BUCHFÜHRUNG UND JAHRESABSCHLUSS

So wirkt sich die Neudefinition der Umsatzerlöse in der Praxis aus

von StB LL.M. Dennis Janz, Dortmund

ARCHIV
Ausgabe 1 | 2016
Seite 3

| Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG, BGBl I 15, 1245) ist erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.15 beginnen (zum vorzeitigen Anwendungswahlrecht vgl. BBP 16, 3). Das Hauptziel ist, Erleichterungen in der Rechnungslegung und einen Bürokratieabbau für kleinere Unternehmen innerhalb der EU zu schaffen und so die Harmonisierung voranzutreiben. Eine wesentliche Änderung stellt die Neudefinition der Umsatzerlöse dar, die im Folgenden näher betrachtet wird. |

1. Vergleich alte und neue Rechtslage

Die Umsatzerlöse wurden in § 277 Abs. 1 HGB neu definiert. Die Änderungen lassen sich am besten durch eine Gegenüberstellung der alten und neuen Fassung verdeutlichen:

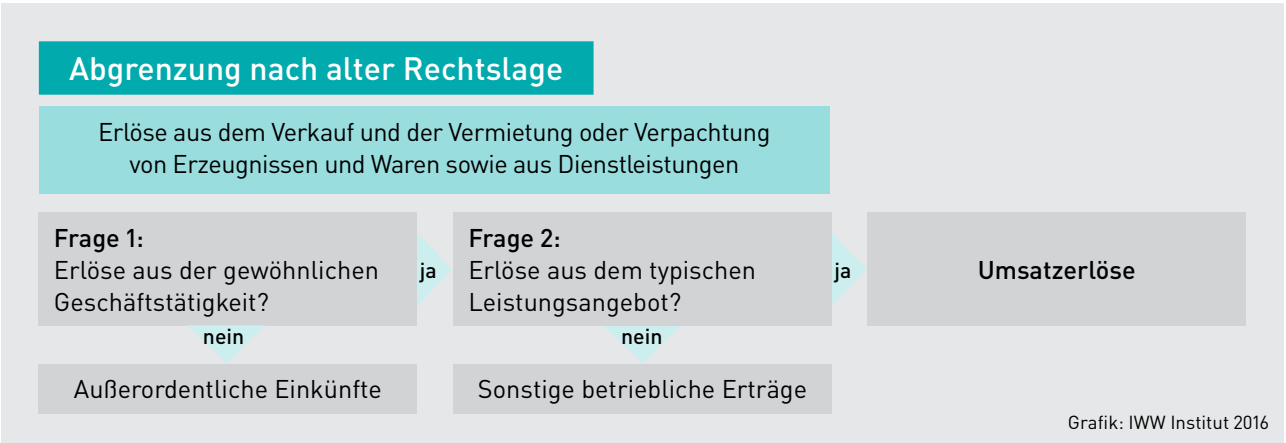
Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB

Definition der Umsatzerlöse vor und nach dem BilRUG

Alte Fassung	Neue Fassung
Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die **gewöhnliche Geschäftstätigkeit** der Kapitalgesellschaft **typischen Erzeugnissen und Waren** sowie aus von für die **gewöhnliche Geschäftstätigkeit** der Kapitalgesellschaft **typischen Dienstleistungen** nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.	Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von **Produkten** sowie aus der Erbringung von **Dienstleistungen** der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.

1.1 Alte Rechtslage

Nach der bisherigen Definition zählten zu den Umsatzerlösen nur Umsätze aus Leistungsangeboten, die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typisch sind. Bis dato war also wie folgt abzugrenzen:



Grafik: IWW Institut 2016

1.2 Neue Rechtslage

Vergleicht man die Neu- mit der Altfassung, fallen insbesondere zwei wesentliche Punkte auf:

Ausweitung nach neuem Recht

- Die Neufassung enthält keinen Bezug mehr zum für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Leistungsangebot des Unternehmens. Dadurch wurde die Definition der Umsatzerlöse deutlich erweitert.

- Die Begriffe „Erzeugnisse und Waren" sind entfallen. Neu eingefügt wurde dafür der Begriff „Produkte".

Ob Erlöse als Umsatzerlöse auszuweisen sind, hängt nunmehr entscheidend von den Begriffen „Produkt und Dienstleistung" ab:

- **Produkte** sind als Zusammenfassung von Waren und Erzeugnissen zu verstehen (Gesetzesbegründung zum BilRUG, BR-Drs. 23/15 vom 23.1.15). Merkmal von Waren und Erzeugnissen ist, dass diese einen Bezug zum normalen Absatzprogramm des Unternehmens aufweisen.

  Verkauf von Anlagevermögen weiterhin keine Umsatzerlöse

  Beachten Sie | Beim Verkauf von Anlagevermögen fehlt grundsätzlich die Produkteigenschaft, sodass Erträge auch weiterhin nicht zu den Umsatzerlösen zählen. Erträge aus der Veräußerung von Anlagevermögen sind als sonstige betriebliche Erträge zu erfassen, da zugleich die Abgrenzung zu außerordentlichen Erträgen entfallen ist (vgl. hierzu u. a. die Gesetzesbegründung zum BilRUG, BT-Drs. 18/5256, S. 82 vom 17.6.15; Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Auflage, § 275 HGB, Rz. 49).

Leistungsaustausch als entscheidendes Kriterium

- Erlöse aus der Erbringung von **Dienstleistungen** sind generell unter den Umsatzerlösen auszuweisen – und zwar unabhängig davon, ob das Unternehmen diese Dienstleistungen regelmäßig im Rahmen seines Geschäftsmodells am Markt anbietet. Liegt den Erträgen jedoch kein Leistungsaustausch zugrunde, scheidet ein Ausweis unter den Umsatzerlösen aus. Somit kommt dem Leistungsaustausch eine zentrale Bedeutung zu (Beck'scher Bilanz-Kommentar, a. a. O., Rz. 52).

Beispiele

Sachverhalt	HGB alt	BilRUG
Ein Mietwagenunternehmen vermietet Pkw (für die Geschäftstätigkeit typische Dienstleistung)	Umsatzerlöse	Umsatzerlöse
Ein Mietwagenunternehmen vermietet Parkplätze (für die Geschäftstätigkeit atypische Dienstleistung)	Sonstige betriebliche Erträge	Umsatzerlöse
Ein Mietwagenunternehmen verkauft alte Büroeinrichtung (kein Bezug zum normalen Absatzprogramm)	Sonstige betriebliche Erträge	Sonstige betriebliche Erträge
Eine Komplementär-GmbH erhält für die Übernahme der Haftung eine Haftungsvergütung	Sonstige betriebliche Erträge	strittig*

* Sonstige betriebliche Erträge = Richter, DB 15, 387; Umsatzerlöse = Oser/Orth/Wirtz, DB 15, 1732

2. Neue Kontengliederung

Sonstige betriebliche Erträge werden zu Umsatzerlösen

Durch die erweiterte Definition nach § 277 Abs. 1 HGB sind nunmehr einige Konten aus dem Bereich der sonstigen betrieblichen Erträge unter den Umsatzerlösen auszuweisen.

Eine Darstellung einiger Konten (nach dem Standardkontenrahmen (SKR) 03 der DATEV) soll dies verdeutlichen:

Gliederung nach DATEV-Kontenrahmen

Kontenbeschriftung	SKR 03	Bisheriger GuV-Posten	Neuer GuV-Posten
Sonstige Erträge aus Provisionen, Lizenzen und Patenten, steuerfrei § 4 Nr. 8 ff. UStG	8574	Sonstige betriebliche Erträge	Umsatzerlöse
Erlöse aus Vermietung und Verpachtung, umsatzsteuerfrei § 4 Nr. 12 UStG	2751	Sonstige betriebliche Erträge	Umsatzerlöse
Andere Nebenerlöse	8607	Sonstige betriebliche Erträge	Umsatzerlöse

Neues Konto für das Buchungsjahr 2016

Außerdem müssen die direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern unter den Umsatzerlösen ausgewiesen werden. Hierfür wurde in den DATEV-Kontenrahmen (SKR 03) für das Jahr 2016 ein neues Konto 8959 „Direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern" eingefügt.

Beachten Sie | Nach Zwirner (Beilage 6 zu DB Nr. 48, 2015) kommt die Kürzung der Umsatzerlöse bei folgenden Steuerarten infrage: Vergnügungssteuer, Stromsteuer, Energiesteuer auf Gas und Kohle. In diesen Fällen fallen der Zeitpunkt der Steuerentstehung und die handelsrechtliche Umsatzrealisierung zusammen. Die Steuern werden an den Verbraucher weitergegeben und sind insoweit in den Umsatzerlösen enthalten.

3. Größenklassen

Die Neudefinition der Umsatzerlöse hat weitreichende Auswirkungen auf Kennzahlen, die interne Steuerung sowie die externe Bilanzanalyse und Kreditvergabe (vgl. Oser/Orth/Wirtz, DB 15, 1729). Da Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten regelmäßig an Umsatzgrenzen anknüpfen, ist die erweiterte Definition des § 277 Abs. 1 HGB nicht zu unterschätzen.

Höhere Schwellenwerte werden durch Neudefinition ggf. konterkariert

Beachten Sie | Zwar wurden durch das BilRUG auch die monetären Schwellenwerte des § 267 HGB um rund 24 % erhöht. Schätzungen zufolge sollen hierdurch rund 7.000 bisher mittelgroße Kapitalgesellschaften als klein einzustufen sein und Erleichterungen bei der Aufstellung und Offenlegung nutzen können. Zumindest in Ausnahmefällen kann durch die erweiterte Definition der Umsatzerlöse aber auch der gegenteilige Effekt eintreten und eine bisher kleine Kapitalgesellschaft prüfungspflichtig werden.

4. Umgliederungen als Folgewirkung

Umgliederungen bei GuV- oder Bilanz-Posten

In der Praxis ist darauf zu achten, dass aus der Neudefinition der Umsatzerlöse auch Änderungen bei Bilanzposten resultieren können. So können z. B. in der Bilanz Umgliederungen von den sonstigen Vermögensgegenständen zu den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen notwendig sein. Aber auch bei den Aufwandspositionen der GuV sind Umgliederungen möglich.

Beispiel

Die Aufwendungen aus der Anmietung von überwiegend untervermieteten Räumen dürften nach BilRUG grundsätzlich unter den „Aufwendungen für bezogene Leistungen" zu zeigen sein. Ein Ausweis unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen scheidet somit regelmäßig aus.

5. Zusätzliche Angaben bei der Erstanwendung

Bei der erstmaligen Anwendung der neuen Umsatzerlösabgrenzung ist im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen und unter nachrichtlicher Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich aus der Anwendung von § 277 Abs. 1 i. d. F. des BilRUG ergeben haben würde, zu erläutern (Art. 75 Abs. 2 S. 3 EGHGB).

Keine Anpassung der Vorjahreszahlen

Beachten Sie | Wird die Umsatzerlösdefinition erstmalig angewendet, dürfen die Angaben des Vorjahres nicht angepasst werden (vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, Art. 75 EGHGB, Rz. 9). Somit ist eine automatische Umgliederung über eine geänderte Zuordnungstabelle nicht möglich, wenn diese auch das Vorjahr anpasst. Soweit eine softwareseitige Umgliederung erfolgt, muss das Vorjahr wieder auf den alten Ausweis geändert werden (vgl. hierzu Graf in MBP 16, 87).

FAZIT | Eine eindeutige Trennung der Umsatzerlöse von den sonstigen betrieblichen Erträgen ist auch nach dem BilRUG nicht möglich. Wie bisher bietet die Begriffsdefinition des § 277 Abs. 1 HGB aber Ermessens- und Argumentationsspielräume für einen Ausweis als Umsatzerlöse oder als sonstige betriebliche Erträge. Zudem können sich Unternehmen ggf. auf den Grundsatz der Wesentlichkeit berufen.

Neudefinition wirkt sich bereits bei der Umsatzprognose im Lagebericht 2015 aus

Für die Praxis bedeutet die Umstellung auf das BilRUG zusätzlichen Verwaltungsaufwand. Dieser kann bereits beim Jahresabschluss 2015 auftreten – und zwar selbst dann, wenn das BilRUG erst planmäßig für das Geschäftsjahr 2016 angewandt wird. Denn in dem für das Jahr 2015 zu erstellenden Lagebericht muss das Unternehmen Aussagen über die Umsatzerlöse in der Zukunft treffen. Darauf hinzuweisen, dass die Umsatzerlöse steigen werden, reicht nicht aus, wenn der Effekt nur auf der erweiterten Definition des § 277 HGB basiert. In der Prognoseberichterstattung ist vielmehr dazu Stellung zu nehmen, wie sich die Umsatzerlöse entwickeln werden und inwieweit eine Erhöhung allein auf die Neudefinition des § 277 Abs. 1 HGB zurückzuführen ist (vgl. Zwirner a. a. O.).