

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 11,
November 2015

HGB direkt

pwc

HFA des IDW: Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit der Neudefinition von Umsatzerlösen durch das BilRUG

Aktueller Anlass

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat sich in seiner Sitzung am 10./11. September 2015 mit Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit der Neudefinition von Umsatzerlösen gemäß dem durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) geänderten § 277 Abs. 1 HGB befasst. Die Ergebnisse wurden mittlerweile im Mitgliederbereich auf der IDW Homepage bekannt gemacht. Die Erörterungen des HFA beziehen sich auf folgende drei materielle Veränderungen im Vergleich zur bisherigen Umsatzerlösdefinition (vgl. hierzu auch die PwC-Beilage in der Zeitschrift „Der Betrieb“, Beilage Nr. 5 zu Heft 36 vom 4. September 2015):

- Der Begriff „Erzeugnisse und Waren“ wurde durch den Begriff „Produkte“ ersetzt,
- der Bezug zum „für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen“ Leistungsangebot des Unternehmens ist weggefallen und
- die Umsatzerlöse sind nunmehr zwingend um „sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern“ zu kürzen.

Auswirkungen

Der HFA hat insbesondere erörtert, nach welchen **Kriterien** Umsatzerlöse gemäß § 277 Abs. 1 HGB in der Fassung des BilRUG (n.F.) von sonstigen betrieblichen Erträgen abzugrenzen sind, welche **Folgewirkungen** sich aus einem geänderten Umfang der unter den Umsatzerlösen auszuweisenden Erträge ergeben können und welche Steuern grundsätzlich unter den **Anwendungsbereich der Kürzungsvorschrift** fallen.

Im Hinblick auf die Kriterien für die Abgrenzung von Umsatzerlösen ist zwischen Erlösen aus Veräußerungsgeschäften und Erlösen aus der Erbringung von Dienstleistungen zu unterscheiden. Umsatzerlöse aus **Veräußerungsgeschäften** setzen voraus, dass ein Produkt i.S.d. § 277 Abs. 1 HGB n.F. veräußert wurde. Nach Auffassung des HFA haben solche Vermögensgegenstände den Charakter eines Produkts, die **regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit** des bilanzierenden Unternehmens veräußert werden. Die Veräußerung von Anlagevermögen führt daher i.d.R. wie bisher nicht zu Umsatzerlösen. Etwas anderes kann bspw. für Immobilienunternehmen gelten, die Gebäude zunächst vermieten und

dementsprechend im Anlagevermögen ausweisen, diese Gebäude jedoch im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit regelmäßig nach einer gewissen Dauer veräußern. Auch im Hinblick auf die Veräußerung von nicht mehr benötigten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie von Neben- und Kuppelprodukten stellt der HFA darauf ab, ob dies regelmäßig erfolgt. Nur wenn dies der Fall ist, handelt es sich dem Charakter nach um Produkte und deren Veräußerung führt zu Umsatzerlösen nach § 277 Abs. 1 HGB n.F. Im Ergebnis hat somit u.E. der Wegfall des Bezugs zum für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Leistungsangebot in der geänderten Umsatzerlösdefinition vor dem Hintergrund der dargestellten Auslegung des Produktbegriffs i.d.R. keine wesentliche Ausweitung der Umsatzerlöse aus Veräußerungsgeschäften zur Folge.

Im Hinblick auf **Erlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen** kommt es nach Auffassung des HFA durch den Wegfall des Bezugs zum für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Leistungsangebot in der neuen Umsatzerlösdefinition zu einer Ausweitung der Umsatzerlöse. Zu diesen sind demnach künftig auch Erlöse sowohl aus gelegentlicher als auch aus außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit liegender Dienstleistungserbringung zu rechnen. Dazu zählen bspw. Erlöse aus der Vermietung und Verpachtung, die nicht regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit betrieben wird, sondern eine Nebentätigkeit des bilanzierenden Unternehmens darstellt. Entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung zu den sonstigen betrieblichen Erträgen ist, dass den Erlösen ein **Leistungsaustausch** zugrunde liegt. Dies ist nach Auffassung des HFA etwa dann nicht der Fall, wenn Erträge aus der Gewährung eines Sanierungszuschusses durch den Gesellschafter oder auch durch die Erlangung eines Schadenersatzanspruchs infolge einer durch einen Dritten begangenen Patentrechtsverletzung erzielt werden. Auch wenn Aufwendungen an eine andere Konzerngesellschaft weiterbelastet werden, ohne dass das bilanzierende Unternehmen im Gegenzug dafür eine eigene Dienstleistung ggf. unter Inanspruchnahme eines Unterauftragnehmers erbringt, führt dies nach Auffassung des HFA nicht zu Umsatzerlösen.

Der Ausweis von **Erträgen im Finanzergebnis** (z.B. Zinserträgen) geht dem Ausweis unter den Umsatzerlösen nach Auffassung des HFA weiterhin vor.

Die Ausweitung der unter den Umsatzerlösen auszuweisenden Erträge kann **Umgliederungen** von Aufwendungen in der GuV sowie von Vermögensgegenständen oder Verbindlichkeiten in der Bilanz zur Folge haben. Der HFA nennt hier z.B. Umgliederungen vom Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ in den Posten „Materialaufwand“. Zu denken ist dabei u.E. bspw. an Aufwendung aus der Anmietung von überwiegend untervermieteten Gebäuden (Umgliederung in die „Aufwendungen für bezogenen Leistungen“). In der Bilanz können z.B. Umgliederungen von dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ in den Posten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ erforderlich sein.

Der Begriff der „**sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern**“, die künftig von den Umsatzerlösen abzuziehen sind, ist nach Auffassung des HFA eng auszulegen. Grundsätzlich können unter den Anwendungsbereich insbesondere Verbrauchsteuern (z.B. Energiesteuer, Stromsteuer, Biersteuer oder Branntweinsteuer) fallen. Die Entstehung von Verbrauchsteuern knüpft häufig an die Entnahme aus einem sog. Steuerlager bzw. die Überführung in den freien Verkehr an. Für die Kürzung in Betracht kommen nur solche Verbrauchsteuern, die nicht am Abschlussstichtag als Herstellungskosten zu aktivieren sind und die (nahezu) zeitgleich mit der korrespondierenden Umsatzrealisierung entstehen. Ein Abzug hat zudem nur

bei dem Schuldner der entsprechenden Steuer nach den jeweiligen Steuergesetzen zu erfolgen.

Handlungsbedarf

Das BilRUG darf zwar im Wesentlichen erst für Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 31. Dezember 2015 **angewendet** werden. Zulässig ist es allerdings, die Neuregelungen zu den Schwellenwerten und zu den Umsatzerlösen schon **vorzeitig** für Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 31. Dezember 2013, d.h. bspw. erstmals für das (kalendergleiche) Geschäftsjahr 2015 anzuwenden. In jedem Fall empfiehlt es sich, **Systeme und Buchhaltungsprozesse** baldmöglichst an die geänderten Regelungen anzupassen. Zudem sollten bestehende **Verträge** bereits jetzt daraufhin überprüft werden, inwieweit hierin eine Anknüpfung an die im handelsrechtlichen Jahres- oder Konzernabschluss ausgewiesenen Umsatzerlöse enthalten ist. Dies kann bspw. Tantiemeregulungen, Vereinbarungen über die Höhe von Konzernumlagen oder in Kreditverträgen vereinbarte Covenants betreffen.

Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-2574
wolfgang.weigel@de.pwc.com

Michael Peun

Tel.: +49 69 9585-7967
michael.peun@de.pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:
Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.