibt.



## 6.3.5 Aufwandsrückstellungen

### 6.3.5.1 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung

Die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung dienen nur zur Erfassung solcher künftigen Aufwendungen, für die am Bilanzstichtag keine Verpflichtung gegenüber einem Fremden besteht, sogenannte Innenverpflichtungen.

unterlassene Instandhaltung

Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB sind Rückstellungen zu bilden für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden. Die Rückstellungsbildung ist dabei an drei Voraussetzungen geknüpft:

1. Es muss ein „Unterlassen“ vorliegen. Das ist der Fall, wenn die Instandhaltungsmaßnahme aus betrieblichen Gründen schon vor dem Bilanzstichtag geboten war. Eine spätere, abzu-sehende Instandhaltung aufgrund weiterer Nutzung gilt nicht als unterlassen.
2. Der Aufwand muss im letzten Geschäftsjahr unterlassen worden sein.
3. Nachholung innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag. Die Arbeiten müssen in diesem Zeitraum abgeschlossen sein, ist das nicht möglich, ist die Bildung einer Rückstellung ausgeschlossen.

Die Rückstellung beinhaltet dabei sowohl Kosten, die durch Dritte entstehen, als auch intern anfallende Kosten.

Instandhaltung meint wiederkehrende Instandsetzungsmaßnahmen, Wartung und Inspektion von Vermögensgegenständen.

### 6.3.5.2 Weitere Aufwandsrückstellungen

Als einzige weitere Aufwandsrückstellung kommt die nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB genannte unterlassene Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird, in Betracht.

Weitere Aufwandsrückstellungen

## 6.4 Verbindlichkeiten

Der Begriff Verbindlichkeit bezeichnet im Rechtswesen die Verpflichtung eines Schuldners gegenüber dem Gläubiger (Kreditor). Es handelt sich somit um eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf einem Ereignis der Vergangenheit beruht, aus welchem ein zukünftiger Ressourcenabfluss resultiert.

Definition Verbindlichkeiten

Das HGB spricht in den §§ 240 Abs. 1, 242 Abs. 1 und 246 Abs. 1 Sätze 1 und 3 u.a. lediglich von den „Schulden“ als zusammenfassendem Oberbegriff für die Verbindlichkeiten und Rückstellungen des Kaufmanns.

Eine Verbindlichkeit ist eine dem Inhalt und der Höhe nach bestimmte (rechtlich begründete) Leistungspflicht, die sich in Abgrenzung zum Begriff der Rückstellung (ungewisse Verbindlichkeit gemäß § 249 Abs. 1 HGB) als gewiss zeigt.

### 6.4.1 Arten der Verbindlichkeiten

In Anlehnung an die Gliederung des § 266 Abs. 3 Nr. C HGB strukturieren die Hochschulen ihre Verbindlichkeiten wie folgt:

- Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- Verbindlichkeiten aus Anleihen und Wertpapierschulden
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- Verbindlichkeiten gegenüber dem Land NRW
- Verbindlichkeiten aus Zuschüssen anderer Geldgeber
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- Sonstige Verbindlichkeiten

Arten von Verbindlichkeiten

#### 6.4.1.1 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen/Leistungen

Unter den erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen werden die vom Vertragspartner schon vor vollendeter Leistungserbringung getätigten Zahlungen ausgewiesen. Erhaltene Anzahlungen

Dies bedeutet für die Praxis, dass die Zahlung tatsächlich erfolgt sein muss, alleinige Rechnungsstellung bzw. Zahlungsankündigung genügen für den bilanziellen Ausweis nicht.

Der Ausweis von Anzahlungen auf Vorräte erfolgt gemäß § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB als Verbindlichkeit, sofern sie nicht offen von dem Bilanzposten *Vorräte* abgesetzt wurde.

Im Hochschulsektor erlangt dieser Bilanzposten Bedeutung für den erfolgsneutralen Ausweis von Drittmittelprojekten der Auftragsforschung zum Bilanzstichtag. Einzelheiten siehe Kapitel 7.3.

#### 6.4.1.2 Verbindlichkeiten aus Anleihen und Wertpapierschulden

Anleihen zählen zu den langfristigen Verbindlichkeiten. Die Möglichkeit der Beschaffung von Fremdkapital am Kapitalmarkt über Anleihen steht dabei in der Regel nur Aktiengesellschaften oder größeren Gesellschaften anderer Rechtsformen mit gutem Ruf und guter Bonität offen. Hochschulen steht diese Form der Fremdkapitalbeschaffung gegenwärtig nicht zur Verfügung. Anleihen

#### 6.4.1.3 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Das Eingehen von Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten setzt voraus, dass es sich bei der bilanzierenden Hochschule um eine kreditberechtigte Hochschule gemäß § 5 Abs. 5 HG i. V. mit § 6 HWFVO handelt. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Außer der detaillierten Darstellung zur Kreditermächtigung enthält Ziffer 4 der VV zu § 6 HWFVO an dieser Stelle den Hinweis, dass die Abwicklung von Geschäftsvorfällen mittels Kreditkarten keine Kreditaufnahme darstellt, soweit das belastete Konto nicht überzogen wird.

#### 6.4.1.4 Verbindlichkeiten gegenüber dem Land NRW

Verbindlichkeiten gegenüber dem Land NRW umfassen alle Verbindlichkeiten gegenüber der Gebietskörperschaft. Dazu zählen insbesondere die Ministerien und deren nachgeordnete Bereiche (z.B. Landesbetriebe). Der BLB als teilrechtsfähiges Sondervermögen zählt nicht dazu.

#### 6.4.1.5 Verbindlichkeiten aus Zuschüssen anderer Geldgeber

Die Hochschule führt auch periodenübergreifende Forschungsprojekte durch. Erhaltene nicht oder bedingt rückzahlbare Zuschüsse werden bei Zugang zunächst als Ertrag vereinnahmt. Im Falle von mehrjährigen Projekten, die am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen sind, wird eine Ertragsabgrenzung anhand der bis zum Bilanzstichtag entstandenen Aufwendungen vorgenommen:

- Die daraus resultierenden Forderungen sind unter den Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen auszuweisen.
- Zweckgebundene Zuschüsse, die im Wirtschaftsjahr vereinnahmt wurden und denen zum Bilanzstichtag keine zweckentsprechenden Aufwendungen und Investitionen in gleicher Höhe gegenüberstehen (z.B. bei Vorauszahlungen), sind unter den Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen auszuweisen, soweit sie noch nicht zweckentsprechend verwendet wurden oder zurückzuzahlen sind. Tritt die Hochschule als Projektkoordinator auf, sind die an die Projektpartner noch nicht weitergeleiteten Gelder ebenfalls hier auszuweisen.
- Tritt eine Hochschule als Sprecherin eines Sonderforschungsbereiches auf und vereinnahmt sie Mittel, die an andere Hochschulen weiterzuleiten sind (durchlaufende Projektmittel), denen aber noch kein Aufwand gegenübersteht, sind die Mittel dort zu bilanzieren sind, wo die Erträge bzw. Aufwendungen tatsächlich entstanden sind. (siehe Kapitel 7.3)

Betreffen die o.g. Sachverhalte Zuschüsse des Landes NRW, sind die daraus resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten in den jeweils gesonderten Bilanzposten für das Land NRW auszuweisen (siehe Kapitel 6.4.1.4).

#### **6.4.1.6 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

Unter dem Bilanzposten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind alle Verpflichtungen aus vom Vertragspartner (Kreditor) bereits erfüllten Umsatzgeschäften zu erfassen, bei denen die eigene Gegenleistung (im Regelfall Zahlung des Rechnungsbetrages) noch aussteht. Als Umsatzgeschäfte gelten Kauf-, Werk-, Dienstleistungs-, Miet- und Pachtverträge.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die gegenüber verbundenen Unternehmen oder Beteiligungen bestehen, werden gesondert und vorrangig unter den Bilanzposten gemäß Kapitel 6.4.1.7 und 6.4.1.8 ausgewiesen. Ggf. ist ein Mitzugehörigkeitsvermerk gemäß § 265 Abs. 3 HGB zu den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen vorzunehmen.

#### **6.4.1.7 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen**

Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen werden vorrangig in diesem Bilanzposten ausgewiesen. Bei Überschneidungen mit anderen Bilanzposten (z.B. den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen) ist ein Mitzugehörigkeitsvermerk gemäß § 265 Abs. 3 HGB vorzunehmen, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

#### **6.4.1.8 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**

Hier werden sämtliche Verbindlichkeiten erfasst, die der Hochschule gegenüber Unternehmen entstanden sind, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht. Diese Verbindlichkeiten werden vorrangig in diesem Bilanzposten ausgewiesen, bei Überschneidungen mit anderen Bilanzposten (z.B. den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen) ist ein Mitzugehörigkeitsvermerk gemäß § 265 Abs. 3 HGB hinzuzufügen, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen mit Beteiligungsverhältnis

#### 6.4.1.9 Sonstige Verbindlichkeiten

Zu den sonstigen Verbindlichkeiten gehören die Geschäftsvorfälle, die keinen der bereits dargestellten Verbindlichkeiten zuzuordnen sind, z.B. die Zahllasten für Verkehr- und Ertragsteuern, die Verbindlichkeiten im Rahmen gesetzlicher oder freiwilliger sozialer Leistungen sowie Beträge auf Verwahrkonten (z.B. Kautionen).

Sonstige  
Verbindlichkeiten

Ist die Hochschule Zuschussgeber von nicht oder bedingt rückzahlbaren Zuschüssen, dann sind diese hier auszuweisen, soweit der Zuschussempfänger einen entsprechenden rechtlichen Anspruch hat.

#### 6.4.2 Bewertung von Verbindlichkeiten

Das bilanzielle Ansatzgebot für Verbindlichkeiten ergibt sich aus den Vorschriften der §§ 240 Abs. 1 HGB, 242 Abs. 1 HGB sowie 246 Abs. 1 Sätze 1 und 3 HGB. Schulden sind einzeln und vorsichtig zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 HGB).

Bewertung  
Verbindlichkeiten

Die Zugangsbewertung erfolgt in Ausübung des Anschaffungskostenprinzips gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit. Handelt es sich bei der Verbindlichkeit um eine Zahlungsverpflichtung, ist die Verbindlichkeit mit ihrem Rückzahlungsbetrag zu bewerten. In Anspruch genommene Anschaffungskostenminderungen wie z.B. Skonti können erst im Zeitpunkt der Zahlung berücksichtigt werden, sie mindern die Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag nicht.

Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der ausgezahlte Betrag, so ist der Unterschiedsbetrag (Disagio) in Abweichung vom Wahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen und über die Laufzeit der Verbindlichkeit aufzulösen.

Die Folgebewertung von Verbindlichkeiten erfolgt grundsätzlich unter Einhaltung der §§ 253 Abs. 1 Satz 1 und 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4 HGB.

Abweichend hiervon wird auf die Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten im Kapitel 6.4.3 näher eingegangen.

Handelsrechtlich erfolgt grundsätzlich keine Abzinsung von Verbindlichkeiten.

### 6.4.3 Fremdwährungsverbindlichkeiten

Fremdwährungs-  
Verbindlichkeiten

Auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger sind die §§ 253 Abs. 1 Satz 1 und 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB nicht anzuwenden. Aus dem Wortlaut des zitierten § 256a HGB, der eindeutig von der Umrechnung am Abschlussstichtag spricht, ist abzuleiten, dass die Zugangsbewertung der Verbindlichkeiten gemäß Anschaffungskostenprinzip mit dem Devisenkurs vorgenommen wird.

Wird die Verbindlichkeit in der Folgebewertung zum Abschlussstichtag mit dem Devisenkassamittelkurs umgerechnet, hängt die bilanzielle Darstellung bei Wertveränderungen von der Restlaufzeit der Verbindlichkeit ab.

Bei einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr werden gemäß § 256a Satz 2 HGB das Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) und das Imparitäts- bzw. Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) außer Kraft gesetzt. Zur Verdeutlichung:

- Ist der Euro in der Zeit zwischen Zugangsbuchung und dem Abschlussstichtag abgewertet worden (also die Fremdwährung teurer), so ist der dadurch höhere Verpflichtungsbetrag zu passivieren.
- Ist der Euro in der Zeit zwischen Zugangsbuchung und dem Abschlussstichtag aufgewertet worden (also die Fremdwährung billiger), ist der Verpflichtungsbetrag je nach Restlaufzeit der Verbindlichkeit darzustellen:
  1. Restlaufzeit größer 1 Jahr: Fortführung der Anschaffungskosten unter Wahrung des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.
  2. Restlaufzeit bis 1 Jahr: Ausweis der niedrigeren Verbindlichkeit in Ausübung des § 256a Satz 2 HGB.

#### 6.4.4 Fristigkeiten bei Verbindlichkeiten

In Abweichung von § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB sind die Hochschulen verpflichtet, die Verbindlichkeiten für jeden in der Bilanz gesondert ausgewiesenen Posten in einem Verbindlichkeitspiegel im Anhang nach den folgenden Fristigkeiten aufzuführen:

- bis zu 1 Jahr
- mehr als 1 Jahr bis zu 5 Jahren
- mehr als 5 Jahre

Fristigkeit bei  
Verbindlichkeiten

Ferner ist im Anhang der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten anzugeben, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten.

Die weiteren Vorschriften des § 268 Abs. 5 Satz 2 und Satz 3 HGB behalten für Hochschulen ihre Gültigkeit, d.h.

- Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind, soweit Anzahlungen auf Vorräte nicht von dem Posten *Vorräte* offen abgesetzt werden, unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen.
- Sind unter dem Posten *Verbindlichkeiten* Beträge für Verbindlichkeiten ausgewiesen, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen, so müssen Beträge, die einen größeren Umfang haben, im Anhang erläutert werden.



### 6.4.5 Haftungsverhältnisse

Abweichend von den Vorschriften des § 268 Abs. 7 HGB werden an Hochschulen des Landes NRW die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse ausschließlich im Anhang unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten angegeben. Der alternative Ausweis unter der Bilanz entfällt.

Anzugebende Haftungsverhältnisse sind:

- Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln,
- Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften,
- Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen,
- Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten.

Sie dürfen gemäß § 251 Satz 1 letzter Halbsatz HGB in einem Betrag angegeben werden.

Bestehen derartige Verpflichtungen gegenüber verbundenen und assoziierten Unternehmen, so sind sie gemäß § 268 Abs. 7 Nr. 3 HGB gesondert von den anderen Haftungsverhältnissen anzugeben.

Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

Die weitere Risikodarstellung im Anhang richtet sich nach den Vorschriften des § 285 Nr. 3 und 3a HGB.

## 6.5 Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Gemäß § 250 Abs. 2 HGB sind auf der Passivseite der Bilanz Rechnungsabgrenzungsposten für Einnahmen vor dem Bilanzstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Es handelt sich bei den passiven Rechnungsabgrenzungsposten neben dem Eigenkapital, den Sonderposten, den Rückstellungen und den Verbindlichkeiten um einen eigenständigen Bilanzposten. Dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten liegt dem Charakter nach eine dauernde Leistung zugrunde, eine Vorauszahlung auf eine noch zu erbringende Leistung hingegen ist als erhaltene Anzahlung zu bilanzieren (s.o.).

Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Wie bei den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten kann von einer Jahresabgrenzung abgesehen werden, soweit es sich um laufende, wiederkehrende Erträge handelt oder deren Wert von untergeordneter Bedeutung ist.

Zahlungen für Weiterbildungsstudiengänge sind nicht passiv abzugrenzen, es sei denn, einzelvertragliche Regelungen erfordern dies. Gleiches gilt für Studienmaterialdruck- und -bezugsgebühren.

## 6.6 Latente Steuern

Latente Steuern sind an Hochschulen in Anlehnung an EPOS.NRW nicht zu bilden.

Latente Steuern

## 7 Hochschulspezifische Besonderheiten

Da die Vorschriften des HGB sich vorrangig an privatrechtlichen Unternehmen orientieren, kann es in der Hochschullandschaft Sachverhalte geben, bei denen das Handelsrecht nur unzureichende Regelungen enthält.

In den nachfolgenden Kapiteln werden einzelne hochschulspezifische Besonderheiten behandelt:

- Rechtlich selbständige Stiftungen
- Rechtlich unselbständige Stiftungen
- Drittmittel
- Sonstige zweckgebundene Mittel des Landes NRW (Programm-/Projektfinanzierung)
- Geleistete Investitionszuschüsse
- Hochschulpaktmittel
- Qualitätsverbesserungsmittel
- Mittel aus dem Zukunftsvertrag "Studium und Lehre stärken" (ZSL)

### 7.1 Rechtlich selbständige Stiftungen

Die Stiftung unterscheidet sich von den übrigen juristischen Personen des Privatrechts durch ihre fehlende Verbandsstruktur. Sie hat keine Mitglieder oder Eigentümer. Im Rechtsverkehr handelt sie durch ihren Stiftungsvorstand. Weitere durch die Satzung vorgesehene Organe der Stiftung können beispielsweise Stiftungsrat, Verwaltungsrat, Kuratorium und Stiftungsversammlung sein.

Rechtlich selbständige  
Stiftungen

Die Hochschulen sind gemäß § 2 Abs. 6 HG NRW berechtigt, zur Förderung von Forschung und Lehre, der Kunst, des Wissenstransfer sowie der Verwertung von Forschungsergebnissen Stiftungen des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit durch Ordnung zu errichten, soweit zum Erreichen dieser Zwecke eine unternehmerische Hochschultätigkeit nach § 5 Abs. 7 HG wirtschaftlich nicht in Betracht kommt. In der Stiftung muss die Hochschule einen beherrschenden Einfluss besitzen.

Das im Rahmen der Gründung einer rechtlich selbständigen Stiftung durch die Hochschule eingebrachte Vermögen ist als Aufwand zu erfassen, da die Voraussetzungen eines Vermögensgegenstandes (z.B. wirtschaftlicher Wert, Verkehrsfähigkeit) nicht vorliegen. Einzelheiten der Bilanzierung bei der Stiftung ergeben sich aus IDW RS HFA 5.

## 7.2 Rechtlich unselbständige Stiftungen

Rechtlich unselbständige Stiftungen

Unselbständige Stiftungen besitzen keine eigene Rechtspersönlichkeit. Sie bestehen aus Vermögensgegenständen, deren sich der Stifter zugunsten eines uneigennütigen auf Dauer angelegten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch einen anderen Träger (z.B. Hochschule) zu erfüllen ist. Das Vermögen einer unselbständigen Stiftung geht in das Eigentum der Hochschule über. Das Sondervermögen ist von dem übrigen Vermögen getrennt zu halten und in der Bilanz gesondert auszuweisen.

Auf der Aktivseite der Bilanz der Hochschule erfolgt der Ausweis als Sondervermögen unter dem Posten Finanzanlagen. Auf der Passivseite der Bilanz ist ein Sonderposten für rechtlich unselbständige Stiftungen in gleicher Höhe zu bilden.

Es wird zugelassen, dass die Aufwendungen und Erträge in der Ergebnisrechnung, abweichend vom allgemeingültigen Schema, um eine Position 6 a) "*Besondere Erträge aus Stiftungen*" und eine Position 10 a) "*Besondere Aufwendungen aus Stiftungen*" ergänzt wird.

## 7.3 Drittmittel

Definition Drittmittel

Drittmittel sind Geldzuschüsse, Sachleistungen, Gegenleistungen aus Verträgen sowie alle sonstigen geldwerten Vorteile, die den Hochschulen nicht durch das Land NRW, sondern von anderen öffentlichen oder privaten Stellen bereitgestellt werden. Sie dienen der Förderung von Forschung und Entwicklung, des wissenschaftlichen Nachwuchses oder der Lehre zusätzlich zum regulären Hochschulhaushalt.

Drittmittel stellen eine wichtige Finanzierungsquelle im Rahmen der Wahrnehmung praxisnaher Forschungs- und Entwicklungsaufgaben einer Hochschule dar. Sie können der Hochschule selbst, einer ihrer Einrichtungen (z. B. Fakultäten, Fachbereichen, Institute) oder einzelnen Wissenschaftlern im Hauptamt zur Verfügung gestellt werden.

Arten von Drittmitteln

Folgende Arten der Drittmittel werden unterschieden:

- Allgemeine Mittel Dritter (Forschungsförderung)
- Entgelte aus Erbringung von Leistungen an Dritte (Auftragsforschung)

Zur Abgrenzung der Drittmittel wird auf die Drittmitteldefinition der Hochschulfinanzstatistik des Statistischen Bundesamtes in der jeweils aktuellen Fassung verwiesen.

Wegen der unterschiedlichen bilanziellen Beurteilung hat zwingend eine Differenzierung zwischen Forschungsförderung und Auftragsforschung zu erfolgen.

Durchlaufende Projektmittel sind als durchlaufende Posten zu erfassen, da die Verbindlichkeiten bzw. Forderungen dort zu bilanzieren sind, wo die Erträge bzw. Aufwendungen tatsächlich entstanden sind. Dabei ist für Forderungen aus der Forschungsförderung die Kontengruppe 22 (Kontonr. 221, 222) und aus der Auftragsforschung die Kontengruppe 24 (Kontonr. 240/241) zu wählen, die Verbindlichkeiten werden unter dem Hauptkonto 489 "Übrige sonstige Verbindlichkeiten" bilanziert.

Definition For-  
schungsförderung  
(Zuschüsse)

### 7.3.1 Forschungsförderung (Zuschüsse Dritter)

Forschungsförderung liegt vor, wenn die Hochschule nicht rückzahlbare, zweckgebundene Zuschüsse oder Spenden erhält, die an keine direkte Gegenleistung (ohne Leistungsaustausch) gebunden sind. Es handelt sich auch um einen Zuschuss, wenn die Verpflichtung besteht, die sachgerechte Verwendung dieser Mittel gegenüber dem Zuschussgeber nachzuweisen.

Hierunter fallen insbesondere Mittel der Europäischen Union, des Bundes, der Länder sowie der DFG zur Forschungs- und Wissenschaftsförderung; im überwiegenden Teil handelt es sich hierbei um Antragsprojekte. Bei Projektträgerschaften ist auf die Mittelherkunft abzustellen.

Aufwandszuschuss

Bilanziell ist zu unterscheiden, ob es sich um einen Investitionszuschuss oder um einen Aufwandszuschuss handelt. Zum Investitionszuschuss wird auf Kapitel 6.2 verwiesen.

Die Aufwandszuschüsse sind ertragswirksam zu erfassen, soweit die Zweckbestimmung durch die Hochschule bereits erfüllt wurde. Erhaltene aber noch nicht zweckentsprechend verwendete Aufwandszuschüsse stellen zum Bilanzstichtag eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Zuschussgeber dar und sind als Verbindlichkeiten aus Zuschüssen zu passivieren. Noch nicht erhaltene aber bereits verwendete Aufwandszuschüsse stellen zum Bilanzstichtag eine Forderung gegenüber dem Zuschussgeber dar. Somit hängt die ertragswirksame Erfassung von Aufwandszuschüssen davon ab, ob und in welcher Höhe Aufwendungen und Investitionen für das jeweilige Projekt bereits

entstanden sind. Sind die vereinnahmten Zuschüsse höher als der entstandene Aufwand, so entsteht eine zu bilanzierende Verbindlichkeit, im umgekehrten Fall eine Forderung (jedoch nur in Höhe der Förderobergrenze).

Definition Auftragsforschung

Die Auflösung der Verbindlichkeiten erfolgt über das Konto "Erträge aus Drittmitteln".

### 7.3.2 Auftragsforschung (Aufträge Dritter)

Auftragsforschung liegt vor, wenn die Hochschule Mittel als Entgelt für eine bestimmte Forschungsleistung erhält, die sie für Dritte durchführt. Voraussetzung ist, dass ein echter Leistungsaustausch stattfindet. Indizien für einen Leistungsaustausch sind u.a.:

- Übertragung von Rechten an den Forschungsergebnissen an den Auftraggeber (z.B. Eigentumsrecht, Nutzungsrecht, Verwertungsrecht)
- Detaillierte Vorgaben über den Forschungsablauf durch den Auftraggeber
- Veröffentlichungsrechte der Hochschule zugunsten des Auftraggebers eingeschränkt

Die Verpflichtung, die Verwendung der Mittel nachzuweisen oder über das Ergebnis des Forschungsvorhabens zu informieren, stellt keinen Leistungsaustausch dar.

Von der Auftragsforschung nicht erfasst werden

- Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter Erkenntnisse beschränken,
- Übernahme von Projektträgerschaften und
- wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

Soweit solche Forschungsaufträge am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen sind, ist in Höhe der bis dahin anfallenden Herstellungskosten eine „unfertige Leistung“ zu aktivieren (Siehe Kapitel 3.4.2); die bereits erhaltenen Zahlungen des Auftraggebers sind als erhaltene Anzahlung zu passivieren.

## 7.4 Sonstige zweckgebundene Mittel des Landes NRW (Programm-/Projektfinanzierung)

Die Ausführungen zur Forschungsförderung und Auftragsforschung sind auch anzuwenden bei zweckgebundenen, nachweispflichtigen, nicht rückzahlbaren Zuschüssen des Landes NRW als Träger der Hochschule, obwohl diese per obiger Definition nicht unter die Drittmittel fallen. Siehe Kapitel 8.3.

Geleistete  
Investitionszuschüsse

## 7.5 Geleistete Investitionszuschüsse

Geleistete Investitionszuschüsse sind monetäre zweckgebundene Leistungen an Dritte zu investiven Zwecken, z.B. im Hochschulbereich eine zweckgebundene Zahlung eines Investitionszuschusses an eine Universitätsklinik.

Da mit der Zahlung kein selbständig verwertbarer Vermögensgegenstand geschaffen wird, ist sie als Aufwand für Zuschüsse erfolgswirksam zu erfassen.

## 7.6 Hochschulpaktmittel

### ■ Grundsätzliche Anwendung

Die Bilanzierung der Mittel aus dem "Sonder-Hochschulvertrag zum Hochschulpakt III (HSP III)" ist gemäß der nachfolgend aufgestellten Regelungen vorzunehmen.

Für die Bilanzierung der im Jahr 2015 letztmalig bewilligten Mittel aus der "Vereinbarung zum Hochschulpakt II (HSP II)" wird das Wahlrecht eingeräumt, eine Bilanzierung gemäß nachfolgend aufgeführten Regelungen vorzunehmen. Sofern von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die von den Hochschulen bislang gewählten Bilanzierungsmethoden bis zum Auslaufen des HSP II unverändert fortzuführen. Soll nach In-Kraft-Treten dieser Richtlinie die Bilanzierungsmethode angepasst bzw. geändert werden, ist das nur nach den u.a. Bilanzierungsregelungen zulässig.

Bilanzierungs-  
grundlage

Prämienanspruch

### ■ Bilanzierung des Prämienanspruchs der Hochschule

**Bilanzierungsgrundlage** ist die zwischen Land und Hochschule vertraglich abgeschlossene "Vereinbarung zum Hochschulpakt II für den Zeitraum 2011 – 2015" (HSP II) bzw. der "Sonder-Hochschulvertrag zum Hochschulpakt III für den Zeitraum 2016 – 2020" (HSP III).

Der Prämienanspruch der Hochschule entsteht dem Grunde nach durch Erbringung folgender Leistung:

jährlicher Prämienanspruch

- Zeitpunkt der Aufnahme von zusätzlichen Studienanfängern/-innen,
- Halten des Studienplatzangebots über einen Erfüllungszeitraum von 4 Jahren,
- erfolgreicher Studienabschluss von Absolventen/-innen eines grundständigen Erststudiums (nur HSP III).

Demnach begründet sich der Prämienanspruch in jedem einzelnen Studienanfängerjahr im Vertragszeitraum HSP II (d.h. 2011 bis 2015) sowie im HSP III (d.h. 2016 bis 2020) und erstreckt sich auf einen Zeitraum von jeweils 4 Jahren.

Die **Höhe des jährlichen Prämienanspruchs** wird durch folgende Faktoren begründet:

- Prämie [20.000 € Prämie pro Studienanfänger/-in bei HSP II bzw. 18.000 € Prämie pro Studienanfänger/-in bei HSP III]; für den Studiengang "Allgemeinmedizin" bzw. Studienanfänger der FernUniversität Hagen gelten abweichende Prämien
- multipliziert mit [- vorsichtig geschätzte - zusätzliche Studienanfänger/-innen]
- dividiert durch [4 Jahre Erfüllungszeitraum]
- bei HSP III sind zusätzliche 4.000 € pro Absolvent/-in eines grundständigen Erststudiums in den Prüfungsjahren 2015 – 2019 (Zuweisung in den Jahren 2016 – 2020) zu berücksichtigen

Bilanzausweis

Der Prämienanspruch der Hochschule aufgrund der „Vereinbarung zum Masterprogramm 2014 – 2020“ entsteht durch den Nachweis des Aufbaus zusätzlicher Aufnahmekapazitäten in Masterstudiengängen in der Kapazitätsrechnung.

Die Höhe des jährlichen Prämienanspruchs wird hierbei durch folgende Faktoren begründet:

- 10.000 € Prämie pro zusätzlichen Masterstudienplatz, für die FernUniversität Hagen gilt eine abweichende Prämie
- multipliziert mit der vereinbarten Zahl zusätzlicher Masterstudienplätze
- dividiert durch [2 Jahre Erfüllungszeitraum]



**Bilanzausweis:** Die Hochschule weist ihren Prämienanspruch unter dem Bilanzposten *Forderungen gegen das Land NRW* aus.<sup>1</sup> Als Gegenbuchung erfolgt zunächst eine ertragswirksame Vereinnahmung unter dem Posten *Erträge vom Land NRW (Projektfinanzierung)* der Ergebnisrechnung.

Periodengerechte  
Abgrenzung

■ Bereitstellung der Prämienmittel durch das Land

Der o.g. bilanzierte Prämienanspruch der Hochschule wird unter Vorbehalt der haushaltsgesetzlichen Vorschriften durch Zahlungen des Landes über den vereinbarten Zeitraum von 4 Jahren bzw. 2 Jahren für das Masterprogramm sukzessive ausgeglichen. Die Buchung lautet *Bank an Forderungen gegen das Land NRW*. Dadurch vermindert sich kontinuierlich der verbleibende Prämienanspruch. Die Mittelbereitstellung erfolgt auf der Grundlage eines Verteilungsschlüssels (Anteil am Gesamtprämiensaldo aller Hochschulen mit positivem Saldo) sowie der verfügbaren jährlichen Haushaltsmittel.

■ Periodengerechte Abgrenzung der Prämienenerträge im Jahresabschluss

Die grundsätzliche Verfahrensweise erfolgt in Anlehnung an die Verlautbarung des IDW, Ziffer 2 "Bilanzierung von nicht rückzahlbaren Zuwendungen" (HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand, redaktionelle Anpassungen 1990).

Im Jahresabschluss sind die zunächst erfolgswirksam vereinnahmten Prämienenerträge periodengerecht abzugrenzen:

- Der für **zweckentsprechende Aufwendungen inkl. Investitionen** verwendete Anteil der Prämien wird unter dem Posten *Erträge vom Land NRW (Projektfinanzierung)* der Ergebnisrechnung ausgewiesen.
- Die **nicht verwendeten Prämienanteile** sind im Jahresabschluss zu Lasten der *Erträge vom Land NRW (Projektfinanzierung)* über den Bilanzposten *Verbindlichkeiten gegenüber dem Land NRW* in das Folgejahr zu übertragen<sup>2</sup>.

Spitzabrechnung

---

<sup>1</sup> Ein etwaiger Ausweis unter Bilanzposten *Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen anderer Geldgeber* oder *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen* kommt damit nicht mehr in Betracht.

<sup>2</sup> Eine Abgrenzung unter anderen Bilanzposten (z. B. *Sonderrücklagen, Rückstellungen, Sonstige Verbindlichkeiten, Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen anderer Geldgeber, Passive Rechnungsabgrenzung*) kommt nicht in Betracht.

- Falls aufgrund nichterreichter Studienanfängerzahlen ein geringerer Prämienanspruch besteht, sind zu viel erhaltene Vorauszahlungen als Verbindlichkeit auszuweisen.

Die Aufwendungen und Investitionen müssen den Auflagen zur Zweckbestimmung gemäß der Vereinbarung zum Hochschulpakt entsprechen.

- Auswirkungen des Prämienaldos gemäß Spitzabrechnung

Der **endgültige Prämienanspruch** der Hochschule für jedes einzelne Studienanfängerjahr wird durch die sog. "Spitzabrechnung" gemäß Schreiben des MKW festgestellt.

Aufgrund der tatsächlichen Zielerreichung bei den **endgültigen Studienanfängerzahlen laut amtlicher Statistik** einschließlich der Auslauffinanzierung unter Abzug der bereits vorausbezahlten Prämien ergibt sich in der Regel ein Prämienaldo (Prämienforderung oder Prämienverbindlichkeit).

Verstetigte HSP-Mittel

Die **Prämienforderung** der Hochschule wird unter dem Bilanzposten *Forderungen gegen das Land NRW* ausgewiesen.<sup>3</sup> Die Gegenbuchung erfolgt in der Ergebnisrechnung beim Ertragsposten *Erträge vom Land NRW (Projektfinanzierung)*.

Die **Prämienverbindlichkeit** der Hochschule wird unter dem neuen Bilanzposten *Verbindlichkeiten gegenüber dem Land NRW* ausgewiesen.

Vergleichbare Sachverhalte

- Verstetigte Hochschulpaktmittel

Die im jeweiligen Hochschulkapitel bei den konsumtiven Ausgaben verstetigten Hochschulpaktmittel werden im Rahmen der Grundfinanzierung bereitgestellt. Eine Bilanzierung bzw. ein Nachweis in der Ergebnisrechnung erfolgt, anders als die originären Hochschulpaktmittel, analog zu den Mitteln der Grundfinanzierung.

QVM

Bei der Berichterstattung zu den Hochschulpaktmitteln gegenüber dem Ministerium sind die verstetigten Mittel jedoch unter die globalen Hochschulpaktmittel zu fassen.

- Vergleichbare Sachverhalte, in denen Mittel unter einer Zweckbindung gewährt werden, sind analog zu bilanzieren.

---

<sup>3</sup> Ein etwaiger Ausweis unter Bilanzposten *Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen anderer Geldgeber* oder *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen* kommt damit nicht mehr in Betracht.

## 7.7 Qualitätsverbesserungsmittel (QVM)

Die Qualitätsverbesserungsmittel zur Förderung von "Maßnahmen zur Verbesserung der Lehr- und Studienqualität an den Hochschulen" (QVM) werden den Universitäten und Hochschulen für angewandte Wissenschaften analog § 5 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 HG bereitgestellt: ZSL

- Demnach fallen die QVM mit der Bereitstellung an die Hochschulen in das Vermögen der Hochschule (vgl. Sondermittel). Die Mittel sind nicht rückzahlbar.
- Da die QVM keine Verpflichtung für die Folgejahre darstellen, sind sie hochschulseitig sofort vollständig als *Erträge vom Land NRW (Sondermittel)* ertragswirksam zu vereinnahmen.
- Die Berichtspflicht für QVM gegenüber dem MKW bleibt weiterhin bestehen.

## 7.8 Mittel aus dem Zukunftsvertrag "Studium und Lehre stärken" (ZSL)

Die Mittel aus dem Zukunftsvertrag "Studium und Lehre stärken" (ZSL-Mittel) werden den Universitäten und Hochschulen für angewandte Wissenschaften analog § 5 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 HG bereitgestellt:

- Demnach fallen die ZSL-Mittel mit der Bereitstellung an die Hochschulen in das Vermögen der Hochschule (vgl. Sondermittel). Die Mittel sind nicht rückzahlbar.
- Die im jeweiligen Hochschulkapitel bei den konsumtiven Ausgaben verstetigten ZSL-Mittel werden im Rahmen der Grundfinanzierung bereitgestellt. Eine Bilanzierung bzw. ein Nachweis in der Ergebnisrechnung erfolgt analog zu den Mitteln der Grundfinanzierung. Bei der Berichterstattung zu den ZSL-Mitteln gegenüber dem Ministerium sind die verstetigten Mittel jedoch unter die globalen ZSL-Mittel zu fassen.
- Da die ZSL-Mittel (Prämienmittel) keine Verpflichtung für die Folgejahre darstellen, sind sie hochschulseitig sofort vollständig als Erträge vom Land NRW (Programm- und Projektfinanzierung) ertragswirksam zu vereinnahmen.

## 8 Bestandteile des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss der Hochschulen mit kaufmännischem Rechnungswesen ist sinngemäß nach den Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften aufzustellen und besteht aus der Bilanz, der Ergebnisrechnung und dem Anhang. Er wird durch einen Lagebericht ergänzt (§ 12 Abs. 1 HWFVO).

Bestandteile des Jahresabschlusses

### 8.1 Der Anhang

Im Anhang sind nach § 284 Abs. 1 HGB diejenigen Angaben aufzuführen,

Anhang

- die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Ergebnisrechnung vorgeschrieben sind oder
- die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder Ergebnisrechnung aufgenommen wurden.

Grundsätzlich wird der Inhalt des Anhangs von den §§ 284 bis 286 HGB bestimmt. Darüber hinaus enthalten die übrigen Vorschriften des Jahresabschlusses eine Vielzahl von Angabepflichten.

Ferner sind von den Hochschulen im Anhang anzugeben:

Hochschulspezifische Angaben im Anhang

- die Ausübung des Wahlrechts beim Ansatz von Herstellungskosten
- die für den Medienbestand der Bibliothek angewendete Bewertungsmethode (nur bei Abweichung vom unter Kapitel 4.2.5 beschriebenen Festwertverfahren)
- das Anlagengitter (Anlagenspiegel)
- Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr gemäß § 268 Abs. 4 HGB
- der Rücklagenspiegel (Ziffer 10.1.3 der VV zu § 12 HWFVO)
- der Verbindlichkeitspiegel
- Haftungsverhältnisse unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten gemäß § 268 Abs. 7 HGB
- Außerplanmäßige Abschreibungen gemäß § 277 Abs. 3, 253 Abs. 3 Sätze 5 und 6 HGB
- Unter die Regelungen des § 285 Nr. 9 und 10 HGB fallen als Geschäftsführungsorgan die Mitglieder des Rektorates/Präsidiums und als Aufsichtsrat die Mitglieder des Hochschulrates (zur Angabe der Bezüge siehe MKW-Schreiben vom 13.08.2014 AZ 111-VergütungsOG)
- Unter „nahestehende Personen“ gemäß § 285 Nr. 21 HGB fallen die Mitglieder des Rektorates, des Hochschulrates, die mit der Hochschule verbundenen Unternehmen, die Unternehmen, mit denen die Hochschule ein Beteiligungsverhältnis hat und das Land NRW mit seinen

Beteiligungsunternehmen, jedoch ohne Landesbetriebe und Sondervermögen des Landes NRW.

- das Ergebnis der Trennungsrechnung nach einem vom MKW vorgegebenen Schema (Ziffer 10.3 der VV zu § 12 Abs. 3 HWFVO)

## 8.2 Lagebericht

Der Lagebericht ist entsprechend des vom Ministerium i.d.F. des Schreibens vom 27.04.2015 genehmigten Rahmenkonzeptes oder in Anlehnung an § 289 HGB und die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung, Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 20 aufzustellen. In Abweichung zum HGB ist die Berichterstattung in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte im Sinne der sog. CSR-Richtlinie (Richtlinie 2022/2464 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen) und darauf basierenden bundesgesetzlichen Regelungen durch die Beteiligung der Hochschulen am Berichtswesen der Klimaneutralen Landesverwaltung (KNLV) erfüllt.

Lagebericht

Ergebnisrechnung

## 8.3 Ergebnisrechnung

In Abweichung von § 275 HGB ist das Gliederungsschema gemäß Anlage 2 dieser Richtlinie verbindlich.

- Die **Zuschüsse vom Land NRW** umfassen alle Gelder, die die Hochschule aus dem Haushalt der Gebietskörperschaft erhält. Dazu zählen insbesondere die Ministerien und deren nachgeordneten Bereiche (z.B. Landesbetriebe). Der Bau- und Liegenschaftsbetrieb (BLB) als teilrechtsfähiges Sondervermögen des Landes NRW zählt nicht dazu.

### a) Grundfinanzierung

Grundfinanzierung sind Mittel des Landes NRW an die Hochschulen, die

- auf gesetzlicher Grundlage
- ohne Auflagen bereitgestellt werden,
- gemäß § 5 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 HG mit der Bereitstellung in das Vermögen der Hochschule übergehen und

- nicht maßnahmenbezogen abzurechnen und nachzuweisen sind.

Diese Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein. Hierunter fallen ausschließlich die Zuweisung für den laufenden Betrieb (Titel 685.10) sowie die Zuweisung zu den sonstigen Investitionen (Titel 894.10) des jeweiligen Hochschulkapitels (sog. "Globalhaushalt").

#### b) Eigenbauten der Hochschulen

Bei Zuschüssen des Landes für Eigenbauten der Hochschulen handelt es sich um Mittel, die das Land NRW den Hochschulen für die bauliche Unterbringung in hochschuleigenen Gebäuden zur Verfügung stellt. Grundsätzlich erhalten Hochschulen Mittel für Mieten und Pachten an den Bau- und Liegenschaftsbetrieb NRW über die Grundfinanzierung. Einige Hochschulen verfügen jedoch über eigene Gebäude bzw. kaufen oder errichten Gebäude in eigenem Namen und sind für deren Instandhaltung zuständig. Das Land NRW stellt zweckgebunden für Bauunterhaltung und Bauinvestitionen nach Maßgabe des Haushaltsplans Unterbringungsmittel zur Verfügung.

Hierunter fallen die Zuschüsse der Titelgruppe 65 (sog. "Unterbringungsbudget"), Zinsaufwendungen (Titel 685 20) und Zuschüsse zur Bauinstandhaltung (Titel 685 30) sowie Zuschüsse zur Refinanzierung von Baumaßnahmen (Titel 894 20) des jeweiligen Hochschulkapitels.

#### c) Programm-/Projektfinanzierung

Programm-/Projektfinanzierungen sind Gelder, die das Land NRW den Hochschulen unter den folgenden Kriterien zur Verfügung stellt, die nicht kumulativ erfüllt sein müssen:

- auf freiwilliger (nicht gesetzlicher) Grundlage
- auf Antragsbasis
- mit Auflagen
- maßnahmenbezogen nachweis- und abrechnungspflichtig
- gehen mit der Bereitstellung nicht sofort in das Vermögen der Hochschulen über

Hierunter fallen insbesondere:

- Ersteinrichtungsmittel (Titel 894.30) des jeweiligen Hochschulkapitels

- Zentralmittel des Kapitels 06.100 Titelgruppe 64 ("Ausgaben für Forschung, Lehre, Internationales und Transfer")
- Förderlinie Exzellenzuniversitäten, Titelgruppe 66
- Hochschulpaktmittel des Kapitels 06.100 Titelgruppe 70
- Hochschulmodernisierungsprogramm, Kapitel 06.110 Titel 685.20, 894.20
- Gender Mainstreaming, Kapitel 06.100 Titelgruppe 73
- Zukunftsvertrag „Studium und Lehre stärken“, Kapitel 06.100 Titelgruppe 78

Siehe auch Kapitel 7.4 und 7.6.

#### d) Gesetzliche Leistungen

Gesetzliche Leistungen umfassen Gelder des Landes NRW, die die Kriterien der Grundfinanzierung erfüllen, jedoch ohne die unter der Grundfinanzierung auszuweisenden Zuschüsse. Gesetzliche Leistungen werden insbesondere aufgrund spezialgesetzlicher Regelungen zur Verfügung gestellt und analog § 5 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 HG bereitgestellt. Die Mittelherkunft ist bei der Zuordnung von Erträgen zu den gesetzlichen Leistungen das entscheidende Distinktionsmerkmal.

Hierunter fallen Erträge aus den Qualitätsverbesserungsmitteln (Kapitel 06.100, Titelgruppe 72) und dem Zukunftsfonds (Kapitel 06.100, Titelgruppe 76). Im Falle des Zukunftsfonds stammen die Mittel aus der Grundfinanzierung der Hochschulen, während die Qualitätsverbesserungsmittel auf einer unmittelbaren Gesetzesgrundlage, dem Studiumsqualitätsgesetz, bereitgestellt werden. Diese sind ausschließlich als gesetzliche Leistungen in der Ergebnisrechnung auszuweisen. Dies gilt ausdrücklich auch für Förderungen aus diesen Mitteln, die einen Projektcharakter aufweisen.

#### e) Zuschuss für den laufenden Betrieb des Fachbereichs Medizin

Gemäß Ziffer 3.5 der VV zur HWFVO ist der für die Kliniken bestimmte Zuschuss für den laufenden Betrieb für Forschung und Lehre im Fachbereichs Medizin (§ 31b Abs. 1 Satz 1 HG) als Ertrag zu vereinnahmen; der Ausweis erfolgt unter der o.g. Position in der Ergebnisrechnung. Analog hierzu ist die Weiterleitung des Zuschusses als betrieblicher Aufwand unter dem Gliederungspunkt 8. e) auszuweisen.

#### f) Beihilfe

Jede Hochschule weist hier die auf ihre eigenen Beihilfeempfängerinnen und -empfänger anfallenden Erträge, analog der entsprechenden Aufwendungen, aus, unabhängig davon, ob eine Zahlung direkt durch das Land NRW veranlasst wurde (Cluster-Hochschule) oder aber die Hochschule einem Cluster angeschlossen ist und selber keine (direkten) Zahlungen vom Land NRW erhält.

Hierunter fallen derzeit die Beihilfeerstattungen aus Kapitel 06.020 und Kapitel 06.900.

Siehe auch Anlage 6 – Synopse der Zuschüsse des Landes an die Hochschulen.

- Die **Erträge aus Drittmitteln für Forschung und Lehre** sind in "Erträge aus Drittmitteln - ohne Erträge von der gewerblichen Wirtschaft und sonstigen Bereichen" und "Erträge aus Drittmitteln - ausschließlich von der gewerblichen Wirtschaft und sonstigen Bereichen" zu trennen. Als Abgrenzungskriterium ist die Hochschulfinanzstatistik heranzuziehen. Dabei ist die Trennung wie folgt vorzunehmen:
  - Erträge aus Drittmitteln - ohne Erträge von der gewerblichen Wirtschaft und sonstigen Bereichen (SyF-Gruppen 63 bis 64, ausgenommen SyF-Code 648)
  - Erträge aus Drittmitteln - ausschließlich von der gewerblichen Wirtschaft und sonstigen Bereichen (ausschließlich SyF-Code 648)
- Die **Sonstigen Erträge** umfassen – mit Ausnahme der o.g. Erlöse – alle Erlöse aus dem Bereich der eigenen Mittel.

Unter der Position 6 sind nur solche Erträge zu fassen, die nicht unter die Position 3 der Ergebnisrechnung fallen. Mittel von Dritten, die nicht nach der obigen Definition den Drittmitteln zuzurechnen sind, sind somit den Sonstigen Erträgen zuzurechnen.

- Die **Personalaufwendungen** sind getrennt nach Beschäftigten, Beamten und sonstigen Personalaufwendungen auszuweisen. Aufwand für Beschäftigte sind Personalaufwendungen, die auf einem privatrechtlichen Arbeitsverhältnis basieren, wohingegen Aufwand für Beamte auf öf-



fentlich-rechtlichen Dienstverhältnissen basiert. Zu den Beschäftigten zählen auch Auszubildende und Praktikanten, während Aufwendungen für die studentischen und wissenschaftlichen Hilfskräfte zu den sonstigen Personalaufwendungen gehören.

Abweichend davon sind die Honorare für Lehrbeauftragte unter dem Posten "*7. Betrieblicher Aufwand - c) Aufwendungen für bezogene Leistungen*" auszuweisen, da Lehrbeauftragte gemäß § 43 Hochschulgesetz ihre Lehraufgabe selbständig wahrnehmen und der Lehrauftrag als öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis eigener Art definiert ist, welches eben kein Dienstverhältnis begründet.

## Anlage 1: Gliederungsschema der Vermögensrechnung (Bilanz)

In Abweichung von § 265 Abs. 6 HGB sind die Bezeichnungen der Bilanzposten verbindlich. Wenn die Bezeichnungen mehrere Kategorien vorsehen, können für die Hochschulen nicht einschlägige Kategorien aus der Bezeichnung entfallen, z.B. unfertige Leistungen anstelle von unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen.

### Aktivseite der Bilanz (AKTIVA)

#### A. Anlagevermögen

##### I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte
2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
3. Immaterieller Bibliotheksbestand
4. Geschäfts- oder Firmenwert
5. Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

##### II. Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken
2. Sachanlagen im Gemeingebrauch
3. Technische Anlagen und Maschinen
4. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
5. Materieller Bibliotheksbestand
6. Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau

##### III. Finanzanlagen

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
5. Wertpapiere des Anlagevermögens
6. Sonstige Ausleihungen
7. Sondervermögen

#### B. Umlaufvermögen

##### I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
3. Fertige Erzeugnisse, Leistungen und Waren
4. Geleistete Anzahlungen auf Vorräte

##### II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen gegen das Land NRW
2. Forderungen aus Zuschüssen anderer Geldgeber
3. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
4. Forderungen gegen verbundene Unternehmen
5. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
6. Sonstige Vermögensgegenstände

##### III. Wertpapiere und Schuldscheindarlehen

1. Anteile an verbundene Unternehmen

2. Schuldscheindarlehen
3. Sonstige Wertpapiere

#### **IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks**

#### **C. Rechnungsabgrenzungsposten**

## Passivseite der Bilanz (PASSIVA)

### A. Eigenkapital

- I. **Nettoposition**
- II. **Kapitalrücklage**
- III. **Gewinnrücklagen**
  - 1. Allgemeine Rücklage
  - 2. Ausgleichsrücklage
  - 3. Sonderrücklage
- IV. **Gewinn-/Verlustvortrag**
- V. **Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**

#### Alternativ zu IV und V:

- IV. **Bilanzgewinn / Bilanzverlust**

### B. Sonderposten

- 1. Sonderposten aus Investitionszuschüssen
- 2. Sonderposten aus Schenkungen, Spenden, Erbschaften
- 3. Sonderposten für rechtlich unselbständige Stiftungen

### C. Rückstellungen

- 1. Steuerrückstellungen
- 2. Sonstige Rückstellungen

### D. Verbindlichkeiten

- 1. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen / Leistungen
- 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- 3. Verbindlichkeiten gegenüber dem Land NRW
- 4. Verbindlichkeiten aus Zuschüssen anderer Geldgeber
- 5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- 7. Verbindlichkeiten gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- 8. Sonstige Verbindlichkeiten

### E. Rechnungsabgrenzungsposten

## Anlage 2: Gliederungsschema der Ergebnisrechnung

### Erträge

1. Erträge aus Zuschüssen vom Land NRW
  - a) Grundfinanzierung
  - b) Eigenbauten der Hochschulen
  - c) Programm-/Projektfinanzierung
  - d) Gesetzliche Leistungen
  - e) Zuschuss für den lfd. Betrieb Fachbereich Medizin
  - f) Beihilfe
2. Erträge aus Drittmitteln – ohne Erträge von der gewerblichen Wirtschaft und sonstigen Bereichen
3. Erträge aus Drittmitteln – ausschließlich von der gewerblichen Wirtschaft und sonstigen Bereichen
4. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes
5. Andere aktivierte Eigenleistungen
6. Sonstige Erträge

**= Summe der (ordentlichen) Erträge**

### Aufwendungen

7. Betrieblicher Aufwand
  - a) Aufwand für Lehr-/Lernmittel, Material und bezogene Waren
  - b) Aufwendungen für Energie, Wasser und sonstige verwaltungswirtschaftliche Tätigkeit
  - c) Aufwendungen für bezogene Leistungen
  - d) Miete
8. Personalaufwand
  - a) Beschäftigte
  - b) Beamte
  - c) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung sowie Unterstützung
  - d) Sonstige Personalaufwendungen
9. Abschreibungen
  - a) Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
  - b) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens
10. Sonstiger betrieblicher Aufwand
  - a) Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
  - b) Aufwendungen für Kommunikation, Dokumentation, Information, Reisen
  - c) Aufwendungen für Beiträge und Sonstiges sowie Wertkorrekturen und periodenfremde Aufwendungen
  - d) Aufwendungen für Zuschüsse, Investitionszuschüsse und Kostenerstattungen (Originäre Leistungen)
  - e) Weiterleitung Zuschuss für den lfd. Betrieb Fachbereich Medizin
  - f) Aufwendungen für sonstige Leistungen an Dritte
  - g) Betriebliche Steuern

**= Summe der (ordentlichen) Aufwendungen**

**= Hochschulergebnis**

11. Erträge aus Beteiligungen
12. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Anlagevermögens
13. Zinsen und ähnliche Erträge
14. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen

**= Finanzergebnis**

**= Ergebnis der gewöhnlichen Hochschultätigkeit**

16. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

**= Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag**

**+ Gewinnvortrag / Verlustvortrag aus dem Vorjahr**

**+ Entnahmen aus Rücklagen**

**- Einstellungen in Rücklagen**

**= Bilanzgewinn / Bilanzverlust**

## Anlage 3: Tabellarische Übersicht Software

Gegenstand	Nutzbarkeit	Anschaffung / Herstellung	Träger des Risikos beim Herstellungsprozess	Aktivierung bei Anschaffungskosten über GWG-Grenze	Aktivierungspflicht /-wahlrecht	Rechtliche Grundlage
Firmware	nicht selbständig nutzbar	Kauf stets zusammen mit Hardware	Fremdfirma	Firmware + Hardware als einheitlicher VG im SAV	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Systemsoftware	selbständig nutzbar	Einzelkauf	Fremdfirma	als einzelner immaterieller VG	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Systemsoftware	selbständig nutzbar	Bundling	Fremdfirma	Software + Hardware als einheitlicher VG im SAV	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Anwendungssoftware (Individual- und Standardsoftware)	selbständig nutzbar	Einzelkauf	Fremdfirma	als einzelner immaterieller VG	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Anwendungssoftware (Individual- und Standardsoftware)	selbständig nutzbar	Bundling	Fremdfirma	Software + Hardware als einheitlicher VG im SAV	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Anwendungssoftware (Individual- und Standardsoftware)	selbständig nutzbar	Vertrag über zeitlich begrenzte Nutzung (vergleichbar mit Mietvertrag)	Fremdfirma	Bildung eines ARAP	ARAP	§ 250 Abs. 1 HGB
Anwendungssoftware (Individual- und Standardsoftware)	selbständig nutzbar	Software-Leasing	Fremdfirma	s. Kapitel 3.4.3 Leasinggegenstände		
Anwendungssoftware mit allg. zugänglichen Datenbeständen (z.B. Telefonbuch)	selbständig nutzbar	Einzelkauf	Fremdfirma	als einzelner VG im SAV	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Hardware mit eingebauten und programmierten Speicherplatten	<b>Annahme:</b> nicht selbständig nutzbar	Einzelkauf / Bundling	Fremdfirma	Software + Hardware als einheitlicher VG im SAV	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Hardware mit vorinstallierter Anwendungssoftware	<b>Annahme:</b> nicht selbständig nutzbar	Bundling	Fremdfirma	Software + Hardware als einheitlicher VG im SAV	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Anwendungssoftware (Individualsoftware)	selbständig nutzbar	Herstellung mit eigenen materiellen und personellen Ressourcen	Hochschule	als einzelner immaterieller VG	Wahlrecht	§ 248 Abs. 2 HGB
Anwendungssoftware (Individualsoftware)	selbständig nutzbar	Herstellung durch Externen über Dienstvertrag	Hochschule	als einzelner immaterieller VG	Wahlrecht	§ 248 Abs. 2 HGB
Anwendungssoftware (Individualsoftware)	selbständig nutzbar	Herstellung durch Externen über Werkvertrag	Werkvertragsnehmer	als einzelner immaterieller VG	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Anwendungssoftware (Individualsoftware)	selbständig nutzbar	Eigenherstellung + teilweise Fremdherstellung durch Dienstvertrag / Werkvertrag	Hochschule	Eigenherstellung + teilweise Fremdherstellung (geht in Software unter) als einzelner immaterieller VG	Wahlrecht	§ 248 Abs. 2 HGB
Anwendungssoftware (Standardssoftware)	selbständig nutzbar	Kauf + Wesensveränderung durch Hochschule / Dienstvertrag	Hochschule	als einzelner immaterieller VG (Individualsoftware)	Wahlrecht	§ 248 Abs. 2 HGB
Anwendungssoftware (Standardssoftware)	selbständig nutzbar	Kauf + Wesensveränderung durch Fremdfirma / Werkvertrag	Fremdfirma Werkvertragsnehmer	als einzelner immaterieller VG (Individualsoftware)	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Erweiterung / wesentliche Verbesserung einer Software	mit Software	Erweiterung / wesentliche Verbesserung der Software	Fremdfirma Werkvertragsnehmer	als nachträgliche Anschaffungskosten	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Erweiterung / wesentliche Verbesserung einer Software	mit Software	Erweiterung / wesentliche Verbesserung der Software	Hochschule	als einzelner immaterieller VG, wenn Software nicht aktiviert wurde	Wahlrecht	§ 248 Abs. 2 HGB
Erweiterung / wesentliche Verbesserung einer Software	mit Software	Erweiterung / wesentliche Verbesserung der Software	Hochschule	als nachträgliche AK, wenn Software mit Herstellungskosten aktiviert wurde (Ansatzstetigkeit)	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB § 255 Abs. 1 HGB § 252 Abs. 1 HGB

Bewertungsrichtlinie für die Hochschulrechnungslegung des Landes NRW

Gegenstand	Nutzbarkeit	Anschaffung / Herstellung	Träger des Risikos beim Herstellungsprozess	Aktivierung bei Anschaffungskosten über GWG-Grenze	Aktivierungspflicht /-wahlrecht	Rechtliche Grundlage
Customizing	n/a	Versetzen in Betriebsbereitschaft	Hochschule Dienstvertrag Fremdfirma Werkvertragsnehmer	Teil der Anschaffungskosten	Pflicht	§253 Abs. 1 HGB §255 Abs. 1 HGB
Customizing	n/a	Erweiterung / wesentliche Verbesserung der Software durch Fremdfirma / Werkvertrag	Fremdfirma Werkvertragsnehmer	als separater immaterieller VG	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Customizing	n/a	Erweiterung / wesentliche Verbesserung der Software durch Hochschule / Dienstvertrag	Hochschule	als separater immaterieller VG	Wahlrecht	§ 248 Abs. 2 HGB
Updates, Releasewechsel	mit Software	Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit der Software	Hochschule Dienstvertrag Fremdfirma Werkvertragsnehmer	laufender Erhaltungsaufwand	---	
Updates, Releasewechsel	mit Software	Tiefgreifende Überarbeitung durch Fremdfirma / Werkvertrag	Fremdfirma Werkvertragsnehmer	als einzelner immaterieller VG	Pflicht	§ 253 Abs. 1 HGB
Updates, Releasewechsel	mit Software	Tiefgreifende Überarbeitung durch Hochschule / Dienstvertrag	Hochschule	als einzelner immaterieller VG	Wahlrecht	§ 248 Abs. 2 HGB



## **Anlage 4: BMF-Schreiben zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten**

## Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten; hier: Anwendung der Grundsätze der BFH-Urteile vom 26.2.1975 – I R 32/73 und I R 184/73 – (BStBl II S. 443)

BMF, Schreiben v. 15.1.1976, IV B 2 – S 2133 – 1/76, BStBl I 1976 S. 66

Bezug: *Besprechung mit den Einkommensteuerreferenten der obersten Finanzbehörden der Länder in München am 19.9.1975, in Bonn vom 28. bis 30.10.1975 (ESt VIII/75) und in Bonn vom 2. bis 5.12.1975 (ESt IX/75)*

Zusammengestellt von Harry Zingel. Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung. Keine Haftung bei Fehlern!

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Besprechung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Frage der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Einbauten in ein Gebäude oder Umbauten eines Gebäudes durch den Mieter oder Pächter des Gebäudes oder eines Gebäudeteils wie folgt Stellung:

1. Mietereinbauten und Mieterumbauten sind solche Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils auf seine Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen läßt, wenn die Aufwendungen des Mieters nicht Erhaltungsaufwand sind.

Mietereinbauten und Mieterumbauten können sein:

- a) Scheinbestandteile (Nr. 2),
- b) Betriebsvorrichtungen (Nr. 3),
- c) sonstige Mietereinbauten oder Mieterumbauten (Nr. 4).

2. Ein Scheinbestandteil entsteht, wenn durch die Baumaßnahmen des Mieters Sachen „zu einem vorübergehenden Zweck“ in das Gebäude eingefügt werden (§95 BGB). Der Mieter ist rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Scheinbestandteils.

### §95 BGB Scheinbestandteile

(1) Zu den Bestandteilen eines Grundstücks gehören solche Sachen nicht, die nur zu einem vorübergehenden Zwecke mit dem Grund und Boden verbunden sind. Das gleiche gilt von einem Gebäude oder anderen Werke, das in Ausübung eines Rechtes an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden worden ist.

(2) Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zwecke in ein Gebäude eingefügt sind, gehören nicht zu den Bestandteilen des Gebäudes.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist eine Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck anzunehmen, wenn die Nutzungsdauer der eingefügten Sachen länger als die voraussichtliche Mietdauer ist, die eingefügten Sachen auch nach ihrem Ausbau nicht nur einen Schrottwert, sondern noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert repräsentieren und nach den gesamten Umständen, insbesondere nach Art und Zweck der Verbindung damit gerechnet werden kann, daß die eingebauten Sachen später wieder entfernt werden (vgl. BFH-Urteile vom 24.11.1970 – BStBl 1971 II S. 157 und vom 4.12.1970 – BStBl 1971 II S. 165).

3. Die Frage, ob durch die Aufwendungen des Mieters eine Betriebsvorrichtung des Mieters entsteht, ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden (vgl. hierzu Abschn. 43 Abs. 2 EStR [Nun-

### §68 BewG: Begriff des Grundvermögens

(2) In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen:

1. Bodenschätze,
2. Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind.

Einzubeziehensind jedoch die Verstärkungen von Decken und die nicht ausschließlich zu einer Betriebsanlage gehörenden Stützen und sonstigen Bauteile wie Mauervorlagen und Verstreubungen.

mehr R 42 EStR, Anm.d.Red.]). Entsteht durch die Aufwendungen des Mieters eine Betriebsvorrichtung, so handelt es sich bei der Betriebsvorrichtung nicht um einen Teil des Gebäudes, sondern um ein besonderes Wirtschaftsgut.

4. Aufwendungen des Mieters für Mietereinbauten oder Mieterumbauten, durch die weder ein Scheinbestandteil (vgl. Nr. 2) noch eine Betriebsvorrichtung (vgl. Nr. 3) entsteht, (sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten), sind Aufwendungen für die Herstellung eines materiellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, wenn

- a) entweder der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm geschaffenen sonstigen Mietereinbauten oder Mieterumbauten ist (vgl. Nr. 6) oder
- b) die Mietereinbauten oder Mieterumbauten unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (vgl. Nr. 7).

5. Durch Aufwendungen für Mietereinbauten oder Mieterumbauten, die weder Scheinbestandteile noch Betriebsvorrichtungen noch materielle Wirtschaftsgüter im vorstehenden Sinne sind, entsteht beim Mieter ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (vgl. Nr. 9).

6. Der Mieter ist wirtschaftlicher Eigentümer eines sonstigen Mietereinbaus oder Mieterumbaus, wenn der mit Beendigung des Mietvertrages entstehende Herausgabeanspruch des Eigentümers zwar auch die durch den Einbau oder Umbau geschaffene Substanz umfaßt, dieser Anspruch jedoch keine wirtschaftliche Bedeutung hat. Das ist in der Regel der Fall, wenn

- a) die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden oder
- b) der Mieter bei Beendigung des Mietvertrags vom Eigentümer mindestens die Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Wertes des Einbaus oder Umbaus verlangen kann.

7. Entsteht durch die Aufwendungen des Mieters weder ein Scheinbestandteil (vgl. Nr. 2) noch eine Betriebsvorrichtung (vgl. Nr. 3) noch ein dem Mieter als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnendes Wirtschaftsgut (vgl. Nr. 6), so sind die durch solche Aufwendungen entstehenden Einbauten oder Umbauten dem Mieter nach dem BFH-Urteil vom 26.2.1975 – I R 32/73 – (BStBl II S. 443) als materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zuzurechnen, wenn sie unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

Mietereinbauten oder Mieterumbauten dienen unmittelbar den betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters, wenn sie eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb aufweisen. Ein daneben bestehender Zusammenhang mit dem Gebäude tritt in diesen Fällen gegenüber dem Zusammenhang mit dem Betrieb des Mieters zurück.



8. Ist der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer von sonstigen Mieter-einbauten oder Mieterumbauten (Nr. 6) oder sind sonstige Mieter-einbauten oder Mieterumbauten nach den in Nr. 7 dargestellten Grundsätzen dem Mieter zuzurechnen, so ist es für die Aktivierung als materielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens beim Mieter ohne Bedeutung, ob die Aufwendungen, hätte sie der Eigentümer getragen, nach den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats vom 26.11.1973 (vgl. hierzu das BfF-Schreiben vom 26.7.1974 – BStBl I S. 498 – und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörde der Länder) nicht zur Entstehung selbständiger Gebäudeteile geführt hätten, sondern vom Eigentümer als unselbständige Gebäudeteile einheitlich mit dem Gebäude abzuschreiben wären.

Beispiele:

- a) Der Mieter schafft durch Entfernen von Zwischenwänden ein Großraumbüro.
- b) Der Mieter entfernt die vorhandenen Zwischenwände und teilt durch neue Zwischenwände den Raum anders ein.
- c) Der Mieter gestaltet das Gebäude so um, daß es für seine besonderen gewerblichen Zwecke nutzbar wird, z.B. Entfernung von Zwischendecken, Einbau eines Tors, das an die Stelle einer Tür tritt.
- d) Der Mieter ersetzt eine vorhandene Treppe durch eine Rolltreppe.

9. Eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb des Mieters (vgl. Nr. 7) liegt nicht vor, wenn es sich um Baumaßnahmen handelt, die auch unabhängig von der vom Mieter vorgesehenen betrieblichen oder beruflichen Nutzung hätten vorgenommen werden müssen. Das ist z.B. der Fall, wenn in ein Gebäude, für das von Anfang an der Einbau einer Zentralheizung vorgesehen war, anstelle des Eigentümers der Mieter die Zentralheizung einbaut. In diesen Fällen entsteht beim Mieter – soweit nicht ein Fall der Nr. 6 vorliegt – kein körperliches, sondern ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, so daß er nach § 5 Abs. 2 EStG für die Aufwendungen, sofern nicht wegen vereinbarter Verrechnung mit der Miete ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist, in seiner Bilanz keinen Aktivposten ausweisen darf.

10. Entsteht durch die Baumaßnahme des Mieters ein Scheinbestandteil (vgl. Nr. 2) oder eine Betriebsvorrichtung (vgl. Nr. 3), so handelt es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens. Ist das durch die Baumaßnahme entstandene materielle Wirtschaftsgut dem Mieter nach den Grundsätzen unter Nr. 6 oder Nr. 7 zuzurechnen, so handelt es sich um ein unbewegliches Wirtschaftsgut. Die Absetzungen für Abnutzung richten sich nach der voraussichtlichen Mietdauer; ist die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kürzer, so ist diese maßgebend.

11. Die vorstehenden Grundsätze gelten für alle Gewinnermittlungsarten.

12. Für die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Einbauten und Umbauten des Eigentümers des Gebäudes gelten die Anordnungen in Abschnitt 42 a Abs. 4 bis 6 EStR 1975.

## R 42 EStR: Abnutzbare Wirtschaftsgüter

(1) ...

*Bewegliche Wirtschaftsgüter*

(2) Bewegliche Wirtschaftsgüter können nur Sachen (§ 90 BGB), Tiere (§ 90 a BGB) und Scheinbestandteile (§ 95 BGB) sein. Schiffe sind auch dann bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn sie im Schiffsregister eingetragen sind.

(3) Betriebsvorrichtungen sind selbständige Wirtschaftsgüter, weil sie nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen. Sie gehören auch dann zu den beweglichen Wirtschaftsgütern, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind.

(4) Scheinbestandteile entstehen, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden. Einbauten zu vorübergehenden Zwecken sind auch

1. die vom Steuerpflichtigen für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingefügten Anlagen,
2. die vom Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefügten Anlagen, deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist.

*Gebäude und Gebäudeteile*

(5) Für den Begriff des Gebäudes sind die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts maßgebend. 2 Ein Gebäude ist ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist. 3 Wie ein Gebäude ist auch ein Nutzungsrecht zu behandeln, das durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten an einem Gebäude entstanden und wie ein materielles Wirtschaftsgut mit den Herstellungskosten zu aktivieren ist; hierzu gehören auch Nutzungsrechte, die vom Miteigentümer mit Zustimmung der anderen

Miteigentümer durch Errichtung eines Gebäudes im eigenen Namen und für eigene Rechnung geschaffen werden oder die durch Bauten auf fremdem Grund und Boden entstehen. 4 Satz 3 gilt für Nutzungsrechte im Privatvermögen sinngemäß.

(6) Zu den selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern im Sinne des § 7 Abs. 5a EStG gehören insbesondere Mietereinbauten und -umbauten, die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind Ladeneinbauten und ähnliche Einbauten (R 13 Abs. 3 Nr. 3) sowie sonstige selbständige Gebäudeteile im Sinne des R 13 Abs. 3 Nr. 5.

## R 13 EStR: Betriebsvermögen

(1) ... (2) ...

*Gebäudeteile, die selbständige Wirtschaftsgüter sind*

(3) Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sind selbständige Wirtschaftsgüter. Ein Gebäudeteil ist selbständig, wenn er besonderen Zwecken dient, mithin in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. Selbständige Gebäudeteile in diesem Sinne sind:

1. Betriebsvorrichtungen (R 42 Abs. 3);
2. Scheinbestandteile (R 42 Abs. 4);
3. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen; als Herstellungskosten dieser Einbauten kommen nur Aufwendungen für Gebäudeteile in Betracht, die statisch für das gesamte Gebäude unwesentlich sind, z.B. Aufwendungen für Trennwände, Fassaden, Passagen sowie für die Beseitigung und Neuerrichtung von nichttragenden Wänden und Decken;
4. sonstige Mietereinbauten;
5. sonstige selbständige Gebäudeteile (Absatz 4).



## Nichtamtliche Übersichten über die Regelungen des Mietereinbautenerlasses

### Grund und Boden

Auch Grundbesitz, Immobilien; im Steuer- und Handelsrecht allgemein nichtabnutzbares Anlagevermögen. Grundstück ist jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens (§70 Abs. 1 BewG). Zu den sogenannten wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere Gebäude oder Erzeugnisse des Grundstücks, solange sie mit dem Boden zusammenhängen. Samen wird mit dem Aussäen, eine Pflanze wird mit dem Einpflanzen wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§94 Abs. 1 BGB). Nur für vorübergehende Zwecke eingefügte Sachen sind sogenannte Scheinbestandteile (§95 BGB) und nicht Teil des Grundstücks. Rechte, die mit dem Eigentum an einem Grundstück verbunden sind, gelten als Bestandteile des Grundstücks (§96 BGB). Das gilt insbesondere für das Erbbaurecht (§§1012ff BGB) und für Dienstbarkeiten. Dienstbarkeiten sind Grunddienstbarkeiten (§§1018-1029 BGB), Nießbrauch (§§1030-1089 BGB) und beschränkte persönliche Dienstbarkeiten (§§1090-1093 BGB).

Wird ein Grundstück zu mehr als 50% betrieblich genutzt, so gehört es zum notwendigen Betriebsvermögen. Liegt die betriebliche Nutzung unter 10%, so handelt es sich um notwendiges Privatvermögen. Hinsichtlich des Bereiches dazwischen spricht man vom sogenannten gewillkürten Betriebsvermögen (R 13 Abs. 1 EStR).

Grund und Boden und ein darauf errichtetes Gebäude können nur einheitlich entweder als Betriebs- oder als Privatvermögen qualifiziert werden. Wird ein Teil eines Gebäudes eigenbetrieblich genutzt, so gehört der zum Gebäude gehörende Grund und Boden anteilig zum notwendigen Betriebsvermögen. Zum Grund und Boden gehören nach §68 BewG:

1. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör,
2. das Erbbaurecht,
3. das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz,

soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§33 BewG) oder um Betriebsgrundstücke (§99 BewG) handelt. Betriebsgrundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes ist der zu einem Gewerbebetrieb gehörige Grundbesitz, soweit er, losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu dem Gewerbebetrieb,

1. zum Grundvermögen gehören würde oder
2. einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden würde.

In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen (§68 Abs. 2 BewG):

1. Bodenschätze und

2. Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind.

Einzubeziehen sind jedoch die Verstärkungen von Decken und die nicht ausschließlich zu einer Betriebsanlage gehörenden Stützen und sonstigen Bauteile wie Mauervorlagen und Verstreibungen.

Die Bewertung von Grund und Boden geschieht nach den allgemeinen Regelungen über Anschaffungskosten. Steuerrechtlich unterliegen Grundstücke wie auch Gebäude der Einheitsbewertung (§19 BewG), was eine weltfremde und ungerechte Regelung darstellt. Die Einheitsbewertung war daher auch schon Gegenstand von Klagen vor dem Verfassungsgericht, wurde jedoch immer noch nicht endgültig abgeschafft.

Die Abschreibung von Grund und Boden ist allgemein unzulässig (§253 Abs. 2 Satz 1 HGB), weil Grund und Boden ein nichtabnutzbares Wirtschaftsgut darstellt; jedoch ist eine außerordentliche Abschreibung u.U. zulässig.

Der Erwerb von Grund und Boden führt zu Grunderwerbssteuer; der Besitz zu Grundsteuer. Erwerb und Veräußerung von Grund und Boden ist umsatzsteuerfrei (§4 Nr. 9a UStG).

Private Veräußerungsgewinne aus Kauf und Verkauf von Grund und Boden sind einkommensteuerfrei, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung mehr als zehn Jahre liegen (§23 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Diese Regel begünstigt Spekulationsgeschäfte mit Immobilien.

### Gebäude

Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist (R 42 Abs. 5 Satz 2 EStR). Nutzungsrechte an Gebäuden können selbständig, d.h., von dem G. unabhängig und damit auch selbständig bewertbar sein. Das gilt insbesondere für das Erbbaurecht (§§1012ff BGB) und für Dienstbarkeiten. Dienstbarkeiten sind Grunddienstbarkeiten (§§1018-1029 BGB), Nießbrauch (§§1030-1089 BGB) und beschränkte persönliche Dienstbarkeiten (§§1090-1093 BGB).

Das Gebäude gehört zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstückes, auf dem es steht (§94 Abs. 1 BGB). Sachen, die dem Betrieb eines Steuerpflichtigen und nicht primär dem Gebäude dienen, sind sogenannte Betriebsvorrichtungen und als solche selbständige Wirtschaftsgüter (§68 Abs. 2 Nr. 2 BewG und R 42 Abs. 3 EStR).

Bestandteile, die nur vorübergehend in das G. eingefügt werden wie nichttragende Zwischenwände, Werbetafeln oder Einrichtungen, gehören zu den Scheinbestandteilen (§95 BGB). Sie sind damit selbständige Wirtschaftsgüter.



Einbauten zu vorübergehenden Zwecken sind auch (R 42 Abs. 4 EStR):

1. die vom Steuerpflichtigen für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingefügten Anlagen,
2. die vom Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefügten Anlagen, deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist.

Das G. ist ein einheitliches Wirtschaftsgut, solange es einer einheitlichen Nutzung unterliegt. Es ist bilanziell seinem Eigentümer zuzurechnen. Erlangt eine Person, die nicht im rechtlichen Sinne Eigentümer ist wirtschaftliches Eigentum über ein G. (§39 Abs. 2 AO), so ist dieser Person und nicht dem rechtlichen Eigentümer das G. zuzurechnen, was insbesondere in den Fällen des Leasings relevant ist aber auch bei Mietereinbauten bedeutsam sein kann.

Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sind selbständige Wirtschaftsgüter und damit ggfs. auch anderen Personen bilanziell und steuerrechtlich zuzurechnen. Ein Gebäudeteil ist selbständig, wenn er besonderen Zwecken dient, mithin in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. Selbständige Gebäudeteile in diesem Sinne sind (R 13 Abs. 3 EStR):

1. Betriebsvorrichtungen (R 42 Abs. 3 und §68 Abs. 2 BewG),
2. Scheinbestandteile (R 42 Abs. 4 und §95 BGB),
3. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen,
4. sonstige Mietereinbauten;
5. sonstige selbständige Gebäudeteile (R 13 Abs. 4 EStR).

Wird ein G. zu mehr als 50% betrieblich genutzt, so gehört es zum notwendigen Betriebsvermögen. Liegt die betriebliche Nutzung unter 10%, so handelt es sich um notwendiges Privatvermögen. Hinsichtlich des Bereiches dazwischen spricht man vom sogenannten gewillkürten Betriebsvermögen (R 13 Abs. 1 EStR). Grundstücke und Grundstücksteile, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden, gehören regelmäßig zum notwendigen Betriebsvermögen. Wird ein Teil eines Gebäudes eigenbetrieblich genutzt, so gehört der zum Gebäude gehörende Grund und Boden anteilig zum notwendigen Betriebsvermögen;

in welchem Umfang der Grund und Boden anteilig zum Betriebsvermögen gehört, ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles zu ermitteln (R 13 Abs. 7 EStR).

Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, so ist jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes Wirtschaftsgut, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht (R 13 Abs. 4 Satz 1 EStR). Jeder Teil ist damit auch einer selbständigen Bilanzierung zugänglich.

Die Bewertung von Gebäuden geschieht steuer- wie handelsrechtlich nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Als spezielle Regelungsquelle ist hierbei die II. Berechnungsverordnung zu beachten, die die Struktur und Höhe der Baukosten detailliert vorschreibt. Bei der Ermittlung des Gebäudewertes nach der sogenannten Einheitsbewertung ist nach §85 BewG zunächst ein Wert auf der Grundlage von durchschnittlichen Herstellungskosten nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 zu errechnen. Dieser Wert ist nach den Baupreisverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt umzurechnen (Gebäudenormalherstellungswert). Der Gebäudenormalherstellungswert ist wegen des Alters des Gebäudes im Hauptfeststellungszeitpunkt (§86 BewG) und wegen etwa vorhandener baulicher Mängel und Schäden (§ 87 BewG) zu mindern (Gebäudesachwert). Der Gebäudesachwert kann ferner in besonderen Fällen ermäßigt oder erhöht werden (§88 BewG).

Die Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden unterliegt ebenfalls recht spezifischen und ausgedehnten Vorschriften. Maßgeblich sind die §§7ff EStG sowie R 42, 42s und 43 EStR. Wegen der relativ zum jährlichen Einkommen hohen Werte der G. sind die Gebäudeabschreibungen von besonderer Bedeutung und daher auch Gegenstand einer ausgedehnten Rechtsprechung.

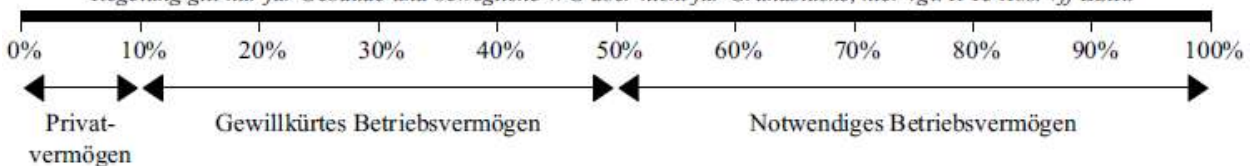
Für die Förderung von Wohneigentum sind zahlreiche Spezialvorschriften gegeben, etwa §§7b ff EStG.

Der Erwerb von G. führt zu Grunderwerbssteuer; der Besitz zu Grundsteuer. Erwerb und Veräußerung von G. ist umsatzsteuerfrei (§4 Nr. 9a UStG).

Private Veräußerungsgewinne aus Kauf und Verkauf von G. sind einkommensteuerfrei, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung mehr als zehn Jahre liegen (§23 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Diese Regel begünstigt Spekulationsgeschäfte mit Immobilien.

**Bilanzielle Behandlung von Wirtschaftsgütern nach R 13 Abs. 1 EStR:**

*Anteil der betrieblichen Nutzung an der gesamten Nutzung des Vermögensgegenstandes  
Regelung gilt nur für Gebäude und bewegliche WG aber nicht für Grundstücke, hier vgl. R 13 Abs. 7ff EStR!*

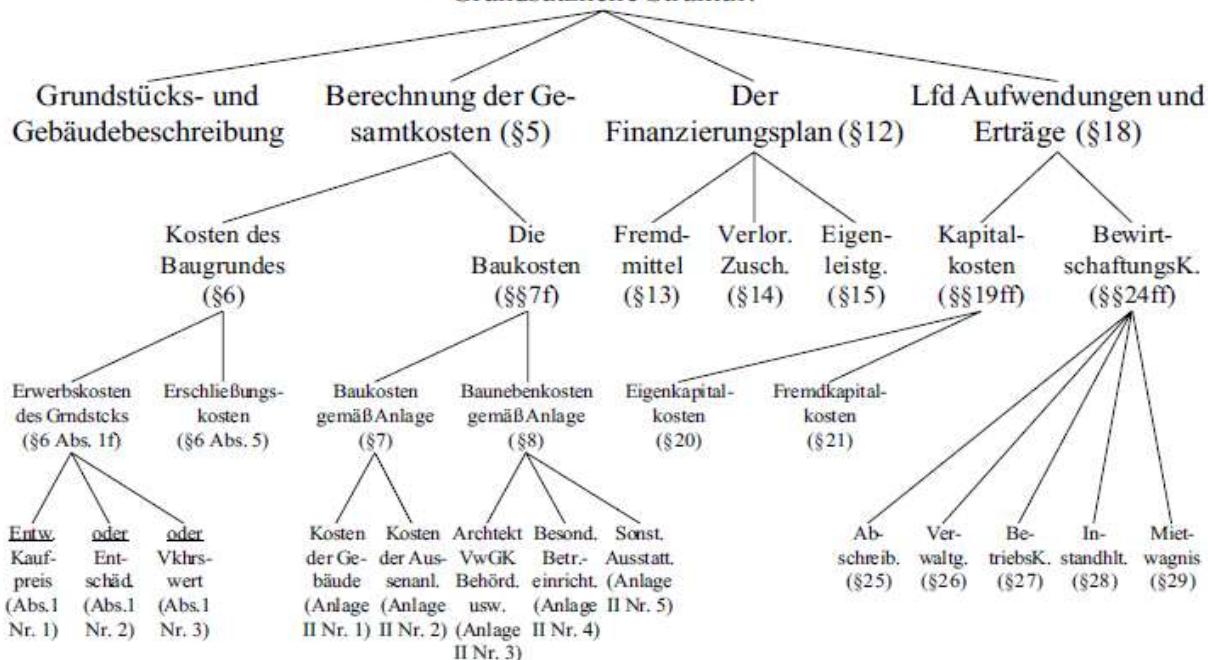


Nur, wenn der Wert der betrieblich genutzten Grundstücksteile > 20% des Gesamtwertes oder 40.000 DM (R 13 Abs. 8 EStR)!

Übersicht über Bewertung, Abschreibung und Bilanzierung von Mietereinbauten

Die Bauaufwendungen des Mieters führen zunächst zu Herstellkosten.			
<p><b>Scheinbestandteil (§95 BGB)</b> Ein-, Aus- oder Umbau für vorübergehende Zwecke: „Zu den Bestandteilen eines Grundstücks gehören solche Sachen nicht, die nur zu einem vorübergehenden Zwecke mit dem Grund und Boden verbunden sind. Das gleiche gilt von einem Gebäude oder anderen Werke, das in Ausübung eines Rechtes an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden worden ist.“</p>	<p><b>Betriebsvorrichtung (§68 Abs. 2 Nr. 2 BewG)</b> Anlagen, die dem Betrieb und nicht dem Grundstück dienen: „In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen (...) Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind.“</p>	<p>Sonstige Mieterein- bzw. Umbauten</p>	
<p><b>Beispiele:</b> Trennwände, Klimaanlage, Außenreklame, Schaufensteranlagen.</p>	<p><b>Beispiele:</b> Kühlanlagen, Lastenaufzüge, Antennenanlagen.</p>	<p><b>Materielle Wirtschaftsgüter</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Die Baumaßnahme <b>dient dem Zweck des Mieters</b>, („Quasiwirtschaftsgut“), etwa Zwischenwände, Einbau zusätzlicher Türen und Tore oder Rolltreppen;</li> <li>Die Baumaßnahme ist wirtschaftliches <b>Eigentum des Mieters</b> und am Ende der Mietzeit verbraucht oder der Mieter verfügt über einen <b>Erstattungsanspruch</b> gegenüber dem Mieter (=Fest-einbau analog zur Betriebsvorrichtung), etwa schallschluckende Decke, Teppichböden, Isolierfenster.</li> </ul>	<p><b>Immaterielle Wirtschaftsgüter</b> Die Baumaßnahme <b>steht in keinem direkten Zusammenhang zum Betrieb des Mieters</b>, etwa der Einbau einer Heizungsanlage oder Sanierung der Toiletten. Maßgeblich ist nur, daß es sich um feste Einbauten handelt, die nicht unter §95 BGB oder §68 Abs. 2 Nr. 2 BewG fallen.</p>
<p>Bilanzierung und Buchung:</p>		<p>Bilanzierung und Buchung:</p>	
<p>Der Mieter wird <b>rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer</b>.</p>	<p>Der Mieter wird <b>nur wirtschaftlicher Eigentümer, der Vermieter</b> hingegen <b>rechtlicher Eigentümer</b>, vielfach jedoch gegen eine Abstandsanzahlung.</p>	<p>Der Mieter wird <b>nur wirtschaftlicher Eigentümer</b>.</p>	<p><b>Weder rechtliches noch wirtschaftliches Eigentum</b> des Mieters.</p>
<p>Bilanzierung in der Bilanz des Mieters und Abschreibung nach den jeweils geltenden steuerrechtlichen Vorschriften für <i>bewegliche</i> Wirtschaftsgüter. Die gewöhnliche Nutzungsdauer ist durch neue AfA-Tabellen ab 2000 zum Teil erheblich verlängert.</p>	<p>Bilanzierung und Abschreibung wegen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zunächst beim Mieter; bei Auszug des Mieters oder sonstigem Übergang des wirtschaftlichen Eigentumes jedoch Bilanzierung in der Bilanz des Vermieters und weitere Abschreibung durch diesen.</p>	<p>Bilanzierung in der Bilanz des Mieters und Abschreibung nach den jeweils geltenden steuerrechtlichen Vorschriften für <i>unbewegliche</i> Wirtschaftsgüter. Degressive Abschreibung ist dabei nicht zulässig. Die gewöhnliche Nutzungsdauer ist durch neue AfA-Tabellen ab 2000 zum Teil erheblich verlängert. Fortsetzung der AfA nach Übergang an den Mieter u.U. mit neuer Bewertung und Berücksichtigung der Abstandsanzahlung.</p>	<p>Auf Seiten des Mieters als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe zu buchen.</p>



**Die Allgemeine Wirtschaftlichkeitsrechnung nach der II. BV (§3)****Grundsätzliche Struktur:**

Alle Kosten, die mittelbar oder unmittelbar bei der Errichtung eines Gebäudes entstehen, heißen Baukosten. Eine gesetzliche Definition dieser Kosten findet sich in der II. Berechnungsverordnung (II. BV) von 1990. Wie in Gesetzen üblich, bezeichnet der Begriff „Kosten“ hierbei nicht das, was man im Rechnungswesen darunter verstehen würde, sondern entspricht eher der betriebswirtschaftlich-exakten Definition des Begriffes „Ausgaben“ oder „Auszahlungen“.

Nach §5 II. BV sind Gesamtkosten grundsätzlich die Kosten des Baugrundstücks und die Baukosten selbst.

Kosten des Baugrundstücks sind der Wert des Baugrundstücks, die Erwerbskosten und die Erschließungskosten. Kosten, die im Zusammenhang mit einer das Baugrundstück betreffenden freiwilligen oder gesetzlich geregelten Umlegung, Zusammenlegung oder Grenzregelung (Bodenordnung) entstehen, gehören zu den Erwerbskosten, außer den Kosten der dem Bauherrn dabei obliegenden Verwaltungsleistungen. Bei einem Erbbaugrundstück sind Kosten des Baugrundstücks nur die dem Erbbauberechtigten entstehenden Erwerbs- und Erschließungskosten; zu den Erwerbskosten des Erbbaurechts gehört auch ein Entgelt, das der Erbbauberechtigte einmalig für die Bestellung oder Übertragung des Erbbaurechts zu entrichten hat, soweit es angemessen ist.

Baukosten sind die Kosten der Gebäude, die Kosten der Außenanlagen, die Baunebenkosten, die Kosten besonderer Betriebseinrichtungen sowie die Kosten des Gerätes und sonstiger Wirtschaftsausstattungen. Wird der Wert verwendeter Gebäudeteile angesetzt, so ist er unter den Baukosten gesondert auszuweisen. Im einzelnen sind Baunebenkosten:

1. die Kosten der Architekten- und Ingenieurleistungen,

2. die Kosten der dem Bauherrn obliegenden Verwaltungsleistungen bei Vorbereitung und Durchführung des Bauvorhabens,
3. die Kosten der Behördenleistungen bei Vorbereitung und Durchführung des Bauvorhabens, soweit sie nicht Erwerbskosten sind,
4. die Kosten der Beschaffung der Finanzierungsmittel, die Kosten der Zwischenfinanzierung und, soweit sie auf die Bauzeit fallen, die Kapitalkosten und die Steuerbelastungen des Baugrundstücks,
5. die Kosten der Beschaffung von Darlehen und Zuschüssen zur Deckung von laufenden Aufwendungen, Fremdkapitalkosten, Annuitäten und Bewirtschaftungskosten,
6. sonstige Nebenkosten bei Vorbereitung und Durchführung des Bauvorhabens.

Zu dem hier zitierten §5 II. BV gibt es eine detaillierte Anlage, die diese Kosten bis in geringfügige Einzelheiten aufzählt. Um Mißverständnisse und Überraschungen bei Verhandlungen mit Bauträgergesellschaften, Architekten und Handwerksfirmen zu vermeiden, ist eine Bezugnahme auf diese Liste bei Anfragen, Vertragsverhandlungen und Abschlüssen zu empfehlen.

**Aufstellung der Gesamtkosten (Anlage zu §5 II. BV)**

Die Gesamtkosten bestehen aus:

**I. Kosten des Baugrundstücks**

Zu den Kosten des Baugrundstücks gehören:

1. Der Wert des Baugrundstücks
2. Die Erwerbskosten

Hierzu gehören alle durch den Erwerb des Baugrundstücks verursachten Nebenkosten, z.B. Gerichts- und Notarkosten, Maklerprovisionen,



Grunderwerbsteuern, Vermessungskosten, Gebühren für Wertberechnungen und amtliche Genehmigungen, Kosten der Bodenuntersuchung zur Beurteilung des Grundstückswertes.

Zu den Erwerbskosten gehören auch Kosten, die im Zusammenhang mit einer das Baugrundstück betreffenden freiwilligen oder gesetzlich geregelten Umlage, Zusammenlegung oder Grenzregelung (Bodenordnung) entstehen, außer den Kosten der dem Bauherrn dabei obliegenden Verwaltungsleistungen.

### 3. Die Erschließungskosten

Hierzu gehören:

- a) Abfindungen und Entschädigungen an Mieter, Pächter und sonstige Dritte zur Erlangung der freien Verfügung über das Baugrundstück,
- b) Kosten für das Herrichten des Baugrundstücks, z. B. Abräumen, Abholzen, Roden, Bodenbewegung, Enttrümmern, Gesamtabbruch,
- c) Kosten der öffentlichen Entwässerungs- und Versorgungsanlagen, die nicht Kosten der Gebäude oder der Außenanlagen sind, und Kosten öffentlicher Flächen für Straßen, Freiflächen und dgl., soweit diese Kosten vom Grundstückseigentümer auf Grund gesetzlicher Bestimmungen (z. B. Anliegerleistungen) oder vertraglicher Vereinbarungen (z. B. Unternehmerstraßen) zu tragen und vom Bauherrn zu übernehmen sind,
- d) Kosten der nichtöffentlichen Entwässerungs- und Versorgungsanlagen, die nicht Kosten der Gebäude oder der Außenanlagen sind, und Kosten nichtöffentlicher Flächen für Straßen, Freiflächen und dgl., wie Privatstraßen, Abstellflächen für Kraftfahrzeuge, wenn es sich um Daueranlagen handelt, d. h. um Anlagen, die auch nach etwaigem Abgang der Bauten im Rahmen der allgemeinen Ortsplanung bestehen bleiben müssen,
- e) andere einmalige Abgaben, die vom Bauherrn nach gesetzlichen Bestimmungen verlangt werden (z. B. Bauabgaben, Ansiedlungsleistungen, Ausgleichsbeträge).

## II. Baukosten

Zu den Baukosten gehören:

### 1. Die Kosten der Gebäude

Das sind die Kosten (getrennt nach der Art der Gebäude oder Gebäudeteile) sämtlicher Bauleistungen, die für die Errichtung der Gebäude erforderlich sind. Zu den Kosten der Gebäude gehören auch die Kosten aller eingebauten oder mit den Gebäuden fest verbundenen Sachen, z. B. Anlagen zur Beleuchtung, Erwärmung, Kühlung und Lüftung von Räumen und zur Versorgung mit Elektrizität, Gas, Kalt- und Warmwasser (bauliche Betriebseinrichtungen), bis zum Hausanschluß an die Außenanlagen, Öfen, Koch- und Waschherde, Bade- und Wascheinrichtungen, eingebaute Rundfunkanlagen, Gemeinschaftsantennen, Blitzschutzanlagen, Luftschutzanlagen, Luftschutzvorsorgeanlagen, bildnerischer und malerischer Schmuck an und in Gebäuden, eingebaute Möbel, die Kosten aller vom Bauherrn erstmalig zu beschaffenden, nicht eingebauten oder nicht fest verbundenen Sachen an und in den Gebäuden, die zur Benutzung und zum Betrieb der baulichen Anlagen erforderlich sind oder zum Schutz der Gebäude dienen, z. B. Öfen, Koch- und Waschherde, Bade- und Wascheinrichtungen, soweit sie nicht unter den vorstehenden Absatz fallen, Aufsteckschlüssel für innere Leitungshähne und -ventile, Bedienungseinrichtungen für Sammelheizkessel (Schaufeln, Schürstangen usw.), Dachaussteige und Schornsteinleitern, Feuerlöschanlagen (Schläuche, Stand- und Strahlrohre für eingebaute Feuerlöschanlagen), Schlüssel für Fenster- und Türverschlüsse usw. Zu den Kosten der Gebäude gehören auch die Kosten von Teilabbrüchen innerhalb der Gebäude sowie der etwa angesetzte Wert verwendeter Gebäudeteile.

### 2. Die Kosten der Außenanlagen

Das sind die Kosten sämtlicher Bauleistungen, die für die Herstellung der Außenanlagen erforderlich sind.

Hierzu gehören

- a) die Kosten der Entwässerungs- und Versorgungsanlagen vom Hausanschluß ab bis an das öffentliche Netz oder an nichtöffent-

liche Anlagen, die Daueranlagen sind (l 3d), außerdem alle anderen Entwässerungs- und Versorgungsanlagen außerhalb der Gebäude, Kleinkläranlagen, Sammelgruben, Brunnen, Zapfstellen usw.,

- b) die Kosten für das Anlegen von Höfen, Wegen und Einfriedungen, nichtöffentlichen Spielplätzen usw.,
- c) die Kosten der Gartenanlagen und Pflanzungen, die nicht zu den besonderen Betriebseinrichtungen gehören, der nicht mit einem Gebäude verbundenen Freitreppen, Stützmauern, festeingebauten Flaggenmaste, Teppichklöpftangen, Wäschepfähle usw.,
- d) die Kosten sonstiger Außenanlagen, z. B. Luftschutzaußenanlagen, Kosten für Teilabbrüche außerhalb der Gebäude, soweit sie nicht zu den Kosten für das Herrichten des Baugrundstücks gehören.

Zu den Kosten der Außenanlagen gehören auch die Kosten aller eingebauten oder mit den Außenanlagen fest verbundenen Sachen, die Kosten aller vom Bauherrn erstmalig zu beschaffenden, nicht eingebauten oder nicht fest verbundenen Sachen an und in den Außenanlagen, z. B. Aufsteckschlüssel für äußere Leitungshähne und -ventile, Feuerlöschanlagen (Schläuche, Stand- und Strahlrohre für äußere Feuerlöschanlagen).

### 3. Die Baunebenkosten

Das sind

- a) Kosten der Architekten- und Ingenieurleistungen; diese Leistungen umfassen namentlich Planungen, Ausschreibungen, Bauleitung, Bauführung und Bauabrechnung,
- b) Kosten der dem Bauherrn obliegenden Verwaltungsleistungen bei Vorbereitung und Durchführung des Bauvorhabens,
- c) Kosten der Behördenleistungen; hierzu gehören die Kosten der Prüfungen und Genehmigungen der Behörden oder Beauftragten der Behörden,
- d) folgende Kosten:
  - aa) Kosten der Beschaffung der Finanzierungsmittel, z. B. Maklerprovisionen, Gerichts- und Notarkosten, einmalige Geldbeschaffungskosten (Hypothekendisagio, Kreditprovisionen und Spesen, Wertberechnungs- und Bearbeitungsgebühren, Bereitstellungskosten usw.),
  - bb) Kapitalkosten und Erbbauzinsen, die auf die Bauzeit entfallen,
  - cc) Kosten der Beschaffung und Verzinsung der Zwischenfinanzierungsmittel einschließlich der gestundeten Geldbeschaffungskosten (Disagiodarlehen),
  - dd) Steuerbelastungen des Baugrundstücks, die auf die Bauzeit entfallen,
  - ee) Kosten der Beschaffung von Darlehen und Zuschüssen zur Deckung von laufenden Aufwendungen, Fremdkapitalkosten, Annuitäten und Bewirtschaftungskosten,
- e) sonstige Nebenkosten, z. B. die Kosten der Bauversicherungen während der Bauzeit, der Bauwache, der Baustoffprüfungen des Bauherrn, der Grundsteinlegungs- und Richtfeier.

### 4. Die Kosten der besonderen Betriebseinrichtungen

Das sind z. B. die Kosten für Personen- und Lastenaufzüge, Müllbeseitigungsanlagen, Hausfernsprecher, Uhrenanlagen, gemeinschaftliche Wasch- und Badeeinrichtungen usw.

### 5. Die Kosten des Gerätes und sonstiger Wirtschaftsausstattungen

Das sind die Kosten für alle vom Bauherrn erstmalig zu beschaffenden beweglichen Sachen, die nicht unter die Kosten der Gebäude oder der Außenanlagen fallen, z. B. Asche- und Müllkästen, abnehmbare Fahnen, Fenster- und Türbehänge, Feuerlösch- und Luftschutzgerät, Haus- und Stallgerät usw.,

die Kosten für Wirtschaftsausstattungen bei Kleinsiedlungen usw., z. B. Ackergerät, Dünger, Kleinvieh, Obstbäume, Saatgut.



## **Anlage 5: Rücklagenkonzept: Bildung von Rücklagen in Hochschulbilanzen**

### **Rücklagenkonzept**

#### **Bildung von Rücklagen in Hochschulbilanzen**

**(aktualisierte Version vom 17.08.2016)**

#### **Gliederung:**

1. Vorbemerkungen
2. Anlass
3. Ermächtigung der Hochschule
4. Erweiterung der Ergebnisrechnung
5. Gliederung der Rücklagen in der Bilanz
6. Ansatz und Bewertung von gebundenen Rücklagen
7. Ansatz und Bewertung der allgemeinen Rücklage
8. Entnahme von Rücklagen
9. Erforderliche Beschlussfassungen
10. Nachweis der Rücklagenentwicklung im Rücklagenpiegel

## **1. Vorbemerkungen**

Ziel dieses Konzepts ist es, die Transparenz der Zweckbindungen von liquiden Mitteln in Hochschulbilanzen zu verbessern. Neben dem bisherigen Ausweis von Zweckbindungen als Rückstellungen oder Verbindlichkeiten soll die bisherige **Gewinnrücklage** ersetzt und zukünftig entsprechend ihrer geplanten Verwendung in eine **(freie) allgemeine Rücklage** und in **gebundene Rücklagen**<sup>4</sup> unterschieden werden.

Wie bei der bisherigen Gewinnrücklage, so können in die allgemeine bzw. in die gebundenen Rücklagen künftig auch nur diejenigen Beträge eingestellt werden, die im Wirtschaftsjahr oder in früheren Wirtschaftsjahren als Jahresüberschüsse erwirtschaftet worden sind. Aus diesem Grund gibt es für die Rücklagenhöhe eine bilanztechnische **Obergrenze**.

## **2. Anlass**

Die bisher von den Hochschulen vorgelegten Bilanzen zeigen in der Regel einen hohen Bestand an liquiden Mitteln<sup>5</sup>, die v. a. durch nicht verwendete Zuschüsse des Landes NRW, durch nicht verwendete Programm- oder Projektmittel sowie durch vorschüssig gezahlte Einnahmen aus Drittmittelprojekten verursacht sind. Allerdings wird häufig übersehen, dass die liquiden Mittel größtenteils nicht frei verwendbar, sondern für zukünftige Ausgaben bereits zweckgebunden sind.

**Aus systematischen Gründen<sup>6</sup> ist die Zweckbindung nur teilweise in einer Bilanz<sup>7</sup> ersichtlich:**

- In Hochschulbilanzen bereits heute ersichtliche Zweckbindungen:

---

<sup>4</sup> Zur Eigenkapitalgliederung siehe die Bewertungsrichtlinie

<sup>5</sup> Der Bestand an liquiden Mitteln wird auf der Aktivseite der Bilanz (linke Seite) nachgewiesen.

<sup>6</sup> Systematisches Ziel einer Bilanz ist u. a. die strukturierte Gegenüberstellung von Mittelverwendung (Aktivseite) und Mittelherkunft (Passivseite). Es ist nicht primäres Ziel einer Bilanz, die Zweckbindung liquider Mittel abzubilden.

<sup>7</sup> Die Zweckbindung geht aus der Passivseite der Bilanz (rechte Seite) als Gegenposition zur Aktivseite (linke Seite) hervor.

Sofern es sich bei der Zweckbindung um eine eingetretene Rückzahlungs- oder Leistungsverpflichtung zum Bilanzstichtag<sup>8</sup> handelt, ist sie bereits heute zwingend als „Fremdkapital“ abzubilden. In Abhängigkeit davon, ob es sich um eine gewisse oder ungewisse Verpflichtung handelt, erfolgt der Bilanzausweis entweder als Verbindlichkeit<sup>9</sup> oder als Rückstellung<sup>10</sup>.

- In Hochschulbilanzen derzeit nicht ersichtliche Zweckbindungen:

Ein Teil der zweckgebundenen Mittel stellt noch keine Verbindlichkeit oder Rückstellung dar (z. B. „Vorbindungen“<sup>11</sup>). Deshalb ist für diesen Teil die Zweckbindung in Hochschulbilanzen nicht ersichtlich.

Beispiele:

- Nicht rückzahlungspflichtige Überschüsse aus Drittmittelprojekten der Auftragsforschung (bei Projektabschluss), sofern die Hochschule über diese Mittel nicht frei verfügen kann
- Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibezusagen
- Geplante Investitionen

**Um den Ausweis der Zweckbindung in Hochschulbilanzen künftig zu verbessern und dadurch die Aussagekraft zu steigern, wurde das vorliegende Rücklagenkonzept auf Wunsch und in Zusammenarbeit mit den Hochschulen erarbeitet.**

**Der in Hochschulbilanzen bislang nicht ersichtliche Teil der Zweckbindungen kann (Wahlrecht der Hochschulen!) künftig durch den Ausweis von gebundenen Rücklagen im Eigenkapital sichtbar gemacht werden.**

---

<sup>8</sup> 31.12. d. J.

<sup>9</sup> Beispiel: Ein Dienst-KFZ wurde geliefert. Die Rechnung wurde ausgehändigt, ist aber noch nicht bezahlt. Es erfolgt ein Ausweis als Verbindlichkeit.

<sup>10</sup> Beispiel: Es wurde Verbrauchsmaterial geliefert. Die Rechnung wurde noch nicht ausgehändigt und deshalb auch nicht bezahlt. Anhand der Bestellunterlagen ist für die Zahlungsverpflichtung eine Rückstellung auszuweisen.

<sup>11</sup> Schwebende Geschäfte („Vorbindungen“) dürfen nicht als Rückstellungen oder Verbindlichkeiten ausgewiesen werden (HGB). Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften hingegen müssen gemäß § 249 HGB als Rückstellung passiviert werden.

Dies setzt jedoch einige grundsätzliche Festlegungen und Änderungen an den bestehenden Hochschulrechnungslegungsvorschriften voraus, auf die nachfolgend näher eingegangen wird.

### 3. Ermächtigung der Hochschule

Die Bildung von gebundenen Rücklagen bereits **vor** der Aufstellung des Jahresabschlusses stellt eine **rechtliche Erweiterung** der bisher den Hochschulen zugebilligten Möglichkeiten dar:

- Bislang dürfen die Hochschulen zwar Gewinnrücklagen bilden, jedoch erst nach Aufstellung des Jahresabschlusses und nur auf der Grundlage des **Verwendungsbeschlusses des Hochschulrats**. Als „Bemessungsgrundlage“ für den Verwendungsbeschluss dient der **Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag**. Da der Jahresüberschuss nicht nach freien und gebundenen Mitteln differenziert, unterliegt er vollständig dem Verwendungsbeschluss des Hochschulrats. Problematisch ist, dass der Hochschulrat auch den Teil des Jahresüberschusses beschließt, der bereits zweckgebunden ist.
- Eine Ermächtigung zur Bildung von gebundenen Rücklagen bedeutet für die Hochschulen, dass sie schon bei der Aufstellung des Jahresabschlusses **gebundene Rücklagen** bilden und ausweisen dürfen (**Wahlrecht der Hochschulen!**). Die Bildung von gebundenen Rücklagen kann unter Berücksichtigung einer Wesentlichkeitsgrenze erfolgen, die die Hochschule festlegt. In diesem Fall entscheidet der Hochschulrat über den **Bilanzgewinn** (verbleibender Jahresüberschuss).

Gegenüberstellung beider Grundsätze:

<b>Ermächtigung der Hochschule (Wahlrecht)</b>	
<b>Bisheriger Grundsatz</b>	<b>Neuer Grundsatz</b>
Die Bilanz darf <u>nicht</u> unter der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden (keine Ermächtigung).	Voraussetzung für die Bildung von gebundenen Rücklagen als Teil der Ergebnisverwendung ist, dass die Bilanz <u>unter Berücksichtigung der (teilweisen oder vollständigen) Verwendung</u> des Jahresergebnisses aufgestellt werden darf (eingeschränkte Ermächtigung).
Betroffene Vorschriften: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ziffern 9.1.1 und 9.1.2 VV zu § 11 HWFVO i.d.F.v. 10.11.2020 ("§ 268 Abs. 1 HGB kommt nicht zur Anwendung").</li> </ul> Sofern eine gesetzliche oder satzungsmäßige Pflicht zur Rücklagenbildung besteht, wird in der Rechtsprechung (HGB) davon ausgegangen, dass die Bilanz unter Berücksichtigung der Ergebnisverwendung aufzustellen ist.	

#### **4. Erweiterung der Ergebnisrechnung**

Die Ermächtigung der Hochschulen gemäß Nr. 1 (Vorbemerkungen) führt zwangsläufig zu einer erweiterten Gliederung der Ergebnisrechnung, damit die Bildung bzw. Entnahme von Rücklagen rechnerisch nachvollzogen werden kann. Mit Hilfe dieser Erweiterung wird der Jahresüberschuss (vor Ergebnisverwendung) auf einen Bilanzgewinn (nach Ergebnisverwendung) übergeleitet. Damit wird deutlich, dass nur ein Teil des Jahresüberschusses zur freien Verfügung steht, denn der Bilanzgewinn ist der Betrag, der für eine Beschlussfassung des Hochschulrats zur Verfügung steht:

<b>Erweiterung der Ergebnisrechnung</b>	
<b>Bisherige Struktur (verkürzte Darst.)</b>	<b>Erweiterte Struktur (verkürzte Darst.)</b>
Erträge - Aufwendungen = <b>Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag</b>	Erträge - Aufwendungen = <b>Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag</b> + Gewinn- oder Verlustvortrag aus dem Vorjahr + Entnahmen aus den Rücklagen - Einstellungen in die Rücklagen = <b>Bilanzgewinn / Bilanzverlust</b>
Betroffene Vorschriften: Ziffer 9.1.2 VV zu § 11 HWFVO i.d.F.v. 10.11.2021 § 268 Abs. 1 HGB kommt nicht zur Anwendung.	

## 5. Gliederung der Rücklagen in der Bilanz

Der bilanzielle Ausweis von gebundenen Rücklagen erfordert eine Anpassung der Eigenkapitalgliederung. Die bisher undifferenzierte Bilanzposition „Gewinnrücklage“ ist künftig zu gliedern in eine allgemeine Rücklage und in zwei gebundene Rücklagen (Ausgleichsrücklage, Sonderrücklage). Eine weitere Untergliederung ist im Anhang möglich.

Ausweis der Gewinnrücklagen in der Bilanz				
	Einfacher Ausweis	Differenzierter Ausweis		
Inhalt	Freie und gebundene Mittel	Gebundene Mittel		Freie Mittel
Bilanz- ausweis	Gewinnrücklage	Gebundene Rücklagen		Freie Rücklage
		Sonderrücklage	Ausgleichsrücklage	Allgemeine Rücklage
Funktion		Rücklagen für festgelegte Verwendungszwecke	Rücklagen als Risikoversorge	Rücklagen für allgemeine (strategische) Zwecke
Zweck	Möglichkeit der Verwendung in Folgejahren, um Aufwendungen oder Investitionen zu decken.	<ol style="list-style-type: none"> <li>Sonderrücklagen dürfen für bestimmte, der Art und der Höhe nach durch <b>Gesetz, Verwaltungsanweisungen bzw. -vereinbarungen</b> (z. B. Bewilligungen) festgelegte künftige Maßnahmen gebildet werden.</li> <li>Sonderrücklagen dürfen mit <b>Zustimmung des Hochschulrats</b> auch gebildet werden, um die vom Präsidium nach Art und Höhe beschlossenen, künftigen Maßnahmen (z. B. für Großprojekte) zu sichern sowie</li> <li>für künftige Verpflichtungen aus <b>Berufungs- und Bleibezusagen</b>.</li> </ol>	<p>Mit Zustimmung des Hochschulrats darf eine Ausgleichsrücklage zum <b>Ausgleich unvorhergesehener, unabweisbarer und unaufschiebbarer Mehraufwendungen bzw. Mindererträge</b> gebildet werden („Puffer- bzw. Vorbeugungsfunktion“), um den Haushaltsausgleich sicherstellen zu können.</p> <p>Mit der Ausgleichsrücklage wird der geforderten Risikoversorge Rechnung getragen.</p>	<p>Mit Zustimmung des Hochschulrats darf eine allgemeine Rücklage aus dem <b>nicht verwendeten Teil des Jahresüberschusses</b> (=Bilanzgewinn) gebildet werden (Verwendungsbeschluss nach Aufstellung des Jahresabschlusses).</p> <p>Die allgemeine Rücklage verbleibt als verwendbare Erfolgsprämie für „<b>hochschulstrategische Zwecke</b>“, um in Folgejahren Aufwendungen oder Investitionen zu decken.</p> <p>Dieser Gedanke entspricht dem Ziel einer ergebnisorientierten Steuerung von Hochschulen.</p>
			<p><b>Subsidiarität beim Haushaltsausgleich:</b> Der Haushalt ist auszugleichen. Haushaltsunterdeckungen (Jahresfehlbeträge) sind in folgender Reihenfolge nach Zustimmung des Hochschulrats auszugleichen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>In erster Instanz durch anteilige Entnahme der <b>allgemeinen Rücklage</b>.</li> <li>In zweiter Instanz ist auf eine bestehende <b>Ausgleichsrücklage</b> zurückzugreifen (Entnahme).</li> <li>In dritter Instanz durch Entnahme aus der <b>Sonderrücklage</b>.</li> </ol> <p>Der Ausgleich von Haushaltsunterdeckungen darf nur unter Beachtung des EU-Beihilferechts erfolgen.</p>	

## **6. Ansatz und Bewertung von gebundenen Rücklagen**

Für die Bildung von Sonderrücklagen und der Ausgleichsrücklage sind Ansatz und Bewertungskriterien (Dotierung) vorzugeben. Diese Kriterien sind vom MKW verbindlich festzulegen, um eine einheitliche Verfahrensweise der Hochschulen bei der Rücklagenbildung sicherzustellen.

### **6.1 Ansatz und Bewertung von Sonderrücklagen:**

Sonderrücklagen dürfen für bestimmte, der Art und der Höhe nach durch **Gesetz, Verwaltungsanweisungen bzw. -vereinbarungen** (z. B. Bewilligungen) festgelegte künftige Maßnahmen gebildet werden. Dazu gehören derzeit<sup>12</sup>:

- Sonderrücklagen aus nicht verwendeten Studienbeiträgen, die zur Verbesserung der Lehre und der Studienbedingungen sowie für Ausgleichszahlungen an den Ausfallfonds nach dem § 2 Abs. 2 StBAG zweckgebunden gezahlt werden und von den Hochschulen nicht frei verwendet werden dürfen.
- Sonderrücklagen für nicht rückzahlungspflichtige Überschüsse aus abgeschlossenen Drittmittelprojekten, die im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden und von den Hochschulen nicht frei verwendet werden dürfen.
- Sonderrücklagen für mit dem Land NRW oder anderen Stellen vereinbarte, besondere Maßnahmen (z. B. Eigenanteil der Hochschulen am Hochschulmodernisierungsprogramm (HMoP-Eigenanteil) bzw. dem darauffolgenden Hochschulbaukonsolidierungsprogramm (HKoP), sofern der Baubeginn noch nicht erfolgt ist.
- Sonderrücklage QVM

Sonderrücklagen dürfen mit **Zustimmung des Hochschulrats** auch gebildet werden, um die vom Präsidium nach Art und Höhe beschlossenen Maßnahmen (z. B. für Großprojekte) zu sichern.

Sonderrücklagen dürfen gebildet werden für künftige Verpflichtungen aus **Berufungs- und Bleibezusagen**.

Die Dotierung (Bewertung) in der Bilanz hat mit ihrem voraussichtlichen maximalen Auszahlungsbetrag zu erfolgen.

---

<sup>12</sup> Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Qualitätsverbesserungsmitteln (QVM), Hochschulpaktmitteln (HSP) und Mitteln aus dem Zukunftsvertrag "Studium und Lehre stärken" (ZSL) siehe die Bewertungsrichtlinie.

## **6.2 Ansatz und Bewertung der Ausgleichsrücklage:**

Die Ausgleichsrücklage dient zum Ausgleich von Jahresfehlbeträgen, die durch **unvorhergesehene, unabweisbare und unaufschiebbare Mehraufwendungen bzw. Mindererträge** verursacht werden. Damit trägt die Ausgleichsrücklage der geforderten Risikovorsorge an Hochschulen Rechnung (zukunftsorientierte „Puffer- bzw. Vorbeugungsfunktion“). Im doppischen Haushalts- und Rechnungswesen wird diese Aufgabe allgemein von der Gewinnrücklage mit erfüllt. Künftig kann hierfür eine spezielle Ausgleichsrücklage als gebundene Rücklage gebildet werden.

Der Bestand der Ausgleichsrücklage darf 5 % des Landeszuschusses für den laufenden Betrieb des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen (Obergrenze).

Aus der Ausgleichsrücklage darf entnommen werden,

1. wenn eine allgemeine Rücklage ausgeschöpft ist und
2. nach Zustimmung des Hochschulrats (siehe Subsidiaritätsprinzip). Die Notwendigkeit der Zustimmung ergibt sich aus der besonderen Zweckbestimmung der Ausgleichsrücklage als Risikovorsorge zur Sicherung des Haushaltsausgleichs.

## **7. Ansatz und Bewertung der allgemeinen Rücklage**

Die allgemeine Rücklage eröffnet den Hochschulen Möglichkeiten zur freien Verwendung in Folgejahren, um Aufwendungen oder Investitionen zu decken. Die allgemeine Rücklage wird aus dem Bilanzgewinn - nach Aufstellung des Jahresabschlusses und einem entsprechenden Beschluss des Hochschulrats - gebildet.

Auf die allgemeine Rücklage darf mit Zustimmung des Hochschulrats zurückgegriffen werden (siehe Subsidiaritätsprinzip).



## **8. Entnahmen von Rücklagen**

Ausgleichsrücklage und Sonderrücklagen dürfen ausschließlich zur Erfüllung Ihres Verwendungszwecks oder bei Zweckaufgabe entnommen werden.

### **8.1 Entnahme aus der allgemeinen Rücklage bzw. der Ausgleichsrücklage zur Sicherstellung des Haushaltsausgleichs**

Bei Jahresfehlbeträgen ist der Haushaltsausgleich wie folgt sicherzustellen (Subsidiaritätsprinzip):

1. In erster Instanz und nach Zustimmung des Hochschulrats durch Entnahme aus der (freien) **allgemeinen Rücklage**
2. In zweiter Instanz und nach vorheriger Information des Hochschulrats durch Entnahme aus der **Ausgleichsrücklage**
3. In dritter Instanz und nach Zustimmung des Hochschulrats durch Entnahme aus der **Sonderrücklage**

Damit wird ein drohender Bilanzverlust abgewehrt. Der Haushaltsausgleich hat unter Beachtung des EU-Beihilferahmens zu erfolgen. Sind allgemeine Rücklage, Ausgleichsrücklage und Sonderrücklage aufgebraucht und kann der Haushaltsausgleich nicht anders hergestellt werden, so ist der Bilanzverlust auf neue Rechnung vorzutragen (Verlustvortrag) und im Folgejahr auszugleichen.

### **8.2 Entnahme aus der Sonderrücklage zur Umsetzung von festgelegten Maßnahmen oder Ereignissen**

Die Entnahme aus den **Sonderrücklagen** erfolgt in dem Jahr, in dem der zu Grunde liegende Verwendungszweck erfüllt ist (Zweckerfüllung).

### **8.3 Entnahme von gebundenen Rücklagen bei Zweckaufgabe**

Ist die Zweckbindung einer gebildeten gebundenen Rücklage nach Art oder Höhe nicht mehr gegeben, z. B. wenn eine Maßnahme nicht mehr verfolgt wird (Zweckaufgabe), dann ist die gebundene Rücklage (anteilig) bilanzergebniserhöhend wie eine Entnahme komplett aufzulösen.

Für die Entnahme der Ausgleichsrücklage ist eine vorherige Information an den Hochschulrat erforderlich.

## 9. Erforderliche Beschlussfassungen

Die Ermächtigung zur Bildung von gebundenen Rücklagen bedeutet für die Hochschulen im Grundsatz, dass sie für bestimmte Zwecke bereits bei der Aufstellung des Jahresabschlusses (ggf. mit vorherigem Verwendungsbeschluss des Hochschulrats) Sonderrücklagen und die Ausgleichsrücklage bilden dürfen. Um die vom Präsidium nach Art und Höhe beschlossenen, künftigen Maßnahmen (z. B. für Großprojekte) durch die Bildung einer Rücklage zu sichern, ist die Zustimmung des Hochschulrats erforderlich.

Der verbleibende Bilanzgewinn (nicht gebundener Anteil) kann nach Aufstellung des Jahresabschlusses und einem entsprechenden Verwendungsbeschluss des Hochschulrats in die allgemeine Rücklage eingestellt werden.

Die für die Rücklageneinstellung und -entnahme erforderlichen Beschlüsse sind in folgender Tabelle zusammengefasst:

<b>Beschlussfassungen<sup>13</sup></b>		
	<u>Einstellung</u>	<u>Entnahme</u>
<b>Sonderrücklagen</b> (gebunden)	Präsidium*	***
<b>Ausgleichsrücklage</b> (gebunden)	Hochschulrat entscheidet auf Vorschlag des Präsidiums**	****
<b>Allgemeine Rücklage</b> (frei)	Hochschulrat	Hochschulrat

\*: ggf. mit Zustimmung des Hochschulrats, um die vom Präsidium nach Art und Höhe beschlossenen, künftigen Maßnahmen (z. B. für Großprojekte) zu sichern

\*\* : Obergrenze = 5 % des Landeszuschusses für den laufenden Betrieb  
Hinsichtlich einer etwaigen Delegation der Beschlussfassung des Präsidiums wird auf die Geschäftsordnung der jeweiligen Hochschule verwiesen.

\*\*\* Eine gesonderte Entnahmeregelung ist nicht mehr zu treffen, da schon mit Einstellung in die Rücklage die Auflösung an die Zweckerfüllung gebunden ist.

\*\*\*\* Die Ausgleichsrücklage dient zum Ausgleich von Jahresfehlbeträgen und hat eine definierte Zweckbestimmung. Bei Inanspruchnahme ist der Hochschulrat umgehend zu informieren und bedarf keines gesonderten Beschlusses.

<sup>13</sup> Über Einstellung und Entnahme entscheidet grundsätzlich derselbe Funktionsträger

**10. Nachweis der Rücklagenentwicklung im Rücklagenspiegel**

Im Anhang des Jahresabschlusses sind die Gewinnrücklagen in einem **Rücklagenspiegel** zu erläutern. Der Rücklagenspiegel enthält für jede einzelne Gewinnrücklage (allgemeine Rücklage, Ausgleichsrücklage, Sonderrücklagen) Angaben zu Ihrem Wert zum 01.01. des Wirtschaftsjahres, zu ihren Veränderungen (Entnahmen aufgrund von Zweckerfüllung oder Zweckaufgabe) und zu Ihrem Wert zum 31.12. des Wirtschaftsjahres.

<b>Rücklagenspiegel</b>					
	<u>01.01.WJ</u>	<u>Einstellung</u>	<u>Entnahme*</u>	<u>Entnahme**</u>	<u>31.12.WJ</u>
	<u>EUR</u>	<u>EUR</u>	<u>Zweckerfüllung</u>	<u>Zweckaufgabe</u>	<u>EUR</u>
<b>Allgemeine Rücklage</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Ausgleichsrücklage</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Sonderrücklagen</b>					
1. Maßnahme/Ereignis, Laufzeit, Verwendungszweck	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Maßnahme/Ereignis, Laufzeit, Verwendungszweck	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Maßnahme/Ereignis, Laufzeit, Verwendungszweck	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. ...	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
n Maßnahme/Ereignis, Laufzeit, Verwendungszweck	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Summe Rücklagen</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
*: Entnahme zur Erfüllung des <b>Verwendungszwecks</b> .					
** : Entnahme, falls der Grund/Zweck für die Rücklage <b>entfallen</b> ist.					



## Anlage 7: Quellen- und Literaturhinweise

<a href="http://www.Bundesfinanzministerium.de">www.Bundesfinanzministerium.de</a>	Seite des Bundesfinanzministeriums
<a href="http://www.epos.nrw.de">www.epos.nrw.de</a>	Seite der Projektgruppe EPOS.NRW mit allen Projektgrundlagen und -ergebnissen
<a href="http://www.gesetze-im-internet.de">www.gesetze-im-internet.de</a>	Umfangreiche Sammlung aller wichtigen Gesetzestexte
<a href="http://www.idw.de">www.idw.de</a>	Unter „Verlautbarungen“ sind unter anderem die folgenden IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer)-Grundsätze bzw. Hinweise zu deren Veröffentlichung zu finden:
IDW ERS ÖFA 1	Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung
IDW RS HFA 3	Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen
IDW RS HFA 5	Rechnungslegung von Stiftungen
IDW RS HFA 10	Grundsätze der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen
IDW RS HFA 11	Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender
IDW RS HFA 21	Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen
<a href="http://www.epsas.eu">www.epsas.eu</a>	Internationale Bilanzierungs- und Bewertungsstandards “International Public Sector Accounting Standards”
<a href="http://www.huef-nrw.de">www.huef-nrw.de</a>	Lernplattform der <i>Hochschulübergreifenden Fortbildung</i> (HÜF)
<a href="http://www.uni-due.de/hkr">www.uni-due.de/hkr</a>	Seite des Hochschulkompetenzzentrums Rechnungswesen NRW
<a href="http://www.urbs.de/afa/home.htm">http://www.urbs.de/afa/home.htm</a>	Umfangreiche Sammlung aller wichtigen Abschreibungstabellen

Weitere Literaturhinweise:

Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage, 2014

EPOS.NRW - Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie des Programms EPOS.NRW, Stand: 30.09.2014

EPOS.NRW - Bilanzierungs- und Bewertungsleitfaden des Programms EOPS.NRW, Stand: 30.09.2014

EPOS.NRW - Kontierungsleitfaden des Programms EPOS.NRW, Stand: 30.09.2014

Finanzmanagement konkret – Handreichung für Praktiker; (Dembeck, Heinemann, Schaarschmidt)

Handbuch Hochschulrechnungslegung; (Breithecker, Lickfett)

Handelsgesetzbuch (HGB)

Verordnung über die Wirtschaftsführung der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulwirtschaftsführungsverordnung – HWFVO) vom 11.06.2007 i.d.F. vom 30.06.2018

Klärungshinweis 01/2013 - *Bilanzierung Hochschulpakt 2020 Mitteln* vom 29.05.2013

Klärungshinweis 02/2013 - *Abgrenzung von Forderungen* vom 29.05.2013

Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) vom 23.10.2013

Verwaltungskontenrahmen (VKR) vom 27.08.2013

Verwaltungsvorschriften (VV) zur HWFVO vom 7.10.2020

## Anlage 8: Stichwortverzeichnis

---

### A

Abschreibungen · 14, 19, 26, 28, 29, 37, 39, 46, 48, 50, 53,  
61, 65, 67, 74, 88, 113, 122, 123

Abschreibungsmethode · 15, 28

Abschreibungsplan · 28

AfA-Tabellen · 15, 16, 28

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten · 67

Altersteilzeit · 82

Anhang · 15, 16, 20, 29, 30, 33, 53, 64, 72, 79, 99, 101, 113,  
139, 144

Anlagengitter · 15, 33, 113

Anlagenspiegel · 15, 33, 113

Ansatzstetigkeit · 12, 125

Anschaffungskosten · 8, 19, 20, 23, 29, 35, 39, 42, 43, 45, 46,  
53, 60, 65, 66, 98

Anschaffungsnebenkosten · 23

Anschaffungspreisminderungen · 23

Antiquitäten · 20, 21, 50

Anwendersoftware · 40

Auftragsforschung · 15, 63, 101, 106, 136

Aufwandszuschüsse · 101

Ausleihungen · 57, 58, 60, 119, 123

Außenanlagen · 50

Ausstellungsgegenstände · 20, 21, 50

---

### B

Baukostenzuschuss · 67

Bauten · 20, 21, 46, 48, 119

Beihilfeerstattungen · 113

Beihilfen · 80

Beteiligungen · 20, 21, 57, 58, 96, 119, 123, 146

Betriebsbereitschaft · 28, 43, 44, 125

Betriebsstoffe · 35, 61, 63, 119

Betriebsvorrichtungen · 50, 52, 53

Bibliothek · 53, 113

Bibliotheksbestand · 37, 119

Bilanzierungsgebote · 13

Bilanzierungsverbot · 12

Bilanzierungswahlrechte · 13

Börsenpreis · 19, 60

Botanischer Garten · 51

Bundesbank · 14, 79

Bundling · 40, 41, 124

Büromaterial · 63

---

### C

Customizing · 43, 44, 125

---

### D

Devisen · 66

Drittmittel · 61, 63, 101, 104

Drohende Verluste · 90

---

### E

eBooks · 53

Eigenkapital · 20, 69, 72, 101, 121, 136

Einzelbewertung · 14, 50, 53, 56, 80

Elektronische Medien · 53, 55

Erbschaften · 74, 75, 113, 121

Ergebnisrechnung · 15, 67, 71, 74, 101, 113, 114, 122, 134,  
138

Erhaltene Anzahlungen · 93, 99, 121

Eröffnungsbilanz · 18, 20, 53, 65, 69

Ersteinrichtungsmittel · 113

---

### F

Fachbereich Medizin · 122

Festgelder · 66

Festwertverfahren · 16, 35, 55, 113

FIFO-Verfahren · 36

Finanzanlagen · 14, 29, 57, 60, 101, 119, 123  
 Firmware · 40, 124  
 Forderungen · 15, 16, 57, 60, 61, 64, 95, 101, 109, 110, 113,  
 119, 120, 147  
 Forderungsverzicht · 64  
 Forschungsförderung · 73, 74, 101, 105  
 Frachtkosten · 23  
 Frankiermaschinen · 66  
 Fremdwährungsforderungen · 19, 64  
 Fremdwährungsverbindlichkeiten · 98  
 Fristigkeiten · 15, 99

---

## **G**

Gebäude · 20, 50, 88  
 Gebrauchsgüter · 19  
 Geldannahmestellen · 66  
 Gemeinkostensatz · 24  
 Gerichtsverfahren · 84  
 Geringwertige Wirtschaftsgüter · 8, 30  
 Geschäftsunterlagen · 88  
 Gesetzliche Grundlagen · 11  
 Gewinn- und Verlustrechnung · 18  
 Gewinnrücklagen · 69, 71, 72, 121, 137, 139, 144  
 Gleitzeitüberhänge · 80  
 GoB · 8, 12, 20  
 Grundfinanzierung · 113, 122  
 Grundstücke · 20, 46, 119  
 Grundstücksgleiche Rechte · 46  
 Gruppenbewertung · 14, 35, 36, 50, 51, 80

---

## **H**

Haftungsverhältnisse · 17, 101, 113  
 Handvorschusskassen · 66  
 Herstellungskosten · 8, 14, 15, 19, 20, 23, 24, 26, 27, 28, 29,  
 30, 37, 43, 46, 48, 50, 53, 61, 63, 73, 74, 101  
 Hochschulpaktmittel · 101, 113  
 Höhergruppierungen · 83

---

## **I**

Immobilien · 46

Individualsoftware · 40, 42, 43  
 Infrastrukturvermögen · 50  
 Inventar · 20  
 Inventur · 20, 33  
 Investitionszuschuss · 73, 101

---

## **J**

Jubiläum · 83

---

## **K**

Kapitalanlagen · 57  
 Kapitalrücklage · 69, 71, 121  
 Kassenautomaten · 66  
 Kulturgüter · 50  
 Kunstgegenstände · 20, 21, 50

---

## **L**

Lagebericht · 113, 114  
 Latente Steuern · 15, 67, 101, 102  
 Leasinggeber · 27, 28  
 Leasinggegenstand · 27  
 Leasingnehmer · 27, 28  
 Lehrbeauftragte · 86, 113  
 LIFO-Verfahren · 36

---

## **M**

Medienbestand · 53, 113  
 Mietereinbauten · 53, 126  
 Mieterumbauten · 53, 126  
 Mietvorauszahlungen · 67, 68  
 Modifizierter Festwert · 53  
 Mündelsichere Geldanlagen · 16

---

## **N**

Nachträgliche Anschaffungskosten · 23, 30  
 Naturgüter · 50  
 Nettoposition · 20, 69, 121



---

**P**

Pensionsrückstellungen · 15, 17, 79  
 Programmfinanzierung · 113, 122  
 Prozesskosten · 84  
 Prozessrisiken · 84  
 Prüfung Jahresabschluss · 86

---

**Q**

Qualitätsverbesserungsmittel · 73, 101, 113

---

**R**

Rabatte · 23  
 Rahmenbedingungen · 11  
 Rechnungsabgrenzungsposten · 8, 13, 15, 19, 20, 61, 67, 69,  
 98, 101, 102, 120, 121  
 Reisekosten · 80  
 Release-Wechsel · 45  
 Rohstoffe · 63  
 Rückbauverpflichtungen · 90  
 Rückgriffsforderungen · 101  
 Rücklagenkonzept · 17, 72, 134  
 Rückstellungen · 13, 14, 20, 69, 72, 77, 78, 79, 80, 82, 83, 84,  
 86, 88, 90, 92, 101, 110, 121, 135, 136  
 Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub · 80

---

**S**

Sachgesamtheit · 50  
 Saldierungsverbot · 12  
 Sammlungen · 20, 21, 50  
 Schadensersatz · 86  
 Schecks · 57, 61, 66, 67, 120  
 Schenkungen · 74, 75, 113, 121  
 Schuldscheindarlehen · 15, 16, 57, 59, 65, 66, 120  
 Schwebende Geschäfte · 90, 136  
 Skonto · 23  
 Software · 33, 37, 39, 40, 42, 43, 124, 125, 146  
 Sondermittel · 101, 113, 122  
 Spenden · 74, 75, 113, 121, 146  
 Standardsoftware · 40, 43

Sterbegeld · 83  
 Steuerrückstellungen · 84, 121  
 Stiftungen · 74, 101, 103, 104, 121, 146  
 Systemsoftware · 40, 124

---

**T**

Tierbestände · 50, 51  
 Trennungsrechnung · 113

---

**U**

Überstunden · 80  
 Unfertige Erzeugnisse · 63, 119  
 Unfertige Leistungen · 63  
 Universitätsklinik · 101  
 Unterbringungsbudget · 113, 122  
 Updates · 45, 125

---

**V**

Verbindlichkeiten · 14, 15, 69, 77, 78, 80, 83, 84, 86, 88, 90,  
 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 101, 110, 121, 135, 136  
 Verbrauchsfolgeverfahren · 36  
 Verbrauchsgüter · 19, 63  
 Vermögensrechnung · 119  
 Verrechnungsverbot · 12  
 Versicherungswert · 21  
 Vollständigkeit · 12  
 Vorräte · 14, 61, 93, 99, 119

---

**W**

Weiterbildungsstudiengänge · 101  
 Wertaufholung · 29, 37, 39, 46, 48, 50, 61  
 Wertgutachten · 20, 21  
 Wertobergrenze · 19  
 Wertpapiere · 15, 57, 58, 60, 61, 65, 119, 120, 123  
 Wertpapierschulden · 93, 94  
 Wiederkehrende Zahlungen · 67

**Z**

Zeitschriften · 53, 56  
Zeitwert · 20, 60, 63, 74  
Zentralmittel · 113

Zoll- und Verpackungskosten · 23  
ZSL · 101  
Zuschüsse · 72, 73, 95, 101, 105, 113, 122, 135  
Zuweisungen · 95, 109, 110  
Zuwendungsbescheid · 73, 74