

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2016 – Was ist zu beachten?

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) beabsichtigte der Gesetzgeber neben einer stärkeren Harmonisierung innerhalb der EU unter anderem auch eine Entlastung vor allem der kleineren und mittleren Unternehmen zu erreichen. Wir stellen nachfolgend die wesentlichen für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2016 geltenden Vorschriften aus dem BilRUG vor.*

Die Änderungen durch das BilRUG sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr, also für Jahres- und Konzernabschlüsse zum 31. Dezember 2016 anzuwenden.

1. Allgemeine Änderungen

Die Schwellenwerte wurden für kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zum Teil deutlich angehoben, für Kleinstkapitalgesellschaften blieben sie dagegen unverändert. Der Anwendungsbereich des § 267a HGB Kleinstkapitalgesellschaften wurde nun auch auf Genossenschaften ausgeweitet.

Grundsätzlich gilt wie bislang, dass die Rechtsfolgen der nachfolgend dargestellten Merkmale erst dann eintreten, wenn die Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über-/ oder unterschritten werden.

§ 267 f. HGB: Änderung der Schwellenwerte – neue Größenklassen

	Bilanzsumme EUR	Umsatzerlöse EUR	Arbeitnehmer Ø
Kleinst-Gesellschaft	≤ 350.000	≤ 700.000	≤ 10
Kleine Gesellschaft	≤ 6.000.000	≤ 12.000.000	≤ 50
Mittelgroße Gesellschaft	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000	≤ 250
Große Gesellschaft	> 20.000.000	> 40.000.000	> 250

2. Wesentliche Änderungen in der Bilanz

§ 253 Abs. 3 HGB: Nutzungsdauer immaterieller Vermögensgegenstände
 Sofern in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens oder eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes nicht verlässlich geschätzt werden kann, sind planmäßige Abschreibungen auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen. Die Neuregelung ist nur auf nach dem 31. Dezember 2015 aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände oder erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte anzuwenden (Art. 75 Abs. 4 EGHGB).

3. Wesentliche Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

§ 277 Abs. 1 HGB: Neudefinition der Umsatzerlöse

Gleichzeitig mit der Anhebung der Schwellenwerte werden auch die Umsatzerlöse neu definiert. Die Umsatzerlöse umfassen nach BilRUG die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen. Von den Umsatzerlösen sind weiterhin die Erlösschmälerungen und die Umsatzsteuer sowie sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern in Abzug zu bringen. Durch die neue Zuordnung der Erlöse erhöhen sich bei vielen Unternehmen die Umsatzerlöse, im Gegenzug sinken voraussichtlich die sonstigen betrieblichen Erträge. Der Verkauf oder die Vermietung und Verpachtung von Produkten sowie die Erbringung von Dienstleistungen setzt meist einen Leistungsaustausch sowie das aktive Anbieten der Produkte und Dienstleistungen am Absatzmarkt als zentrale Merkmale der Abgrenzung zu den sonstigen betrieblichen Erträgen voraus. Leistung und Gegenleistung müssen so miteinander verknüpft sein, dass man im Austausch für eine Lieferung oder sonstige Leistung eine Gegenleistung, meist ein Entgelt, erlangt.

Zur Abgrenzung der Umsatzerlöse von den sonstigen betrieblichen Erträgen können folgende weitere Überlegungen beitragen:

- Umsatzerlöse entstammen regelmäßig der üblichen und gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens,
- Umsatzerlöse entstammen regelmäßig Produkten, welche aus dem Vorratsvermögen (Umlaufvermögen) veräußert werden,
- Umsatzerlöse fallen typischerweise planmäßig wie auch regelmäßig wiederkehrend an,
- Umsatzerlöse stimmen mit dem Geschäftszweck der Satzung überein.

Entscheidend für die Beurteilung als Umsatzerlöse ist das Geschäftsmodell sowie das normale Absatzprogramm des Unternehmens. Da derzeit im Schrifttum noch eine klare Trennung zwischen den Umsatzerlösen und den sonstigen betrieblichen Erträgen fehlt, bestehen in der Abgrenzung noch Ermessensspielräume. Eine genaue Analyse kann nur einzelfallbezogen erfolgen.

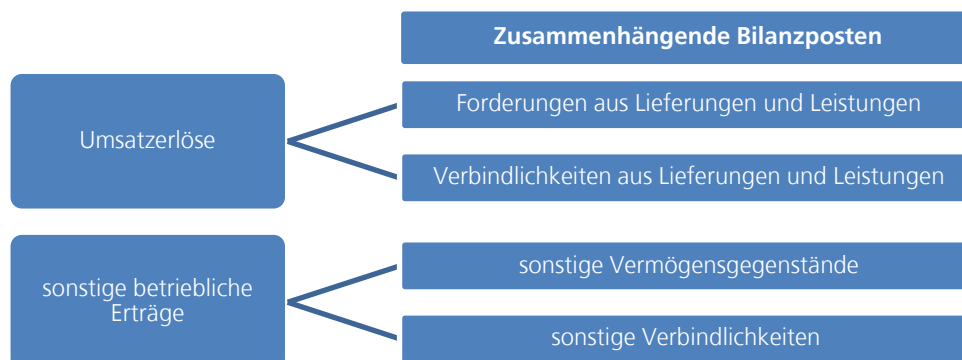
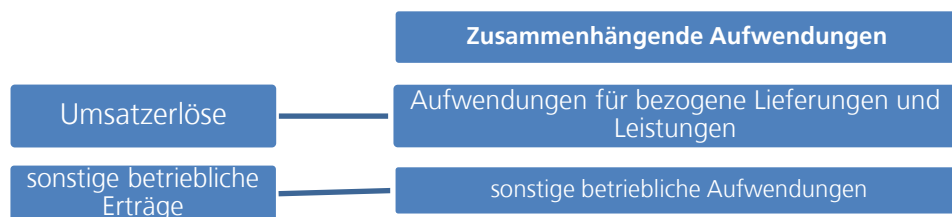
Bei Erlösen aus Veräußerungsgeschäften wird regelmäßig die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen ausschlaggebend sein. Grundsätzlich gilt ein Gewinn aus der Veräußerung von Anlagevermögen weiterhin als sonstiger betrieblicher Ertrag. Wird allerdings im Rahmen der Geschäftstätigkeit regelmäßig wiederkehrend Anlagevermögen veräußert, so erfolgt gegebenenfalls eine Zuordnung zu den Umsatzerlösen.

Aufgrund der Änderungen in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung durch das BilRUG wurde auch der Kontenrahmen der Wohnungswirtschaft überarbeitet. Innerhalb der Kontenklasse 6 „Erträge“ sind neu unter der Kontengruppe 61 „Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Grundstücken“ die Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Grundstücken nach Umlauf- und Anlagevermögen getrennt auszuweisen. Daneben sind wie bisher unter der Kontengruppe 66 „Sonstige betriebliche Erträge“, die Buchgewinne unter „Erträge aus Anlagenverkäufe“ auszuweisen.

In nachfolgender Tabelle sind beispielhafte Zuordnungen dargestellt

Umsatzerlöse	Sonstige betriebliche Erträge
Erlöse aus dem Verkauf, der Vermietung und Verpachtung sowie aus Erbbauzinsen	Zuschreibungen zum Anlagevermögen
Erträge aus regelmäßigen wiederkehrenden Verkäufen von Anlagevermögen	Gewinne aus einmaligen Verkäufen von Sachanlagevermögen
Dienstleistungen, soweit keine Spezialregelung vorgeht (z.B. Überlassung von Arbeitnehmer, Maschinen, Personalgestellungen)	Rückvergütungen, Versicherungsentschädigungen, „echter“ Schadensersatz
Erlöse aus regelmäßigen Verkäufen von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie von Schrott	Erlöse aus einmaligen Verkäufen von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, soweit die Verkäufe nicht geschäftszweigtypisch sind
Verkäufe und Vermietungen (auch kurzfristig, z.B. Kfz) an Personal	Erträge aus dem Abgang von Wertpapieren
Zuschüsse mit Gegenleistungsverpflichtung	(Ertrags-)Zuschüsse und Gutschriften ohne Gegenleistung (kein Leistungsaustausch)
Patent- und Lizenzeinnahmen, bei einer laufenden Lizenzierung	Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
Umlagen des Konzerns/Unternehmensgruppe sofern Gegenleistung für die Erbringung einer Dienstleistung (z.B. für Buchhaltung, Rechtsberatung)	Aufwandsumverteilung im Konzern, bzw. innerhalb der Unternehmensgruppe (z.B. Versicherungsprovisionen)

Die neue Definition der Umsatzerlöse kann auch Ausstrahlungswirkung auf weitere zusammenhängende Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung haben. Folgende Korrespondenzen bestehen im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegung:



Bei erstmaliger Anwendung der neuen Definition der Umsatzerlöse ist im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse mit dem Vorjahr hinzuweisen. Nachrichtlich ist im Anhang für das Vorjahr der Betrag der Umsatzerlöse anzugeben, der sich bereits bei vorzeitiger Anwendung der Umsatzerlösdefinition nach BilRUG im Vorjahr ergeben hätte. Falls sich die Umsatzerlöse tatsächlich nach alter und neuer Definition entsprechen, kann auf diese Angabe verzichtet werden (eher selten).

Mit der neuen Definition der Umsatzerlöse sind nunmehr die mit dem Umsatz direkt verbundenen Steuern von den Umsätzen abzuziehen. Analog der Umsatzsteuer (unverändert zu vorher) sind nun auch sämtliche „direkt verbundenen sonstigen Steuern“ abzuziehen (z.B. die Energie- und Stromsteuer), sofern das Unternehmen Steuerschuldner ist.

§ 275 HGB: Neue Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Die bisherigen außerordentlichen Aufwendungen und Erträge werden durch das BilRUG aus der Gewinn- und Verlustrechnung entfernt. Bislang dort zugeordnete Aufwendungen und Erträge sind nun unter den weiteren Aufwands- und Ertragsposten auszuweisen. Stattdessen sind zukünftig im Anhang nach § 285 Nr. 31 HGB weitere erläuternde Angaben zu machen (vgl. Abschnitt 5. „Änderungen im Anhang“).

Durch die Abschaffung der außerordentlichen Aufwendungen sind künftig noch nicht verrechnete Unterschiedsbeträge aus dem Übergang nach BilMoG, insbesondere für Pensionsrückstellungen (1/15-Regelung nach Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB), gesondert innerhalb der „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ als „Aufwendungen nach Artikel 67 Absatz 1 und 2 EGHGB“ anzugeben. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2016 ist der erstmalige Ausweis unter dieser Position betragsmäßig im Anhang zu erläutern. Des Weiteren entfällt die Zwischensumme „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“. Dagegen wird das „Ergebnis nach Steuern“ als neue Zwischensumme nach den „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ und vor den „sonstigen Steuern“ in die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen.

Hinweis:

Es ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn in der Gewinn- und Verlustrechnung die Grundsteuer den Betriebskosten unter den Aufwendungen für Hausbewirtschaftung sowie die Kraftfahrzeugsteuer den sonstigen betrieblichen Aufwendungen zugeordnet werden. Ein Ausweis der „sonstigen Steuern“ entfällt damit.

4. Änderungen im Lagebericht

Für den Lagebericht ergaben sich durch das BilRUG nur im geringen Umfang Änderungen, welche nachfolgend dargestellt werden.

Durch die Änderung des § 289 Abs. 2 HGB wurde der Umfang der Pflichtangaben erweitert. So sind die Angaben zur Risikoberichterstattung über Finanzinstrumente, zu Forschung und Entwicklung und zu den Zweigniederlassungen nicht mehr nur freiwillig, sondern nun Pflichtbestandteile des Lageberichts geworden.

Darüber hinaus wurde mit der Umsetzung des BilRUG der Nachtragsbericht aus dem Lagebericht herausgenommen und gemäß § 285 Nr. 33 HGB in den Anhang integriert (vgl. Abschnitt 5. „Änderungen im Anhang“).

5. Änderungen im Anhang

Zu den bisherigen gesetzlichen Regelungen ergeben sich durch das BilRUG einige neue Anforderungen an den Anhang, die nachfolgend zuerst dargestellt werden.

Gemäß § 264 Abs. 1a HGB sind im Jahresabschluss die Firma, der Sitz (gemäß Gesellschaftsvertrag), das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache anzugeben. Die Angabe kann in der Überschrift des Jahresabschlusses, auf einem gesonderten Deckblatt oder an anderer herausgehobener Stelle im Anhang erfolgen.

Die Reihenfolge der Anhangangaben wurde durch das BilRUG erstmals kodifiziert. Die Angaben im Anhang sind zukünftig in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu machen.

Nach § 284 Abs. 3 HGB wurden neue Pflichtbestandteile für den Anlagespiegel geschaffen. So sind jetzt zusätzlich bei den Abschreibungen die Zugänge, die Abgänge sowie die Umbuchungen des Geschäftsjahres zu zeigen. Darüber hinaus sind die in den Herstellungskosten aktivierten Zinsen im Anlagespiegel (oder an anderer Stelle im Anhang) anzugeben.

Die Aufstellung zu den sonstigen finanziellen Verpflichtungen ist zukünftig um zwei Davon-Angaben zu Verpflichtungen aus Altersversorgungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen zu ergänzen.

Die Abschreibungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts ist zukünftig unabhängig von der Dauer der Abschreibung nach § 285 Nr. 13 HGB zu erläutern. Vor Einführung des BilRUG galt dies nur für Abschreibungsdauern von über 5 Jahren.

Werden latente Steuerschulden in der Bilanz ausgewiesen, so sind die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Änderungen dieser Salden nach § 285 Nr. 30 HGB anzugeben.

Nach Wegfall der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung sind im Anhang gemäß § 285 Nr. 31 HGB jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung anzugeben. Hieraus wird sich voraussichtlich eine wesentliche Erweiterung zur bisherigen Erläuterungspflicht der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen durch die zusätzliche Angabe von Aufwendungen und Erträgen von außergewöhnlicher Größenordnung und Bedeutung ergeben. So wäre zukünftig z.B. auch die erstmalige Bildung einer Rückstellung für Rechtsstreitigkeiten anzugeben.

Nach § 285 Nr. 34 HGB ist der Vorschlag bzw. der Beschluss über die Ergebnisverwendung in den Anhang aufzunehmen.

Mit der Umsetzung des BilRUG wurden bestimmte Angaben in den Anhang verschoben. So sind nun zwingend die Angaben zu den Haftungsverhältnissen nach § 268 Abs. 7 HGB und der Nachtragsbericht nach § 285 Nr. 33 HGB (bisher Bestandteil des Lageberichts) im Anhang zu machen. Darüber hinaus muss der Anlagespiegel nach § 284 Abs. 3 HGB zukünftig in den Anhang integriert werden (bisher Wahlrecht).

Die erläuternden Angaben nach § 285 Nr. 6 a.F. HGB zu den Steuern aus Einkommen und Ertrag entfallen.

Bei der Anteilsbesitzliste gab es zwei Erleichterungen. Zum einen kann nun entsprechend § 271 Abs. 1 HGB i.V.m. § 285 Nr. 11 HGB die Beteiligungsvermutung auch bei Überschreitung der 20%-Grenze widerlegt werden. Zum anderen kann die Angabe zum Eigenkapital und zum Jahresergebnis unterbleiben, wenn das Unternehmen, über das zu berichten ist, seinen Abschluss nicht offenzulegen hat und die berichtende Gesellschaft keinen beherrschenden Einfluss auf das betreffende Unternehmen ausüben kann.

Für kleine und mittelgroße Gesellschaften ergeben sich umfangreiche Änderungen welche in Summe zu einer Verringerung der Angabepflichten führen.

Bei kleinen Gesellschaften entfallen zukünftig folgende Angaben:

- § 264 c Abs. 2 Satz 9 HGB (Nicht geleistete Einlagen),
- § 265 Abs. 4 Satz 2 HGB (Mehrere Geschäftszweige),
- § 285 Nr. 10 HGB (Mitglieder der Organe),
- § 285 Nr. 11 HGB (Anteilsbesitz),
- § 285 Nr. 11a HGB (Unbeschränkt haftender Gesellschafter),
- § 285 Nr. 14 HGB (Konzernabschluss für den größten Kreis),
- § 285 Nr. 15 HGB (Persönlich haftender Gesellschafter),
- § 285 Nr. 15a HGB (Genussscheine, Optionen u.ä.),
- § 285 Nr. 18 HGB (Finanzinstrumente),
- § 285 Nr. 24 HGB (Bewertungsparameter zu den Pensionsrückstellungen),
- § 285 Nr. 26 HGB (Investmentvermögen),
- § 285 Nr. 27 HGB (Risikoeinschätzung der Haftungsverhältnisse),
- § 285 Nr. 28 HGB (Ausschüttungssperre).

Gleichzeitig sind folgende Erleichterungen für kleine Gesellschaften weggefallen:
§ 285 Nr. 3a HGB (Angaben zu den sonstigen finanziellen Verpflichtungen),
§ 285 Nr. 7 HGB (Angabe der durchschnittlichen Anzahl der Mitarbeiter).

Bei mittelgroßen Gesellschaften entfallen zukünftig folgende Erleichterungen:

- § 285 Nr. 3 HGB (Risiken und Vorteile außerbilanzieller Geschäfte),
- § 285 Nr. 21 HGB (Geschäfte mit nahestehenden Personen).

Demgegenüber brauchen mittelgroße Gesellschaften die Angabe zu periodenfremden Erträge und Aufwendungen nach § 285 Nr. 32 HGB nicht mehr zu machen.

6. Änderungen zur Offenlegung

In § 325 Abs. 1a HGB wurde festgelegt, dass alle offenzulegenden Unterlagen spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs einzureichen sind. Der geprüfte und festgestellte Jahresabschluss sowie der Lagebericht der Gesellschaft sind zusammen mit dem Bestätigungsvermerk innerhalb einer Jahresfrist beim Bundesanzeiger einzureichen.

Weitere offenzulegende Unterlagen, wie z.B. der Aufsichtsratsbericht können auch später, jedoch unverzüglich nach Vorliegen, eingereicht werden.

Ist im Jahresabschluss nur ein Ergebnisverwendungsvorschlag enthalten, ist der Beschluss über die Ergebnisverwendung nach seinem Vorliegen gesondert offenzulegen.

Kleinstkapitalgesellschaften können nach § 326 Abs. 2 HGB ihre Offenlegungspflichten auch dadurch erfüllen, dass sie ihre Bilanz zur dauerhaften Hinterlegung beim Betreiber des Bundesanzeigers einreichen.

7. Was ist zu tun?

Bereits vor der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2016 sollten vorbereitende Überlegungen zur Anwendung der neuen BilRUG-Regelungen gemacht werden.

Beispielhaft sind hiervon nachfolgend einige dargestellt:

- Vornahme einer Inventur der Umsatzerlöse aufgrund der neuen Abgrenzung der Umsatzerlöse und der sonstigen betrieblichen Erträge,
- Prüfung der geänderten Darstellung (Gliederung) der Gewinn- und Verlustrechnung auf Anpassungsbedarf gegenüber dem Vorjahr,
- Zusammenstellung neuer Angaben für den Vorjahresvergleich (z.B. Umsatzerlöse, die sich im Vorjahr bei Anwendung der neuen Definition der Umsatzerlöse ergeben hätten),
- Prüfung der Auswirkung der geänderten Schwellenwerte auf Erstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses.

Hinweis:

Zum 1. Januar 2016 wurde aufgrund der Änderungen in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung auch der Kontenrahmen der Wohnungswirtschaft überarbeitet. Bis Ende 2016 werden der aktualisierte „Kommentar zum Kontenrahmen der Wohnungswirtschaft“ in der 9. Auflage sowie die „Erläuterungen zur Rechnungslegung der Wohnungsunternehmen“ in der 3. Auflage veröffentlicht.

* Änderungen des BilRUG im Hinblick auf die Konzernrechnungslegung sind nicht Gegenstand dieser Zusammenfassung. Bitte sprechen Sie bei Fragen diesbezüglich gern Ihnen zuständigen Wirtschaftsprüfer bei der ACCO GmbH an.