BWNEWS

Sonderausgabe:
BilRUG

Neudefinition der Umsatzerlöse?

MEHR AUF SEITE 6

BW PARTNER Bauer Schätz Hasenclever Partnerschaft mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

Editorial

Sehr geehrte Leser,

am 23.07.2015 ist das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) in Kraft getreten. Hinsichtlich Umfang und Auswirkung bleibt das BilRUG zwar deutlich hinter der letzten großen Reform des deutschen Bilanzrechts, dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) zurück. Allerdings bringt es mit rund 200 Detailänderungen allein im HGB eine Vielzahl von Änderungen mit sich, die (bei kalenderjahrbezogener Rechnungslegung) ab dem Geschäftsjahr 2016 in allen Jahres- und Konzernabschlüssen zu beachten sind. Mit dem BilRUG hat Deutschland die neue EU-Bilanzrichtlinie in nationales Recht umgesetzt. Hauptziele der EU-Bilanzrichtlinie und damit auch des BilRUG waren neben Erleichterungen für kleine und mittelgroße Unternehmen, die Erhöhung der Transparenz und die EU-weite Harmonisierung von Jahres-und Konzernabschlüssen.

Auf den Punkt gebracht lassen sich die wesentlichen Änderungen durch das BilRUG wie folgt zusammenfassen:

- ***Neue und erweiterte Definition der Umsatzerlöse,***
- ***deutlich weniger Anhangangaben für kleine Unternehmen,***
- ***zusätzliche und inhaltlich leider nicht immer klare Anhangangaben für alle anderen Unternehmen.***

Für mittelständische Unternehmen dürfte es regelmäßig ausreichen, wenn eine genauere Beschäftigung mit den geänderten Anhangangaben erst in der zweiten Hälfte des Jahres 2016 erfolgt. Dagegen sollte die neue Definition der Umsatzerlöse bereits heute beachtet und ihre Auswirkungen im Einzelfall überprüft werden. Dies nicht nur deshalb, weil ab Beginn des Geschäftsjahres 2016 die laufende Verbuchung der betroffenen Geschäftsvorfälle anzupassen ist. Folgewirkungen mit wirtschaftlicher Bedeutung können sich unter Umständen auch in anderen Bereichen ergeben. Die Umsatzerlöse stellen nicht nur eine der wichtigsten Kennzahlen der Rechnungslegung dar, sie finden auch regelmäßig Eingang in eine Vielzahl vertraglicher Vereinbarungen. So beziehen sich bspw. erfolgsabhängige Vergütungsvereinbarungen nicht selten auf absolute oder relative Umsatzkennzahlen. Auch in Miet- und Pachtverträgen oder in Kreditverträgen wird teilweise an Umsatzkennzahlen angeknüpft. Durch das BilRUG wird ein Teil der Erträge, die bislang unter anderen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen waren, in die Umsatzerlöse umgegliedert. Hieraus resultiert eine Erhöhung der Umsatzerlöse und – bei gleichbleibendem Ergebnis - eine Verminderung der Umsatzrendite. Wie stark sich die Effekte im Einzelfall auswirken, sollte noch in diesem Jahr geprüft werden, auch um ggf. notwendige Vertragsanpassungen noch rechtzeitig vornehmen zu können.

Mit vorliegendem Newsletter geben wir Ihnen einen Überblick über die Neuregelungen, die nach unserer Beurteilung für die Rechnungslegung im Mittelstand regelmäßig von Bedeutung sein werden. Eine vollständige Darstellung der Neuregelungen ist dagegen nicht beabsichtigt.

Wir wünschen Ihnen eine informative Lektüre und stehen zur Beantwortung von Fragen sowie für eine weitergehende Beratung selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Stuttgart, im November 2015
Olaf Brank

Inhalt der Sonderausgabe „BilRUG“

I. Erstanwendung und Wahlrecht zur vorzeitigen (partiellen) Anwendung **S.4**
II. Änderungen bei der Bestimmung der handelsrechtlichen Größenklasse **S.4**
III. Ausschluss von bestimmten Holdinggesellschaften aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften iSd § 267 a HGB **S.5**
IV. Änderungen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung **S. 6**
V. Änderungen im (Konzern-)Anhang **S.11**
VI. Sonstige Neuregelungen **S.15**

I. Erstanwendung und Wahlrecht zur vorzeitigen (partiellen) Anwendung

Die Regelungen des BilRUG sind erstmals für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr verpflichtend anzuwenden. Daneben besteht ein Wahlrecht die erhöhten Schwellenwerte für die Bestimmung der Größenklassen (§§ 267, 293 HGB) bereits für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre vorzeitig anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung dieser Neuregelung ist allerdings nur zulässig, wenn gleichzeitig auch die neue und erweiterte Definition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB n.F.) berücksichtigt wird. [1]

II. Änderungen bei der Bestimmung der handelsrechtlichen Größenklasse

§ 267 HGB definiert Größenklassen, die insbesondere für die Inanspruchnahme größenabhängiger Erleichterungen bei der Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses sowie für das Bestehen der handelsrechtlichen Prüfungspflicht von Bedeutung sind. Maßgeblich für die Klassifizierung als kleine, mittelgroße oder große Gesellschaft sind Schwellenwerte bezüglich der Bilanzsumme, der Umsatzerlöse sowie der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl.

Mit der Zielsetzung, Erleichterungen für Unternehmen zu schaffen, wurden die monetären Größenmerkmale durch das BilRUG leicht angehoben. Die Anhebung der Schwellenwerte geht allerdings einher mit einer Ausweitung des Begriffs der Umsatzerlöse (Vgl. Abschnitt IV.1.). In Tabelle 1 sind die alten und die neuen Schwellenwerte im Vergleich dargestellt.

Tabelle 1: Größenklassen nach § 267 HGB n.F.

Schwellenwerte	Bilanzsumme in EUR		Umsatzerlöse in EUR		Arbeitnehmerzahl	
	alt	neu	alt	neu	alt	neu
Klein	4.840.000	6.000.000	9.680.000	12.000.000	50	50
Mittelgroß	19.250.000	20.000.000	38.500.000	40.000.000	250	250

Eine Einordnung in die Größenklassen „klein“ bzw. „mittelgroß“ erfolgt nach wie vor, sofern mindestens zwei der für die jeweilige Größenklasse maßgeblichen Schwellenwerte nicht überschritten werden. Gesellschaften, die mindestens zwei der für mittelgroße Gesellschaften maßgeblichen Schwellenwerte überschreiten oder kapitalmarktorientiert sind (§ 264 d HGB), werden unverändert als „groß“ klassifiziert bzw. gelten als große Gesellschaft. Bei den für sog. Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a HGB) maßgebenden Schwellenwerten wurden dagegen keine Änderungen vorgenommen.

[1] Dieses Wahlrecht ist dahingehend interessant, als durch die Erhöhung der finanziellen Schwellenwerte bislang als *mittelgroß* geltende (Kapital-)Gesellschaften fortan ggf. als klein klassifiziert werden und in der Folge größenabhängige Erleichterungen bei der Rechnungslegung genießen bzw. aus der gesetzlichen Prüfungspflicht entlassen werden.

III. Ausschluss von bestimmten Holdinggesellschaften aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften iSd § 267 a HGB

Kleinstkapitalgesellschaften sind Kapitalgesellschaften oder Personenhandelsgesellschaften iSd § 264a HGB, die mindestens zwei der drei Schwellenwerte Bilanzsumme (TEUR 350), Umsatzerlöse (TEUR 700) und durchschnittliche Arbeitnehmerzahl (10) nicht überschreiten. **Kleinstkapitalgesellschaften** dürfen weitergehende Erleichterungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses in Anspruch nehmen. Daneben sind Kleinstkapitalgesellschaften nicht verpflichtet ihren (verkürzten) Jahresabschluss regulär im Bundesanzeiger offen zu legen, es reicht vielmehr eine sog. Hinterlegungsbekanntmachung aus.

Nach der bisherigen Regelung wurden **Holdinggesellschaften**, selbst bei umfangreichem Beteiligungsbesitz, häufig als Kleinstkapitalgesellschaften klassifiziert, da sie die Schwellenwerte für die Umsatzerlöse und die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl nicht überschritten. Hier setzt die Neuregelung in § 267a Abs. 3 HGB an. Danach sind künftig Investmentgesellschaften und Unternehmensbeteiligungsgesellschaften (im Sinne der jeweiligen spezialgesetzlichen Vorschriften), aber auch sog. Beteiligungsgesellschaften aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften ausgeschlossen.

Beteiligungsgesellschaften sind dabei definiert als Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, wobei die Ausübung der ihnen als Aktionär oder Gesellschafter zustehenden Rechte außer Betracht bleibt.

Damit wird der Kreis der Holdinggesellschaften, die von den Kleinst-Privilegien Gebrauch machen dürfen, bereits wenige Jahre nach Einführung der Vorschrift durch das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) im Jahr 2012 wieder verkleinert.

Ob eine Holding künftig noch als Kleinstkapitalgesellschaft gilt, hängt von einer Reihe von **Voraussetzungen** ab, deren Auslegung diverse Fragen aufwirft, die bislang noch nicht abschließend geklärt sind. So wird bspw. in der Literatur diskutiert, ob für den „Zweck“ des Unternehmens die Regelungen im Gesellschaftsvertrag oder das tatsächliche Erscheinungsbild des Unternehmens maßgeblich sind. Nachdem das Kleinstprivileg nur entfällt, wenn der „einzige“ Zweck der Holding in den oben beschriebenen Tätigkeiten besteht, wird weiterhin diskutiert, ob es – im Sinne einer wörtlichen Auslegung - bereits ausreicht, wenn die Gesellschaft daneben Bagatelltätigkeiten ausübt (z.B. die Veräußerung nicht mehr genutzter Geschäftsausstattung).

Nach derzeit herrschender Meinung wird sog. **Finanzholdings** künftig das Kleinst-Privileg verwehrt bleiben, während **sog. Führungs- oder Funktionsholdings**, die aktiv in die laufenden Tagesgeschäfte ihrer Tochtergesellschaften eingreifen oder bestimmte Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften erbringen, weiterhin als Kleinstkapitalgesellschaft klassifiziert werden. Für die im Mittelstand weit verbreitete Rechtsform der GmbH & Co. KG ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass Komplementär-GmbHs, per se nicht als Beteiligungsgesellschaft einzuordnen sind, da sie in der Regel auf Grund gesellschaftsvertraglicher Regelungen zur Geschäftsführung bei der Beteiligung berechtigt und verpflichtet sind.

IV. Änderungen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

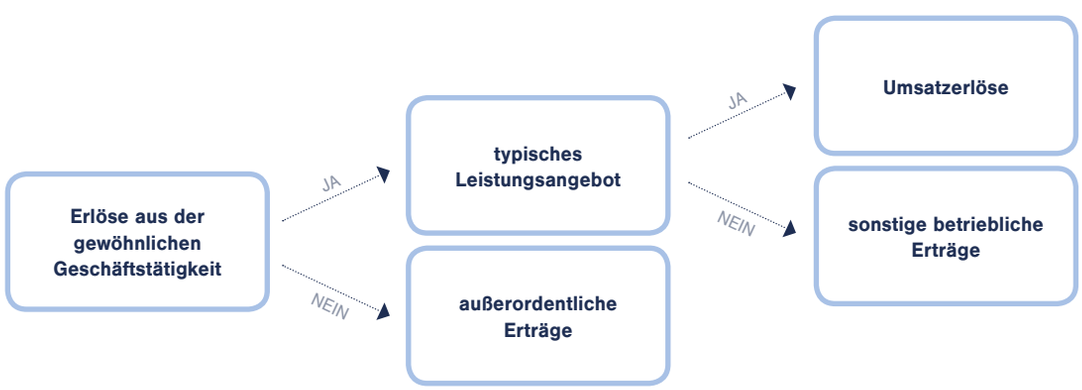
1. Neudefinition der Umsatzerlöse

Die bedeutsamste Änderung durch das BilRUG besteht in der Neudefinition der Umsatzerlöse.

a) *Abgrenzung der Umsatzerlöse nach bisherigem Recht*

Nach bisherigem Recht waren als Umsatzerlöse, Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft **typischen** Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Dienstleistungen auszuweisen. Die bisherige Definition basierte damit im Wesentlichen auf den beiden Tatbestandsmerkmalen „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ und „dem für die Gesellschaft typischen Leistungsangebot“. Mithin waren die Erlöse dem Grunde nach zunächst zu den außerordentlichen Erträgen abzugrenzen (Kriterium der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) und in einem weiteren Schritt von den sonstigen betrieblichen Erträgen zu differenzieren (Merkmal des typischen Leistungsangebots). Die nachfolgende Abbildung verdeutlicht dieses Ausschlussprinzip nach bisherigem Recht:

Abbildung 1: Abgrenzung Umsatzerlöse nach bisherigem Recht

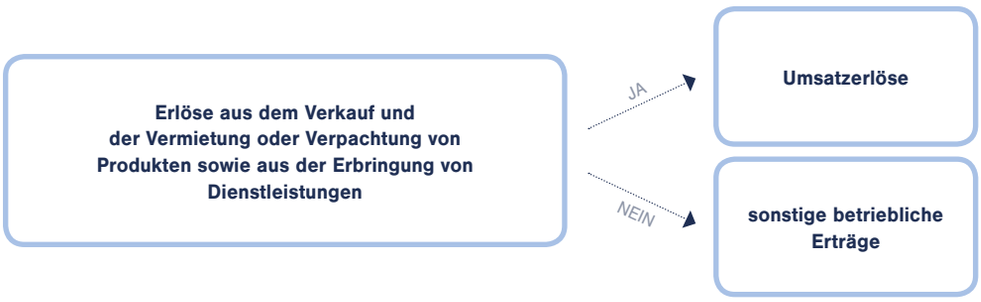


b) *Abgrenzung der Umsatzerlöse nach neuem Recht*

Nach der neuen Legaldefinition in § 277 HGB liegen künftig Umsatzerlöse vor, sofern es sich um „...Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen...“ handelt.

Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass die bisherigen Tatbestandsmerkmale „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ sowie „typisches Leistungsangebot“ **entfallen** sind. Nach BilRUG stellt sich die Abgrenzung der Erlöse damit schematisch wie folgt dar:

Abbildung 2: Abgrenzung Umsatzerlöse nach BilRUG



Der Ausweis **außerordentlicher Erträge (und Aufwendungen)** entfällt nach BilRUG (vgl. hierzu Abschnitt IV.2.).

c) Auswirkungen der geänderten Definition der Umsatzerlöse

Durch die Neuregelung hat der Begriff der Umsatzerlöse eine Ausweitung erfahren. Künftig wird ein Teil der Erlöse, die bislang als sonstige betriebliche Erträge oder als außerordentliche Erträge auszuweisen waren, in die Umsatzerlöse einbezogen.

Der Begriff der „**Produkte**“ ist nach der Gesetzesbegründung zum BilRUG mit dem in der bisherigen Definition der Umsatzerlöse enthaltenen Begriffspaar „Erzeugnisse und Waren“ gleichzusetzen. Es ist daher davon auszugehen, dass sich durch die Einführung des Begriffs „Produkte“ keine materiellen Änderungen ergeben werden. Wie bislang handelt es sich hierbei um Vermögensgegenstände des im Umlaufvermögen der Gesellschaft auszuweisenden Vorratsvermögens. Im Umkehrschluss, handelt es sich bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens oder bei Wertpapieren des Umlaufvermögens nicht um Produkte, so dass aus dem Verkauf dieser Vermögensgegenstände auch künftig keine Umsatzerlöse resultieren. Im Ergebnis werden Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Produkten auch künftig nur aus für das Unternehmen „normalen“ Absatzgeschäften resultieren, so dass insoweit nicht mit wesentlichen Auswirkungen zu rechnen ist.

Der Begriff der „**Dienstleistungen**“ ist sowohl in der Legaldefinition der Umsatzerlöse vor BilRUG als auch in der neuen Definition enthalten und es ist davon auszugehen, dass sich die Auslegung des Dienstleistungsbegriffs inhaltlich nicht geändert hat. Sofern daher bereits nach bisheriger Rechtslage ein Ausweis von Erträgen als Umsatzerlöse mangels Vorliegen einer Dienstleistung abzulehnen war, gilt dies auch nach neuer Rechtslage. So waren z.B. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Erträge aus Zuschreibungen oder Erträge aus Währungsumrechnung bislang nicht als Umsatzerlöse auszuweisen und sind dies auch künftig nicht.

Neu ist allerdings, dass es insbesondere bei Dienstleistungen nicht mehr darauf ankommt, ob diese einen Bezug zu dem typischen Leistungsangebot des Unternehmens aufweisen. Nach der Gesetzesbegründung zum BilRUG soll mit dieser Änderung eine vom Geschäftsmodell abhängige Abgrenzung der Umsatzerlöse gegenstandslos werden und die mit Ermessensspielraum behaftete Beurteilung, ob Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen typisch für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit sind, entfallen.

Im Ergebnis sind damit bspw. folgende Posten, die bislang regelmäßig unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen waren, **künftig** in die Umsatzerlöse einzubeziehen:

- *Miet- und Pachteinnahmen*
- *Erlöse aus dem Betrieb von Werkskantinen*
- *Erlöse aus Konzernumlagen, sofern diesen ein Leistungsaustausch zugrunde liegt*
- *Erlöse aus der Überlassung von Arbeitskräften*
- *Erlöse aus dem Verkauf von Produkten an Personal*

Die Neudefinition der Umsatzerlöse bleibt allerdings ohne Auswirkung auf die erlösseitige Abgrenzung zwischen Betriebs- und Finanzbereich. Demnach sind auch künftig bspw. Zinserträge innerhalb des Finanzergebnisses auszuweisen.

d) *Übergangsvorschriften*

Gemäß § 265 Abs. 2 HGB sind zu jedem Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung die entsprechenden **Vergleichszahlen des Vorjahres** anzugeben. Sofern diese Beträge nicht mit denen des Berichtsjahres vergleichbar sind, ist dies entweder im Anhang anzugeben und zu erläutern oder es sind die Vorjahresbeträge anzupassen und diesbezügliche Erläuterungen im Anhang vorzunehmen. Aufgrund der überragenden Bedeutung der Umsatzerlöse für den Informationsgehalt der Rechnungslegung, hat der Gesetzgeber für die Anpassung der Umsatzerlöse an die geänderten Vorschriften nach BilRUG, daneben eine gesonderte Regelung vorgesehen (Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB). Danach ist im Jahr der erstmaligen Anwendung der neuen Regelung im **Anhang** auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen und unter nachrichtlicher Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich bei Anwendung der geänderten Regelungen ergeben haben würde, zu erläutern.

e) *Folgewirkungen in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung*

Sofern die geänderte Umsatzerlösdefinition dazu führt, dass sonstige betriebliche Erträge in die Umsatzerlöse umgegliedert werden, kann dies u.U. Folgewirkungen für **korrespondierende Aufwandsposten** haben.

So sind bspw. bezogene Eingangsleistungen, die in Umsatzerlöse einfließen regelmäßig nicht unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen, sondern innerhalb des Materialaufwands auszuweisen. Wird also bspw. bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens ein angemietetes Gebäude untervermietet, ist die vereinnahmte Miete künftig unter den Umsatzerlösen und die geleistete Miete unter den Aufwendungen für bezogene Leistungen auszuweisen.

In der Bilanz kann der geänderte Ausweis von Erträgen direkten Einfluss auf den Ausweis der **Forderungen** aus Lieferungen und Leistungen haben. Sind aufgrund der Umstellung auf die neue Rechtslage Umgliederungen von den sonstigen betrieblichen Erträgen in die Umsatzerlöse vorzunehmen, so werden auch die damit in Verbindung stehenden Forderungen nicht mehr unter den sonstigen Vermögensgegenständen sondern unter den Forderungen aus Lieferungen ausgewiesen. Entsprechend können auf der Passivseite der Bilanz auch Umgliederungen von dem Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ in den Posten „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ erforderlich sein.

2. Wegfall der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen / Einführung Ergebnis nach Steuern

Mit dem BilRUG entfällt künftig der gesonderte Ausweis von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, was eine Annäherung an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften der IFRS darstellt. Die mit diesen Posten bislang verbundene Abgrenzungsproblematik, was ordentlich bzw. **außerordentlich** ist, bleibt jedoch bestehen, da über außerordentliche Posten auch künftig im **Anhang** zu berichten ist (vgl. Abschnitt V.1.).

Neben der Streichung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen und damit auch des außerordentlichen Ergebnisses entfällt künftig in der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung auch der Posten „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“. **Neu** eingefügt wurde in das Gliederungsschema dafür der Posten „**Ergebnis nach Steuern**“. Damit verkürzt sich das Gliederungsschema (bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens) wie folgt:

Gliederung GuV nach BilRUG
...
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. Ergebnis nach Steuern
16. sonstige Steuern
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Die Postenbezeichnung der neuen Nummer 15 ist insoweit irreführend, als es sich bei dem Posten gerade nicht um das Ergebnis nach sämtlichen Steuern handelt, sofern das berichtende Unternehmen auch noch Beträge unter den „sonstigen Steuern“ ausweist. Zurückzuführen ist diese unschöne Darstellung wohl auf sprachliche Ungenauigkeiten bei der Umsetzung des entsprechenden Wortlauts der EU-Bilanzrichtlinie in die deutsche Fassung. Die englische Fassung sieht das Zwischenergebnis als „Profit or loss after taxation“ (also nicht „taxes“) vor, was nach Sinn und Zweck der Regelung wohl besser als „Ergebnis nach Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ übersetzt worden wäre. Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber hier noch nachbessert, bzw. wie die Praxis anderenfalls mit der Neuregelung umgeht.

3. Abschreibung von Vermögensgegenständen mit nicht verlässlich schätzbarer Nutzungsdauer

Nach BilRUG sind künftig selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände sowie entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte, deren **Nutzungsdauer** in Ausnahmefällen nicht verlässlich geschätzt werden kann, planmäßig über einen Zeitraum von zehn Jahren abzuschreiben.

Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sowie entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte, sind nach derzeit geltendem Recht, für handelsrechtliche Zwecke, planmäßig über ihre voraussichtliche betriebsindividuelle Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die Bewertung dieser Posten sowie die Bestimmung ihrer Nutzungsdauer ist naturgemäß mit erhöhter Unsicherheit, Ermessensspielräumen und Objektivierungsproblemen verbunden. Diesen Problemen hat der Gesetzgeber bereits bislang durch eine Reihe von Sonderregelungen Rechnung getragen. So waren bspw. für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte nach bisherigem Recht, die Gründe, welche die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren rechtfertigen, im Anhang anzugeben.

Durch die Vorgabe einer **typisierten Nutzungsdauer** von 10 Jahren sollen Bilanzierungsspielräume eingeschränkt werden. Die zentrale Frage der Neuregelung ist allerdings, wann die Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands bzw. eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich schätzbar ist, so dass die Neuregelung greift. Aus dem Gesetzeswortlaut geht hervor, dass dies nach Auffassung des Gesetzgebers nur ausnahmsweise der Fall ist, so dass die Neuregelung gerade nicht den Regelfall darstellen soll.

Sofern also bspw. aufgrund von Erfahrungswerten aus ähnlichen Geschäftsvorfällen oder durch Untersuchungen eines unabhängigen Experten eine Bandbreite verlässlicher Schätzungen ermittelt werden kann, liegt kein Anwendungsfall der Neuregelung vor. Im Umkehrschluss wird eine **Schätzung** nur dann nicht bzw. nicht verlässlich möglich sein, wenn dafür gar keine oder keine zuverlässigen Informationen verfügbar sind, so dass der Schätzwert einer objektiven Beurteilung nicht zugänglich ist und lediglich willkürlich bestimmt werden könnte.

Ob durch die Neuregelung der Objektivierungsgrad der bilanzierten Werte tatsächlich erhöht werden kann, erscheint angesichts des in hohem Maße ermessenabhängigen Regelungsinhalts mehr als fragwürdig. Der internationalen Rechnungslegungspraxis folgend, wonach Objektivierungsdefizite infolge gestaltungsanfälliger Bilanzierungsvorschriften durch umfangreiche Anhangangaben ausgeglichen werden sollen, hat der Gesetzgeber mit dem BilRUG für die Geschäfts- oder Firmenwerte zusätzliche Anhangangaben vorgesehen. So ist künftig für jeden entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert im **Anhang** der Zeitraum zu erläutern, über den die Abschreibung erfolgt.

Die Neuregelungen gelten für alle Neufälle, d.h. für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände, die nach dem 31.12.2015 aktiviert werden und für Geschäfts- oder Firmenwerte aus Erwerbsvorgängen, die in Geschäftsjahren erfolgen, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

4. Ausschüttungssperre für Beteiligungsgewinne

Für rege Diskussionen im Vorfeld der Gesetzesverkündung, sorgte die in § 272 Abs. 5 HGB eingefügte Ausschüttungssperre für Beteiligungsgewinne. Die Neuregelung sieht vor, dass Beteiligungserträge von der empfangenden Gesellschaft künftig nur ausgeschüttet werden können, wenn sie bei der Gesellschaft bereits als Dividende/Gewinnanteil eingegangen sind oder wenn die Gesellschaft einen Anspruch auf die Zahlung hat. Soweit dies nicht der Fall ist, sind die Beträge in eine (Gewinn-) Rücklage einzustellen und sind damit ausschüttungsgesperrt.

Ausweislich der Gesetzesmaterialien zielte die Neuregelung auf die Vereinnahmung von Beteiligungserträgen nach den Grundsätzen der phasengleichen Gewinnvereinnahmung, also ohne Vorliegen eines bis zum Bilanzstichtag entstandenen Rechtsanspruchs ab. In dem weiteren Gesetzgebungsverfahren wurde dann allerdings klargestellt, dass die Regelung nach dem Willen des Gesetzgebers nicht greifen soll, wenn der Beteiligungsertrag „so gut wie sicher“ ist. Damit ist klar, dass die phasengleiche Gewinnvereinnahmung nicht in den Anwendungsbereich der neuen Vorschrift fällt. Im Ergebnis ist damit derzeit kein Anwendungsfall der neuen Regelung erkennbar, so dass der Gesetzgeber konsequenterweise auf die Einführung dieser Neuregelung hätte verzichten können.

V. Änderungen im (Konzern-)Anhang

Das BilRUG enthält eine Vielzahl von Neuregelungen, die den Anhang des Jahresabschlusses und den Konzernanhang betreffen. Während sich für kleine Unternehmen Erleichterungen ergeben, da eine Vielzahl bislang erforderlicher Anhangangaben entfällt, werden mittelgroße und große Unternehmen mit einer Reihe neuer, nicht immer eindeutiger Angabepflichten konfrontiert. In der Folge wird auf die für die Praxis bedeutsamsten Neuerungen eingegangen:

1. Außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen

Künftig haben Kapitalgesellschaften sowie Personenhandelsgesellschaften iSd § 264a HGB aller Größenklassen – mit Ausnahme der Kleinstkapitalgesellschaften – sowie Konzerne im Anhang jeweils den Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außerordentlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung anzugeben. Eine teilweise vergleichbare Angabepflicht bestand bislang für außerordentliche Erträge und Aufwendungen (die mit BilRUG entfallen sind). Der Umfang der Neuregelung geht jedoch **deutlich** über die bisherige Regelung hinaus.

Auslegungsbedarf besteht zunächst bezüglich der neu eingefügten Begriffe „außergewöhnliche Größenordnung“ und „außergewöhnliche Bedeutung“.

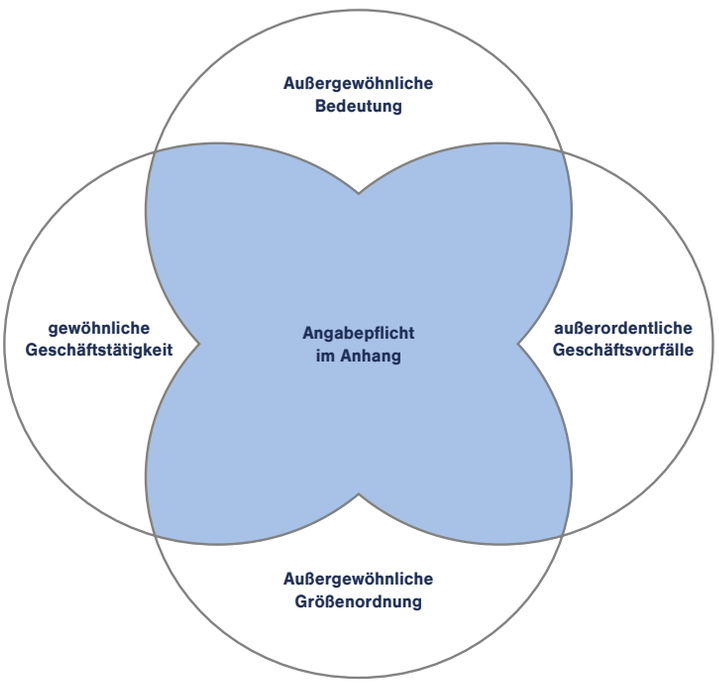
Nach der Gesetzesbegründung können für die Beurteilung des Kriteriums „**außergewöhnliche Bedeutung**“ weiterhin die von der Praxis entwickelten Abgrenzungskriterien für außerordentliche Geschäftsvorfälle herangezogen werden. Außergewöhnlich bedeutend sind regelmäßig solche Geschäftsvorfälle, die ungewöhnlich sind und selten anfallen. Materielle Änderungen gegenüber der bisherigen Berichterstattungspraxis über außerordentliche Geschäftsvorfälle sind somit bezüglich der Geschäftsvorfälle von außergewöhnlicher Bedeutung nicht zu erwarten.

Neu ist jedoch, dass über Erträge und Aufwendungen von **außergewöhnlicher Größenordnung** zu berichten ist, auch wenn diese im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen. Wann ein Vorgang von außergewöhnlicher Größenordnung ist, ist anhand der konkreten Verhältnisse des Unternehmens, d.h. vor allem unter Berücksichtigung der üblichen ertrags- und aufwandswirksamen Vorgänge sowie unter Berücksichtigung der Bedürfnisse der Abschlussadressaten nach gesonderten Erläuterungen zu bestimmen.

Denkbare **Anwendungsfälle** für solche Erträge und Aufwendungen sind z.B. außergewöhnlich hohe Veränderungen der Umsatzerlöse aufgrund eines neuen oder entfallenden Kundenvertrags, außergewöhnlich hohe Beratungskosten in Zusammenhang mit Kapitalbeschaffungs- oder Umstrukturierungsmaßnahmen, außergewöhnliche hohe Rechtsberatungskosten in Zusammenhang mit einem Rechtsstreit, außergewöhnlich hohe Beteiligungserträge oder außergewöhnlich hohe Steueraufwendungen.

Neu ist auch, dass Angaben zu den einzelnen Erträgen und Aufwendungen – und nicht mehr nur zu den beiden (außerordentlichen) GuV-Posten - erforderlich sind. Anzugeben ist der Betrag und die Art des jeweiligen Ertrags bzw. der jeweiligen Aufwendung. Ursprünglich war in dem Gesetzesentwurf außerdem auch eine Erläuterungspflicht für die jeweiligen Posten vorgesehen. Diese Erläuterungspflicht wurde allerdings durch den Rechtsausschuss gestrichen. Ob dies jedoch tatsächlich, wie vom Rechtsausschuss erwähnt, zu einer Entlastung der Unternehmen führt, erscheint zweifelhaft, da bereits bislang die Angabe der „Art“ als ausreichende Erläuterung angesehen wurde.

Abbildung 3: Umfang der angabepflichtigen Geschäftsvorfälle nach BilRUG



2. Latente Steuern

Die bestehende Regelung, wonach im Anhang anzugeben ist, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist, wird im Rahmen des BilRUG **unverändert** beibehalten. Nach herrschender Meinung und entsprechend der üblichen Vorgehensweise in der Praxis, waren hierfür bislang qualitative Angaben ausreichend. Ergänzend sind künftig von mittelgroßen und großen Gesellschaften sowie Konzernen, die latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt haben, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Änderungen dieser Salden anzugeben.

3. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Auf Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, war **bislang** im Rahmen des sog. Nachtragsberichts im **Lagebericht** bzw. im Konzernlagebericht einzugehen (§ 289 Abs. 2 Nr. 1, § 315 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Beide Vorschriften wurden durch das BilRUG aufgehoben und durch vergleichbare **Anhangangaben ersetzt**. Nach der Neuregelung müssen künftig „Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen“ im Anhang angegeben werden.

Während die in die Neuregelung aufgenommene Beschränkung auf Vorgänge, die bislang weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, lediglich klarstellenden Charakter haben dürfte, bringt insbesondere die Angabepflicht bezüglich der finanziellen Auswirkungen weitere Auslegungsfragen mit sich. Dieser Terminus wurde mit dem BilRUG erstmals in das HGB eingeführt und es bleibt insbesondere offen, ob zur Erfüllung der Berichtspflicht eine Quantifizierung notwendig sein wird. Aus dem Gesetz ergibt sich eine solche Pflicht nicht eindeutig, da weder eine „quantitative“ Angabe noch die eines „Betrags“ gefordert wird.

4. Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. –beschluss

Nach BilRUG müssen mittelgroße und große Gesellschaften den Ergebnisverwendungsvorschlag oder den Beschluss über die Ergebnisverwendung im Anhang angeben. Bislang waren beide Unterlagen eigenständig im Bundesanzeiger offenzulegen (§ 325 Abs. 1 Satz 3 HGB a.F.). Entsprechend wurde § 325 HGB dahingehend geändert, dass der Beschluss über die Ergebnisverwendung nur noch dann offenzulegen ist, wenn er nicht im Abschluss enthalten ist.

Zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses liegt regelmäßig noch kein Beschluss über die Ergebnisverwendung vor, so dass sich die Anhangangabe i.d.R. auf den entsprechenden **Vorschlag** beschränken wird. In diesen Fällen ist der Ergebnisverwendungsbeschluss gesondert im Bundesanzeiger offenzulegen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass diese Regelung – wie bisher – nicht in allen Fällen relevant sein wird. Muss nämlich über die Verwendung des Ergebnisses nicht beschlossen werden – bspw. bei Personenhandelsgesellschaften iSd § 264a HGB mit gesetzlichem Normalstatut, bei Kapitalgesellschaften mit einem Bilanzverlust oder bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrags – entfällt die Angabe.

Nach bisherigem Recht brauchte eine GmbH keine Angaben über die Ergebnisverwendung zu machen, wenn sich anhand dieser Angaben die **Gewinnanteile von natürlichen Personen** feststellen ließen, die Gesellschafter sind (§ 325 Abs. 1 Satz 4 HGB). Diese Regelung ist durch das BilRUG entfallen. Allerdings weist der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zu dem neuen § 285 Nr. 34 HGB darauf hin, dass zur Wahrung des Datenschutzes auch künftig die Bezüge einzelner natürlicher Personen aus ihrer Gesellschafterstellung nicht offengelegt werden müssen. Nach unserer Beurteilung erscheint in diesen Fällen daher auch künftig die Offenlegung in Form der Anhangabgabe nicht zwingend. Eine gesetzliche Klarstellung dieses sensiblen Punktes wäre allerdings wünschenswert.

5. Anlagespiegel

Nach bisherigem Recht bestand ein Wahlrecht, die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens entweder in der Bilanz oder im Anhang darzustellen. Dieses Wahlrecht entfällt durch BilRUG. Künftig ist die Entwicklung des Anlagevermögens **verpflichtend im Anhang** darzustellen. Die nach BilRUG vorgeschriebenen Inhalte des Anlagespiegels dürften für die Praxis unproblematisch sein, da die neuen Vorgaben weitestgehend der bisherigen Berichtspraxis entsprechen. Zu beachten ist allerdings, dass bei Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten, der für das Geschäftsjahr aktivierte Betrag an Zinsen für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben ist.

6. Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen

Angaben zu den Haftungsverhältnissen durften bislang entweder unter der Bilanz oder im Anhang gemacht werden (§ 251, § 268 Abs. 7 HGB). Für Kapital- und Personenhandelsgesellschaften iSd § 264a HGB ist dieses Wahlrecht entfallen, sie dürfen diese Angaben künftig nur noch im Anhang machen. Daneben wurden die Angabepflichten dahingehend erweitert, dass künftig unter den Haftungsverhältnissen sowie unter den sonstigen finanziellen Verpflichtungen gesonderte Angaben über Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung sowie über Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen zu machen sind. Abweichend von der bisherigen Regelung, müssen **auch kleine Gesellschaften** nunmehr den Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen im Anhang angeben.

Die genannten Regelungen gelten entsprechend für den Konzernanhang.

7. Angaben zum Anteilsbesitz

In die Aufstellung des Anteilsbesitzes (§ 285 Nr. 11 HGB) waren nach bisherigem Recht alle Unternehmen aufzunehmen, an denen das berichtende Unternehmen mit einer Beteiligungsquote von mindestens 20 % beteiligt war. Durch das BilRUG wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift dahingehend geändert, dass **künftig** über alle Unternehmen zu berichten ist, an denen das berichtende Unternehmen eine **Beteiligung** im Sinne von § 271 Abs. 1 HGB hält oder eine solche von einer anderen Person für Rechnung des bilanzierenden Unternehmens gehalten wird. Maßgeblich ist damit zukünftig ausschließlich, ob die Anteile an dem anderen Unternehmen dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu dienen. Eine Beteiligungshöhe von mindestens 20 % stellt dabei eine widerlegbare Vermutung für das Bestehen einer Beteiligung dar. Da allerdings grundsätzlich die Möglichkeit besteht, diese Vermutung zu widerlegen, löst eine Beteiligungsquote von mindestens 20 % im Unterschied zur bisherigen Rechtslage nicht mehr notwendiger Weise eine Angabepflicht nach § 285 Nr. 11 HGB aus. Umgekehrt kann nach neuem Recht eine Angabepflicht bereits bei einer Beteiligung von weniger als 20 % gegeben sein.

8. Angaben zur Identifikation des Unternehmens

Den internationalen Gepflogenheiten folgend, ist nach BilRUG in dem Jahresabschluss künftig die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben. Wo im Jahresabschluss diese Angaben zu machen sind, lässt das Gesetz offen. Nach unserer Beurteilung empfiehlt es sich, dass Kleinstkapitalgesellschaften diese Angaben in die Überschrift zur Bilanz aufnehmen, während alle anderen Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd § 264a HGB, die Angaben in einem einleitenden Satz zu **Beginn des Anhangs** machen sollten.

VI. Sonstige Neuregelungen

1. Änderungen bei den Befreiungsvorschriften für Tochter-Kapitalgesellschaften

Nach § 264 Abs. 3 HGB sind Kapitalgesellschaften unter gewissen Voraussetzungen von der Verpflichtung zur Prüfung und Offenlegung ihres Jahresabschlusses befreit. Die Voraussetzungen waren bislang insbesondere, dass die Tochter-Kapitalgesellschaft in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogen worden ist und, dass das Mutterunternehmen zur Verlustübernahme nach § 302 AktG oder nach dem für das Mutterunternehmen maßgeblichen Recht verpflichtet ist oder eine solche Verpflichtung freiwillig übernommen hat und diese Erklärung offengelegt worden ist.

Neben weiteren, im Wesentlichen der Klarstellung dienenden Anpassungen wurde durch BilRUG die bisherige Verlustausgleichspflicht durch eine **Einstandspflicht** ersetzt. Danach muss sich das Mutterunternehmen bereit erklären, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen. Vor diesem Hintergrund war im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens befürchtet worden, dass die bisherige Verlustausgleichspflicht nicht mehr geeignet sei, die Anforderungen an die neue Einstandspflicht zu erfüllen. Dies hätte insbesondere bei ertragsteuerlichen Organschaftsfällen bedeutet, dass das Mutterunternehmen künftig sowohl Verluste der Tochter übernehmen (§ 14 KStG), als auch für deren Verpflichtungen einstehen muss. Diesen Befürchtungen wurden allerdings durch den Rechtsausschuss abgeholfen: Danach ist die bisherige Verlustausgleichspflicht auch künftig ausreichend, um der Einstandspflicht zu genügen.

2. Neue Vorschriften für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors

Mit dem Ziel der Korruptionsbekämpfung, führt der Gesetzgeber mit dem BilRUG ein neues Berichtsinstrument in das HGB ein, den sog. **(Konzern-) Zahlungsbericht** (auch als „Country-by-Country"-Reporting bezeichnet).

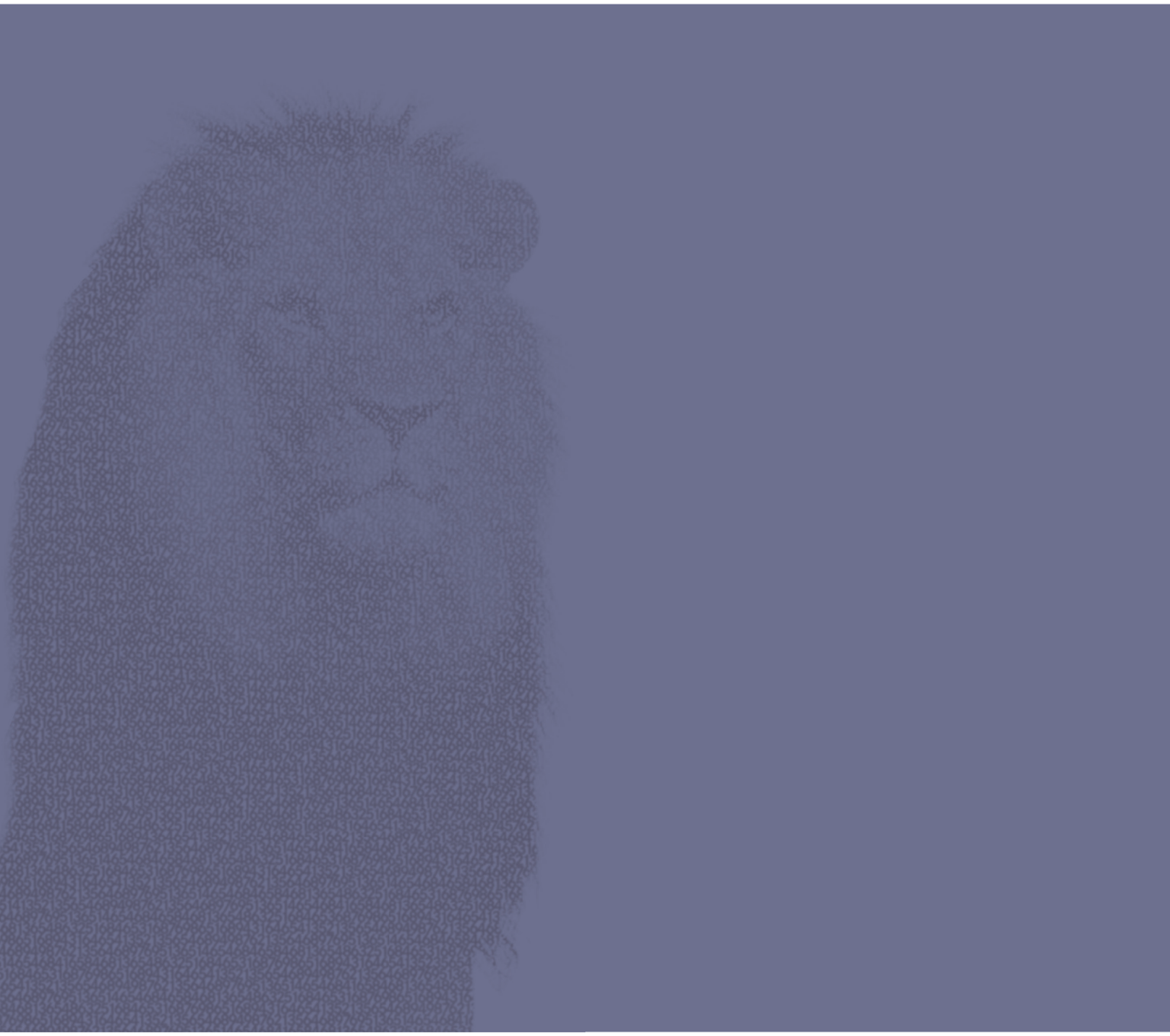
Betroffen sind große Kapitalgesellschaften bzw. große Personenhandelsgesellschaften iSd § 264a HGB, die in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben. Diese Gesellschaften haben künftig in einem jährlichen (Konzern-) Zahlungsbericht alle geleisteten Zahlungen und Sachleistungen an staatliche Stellen anzugeben, die einen Schwellenwert von TEUR 100 p.a. übersteigen. Innerhalb des Berichts sind die Zahlungen detalliert nach Ländern, staatlichen Stellen und Projekten aufzugliedern und es sind die Zahlungsgründe anzugeben. Der (Konzern-) Zahlungsbericht ist im elektronischen Bundesanzeiger zu veröffentlichen.

BW PARTNER Bauer Schätz Hasenclever Partnerschaft mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

BWPARTNER
Der Mehrwert entscheidet.

Hauptstraße 41
70563 Stuttgart (Vaihingen)
Postfach 80 08 44, 70508 Stuttgart

Telefon +49 (0)711/1640 - 0
Telefax +49 (0)711/1640 - 277
E-Mail info@bw-partner.com



Disclaimer

BWNEWS bietet lediglich allgemeine Informationen. Wir übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. In keinem Fall sind diese geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen die BW PARTNER Bauer Schätz Hasenclever Partnerschaft mbB gerne zur Verfügung. **BW**NEWS unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber. Bildnachweise: Boggy/Dollar Photo Club, kasto/Dollar Photo Club. Gestaltung und Produktion: Wiadok - Corporate Publishing für Steuerberater - www.wiadok.de.