

## MITTEILUNG 2016/48

### Wirtschaftsrecht: Gesellschaftsrecht

#### Deutschland – Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

#### Umstellung auf das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) – erste praktische Erfahrungen und Handlungsbedarf für Unternehmen

##### 1. Ausgangslage

Von der Fachpresse vielfach diskutiert sind, bei Geschäftsjahr gleich Kalenderjahr, im deutschen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2016 erstmals die Änderungen nach BilRUG anzuwenden. Da nunmehr eine Vielzahl von Unternehmen vor der Herausforderung stehen, diesen Umstellungsprozess möglichst effizient und dennoch umfassend zu gestalten, möchten wir nachstehend erste Erfahrungen teilen, die wir mit und bei Mandanten im Rahmen der Umstellung der Rechnungslegung auf BilRUG gemacht haben.

Grundsätzlich sind folgende Fragen zu adressieren (angelehnt an Prof. Dr. Christian Zwirner, Der Betrieb, Beilage Nr. 6 2015):

| Prüffeld                               | Prüfungshandlung/ Was ist zu prüfen?  |
|--|---|
| Befreiungsmöglichkeiten                | -Voraussetzungen (§§ 264 Abs. 3 HGB, 264b HGB)<br>-Einschränkung für Holdings   |
| Schwellenwerte                         | -neue Größenklasseneinstufung<br>→ Wegfall der Prüfungspflicht?   |
| Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung | -Kontenrahmen/ Bilanzierungsvorgaben<br>-Reportingstrukturen prüfen<br>-Wegfall a.o. Ergebnis, EBIT-Definition                    |
| Umsatzerlöse                           | -Analyse der Einzelsachverhalte<br>-zu kürzende Verbrauchsteuern<br>-Folgeänderungen Bilanz/ Gewinn- und Verlustrechnung          |
| Anhangangaben                          | -neue Anhangangaben<br>-erweiterte Berichtspflichten<br>-neue Erleichterungen (insbesondere für kleine Kapitalgesellschaften)     |
| Offenlegung                            | -Geänderte Offenlegungsvorschriften beachten<br>-Umfang/ Frist der Offenlegung  |
| Verträge/ Kennzahlen                   | -Verträge überprüfen/ anpassen (z.B. Bezugnahme auf Umsatzerlöse)<br>-Auswirkungen auf Financial Covenants und Vergütungen prüfen |
| Konzernbesonderheiten                  | -Befreiungsvoraussetzungen für übergeordnete Konzernabschlüsse  |

## **2. Prüffelder**

### **2.1. Befreiungsmöglichkeiten**

In diesem Themenkomplex gibt es an und für sich keine wesentlichen Änderungen aufgrund von BilRUG. Gleichwohl sollte bei jedem Abschluss neu geprüft werden, ob nicht evt. Befreiungsvorschriften zum Tragen kommen. Lediglich bei sog. „Kleinstkapitalgesellschaften“ nach § 267a Handelsgesetzbuch (HGB) (Bilanzsumme kleiner 300.000 Euro, Umsatzerlöse kleiner 700.000 Euro, weniger als 10 Mitarbeiter – zwei der drei Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschritten) gibt es insoweit eine Änderung, als dass reine Holdinggesellschaften (d.h. Gesellschaften, deren einzige Geschäftstätigkeit im Halten von Beteiligungen liegt) auch bei Unterschreiten der Grössenkriterien nicht mehr die Befreiungsvorschriften für Kleinstkapitalgesellschaften in Anspruch nehmen dürfen.

### **2.2. Schwellenwerte**

Die Anhebung der Schwellenwerte nach § 267 HGB insbesondere für sog. kleine Kapitalgesellschaften führt dazu, dass insgesamt rund 6.000 bisher mittelgrosse Kapitalgesellschaften klein werden und somit u.a. aus der gesetzlichen Prüfungspflicht fallen bzw. weitreichende Erleichterungen bei der Aufstellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses in Anspruch nehmen können. Die Anhebung der Grössenklassen für die mittelgrossen Gesellschaften ist in der Praxis dagegen weniger bedeutsam, doch auch hier können sich im Einzelfall Erleichterungen in der Aufstellung und Offenlegung beim Wechsel von einer grossen zu einer mittelgrossen Gesellschaft ergeben.

### **2.3. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung**

Bedingt durch den Wegfall des ausserordentlichen Ergebnisses sind die bisher dort ausgewiesenen Sachverhalte künftig im operativen Ergebnis auszuweisen und führen so in der Regel zu einer Belastung des EBIT. Insbesondere im Fall des BilMoG-Anpassungsbetrags nach Art. 67 Einführungsgesetz Handelsgesetzbuch (EGHGB) (Verteilung auf einen Zeitraum von maximal 15 Jahren über das ausserordentliche Ergebnis) führt die Anwendung von BilRUG dazu, dass diese Beträge nunmehr (mit einem Sondervermerk) in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen auszuweisen sind und somit – ceteris paribus – zu einer Verschlechterung des EBIT führen.

Gleichzeitig hat die Neudefinition der Umsatzerlöse erhebliche Auswirkungen auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung. Da diese zu erheblichen Anpassungen führt, werden diese nachfolgend in einem eigenen Punkt dargestellt.

Wie bei jeder Änderung von Kontenzuordnungen ergibt sich aus der Neuordnung z.B. auch die Notwendigkeit, Kontenpläne oder Reportingstrukturen anpassen bzw. zusätzliche Informationen (z.B. für Anhang und Lagebericht) bei den Tochterunternehmen zu erheben zu müssen.

## 2.4. Umsatzerlöse

Wie oben bereits kurz angesprochen kommt es aufgrund von BilRUG zu einer Neudefinition und damit in aller Regel zu einer Ausweitung der Umsatzerlöse. Rein formell wird die bisherige Begrenzung der Umsatzerlöse auf die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen aufgegeben, wodurch einige bisher in den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesene Sachverhalte (z.B. Erträge aus Vermietung und Verpachtung, entgeltliche Leistungen an Arbeitnehmer, Erträge aus Arbeitnehmerüberlassungen, Erträge aus Konzernweiterberechnungen etc.) zu Umsatzerlösen werden. Problematisch stellt sich aber in der Praxis nicht die Umgliederung bisheriger sonstiger betrieblicher Erträge in die Umsatzerlöse dar, sondern die Ermittlung der zugehörigen Aufwendungen (die nunmehr als „bezogene Leistungen“ statt „sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen sind). Hier empfiehlt sich die Anlage neuer Einzelkonten sowohl bei den Neu-Umsatzerlösen sowie den damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen.

Neu ist bei den Umsatzerlösen auch die Tatsache, dass künftig neben Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer auch sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern abzuziehen sind (z.B. Stromsteuer bei Stromunternehmen). Dies hat in der Praxis nach unserer bisherigen Erfahrung aber kaum Relevanz.

Weiterhin stellen die aus den Neu-Umsatzerlösen resultierenden Forderungen nunmehr Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bzw. die aus den bezogenen Leistungen resultierenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen dar.

## 2.5. Anhangangaben

Obwohl als Ziel der durch BilRUG initiierten Bilanzrechtsreform eigentlich eine Vereinfachung der Rechnungslegung insbesondere für kleine Unternehmen angekündigt war, wurden de facto eine Vielzahl von Anhangangaben neu eingeführt oder bereits bestehende Anhangangaben ausgeweitet. Bei kleinen Kapitalgesellschaften betrifft dies z.B. die zwingende Begründung der Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts, die Angabe von sonstigen finanziellen Verpflichtungen sowie die Angabe der durchschnittlichen Mitarbeiterzahlen. Dabei ist hervorzuheben, dass im Allgemeinen die kleinen Kapitalgesellschaften deutlich weniger Änderungen umzusetzen haben als mittelgrosse und grosse Kapitalgesellschaften bzw. diesen gleichgestellte Unternehmen.

Umgekehrt fallen bei kleinen Kapitalgesellschaften künftig auch bisherige Pflichtangaben weg, so z.B. die Angabe eines Beteiligungsspiegels bei Finanzanlagen oder die Angabe der Geschäftsführer mit ihrem ausgeübten Beruf.

## 2.6. Offenlegung

Grösste Änderung bei der Offenlegung ist die Tatsache, dass zukünftig zur Offenlegung die vorherige Feststellung zwingend notwendig ist, d.h. eine Offenlegung ohne Feststellung (und bei Pflichtprüfungen

der Abschluss der Prüfung vor Feststellung) nicht mehr zulässig ist. Dies kann im Einzelfall ein Vorziehen von Abschlusstätigkeiten notwendig machen, da die Offenlegung weiterhin innerhalb von 12 Monaten nach Geschäftsjahresende erfolgen muss.

## 2.7. Verträge/ Kennzahlen

Die Änderungen nach BilRUG insbesondere die neue Umsatzdefinition betreffend, kann Auswirkungen auf die interne und externe Jahresabschlussanalyse haben, da sich hierdurch Kennzahlen (z.B. Umsatzrentabilität) ändern. Dies kann auch für andere Verträge wie z.B. umsatzabhängige Tantiemberechnungen, finanzielle Vertragsklauseln etc. Relevanz haben. Dies sollte individuell für jedes Unternehmen geprüft werden.

## 2.8. Konzernbesonderheiten

Grundsätzlich gelten die oben genannten Änderungen – soweit anwendbar – auch für den Konzernabschluss. Im Zuge des BilRUG wurde auch die Vorschrift zur Befreiung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten überarbeitet. Allerdings bleiben die Voraussetzungen, die es hierfür zu erfüllen gilt, umfassend und aus unserer Sicht zu kompliziert, weshalb sie in der Praxis nur in sehr seltenen Fällen zu einer Befreiung führen werden.

## 3. Schlussbemerkung

Insgesamt lässt sich festhalten, dass BilRUG in seinem Wirkungsgrad hinter anderen Gesetzen (wie z.B. BilMoG) zurückbleibt. Die Vielzahl der Änderungen machen es nach unserer Erfahrung sehr schwer, eine Umstellung „in Eigenregie“ ohne entsprechende Kenntnis der deutschen Bilanzierungsgrundsätze zu gestalten. Auch kann der vorliegende Artikel nur einen groben Überblick geben. Bei Einzelfragen zur Umstellung wird Ihnen Ihr Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer sicherlich gerne beratend zur Seite stehen.

Basel, 14. Dezember 2016

Anja Abril

Wirtschaftsprüferin

Steuerberaterin

Klaus Wasna

Wirtschaftsprüfer

Steuerberater

Fachberater für Internationales Steuerrecht

Die Verfasser Anja Abril und Klaus Wasna sind geschäftsführende Gesellschafter der LOEBA Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft mit Sitz in Lörrach. Diese bietet seit fast 50 Jahren ein umfangreiches Spektrum auf dem Gebiet der Buchhaltung und Jahresabschlusserstellung, der Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung sowie der grenzüberschreitenden Gestaltungsberatung mit dem Fokus auf D-CH-F. Als inhabergeführtes Unternehmen legen wir besonderen Wert auf Vertrauen und eine langfristige Zusammenarbeit mit unseren Mandanten. Mit unseren mehr als 60

Mitarbeitern und vielen hilfreichen Kontakten und Verbindungen ist die LOEBA Treuhand GmbH ein renommierter und zuverlässiger Dienstleister. Über unser Netzwerk HLB International können wir für unsere Mandanten eine weltweite Beratung sicherstellen. Weitere Informationen unter [www.loeba.de](http://www.loeba.de).