

# Die Darstellung von Berufungszusagen im kaufmännischen Jahresabschluss von Hochschulen

## Einleitung

Die kaufmännische Buchführung hat an staatlichen Hochschulen in der Bundesrepublik einen Siegeszug erlebt. Die zentrale Aufgabe bei dieser Umstellung bestand darin, die aus der Wirtschaft stammende Rechnungslegung an die Bedürfnisse von Hochschulen anzupassen.<sup>1</sup> Dabei spielten und spielen Themen wie Urlaubsrückstellungen, Mietereinbauten in Immobilien im Eigentum Dritter oder selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und ihre Bewertung oder auch die Darstellung von Leasinggeschäften eine Rolle.<sup>2</sup> Dies ist verständlich, da für die jeweils erforderliche Eröffnungsbilanz die Grundlagen gelegt werden mussten – und viele der genannten und vergleichbaren Phänomene für die traditionell kameral wirtschaftenden Hochschulen eher exotisch anmuteten.

---

<sup>1</sup> Vgl. Stöppel (2013), S. 4f.

<sup>2</sup> Vgl. die einschlägigen Artikel in Breithecker/Lickfett (2011), die die bisherige Diskussion und die erzielten Ergebnisse zusammenfassen.

Es ist dennoch erstaunlich, dass bis heute das für Hochschulen spezifische Phänomen der Berufungszusagen<sup>3</sup> im Vergleich stiefmütterlich behandelt worden ist. Dabei ist ihre finanzielle und strategische Bedeutung weitaus größer als die der oben genannten Erscheinungen aus dem Repertoire der kaufmännischen Buchführung.

Gleichzeitig gibt es in Unternehmen für dieses für Hochschulen eigentümliche Verfahren zur Rekrutierung des entscheidenden Personals, ihrer (berufenen) Professoren/innen, kein Pendant. Infolgedessen bieten weder das HGB unmittelbar noch das in Unternehmen praktizierte Rechnungswesen für die Frage, ob und ggf. wie Berufungszusagen im Jahresabschluss nach HGB darzustellen sind, Antworten.

Im Grunde hat für viele Jahre die für die kamental geprägten Hochschulen zunächst überraschende Erkenntnis ausgereicht, dass Berufungszusagen, die in Einzelfällen siebenstellige Euro-Beträge ausmachen können, weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen passivierungsfähig sind. Berufungszusagen haben dann vor einer Reihe von Jahren gewissermaßen eine Renaissance des Interesses erfahren. Allerdings entspringt dieser neue Fokus primär einem politischen Kalkül der Hochschulen wie zuweilen auch der Wissenschaftsministerien. Denn in vielen Bundesländern haben die Hochschulen aus unterschiedlichen Gründen eine hohe Liquidität aufgebaut. Diese muss vor den Begehrlichkeiten der Finanzministerien, die vor diesem Hintergrund gerne die immer wieder reklamierte Unterfinanzierung der Hochschulen in Zweifel ziehen, geschützt werden. In diesem Kontext verweisen die Hochschulen dann unter anderem auf die Verpflichtungen aus Berufungszusagen, für die an vielen

---

<sup>3</sup> *Aus Vereinfachungsgründen soll in dieser Studie der Begriff Berufungszusagen verwandt werden, obwohl gleich gelagerte Zusagen im Rahmen von Bleibeverhandlungen bei der Gefahr des Verlustes von Professoren/innen an andere Hochschulen gemacht werden.*

Hochschulen in Form von Rücklagen in den Bilanzen sichtbar Vorkehrungen getroffen werden. Die Legitimation für dieses Vorgehen stammt dabei zuweilen aus dezidierten Rücklagenkonzepten, die etwa in NRW, sogar Eingang in das landesspezifische Regelwerk für das kaufmännische Rechnungswesen an Hochschulen gefunden haben.<sup>4</sup>

Diese politische Diskussion soll nicht im Mittelpunkt der vorliegenden Studie stehen. Vielmehr soll aus heuristischen Gründen in Anlehnung an das übliche Vorgehen geprüft werden, ob und wie Berufungszusagen Aufnahme in den Jahresabschluss finden können, um anschließend die bisherige Praxis in Sachen Berufungszusagen kritisch zu würdigen.

## Inhalt und rechtlicher Stellenwert von Berufungszusagen

Die Berufung von Professoren/innen, den für die Leistungsfähigkeit einer Hochschule zentralen Beschäftigten, ist eine hochschulspezifische Form der Personalrekrutierung. Das langwierige und komplizierte Verfahren kann hier nicht im Einzelnen beschrieben werden.<sup>5</sup> An seinem Ende steht eine Berufungszusage bzw. – präziser – eine Berufungsvereinbarung zwischen der berufenden Hochschule und der/dem Berufenen. Diese Berufungszusage betrifft sowohl die persönlichen Belange der oder des Berufenen, insbesondere das Gehalt, als auch die Ressourcen für die zukünftige Arbeit an der Hochschule und kann Regelungen zu folgenden Punkten enthalten:<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Vgl. Strotkemper (2018), insbesondere S. 328-330 u. 344f.

<sup>5</sup> Eine ausführliche Darstellung des Berufungsverfahrens aus juristischer Sicht, die indes vor der Berufungsverhandlung mit dem ausgewählten Bewerber endet, liefert Hermann (2007). Eine kürzere Darstellung, die auch die Berufungsverhandlung streift, findet sich bei Dettmer (2011), S. 133-155.

<sup>6</sup> Vgl. Dettmer (2011), S. 149 u. 152 sowie Möller (2011), S. 715 sowie Mittag/Radde (2018), S.417f.

- Gehalt bzw. – bei Beamten/innen – Besoldung
- Umzugskostenvergütung und Trennungsgeld
- quantitativ und qualitativ definierte räumliche Ausstattung
- dauerhafte personelle Ausstattung
- dauerhafte laufende Mittel
- Investitionen
- einmalige personelle Maßnahmen
- einmalige laufende Mittel

Das monetäre Volumen derartiger Zusagen weist eine hohe Spreizung auf. Die durchschnittliche Zusage allein an Investitionsmitteln in den Natur- und Ingenieurwissenschaften sowie der Medizin, gemeinsam mit den Ingenieurwissenschaften die kostspieligsten Fächergruppen, betrug laut einer Erhebung aus dem Jahr 2009 knapp unter 300.000 €. <sup>7</sup> Allein die Zusagen an Investitionsmitteln sowie die gerade in apparateintensiven Disziplinen vielfach ebenfalls nötigen Zusagen bezüglich des Umbaus und der (technischen) Herrichtung der erforderlichen Flächen bei Berufungen auf zentrale Professuren können dabei nicht nur in seltenen Ausnahmefällen Mittel in siebenstelliger Höhe erfordern.

Für die Frage nach der Abbildung derartiger Berufungszusagen ist zunächst die Klärung ihrer juristischen Qualität erforderlich. Es ist grundsätzlich unstrittig, dass es sich bei Berufungszusagen um öffentlich-rechtliche Verträge handelt. Voraussetzung ist selbstverständlich, dass die Zusagen schriftlich und eindeutig als Ansprüche begründende Zusagen – nicht nur als rechtlich unverbindliche so genannte Bemühenszusagen – fixiert sind. <sup>8</sup> Faktisch bestehen dabei aufgrund ihrer öffentlich-

---

<sup>7</sup> Vgl. Dettmer/Metzler (2009), S. 429-431.

<sup>8</sup> Vgl. Dettmer (2011), S. 149.

rechtlichen Bindungswirkung für Hochschulleitungen bei der Rücknahme oder auch nur Anpassung bei gerichtlichen Auseinandersetzungen hohe Hürden, so dass im Grunde kein Weg an der Erfüllung von Berufungszusagen vorbeiführt.<sup>9</sup>

## Möglichkeiten der Bilanzierung von Berufungszusagen

Die folgende Prüfung erstreckt sich auf die Bilanzpositionen Rückstellungen, Rücklagen und die unterhalb der Bilanz anzugebenden Haftungsverhältnisse bzw. Angaben zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen im Anhang.

### Zur Bilanzierung von Berufungszusagen als Rückstellungen

Rückstellungen stellen Fremdkapital, also einen Teil der in § 247 Abs. 1 HGB genannten Schulden dar, für die die drei Merkmale der abstrakten Passivierungsfähigkeit gelten:

- die Verpflichtung gegenüber einem Dritten,
- die wirtschaftliche Belastung und
- die Quantifizierbarkeit.<sup>10</sup>

Da dieser Teil der Berufungszusagen finanziell überschaubar ist und nicht im Mittelpunkt des allgemeinen Interesses steht, sei nur kurz angemerkt, dass Bestandteile der Berufungszusage wie Umzugskostenvergütung und Trennungsgeld, sofern sie in das jeweils nächste Geschäftsjahr fallen, in der Tat als Rückstellungen passiviert werden müssen. Ähnlich

---

<sup>9</sup> Vgl. ein exemplarisches Gerichtsurteil des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg. Das Aktenzeichen, über das das Urteil im Internet zu finden ist, lautet 9 S 1507/06.

<sup>10</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 173 sowie Bitz/Schneeloch/Wittstock (2011), S. 170f.

wie bei den geläufigen Urlaubsrückstellungen handelt es sich bei diesen Posten um Verpflichtungen, die nicht den dienstlichen Bereich der/des Berufenen betreffen. Vielmehr ist der private Bereich der/des Berufenen berührt, der/die hier also als Dritte/r zu sehen ist, gegenüber dem/r eine als Rückstellung zu passivierende Verpflichtung besteht.<sup>11</sup>

Es ist in der einschlägigen Diskussion unstrittig, dass die anderen, finanziell viel stärker ins Gewicht fallenden aus Berufungszusagen resultierenden Verpflichtungen von Hochschulen gegenüber ihren Professoren/innen dem dienstlichen Kontext zuzuordnen sind, es sich also um reine Innenverpflichtungen handelt. Folglich sind diese Verpflichtungen nicht passivierungsfähig.<sup>12</sup>

Wie bereits angemerkt, können Berufungszusagen jedoch im Einzelfall und kumuliert allemal eine enorme Höhe erreichen, so dass aus ihnen definitiv eine wirtschaftliche Belastung resultiert. Diese kann als unmittelbarer Personalaufwand oder verzögert über Abschreibungen bei Investitions- und Baumaßnahmen das Ergebnis der folgenden Jahre erheblich belasten. Insofern ist das für Rückstellungen erforderliche Merkmal der wirtschaftlichen Belastung bei Berufungszusagen ganz sicherlich gegeben.

Dies gilt ebenfalls für das dritte Merkmal, die Quantifizierbarkeit. Zwar mögen sich z.B. bei Baumaßnahmen in Abhängigkeit davon, ob die Hochschule Eigentümer oder Mieter ihrer Immobilien ist, komplizierte Bewertungsfragen stellen. Der Vertragscharakter sowie die dafür erforderliche schriftliche Fixierung von Berufungszusagen sorgen jedoch dafür, dass die Verpflichtungen aus Berufungszusagen sich mindestens so

---

<sup>11</sup> Vgl. Mittag/Radde (2018), S. 419.

<sup>12</sup> Vgl. Mittag/Radde (2018), S. 419.

exakt bestimmen lassen, wie dies für Rückstellungen für eben „ungewisse Verbindlichkeiten“ erforderlich ist.<sup>13</sup>

Als Zwischenergebnis kann also festgehalten werden, dass Berufungszusagen mangels des Merkmals der Verpflichtung gegenüber einem Dritten nicht als Rückstellungen passivierbar sind, sie gleichwohl die beiden anderen Merkmale von Rückstellungen erfüllen.

Die Praxis von Hochschulen unterstreicht diese Rückstellungsähnlichkeit von Berufungszusagen. Ein Anknüpfungspunkt ist hier, wann die schon erwähnten Rücklagen für Berufungszusagen gebildet werden sollen bzw. können. Hier stellt sich die Frage, ob diese Rücklagen gemäß der in § 268 Abs. 1 Satz 1 HGB gegebenen Möglichkeit, die Bilanz „auch unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses“ aufzustellen, unmittelbar dotiert werden können, d.h. vom Präsidium/Rektorat ohne die Zustimmung des Aufsichtsgremiums Hochschulrat.

Interessanterweise sieht das schon 2003 bei der Umstellung auf das kaufmännische Rechnungswesen erarbeitete Finanzstatut der Universität Heidelberg genau diese Möglichkeit vor.<sup>14</sup> Der Grund besteht darin, dass die Heidelberger Universität bei Berufungszusagen die oben skizzierte große Ähnlichkeit mit Rückstellungen sieht. Der Heidelberger Finanzdezernent fasst diesen Sachverhalt in die folgenden Worte, nachdem er dargelegt hat, dass die Bildung einer Rückstellung für Berufungszusagen verworfen wurde:

---

<sup>13</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 173 sowie Bitz/Schneeloch/Wittstock (2011), S. 170f.

<sup>14</sup> Vgl. Heiling (2007), S. 123, der aus dem Finanzstatut der Universität Heidelberg referiert, dass die statutarische Rücklage vom Rektorat vor dem Beschluss des Universitätsrates über die Gewinnverwendung dotiert werden darf.

Die Universität trägt dem Informationszweck einer Rückstellung jedoch insoweit Rechnung, als in den Anhang eine Tabelle aufgenommen wurde, die Zusagen des Rektorats für die kommenden fünf Jahre sowohl jahresbezogen als auch kumuliert wiedergibt.<sup>15</sup>

Ebenso interessant ist die Tatsache, dass das Land NRW diesbezüglich ganz dezidiert eine Änderung in seinen Verwaltungsvorschriften (VV) zur einschlägigen Hochschulwirtschaftsführungsverordnung (HWFVO-NRW) vorgenommen hat. So hieß es in den den Hochschulen mit Schreiben vom 2. März 2009 übersandten VV in der Fassung vom 11. Juni 2007 in den Vorschriften zu § 11 der HWFVO noch:

(2) Die Bilanz darf nicht unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden. § 268 Abs. 1 HGB findet keine Anwendung.

Die immer noch gültige Neufassung der VV vom 12. November 2012, die den Hochschulen in NRW am 24. Januar 2014 übersandt wurde, erhält in den Erläuterungen zu § 12 (der dem § 11 der alten HWFVO entspricht) dieses Verbot bezeichnenderweise nicht mehr. Vielmehr eröffnet sie in Punkt 6 zu Abschnitt A. Bilanz des § 12 HWFVO nunmehr dem Rektorat/Präsidium explizit die Möglichkeit, „Sonderrücklagen ... für Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibezusagen“ zu bilden, ohne den Hochschulrat zu beteiligen.

Die Innenverpflichtungen aus Berufungszusagen sind also aus Sicht der Fachleute in Hochschulen und Wissenschaftsministerien offensichtlich

---

<sup>15</sup> Vgl. Krützfeld (2007), S. 68.



ein Tatbestand, der nach HGB zwar keine Rückstellungen erlaubt, aber doch eine rückstellungsähnliche besondere Rücklage rechtfertigt.<sup>16</sup>

## Zur Bilanzierung von Berufungszusagen als Rücklagen

In den meisten Bundesländern lehnt sich die Bilanzierung von Hochschulen auf der Basis entsprechender Landesvorgaben an die Bilanzierung großer Kapitalgesellschaften an.<sup>17</sup> Folglich sind die Vorschriften des HGB zu den Rücklagen bei Kapitalgesellschaften einschlägig.

Sollen Berufungszusagen vor diesem Hintergrund als satzungsmäßige Rücklagen oder andere Gewinnrücklagen bilanziert werden, stellt sich die Frage, ob sie in einer Sammelrücklage oder als gesonderte Rücklage dargestellt werden sollen.

Die aktuell gültigen VV zur HWFVO-NRW lassen den Hochschulen in dieser Frage in Ausschöpfung des oben skizzierten Spielraumes des HGB<sup>18</sup> z.B. völlige Gestaltungsfreiheit. Dies geht aus den Angaben zu den drei Unterkategorien der Gewinnrücklagen hervor:

- (4) Die Allgemeine Rücklage dient zur Finanzierung von Aufwendungen und Investitionen in den Folgejahren. Über Einstellungen und Entnahmen entscheidet der Hochschulrat.

---

<sup>16</sup> Vgl. *Theile/Stahnke (2008)*, S. 1757 zu dem interessanten Punkt, dass auch aus Sicht des Gesetzgebers Aufwandsrückstellungen große Ähnlichkeiten mit Rücklagen haben. Vgl. auch *Kessler/Leinen/Strickmann (2010)*, S. 308f. Sehr apodiktisch kommt auch *Söder-Mahlmann (2016)*, S. 5 zu der Aussage: „Aufgrund der Verbindlichkeit dieser Zusagen handelt es sich um Rücklagen mit Rückstellungscharakter.“ (Besonders gelungen ist hier die doppeldeutige Verwendung des Begriffs „Verbindlichkeit“.) Bezeichnenderweise widmen auch *Mittag/Radde (2018)* in ihrem Artikel zur Rückstellungen bei Hochschulen auf S. 417-423 Berufungszusagen ein eigenes Kapitel.

<sup>17</sup> Siehe hierzu die bundesweite Übersicht in *Mittag/Radde (2018)*, S. 374-377.

<sup>18</sup> Vgl. hierzu auch die Ausführungen zu statutarischen und anderen Gewinnrücklagen bei *Baetge/Kirsch/Thiele (2012)*, S. 507f.

[...]

(6) Sonderrücklagen dürfen für bestimmte, der Art und Höhe nach durch Gesetz, Verwaltungsanweisungen bzw. -vereinbarungen festgelegte künftige Maßnahmen, für vom Hochschulpräsidium mit Zustimmung des Hochschulrats nach Art und Höhe beschlossene künftige Maßnahmen sowie für Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibezusagen gebildet werden. Ihre Zusammensetzung und die beabsichtigte Mittelverwendung sind im Anhang zu erläutern. ... Über Einstellungen und Entnahmen entscheidet das Hochschulpräsidium.<sup>19</sup>

Die Entscheidung über die Aufnahme in eine Sammelrücklage oder den Ausweis als gesonderte Rücklage bleibt in NRW also den bilanzierenden Hochschulen überlassen.

Diese Entscheidung hängt letztlich davon ab, welche Bedeutung man dem Phänomen der Berufungszusagen und den aus ihnen resultierenden Verpflichtungen beimisst. Angesichts der Tatsache, dass die Professoren/innen die zentrale Beschäftigtengruppe in Hochschulen sind, das Volumen der entsprechenden (Innen-) Verpflichtungen das zwangsweise gesondert auszuweisender Bilanzpositionen (z.B. Steuer-, Jubiläums- und Urlaubsrückstellungen) um ein Vielfaches überschreitet und Berufungszusagen über viele Jahre Bindungswirkung entfalten, liegt ein gesonderter Ausweis durchaus nahe, wenn der Jahresabschluss in den Worten des § 264 Abs. 2 HGB „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ... zu vermitteln“ hat.

---

<sup>19</sup> VV zu § 12 HWFVO-NRW vom 12.11.2012 zum Punkt Bilanz. Ziffer 5 zur Ausgleichsrücklage wird nicht zitiert, da diese hier nicht einschlägig ist.

Die Universität Heidelberg wählt vermutlich aus diesem Grund den in den entsprechenden gesetzlichen Grundlagen für AG und GmbH gewählten Weg der satzungsmäßigen Festschreibung sogenannter statutarischer Rücklagen<sup>20</sup>, und zwar solcher mit Zweckbindung u.a. für die Erfüllung von Berufungszusagen.<sup>21</sup>

Die Höhe der Dotierung der Rücklagen für Berufungszusagen – unabhängig, ob es sich um eine Sammel- oder eine gesonderte Rücklage handelt – hängt wie bei Rücklagen unvermeidlich zwingend vom Ergebnis der jeweiligen Hochschule ab. Eine Dotierung der Rücklage für Berufungszusagen ist folglich nur bei positivem Jahresergebnis und maximal bis zur Höhe des jeweiligen Jahresergebnisses möglich.<sup>22</sup>

Hier liegt ein entscheidender Unterschied zu den zwingend zu bildenden Rückstellungen vor, deren Höhe nicht in Abhängigkeit vom Ergebnis gebildet werden darf und die infolgedessen selbst Ursache für ein negatives Jahresergebnis sein können. Die Bildung von Rücklagen kann demgegenüber sachlogisch bestenfalls zu einem ausgeglichenen, keinesfalls aber zu einem negativen Ergebnis führen.<sup>23</sup> Die aktuellen VV zur HWFVO-NRW sehen allerdings zu § 12 Punkt A. Bilanz der HWFVO neben einem obligatorischen Rücklagenspiegel Folgendes vor:

---

<sup>20</sup> Vgl. hierzu Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 507.

<sup>21</sup> Vgl. die Internetquelle Jahresbericht Universität Heidelberg 2003, Kapitel X: Wirtschaftsführung und Finanzen.

<sup>22</sup> Vgl. Krüzfeld (2007), S. 68. Vgl. auch die VV zu § 12 Punkt A. Bilanz der HWFVO-NRW Punkt 3, die bezüglich der Gewinnrücklagen, unter die sowohl die Allgemeine Rücklage als auch die Sonderrücklagen zählen, regeln: „In diese Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge eingestellt werden, die im Wirtschaftsjahr oder früheren Wirtschaftsjahren als Jahresüberschüsse erwirtschaftet worden sind.“ Vgl. auch Strotkemper (2018), S. 343-345.

<sup>23</sup> Vgl. Wöhe (1997), S. 519.

(7) Er [der Rücklagenspiegel] enthält für jede einzelne Gewinnrücklage Angaben zu ihrem Wert zum Beginn des Wirtschaftsjahres, zu den Veränderungen (Einstellungen, Entnahmen oder Auflösung zur Zweckerfüllung oder Zweckaufgabe) und den Wert zum Ende des Wirtschaftsjahres.

In dieser zweifellos sinnvollen Regelung ist erneut eine deutliche Ähnlichkeit der zweckgebundenen Rücklagen für Berufungszusagen mit Rückstellungen zu konstatieren. Denn auch Rückstellungen sind ganz oder teilweise aufzulösen, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist.<sup>24</sup>

## Zur Bilanzierung von Berufungszusagen als Haftungsverhältnisse

Aufgrund ihres öffentlich-rechtlichen Charakters und der daraus resultierenden Möglichkeit für Professoren/innen, die ihnen gegebenen Berufungszusagen einzuklagen, ist über das Wahlrecht, verschiedene Formen von Rücklagen für Berufungszusagen zu bilden, hinaus noch die Möglichkeit zu prüfen, die § 251 HGB unter der Überschrift Haftungsverhältnisse dem Bilanzierenden einräumt. Diese Regelung schreibt zwingend, d.h. ohne ein entsprechendes Wahlrecht, vor, Haftungsverhältnisse aufgrund einer abschließenden Aufzählung von Sachverhalten auf der Passivseite unter der Bilanz anzugeben, wenn sie nicht im eigentlichen Sinne, d.h. als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen, passiviert werden können. Diese Angabe dient dazu, den Bilanzleser auf potenzielle finanzielle Risiken aufmerksam zu machen. Diese Risiken haben zwar eine eindeutige rechtliche Grundlage, ihr Eintritt ist aber so unwahr-

---

<sup>24</sup> *Selbstverständlich unterscheidet sich der bilanzielle Ausweis der Auflösung von Rückstellungen und Rücklagen erheblich. Siehe hierzu Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 424f u. 512f.*

scheinlich, dass eine Passivierung als Rückstellung, die eine Eintrittswahrscheinlichkeit der Zahlungsverpflichtung (bzw. Leistungsverpflichtung) voraussetzt, nicht möglich ist.<sup>25</sup>

Allerdings kommt auch diese Möglichkeit für Berufungszusagen nicht in Betracht. Dies hängt mit einer zentralen Gemeinsamkeit dieser Bilanzierungsmöglichkeit mit Rückstellungen zusammen: Während sich Haftungsverhältnisse und Rückstellungen hinsichtlich der Eintrittswahrscheinlichkeit der Zahlungsverpflichtung (bzw. Leistungsverpflichtung) voneinander unterscheiden, ist beiden Positionen gemeinsam, dass sie – mit Ausnahme der für Rückstellungen vorgesehenen Sonderregelungen gemäß § 249 Abs. 1 Ziffern 1 und 2 HGB für drei klar definierte Innenverpflichtungen – nur für Außenverpflichtungen, d.h. Zahlungs- oder Leistungsverpflichtungen gegenüber Dritten, genutzt werden können.<sup>26</sup>

## Angaben zu Berufungszusagen im Anhang

Das HGB sieht indes für Kapitalgesellschaften – und zwar unter ausdrücklichem Verweis auf § 251 – in § 285 Ziffer 3a vor, dass im Anhang Pflichtangaben in Form des Gesamtbetrags aus „sonstigen finanziellen Verpflichtungen“ zu machen sind, „sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist.“<sup>27</sup> Entscheidend ist in dieser Regelung, dass Sie – anders als § 285 Ziffer 3 HGB, die ausdrücklich „Geschäften“ und damit Außenverpflichtungen gegenüber Dritten gilt –

---

<sup>25</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 572f sowie Schubert (2007), S. 81f.

<sup>26</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 573.

<sup>27</sup> Vgl. Rückle (1986) S. 169 u. 182f für die besondere Bedeutung dieser sonstigen finanziellen Verpflichtungen für eine angemessene Beurteilung der Finanzlage. Vgl. auch Strotkemper (2018), S. 345f, der sich hier jedoch nicht dezidiert zu Berufungszusagen und infolgedessen auch nicht dazu äußert, ob Angaben zu Berufungszusagen im Anhang obligatorisch oder fakultativ sein sollten.

durch ihre Offenheit als Grundlage für die Abbildung von Innenverpflichtungen innerhalb des Jahresabschlusses geeignet ist<sup>28</sup>, sei es auch „nur“ im Anhang. Dieser ist jedoch gerade für die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Finanzlage ein wichtiges Instrument.<sup>29</sup> Denn die Finanzlage bezeichnet zusammenfassend „das Ausmaß der Fähigkeit zum künftigen Ausgleich der betrieblichen Ein- und Auszahlungen“<sup>30</sup>, und zwar letztlich unabhängig davon, ob die (künftigen) Auszahlungen aufgrund von Verbindlichkeiten bzw. Außenverpflichtungen oder aufgrund von Innenverpflichtungen erfolgen müssen.

Die sonstigen finanziellen Verpflichtungen sind auf diese Weise eine ideale „Auffangposition“ für nicht passivierbare und auch nicht als Haftungsverhältnisse darstellbare Zahlungsverpflichtungen.<sup>31</sup> Sie können deshalb dazu dienen, „nicht bilanzwirksame Belastungen der finanziellen Dispositionsfähigkeit“<sup>32</sup> im Jahresabschluss von Hochschulen dennoch transparent zu erfassen. Insofern bilden die sonstigen finanziellen Verpflichtungen eine Art Ersatz für die Erfassung „solcher finanziellen Verpflichtungen ..., für die eine Rückstellung nicht zulässig ist“, die stattdessen aber eben als „passivierungsunfähige faktische Verpflichtungen im Anhang“ erscheinen.<sup>33</sup>

---

<sup>28</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 573 und 581f sowie Fey (1989), S. 136 u. 141f sowie Küting/Weber (2012), S. 146f sowie Phillips (2011), S. 125-130, besonders S. 127.

<sup>29</sup> Vgl. Rückle (1986), S. 181.

<sup>30</sup> Vgl. Rückle (1986), S. 174.

<sup>31</sup> Vgl. Kessler/Leinen/Strickmann (2010), S. 626 dazu, dass die sonstigen finanziellen Verpflichtungen gerade für die Abbildung zahlungswirksamer Verpflichtungen geeignet sind.

<sup>32</sup> Vgl. Küting/Weber (2012), S. 146.

<sup>33</sup> Vgl. Küting/Weber (2012), S. 146.

Nach dieser Analyse der Bilanzierbarkeit bzw. Darstellung des Phänomens Berufungszusagen im Jahresabschluss von Hochschulen soll anhand einiger im Netz öffentlich zugänglicher Informationen die aktuelle Praxis an deutschen Universitäten beleuchtet werden.

## Zur Praxis der Bilanzierung von Berufungszusagen

Der Blick auf die Praxis ist aus zwei Gründen nicht ganz einfach. Zum einen gibt es vor dem Hintergrund des bundesrepublikanischen Wissenschaftsföderalismus eine große Zahl einschlägiger Landesregeln, die indes zum Großteil nicht öffentlich sind. Ebenso verhält es sich mit den Jahresabschlüssen von Hochschulen, die anders, als dies bei großen Kapitalgesellschaften vorgeschrieben ist, nicht veröffentlicht werden müssen. Dem folgenden Blick auf die Praxis haftet daher notwendigerweise ein etwas zufälliger Charakter an, da nur öffentlich zugängliche Daten in den Blick genommen werden können.

Bei der Suche auf den Homepages von Universitäten (an Fachhochschulen kommt Berufungszusagen eine ungleich kleinere Bedeutung zu) nach Rektorats- oder Jahresberichten, die häufig Finanzinformationen bis hin zu tatsächlich Jahresabschlüssen enthalten, und Jahresabschlüssen fällt zum einen auf, dass in derartigen Berichten häufig rein kameralistische Finanzinformationen enthalten sind. Dies gilt sogar in Bundesländern, die schon vor Jahren das kaufmännische Rechnungswesen eingeführt haben. Auch wenn dies nicht Gegenstand der vorliegenden Studie ist, wirft dies doch ein eher ernüchterndes Licht auf die Bedeutung der Doppik für die Hochschulsteuerung.

Der Großteil dieser in den üblichen Rektorats- oder Jahresberichten enthaltenen knappen Finanzinformationen geht auf das Phänomen der Berufungszusagen nicht ein.

Ausnahmen stellen hier zunächst einmal die niedersächsischen Universitäten Göttingen und Hannover dar. Die Universität Göttingen erläutert in ihrem Jahresbericht 2016 zur Bilanz 2016, dass in der – gegenüber dem Vorjahr aus dem Bilanzgewinn 2015 erheblich erhöhten – Rücklage in Höhe von 67,1 Mio. € unter anderem 15,1 Mio. € für Berufungs- und Bleibvereinbarungen sowie noch einmal 15,1 Mio. € für Baumaßnahmen (die theoretisch in Zusammenhang mit Berufungszusagen stehen können) enthalten sind.<sup>34</sup> Dem Jahresbericht der Universität Hannover für 2014 ist zu entnehmen, dass in der allgemeinen Rücklage in Höhe von 44,4 Mio. € allein 27,2 Mio. € für die Ausstattung von Professuren/innen im Zusammenhang mit Berufungsvereinbarungen bestimmt sind.<sup>35</sup>

In beiden Fällen ist zu konstatieren, dass zwei wichtige Informationen gänzlich fehlen. Zum einen wird nicht angegeben, welche Positionen aus Berufungszusagen aus diesen Rücklagen bedient werden sollen. Hier seien nur die drei großen Posten Investitionen, Personalzusagen (ggf. über das normale Maß hinaus) und (Um-) Baumaßnahmen genannt. Zum zweiten bleibt völlig unklar, wie sich die Höhe dieser Rücklagen zu den tatsächlich bestehenden Verpflichtungen aus Berufungszusagen verhält. Diese Frage ist insofern angebracht, als diese Rücklagen nur aus Bilanzgewinnen dotiert werden können und von daher eine Entsprechung überhaupt nur bei ausreichenden Bilanzgewinnen möglich ist. Ebenso bleibt unklar, ob diese Rücklagen nur für bereits eingegangene Verpflichtungen oder auch für (selbstverständlich nur schätzbare) Belastungen zukünftiger Jahre z.B. durch die Nachbesetzung besonders kostspieliger Eckprofessuren vorgesehen sind. Ebenso intransparent bleibt das Ver-

---

<sup>34</sup> Zu finden unter <http://www.uni-goettingen.de/de/pr%c3%a4sidium/894.html>, S. 111.

<sup>35</sup> Zu finden unter [https://www.uni-hannover.de/fileadmin/luh/content/webredaktion/universitaet/publikationen/jahresbericht/jahresber\\_14.pdf](https://www.uni-hannover.de/fileadmin/luh/content/webredaktion/universitaet/publikationen/jahresbericht/jahresber_14.pdf), S. 35.



hältnis, in dem Berufungszusagen als alltägliche Erscheinung in Hochschulen einerseits selbstverständlich aus dem laufenden Haushalt und andererseits eben aus entsprechenden Rücklagen bedient werden.

Der Blick auf die wenigen öffentlich zugänglichen Jahresabschlüsse von Hochschulen fällt ebenfalls eher ernüchternd aus. Alle für diese Studie recherchierten Jahresabschlüsse inkorporieren zwar Rücklagen für Berufungszusagen als Bestandteil des Eigenkapitals in ihre Bilanzen. Die entsprechenden Erläuterungen im Anhang erfolgen jedoch nie unter Bezug auf das HGB unter der Überschrift „Sonstige finanzielle Verpflichtungen“ und sind darüber hinaus stellenweise eher wenig aussagekräftig. Vermutlich besteht hier insofern ein Zusammenhang, als eine Angabe unter den „sonstigen finanziellen Verpflichtungen“ im Grunde dem gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB für Rückstellungen geltenden Maßstab genügen müsste, Berufungszusagen „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“ zu erfassen, was deutlich mehr Aufwand erfordern würde.

Die Universität Heidelberg, die ihren Jahresabschluss wie gesagt schon seit Jahren auf der Basis eines sehr durchdachten Finanzstatuts aufstellt, stellt hier quasi die *benchmark* dar. Die Universität Heidelberg hat von Anfang an, d.h. seit Aufstellung der Eröffnungsbilanz, eine „Gewinnrücklage in Form einer statutarischen Rücklage für Zusagen aus Berufungs- und Bleibeverhandlungen sowie sonstige verbindliche Zusagen“ gebildet.<sup>36</sup> Aus den Erläuterungen zu diesem Posten geht einerseits

---

<sup>36</sup> Zitiert aus den Angaben im Anhang zur Bilanz – leider ohne Seitenzahlen – im Jahresabschluss, der im unter [http://www.uni-heidelberg.de/md/zentral/einrichtungen/rektorat/jahresbericht\\_2016.pdf](http://www.uni-heidelberg.de/md/zentral/einrichtungen/rektorat/jahresbericht_2016.pdf) zu findenden Jahresbericht 2016 der Universität Heidelberg enthalten ist.

hervor, dass diese Rücklage „sich nach der Höhe der gemachten Zusagen“ richtet.<sup>37</sup> Es ist sogar angegeben, dass diese Verpflichtungen, die allerdings nicht nur Verpflichtungen aus Berufungszusagen umfassen, insgesamt rund 75,9 Mio. € betragen, weshalb die statutarische Rücklage aus dem üppigen Bilanzgewinn des Jahres 2015 um rund 31,8 Mio. € auf ca. 60 Mio. € erhöht werden konnte. Und es finden sich sogar in einer Aufstellung über die „Zusagen des Rektorats per 31. Dezember 2016“, die bis ins Jahr 2021 reicht, differenzierte Angaben zu Verpflichtungen aus Berufungszusagen, die die Bereiche Sachmittel, Investitionen, Großgeräte und Personal ausweisen und sich insgesamt auf die – überraschend geringe – Summe von 12,5 Mio. € belaufen<sup>38</sup>, die nur ein Fünftel der Rücklagen und ein Sechstel der Verpflichtungen ausmacht.

Wie ein Blick auf öffentlich zugängliche Jahresabschlüsse anderer Universitäten zeigen wird, informiert die Universität Heidelberg mit diesem Vorgehen und dieser Art „Verpflichtungsspiegel“ am umfangreichsten über ihre Verpflichtungen aus Berufungszusagen. Aber auch hier würde man sich für die Erlangung eines klaren Bildes der wirtschaftlichen Verhältnisse der Universität Heidelberg zusätzliche Angaben über die Ermittlung des entsprechenden Werts wünschen. Er ist nämlich schon auf den ersten Blick überraschend niedrig, wenn man ihn sowohl mit den oben angegebenen Werten aus Göttingen und Hannover wie auch mit den unten zu findenden Werten aus Jahresabschlüssen anderer Universitäten vergleicht. Die Höhe von Berufungszusagen hängt von zahlreichen Parametern ab. Die wichtigsten dürften die Größe der Universität, ihr Fächerspektrum wie auch die ihr vor allem durch den entsprechenden Landeshaushalt gegebenen Möglichkeiten sein. Aber dennoch er-

---

<sup>37</sup> A.a.O.

<sup>38</sup> A.a.O.

scheinen die Unterschiede zwischen den zu findenden Zahlen erläuterungsbedürftig. So stellen sich selbst bei den im Vergleich vorbildlichen Informationen im Heidelberger Jahresabschluss nicht zuletzt angesichts der geringen Höhe der Verpflichtungen aus Berufungszusagen z.B. folgende Fragen:

- Enthalten die Zusagen für Sachmittel und Investitionen sowohl Zusagen der Fakultäten wie auch des Rektorats oder nur Zusagen des Rektorats?
- Enthalten die Zusagen für Großgeräte, die hälftig vom Bund finanziert werden und bei denen der Landesanteil häufig in irgendeiner Weise zwischen Land und Universität aufgeteilt wird, den gesamten Bruttowert der Großgeräte oder nur den Nettowert, der von der Universität Heidelberg aufzubringen ist?
- Was ist in den mit p.a. unter 400.000 € und damit – nicht nur gegenüber dem jährlich mit über 7 Mio. € ungleich größeren Posten „Personal (weitere Zusagen)“ aus dem „Verpflichtungsspiegel“ – überraschend niedrig liegenden Verpflichtungen für Personal aus Berufungszusagen genau enthalten? Es kann sich hier unmöglich um die kompletten zugesagten Stellen bzw. Personalmittel aus gemachten Zusagen handeln, da dieser Wert gerade einmal die jährlichen Kosten für das Folgepersonal eines gut ausgestatteten Lehrstuhls in den Naturwissenschaften decken würde. Vermutlich handelt es sich um selten vorgenommene Zusagen über Stellen bzw. Personalmittel aus irgendeinem Rektoratsfonds – aber man wüsste das gerne genauer.
- Wenn man sich vor Augen führt, welche detaillierten Angaben zur Bewertung von betragsmäßig im Vergleich zu vernachlässigenden, indes handelsrechtlich notwendigen Rückstellungen im

Anhang nicht nur des Jahresabschlusses der Universität Heidelberg gemacht werden, muss man nicht unbedingt übertrieben penibel sein um fragen zu wollen, ob irgendwelche Positionen in dem immerhin bis 2021 reichenden „Verpflichtungsspiegel“ abgezinst wurden und ob bei dem Posten Personal absehbare Tarifsteigerungen, wie sie Eingang in die solide Kalkulation jedes Drittmittelprojekts finden, berücksichtigt wurden.<sup>39</sup>

Wenn man einen Blick auf andere Jahresabschlüsse von Hochschulen wirft, stellen sich indes deutlich mehr Fragen als zum Heidelberger Jahresabschluss.

Die Universität des Saarlandes gehört zu den wenigen lobenswerten Universitäten, die Jahresabschlüsse ohne rechtliche Verpflichtung ins Netz stellen, der aktuellste ist allerdings der aus dem Jahr 2011 und auch hier findet sich nur der Anhang.<sup>40</sup> Die dort enthaltene Bilanz weist zum Bilanzstichtag 31.12.2011 eine „zweckgebundene Rücklage für Zusagen aus Berufungs- und Bleibeverhandlungen“ mit einer Höhe von immerhin 12 Mio. € aus. Es wird erläutert, dass im Jahr 2011 eine Entnahme aus dieser zweckgebundenen Rücklage in Höhe von knapp 1,3 Mio. € erfolgt ist, was die Differenz in der Bilanz bei dem genannten Eigenkapitalposten gegenüber dem Vergleichsdatum 31.12.2010 erklärt. Schließlich findet sich noch eine nach fakultären und zentralen Verpflichtungen aufgeteilte Übersicht über Verpflichtungen aus Berufungszusagen, die für den Stichtag 31.12.2011 exakt bei den rund 12 Mio. € der entsprechenden Rücklage endet. Das war im Jahr 2011 zunächst einmal sicherlich ein beruhigender Befund für die Universität des Saarlandes. Allerdings bleibt

---

<sup>39</sup> Vgl. Mittag/Radde (2018), S. 388f.

<sup>40</sup> Zu finden unter [https://www.uni-saarland.de/fileadmin/-migrated/content\\_uploads/Anhang\\_mit\\_Bilanz\\_und\\_GuV\\_2011/pdf](https://www.uni-saarland.de/fileadmin/-migrated/content_uploads/Anhang_mit_Bilanz_und_GuV_2011/pdf). Die Bilanz findet sich am Ende des Anhangs, die beiden anderen verwendeten Daten auf S. D-10 und S. D-19.

völlig offen, welche Posten, die z.B. im Heidelberger Jahresabschluss erscheinen, mit den genannten Zahlen abgedeckt sind. Den entsprechenden Erläuterungen ist zu entnehmen, dass die Universität des Saarlandes im Jahr 2011 17 erfolgreiche Berufungs- und drei erfolgreiche Bleibeverhandlungen geführt hat, dafür jedoch nur 1,55 Mio. € neue Verpflichtungen eingehen musste, von denen allen 670.000 € auf die dortige Medizinische Fakultät entfallen. Es ist unbekannt, welche Fakultäten die genannten 20 Fälle betrafen, aber es ist auf den ersten Blick zumindest nicht sonderlich plausibel, dass mit dieser im Schnitt unter 100.000 € liegenden Summe die (Heidelberger) Positionen Sachmittel, Investitionen, Großgeräte und Personal abgedeckt sein könnten. Es dürfte auf der Hand liegen, dass sich zu den Desideraten des Heidelberger Jahresabschlusses erst recht keine Informationen finden.

Im Jahresabschluss der Universität Osnabrück des Jahres 2013 findet sich die Information, dass sich die im Niedersächsischen Hochschulgesetz vorgesehene Rücklage für Investitionen, Berufungsverfahren und Entwicklungsplanung zum Bilanzstichtag auf rund 8,6 Mio. € beläuft, denen verbindliche Berufungszusagen in Höhe von knapp 5 Mio. € gegenüberstehen, die „vor allem befristete Zusatzausstattungen für Personal sowie sächliche Anschubfinanzierungen“ umfassen.<sup>41</sup> Weitere Informationen zu all den Fragen, die oben bei anderen Jahresabschlüssen gestellt wurden, finden sich nicht. Insbesondere bleibt unklar, was genau sich hinter dem Begriff „befristete Zusatzausstattungen“ verbirgt. Hier liegt die Vermutung nahe, dass es einen Grundstock an Ausstattung – vermutlich die laufenden Sach- und Investitionsmittel sowie der Stellenplan bzw. die Personalmittel der Fakultäten – gibt, aus dem quasi der Grundstock der

---

<sup>41</sup> Siehe den unter [https://www.uni-osnabrueck.de/fileadmin/documents/public/1.3\\_uni\\_im\\_ueberblick/d3-finanzen/Jahresabschl%c3%BCsse/Jahresabschluss\\_2013.pdf](https://www.uni-osnabrueck.de/fileadmin/documents/public/1.3_uni_im_ueberblick/d3-finanzen/Jahresabschl%c3%BCsse/Jahresabschluss_2013.pdf) zu findenden im Jahresabschluss 2013 enthaltenen Anhang, S. 5.

Berufungszusagen bestritten wird, der dann ggf. durch „zusätzliche“ Mittel bzw. Zusagen der Universitätsleitung ergänzt wird, um Verhandlungen erfolgreich zum Abschluss führen zu können. Rechtlich handelt es sich indes in beiden Fällen um verbindliche Zusagen, so dass dieser vermutete Zusammenhang transparent gemacht werden sollte. Im oben betrachteten Anhang des Jahresabschlusses der Universität des Saarlandes findet sich ja durchaus eine Aufteilung nach fakultären und zentralen Verpflichtungen aus Berufungszusagen. Im Osnabrücker Fall kann indes nur, wenn auch mit großer Plausibilität, vermutet werden, dass die fakultären Verpflichtungen nicht rücklagenrelevant sind, weil diese aus den laufenden Fakultätshaushalten bestritten werden.

Die Universität Münster gehört ebenfalls zu den wenigen auf Transparenz bedachten Universitäten, die ihren Jahresabschluss zugänglich machen.<sup>42</sup> Sie verfügt zum Bilanzstichtag 31.12.2016 ausweislich der Bilanz über Rücklagen in der beträchtlichen Höhe von knapp 109 Mio. €. Der differenzierten Darstellung dieses Postens im Anhang ist zu entnehmen, dass ein erheblicher Teil dieser Rücklagen für Baumaßnahmen unterschiedlicher Qualität bestimmt ist, während für „zukünftig zu leistende Sach- und Personalmittel aus den eingegangenen Verpflichtungen“ für Berufungs- und Bleibezusagen in der entsprechenden Rücklage Mittel in Höhe von knapp 16,2 Mio. € „berücksichtigt“ sind.<sup>43</sup> Diese Formulierung spricht dafür, dass diese 16,2 Mio. € mehr oder minder exakt der Höhe der eingegangenen Verpflichtungen entsprechen. Ganz eindeutig ist dies indes auch nicht, nähere Angaben zu all den oben bereits gestellten Fragen zur Ermittlung bzw. Bewertung der Verpflichtungen aus Berufungszusagen fehlen.

---

<sup>42</sup> Zu finden unter <https://www.uni-muenster.de/wwu/dokumentationen/jahresabschlussberichte/index.html>.

<sup>43</sup> A.a.O., Anhang, S. 3.

## Fazit

Es dürfte deutlich geworden sein, dass die vorliegende Studie die Auffassung vertritt, dass transparentere Informationen, als sie auf der Basis der aktuellen Rücklagenkonzepte und der Praxis des Ausweises, des Ansatzes und der Bewertung von Berufungszusagen aktuell zugänglich sind, über dieses wichtige Element des hochschulischen Finanzwesens mindestens höchst sinnvoll sind, um in den Worten des § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ... zu vermitteln.“ Aufgrund ihrer hohen strategischen und finanziellen Bedeutung sollte das Ziel bei der Erfassung von Berufungszusagen in Jahresabschlüssen von Hochschulen in dem gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB für Rückstellungen geltenden Maßstab bestehen, Berufungszusagen „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“ zu erfassen.

Aus der Sicht der vorliegenden Studie sollten vor diesem Hintergrund unbedingt Angaben zu Berufungszusagen im Anhang zur Erläuterung entsprechend gebildeter Rücklagen gemacht werden.<sup>44</sup> Ohne aussagekräftige und vollständige Zusatzinformationen im Anhang entsteht aufgrund der finanziellen und strategischen Bedeutung von Berufungszusagen kein wirklich vollständiges Bild der finanziellen Lage der jeweiligen Hochschule.<sup>45</sup>

Mit § 285 Nr. 3a HGB findet sich zusätzlich zur Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 2 sogar eine Spezialvorschrift, die auf Verpflichtungen aus Berufungszusagen angewandt werden kann. Diese Vorschrift gilt explizit

---

<sup>44</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen Pflicht-, Wahlpflicht- und freiwilligen Angaben im Anhang Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 716-718.

<sup>45</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 720f sowie auch Leffson (1986), S. 103, der dem Anhang in dieser Hinsicht eine gewisse Auffangposition zuweist, wenn eine Abbildung von wichtigen Phänomenen in Bilanz und/oder GuV nicht möglich ist.

nicht in der Bilanz enthaltenen finanziellen Verpflichtungen, die auch nicht als Haftungsverhältnisse unter der Bilanz angegeben werden können, die aber „für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind.“ Dies trifft auf Berufungszusagen angesichts der Bedeutung dieses Phänomens für die „Branche“ Hochschulen zweifellos zu.

Jedoch schreibt § 285 Nr. 3a HGB nur die Angabe eines Gesamtbetrags der sonstigen finanziellen Verpflichtungen vor, lediglich „Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen (sind) gesondert anzugeben.“

Aufgrund der Komplexität des Phänomens der Berufungszusagen und ihrer nicht genormten Bewertung würde ein solcher, nicht weiter erläuteter Gesamtbetrag relativ wenig Aussagekraft besitzen. Deshalb sind detailliertere Informationen zur aus dem HGB abzuleitenden Pflichtangabe der Verpflichtungen aus Berufungszusagen mindestens als sinnvoll zu bezeichnen.<sup>46</sup> Aufgrund der auch in universitären und ministeriellen Regelwerken zum Ausdruck kommenden Verwandtschaft der Innenverpflichtungen aus Berufungszusagen mit Rückstellungen sei im Rahmen einer gewissen Analogiebildung darauf verwiesen, dass § 285 Nr. 12 HGB für den Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ nicht umsonst eine Erläuterung vorsieht, wenn diese Sammelposition „einen nicht unerheblichen Umfang“ hat.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Vgl. Bitz/Schneeloch/Wittstock ((2011), S. 348 zu Empfehlungen, bei den sonstigen finanziellen Verpflichtungen allgemein mehr Informationen zu geben, als streng genommen vom HGB gefordert werden.

<sup>47</sup> Vgl. die Ausführungen in Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 252f zu Schwierigkeiten der Bilanzanalyse, wenn der Posten „sonstige Rückstellungen“ nicht aufgegliedert wird. Vgl. ferner Fey (1989), S. 318-320 zur Notwendigkeit der Differenzierung des Gesamtbetrags der sonstigen finanziellen Verpflichtungen aus einer anderen Perspektive. Vgl. auch Söder-Mahlmann (2016), S. 7, der Hochschulleitungen bei der Bildung von



Hiermit sind dann Fragen der Bewertung von Berufungszusagen entlang den oben schon angeklungenen Parametern

- zentrale/fakultäre Zusagen
- Verhältnis von laufendem Aufwand zu Inanspruchnahme von Rücklagen
- erfasste Aufwandsarten (Personalaufwand, Sachaufwand, Investitionen)
- zeitliche Bindungswirkung (wie lang befristete Zusagen)
- Berücksichtigung von Kostensteigerungen und (Ab-) Zinseffekten

und möglicherweise noch weiteren angesprochen.

Diese konnten in der vorliegenden Studie nur angeschnitten werden. Diese Bewertungsfragen wären jedoch weiterer Überlegungen wert, wenn man der Auffassung dieser Studie folgt, dass die aktuelle Praxis in Sachen Bilanzierung von Berufungszusagen einer Überprüfung bedarf.

## Literaturverzeichnis

*Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan* (2012): Bilanzen, 12. Auflage, Düsseldorf 2012

*Baetge, Jörg/ Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan* (2004): Bilanzanalyse, 2. Auflage, Düsseldorf 2004

*Bitz, Michael/Schneeloch, Dieter/Wittstock, Wilfried* (2011): Der Jahresabschluss, 5. Auflage, München 2011

---

*Rücklagen für Berufungszusagen ausdrücklich sehr grundsätzliche „Ermessensspielräume“ zugestehen möchte, allerdings nur für Rücklagen mit anderer Zweckbindung eine „transparente und nachvollziehbare Kalkulation“ fordert.*

*Breithecker, Volker/Lickfett, Urte* (Hrsg.) (2011): Handbuch Hochschulrechnungslage, Berlin 2011

*Breithecker, Volker/Lickfett, Urte/Radde, Jens* (Hrsg.) (2018): Handbuch Hochschulmanagement, Berlin 2018

*Detmer, Hubert/Metzler, Moritz* (2009): Berufungspraxis aktuell: Neue Trends, neue Ausstattungs-Mittelwerte, in: *Forschung & Lehre* 6/2009, S. 428-43

*Detmer, Hubert* (2011): Das Recht der (Universitäts-) Professoren, in: *Hartmer, Michael/Detmer, Hubert* (Hrsg.) (2011): Hochschulrecht. Ein Handbuch für die Praxis, 2. Aufl., Heidelberg 2011, S. 114-198

*Fey, Gerd* (1989): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse, Düsseldorf 1989

*Hartmer, Michael/Detmer, Hubert* (Hrsg.) (2011): Hochschulrecht. Ein Handbuch für die Praxis, 2. Auflage, Heidelberg 2011

*Heiling, Jens* (2007): Rechnungslegung staatlicher Hochschulen. Eine vergleichende Analyse deutscher und US-amerikanischer Hochschulen, Berlin 2007

*Hermann, Oliver* (2007): Die Berufung von Professorinnen und Professoren. Die Berufungsvoraussetzungen und das Berufungsverfahren, Bonn 2007

*Kessler, Harald/Leinen, Markus/Strickmann, Michael* (2010): Handbuch Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: Die Reform der Handelsbilanz – Rechnungslegung, Abschlussprüfung und Offenlegung nach dem neuen BilMoG, 2. Auflage, Freiburg 2010

*Krützfeld, Tim* (2007): Das kaufmännische Rechnungswesen der Universität Heidelberg, in: *Küpper, Hans-Ulrich* (Hrsg.) (2007): Hochschulrechnung und Hochschulcontrolling, Wiesbaden 2007 (Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Special Issue 5), S. 59-82

*Küpper, Hans-Ulrich* (Hrsg.) (2007): Hochschulrechnung und Hochschulcontrolling, Wiesbaden 2007 (Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Special Issue 5)

*Kütting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter* (2012): Die Bilanzanalyse. Beurteilung von Abschlüssen nach HGB und IFRS, 10. Auflage, Stuttgart 2012

*Leffson, Ulrich* (1986): Bild der tatsächlichen Verhältnisse, in: *Leffson, Ulrich/Rückle, Dieter/Großfeld, Bernhard* (Hrsg.) (1986): Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986, S. 94-105

*Leffson, Ulrich/Rückle, Dieter/Großfeld, Bernhard* (Hrsg.) (1986): Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986

*Mittag, Jürgen/Radde, Jens* (2018). ABC der hochschulspezifischen Rückstellungen, in: *Breithecker, Volker/Lickfett, Urte/Radde, Jens* (Hrsg.) (2018): Handbuch Hochschulmanagement, Berlin 2018, S. 373-484

*Möller, Gerhard* (2011): Hochschulfinanzierung und -steuerung, in: *Hartmer, Michael/Detmer, Hubert* (Hrsg.) (2011): Hochschulrecht. Ein Handbuch für die Praxis, 2. Auflage, Heidelberg 2011, S. 708-728

*Philipps, Holger* (2011): Konkretisierung der Anhangangaben zu außerbilanziellen Geschäften, in: *Der Betrieb* 2011, S. 125-130

*Rückle, Dieter* (1986): Finanzlage, in: *Leffson, Ulrich/Rückle, Dieter/Großfeld, Bernhard* (Hrsg.) (1986): Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986, S. 168-184

*Schubert, Daniela* (2007): Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz. Insbesondere zur wirtschaftlichen Belastung und zu faktischen Verpflichtungen, Düsseldorf 2007

*Söder-Mahlmann, Joachim* (2016): Rücklagenbildung an Hochschulen: Empfehlungen für die verursachungsgerechte und anforderungsadäquate bilanzielle Darstellung und Abgrenzung (HIS-Hochschulentwicklung, 25.8.2016)

*Stöppel, Dirk* (2013): Die kaufmännische Lageberichterstattung an Hochschulen, Lohmar/Köln 2013

*Strotkemper, Michael* (2018): Bilanzieller Ausweis der Liquidität in Hochschulen, in: *Breithecker, Volker/Lickfett, Urte/Radde, Jens* (Hrsg.) (2018): Handbuch Hochschulmanagement, Berlin 2018, S. 327-348

*Theile, Carsten/Stahnke, Melanie* (2008): Bilanzierung sonstiger Rückstellungen nach dem BilMoG-Regierungsentwurf, in: *Der Betrieb* 2008, S. 1757-1760

Verordnung über die Wirtschaftsführung der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulwirtschaftsführungsverordnung – HWFVO) vom 11. Juni 2007 (GV. NRW. S. 246), zuletzt geändert durch die Dritte Verordnung zur Änderung der Hochschulwirtschaftsführungsverordnung vom 12. November 2012 (GV. NRW. S. 610).

Verwaltungsvorschriften zur Verordnung über die Wirtschaftsführung der Hochschulen (HWFVO) vom 11. Juni 2007 (GV. NRW. S. 246) in der Fassung der 3. Änderung vom 12. November 2012 (GV. NRW. S. 610) –

Rundschreiben des Ministeriums für Innovation, Wissenschaft, Forschung und Technologie vom 14. Februar 2008 Az.: 111 – 3.04.01 i.d.F. des Rundschreibens des Ministeriums für Innovation, Wissenschaft und Forschung vom 24. Januar 2014

*Wöhe, Günter* (1997): Bilanzierung und Bilanzpolitik. Betriebswirtschaftlich – Handelsrechtlich – Steuerrechtlich, 9. Auflage, München 1997

# DuEPublico

Duisburg-Essen Publications online

UNIVERSITÄT  
DUISBURG  
ESSEN

*Offen im Denken*

ub | universitäts  
bibliothek

**Erschienen in:** Das akademische Unternehmen / Hrsg.: Michael Strotkemper, Volker Breithecker, Stefan Heinemann.

Dieser Text wird über DuEPublico, dem Dokumenten- und Publikationsserver der Universität Duisburg-Essen, zur Verfügung gestellt. Die hier veröffentlichte Version der E-Publikation kann von einer eventuell ebenfalls veröffentlichten Verlagsversion abweichen.

**DOI:** 10.17185/duepublico/70602

**URN:** urn:nbn:de:hbz:464-20200110-165410-7

Alle Rechte vorbehalten.