

4 Handelsrechtliche Erfolgsspaltung vor BilRUG⁵⁹

4.1 Zielsetzung/Konzeption

Allgemein verfolgt das **Handelsrecht** folgende **Ziele**⁶⁰:

- Darstellung „eines den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes** der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft“⁶¹.
- **Information** von Öffentlichkeit und Stakeholdern.
- Grundlage zur **Bemessung der Ausschüttung** an Anteilseigner o.ä.
- **Zahlungsbemessung** von Steuern durch Maßgeblichkeit von Handelsrecht für Steuerrecht.

Für die **handelsrechtliche Erfolgsspaltung** ist das Unternehmensergebnis aufgrund der ausschließlich publizierten Jahresabschluss-Unterlagen **aus Sicht des externen Rechnungswesens** zu betrachten und stellt die „Differenz zwischen Aufwendungen und Erträgen einer Unternehmung. [...] dar und] umfasst: [...] in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV): § 275 HGB [a.F.!], das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außergewöhnliche Ergebnis (außerordentliche Aufwendungen, außerordentliche Erträge) minus Steuern.“⁶²

Das **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** beinhaltet die Saldogröße⁶³ „Betriebsergebnis“ sowie „Finanzergebnis“ aus der GuV.

Hieraus ergibt sich folgendes **HGB-Erfolgsspaltungskonzept**:

⁵⁹ vgl. KÜTING/WEBER (2012), S. 237 ff.

⁶⁰ vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH (2002), S. 1f.

⁶¹ § 264 Abs. 2 HGB, Hervorhebung durch Autor.

⁶² WISCHERMANN (2015); Aufruf vom 15.12.2015.

⁶³ vgl. DEUSSEN (2007), S. 164, 169 und 172: Die Saldogrößen Betriebsergebnis und Finanzergebnis sind gem. § 275 HGB (a.F.!) nicht in der GuV-Gliederung enthalten; abweichend hierzu ist das außerordentliche Ergebnis obligatorisch.

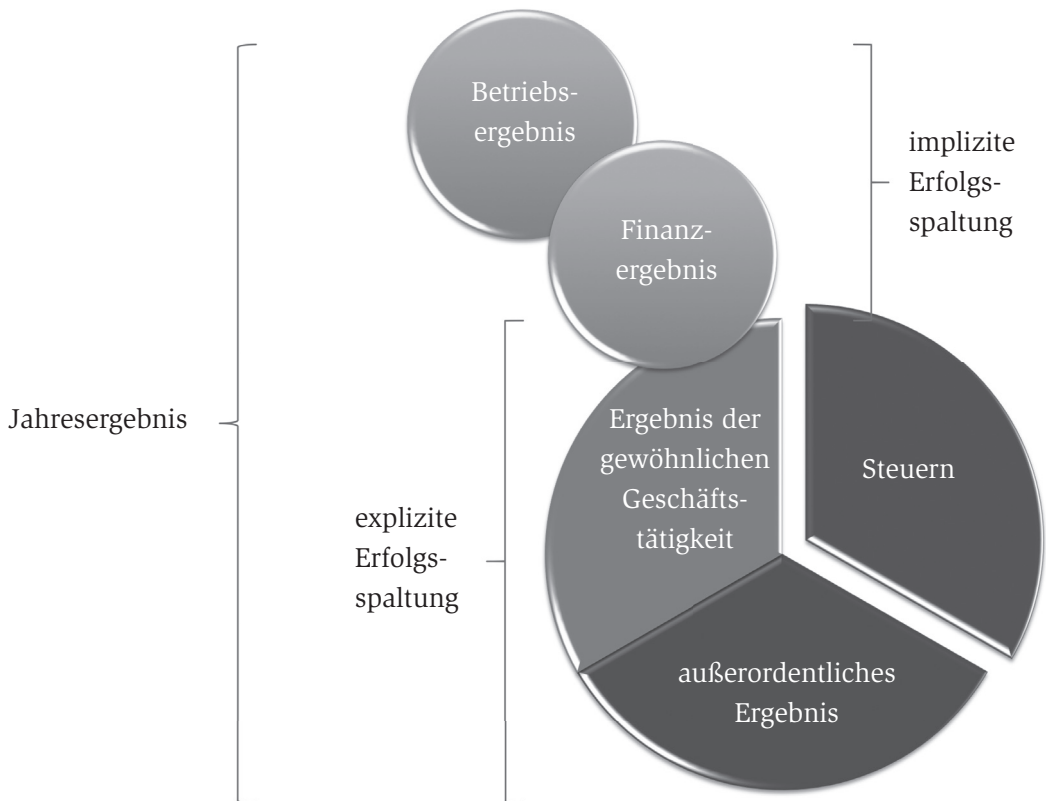


Abbildung 5: Handelsrechtliche Erfolgsspaltung

Der verfolgte Ansatz der Erfolgsspaltung richtet sich nach dem **Kriterium** der **Regelmäßigkeit**; mit einerseits regelmäßigem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie dem außerordentlichen – ungewöhnlichen und seltenen – Ergebnis.

Eine Zuordnung nach dem Kriterium **Wesentlichkeit** erfolgt jedoch beim außerordentlichen Ergebnis **nicht**.

Die o.g. **Erfolgsspaltung des Jahresergebnisses** in ein Ergebnis

- der **gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**,
- des **außerordentlichen Ergebnisses** und
- der **Steuern**

wird nun erneut **nach** dem **Kriterium** der **Betriebszugehörigkeit** durchgeführt und führt zur Aufteilung in

- **Betriebserfolg** (betrieblich bedingt) **und**
- **Finanzerfolg** (betriebsfremd).

Eine **Erfolgsspaltung** des Jahreserfolgs **nach dem Kriterium Periodenbezogenheit** ist deswegen nicht durchführbar, da die Zuweisung von Aufwendungen und Erträgen sowohl für die aktuelle als auch vergangenen Perioden zu den drei Ergebniskategorien Betriebsergebnis, Finanzergebnis und außerordentlichen Ergebnis erfolgt.

Ebenso ist eine Erfolgsspaltung nach

- **Tätigkeitsbereichen** oder
- **geographischen Aspekten**

aufgrund handelsrechtlicher Vorgaben **nicht möglich**.

Eine **Ausnahme** bildet die **Aufgliederung von Umsatzerlösen bei großen Kapital- und Personengesellschaften**.

Nach Verdichtung⁶⁴ der Posten gem. § 275 HGB (a.F.!) ergeben sich folgende Saldogrößen (Σ), Steuerpositionen und das Jahresergebnis der GuV – am Beispiel GKV – (HGB).

	GuV-Posten (GKV)	Nr.
=	Betriebsleistung (GKV)	$\Sigma 1$
=	Rohergebnis (GKV)	$\Sigma 2$
=	Betriebsergebnis	$\Sigma 3$
=	Finanzergebnis	$\Sigma 4$
=	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	14
=	Außerordentliches Ergebnis	17
=	Ergebnis vor Steuern	$\Sigma 5$
–	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	18
–	sonstige Steuern	19
=	Jahresergebnis (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag)	20
		$\Sigma 6$

Tabelle 6: Verdichtete GuV-Posten, GKV

Der Posten „**Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**“ enthält hierbei „alle **Aufwendungen und Erträge**, welche im weiteren Sinne **als geschäftstypisch anzusehen**

⁶⁴ Eine vollständige Übersicht der Erfolgsspaltung GKV/UKV befindet sich im Anhang s. Kap. 8.2.

sind“⁶⁵; dieser Punkt wird bei den Umsatzerlösen durch die Änderungen des BilRUG noch einmal aufgegriffen.

Da die **GuV** (prinzipiell) **Erfolgsspaltungs-orientiert** ist⁶⁶, kann die Erfolgsspaltung sowohl für GKV als auch UKV durch externe Bilanzanalysten erfolgen. Die Gliederungsformat UKV und GKV unterscheiden sich hinsichtlich der Detailinformationen und zugrundeliegenden Datenbasis, jedoch nicht hinsichtlich des o.g. Saldos (Σ) 3–6.

Trotz der klaren Gliederung der handelsrechtlichen Erfolgsspaltung erfolgt die **Zuweisung von Aufwendungen und Erträgen** nicht in der gleichen Präzision, wie dies z.B. bei der betriebswirtschaftlichen Erfolgsspaltung der Fall ist.

Dies ist u.a. deswegen der Fall, da der Gesetzgeber eine Präzisierung, was genau unter „**außerordentlich**“ zu fassen ist, **unterlassen** hat. Da gemäß der Regierungsbegründung auch aperiodische Erfolgsbestandteile im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit durchaus enthalten sein können, führt dies dazu, dass das **außerordentliche Ergebnis** im Falle einer **engen Auslegung** der Bilanzierungsvorschriften lediglich „Sachverhalte [beinhaltet, welche] **im hohen Maße ungewöhnlich** sein [...] dürfen und ...] darüber hinaus nur selten anfallen“⁶⁷.

Durch diese enge Abgrenzung des außerordentlichen Ergebnisses fallen sowohl **regel- als auch unregelmäßige Erfolgsbestandteile** in den (Sammel-)Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ und „**sonstige betriebliche Erträge**“, ohne dass diese durch Bilanzanalysten anhand weiterer Angaben des Jahresabschlusses differenziert werden können.

Die Folge hieraus ist, dass das **handelsrechtliche Betriebsergebnis** somit in dem Maße **steigt**, wie das außerordentliche Ergebnis kraft dieser bilanziellen Möglichkeiten sinkt.

4.2 Abgrenzung

4.2.1 Abgrenzung hinsichtlich betriebswirtschaftlicher Erfolgsspaltung

Um eine **aussagekräftige betriebswirtschaftliche Erfolgsspaltung** durchzuführen, wird eine **klare Trennung der Aufwendungen und Erträge** in die **Ergebniskategorien** Betriebsergebnis, Finanzergebnis und außerordentliches Ergebnis nötig.

65 KÜTING/WEBER (2012), S. 238, Hervorhebung durch Autor.

66 vgl. SCHNEIDER (2008), S.15 sowie vgl. KÜTING/WEBER, S. 237.

67 KÜTING/WEBER (2012), S. 241, Hervorhebung durch Autor.