

## B & K Special

# Neudefinition des Umsatzerlösbegriffs nach BilRUG

07/2016

### I. Einleitung

Die Umsatzerlöse stellen im externen und internen Rechnungswesen eine bedeutende Größe dar, aus der sich viele Kennzahlen für den interessierten Bilanzleser ableiten lassen. So wird die Entwicklung des Umsatzes beispielsweise über mehrere Jahre als Zeitreihenvergleich gebildet, oder aus ihr bestimmte Relationen wie die Umsatzrendite hergeleitet. Darüber hinaus sind die Umsatzerlöse neben der Bilanzsumme und der Mitarbeiteranzahl eines Unternehmens eines der Kriterien, wenn es nach § 267 HGB um die Einstufung des Unternehmens in die entsprechende Größenklasse geht, d.h. hieraus ergeben sich bestimmte Aufstellungs- und Offenlegungspflichten bzw. -erleichterungen.

Spätestens mit Beginn des Geschäftsjahres 2016 ist durch das Gesetz zur Umsetzung der Bilanzrichtlinien (kurz „BilRUG“) verpflichtend eine neue Abgrenzung zwischen den Umsatzerlösen und den sonstigen betrieblichen Erträgen vorzunehmen. Der Gesetzgeber hat § 277 Absatz 1 HGB n.F. neu gefasst und in der Tendenz den Umfang der Umsatzerlöse dadurch erhöht, dass frühere sonstige betriebliche Erträge

nunmehr den Umsatzerlösen zuzuordnen sind.

### II. Abgrenzung zwischen Umsatzerlösen und sonstigen betrieblichen Erträgen

Der Gesetzgeber definiert im neuen § 277 Absatz 1 HGB: *„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.“*

Im Vergleich zur bisherigen Definition wurde insbesondere das Wort „typische“ weggelassen, so dass der Begriff weiter gefasst wird und primär auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens abzielt. Diese Abgrenzung hatte in der Vergangenheit häufiger zu Abgrenzungsproblemen und Diskussionen in Praxis und Literatur geführt.

Der neue Begriff orientiert sich stärker an dem des Umsatzsteuerrechtes, das sämtliche entgeltliche Lieferungen und Leistungen, unbeschadet der Frage wie sie erbracht werden und worauf sie sich bezie-

hen, den Umsätzen zurechnet. Dennoch besteht keine Deckungsgleichheit, so dass steuerbare Umsätze im Sinne des § 1 Absatz 1 Nr. 1 UStG nur ein Hinweis geben, ob es sich tendenziell eher um einen Umsatzerlös oder einen sonstigen betrieblichen Ertrag handelt.

Eine klare Grenze lässt sich zwischen den beiden GuV-Posten nicht ziehen. Neben der Indikation aus dem Umsatzsteuerrecht können folgende Aspekte ein Hinweis auf das Vorliegen von Umsatzerlösen sein:

- Umsatzerlöse fallen überwiegend planmäßig und regelmäßig an
- Umsatzerlöse resultieren üblicherweise aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, wobei dieses wie o.g. kein Ausschlusskriterium mehr ist
- Es besteht ein Leistungsaustausch zwischen den Marktteilnehmern, wobei Marktteilnehmer kein fremder Dritter sein muss (denkbar sind beispielsweise interne Leistungen gegenüber Arbeitnehmern oder Konzernschwestergeresellschaften). Weiterhin zählen auch Geschäftstätigkeiten, die nicht dem eigentlichen Geschäftszweck entsprechen, dazu.
- Der Unternehmenszweck mit seinen Planungen und Steuerungen im Hinblick auf das Erzielen von Erträgen weist regelmäßig auf Umsätze hin.

Dagegen sind „passive Erträge“ wie die Auflösung von Rückstellungen oder Anpassung von Wertberichtigungen grundsätzlich keine Umsatzerlöse.

Weiterhin gilt es zu beachten, dass die mit Umsatzerlösen korrespondierenden Aufwendungen innerhalb der GuV sich ebenfalls verschieben können.

### III. Besonderheiten im Zusammenhang mit der Änderung

In der Neufassung des § 277 Absatz 1 HGB findet sich auch ein Hinweis zur Kürzung der Umsatzerlöse um die Umsatzsteuer (wie nach altem Recht auch) sowie um sonstige mit dem Umsatz verbundene Steuern. Damit dürften zum ganz überwiegenden Teil die Verbrauchssteuern gemeint sein, die an den Umsatz entweder absatzmengenmäßig oder absatzpreismäßig gebunden sind. Hier erscheint eine Einzelfallbetrachtung der Steuer nach Erhebungsart zwingend erforderlich zu sein, denn manche Verbrauchssteuer (wie z.B. die Branntweinsteuer) ist der Beschaffungsseite, während andere wie die Biersteuer der Absatzseite zuzuordnen ist. Grundsätzlich gilt, dass ein Abzug solcher Steuer in Betracht kommt, welcher in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Umsatzrealisierung steht.

Die Änderung des Umsatzerlösumfanges musste bereits für Geschäftsjahre 2015 angewandt werden, wenn der Bilanzierende von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht hat, die neuen Größenkriterien ein Jahr früher anzuwenden (Artikel 75 EGHGB). Teilweise wird jedoch übersehen, dass unbeschadet der Inanspruchnahme des Vorziehens der Größenkriterien dennoch

die Umsatzerlöse nach der neuen Rechtslage beachtet werden müssen, wenn in den Lageberichten von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften im Rahmen der Prognoseberichterstattung über die Entwicklung des Umsatzes im nächsten Geschäftsjahr signifikante Veränderungen zu erwarten sind. In diesem Fall ist es geboten, die Änderung zu berücksichtigen und einen Hinweis zu formulieren, der einen Ausblick gibt, in welcher Größenordnung sich der Umsatz durch die Umstellung auf die neue Gesetzeslage verändern wird.

In jedem Fall ist bei wesentlichen Verschiebungen zwischen den beiden GuV-Posten für das Geschäftsjahr 2016 zu beachten, dass die Vorjahresbeträge im Jahresabschluss nicht mit denen des laufenden Jahres vergleichbar sind. In diesem Fall müssen die Unternehmen die Vergleichbarkeit entweder durch Erläuterungen im Anhang, oder durch eine Anpassung der Vorjahresbeträge mit Hinweis im Anhang vornehmen. Gemäß Artikel 75 Absatz 2 Satz 3 EGHGB besteht eine Verpflichtung für eine Anhangangabe bei der erstmaligen Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition.

Auch das interne Berichtswesen (Controlling) erfährt einen Anpassungsbedarf. Die Änderungen der Datenbasis aus dem externen Rechnungswesen und der Umstellung einiger Erlösarten, sollte sich regelmäßig auch in der Übernahme in das Unternehmens-Reporting widerspiegeln.

Die Anpassung des Umsatzbegriffs geht zudem einher mit der Streichung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen als GuV-Posten (§ 277 Absatz 4 HGB a.F.). Der gesonderte Ausweis galt für außerordentliche Erträge und Aufwendungen, sofern sie für die Beurteilung der Ertragslage des Unternehmens von Bedeutung sind. Der Informationsverlust innerhalb der GuV wird durch eine neue Angabepflicht im Anhang kompensiert.

#### IV. Beispiele

Die Tabelle im Anhang zeigt Beispiele und deren Zuordnung als Umsatzerlöse oder sonstige betriebliche Erträge (sbE) nach altem und neuem Recht. Grundsätzlich stellen die Beispiele nur Anhaltspunkte dar. Der praktische Einzelfall kann durch unternehmensspezifische Besonderheiten anders einzustufen sein.

#### V. Fazit

Die Umsetzung des neuen § 277 Absatz 1 HGB bedeutet für die Mehrzahl der Unternehmen einen Anstieg der Umsatzerlöse mit einhergehender Verringerung der sonstigen betrieblichen Erträge. In diesem Zusammenhang werden außerordentliche Erträge und Aufwendungen zukünftig nicht mehr als GuV-Posten, sondern im Anhang erläutern zu sein.

Bei der Einstufung als Umsatzerlös oder sonstiger betrieblicher Ertrag kommt es in Einzelfällen auf den Gesamtumstand an.

Die o.g. Aspekte stellen Indikationen dar und sind nicht für jeden einzelnen Sachverhalt ein eindeutiges Kriterium. Für die Umstellung, die mitunter komplex sein kann, gilt es die in Kapitel III genannten Besonderheiten zu beachten. Hierbei sind wir Ihnen auf Wunsch gerne behilflich.

**Information:**

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.

## Anhang

Sachverhalt	HGB <u>altes</u> Recht	HGB <u>neues</u> Recht
Verkauf von Überbeständen an Rohstoffen	sbE	Umsatzerlöse
Verkauf von Neben- und Kuppelprodukten	sbE / Umsatzerlöse	Umsatzerlöse
Verkauf von entgeltlich erworbenen Anlagevermögen	sbE	sbE
Vermietung von Fahrzeugen durch einen Autohändler	Umsatzerlöse	Umsatzerlöse
Konzernumlagen ohne Leistungsaustausch	sbE	sbE
Konzernumlagen mit Leistungscharakter	sbE	Umsatzerlöse
Entgeltliche Bereitstellung Kantinenessen für Mitarbeiter	sbE	Umsatzerlöse
Unentgeltliche Bereitstellung Kantinenessen für Mitarbeiter	sbE	sbE
Vermietung von Werkswohnungen	sbE	Umsatzerlöse
Vermietung von nicht ausgelasteten Maschinen	sbE	Umsatzerlöse
Personalgestellung von nicht vollbeschäftigten Mitarbeiter	sbE	Umsatzerlöse
Gestellung von Personal durch Personaldienstleister	Umsatzerlöse	Umsatzerlöse
Zuschüsse mit Leistungsaustausch	sbE	Umsatzerlöse
Nutzungsüberlassung mit Bezug zur Geschäftstätigkeit	sbE	Umsatzerlöse
Haftungsvergütung der Komplementär GmbH	sbE	sbE
Versicherungsentschädigung für frei Haus zu liefernde und auf dem Weg beschädigte Ware	Umsatzerlöse	Umsatzerlöse
Versicherungsentschädigung für Unfallschaden am Fahrzeug	sbE	sbE
Versicherungsentschädigung für Brandschaden	a.o. Ertrag	sbE