

## Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 3/2016“

---

### Aktuelles zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2015

---

1. Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen: Finanzverwaltung gibt die steuerliche Sonderbehandlung auf
2. Änderung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz
3. Aktuelle Hinweise zur Passivierung sonstiger Rückstellungen
4. Bilanzpolitische Spielräume nutzen
5. Neuer Begriff der Umsatzerlöse nach Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

#### 1 Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen: Finanzverwaltung gibt die steuerliche Sonderbehandlung auf

Nach dem BFH-Urteil vom 14.5.2014 zur Gewinnrealisierung bei Werkleistungen von Architekten und Ingenieuren (Aktenzeichen VIII R 25/11) sind Gewinne bei Planungsleistungen eines Architekten oder Ingenieurs bereits dann realisiert, wenn durch auftragsgemäße Erbringung der Planungsleistungen der Anspruch auf eine Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen a.F. (HOAI 1996) entstanden ist. Der BFH argumentiert, dass nach der Honorarordnung lediglich erforderlich sei, dass der Auftragnehmer die (Teil-)Leistung abnahmefähig erbracht und eine prüfbare Rechnung wie bei der Schlussrechnung vorgelegt hat. Auf eine (Teil-)Abnahme der Planungsleistung oder die Stellung einer Honorarschlussrechnung komme es nicht an.

Die FinVerw. hatte mit ihrem Schreiben vom 29.6.2015 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2130/15/10001) eine deutlich erweiterte Anwendung der Grundsätze der Rechtsprechung angeordnet. Danach sollten die Grundsätze dieses Urteils auch für Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI in der aktuell geltenden Fassung sowie für Abschlagszahlungen für Werkverträge nach § 632a BGB gelten. Im Ergebnis wären dadurch neben den Ingenieuren und Architekten grundsätzlich alle bilanzierenden Unternehmen betroffen, die Abschlagszahlungen in Rechnung stellen. Nun hat die FinVerw. mit Schreiben vom 15.3.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2130/15/10001) das Schreiben vom 29.6.2015 aufgehoben. Die Grundsätze des BFH-Urteils werden auf Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI a.F. begrenzt.

#### Hinweis:

§ 8 Abs. 2 HOAI a.F. gilt für Leistungen, die bis zum 17.8.2009 vertraglich vereinbart wurden. Für diese Fälle wird es von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn die Grundsätze der BFH-Entscheidung vom 14.5.2014 erstmalig im Wirtschaftsjahr angewendet werden, das nach dem 23.12.2014 (Datum der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt) beginnt. Zur Vermeidung von Härten kann der Stpfl. den aus der erstmaligen Anwendung der Grundsätze der BFH-Entscheidung resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilen.

Die Diskussion um eine Ausweitung dieser Rechtsprechung auf Abschlagszahlungen nach HOAI in der aktuellen Fassung und Abschlagszahlungen für Werkverträge nach § 632a BGB ist damit vom Tisch. D.h. eine Gewinnrealisierung tritt erst bei Gefahrenübergang, i.d.R. also bei Abnahme des Werks ein. Bis zu diesem Zeitpunkt vereinnahmte Anzahlungen oder Abschlagszahlungen sind erfolgsneutral als Anzahlung zu buchen. Abschlagszahlungen wirken insbesondere nicht wie Teilabnahmen, d.h. geht das Werk unter, muss es der Auftragnehmer auf eigene Kosten neu erstellen oder die Abschlagszahlung zurückzahlen. Betroffen von der abweichenden BFH-Rechtsprechung sind letztendlich nur noch Architekten und Ingenieure, die Abschlagszahlungen in ihren Bilanzen ausweisen, welche auf Leistungen beruhen, die bis zum 17.8.2009 vertraglich vereinbart wurden. Diese gilt es im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten zum 31.12.2015 zu

eruiieren. Für alle Leistungsabschlüsse nach dem 17.8.2009 sowie für Unternehmen, die Abschlagszahlungen außerhalb der HOAI abrechnen, besteht kein weiterer Handlungsbedarf.

**Hinweis:**

Insoweit kommt es nun auch nicht mehr zu einem abweichenden Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen in Handels- und Steuerbilanz. Handelsrechtlich wurde die von der FinVerw. in dem BMF-Schreiben v. 29.6.2015 vertretene Sichtweise sowieso nicht geteilt.

## **2 Änderung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz**

Hat das Unternehmen seinen Mitarbeitern eine Pensionszusage gegeben, so ist – unter bestimmten Bedingungen – für die zukünftige Verpflichtung eine Rückstellung anzusammeln. Dies führt im Ergebnis dazu, dass in den Jahren, in denen der Mitarbeiter Arbeitsleistungen für das Unternehmen erbringt (Anwartschaftszeit) das Ergebnis durch den Aufbau der Pensionsrückstellung belastet ist, während die spätere Auszahlung der Pension aus der bestehenden Rückstellung heraus im Grundsatz erfolgsneutral erfolgt.

Bei der Bewertung der Rückstellung in der Handelsbilanz ist zu beachten, dass auf Grund der erst in späteren Jahren erfolgenden Zahlung eine Abzinsung zu erfolgen hat. Bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes kann in der Handelsbilanz vereinfachend mit dem durchschnittlichen Marktzins gerechnet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.

Bei der Berechnung des Durchschnittswerts war nach bisherigem Recht auf einen 7-Jahres-Zeitraum abzustellen, so dass sich Zinsänderungen nur zeitlich verzögert auswirkten. Dennoch führte das stetig sinkende Zinsniveau am Kapitalmarkt von Bilanzstichtag zu Bilanzstichtag zu deutlich sinkenden Abzinsungssätzen. Hieraus ergab sich ein rein bewertungsmäßiger Anstieg der Pensionsrückstellungen, welcher die Unternehmen ergebnismäßig belastete und zu einer „verzerrten“ Darstellung der wirtschaftlichen Lage der bilanzierenden Unternehmen führte. Dies wirkte sich nicht zuletzt deshalb besonders deutlich aus, weil die Verzinsung entsprechender Aktivwerte weiter absank.

Um diesem Effekt entgegenzuwirken, hat der Gesetzgeber nun die maßgebliche Vorschrift des Handelsgesetzbuchs dahingehend geändert, dass bei der Ermittlung des Durchschnittszinses nicht mehr auf einen 7-Jahres-Zeitraum, sondern **auf einen 10-Jahres-Zeitraum abzustellen** ist. Damit wirkt sich das Absinken des Kapitalmarktzinsniveaus deutlich verzögert aus. Letztlich muss allerdings gesehen werden, dass auch die Verlängerung des Betrachtungszeitraums in die Vergangenheit nichts an der Tatsache ändert, dass der handelsrechtlich bewertungsrelevante Zinssatz künftig weiterhin fallen wird. Diese Neuregelung ist nun in Kraft getreten und gilt verpflichtend grds. erstmals für den Jahresabschluss zum 31.12.2016.

**Hinweis:**

Hinsichtlich der steuerlichen Bewertung verbleibt es bei der zwingenden Zugrundelegung eines Zinssatzes von 6 %. Allerdings führt die Erhöhung des handelsrechtlichen Zinssatzes zu einer Verringerung des bisher bestehenden Unterschieds zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Wertansatz der Pensionen. Zu prüfen ist, ob in der Vergangenheit auf diesen Bewertungsunterschied aktive latente Steuern gebildet wurden, welche nun teilweise ergebniswirksam aufzulösen wären.

Nach Sinn und Zweck der Neuregelung, die Unternehmen möglichst frühzeitig von den Auswirkungen der Niedrigzinsphase bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen zu entlasten, lässt das Gesetz wahlweise auch eine **rückwirkende Anwendung bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2015** zu. Dies bedeutet, dass dann bei der Bewertung der Pensionsrückstellung nicht mehr ein Zins von 3,89 % (7-Jahres-Zeitraum), sondern von 4,31 % (10-Jahres-Zeitraum) zu Grunde zu legen ist. Dies sorgt in der Praxis für deutliche Entlastungen, denn – in Abhängigkeit des Bestands von Anspruchsberechtigten und Rentnern – bewirkt eine Veränderung des handelsrechtlichen Rechnungszinssatzes um einen Prozentpunkt eine Änderung des Erfüllungsbetrags zwischen 10 % bis 20 %. Soll von dieser Option Gebrauch gemacht werden, so ist ein neues Bewertungsgutachten für die Pensionsrückstellungen zu erstellen.

#### **Hinweis I:**

Der Unterschiedsbetrag, der sich zwischen der sieben- und zehnjährigen Durchschnittsbetrachtung ergibt, muss ermittelt und im Anhang erläutert werden. Grund hierfür ist, dass sich auf Grund des geringeren Ansatzes der Rückstellung im Vergleich zu dem Ansatz nach der bisher geltenden Regelung zunächst ein geringerer Aufwand und damit ein höherer Gewinn ergibt. Dieser wurde nicht aus der Geschäftstätigkeit erwirtschaftet, sondern resultiert ausschließlich aus einer geänderten gesetzlichen Vorgabe. Aus diesem Grund unterliegt der Unterschiedsbetrag einer Ausschüttungssperre. Nach Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland besteht die Erläuterungspflicht auch für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, die die Ausschüttungssperre nicht beachten müssen. Grund hierfür ist, dass die Angabe dem durch die Umstellung der Abzinsung erhöhten Informationsbedürfnis der Adressaten gerecht werden soll. Kaufleute, die keinen Anhang aufstellen, müssen die Angabe unter der Bilanz machen.

#### **Hinweis II:**

Soll eine Anwendung bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2015 erfolgen, so ist zu beachten, dass eine Nachtragsprüfung durchzuführen ist, sofern der Bestätigungsvermerk des Jahresabschlussprüfers bereits erteilt wurde. Wurde der (fehlerfreie) Abschluss bereits festgestellt bzw. gebilligt, darf er nach handelsrechtlichem Verständnis nur eingeschränkt geändert werden. Dies ist im Einzelfall zu prüfen.

### **3 Aktuelle Hinweise zur Passivierung sonstiger Rückstellungen**

Rückstellungen sind nicht nur ein wichtiger Posten auf der Passivseite der Bilanz, sondern bieten auch vielfach Ermessensspielräume, welche im Rahmen der Bilanzpolitik genutzt werden können. Auf Grund aktueller Verlautbarungen zur handelsrechtlichen Behandlung, welche teilweise auf Änderungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs reagieren, haben sich bei wichtigen Fällen die Rahmenbedingungen für den Ansatz bzw. die Bewertung verändert. Die wichtigsten Aspekte stellen wir im Folgenden dar.

#### **a) Ansammlungsrückstellungen**

Ansammlungsrückstellungen – auch als „Verteilungsrückstellungen“ bezeichnet – sind Rückstellungen für Verpflichtungen, die zivilrechtlich zwar mit der Verwirklichung des die Verpflichtung auslösenden Ereignisses bereits in voller Höhe entstehen, wie z.B. bei Abbruch-, Entfernung- oder Entsorgungsverpflichtungen, deren wirtschaftliche Verursachung sich jedoch über mehrere Geschäftsjahre erstreckt, da die Aufwendungen zur Erfüllung der Verpflichtung die Erträge mehrerer Geschäftsjahre alimentieren. Diese Rückstellungen sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln.

#### **Beispiel:**

In am 1.1.2010 für 10 Jahre angemieteten Geschäftsräumen werden Umbauten vorgenommen, welche nach den Abreden im Mietvertrag bei Beendigung des Mietverhältnisses wieder entfernt werden müssen. Die voraussichtlichen Kosten werden auf 20 000 € geschätzt.

Für diese Entferungsverpflichtung ist während der Mietzeit eine Rückstellung zeitanteilig anzusammeln. In der Handelsbilanz ist diese mit den voraussichtlich zum Erfüllungszeitpunkt (31.12.2019) anfallenden Kosten anzusetzen, welche zeitanteilig (hier auf 10 Jahre) zu verteilen sind. Der sich auf den Bilanzstichtag ergebende (angesammelte) Betrag ist dann unter Berücksichtigung der Restlaufzeit abzuzinsen.

Steuerlich ist die Rückstellung mit den Kosten nach dem Verhältnis des Bilanzstichtags anzusetzen und es erfolgt keine Abzinsung.

Der Bundesfinanzhof hatte zu diesem Fall mit Urteil vom 2.7.2014 (Aktenzeichen I R 46/12) entschieden, dass eine solche Ansammlungsrückstellung anteilig aufzulösen ist, wenn sich der Ansammlungszeitraum durch die Verlängerung eines bestehenden Vertrags oder durch die Begründung eines neuen Vertrags mit den gleichen Vertragsparteien verlängert. Mit einer Vertragsverlängerung besteht eine Pflicht zur Neuberechnung der Ansammlungsrückstellung und entsprechenden anteiligen Auflösung.

Dieser Sichtweise folgt nun auch das Handelsrecht (Anpassung des Rechnungslegungsstandards IDW RS HFA 34 im Juni 2015).

## **b) Drohverlustrückstellungen für schwebende Beschaffungsgeschäfte über Handelswaren**

Bei schwebenden Beschaffungsgeschäften über Vorratsvermögen, also Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe oder Handelsware, ist am Bilanzstichtag zu prüfen, ob aus diesem Geschäft ein Verlust droht. Dabei ist bei Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen der vereinbarte Preis des abgeschlossenen Beschaffungsgeschäfts mit dem am Bilanzstichtag aktuellen Preis am Beschaffungsmarkt zu vergleichen. Bei Handelsware ist grundsätzlich der geringere der am Abschlussstichtag geltenden Preise am Beschaffungs- und Absatzmarkt maßgeblich (doppeltes Minimum).

Dabei kann aber auf eine Abwertung bzw. Bildung einer Drohverlustrückstellung verzichtet werden, wenn

- bei Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen der Bilanzierende verlässlich nachweisen kann, dass die betreffenden Vorräte nach Weiterverarbeitung mindestens kostendeckend veräußert werden können bzw.
- bei Handelswaren der Bilanzierende hinreichend verlässlich nachweisen kann, dass die Handelsware mindestens kostendeckend am Absatzmarkt veräußert werden kann.

### **Hinweis:**

Bei betragsmäßig wichtigen Beständen an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Handelswaren sind also die buchmäßigen Werte – i.d.R. die durchschnittlichen Einstandspreise – am Bilanzstichtag mit den aktuellen Einkaufspreisen zu vergleichen, um zu prüfen, ob eine Abwertung vorzunehmen ist. Dies gilt auch für schwebende Beschaffungsgeschäfte, also vor dem Bilanzstichtag abgeschlossene, aber noch offene Geschäfte.

Zu beachten ist, dass Rückstellungen für drohende Verluste kraft gesetzlicher Vorgabe in der Steuerbilanz nicht gebildet werden dürfen und insoweit Handels- und Steuerbilanz regelmäßig auseinanderfallen.

## **c) Rückstellungsmindernde Gegenrechnung künftiger Vorteile**

Gesetzlich ist ausdrücklich geregelt, dass in der steuerlichen Gewinnermittlung künftig erwartete Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden und (noch) nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei der Rückstellungsbewertung bereits wertmindernd zu berücksichtigen sind.

Unklar ist allerdings die Reichweite der Gegenrechnung. Als Rahmenbedingungen gelten: Weder genügt für eine Gegenrechnung in der Steuerbilanz die nur abstrakte Möglichkeit, dass künftig wirtschaftliche Vorteile eintreten könnten, noch erfordert sie eine rechtliche Vereinbarung über die künftig erwarteten Vorteile (d.h. abgeschlossene schwebende Verträge). Eine Gegenrechnung setzt vielmehr (nur) voraus, dass am Bilanzstichtag nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls mehr Gründe für als gegen den Eintritt des Vorteils sprechen. Erforderlich ist somit eine Prognose zur überwiegenden Wahrscheinlichkeit künftiger Vorteile. Nach der BFH-Rechtsprechung sind bei der Rückstellungsbewertung „künftige Vorteile“ nur dann wertmindernd zu berücksichtigen, wenn „zwischen ihnen und der zu erfüllenden Verpflichtung ein sachlicher Zusammenhang besteht, der über den allgemeinen Zusammenhang mit dem laufenden Betrieb hinausgeht“. Im Ergebnis bleiben allerdings Unklarheiten, welche jüngst kontrovers diskutiert wurden.

### **Hinweis:**

Handelsrechtlich wird dies jedoch enger gesehen. Nach Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer dürfen nur solche Vorteile kompensatorisch berücksichtigt werden, die in verbindlicher Weise der Entstehung oder der Erfüllung der Verpflichtung nachfolgen. Insoweit kann es also zu Abweichungen zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung kommen.

## **4 Bilanzpolitische Spielräume nutzen**

Der Jahresabschluss ist ein wichtiges Kommunikationsinstrument des Unternehmers nach außen, insbesondere gegenüber der Hausbank. Dies erfordert, dass die Möglichkeiten der Bilanzpolitik genutzt werden. Mittels Wahlrechten und Ermessensspielräumen können Wertansätze in der Bilanz beeinflusst werden. Von Bedeutung ist aber auch eine sinnvolle Aufbereitung und Erläuterung des Jahresabschlusses.

**Hinweis:**

Die Möglichkeiten und Instrumente der Bilanzpolitik sollten zu jedem Jahresabschluss sorgfältig neu geprüft werden.

Als wichtige Beispiele der Bilanzpolitik können im Bereich des Anlagevermögens genannt werden:

- Bemessung der Abschreibungszeiträume,
- Abgrenzung Herstellungs-/Erhaltungsaufwand,
- Anwendung des Komponentenansatzes in der Handelsbilanz, um bei Großanlagen oder Gebäuden einzelne Teile schneller abschreiben zu können,
- Abwertung/Wertaufholung im Bereich von Finanzanlagen.

Im Bereich des Vorratsvermögens:

- Umfang der Herstellungskosten,
- mögliche Teilgewinnrealisierung bei unfertigen und fertigen Erzeugnisse und Leistungen,
- Dotierung weiterer Abwertung auf Grund der verlustfreien Bewertung bei unfertigen Leistungen,
- Gängigkeitsabschläge für Einschränkungen in Haltbarkeit oder modischem Geschmack.

Im Bereich der sonstigen Rückstellungen sollten die bestehenden Ermessensspielräume bei Ansatz und Bewertung der Rückstellungen genutzt werden.

**Hinweis:**

Die steuerlichen Auswirkungen sind jeweils separat zu prüfen. Teilweise bestehen bilanzpolitische Spielräume nur in der Handelsbilanz und nicht in der steuerlichen Gewinnermittlung. Insbesondere können steuerliche Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden, so dass ein in der Handelsbilanz gewünschtes Ertragsbild dem steuerlichen Ziel eines möglichst geringen Gewinnausweises nicht entgegenstehen muss.

## 5 Neuer Begriff der Umsatzerlöse nach Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Mit dem BilRUG erfolgte eine Neudefinition des Begriffs der Umsatzerlöse und damit auch eine partielle Neuabgrenzung zwischen den GuV-Positionen „Umsatzerlöse“ und „sonstige betriebliche Erträge“. Die geänderte Sichtweise ist spätestens im Jahresabschluss zum 31.12.2016 zu beachten, sollte also bereits jetzt in der Buchhaltung für 2016 berücksichtigt werden. Mittlerweile liegen verschiedene Stellungnahmen zu Abgrenzungsfragen vor, insbesondere von Seiten des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer, welcher insoweit als meinungsbildend gilt.

**Hinweis:**

Es ergibt sich hierdurch zwar nur eine Verschiebung zwischen den Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung und damit kein geänderter Gewinnausweis, aber die Größe Umsatzerlöse ist eine wichtige Kennziffer z.B. bei Banken-Ratings und Steuerungsgröße, so dass die Auswirkungen hierauf sorgfältig zu prüfen und ggf. gegenüber den Bilanzadressaten zu erläutern sind.

### a) Begriff der Umsatzerlöse

§ 277 Abs. 1 HGB definiert mit uneingeschränkter Wirkung für den Jahresabschluss zum 31.12.2016 bzw. auf das Ende des Geschäftsjahrs 2016/2017 (wahlweise konnte auch eine frühere Anwendung erfolgen) die als Nr. 1 in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisenden Umsatzerlöse wie folgt:

*„Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.“*

**Hinweis:**

Diese Abgrenzung für Zwecke des Ausweises in der Gewinn- und Verlustrechnung gilt uneingeschränkt für Kapitalgesellschaften, insbesondere also die GmbH, und für Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftender Gesellschafter ist, also insbesondere die typische GmbH & Co. KG.

Im Grundsatz gilt diese Abgrenzung nicht für Einzelunternehmen und sonstige Personengesellschaften, wie die einfache KG oder die OHG. Diesen Unternehmen werden im HGB keine Vorgaben für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung gemacht. In der Praxis folgen allerdings auch diese Unternehmen meist dieser Abgrenzung.

Ein wesentlicher Unterschied zur bisherigen Abgrenzung ist, dass es nicht mehr darauf ankommt, ob die Umsätze im Rahmen des für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Leistungsangebots ausgeführt werden. Entscheidend ist ausschließlich, dass sich die Lieferungen oder Leistungen auf Produkte oder Dienstleistungen des Unternehmens beziehen. Es gilt daher die Begriffe „Produkte“ und „Dienstleistungen“ abzugrenzen.

Nach mittlerweile bestehender gefestigter Ansicht ist der Begriff „Produkte“ gleichzusetzen mit dem bisherigen Begriffspaar „Erzeugnisse und Waren“, so dass ein Bezug zum „normalen Absatzprogramm“ des Unternehmens bestehen muss. Dies bedeutet, dass z.B. die Veräußerung von Anlagevermögen oder auch die gelegentliche Weiterveräußerung von Überbeständen an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen nicht unter den Umsatzerlösen, sondern wie bislang auch unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen ist. Anders ist dies nur für Erlöse aus dem regelmäßigen Verkauf von Zwischenprodukten und Halbfabrikaten, welche unter den Umsatzerlösen auszuweisen sind.

Erlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen setzen einen Leistungsaustausch voraus. Daran mangelt es z.B. bei einem Schadenersatz oder einem Zuschuss, so dass diese Erlöse – wie bislang – ebenfalls unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen sind.

#### **Hinweis:**

Grundsätzlich gilt, dass der Ausweis im Finanzergebnis stets Vorrang vor dem Ausweis unter den Umsatzerlösen oder den sonstigen betrieblichen Erträgen hat. So ist eine Darlehensgewährung zwar begrifflich auch eine Dienstleistung, Zinserträge sind aber nicht unter den Umsatzerlösen, sondern im Finanzergebnis auszuweisen.

#### **b) Abgrenzung in Einzelfällen**

Unter den Umsatzerlösen sind neben den Erlösen aus dem üblichen Leistungsprogramm des Unternehmens insbesondere folgende Fälle auszuweisen:

- Miet- und Pachteinnahmen, auch wenn es sich nicht um ein Wohnungsunternehmen o.Ä. handelt. Dazu gehören auch Erlöse aus der Vermietung/Verpachtung z.B. von Werkswohnungen oder einzelnen Teilen der Produktions- oder Lagerflächen. Entsprechend sollte der mit diesen Immobilien im Zusammenhang stehende Instandhaltungsaufwand oder andere Dienstleistungen auch nicht unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen, sondern unter Nr. 5, also dem Materialaufwand bzw. den bezogenen Leistungen, ausgewiesen werden.
- Patent- und Lizenzeinnahmen;
- gelegentliche Dienstleistungen, z.B. aus der vorübergehenden Überlassung eigener Arbeitnehmer oder Maschinen;
- Konzernumlagen, soweit diese Gegenleistung für die Erbringung einer Dienstleistung ist, wie Buchhaltungsleistungen, Marketingleistungen o.Ä.;
- Vermittlungs- und Kommissionsgeschäfte;
- Ertragszuschüsse (Bauzuschüsse) bei Energieversorgungsunternehmen.

Dagegen sind insbesondere in folgenden Fällen Erlöse nicht unter den Umsatzerlösen, sondern unter den **sonstigen betrieblichen Erträgen** auszuweisen:

- Verkäufe von nicht mehr benötigten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn regelmäßig ein bestimmter Teil dieser Güter für den Weiterverkauf vorgesehen ist;
- den Arbeitnehmern gewährte Sachbezüge;
- Versicherungsentschädigungen;
- Subventionen und erhaltene private Zuschüsse ohne Gegenleistungsverpflichtung;

- Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens;
- Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung auf Forderungen;
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen (außer Steuerrückstellungen);
- Erträge aus Sanierungszuschüssen, z.B. aus Schuldnachlässen;
- Rückvergütungen und Boni für frühere Jahre;
- Schadenersatzleistungen;
- Weiterbelastungen an Tochterunternehmen im Rahmen einer reinen Umverteilung von Kosten, ohne dass eine Dienstleistung erbracht wird;
- Haftungsvergütung und Auslagenersatz des persönlich haftenden Gesellschafters;
- Zahlungseingänge auf in früheren Jahren abgeschriebene Forderungen;
- Erträge aus Zuschreibungen;
- Erträge aus der Währungsumrechnung.

**Hinweis:**

Im Einzelfall sollte die Abgrenzung mit dem Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer abgeklärt werden. Im Übrigen ist eine einmal gewählte Abgrenzung nach dem Stetigkeitsgrundsatz im Regelfall beizubehalten.

Geänderte Zuordnungen erfordern Anpassungen im Kontenplan. Bestehende Buchungsvorgaben/Buchungsrichtlinien sind entsprechend anzupassen.

Des Weiteren ergeben sich Konsequenzen hinsichtlich der Abgrenzung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Alle Forderungen aus Umsatzerlösen sind unter dieser Position auszuweisen.