

BiRUG: Auswirkungen auf ausgewählte Werte im HGB-Abschluss

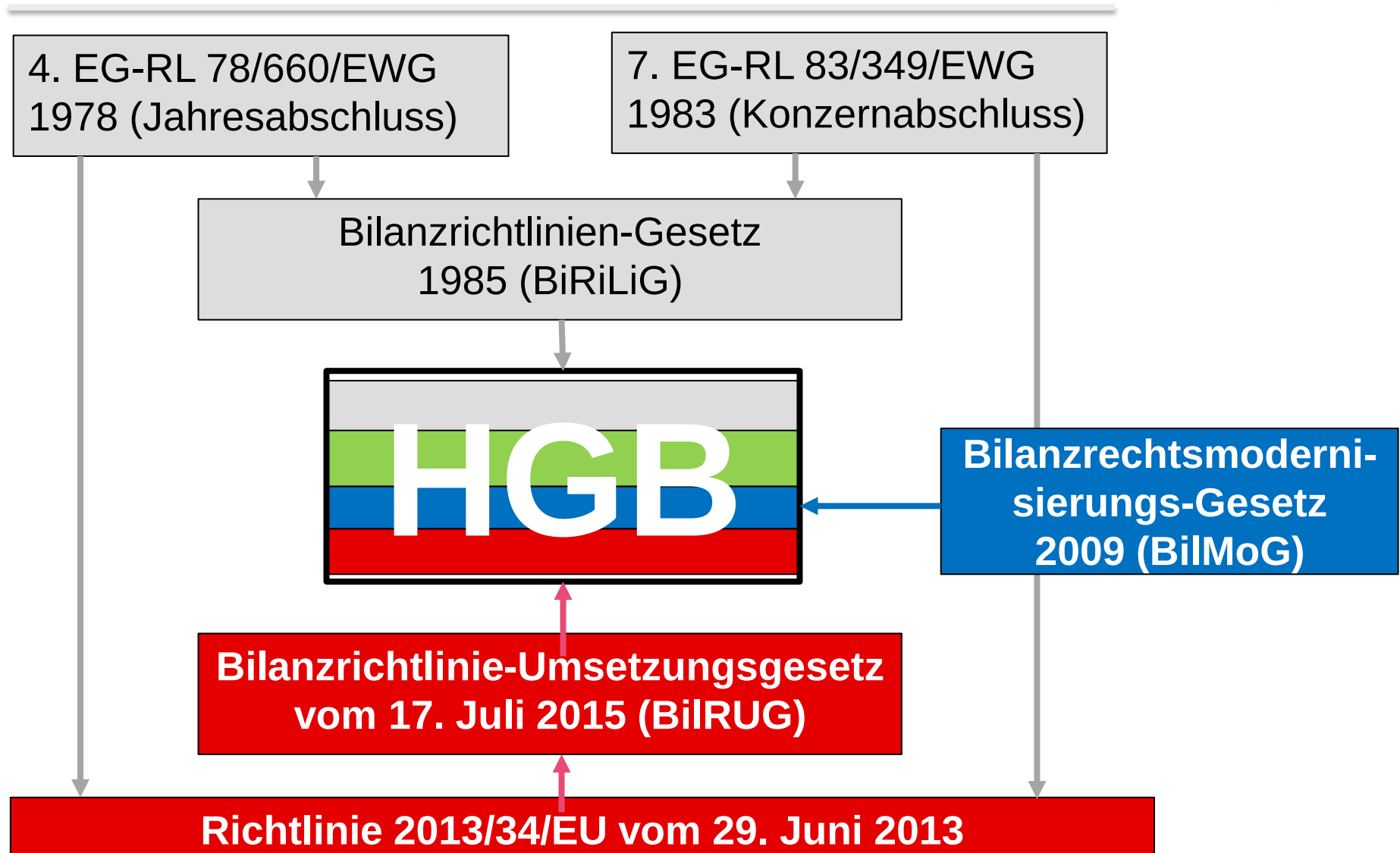
WP/StB Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger

**Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen**

18. April 2016

- I. Entstehung des Gesetzes**
 - II. Grundsatz der Wesentlichkeit**
 - III. Wegfall der Außerordentl. Aufwendungen/Erträge**
 - IV. Neudefinition der Umsatzerlöse**
 - V. Neue Schwellenwerte**
 - 1. Schwellenwerte im JA gem. § 267 HGB**
 - 2. Schwellenwerte im KA gem. § 293 HGB**
 - VI. Geschäfts- oder Firmenwert und ähnliches**
 - 1. Standardisierte Nutzungsdauern**
 - 2. Passivischer Unterschiedsbetrag im KA**
 - VII. Anlagegitter gem. § 284 Abs. 3 HGB**
 - VIII. Latente Steuern**
 - IX. Neuregelung der Publizität gem. § 325 HGB**
 - X. Neubewertung der Pensionsrückstellungen**
- Literaturverzeichnis**

I. Entstehung des Gesetzes (1)



- Amtsblatt der EU vom 29. Juni 2013 die
**RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND
DES RATES vom 26. Juni 2013**
über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und
damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter
Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des
Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der
Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates
- „bestimmte Rechtsformen“ laut Anhang I und II zu dieser Richtlinie:
 - Kapitalgesellschaften
 - Haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften

Hinweis: HGB-Normen („§“) ohne Zusatz: Stand 18.04.2016
(insbes. nach BilRUG)

Artikel 6: Allgemeine Grundsätze für die Rechnungslegung

- (1) Die im Jahresabschluss und im konsolidierten Abschluss ausgewiesenen Posten werden gemäß folgenden allgemeinen Grundsätzen angesetzt und bewertet:
- ...
- j) Die Anforderungen in dieser Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen **nicht erfüllt werden**, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung **unwesentlich** ist.
- (4) Die Mitgliedstaaten können den Anwendungsbereich von Absatz 1 Buchstabe j auf Darstellung und Offenlegung begrenzen.

Artikel 2: Begriffsbestimmungen

Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

...

16. **„wesentlich“** den Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Abschlusses des Unternehmens treffen. Die Wesentlichkeit einzelner Posten wird im Zusammenhang mit anderen ähnlichen Posten bewertet;

Regierungsbegründung zum Entwurf des BilRUG, BT-Drucksache 18/4050, S. 41/42:

„Diese Grundsätze waren bisher in Einzelvorschriften der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG enthalten und sind im deutschen Recht unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung **bereits umgesetzt.**“

II. Grundsatz der Wesentlichkeit (3)

Annäherung an den Grundsatz der Wesentlichkeit

- Auswirkung auf Zahlungsbemessungsfunktion?
- Über- oder Unterbewertung?
- Basis für absolute und relative Größenordnung:
Bilanzsumme, Bilanz- bzw. GuV-Posten, Eigenkapital, Ergebnis?
1 % - 2 % - 5 % - 10 %?

III. Wegfall der Außerordentl. Aufwendungen/Erträge

§ 275 Abs. 2 HGB a.F.	§ 275 Abs. 2 HGB
... 14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 15. Außerordentliche Erträge 16. Außerordentliche Aufwendungen 17. Außerordentliches Ergebnis 14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag 16. Sonstige Steuern 17. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	... 14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag 15. Ergebnis nach Steuern 16. Sonstige Steuern 17. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag

- Stattdessen: Anhangangaben gem. § 285 Nr. 31 HGB
 - Keine Erleichterung für kleine KapGes bei der Erstellung
 - Aber auch hier gilt § 326 Abs. 1 Satz 1 HGB bei der Veröffentlichung
 - Zur Fünfteilregelung bei PensRSt siehe Art. 75 Abs. 5 EGHGB
- § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB: Neue Zwischensummen in Bilanz/GuV möglich

IV. Neudefinition der Umsatzerlöse (1)

§ 277 Abs. 1 HGB a.F.	§ 277 Abs. 1 HGB i.d.F. BilRUG
Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnisse und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen nach Abzug 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.

IV. Neudefinition der Umsatzerlöse (2)

Beispiel für den Ausweis als Umsatzerlöse

- Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen), die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typisch sind
- für die Geschäftstätigkeit **untypische Dienstleistungen**, wie z.B. Beratungsleistungen oder Personalüberlassungen eines Produktionsunternehmens
- Miet- und Pachteinnahmen aus Nebengeschäften, wie z.B. Vermietung von Werkswohnungen
- Patent- und Lizenzgebühren
- Verkauf von überzähligen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
- Verkauf von Produktionsabfällen
- Schrottverkäufen
- Verkauf von Vorführwagen
- Verkäufe an Personal, Kantinenerlöse

Beispiel für den Ausweis als Sonstige betriebliche Erträge

- Erträge aus **Anlagenabgängen**
- Erträge aus der Auflösung oder Herabsetzung von Rückstellungen
- Erträge aus der Auflösung von (Einzelwert-) Berichtigungen
- Zahlungseingang auf in Vorjahren ausgebuchte Forderungen
- Erträge aus der Ausbuchung von Verbindlichkeiten nach Forderungsverzicht oder eingetretener Verjährung
- Zuschreibungen zu Anlagevermögen, Forderungen und Ähnliches
- Schadenersatzleistungen oder Versicherungsentschädigungen, da ihnen kein Leistungsaustausch zu Grund liegt
- Zuschüsse, soweit sie nicht mit einer Gegenleistung verbunden sind
- Abwertung von Währungsverbindlichkeiten bzw. Wechselkursgewinne

Vgl. „ABC der Umsatzerlöse“ bei Lüdenbach/Freiberg, StuB 2016, S. 43 (52ff).

IV. Neudefinition der Umsatzerlöse (4)

Sachbezugswerte

(z. B. für die Überlassung von (Firmen-) Pkw zur Privatnutzung)

- Alt. 1: Leistung und Gegenleistung ( : Orientierung am UStG)
→ Umsatzerlöse
- Alt. 2: Datev-Kontenrahmen nach BilRUG / HFA des IDW (2016), 303
→ Sonstige betriebliche Erträge
- Alt. 3: Praktiker-Methode
→ Personalaufwand (als Korrekturposten)

Es gilt auch hier der Grundsatz der Wesentlichkeit.

Effekt aus Umgliederung zu Umsatzerlösen

- Manche Umgliederung wirkt „gewöhnungsbedürftig“. Nach einer Preiserhöhung in der Kantine steigen die Umsatzerlöse in der GuV!

Umstellungseffekte

- Laufende Buchhaltung: Überarbeitung der Zuordnung der Konten zu GuV-Posten
- Korrespondierende Bilanz- und GuV-Posten beachten:
 - Forderungen aus L/L an Mieterträge
 - Sonstiger betrieblicher Ertrag korrespondiert mit Sonstigem betrieblichem Aufwand
 - Umsatzerlöse korrespondieren mit Material-, Personalaufwand etc.
- Umstellung JETZT, nicht erst im Frühjahr 2017 bei der JA-Erstellung, „Abschluss-Schock vermeiden“
- Verträge mit Bezug auf „Umsatzerlöse“ oder „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ durchsehen, ggf. anpassen
- Kennzahlen mit Bezug zu Umsatzerlösen bekommen andere Dimension, auch Vorjahresvergleiche

Erstanwendung

- Art. 75 Abs. 2 EGHGB: Anhangangaben
 - Hinweis auf fehlende Vergleichbarkeit
 - Nachrichtliche Angabe der Umsatzerlöse, die sich bei Anwendung des § 277 Abs. 1 HGB n.F. im Vorjahr (i.d.R. GJ 2015) ergeben hätten
- Keine größenabhängige Erleichterung bei der Erstellung
- Aber größenabhängige Erleichterung bei der Veröffentlichung:
§ 326 Abs. 1 Satz 2 HGB befreit kleine KapGes von Angaben, die die GuV betreffen

V. 1. Schwellenwerte im JA gem. § 267 HGB

	Kleine KapGes	Mittelgroße KapGes	Große KapGes
Bilanzsumme*	bis 6.000.000 €	bis 20.000.000 €	über 20.000.000 €
vorher	bis 4.840.000 €	bis 19.250.000 €	über 19.250.000 €
Umsatzerlöse	bis 12.000.000 €	bis 40.000.000 €	über 40.000.000 €
vorher	bis 9.680.000 €	bis 38.500.000 €	über 38.500.000 €
Mitarbeiter (unverändert)	bis 50	bis 250	über 250

*** Bilanzsumme:** Alle Posten gem. § 266 Abs. 2 HGB, aber ggf. ohne auf der Aktivseite ausgewiesenes negatives Eigenkapital

Erstanwendung: freiwillig für das nach dem 31. Dez. 2013, spätestens auf das nach dem 31. Dez. 2015 beginnende GJ, aber mit retrospektiver Neuberechnung der Umsatzerlöse

V. 2. Schwellenwerte im KA gem. § 293 HGB

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme*	bis 24.000.000 €	bis 20.000.000 €
vorher	bis 23.100.000 €	bis 19.250.000 €
Umsatzerlöse	bis 48.000.000 €	bis 40.000.000 €
vorher	bis 46.200.000 €	bis 38.500.000 €
Mitarbeiter (unverändert)	bis 250	bis 250

*** Bilanzsumme / Erstanwendung:** wie JA

Standardisierte Nutzungsdauern bei Selbst geschaffenen Immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und beim entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert

- § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB: **Zehn Jahre** (aber nur als Ausnahmefall)
- **Erstanwendung:** Auf Erstaktivierungen/Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2015
- **Anhangangabe gem. § 285 Nr. 13 HGB:** Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird.
 - Keine gesonderte Regelung zur Erstanwendung der Anhangangabe, § 285 Nr. 13 HGB betrifft damit auch Altfälle
 - Keine Befreiung für Kleine KapGes
- **Analogie im KA** gem. § 298 Abs. 1 HGB und § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB

- **§ 309 Abs. 2 HGB:** Keine Trennung mehr in „Badwill“ und „Lucky Buy“
- Stattdessen kann der Unterschiedsbetrag nach den allgemeinen Grundsätzen der §§ 297 und 298 HGB aufgelöst werden
 - Wahlrecht („kann“)
 - Keine konkreten Vorgaben zur Auflösung mehr
 - Sehr viel Ermessensspielraum bis hin zur erfolgsneutralen Verrechnung mit dem EK
- Keine gesonderte **Erstanwendung** vorgesehen. Damit unklar, ob dies nur für Neufälle gilt.

VII. Anlagegitter gem. § 284 Abs. 3 HGB

Anschaffungs- /Herstellungskosten					Abschreibungen / Zuschreibungen						Buchwerte	
Anfang Geschäfts- jahr	Zu- gang	Ab- gang	Umbu- chung	Ende Geschäfts- jahr	Kumulierte Abschrei- bungen Anfang Geschäfts- jahr	Zu- gang	Ab- gang	Umbu- chung	Zuschrei- bung	Kumulierte Abschrei- bungen Ende Geschäfts- jahr	Ende Geschäfts- jahr	Ende Vorjahr
	+	-	+/-	Σ		+	-	+/-	-	Σ	Σ	Σ
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(5) ./ (11)	(1) ./ (6)

- Bisher § 268 Abs. 2 Satz 1 HGB a.F., jetzt § 284 Abs. 3 HGB
- Weitere Spalten, i.d.R. aber IT-gestützt
- Weiterhin Befreiung für Kleine KapGes (jetzt über § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB)
- Spalte „Buchwerte Ende Vorjahr“ redundant, da nunmehr Anhangangabe

„Hitliste“ der missratenen HGB-Neuregelungen durch BilRUG

1. § 272 Abs. 5 HGB: Ausschüttungssperre bei At-Equity-Bewertung im JA
2. § 326 Abs. 1 HGB i.V.m. § 325 Abs. 1, 1a und 1b HGB:
Erleichterungen Kleiner KapGes bei der Veröffentlichung des JA
3. § 285 Nr. 30 HGB: Anhangangabe zu Latenten Steuern
 - Nachzügler: Ausschüttungssperre gem. § 253 Abs. 6 HGB

Artikel 17 der RL32/323/EU: Zusätzliche Angaben für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse

- f) wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die in den Bilanzen im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen dieser Salden;“
- nahezu wortwörtliche lieblose, unabgestimmte Übernahme dieser Regelung in **§ 285 Nr. 30 HGB**, denn diese Regelung überschneidet sich mit **§ 285 Nr. 29 HGB**, wonach im Anhang anzugeben ist, „auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist;“.

VIII. Latente Steuern (3)

- § 288 Abs. 1 und 2 HGB:
 - Kleine KapGes: von beiden Anhangangaben befreit
 - Mitttelgroße KapGes: Pflicht zur Anhangangabe gem. Nr. 30
- Analogie im KA gem. § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB

At-Equity-Methode

- § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB:
 - Ansatz Latenter Steuern verpflichtend (besonders bei Kapitalallokation)
 - Anpassung an DRS 8.33: Zwischengewinneliminierung anteilig verpflichtend

- Bessere Lesbarkeit durch Aufteilung in Abs. 1 (mit Unterteilung in Nr. 1 und 2), 1a und 1b
- § 325 Abs. 1 Nr. 1 HGB: Einreichung des **festgestellten** JA
- § 325 Abs. 1b HGB: Einreichung des JA **binnen Jahresfrist** (nicht mehr nach Vorlage an Gesellschafter)

Problem 1: Der unveränderte § 326 Abs. 1 Nr. 1 HGB nimmt bei der Befreiung von Kleinen KapGes auf (den alten) § 325 Abs. 1 HGB Bezug

Problem 2: § 326 Abs. 1 Satz 4 HGB a.F. zur Befreiung von GmbH von der Offenlegung von Ergebnisverwendungsbeschlüssen aus denen sich die Gewinnanteile von natürlichen Personen feststellen lassen, ist ersatzlos gestrichen.

Erstanwendung auf JA für das nach dem 31.12.2015 beginnende GJ (Art. 75 Abs. 1 Satz 1 EGHGB)

Offenlegungspflicht begründet keine Erstellungspflicht, Letztere muss sich aus einer anderen Norm ergeben

X. Neubewertung der Pensionsrückstellungen (1)

§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB a.F.	§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F
Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen.	Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind abzuzinsen mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren und im Falle sonstiger Rückstellungen aus den vergangenen sieben Geschäftsjahre ergibt.

- Änderung beruht auf Initiative des Bundestages bei der Verabschiedung des BilRUG am 18. Juni 2015
- Änderung durch das „Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“ vom 11. März 2016

X. Neubewertung der Pensionsrückstellungen (2)

- Erstanwendung: Freiwillig für JA 2015, verpflichtend für **JA 2016** (Art. 75 Abs. 6 und 7 EGHGB)
- **Ausschüttungssperre** durch den neuen § 253 Abs. 6 HGB in Anlehnung an § 268 Abs. 8 HGB. Beispiel (Zinssätze zum 31.12.2015):
Bewertung der Rückstellung auf Basis
 - a) des 10-Jahres-Durchschnittszinssatzes (4,31 %): 400.000 €
 - b) des 7-Jahres-Durchschnittszinssatzes (3,89 %): 430.000 €Ausschüttungssperre (Unterschiedsbetrag): 30.000 €
- Der Unterschiedsbetrag ist in **jedem Geschäftsjahr** im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen
- In die gesamte AUS-Sperre sind die diesbezüglichen Aktiven Latenten Steuern miteinzubeziehen, die sich durch die niedrigere Bewertung der Pensionsrückstellung vermindern
- Erläuterung des Ertrags durch die Neubewertung im JA 2016 gem. § 285 Nr. 31 HGB, soweit er nicht von untergeordneter Bedeutung ist (ohne Befreiung für Kleine KapGes).

- Hinweis im Anhang, dass die Vergleichbarkeit des Bilanzwertes zum 31.12.2016 mit dem Vorjahresbetrag nur eingeschränkt möglich ist.

Kritik

- Zusätzlicher Aufwand für Unternehmen durch nun drittes Versicherungsmathematisches Gutachten.
- Ausschüttungssperre ist im § 253 Abs. 6 HGB deplatziert. Sie macht für Einzelunternehmen etc. keinen Sinn.
- Es fehlt der Bezug in § 172 Abs. 4 Satz 3 HGB und § 301 Satz 1 AktG. Letzteres gefährdet die Ertragsteuerliche Organschaft.
- Das Problem wird nur für kurze Zeit gemildert. In 3 Jahren sind auch die 10-Jahres-Durchschnittszinssätze sehr niedrig und unterschieden sich nur wenig von den 7-Jahres-Werten
- Korrektur der Zinssatzes in § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG leider kein Thema. Absenkung um 1 %-Punkt wäre im Jahr 01 mit einem Steuerausfall von 10-12 Mrd. € verbunden.

- Beck'scher Bilanz-Kommentar „Handels- und Steuerbilanz“; 10. Auflage, München 2016
- HFA des IDW: Weitere Anwendungsfragen zum HGB i.d.F. des BilRUG; in: IDW Life 2016, S. 303-304
- HFA des IDW: Anwendungsfragen im Zusammenhang mit den Neuregelungen des § 253 HGB zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen; in: IDW Life 2016, S. 304-306
- Hirschberger, Wolfgang / Leuz, Norbert: Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Jahresabschlusserstellung; in: Der Betrieb 2012, S. 2529-2535
- Hirschberger, Wolfgang / Sulzberger, Jonas: Ausweitung der Umsatzerlöse durch das BilRUG – Konsequenzen für Unternehmen, Investoren und Analysten; in BBK 2016, S. 275-284
- Lüdenbach, Norbert / Freiberg, Jens: Konzept und ABC der Umsatzerlöse nach BilRUG; in: StuB 2016, S. 43-54
- Oser, Peter / Orth, Christian / Wirtz, Holger: Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG); in: Der Betrieb 2015, S. 1729-1741
- Russ, Wolfgang / Janßen, Christian / Götze, Thomas (Hrsg.): BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht (Kommentar zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz), Düsseldorf 2015
- Zwirner, Christian / Busch, Julia: Neuerungen in der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG); in: Der Konzern 2016, S. 113-118
- Zwirner, Christian: BilRUG: Wesentliche Änderungen für Einzel- und Konzernabschluss; in: Beilage Nr. 6 zu Der Betrieb, Heft 48 vom 27. Nov. 2015, S. 1-30