

BilMoG – Erfahrungen mit der Umsetzung

Der Slogan „Die umfassendste Bilanzrechtsreform der letzten 20 Jahre“ als Charakterisierung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) könnte inzwischen als reichlich abgedroschen interpretiert werden. Schließlich wurde das Gesetz bereits am 25.05.2009 verabschiedet und die Anzahl der hierzu vor und nach Gesetzesverabschiedung ergangenen Veröffentlichungen ist beachtlich, je nach Sichtweise auch besorgniserregend. Die überwiegende Anzahl der (Erst-)Anwender des BilMoG hat sich erst in den letzten Monaten intensiv mit den neuen Vorschriften auseinandergesetzt. Viele Bilanzierende und Abschlussprüfer haben hierbei die Erfahrung gemacht, dass bestimmte Fragen tatsächlich so arbeitsintensiv sind, wie es die Vielzahl an Aufsätzen zu diesem Thema schon vermuten ließ.

Eine der gravierendsten Neuerungen ist die Bilanzierung latenter Steuern nach dem Temporary-Konzept gem. § 274 HGB. Die Ermittlung der temporären Differenzen und somit die Notwendigkeit, parallel zur Aufstellung der Handelsbilanz bereits die Steuerbilanz aufzustellen, erfordert für viele Bilanzierende ein Umdenken, da bislang gewohnte Abläufe verändert werden müssen. Die Beurteilung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern, insbesondere von Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen, stellt weitere Anforderungen an die Bilanzierenden. Auch die Bedeutung von unternehmensinternen, längerfristigen Planungssystemen hat hierdurch weiter zugenommen. Über die Ausübung der durch die neugefasste Vorschrift geschaffenen Wahlrechte (Ansatz eines Aktivüberhangs, saldiert oder unsaldierter Ausweis) muss entschieden werden. Dies hat aufgrund der Stetigkeitsgebote auch Auswirkungen auf künftige Jahresabschlüsse. Bisherige Erfahrungen zeigen, dass bei bestehenden Aktivüberhängen in den Jahresabschlüssen häufig keine latenten Steuern angesetzt werden und sich somit einzig im Anhang entsprechende Informationen finden.

Der Übergang auf die Vorschriften des BilMoG wurde hinsichtlich seiner Komplexität und auch seiner Folgewirkungen im Einzelfall von Bilanzierenden unterschätzt. Die Ausübung der bestehenden Übergangswahlrechte (z.B. die

erfolgsneutrale Auflösung oder die Beibehaltung von nicht mehr zulässigen Sonderposten mit Rücklageanteil) ist teilweise bilanzpostenbezogen, teilweise auch sachverhaltsbezogen möglich. Mit Blick auf eine kurzfristige Ergebnisgestaltung haben einige Bilanzierende von der Möglichkeit, Aufwandsrückstellungen erfolgs-



Klaus Bertram

DELTA Revision GmbH,
Mannheim

Mitglied im Hauptfachausschuss
(HFA) des IDW

neutral mit Gewinnrücklagen zu verrechnen, Gebrauch gemacht, um bei Anfällen der Ausgaben ein zweites Mal aufwandswirksam die Gewinn- und Verlustrechnung ansprechen zu können.

Bei der Beurteilung der Vorteilhaftigkeit kurzfristiger Umstellungseffekte infolge einer eigenkapitalerhöhenden Wahlrechtsausübung bei Sonderposten mit Rücklageanteil und rein steuerlichen Abschreibungen sind längerfristige Folgewirkungen durch z.B. höhere Abschreibungsvolumina zu beachten. Viele Bilanzierende haben von den Beibehaltungswahlrechten Gebrauch gemacht und führen die aus Vorjahren noch existierenden Sonderposten mit Rücklageanteil fort. In den meisten Fällen wird diese Wahlrechtsausübung aus Praktikabilitätszwängen erfolgt sein, da hierdurch zumindest partiell eine Einheitsbilanz fortgeführt werden konnte. Das vom Gesetzgeber mit dem BilMoG eröffnete Wahlrecht, den sich aus der Höherbewertung der Pensionsrückstellung ergebenden Unterschiedsbetrag über 15 Jahre zu verteilen, wurde von vielen Bilanzierenden genutzt, da ansonsten das Ergeb-

nis des Geschäftsjahres 2010 durch den (außerordentlichen) Umstellungseffekt erheblich belastet gewesen wäre.

Die meisten Bilanzierenden haben das Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht ausgeübt und damit den Aufwand zur Ermittlung der diesbezüglichen Herstellungskosten vermieden.

Bei Pensionsrückstellungen kommt der Festlegung eines sachgerechten Bewertungsverfahrens und der Bestimmung der bewertungsrelevanten Parameter (z.B. der Höhe der erwarteten Kostensteigerungen) nunmehr hohe Bedeutung zu. Die Abzinsungsnotwendigkeit für solche Rückstellungen, deren Erfüllungszeitpunkt länger als ein Jahr nach dem Abschlussstichtag liegt, hat die Komplexität der Rechnungslegung erhöht, da Erfüllungszeitpunkte geschätzt werden müssen und die Trennung der Ergebniseffekte in operatives Ergebnis und Finanzergebnis detailliertere Berechnungen als bislang erfordert.

Die vorstehenden Erfahrungen mit den Regelungen des BilMoG erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie belegen aber eindrucksvoll, dass es sich mit dem BilMoG tatsächlich um eine umfassende Bilanzrechtsreform handelt. Gewisse Bilanzierungsentscheidungen werden auch noch nach dem Erstanwendungsjahr Wirkung entfalten. Die Bedeutung des Stetigkeitsgebots für Ansatz, Bewertung und Ausweis hat durch das BilMoG zugenommen. Dies resultiert weniger aus der gesetzlichen Kodifizierung der Ansatzstetigkeit in § 246 Abs. 3 HGB als vielmehr aus der Entkopplung von Handels- und Steuerbilanz. Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit hat ganz erhebliche Bedeutung für die stetige Ausübung von Bewertungswahlrechten in der Handelsbilanz. Während vor Inkrafttreten des BilMoG infolge der häufigen Änderungen steuerlicher Bewertungsvorschriften auch in der Handelsbilanz entsprechend „volatil“ bewertet wurde, gilt dies nunmehr nicht mehr. Ein erklärtes Ziel des Gesetzgebers war schließlich die Anhebung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, das oftmals durch die Ausübung steuerlicher Wahlrechte stark beeinträchtigt war.