

Umsatzerlöse im Krankenhaus

Neudefinition der Umsatzerlöse durch das BilRUG

Durch das BilRUG wurde der Umsatzbegriff des § 277 Abs. 1 HGB erweitert. Im Ergebnis sind jetzt alle auf einem Leistungsaustausch beruhenden Erlöse unter dem Posten "Umsatzerlöse" auszuweisen. Zur Wiederherstellung der Vergleichbarkeit wurde für Krankenhausunternehmen dem erweiterten Umsatzbegriff durch die Ergänzung der GuV-Gliederung um eine Nummer 4a Rechnung getragen. Diese Gliederung ist bereits für das Geschäftsjahr 2016 verpflichtend anzuwenden.

Dr. Bernd Siefert Wirtschaftsprüfer und Steuerberater KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mainz

urch das am 23. Juli 2015 in Kraft getretene Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz ("Bil-RUG", Bundesgesetzblatt Teil 1 2015, Seite 1245) wurde durch die Neufassung des § 277 Abs. 1 HGB die Begrenzung der Umsatzerlöse auf für die gewöhnliche Geschäftstätig-

keit typische Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen gestrichen. Nach der geltenden Fassung des § 277 Abs. 1 HGB sind als Umsatzerlöse die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaften nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen. Diese Regelung ist grundsätzlich für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.

Somit gilt der erweiterte Umsatzbegriff auch für Jahresabschlüsse der in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) betriebenen Krankenhäuser bei dem typischen kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr ab 1. Januar 2016. Damit sind bisher üblicherweise in den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesene Erlöse darauf hin zu prüfen, ob eine Umgliederung in die Umsatzerlöse erfolgen muss. Dies wird vor allem die Erlöse aus den sogenannten Hilfs- und Nebenbetrieben betreffen. Entsprechend sind sowohl die Erlöse aus Apothekenverkäufen, aber auch die Erträge aus der Parkplatzbewirtschaftung oder einer Cafeteria künftig unter den Umsatzerlösen auszuweisen. Gleiches gilt für Ausgleichsbeträge früherer Geschäftsjahre.

Aus der Ausweitung der Umsatzerlöse ergeben sich - im BilRUG nicht gesondert geregelte - Folgewirkungen für andere Posten der Gewinnund Verlustrechnung ("GuV") beziehungsweise auch für Bilanzposten. Die mit den "neuen" Umsatzerlösen korrespondierenden Aufwendungen (zum Beispiel Materialeinsatz der Apotheke) sind vom Posten "sonstige betriebliche Aufwendungen" in den Posten "Materialaufwand" umzugliedern. In der Bilanz stehen mit den Umsatzerlösen die Forderungen aus Leistungen in Zusammenhang; entsprechend führt die Umgliederung von dem Posten "sonstige betriebliche Erträge" in den Posten "Umsatzerlöse" zu einer geänderten Zuordnung der damit in Zusammenhang stehenden Forderungsbeträge vom Bilanzposten "sonstige Vermögensgegenstände" in den Posten "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen".

Praktischerweise werden sich die Neuregelung zur Ausweitung der Umsatzerlöse und die Folgeänderungen vor allem auf den Ausweis in Konzernabschlüssen auswirken, da auch die Kapitalgesellschafts-Krankenhäuser im Einzelabschluss regelmäßig von dem Wahlrecht des § 1 Abs. 3 Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) Gebrauch gemacht und die Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend der Anlage 2 zur KHBV gegliedert haben, in der "Umsatzerlöse" als solche nicht ausgewiesen werden.

Im Rahmen des BilRUG ergaben sich auch vereinzelte Änderungen der KHBV; die Regelungen zu den Erlösen wurden in der KHBV jedoch zunächst nicht angepasst. Dies führte zur Kritik an der mangelnden Vergleichbarkeit von Krankenhausabschlüssen, deren Gewinnund Verlustrechnung nach den allgemeinen Regeln für Kapitalgesellschaften gegliedert wurden und somit einen Posten "Umsatzerlöse" auswiesen in Bezug zu Jahresabschlüssen, deren Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 zur KHBV gegliedert wurden.

Denn die bisher mögliche einfache Herstellung der Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse durch Addition der Posten Nr. 1 bis 4 war nun nicht mehr möglich. Die Summe der Posten Nr. 1 bis Nr. 4 unterschied sich inhaltlich von den Umsatzerlösen gemäß § 275 HGB in Höhe der aufgrund der Neudefinition der Umsatzerlöse aus den sonstigen betrieblichen Erträgen umgegliederten Beträge.

Die vorgebrachte Kritik wurde vom Verordnungsgeber aufgenommen und führte am 21. Dezember 2016 zu einer Anpassung der KHBV (Zweite Verordnung zur Änderung von Rechnungslegungsverordnungen, Bundesgesetzblatt Teil 1 2016, Seite 3076).

Geändertes Erlöskonzept der KHBV

Mit der Änderung der KHBV wurde ein neuer Posten 4a "Umsatzerlöse nach § 277 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs, soweit nicht in den Nummern 1 bis 4 enthalten" eingeführt. Hierunter fallen entsprechend der Angaben in der Anlage 2 zur KHBV zu dem Posten Nr. 4a die folgenden Kontengruppen:

44 Rückvergütungen, Vergütungen und Sachbezüge

- 45 Erträge aus Hilfs- und Nebenbetrieben, Notarztdienst
- 57 Sonstige Erträge
- 58 Erträge aus Ausgleichsbeträgen für frühere Geschäftsjahre
- 591 Periodenfremde Erträge

Hinsichtlich der Ausgleichsbeträge für frühere Geschäftsjahre ist ein "davon-Vermerk" vorgesehen. Soweit die Ausgleichsbeträge für frühere Geschäftsjahre zu einem Aufwand führen, hat sich im Übrigen der Ausweis innerhalb der Anlage 2 zur KHBV nicht geändert. Diese – grundsätzlich auch als Erlösschmälerungen verstehbaren – Beträge werden (mit davon-Vermerk) auch in der Zukunft als Bestandteil des Postens "sonstige betriebliche Aufwendungen" ausgewiesen.

Im Rahmen der sonstigen betrieblichen Erträge werden damit ab 2016 im Wesentlichen folgende Beträge ausgewiesen:

- Zuwendungen Dritter zur Finanzierung laufender Aufwendungen (Kontenuntergruppe ("KUGr.")
- Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Sachanlagevermögens und von Zuschreibungen zum Sachanlagevermögen (KUGr. 520)
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen (KUGr. 54)
- Spenden und ähnliche Zuwendungen (KUGr. 592).

Den in der KUGr. 473 ausgewiesenen Erträgen werden auch die Erträge zugeordnet, denen kein Leistungsaustausch zugrunde liegt. Hierzu kann beispielsweise ein Sanierungszuschuss des Gesellschafters ohne Gegenleistungsverpflichtung gehören. Ebenso fallen hierunter Schadenersatzansprüche. Erlöse aus Konzernumlagen müssen differenziert betrachtet werden. Liegen diesen Dienstleistungen zugrunde (zum Beispiel Führung der Handelsbücher, Beratungsleistungen), liegen Umsatzerlöse der leistenden Konzerngesellschaft vor, da ein Leistungsaustausch vorliegt. Entsprechend erfolgt ein Ausweis unter Nr. 4a. Werden allerdings nur entstehende Aufwendungen an eine andere Konzerngesellschaft weiterbelastet, ohne dass eine eigene Dienstleistung erbracht wird, liegen keine Umsatzerlöse, sondern sonstige betriebliche Erträge vor. Hierzu gehören beispielsweise auch die Kostenerstattungen für Personal, das in anderen Konzerngesellschaften eingesetzt wird, ohne dass eine Dienstleistung geschuldet wird.

Die Erweiterung der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung in der Anlage 2 zur KHBV hat allerdings auch Folgewirkungen auf die Zusammensetzung der Umsatzerlöse in den Fällen, in denen das Krankenhaus die Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB gliedert. Durch die ausdrückliche Aufnahme der Kontengruppe 44 in den Posten Nr. 4a sind diese Erträge auch bei der Ermittlung der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB einzubeziehen, um die Vergleichbarkeit zwischen Jahresabschlüssen mit einer GuV-Gliederung nach § 275 Abs. 1 HGB beziehungsweise Anlage 2 zur KHBV zu gewährleisten. Insoweit liegt eine Auslegung des § 277 Abs. 1 HGB durch den Verordnungsgeber und eine Ausnahme von der grundsätzlich vom IdW vertretenen Auffassung vor, wonach Sachbezüge nicht den Umsatzerlösen zuzuordnen seien.

Der Verordnungsgeber hat sich für die Einführung einer Nr. 4a und damit gegen eine Neunummerierung entschieden, mit der dem neuen Posten auch die Nummer 5 hätte zugewiesen werden können. Entsprechend ist bei der Erstellung von Krankenhausabschlüssen gemäß der Gliederung der Anlage 2 zur KHBV auch darauf zu achten, dass der Posten "Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs..." mit "Nr. 4a" bezeichnet wird. Die durch die Einführung einer Nr. 4a geänderte Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung ist für erstmals auf den Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden - also für das Geschäftsjahr 2016 (§ 11 Abs. 3 KHBV).

Erstanwendung der neuen GuV-Gliederung

Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend § 275 Abs. 2 HGB Krankenhaus-Kapitalgesellschaften, die nicht von der Regelung des § 1 Abs. 3 KHBV Gebrauch machen, haben bei der erstmaligen Anwendung des erweiterten Umsatzbegriffes Art. 75 Abs. 2 Satz 3 Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) zu beachten. Danach ist im Anhang beziehungsweise Konzernanhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen. Darüber hinaus ist nachrichtlich der Betrag der Umsatzerlöse für das Vorjahr anzugeben, der sich aus der Anwendung des neuen Umsatzbegriffes unter Anwendung der Regelungen des BilRUG ergeben würde. Das heißt, dass bei der erstmaligen Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse eine Anpassung der für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse nicht vorgenommen zu werden braucht. Da in der Folge der geänderten Definition der Umsatzerlöse im Jahr der Erstanwendung beispielsweise auch in der Gewinn- und Verlustrechnung Änderungen bei den Posten "Materialaufwand" beziehungsweise "sonstige betriebliche Aufwendungen" beziehungsweise in der Bilanz zwischen dem Posten "Sonstige Vermögensgegenstände" und "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" erfolgen, liegt auch bei diesen Posten möglicherweise eine mangelnde Vergleichbarkeit vor. Entsprechend sind auch zu diesen Posten Angaben im Anhang vorzunehmen (§ 265 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Allerdings ergibt sich aus der Regelung des Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB nicht, dass eine Anpassung der Vorjahresumsatzerlöse verboten ist. Somit besteht auch die Möglichkeit, dass der Vorjahresbetrag für die Umsatzerlöse an die neue Definition der Umsatzerlöse angepasst wird. Konsequenterweise sind dann aber auch die Folgewirkungen in der Gewinn- und Verlustrechnung etwa die Umgliederung von Aufwendungen aus dem Posten "sonstige betriebliche Aufwendungen" in den Posten "Materialaufwand" zu berücksichtigen. Die vorgenommenen Anpassungen sind im Anhang zu erläutern (§ 265 Abs. 2 Satz 3 HGB). Alternativ zur vorgenannten

Darstellung innerhalb einer Zwei-Spalten-GuV ist eine Drei-Spalten-GuV mit einer angepassten Vorjahresspalte und einer unangepassten Vorjahresspalte ebenfalls zulässig. Durch die entsprechend § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB vorgenommenen Erläuterungen werden gleichzeitig die Erläuterungspflichten des Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB erfüllt. Soweit die Änderungen von Posten der Gewinn- und Verlustrechnung Auswirkungen auf die Darstellung in der Bilanz haben, sind ebenfalls Zwei-Spalten- beziehungsweise Drei-Spalten-Bilanzen zu erstellen. In der Zwei-Spalten-Bilanz werden die Vorjahreszahlen an die Folgewirkungen des BilRUG angepasst; in der Drei-Spalten-Bilanz gibt es eine angepasste Vorjahresspalte und eine zweite Vorjahresspalte mit unangepassten Beträgen.

Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend Anlage 2 zur KHBV Während die Vorgehensweise bei der erstmaligen Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse nach BilRUG bei einer der Gliederung des § 275 Abs. 2 HGB entsprechenden Gewinn- und Verlustrechnung klar zu sein scheint, stellt sich die Frage, wie bei der erstmaligen Anwendung der Gliederung nach der geänderten Anlage 2 zur KHBV mit den Vorjahresangaben umzugehen ist. Erstanwendungsvorschriften ergeben sich aus der KHBV nicht unmittelbar. Soweit in der KHBV keine Regelungen zur Jahresabschlusserstellung enthalten sind, wird durch § 4 Abs. 3 KHBV auf die anzuwendenden Regelungen des HGB beziehungsweise EGHGB verwiesen. Allerdings findet sich in dieser Vorschrift kein Verweis auf Art. 75 EGHGB. Somit können die oben für eine nach § 275 Abs. 2 HGB gegliederte GuV beschrieben Erstanwendungsregelungen nicht herangezogen werden.

Zumindest für die Gewinn- und Verlustrechnung scheidet eine Drei-Spalten-Regelung – wie oben beschrieben – aus, weil das Besondere der Neuregelung der KHBV die Einführung eines neuen GuV-Postens ist (Nr. 4a). Da die KHBV die Anpassung von Vorjahresbeträgen zulässt (§ 4 Abs. 3 iVm KHBV iVm § 265 Abs. 2 HGB), ist eine Zwei-Spalten-Darstellung mit angepassten Vorjahres-

beträgen umsetzbar. Das heißt es erfolgt zum einen eine Umgliederung von Beträgen aus dem Posten "sonstige betriebliche Erträge" in den Posten Nr. 4a "Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs, soweit nicht in den Nummern 1 bis 4 enthalten". Die korrespondierenden Aufwendungen sind zum anderen aus dem Posten "sonstige betriebliche Aufwendungen" herauszunehmen und in den Posten "Materialaufwand" hineinzunehmen. In der Vorjahresspalte der Bilanz sind ebenfalls notwendige Änderungen umzusetzen (zum Bei-Verschiebungen zwischen sniel dem Posten "Sonstige Vermögensgegenstände" in den Posten "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen"). Im Anhang sind die vorgenommenen Anpassungen anzugeben und zu erläutern.

Schließlich erscheint es jedoch auch zulässig, bei Anwendung der neuen Gliederung die Beträge in der Vorjahresspalte unverändert zu lassen und bei dem Posten Nr. 4a im Vorjahr einen Leerposten zu zeigen. Dies ergibt sich daraus, dass die neue Gliederung entsprechend der Anlage 2 zur KHBV zwingend anzuwenden ist. Hinsichtlich der Vorjahresbeträge besteht aber kein Anpassungszwang. Es besteht nur die Notwendigkeit, bei fehlender Vergleichbarkeit Angaben im Anhang vorzunehmen (§ 265 Abs. 2 Satz 2 HGB). Diese Verpflichtung wird dadurch erfüllt, dass im Anhang des Krankenhauses angegeben wird, wie hoch der Nr. 4a entsprechende Betrag des Vorjahres ist. Konsequenterweise würde in der Bilanz auch die Vorjahresspalte unverändert übernommen werden und die Vergleichbarkeit durch Anhangangaben hergestellt werden können. Auf die mangelnde Vergleichbarkeit der übrigen Posten (sonstige betriebliche Aufwendungen, Materialaufwand, gegebenenfalls Sonstige Vermögensgegenstände und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) ist ebenfalls im Anhang einzugehen (§ 265 Abs. 2 Satz 2 HGB). ■

Dr. Bernd Siefert KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Erthalstraße 1 55118 Mainz