ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Lühn, Michael

Working Paper

Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) auf die Kapitalflussrechnung nach DRS 21 - eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung des E-DRÄS 6

Arbeitspapiere der Nordakademie, No. 2016-03

Provided in Cooperation with:
Nordakademie - Hochschule der Wirtschaft, Elmshorn

Suggested Citation: Lühn, Michael (2016) : Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) auf die Kapitalflussrechnung nach DRS 21 - eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung des E-DRÄS 6, Arbeitspapiere der Nordakademie, No. 2016-03, Nordakademie - Hochschule der Wirtschaft, Elmshorn

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/126212

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

ARBEITSPAPIERE DER NORDAKADEMIE

ISSN 1860-0360

Nr. 2016-03

Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) auf die Kapitalflussrechnung nach DRS 21 – Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung des E-DRÄS 6

Prof. Dr. Michael Lühn

Januar 2016

Eine elektronische Version dieses Arbeitspapiers ist verfügbar unter:
https://www.nordakademie.de/die-nordakademie/forschung/publikationen/

NORDAKADEMIE
HOCHSCHULE DER WIRTSCHAFT
THEORIE PRAXIS

Köllner Chaussee 11
25337 Elmshorn
http://www.nordakademie.de

Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) auf die Kapitalflussrechnung nach DRS 21 – Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung des E-DRÄS 6

*Prof. Dr. Michael Lühn**

Inhaltsübersicht:

1. Einleitung 2
2. Änderungen des BilRUG in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung 3
2.1. Abgrenzung der Umsatzerlöse 3
2.2. Abschaffung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen 4
3. Auswirkungen auf die Kapitalflussrechnung nach DRS 21 4
3.1. Abgrenzung der Umsatzerlöse 4
3.2. Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten 5
4. Kritische Würdigung der Änderungen durch E-DRÄS 6 8
4.1. Abgrenzung der Umsatzerlöse 8
4.2. Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten 8
5. Zusammenfassung 9

* Kontakt: Prof. Dr. Michael Lühn, Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Controlling, FH NORDAKADEMIE gAG – Hochschule der Wirtschaft –, Köllner Chaussee 11, 25337 Elmshorn bzw. michael.luehn@nordakademie.de.

1. Einleitung

Mit dem am 17. Juli 2015 im Bundesgesetzblatt veröffentlichten Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)[1] wird eine von der Bilanzrichtlinie geforderte EU-weite Harmonierung der Rechnungslegung umgesetzt.[2] Damit verbunden sind wesentliche Änderungen in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung. Zu nennen sind insbesondere die Abgrenzung der Umsatzerlöse sowie die Abschaffung des separaten Ausweises der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge. In der Folge ist auch die Kapitalflussrechnung nach DRS 21[3] anzupassen, damit die einzelnen Positionen der Zahlungsflüsse in der Kapitalflussrechnung analog zu den Ergebnispositionen in der Gewinn- und Verlustrechnung abgegrenzt werden. Dem Ziel der Änderungen des BilRUG entsprechend, sollten die Anpassungen in der Kapitalflussrechnung so vorgenommen werden, dass zudem eine internationale Vergleichbarkeit gewährleistet wird. Insofern ist eine Orientierung an die Kapitalflussrechnung nach IAS 7[4] angebracht. Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat in ihrem Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 6 (E-DRÄS 6)[5] Vorschläge zur Anpassung des DRS 21 an die Erfordernisse des BilRUG formuliert. In dem folgenden Artikel sollen die Auswirkungen des BilRUG auf die Kapitalflussrechnung nach DRS 21 sowie die Reaktion des DRSC aufgezeigt und gewürdigt werden.

---

1 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG), BGBl. 2015 I Nr. 30 vom 22. Juli 2015, S. 1245-1267; einen Überblick über die wesentlichen Änderungen des BilRUG bieten bspw. Reitmeier, B./Rimmelspacher, D., Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Überblick über die wesentlichen Änderungen, DB 2015, Beilage 05 zu Heft Nr. 36, S. 1-3; Zwirner, C., BilRUG: Wesentliche Änderungen für Einzel- und Konzernabschluss, DB 2015, Beilage 06 zu Heft Nr. 48.

2 Vgl. Erwägungsgrund 21 der Richtlinie 2013/34/EU, Amtsblatt der Europäischen Union L 182/19 vom 29. Juni 2013.

3 Deutscher Rechnungslegungs Standards Nr. 21 (DRS 21), Kapitalflussrechnung, BAnz AT vom 08. April 2014, S. B2.

4 International Accounting Standards Board (IASB), International Accounting Standard 7, Statements of Cash Flows.

5 DRSC, Entwurf eines Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 6 vom 7. Oktober 2015, verfügbar unter: http://www.drsc.de/docs/press_releases/2015/151007_E-DRAES_6.pdf, Zugriff am 07. Januar 2016, 9:16 Uhr.

2. Änderungen des BilRUG in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung

2.1. Abgrenzung der Umsatzerlöse

§ 277 Absatz 1 HGB i. d. F. des BilRUG definiert die 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."

Im Gegensatz zur bisherigen Definition werden die Umsatzerlöse nicht mehr auf Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen, die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typisch sind, begrenzt. Unabhängig davon, ob die Produkte[6], die verkauft, vermietet oder verpachtet werden, oder die Dienstleistungen[7], die erbracht wurden, unter den Geschäftszweck der Kapitalgesellschaft zu subsumieren sind, werden bei der Transaktion Umsatzerlöse ausgewiesen. Damit werden in Zukunft beispielsweise auch folgende Geschäfte als Umsatzerlöse klassifiziert:

- Verkauf von Speisen und Getränken in der unternehmenseigenen Kantine,
- Verkauf von Abfallprodukten,
- Vermietung und Verpachtung von Mobilien oder Immobilien,
- Lizenzeinnahmen.

Derartige Transaktionen wurden bislang in der Regel als sonstige betriebliche Erträge ausgewiesen, sofern sie nicht typisch für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft waren. Keine Veränderungen wird es hingegen bei den Erlösen aus dem Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens geben, da diese keine Produkte i. S. d. § 277 Abs. 1 HGB n. F. darstellen.[8]

Die Neuregelung führt nicht nur zu einer weiteren Harmonisierung der Rechnungslegung in der EU, sondern auch zu einer wesentlichen Annährung zu den IFRS. Nach IFRS 15 liegen Umsatzerlöse (Erlöse mit Kunden) vor, wenn sie aus der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unter-

---

6 Zum Begriff des Produktes nach § 277 Abs. 1 HGB n. F. vgl. Peun, M./Rimmelspacher, D., Änderung in der handelsrechtlichen GuV durch das BilRUG, DB 2015, Beilage 05 zu Heft 36, S. 12 f.

7 Zum Begriff der Dienstleistung nach § 277 Abs. 1 HGB n. F. vgl. Peun, M./Rimmelspacher, D., Änderung in der handelsrechtlichen GuV durch das BilRUG, DB 2015, Beilage 05 zu Heft 36, S. 13 f.

8 Vgl. Peun, M./Rimmelspacher, D., Änderung in der handelsrechtlichen GuV durch das BilRUG, DB 2015, Beilage 05 zu Heft 36, S. 12.

nehmens resultieren.[9] Die bisher im HGB vorgenommene Begrenzung auf typische Produkte und Dienstleistungen sieht IFRS 15 nicht vor.

Eine weitere Veränderung bei der Abgrenzung der Umsatzerlöse erfolgt bei den Verbrauchsteuern und Monopolabgaben. Diese sind nunmehr bei der Ermittlung der Umsatzerlöse als direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern abzuziehen.

2.2. Abschaffung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen

Die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge in den Gliederungsschemata des § 275 Abs. 2 und 3 HGB und die dazugehörige Erläuterungspflicht nach § 277 Abs. 4 Satz 2 HGB werden mit dem BilRUG gestrichen.[10] Stattdessen sind gem. § 285 Nr. 31 HGB n. F. (Einzelabschluss) bzw. gem. § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB n. F. (Konzernabschluss) „jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sowie eine Erläuterung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind“, in den Anhang aufzunehmen. Mit der Abschaffung des Ausweises von außerordentlichen Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt eine wesentliche Annäherung an die IFRS-Rechnungslegung. Nach IAS 1.87 ist jedoch die Darstellung von außerordentlichen Posten nicht nur in der Gesamtergebnisrechnung und der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern auch im Anhang untersagt.

3. Auswirkungen auf die Kapitalflussrechnung nach DRS 21

3.1. Abgrenzung der Umsatzerlöse

Die neue Abgrenzung der Umsatzerlöse in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ist bei der direkten Ermittlung der Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit zu berücksichtigen. Bei den „Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen“ kommt es mithin nicht mehr darauf an, ob die verkauften Produkte und Dienstleistungen für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typisch sind. Insofern werden nach der neuen Regelung einige Sachverhalte von der Position „Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind“ in die Position „Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen“ umgegliedert.

Der direkte Abzug von Verbrauchsteuern und Monopolabgaben bei der Ermittlung der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB n. F. könnte auch in die direkte Ermittlung des Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit nach DRS 21 übernommen werden. Von den Einzahlun-

---

9 Vgl. IFRS 15 Appendix A; zur Problematik, dass nicht alle Umsatzerlöse unter den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen und somit auch in der Gesamtergebnisrechnung nach IFRS nicht zwingend als solche ausgewiesen werden müssen, vgl. Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D./Freiberg, J., IFRS-Kommentar, 13. Auflage, Freiburg/München 2015, § 25, Tz. 8.

10 Einen Überblick über den Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie eine Darstellung anhand eines Praxisfalls findet sich bei Maier, C./Roos, B., Wegfall außerordentlicher Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung, BBK 2015, S. 1150-1158.

gen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen würden dann die damit in Verbindung stehenden direkten Steuern abgezogen werden. Dafür wäre eine Durchbrechung des Saldierungsverbots nach DRS 21.26 notwendig. E-DRÄS 6 sieht jedoch keine Änderung des DRS 21 in diesem Sinne vor. Somit sind direkte Steuern nach DRS 21 auch in Zukunft unter der Position „Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- und Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind“ zu subsummieren. Nur wenn sie vom Betrag her wesentlich sind, können sie nach DRS 21.27 in einer separaten Position in der Kapitalflussrechnung aufgenommen werden. Bei Unternehmen, die Güter produzieren oder importieren, die mit Verbrauchsteuern belegt sind, kann somit eine Position „Auszahlungen für Verbrauchsteuern“ direkt nach den Kundeneinzahlungen gebildet werden, soweit der Betrag wesentlich ist.

3.2. Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten

Die Abschaffung des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung hat ebenfalls Auswirkungen auf die Kapitalflussrechnung nach DRS 21. Konsequent wäre eine analoge Streichung der Positionen bzgl. Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten in den einzelnen Tätigkeitsbereichen der Kapitalflussrechnung. Dies würde auch eine Vergleichbarkeit zum Statement of Cash Flows gem. IAS 7 herstellen, da der Ausweis von außerordentlichen Posten nach IAS 1.87 nicht erlaubt ist. Durch eine Erläuterung im Anhang über jeweils den Betrag und die Art der Ein- und Auszahlungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sowie eine Erläuterung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind, analog zu § 285 Nr. 31 HGB n. F. bzw. gem. § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB n. F. würden die entsprechenden Informationen über außerordentliche Sachverhalte nicht verloren gehen.

Das DRSC hat sich indes mit dem Entwurf des E-DRÄS 6 für eine andere Vorgehensweise entschieden: Ein- und Auszahlungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung werden weiterhin als separate Posten in den einzelnen Tätigkeitsbereichen der Kapitalflussrechnung ausgewiesen. Eine Anhangangabe über außerordentliche Posten in der Kapitalflussrechnung ist nach Einschätzung des DRSC nicht notwendig.[11] Es begründet den separaten Ausweis der außerordentlichen Positionen mit einer besseren Übersichtlichkeit und Klarheit der Kapitalflussrechnung.[12] Die lediglich in der Wortwahl angepassten Gliederungsschemata der Kapitalflussrechnung nach DRS 21 in der Fassung des E-DRÄS 6 sind den Abbildungen 1 und 2 zu entnehmen.

[11] Vgl. DRS 21.B33 i. d. F. des E-DRÄS 6.
[12] Vgl. DRS 21.B33 i. d. F. des E-DRÄS 6.

1.		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2.	–	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3.	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4.	–	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5.	+	Einzahlungen im Zusammenhang mit Erträgen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung
6.	-	Auszahlungen im Zusammenhang mit Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung
7.	–/+	Ertragsteuerzahlungen
8.	**=**	**Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit**

Abbildung 1: Mindestgliederungsschema zur Darstellung des Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit nach der direkten Methode nach DRS 21 i. d. F. des E-DRÄS 6
Quelle: DRS 21.39 i. V. m. E-DRÄS 6 Artikel 11, Tz. 6

1.		Periodenergebnis (Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag einschließlich Ergebnisanteile anderer Gesellschafter)
2.	+/–	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens
3.	+/–	Zunahme/Abnahme der Rückstellungen
4.	+/–	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge
5.	–/+	Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
6.	+/–	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
7.	–/+	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
8.	+/–	Zinsaufwendungen/Zinserträge
9.	–	Sonstige Beteiligungserträge
10.	+/–	Aufwendungen/Erträge von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung
11.	+/–	Ertragsteueraufwand/-ertrag
12.	+	Einzahlungen im Zusammenhang mit Erträgen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung
13.	–	Auszahlungen im Zusammenhang mit Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung
14.	–/+	Ertragsteuerzahlungen
15.	**=**	**Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit (Summe aus 1 bis 14)**

16.		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
17.	–	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
18.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
19.	–	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
20.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
21.	–	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
22.	+	Einzahlungen aus Abgängen aus dem Konsolidierungskreis
23.	–	Auszahlungen für Zugänge zum Konsolidierungskreis
24.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
25.	–	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
26.	+	Einzahlungen im Zusammenhang mit Erträgen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung
27.	–	Auszahlungen im Zusammenhang mit Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung
28.	+	Erhaltene Zinsen
29.	+	Erhaltene Dividenden
30.	**=**	**Cashflow aus der Investitionstätigkeit (Summe aus 16 bis 29)**
31.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von Gesellschaftern des Mutterunternehmens
32.	+	Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von anderen Gesellschaftern
33.	–	Auszahlungen aus Eigenkapitalherabsetzungen von Gesellschaftern des Mutterunternehmens
34.	–	Auszahlungen aus Eigenkapitalherabsetzungen von anderen Gesellschaftern
35.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten
36.	–	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
37.	+	Einzahlungen aus erhaltenen Zuschüssen/Zuwendungen
38.	+	Einzahlungen im Zusammenhang mit Erträgen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung
39.	–	Auszahlungen im Zusammenhang mit Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung
40.	–	Gezahlte Zinsen
41.	–	Gezahlte Dividenden an Gesellschafter des Mutterunternehmens
42.	–	Gezahlte Dividenden an andere Gesellschafter
43.	**=**	**Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit (Summe aus 31 bis 42)**
44.		Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 15, 30, 43)
45.	+/–	Wechselkurs- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
46.	+/–	Konsolidierungskreisbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
47.	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
48.	**=**	**Finanzmittelfonds am Ende der Periode (Summe aus 44 bis 47)**

Abbildung 2: Mindestgliederungsschema der Kapitalflussrechnung nach DRS 21 i. d. F. des E-DRÄS 6 bei Anwendung der indirekten Methode[13]

Quelle: DRS 21 Anlage 1, Tabelle 6 i. V. m. E-DRÄS 6 Artikel 11, Tz. 12

[13] Die fehlerhafte Formulierung der Zeile 10 in E- DRÄS 6 wurde korrigiert.

4. Kritische Würdigung der Änderungen durch E-DRÄS 6

4.1. Abgrenzung der Umsatzerlöse

Bei der Abgrenzung der Umsatzerlöse gibt es in Zukunft in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung und in der Kapitalflussrechnung eine divergierende Behandlung von direkten Steuern. Während die Umsatzerlöse in der Gewinn- und Verlustrechnung nach Abzug von direkten Steuern auszuweisen sind, ist aufgrund des Saldierungsverbots nach DRS 21.26 ein entsprechender Ausweis der Einzahlungen von Kunden unter Abzug der direkten Steuern nicht möglich. Da wesentliche Beträge nach DRS 21.27 in einer separaten Position ausgewiesen werden können, kann mit einer entsprechenden Position in der Kapitalflussrechnung die Vergleichbarkeit zwischen Gewinn- und Verlustrechnung und Kapitalflussrechnung wieder hergestellt werden. Dennoch wäre hier eine konkrete Regelung wünschenswert gewesen, um dem bilanzierenden Unternehmen keine Ermessensspielräume beim Ausweis der direkten Steuern in der Kapitalflussrechnung zu eröffnen.

4.2. Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten

Vom Grundsatz her ändert E-DRÄS 6 die Abbildung von Sachverhalten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung nicht. Es bleibt bei einem gesonderten Ausweis der entsprechenden Positionen in der Kapitalflussrechnung bei gleichzeitiger Streichung von Anhangangaben. Diese Vorgehensweise des E-DRÄS 6 ist in mehrfacher Hinsicht zu kritisieren:

- Der separate Ausweis von Ein- und Auszahlungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung in der Kapitalflussrechnung widerspricht dem Bestreben des Gesetzgebers zur Harmonisierung der Rechnungslegung in der EU. Es ist nicht nachvollziehbar, dass in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ein separater Ausweis eines außerordentlichen Ergebnisses gesetzlich verboten wird, in der Kapitalflussrechnung jedoch vom deutschen Standardsetzer eingefordert wird. Es ist anzunehmen, dass die Kapitalflussrechnung nach DRS 21 künftig bezogen auf die außerordentlichen Posten nicht mit Kapitalflussrechnungen anderer europäischer Standardsetzer vergleichbar ist. Durch die fehlenden Anhangangaben ist es auch nicht möglich, festzustellen, unter welcher Position der Kapitalflussrechnung die außerordentlichen Ein- und Auszahlungen ausgewiesen worden wären, wenn sie nicht als außerordentlich eingestuft worden wären.

- Das bilanzierende Unternehmen hat bei der Einschätzung, ob ein Sachverhalt von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung ist, einen Ermessensspielraum. Durch die Einstufung eines Sachverhalts als außergewöhnlich besteht die Möglichkeit, einzelne Positionen in der Kapitalflussrechnung der Höhe nach zu beeinflussen und damit die Vergleichbarkeit mit anderen Unternehmen, die eben-

falls eine Kapitalflussrechnung nach DRS 21 aufstellen, zu beeinträchtigen. Die fehlende Anhangangabe verhindert zudem die Wiederherstellung einer Vergleichbarkeit.

- Der separate Ausweis von außerordentlichen Posten ist bei einer Kapitalflussrechnung nach IAS 7 nicht erlaubt. Somit ist auch hier die Vergleichbarkeit nicht gegeben und kann aufgrund der fehlenden Anhangangaben nicht hergestellt werden.

- Eine Zuordnung von einzelnen Positionen der Kapitalflussrechnung nach DRS 21 zu einzelnen Positionen der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht möglich, da die entsprechenden Aufwendungen und Erträge von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung in unterschiedlichen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzt werden.

Diese Kritikpunkte würden sich nicht ergeben, wenn die Kapitalflussrechnung nach DRS 21 analog zur handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung i. d. F. des BilRUG ein Ausweisverbot für Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung vorsehen würde und jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Ein- und Auszahlungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sowie eine Erläuterung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind, in den Anhang aufgenommen werden müssten. Es ist auch nicht nachvollziehbar, was das DRSC in der Begründung des E-DRÄS 6 mit der Erzielung einer besseren Übersichtlichkeit und Klarheit der Kapitalflussrechnung meint. Eine Erläuterung hierzu liefert das DRSC nicht.

5. Zusammenfassung

Mit den Änderungen des BilRUG in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung sind auch Folgeänderungen in der Kapitalflussrechnung betroffen. Dies betrifft zum einen die Abgrenzung der Umsatzerlöse, zum anderen die Abschaffung des außerordentlichen Ergebnisses. Die Reaktion des DRSC in Form des E-DRÄS 6 weist jedoch wesentliche Schwächen auf. Anstatt die Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung analog in der Kapitalflussrechnung zu implementieren, wählt das DRSC den Weg, die bisherige Vorgehensweise beizubehalten. Dies betrifft sowohl den Ausweis von sonstigen, direkt mit den Umsatzerlösen verbundenen Steuern, als auch den Ausweis von Ein- und Auszahlungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung. Das DRSC missachtet damit die mit der EU-Bilanzrichtlinie und des daraus resultierenden BilRUG verbundene Zielsetzung einer EU-weiten Vergleichbarkeit der Abschlüsse. Eine weitere Annäherung an die Kapitalflussrechnung nach IAS 7 wird ebenfalls verhindert.