

# BilMoG

## Neue Regeln für 2010

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist in aller Munde. Das Gesetzpaket ist im Mai 2009 in Kraft getreten. Es sieht großzügige und flexible Übergangsvorschriften vor, für die sich der DGRV beim Gesetzgeber stark gemacht hat. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die vielfältigen Wahlmöglichkeiten bei der erstmaligen Anwendung der neuen Regeln ab dem Geschäftsjahr 2010. Er basiert auf der Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer IDW ERS HFA 28 „Übergangsregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes“.

### Erstanwendung

Mit wenigen Ausnahmen finden die neuen Bilanzierungsvorschriften erstmals auf Geschäftsjahre Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Das Wahlrecht, die Anwendung sämtlicher Vorschriften um ein Jahr vorzuziehen, dürfte der Ausnahmefall bleiben (Art. 66 Absatz 3 Satz 6 EGHGB). Soweit sich aus der erstmaligen Anwendung neuer Vorschriften Umbewertungsdifferenzen ergeben, müssen diese – bis auf wenige Ausnahmen – ergebniswirksam erfasst und als außerordentliche Aufwendungen und Erträge ausgewiesen werden. Vorjahresangaben sind grundsätzlich nicht an die neuen Vorschriften anzupassen, obwohl dies die Vergleichbarkeit teilweise einschränkt.

Zu den wenigen bereits im Jahresabschluss 2009 erstmals anzuwendenden Vorschriften zählen insbesondere die Angaben zu Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen der nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage

notwendig ist (§ 285 Nr. 3 HGB-neu, beispielsweise Pensionsgeschäfte, Leasingverträge, Forderungsverbriefungen, Outsourcing). Außerdem müssen die Angaben der wesentlichen nicht zu marktüblichen Bedingungen abgeschlossenen Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen (etwa Dienstleistungsverträge, Kredite, Verkäufe von Sachanlagen etc. an Mitglieder der obersten Führungs- und Überwachungsebene; §285 Nr. 21 HGB-neu) und schließlich die modifizierten Angaben zu den Abschlussprüferhonoraren (§ 285 Nr. 17 HGB-neu) angegeben werden.

### Gestaltungsspielräume für die Praxis

Das reformierte HGB hat eine Vielzahl von Wahlrechten und Spielräumen abgeschafft, aber auch neue hinzugefügt. Von den bisher zulässigen Ansatzwahlrechten wurden nur das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio und das Passivierungswahlrecht für sogenannte Altzusagen und für mittelbare Pensionsverpflichtungen in das neue Recht übernommen. Auch das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern besteht fort – allerdings mit neuer bilanzorientierter Berechnungsmethode unter ausdrücklicher Einbeziehung steuerlicher Verlustvorträge, soweit sie innerhalb der nächsten fünf Jahre verrechenbar sind. Zu beachten ist, dass bei der erstmaligen Ermittlung latenter Steuern entstehende Ergebniseffekte ausnahmsweise direkt mit den Gewinnrücklagen verrechnet werden müssen.

Völlig neu ist das Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des An -

lagevermögens, wie beispielsweise die Kosten für Softwareentwicklungen, soweit mit der Entwicklung nach dem 31. Dezember 2009 begonnen wurde. In der Praxis dürfte davon angesichts des Verwaltungsaufwands und der zu beachtenden Ausschüttungssperre für aktivierte Beträge eher selten Gebrauch gemacht werden.

Auch die Zahl der Bewertungswahlrechte wurde erheblich reduziert. Erhalten blieb im Wesentlichen das Wahlrecht, Finanzanlagen und zu Anlagevermögen gewidmete Wertpapiere und Forderungen auch bei nur vorüberge-

tungs- und Verteilungswahlrechten bietet das Gesetz dem Bilanzierenden flexible Möglichkeiten an, die bisher zulässige, aber künftig nicht mehr gestattete Bilanzierung einzustellen und auf die neuen Methoden sukzessive überzugehen.

Die Beibehaltungswahlrechte gestatten es im Prinzip, alle Posten und Wertansätze, die nach neuem Recht untersagt sind, wahlweise fortzuführen oder im Übergangsjahr unmittelbar erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklagen aufzulösen. Für den Fall der Beibehaltung ist in den Folgejahren die planmäßige Fortführung und ergebniswirksame

Von größerer bilanzpolitischer Tragweite ist das Wahlrecht zur Verteilung einer Deckungslücke infolge der Neubewertung von Pensionsrückstellungen (Art. 67 Absatz 1 u. 2 EGHGB). Schätzungen in der Wissenschaft gehen in Einzelfällen von Steigerungen um rund ein Drittel aus. Der Unterdeckungsbetrag ergibt sich aus dem Vergleich der Rückstellungshöhe nach altem und neuem Recht. Er wird nur einmalig auf den Umstellungszeitpunkt berechnet. Die erforderliche Aufstockung der Rückstellung kann wahlweise in einem Betrag im Umstellungsjahr aufwandswirksam erfolgen. Die Zuführung kann aber auch bis spätestens 31. Dezember 2024 zu mindestens einem Fünftel ratierlich erfolgen. Auch eine beliebig schnellere Ansammlung über einen kürzeren Zeitraum ist zulässig und kann unter Beachtung des Willkürverbots jährlich festgelegt werden.

In der Gewinn- und Verlustrechnung muss der jährliche Ansammlungsbetrag als außerordentlicher Aufwand ausgewiesen werden. Der jeweils verbleibende Unterdeckungsbetrag wird im Anhang angegeben. Im seltenen Fall einer Überdeckung der Rückstellung besteht ein Wahlrecht zur Beibehaltung oder Einstellung des Betrags in die Gewinnrücklagen.

Im Zusammenhang mit der künftig untersagten kaufmännischen Reservenbildung nach § 253 Absatz 4 HGB ist die als Ersatzregelung gedachte Satzungsermächtigung für Genossenschaften in § 20 Satz 2 GenG-neu zu beachten. Danach kann die Satzung bestimmen, dass der Vorstand einen Teil des Jahresüberschusses (höchstens jedoch die Hälfte) in die Ergebnissrücklagen einstellen kann. Diese Rücklage ist als satzungsgemäße Gewinnverwendung der Beschlussfassung durch die Vertreter oder die Generalversammlung entzogen.

Ein Beitrag von  
**Hans-Hilmar Bühler**

## Die Beibehaltungswahlrechte gestatten es im Prinzip, alle Posten und Wertansätze, die nach neuem Recht untersagt sind, wahlweise fortzuführen oder im Übergangsjahr unmittelbar erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklagen aufzulösen.

hender Wertminderung abzuschreiben. Für nach dem 1. Januar 2010 angeschafftes oder hergestelltes abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen besteht künftig eine Ansatzpflicht auf Basis der Vollkosten unter Einbeziehung bestimmter Gemeinkosten. Finanzierungskosten können weiterhin wahlweise aktiviert oder in den Aufwand genommen werden. Unter den Verbrauchsfolgeverfahren für Vorräte sind nur noch LIFO und FIFO gestattet. Nach alter Rechtslage bewertetes Vermögen muss jedoch nicht umbewertet werden.

### Beibehaltungswahlrechte

Ein Schwerpunkt der Bilanzierungsentscheidungen entfällt auf die Übergangsregelungen zum HGB (Artikel 66 und 67 EGHGB). Mit sogenannten Beibehal-

Auflösung nach den Vorschriften des alten Rechts vorzunehmen. Beibehaltungswahlrechte bestehen für künftig verbotene Instandhaltungs- und Aufwandsrückstellungen, für Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung und Abschreibungen zur Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen, für Sonderposten mit Rücklageanteil sowie für aktivierte Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen. Das Wahlrecht kann für jeden Posten gesondert ausgeübt werden.

Zur Vermeidung von „Hamstereffekten“ ist in den drei erstgenannten Fällen eine ergebnisneutrale Umwandlung in die Gewinnrücklagen ausgeschlossen, soweit Beträge im letzten Geschäftsjahr vor Anwendung des BilMoG (also im Jahr 2009) neu gebildet oder erhöht wurden.