

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zu Anwendungsfragen beim Übergang auf das BilRUG bezüglich der Vorjahreswerte in der Gewinn- und Verlustrechnung

Vorbemerkung

Paragraf 277 Abs. 1 HGB i. d. F. des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) erweitert die Umsatzerlöse um Posten, die bisher in den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen waren. Ferner entfallen die Posten der außerordentlichen Erträge, der außerordentlichen Aufwendungen sowie das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis.

Problemstellung

Aufgrund der Änderungen des Ausweises in der Gewinn- und Verlustrechnung ist die Frage aufgetreten, wie die Vorjahreswerte der Gewinn- und Verlustrechnung den aufgrund des BilRUG geänderten Werten in der Gewinn- und Verlustrechnung gegenüberzustellen sind.

Artikel 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB enthält lediglich eine Übergangsregelung für die Umsatzerlöse. Eine Anpassung der für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse ist nicht vorzunehmen. Vielmehr ist im Anhang/Konzernanhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen und unter nachrichtlicher Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich aus der Anwendung von § 277 Abs. 1 i. d. F. des BilRUG ergeben haben würde, zu erläutern. Die Umsatzerlöse des Vorjahres 2015 wären im Jahresabschluss 2016 also so auszuweisen, wie sie ursprünglich ausgewiesen worden sind und der Unterschied ist im Anhang zu erläutern.

Der gesetzliche Regelfall des Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB für die Umsatzerlöse wird in der Praxis in vielen Fällen nicht umsetzbar sein. Im Regelfall werden die eingesetzten EDV-Programme die Vorjahresbeträge an das GuV-Gliederungsschema i. d. F. nach Inkrafttreten des BilRUG anpassen. Während dies für die übrigen GuV-Posten (ohne Umsatzerlöse) mangels Übergangsregelung insoweit der gesetzlichen Regelung entspricht, steht die Anpassung der Umsatzerlöse des Vorjahres im scheinbaren Widerspruch zu der Übergangsregelung des Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB.

Auch weiterhin gilt aber § 265 Abs. 2 HGB, der Folgendes sagt: „In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, so ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern. Wird der Vorjahresbetrag angepasst, so ist auch dies im Anhang anzugeben und zu erläutern.“

Um dieses Spannungsverhältnis zwischen Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB einerseits und § 265 Abs. 2 HGB andererseits aufzulösen, besteht für den Ausweis der Umsatzerlöse ein Wahlrecht zwischen der Beibehaltung der Ursprungszahlen des Vorjahres nach Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB und der Anpassung der Vorjahreszahlen gem. § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB. Werden die Vorjahreszahlen der Umsatzerlöse beibehalten, so sind gem. Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB erläuternde Anhangangaben anzubringen. Werden dagegen die Vorjahresbeträge der Umsatzerlöse gem. § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB an die Neudefinition in § 277 Abs. 1 HGB i. d. F. nach Inkrafttreten des BilRUG angepasst, so muss dieses ebenfalls im Anhang erläutert werden. Im Falle einer Anpassung der Umsatzerlöse des Vorjahres sind – soweit wesentlich – auch die sich daraus ggf. ergebenden Auswirkungen auf die sonstigen Vorjahresposten der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz zu berücksichtigen und erforderliche Anpassungen gem. § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB im Anhang zu erläutern.

Ergebnis

Der Bilanzierende hat beim Ausweis der Vorjahresbeträge für die Umsatzerlöse im ersten Jahresabschluss nach BilRUG ein Wahlrecht zwischen dem nicht angepassten Ausweis der Vorjahresbeträge (Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB) und einer Anpassung an die Neudefinition nach § 277 Abs. 1 HGB i. d. F. nach Inkrafttreten des BilRUG. Bei den übrigen GuV-Positionen besteht ein solches Wahlrecht nicht, d. h. insoweit sind die Vorjahrespositionen an das Gliederungsschema nach Inkrafttreten des BilRUG anzupassen. Im Anhang sind jeweils Erläuterungen zur Nichtvergleichbarkeit (gem. § 265 Abs. 2 Satz 2) bzw. zur Anpassung der Vorjahresbeträge vorzunehmen (gem. § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Stand: Februar 2017