BilRUG und die Auswirkungen auf die handelsrechtliche GuV

Abschied vom „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ und vom außerordentlichen Ergebnis sowie der neue Umsatzbegriff

Urban Bacher und Julia Bacher

Prof. Dr. *Urban Bacher* ist Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Bankmanagement an der Hochschule Pforzheim. Bevorzugte Forschungsgebiete: Corporate Governance, Bank- und Kapitalmarktrecht, Bilanzierung und Finanzwirtschaft

Julia Bacher, B.Sc., studierte 2011 bis 2015 an der Universität Bayreuth Betriebswirtschaftslehre. Seit 2015 besucht sie den Masterstudiengang BWL an der Universität Leipzig mit dem Schwerpunkt Unternehmensrechnung, Finanzierung und Besteuerung.

Durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (*BilRUG*) wurde das HGB in 2015 an vielen Stellen angepasst. So wurde der Umsatzbegriff auch auf „Nebenumsätze“ ausgedehnt, es wird nicht mehr zwischen einer „gewöhnlichen/normalen“ und „außerordentlichen“ Geschäftstätigkeit unterschieden. Damit werden die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens und sein operativer Gewinn sehr weit gefasst. Außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen sind allenfalls im Anhang anzugeben und zu erläutern.

Stichwörter: BilRUG, GuV, Änderungen, Umsatzbegriff, Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, außerordentliches Ergebnis

1. Problemstellung und die neue Regelung durch das BilRUG

Aufwand und Ertrag sind zentrale Begriffe der Betriebswirtschaftslehre. Jeder Student lernt die Abgrenzung zu den Leistungen und Kosten („Schmalenbach-Schema“). Während es sich oft um deckungsgleiche (typische) Aufwendungen bzw. Erträge handelt, gibt es auch wichtige Sonderfälle – kalkulatorische Größen sowie das neutrale Ergebnis. Eine wichtige Fallgruppe des neutralen Ergebnisses sind die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge. Mitte 2015 ist das ***Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)*** verabschiedet worden, das viele Anpassungen (z. B. höhere Schwellenwerte für die Größenbestimmung von Kapitalgesellschaften), Begrifflichkeiten und neue Anhangangaben umfasst. Der vorliegende Beitrag erläutert den neuen Umsatzbegriff und die Streichung des „außerordentlichen Ergebnisses“ sowie der zugehörigen Posten der „außerordentlichen Aufwendungen“ und der „außerordentlichen Erträge“ im ***HGB***-Abschluss. Auch findet sich der bisher zentrale Begriff „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ nicht mehr im Gesetz. Die Neuerungen gelten erstmalig für den Jahresabschluss 2016.

2. Die zentralen Bestandteile der GuV

a) Bei der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) handelt es sich um eine zeitraumbezogene Rechnung, die Art und Quellen des Periodenerfolges wertmäßig zeigt. Die GuV ist neben der Bilanz ein wesentlicher Teil des Jahresabschlusses und soll einen Einblick in die Ertragslage eines Unternehmens geben. Sie stellt die Erträge und Aufwendungen eines bestimmten Zeitraumes – in der Regel eines Geschäftsjahres – gegenüber (§§ 242 II, 252 I 5 ***HGB***). Überwiegen die Erträge, ist der Erfolg ein „Gewinn“, andernfalls entsteht ein „Verlust“. In einfacher Form ist der Gewinn als die Differenz von Erträgen und Aufwendungen definiert.

b) Während eine Personengesellschaft bei der Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge (§ 242 II ***HGB***) im Rahmen der GoB eine gewisse Flexibilität hat und gewöhnlich nur den Vorsteuergewinn ausweist, bestehen für Kapitalgesellschaften strenge Ausweisvorschriften (vgl. § 275 ff. ***HGB***). Das Ergebnis ist dort in Staffelform – Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren – weiter zu untergliedern und mündet nach Abzug der Steuern im Jahresüberschuss.

c) Die Erträge gliedern sich gewöhnlich in den Umsatz, auch Erlöse genannt. Das sind die Gegenwerte für den **typischen Umsatzprozess** bzw. der Ertrag für das **typische**

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2017-01-43 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - CC BY

Der Umsatzbegriff – Definition der Umsatzerlöse	
bisher: § 277 I *HGB-aF*	Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von *für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen* Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit *typischen* Dienstleistungen …
neu: § 277 I *HGB-nF*	Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung *von Produkten* sowie aus der Erbringung *von Dienstleistungen…*

Abb. 1: Der „Umsatzbegriff" nach neuem und altem Recht

Leistungsangebot im Umlaufvermögen (typische Produkte oder Dienstleistungen) eines Unternehmens. Nach dem ***BilRUG*** wurde der **Umsatzbegriff** in § 277 I ***HGB*** weiter gefasst und umfasst auch untypische Erlöse mit einer Umsatznähe („Nebenumsätze") wie Verkaufserlöse an Mitarbeiter, Zuschüsse, Umlagen, Kostenerstattungen, Mieteinnahmen und Erlöse aus Schrottverkäufen. Bisher wurden solche Nebenumsätze als „sonstige betrieblichen Erträge" gebucht (vgl. *Abb. 1*).

Das *BilRUG* unterscheidet künftig nicht mehr in „typischen" oder „untypischen" Leistungen. Die Anwendungsfälle für den Sammelposten „sonstige betriebliche Erträge" verringern sich künftig auf Geschäftsvorfälle „ohne Umsatznähe" wie Erträge aus dem Abgang von Gegenständen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, erhaltener Schadensersatz etc. Daneben existiert der Zins- bzw. Finanzertrag als dritte Ertragsart.

d) Nach bisher herrschender Meinung gehörten aperiodische, aber typisch betriebliche Geschäftsvorfälle wie Ab- und Zuschreibungen, Erfolge aus Anlageabgängen, Erträge aus Auflösungen von Rückstellungen oder Sonderposten mit Rücklagenanteilen zum Posten „sonstiger betrieblicher Aufwand bzw. Ertrag" und waren damit Bestandteil des ordentlichen Gewinns. Der Begriff „**Geschäftstätigkeit**" wurde bisher schon weit ausgelegt und umfasste grundsätzlich die gesamte unternehmerische Tätigkeit. Erträge bzw. Aufwendungen waren nach § 277 IV *HGB-aF* nur dann außergewöhnlich, wenn sie außerhalb der „gewöhnlichen" Geschäftstätigkeit anfallen, also „untypisch" für den Geschäftszweck waren (betriebsfremd) oder sehr selten anfallen und vom Betrag her wesentlich sind. Beispiele für das außerordentliche Ergebnis waren Gewinne oder Verluste aus dem Verkauf von Teilbetrieben oder bedeutenden Grundstücken sowie Ersatzleistungen aufgrund außergewöhnlicher Schadensfälle. Das *BilRUG* unterscheidet künftig nicht mehr in eine „gewöhnliche" oder „außerordentliche" Geschäftstätigkeit. Die Posten „außerordentliche Aufwendungen" und „außerordentliche Erträge", das „außerordentliche Ergebnis" insgesamt sowie das „**Ergebnis** der **gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**" wurden in der GuV-Gliederung gestrichen. Damit wird der operative Gewinn künftig sehr weit gefasst!

e) Aussagen über den operativen Gewinn werden damit erschwert. **Einmaleffekte** werden also in der GuV nicht klar abgegrenzt. Jedoch sind im **Anhang** „außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen" anzugeben und zu erläutern, sofern deren Beträge von Bedeutung sind. Das gleiche gilt für GuV-Posten, die einem anderem Geschäftsjahr zuzurechnen sind (vgl. § 285 Nr. 31 und 32 ***HGB-nF***).

Bisheriges GuV-Schema (Gesamtkostenverfahren – vereinfacht)		**Neues GuV-Schema nach BilRUG** (Gesamtkostenverfahren – vereinfacht)	
	Umsatzerlöse		*Umsatzerlöse**
+/-	Bestandsveränderungen	+/-	Bestandsveränderungen
=	Gesamtleistung	=	Gesamtleistung
-	Materialaufwand	-	Materialaufwand
=	Rohgewinn / Rohergebnis (§ 276)	=	Rohgewinn / Rohergebnis (§ 276)
+	sonstige betriebliche Erträge	+	*sonstige betriebliche Erträge***
-	Personalaufwand	-	Personalaufwand
-	Abschreibungen	-	Abschreibungen
-	sonstige betriebliche Aufwendungen	-	*sonstige betriebliche Aufwendungen**
=	Betriebsergebnis	=	*Betriebsergebnis**
+/-	Finanzergebnis	+/-	Finanzergebnis
=	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	=	*Gewinn vor Steuern** *(Angabe im Anhang)**
+/-	außerordentliches Ergebnis		
-	Ertragsteuern	-	Ertragsteuern
=	Jahresüberschuss	=	Jahresüberschuss
		*	Anwendungsfälle durch *BilRUG* weiter gefasst
		**	Anwendungsfälle durch *BilRUG* eher eingeschränkt

Abb. 2: GuV-Schema (Gesamtkostenverfahren) im synoptischen Überblick

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2017-01-43 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access -

3. Fazit: Die GuV-Gliederung im synoptischen Überblick

Ein Kaufmann muss am Schluss des Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen (GuV) erstellen. Zusammenfassend stellt sich das GuV-Schema für Kapitalgesellschaften nach dem *BilRUG* im Gesamtkostenverfahren wie folgt dar (vgl. *Abb. 2* (Änderungen kursiv)).

Literatur

Bacher, U., BWL kompakt – Praxiswissen der Bilanzierung, Investition und Finanzierung, 9. Aufl. inkl. Neuerungen nach dem BilRUG, Wiesbaden 2016.

Zwirner, C., C. Boecker, BilRUG – Gesetze, Materialien, Erläuterungen, München 2016.

Gesetze, die Sie brauchen.

Von Univ.-Prof. Dr. Gerrit Brösel, WP StB Dr. Christoph Freichel und WP StB Dirk Hildebrandt.
2016. VI, 880 Seiten. Kartoniert € 24,90
ISBN 978-3-8006-5289-1 | Neu im September 2016

Portofrei geliefert: vahlen.de/16511171

Dieser Band

beinhaltet die einschlägigen Gesetze, Richtlinien und Verordnungen zur Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung für Studierende und Berufseinsteiger.

Aus dem Inhalt:

- Aktiengesetz, GmbH-Gesetz und Börsengesetz
- Berufssatzung WP/vBP (2012 und 2016)
- EU-Bilanzrichtlinie
- HGB und Insolvenzordnung
- Publizitätsgesetz
- Wirtschaftsprüferordnung
- Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung

Erhältlich im Buchhandel oder bei: **vahlen.de** | Verlag Franz Vahlen GmbH 80791 München | bestellung@vahlen.de | Preise inkl. MwSt. | 166280

Vahlen

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2017-01-43 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access -