

Bundesministerium der Justiz
und für Verbraucherschutz
z.H. Dr. Christian Eichholz
11015 Berlin

Weinheim, 30. Juli 2019

Neudefinition der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB nach dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Ihr Zeichen: III A 3 – 3507/36 – 32 861/2016

Sehr geehrter Herr Dr. Eichholz,

vielen Dank für Ihre Anfrage zu den Praxiserfahrungen mit der geänderten Definition der Umsatzerlöse gemäß § 277 Abs. 1 HGB nach dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG). Gerne nehmen wir, die Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e. V. (VMEBF), zu dieser Thematik Stellung.

Die VMEBF e.V. ist ein Zusammenschluss deutscher Familienunternehmen verschiedenster Branchen, Rechtsformen und Größen, die sich für sinnvolle und vor allem faire Rahmenbedingungen in der Finanzberichterstattung nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen im nationalen wie internationalen Umfeld einsetzt. Unserer Vereinigung gehören heute rund 70 Mitgliedsfirmen an, die zusammen ein Umsatzvolumen von über 250 Milliarden Euro und mehr als 1,2 Mio. Mitarbeiter repräsentieren.

Der Anfrage des BMJV liegt die Bitte des Rechtsausschusses zugrunde, das BMJV solle dem Ausschuss innerhalb von fünf Jahren berichten, „wie die Richtlinie 2013/34/EU in den einzelnen Mitgliedstaaten in Bezug auf die Umsatzerlöse umgesetzt wurde, ob ein Verfahren zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU angeregt wurde und welche Erfahrungen aus der Praxis vorliegen“ (vgl. BT-Drucks. 18/5256, S. 79). Gerne unterstützen wir die Erhebung des BMJV zu den Praxiserfahrungen mit der durch das BilRUG geänderten Umsatzdefinition.

Um der Bitte des BMJV um Mitteilung der Erfahrungen mit der neuen Umsatzdefinition in der Unternehmenspraxis nachzukommen, haben wir die Anfrage mit unseren Mitgliedsunternehmen besprochen und die Erfahrungen mehrerer Unternehmen zusammengetragen. Da die gesammelten Erfahrungen einen ganz einheitlichen Tenor haben, fassen wir diese im

Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V.

VMEBF e.V., c/o Freudenberg & Co. Kommanditgesellschaft, 69465 Weinheim

Vorstand: Andreas Janssen (Vorsitz) · Tel.: (06196) 204 750 · E-Mail: andreas.janssen@blauband.com
Santokh Advani (stellv. Vorsitz) · Tel.: (040) 37004 7241 · E-Mail: santokh.advani@marquard-bahls.com
Dr. Michael Reuter (stellv. Vorsitz) · Tel.: (0203) 806 275 · E-Mail: mreuter@haniel.de
Axel Schade · Tel.: (06181) 35 5113 · E-Mail: axel.schade@heraeus.com
Prof. Dr. Dieter Truxius · Tel.: (06051) 472 903 · E-Mail: dieter.truxius@accobis.com
Prof. Dr. Norbert Winkeljohann · Tel.: (069) 9585 5566 · E-Mail: norbert.winkeljohann@pwc.com

Bankkonto: Deutsche Bank AG, Mannheim · BIC: DEUTDESMXXX · IBAN: DE74 6707 0010 0040 1588 00

Folgenden für Sie zusammen und möchten dem BMJV zunächst den mit der Neuregelung verbundenen Umstellungs- und laufenden Aufwand skizzieren, darauf aufbauend die Kosten der Umstellung gegenüber dem Nutzen der Neuregelung abwägen sowie abschließend unsere Schlussfolgerungen im Hinblick auf einen etwaigen Handlungsbedarf des BMJV in Bezug auf die Umsatzdefinition ziehen.

Umstellungs- und laufender Aufwand

Das Gros unserer Mitgliedsunternehmen ist zur Erstellung von Jahres- und/oder Konzernabschlüssen verpflichtet. Entsprechend hatten unsere Mitgliedsunternehmen die Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB vollumfänglich umzusetzen. Dies war für unsere Mitglieder unisono mit einem z.T. erheblichen Mehraufwand verbunden. Dieser ergab sich insbesondere aus den folgenden Themenaspekten:

- Umfangreicher interner wie auch externer Abstimmungsbedarf: Die Neudefinition der Umsatzerlöse eröffnet ein nicht unerhebliches Maß an Ermessensspielräumen. Dies gilt beispielsweise (aber nicht abschließend) hinsichtlich der Abgrenzung dessen, was als „Erbringung von Dienstleistungen“ i.S.d. § 277 Abs. 1 HGB zu verstehen ist. Sowohl in der Fachliteratur als auch in der praktischen Umsetzung der Regelungen seitens Unternehmen, Beratern und Abschlussprüfern haben sich vielfältige Auslegungen sowie teilweise „pragmatische“ Lösungsvarianten etabliert, die de facto zu einer „diversity in practice“ führen, trotzdem aber vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlauts vertretbar erscheinen. Diese Lösungswege mussten – nach einer grundsätzlichen Analyse der betroffenen Sachverhalte und einer generellen Abschätzung der Auswirkungen der Änderungen – zunächst unternehmensintern (dort aber fachbereichsübergreifend) und im Anschluss mit dem Abschlussprüfer diskutiert und abgestimmt werden.
- Die geänderte Umsatzdefinition wirkt zudem nicht nur ertragsseitig, sondern ist auch aufwandsseitig sowie in der Bilanz nachzuvollziehen. In der Folge bedeutete dies, dass vergleichbare Diskussionen wie für die Ertragsseite bereits vor Inkrafttreten des BilRUG auch für die mit der entsprechenden Leistungserbringung verbundenen Aufwendungen sowohl für das Umsatz- wie auch für das Gesamtkostenverfahren zu führen waren. Aber auch bilanziell waren z.B. Umklassifizierungen von den Sonstigen Vermögensgegenständen in die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erforderlich. Nicht zu vergessen sei in diesem Zusammenhang auch der Schulungsbedarf der Mitarbeiter hinsichtlich der unternehmensindividuellen Umsetzung der neuen Umsatzdefinition (auch außerhalb des Rechnungswesens), die Überarbeitung der internen Rechnungswesenshandbücher oder die Anpassung verschiedenster Bilanzierungsanweisungen.
- Mit Abschluss der Diskussion um die inhaltlichen Folgewirkungen der neuen Umsatzdefinition musste die überarbeitete Abgrenzungslogik im ERP-System der Unternehmen umgesetzt werden. Hierbei hing der Umstellungsaufwand insbesondere von der bestehenden Detailtiefe der Kontenstruktur sowie der „Datenhygiene“ innerhalb dieser Strukturen ab. Im Falle bereits detailliert heruntergebrochener Kontensysteme und eindeutiger Sachverhaltszuordnungen war es ggf. ausreichend, die Konten „einfach“ innerhalb des Systems anders zu „mappen“, d.h. diese entsprechend der Neuregelungen anderen Posten in der GuV zuzuordnen. Trotzdem führte dies in Konzernstrukturen mit z.T. mehreren hundert deutschen Tochtergesellschaften zu einem hohen Arbeitsaufwand. Wurden jedoch bislang keine dezidierten Unterkonten für z.B. die sonstigen betrieblichen Erträge verwendet, musste das (Re-)Mapping für die einzelnen Sachverhalte innerhalb des Kontos – teilweise manuell – vorgenommen und zeitaufwendig nachvollzogen werden. Gerade im kleineren Mittelstand stellte dies einige Unternehmen mit eher einfachen ERP-Systemen und gro-

ben Kontenstrukturen vor immense Herausforderungen, die teilweise nur durch den kostenintensiven Einsatz von Beratern gelöst werden konnten.

- Hinzu kam in den meisten Fällen ein nicht unerheblicher Kommunikationsbedarf (auch dies v.a. im kleineren Mittelstand), um Eigentümer, Banken, aber auch das eigene Controlling mit den Verschiebungen in der Abschlussstruktur sowie daraus erwachsenden Kennzahlenwirkungen vertraut zu machen. Teilweise waren v.a. in Bezug auf die Folgen von Kennzahlenverschlechterungen (z.B. sinkende Umsatzrendite) durchaus kontroverse Diskussionen nötig, um diese den Abschlussadressaten gegenüber zu rechtfertigen und keine negativen Auswirkungen seitens der Adressaten zu generieren.
- Die Änderung der Umsatzdefinition führte für Unternehmen, die ein hohes Maß an Konvergenz zwischen internem und externem Rechnungswesen umgesetzt hatten, teilweise zu einer Abkoppelung von Finanzbuchhaltung und Controlling. Gerade vor dem Hintergrund potenzieller Kennzahlenwirkungen haben einige Unternehmen für die interne Steuerung die „alte“ Abgrenzungslogik für die Umsatzerlöse beibehalten (u.a. wegen der Separierung der außerordentlichen Positionen i.S.v. Einmaleffekten sowie der geschäftstypischen Ausprägung der Umsatzerlöse) und für Zwecke des externen Rechnungswesens die neue Umsatzabgrenzung „separat“ eingeführt, was zu Doppelarbeiten und erhöhter Fehleranfälligkeit führt. Dies generiert für die betroffenen Unternehmen auch weiterhin laufende Kosten, da dies den Einsatz von Überleitungsrechnungen oder sonstigen Routinen zur „Rückrechnung“ der BilRUG-Umsätze erforderlich macht.
- Für die IFRS-Anwender unter unseren Mitgliedsunternehmen hat sich zudem teilweise das Problem ergeben, dass die oberste Zeile der GuV – die Umsatzerlöse – nach IFRS und HGB nunmehr teilweise voneinander abweichen. Die IFRS haben mit dem Standard IFRS 15 den Umsatzbegriff vergleichsweise eng festgelegt, während der „neue“ handelsrechtliche Umsatzbegriff in nicht unerheblichem Maße auch nicht betriebstypische Erträge beinhaltet. Dies erfordert für deutsche Unternehmen mit nach IFRS bilanzierenden Mutterunternehmen im Ausland häufig nicht unerheblichen Erklärungsbedarf, weshalb die Umsatzerlöse in handelsrechtlichem Jahresabschluss und HB II nach IFRS ggf. nicht (mehr) übereinstimmen.

Kosten-Nutzen-Abwägungen

Wir konnten weder seitens der befragten Abschlussersteller, noch seitens der Adressaten der von unseren Mitgliedsunternehmen erstellten Abschlüsse nennenswerte Vorteile aus der geänderten Umsatzdefinition erkennen. Dies gilt sowohl mit Blick auf fehlende Vorteile in Bezug auf die Klarheit, Übersichtlichkeit oder Verständlichkeit des Abschlusses, die Vermittlung eines tatsächlichen Bildes der Vermögens-, Finanz- und v.a. Ertragslage als auch einen etwaigen sonstigen Informationszugewinn seitens der Abschlussadressaten. Stattdessen wird der Blick auf v.a. die Ertragslage des Unternehmens durch die Neuregelung eher verzerrt bzw. durch den Einbezug nicht betriebstypischer und nicht wiederkehrender Ertragskomponenten verschleiert. So wird aus Perspektive der Unternehmenssteuerung oder aus abschlussanalytischen Erwägungen – je nach Branche – die Performance der Unternehmen häufig anhand betriebstypischer und regelmäßiger Erträge bemessen, da hiermit das nachhaltige Kerngeschäft der Unternehmen (ohne nicht betriebstypische Nebenerträge oder Einmaleffekte) abgebildet wird. Der zusätzliche Einbezug anderer Ertragsgrößen in die Umsatzerlöse lässt dieses Performancemaß verschwimmen und lenkt vom Wesentlichen ab. Die oben skizzierten Erfahrungen unserer Mitgliedsunternehmen mit der Umsetzung der neuen Umsatzerlösdefinition zeigen, dass die Umsetzung der Neuerungen zu einem erheblichen

Mehraufwand für die betroffenen Unternehmen geführt hat – allerdings ohne Unternehmen oder Abschlussadressaten einen nennenswerten Zusatznutzen zu liefern.

Schlussfolgerungen

Fasst man die in den vorangegangenen Absätzen dargestellten Praxiserfahrungen sowie die Gedanken zu Kosten-Nutzen-Abwägungen unserer Mitgliedsunternehmen zusammen, scheint es zunächst geboten, dass sich die Bundesregierung in der EU für eine etwaige (Rück-)Änderung der Umsatzdefinition auf den Status-quo vor BilRUG einsetzt. In der Folge haben wir uns natürlich auch mit der Frage auseinandergesetzt, ob seitens der Bundesregierung ein entsprechender Handlungsbedarf hinsichtlich der Umsatzdefinition abgeleitet werden kann bzw. muss.

Dies ist aus unserer Sicht jedoch – trotz des überaus unausgewogenen Kosten-Nutzen-Verhältnisses bei der Umsetzung und Anwendung der Neuregelungen – abzulehnen. Gerade eine EU-weite Vereinheitlichung der Umsatzdefinition war seinerzeit das Ziel der Neudefinition der Umsatzerlöse – zusätzlich zu einer Annäherung an internationale Gepflogenheiten durch Streichung der außerordentlichen Posten. Wir bitten das BMJV in diesem Kontext – im Einklang mit der Forderung des Rechtsausschusses – die einheitliche Umsetzung der in der EU-Richtlinie enthaltenen Umsatzdefinition auch in den anderen EU-Mitgliedstaaten zu überprüfen und ggf. einzufordern. Eine erneute Änderung der Umsatzdefinition würde für die betroffenen Unternehmen einen weiteren, immensen Umstellungsaufwand bedeuten. Zumindest in unserem Erfahrungsbereich haben sich die meisten Unternehmen zwischenzeitlich mit der neuen Umsatzdefinition arrangiert und teilweise auch eigene „Work-arounds“ für die interne Steuerung gefunden. Insofern erachten wir ein Verfahren zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU als nicht sachgerecht.

Grundsätzlich würden wir uns freuen, wenn im Zuge künftiger Umsetzungen von Gesetzesvorhaben mit Bezug zur Rechnungslegung – gerne auch bereits im Vorfeld in der Diskussion auf EU-Ebene – eine stärkere Einbindung und Berücksichtigung auch der Meinungen und Erfahrungen der bilanzierenden (Familien-)Unternehmen in Deutschland erfolgen würde. Gerne stehen wir Ihnen daher bei zukünftigen Vorhaben bereits im Vorfeld als konstruktiver und stets lösungsorientierter Diskussionspartner zur Verfügung.

Natürlich stehen wir Ihnen auch gerne für Rückfragen oder Anmerkungen zu unserer Rückmeldung zur Verfügung.

Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung
des Bilanzrechts für Familiengesellschaften (VMEBF)



Andreas Janssen



Santokh Advani



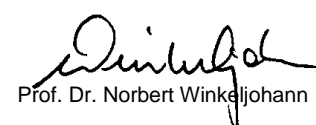
Dr. Michael Reuter



Axel Schade



Prof. Dr. Dieter Truxius



Prof. Dr. Norbert Winkeljohann