

Zeit zu handeln

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) - Denken Sie einen Schritt weiter

Zum 23. Juli 2015 ist das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) in Kraft getreten. Hinter dem sperrigen Titel des Gesetzes verbergen sich nach den zuletzt weitreichenden Änderungen deutschen Bilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) aus dem Jahr 2009 weitere umfangreiche Änderungen des deutschen Handelsgesetzes (HGB), aber auch weiterer Gesetze wie u.a. des Aktiengesetzes und des GmbH-Gesetzes. Der deutsche Gesetzgeber war durch die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU vom 20. Juni 2013 gezwungen, die dort gemachten Vorgaben in deutsches Recht umzusetzen.

Die Änderungen durch das BilRUG finden erstmals verpflichtende Anwendung auf Jahresabschlüsse, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Dies sind in der Regel die Jahresabschlüsse 2016. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr, z.B. 30. September 2015, sind die Änderungen im Jahresabschluss 2016/2017 erstmals verpflichtend anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist nicht möglich. Abweichend davon können jedoch die erhöhten Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklassen (siehe unten) bereits für den Jahresabschluss 2014 (2014/2015 bei abweichendem Wirtschaftsjahr) angewendet werden. Nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt ist die Frage der *erstmaligen* Anwendung der erhöhten Schwellenwerte für den Jahresabschluss 2015 (2015/2016 bei abweichendem Wirtschaftsjahr). Hier ist jedoch von einer wirksamen Anwendungsmöglichkeit auszugehen. Im Fall der vorzeitigen Anwendung der Schwellenwerte ergeben sich möglicherweise Probleme aufgrund der ebenfalls zwingend anzuwendenden Regelungen zur Neu-Definition der Umsatzerlöse (siehe Erläuterungen unten). Im Anhang wäre dann auf die fehlende Vergleichbarkeit hinzuweisen und der sich nach neuen BilRUG-Vorschriften ergebende Betrag der Umsatzerlöse nachrichtlich anzugeben.

Die neuen Vorschriften des BilRUG führen zu zum Teil erheblichen Eingriffen in Ansatz und Ausweis im Jahresabschluss und dadurch auch zu möglichen Folgewirkungen außerhalb der Rechnungslegung. Beispielhaft sind hier Kennziffern oder Werte zu nennen, die Teil von vertraglichen Abreden (z.B. Bonus- und Tantiemevereinbarungen) sind, die nun durch die gesetzlichen Vorgaben nicht mehr mit den ursprünglichen Absichten und den Ergebnissen der Vorjahre im Einklang stehen.

Im Folgenden werden exemplarisch einige Gesetzesänderungen vorgestellt, die einen möglichen positiven oder negativen Einfluss auf die bisherige Bilanzierungspraxis haben können.

Definition der Größenklassen

Die monetären Schwellenwerte für die Einstufung in kleine, mittelgroße oder große Gesellschaften (§ 267 Abs. 1 und Abs. 2 HGB) sind angehoben worden. So ist eine Gesellschaft als "klein" einzustufen, wenn zwei der folgenden Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgende Abschlussstichtage nicht überschritten werden:

Bilanzsumme: 6,0 Mio. € (bisher 4,84 Mio. €)
Umsatzerlöse: 12,0 Mio. € (bisher 9,68 Mio. €)
Arbeitnehmer: 50 (unverändert)

Eine mögliche Neu-Zuordnung in eine "tiefere" Größenklasse kann zu erheblichen Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und/oder Offenlegung des Jahresabschlusses führen.

Die neuen Schwellenwerte zur Einstufung als "mittelgroß" lauten:

Bilanzsumme: 20,0 Mio. € (bisher 19,25 Mio. €)

Umsatzerlöse: 40,0 Mio. € (bisher 38,5 Mio. €)

Arbeitnehmer: 250 (unverändert)

Auch in diesem Fall müssen die Kriterien an zwei aufeinanderfolgenden Abschlusstichtagen unterschritten werden.

Definition der Umsatzerlöse

Durch das BilRUG ist die Definition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB) angepasst und im Ergebnis ausgedehnt worden. So fallen zukünftig die Erlöse aus Vermietung und Verpachtung (z.B. von Maschinen oder Immobilien) ebenso unter die Umsatzerlöse und nicht mehr unter die sonstigen betrieblichen Erträge, wie auch Erlöse aus Dienstleistungen (z.B. im Falle von Personalüberlassungen), aus Schrottverkäufen, aus dem Verkauf nicht benötigter Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, aus Patent- und Lizenzeinnahmen sowie Kantinenerlöse. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ergeben sich konsequenterweise ebenfalls Änderungen bei den Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen.

Abgrenzungsprobleme treten bei Gruppen- oder Konzernumlagen auf, da eine eindeutige Zuordnung ohne genaue Analyse nicht vorgenommen werden kann. Hier hängt ein Ausweis unter den Umsatzerlösen oder sonstigen betrieblichen Erträgen von weiteren Kriterien ab, die im Einzelfall zu beurteilen sind.

Erträge aus dem Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens stellen nach wie vor grundsätzlich keine Umsatzerlöse dar und sind unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen.

Neu ist auch der Abzug sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern bei den Umsatzerlösen (z.B. Energiesteuer, Stromsteuer, Biersteuer, etc.). Welche Steuern hier zu berücksichtigen sind, ist im Einzelfall zu klären.

Insgesamt ergibt sich in der Regel durch die Änderung der Definition eine betragsmäßige Erhöhung der Umsatzerlöse, die weitreichende Folgen auf die Größenklasseneinstufung und damit verbundene erweiterte Verpflichtungen bewirken kann. Im Falle abzuziehender Steuern tritt eine umgekehrte Folge ein.

Des Weiteren kann die Neu-Definition erhebliche Bedeutung für die interne und externe Analyse der Jahresabschlüsse entfalten. Sämtliche Kennziffern mit Bezug auf die Umsatzerlöse, die aber nicht die sonstigen betrieblichen Erträge enthalten, wie z.B. die Umsatzrentabilität, ändern sich und bedürfen einer entsprechenden Interpretation. Vergleiche mit Vorjahreswerten werden erschwert.

Für den Fall, dass vertragliche Vereinbarungen (z.B. Kreditverträge, Tantieme- oder Bonusregelungen, Vereinbarungen über die Nutzung von Rechten, etc.) auf die Höhe der Umsatzerlöse Bezug nehmen, kann eine Anpassung geboten sein.

Abgrenzung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Im Zuge der Neu-Definition der Umsatzerlöse ergeben sich konsequenterweise Anpassungen bezüglich des Ausweises von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstiger Vermögensgegenstände. Entsprechend werden sich in der Regel die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erhöhen, während sich die sonstigen Vermögensgegenstände entsprechend vermindern werden.

Sollten vertragliche Vereinbarungen auf den einen oder den anderen Jahresabschlussposten Bezug nehmen, wären zur Vermeidung von Verwerfungen entsprechende Anpassungen zu überlegen. Auch mögliche

Folgewirkungen bei vorliegenden Factoring-Vereinbarungen aufgrund der Ausweitung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gilt es zu betrachten.

Wegfall von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen

Durch das BilRUG wird in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) das außerordentliche Ergebnis gestrichen. Die GuV-Gliederung wurde entsprechend angepasst. Die bislang unter diesen Posten subsumierten Aufwendungen und Erträge sind in anderen Posten der GuV, in der Regel unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen und Erträgen, zu erfassen. Dies sind z.B. Verluste aus der Stilllegung von Betrieben oder wesentlichen Betriebsteilen, Gewinne/Verluste aus Verschmelzungen oder anderen Umwandlungen, Sanierungsgewinne oder Aufwendungen aus der 15-jährigen Verteilung der Aufwendungen aus der Erstanwendung der durch das BilMoG geänderten Bewertungsvorschriften für Pensionsrückstellungen.

Anstelle des GuV-Ausweises regelt das BilRUG künftig eine Verlagerung der außerordentlichen Posten in den Anhang. Dort sind Erläuterungen zu "Ertrags- oder Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung" vorzunehmen (§ 285 Nr. 31 HGB; für den Konzernanhang: § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB). Zu beachten ist, dass die Ersetzung des Begriffs "außerordentlich" durch "außergewöhnlich" zu einer neuen, in der Regel ausgeweiteten, Abgrenzung führt.

Der Wegfall der außerordentlichen Posten in der GuV verbunden mit der Erfassung in anderen Posten führt ebenfalls zu einem Wegfall des Postens "Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit". Für den Fall, dass z.B. Kennziffern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zugreifen oder Kennziffern ohne Berücksichtigung von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen berechnet werden, sind gegebenenfalls vertragliche Regelungen anzupassen, damit gewünschte Zielgrößen vom Grundsatz her unverändert bestimmbar bzw. erhalten bleiben. Im Übrigen gelten die Ausführungen zu den Umsatzerlösen auch hier.

GmbH: Offenlegung des Beschlusses über die Ergebnisverwendung

Durch das BilRUG ist die Schutzvorschrift des § 325 Abs. 1 S. 4 HGB entfallen, bei der eine GmbH, an der natürliche Personen als Gesellschafter beteiligt sind, die Angaben über die Verwendung des Jahresergebnisses nicht offenlegen mussten, wenn sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile feststellen ließen.

Der Beschluss über die Ergebnisverwendung ist künftig im Anhang gesondert anzugeben. Sofern bei der Offenlegung der Ergebnisverwendungsbeschluss noch nicht getroffen ist, tritt an diese Stelle der Vorschlag über die Ergebnisverwendung. In diesem Fall ist der spätere Beschluss über die Ergebnisverwendung separat offenzulegen.

Von den vorgenannten Anhang-Angabepflichten sind kleine Kapitalgesellschaften befreit.

Fazit

Die vorgenannten Sachverhalte stellen nur einzeln ausgewählte Änderungen durch das BilRUG dar. Darüber hinaus gibt es eine Vielzahl von weiteren Änderungsregelungen, die gegebenenfalls erhebliche Auswirkungen auf den Jahres- und/oder Konzernabschluss haben können. Hierzu bedarf es insgesamt einer detaillierten Analyse.

Neben den betragsmäßigen Auswirkungen auf den Jahresabschluss sind jedoch insbesondere die Folgewirkungen auf die Vergleichbarkeit und Aussagekraft von Analysen und Kennziffern zu untersuchen. Hier besteht gegebenenfalls kurzfristiger Anpassungsbedarf insbesondere dann, wenn entsprechende vertraglich fixierte Regelungen den neuen Bedingungen angepasst werden müssten.

Insbesondere sollten die Kredit- und Darlehensverträge mit Banken und Kreditinstituten hinsichtlich zusätzlicher Vertragsklauseln oder Nebenabreden (sog. Financial Covenants) untersucht werden. Falls sich die vereinbarten Finanzkennzahlen lediglich aufgrund der Neu-Definition von Bilanz- und GuV-Posten ändern sollten, besteht auch hier gegebenenfalls dringender kurzfristiger Handlungsbedarf.

Hinsichtlich des Wegfalls der Schutzvorschrift bei der Offenlegung der Gewinnanteile von GmbH-Gesellschaftern ist zu beachten, dass zwar grundsätzlich "kleine" GmbHs aufgrund der Erleichterung, die GuV sowie diesbezügliche Angaben nicht zu veröffentlichen, vordergründig nicht betroffen sind, jedoch trotzdem der Jahresergebnis in der Bilanz des Unternehmens offen ausgewiesen werden kann und somit zur Offenlegung gelangt. Sollte ein Interesse der Gesellschafter bestehen, das Jahresergebnis gänzlich der Veröffentlichung zu entziehen, dann ist dies gestaltbar. Je früher dieser Themenkreis besprochen wird, desto größer ist der Gestaltungsspielraum. Und "früher" bedeutet vor Ablauf des laufenden Geschäftsjahres.

Aufgrund der Vielzahl der neuen Regelungen, der unterschiedlichen Anwendungszeitpunkte und der möglichen Folgewirkungen außerhalb des Jahresabschlusses empfehlen wir dringend eine frühzeitige Analyse der Auswirkungen durch das BilRUG auf Ihr Unternehmen. Zur Vermeidung auch von steuerlichen Nachteilen, sind vertragliche Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft stets im Vorhinein schriftlich zu fixieren bzw. zu korrigieren. Wir empfehlen daher, frühzeitig mit Ihrem Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater Kontakt aufzunehmen.