



[Die Umstellung der Rechnungslegung auf das BilMoG im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010]

Nun ist es bald soweit! Unternehmen, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, müssen ihren Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 **zwingend** nach den Vorschriften des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) aufstellen. Wir haben Sie bereits verschiedentlich über die wesentlichen anstehenden Änderungen dieser umfassenden Bilanzrechtsreform informiert. Die Newsletter zu diesem Thema und weitere Arbeitshilfen können sie auf unserer Internetseite www.pape-co.de/service_arbeitshilfen.html#2 herunterladen. Dort finden Sie auch einen vergleichenden Überblick über die bisherigen und die neuen Vorschriften je Bilanzposten.

Im vorliegenden Newsletter geht es nun um die **konkreten Schritte**, die Sie unternehmen müssen, um Ihren Jahresabschluss 2010 BilMoG-konform aufzustellen und die Wahlrechte, die Sie hierbei nutzen können.

Die BilMoG-Umstellung ist sinnvollerweise in **zwei Schritten** vorzunehmen. Der erste Schritt beinhaltet die Aufstellung einer **BilMoG-Eröffnungsbilanz** auf den 1. Januar 2010. Der zweite Schritt ist die Fortentwicklung der Eröffnungsbilanzwerte auf den ersten **BilMoG-Jahresabschluss** zum 31. Dezember 2010 unter Berücksichtigung der Geschäftsvorfälle der Jahres 2010. Aus unserer Sicht spricht insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen nichts dagegen, diese beiden Schritte zeitnah im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses 2010 vorzunehmen.

Falls Ihr Unternehmen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hat, gelten die weiteren Ausführungen entsprechend für das erste **nach** dem 31. Dezember 2010 endende Wirtschaftsjahr. Die BilMoG-Eröffnungsbilanz schließt in diesem Fall an die Schlussbilanz des in 2010 endenden Wirtschaftsjahres an.

1. Schritt: BilMoG-Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2010

Es besteht für die Geschäftsführung keine gesetzliche Verpflichtung, eine separate Eröffnungsbilanz nach den neuen Vorschriften aufzustellen. Die Aufstellung einer BilMoG-Eröffnungsbilanz dient dazu, die Umstellung der verschiedenen Bilanzposten strukturiert durchzuführen und Fehler bei der Bewertung und der Verbuchung zu vermeiden. Dies liegt daran, dass der 1. Januar 2010 der sog. **Umstellungszeitpunkt** ist, auf den die folgenden Bilanzierungsentscheidungen zu treffen und umzusetzen sind:

- Im Rahmen der Aufstellung dieser Eröffnungsbilanz **entscheiden Sie**, wie Sie Ihre **Wahlrechte** hinsichtlich der Fortführung von in der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2009 bilanzierter Posten nutzen. Derartige Wahlrechte bestehen z.B. bei in der Vergangenheit im Anlagevermögen vorgenommenen steuerlichen Sonderabschreibungen, bei steuerlichen Sonderposten und bestimmten Rückstellungen sowie bei als Bilanzierungshilfe aktivierten Ingangsetzungsaufwendungen.
- Soweit Bilanzposten der Schlussbilanz nach den neuen Vorschriften neu bewertet werden oder nicht mehr angesetzt werden dürfen, sind die Verhältnisse zum Umstellungszeitpunkt, d.h. zum 1. Januar 2010 maßgeblich.
- Wenn Ihr Unternehmen **Pensionszusagen** gegeben hat, wird die Pensionsrückstellung gemäß BilMoG im Regelfall wesentlich höher ausfallen als bisher bilanziert. Der Erhöhungsbetrag ist in 2010 erfolgswirksam zuzuführen, weshalb der Wert der Rückstellung in der BilMoG-Eröffnungsbilanz dem der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2009 entspricht. Sie haben aber das Wahlrecht, den Erhöhungsbetrag über die nächsten 15 Jahre zu verteilen, wobei auf jedes Jahr mindestens 1/15 entfallen muss. Zu ermitteln ist dieser Verteilungsbetrag auf den 1. Januar 2010. Es ist hierfür allerdings nicht zwingend erforderlich, ein Pensionsgutachten nach BilMoG auf den 1. Januar 2010 einzuholen. I.d.R. wird es ausreichen, ein Gutachten nach BilMoG auf den 31. Dezember 2010 einzuholen und den Zuführungsbetrag für das Jahr 2010 herauszurechnen. Ebenso wichtig wie die Entscheidung über die Verteilung des Erhöhungsbetrags ist aber die sinnvolle Nutzung der **umfangreichen neuen Wahlrechte** bei der **Bewertung** der Pensionsrückstellung. Wir verweisen zu den Änderungen bei Pensionsrückstellungen auf unseren ausführlichen Newsletter vom 25. Februar 2010 unter www.pape-co.de/Service-Taxnews/PCoNewsletter-Pensionen-Feb2010.pdf.
- Weiterhin erfolgt zum Umstellungszeitpunkt die **Entscheidung**, ob erstmalig vom Wahlrecht der **Aktivierung latenter Steuern** auf abweichende Ansätze von Bilanzposten in der Handels- und Steuerbilanz sowie ggf. auf Verlustvorträge Gebrauch gemacht wird. Maßgeblich sind die noch nach bisherigem Recht bilanzierten Posten in der Handels- und der Steuerbilanz zum 31. Dezember 2009 sowie die Verlustvorträge zu diesem Stichtag.

- Wer bereits aktive und/oder passive latente Steuern in der Schlussbilanz gebildet hat, muss diese entsprechend den durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz geänderten Vorschriften auf den 1. Januar 2010 neu berechnen.
- Schließlich sind zum Umstellungsstichtag auch noch latente Steuern auf die durch die Umstellung auf das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz neu entstandenen Abweichungen zur Steuerbilanz zu ermitteln und - unter Berücksichtigung der bestehenden Wahlrechte - zu bilanzieren.

Die **Ergebniseffekte** aus der auf den 1. Januar 2010 vorgenommenen Umstellung sind - je nach Bilanzposten - entweder in die Rücklagen einzustellen bzw. mit diesen zu verrechnen oder als außerordentlicher Aufwand bzw. Ertrag nach dem ordentlichen Ergebnis auszuweisen. Welche Posten ergebniswirksam und welche ergebnisneutral umzustellen sind, haben wir im Detail in einer Tabelle dargestellt, die Sie auf unserer Internetseite unter www.pape-co.de/Service-Taxnews/PCo-Newsletter-BiIMOG-Synopse.pdf herunterladen können. Wichtige **Anwendungsfälle einer erfolgsneutralen Überleitung der Rechnungslegung auf BilMoG** sind:

- Auflösungen überhöhter Rückstellungen für Pensionen und Auflösungen von Sonderposten mit Rücklageanteil
- Auflösungen von Rechnungsabgrenzungsposten für Zölle, Verbrauchssteuern und Umsatzsteuer auf Anzahlungen
- Auflösung optionaler Aufwandsrückstellungen und nach den Wertansätzen des BilMoG nun überhöhter Rückstellungen (unter Beachtung bestimmter Voraussetzungen)
- Rückgängigmachung von steuerrechtlichen Sonderabschreibungen (unter Beachtung bestimmter Voraussetzungen)

Bei den **latenten Steuern** ist die Verbuchung danach zu differenzieren, woher die Anpassungen kommen. Werden latente Steuern erstmalig auf Basis der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2009 gebildet, sind diese erfolgsneutral zu erfassen. Entsprechendes gilt für Änderungen, die sich aus der neuen Berechnungsmethodik ergeben. Ansonsten hängt die Verbuchung der latenten Steuern von der Anpassung des Bilanzpostens ab, der die Steuerlatenz auslöst. Erfolgt die Anpassung des Bilanzpostens erfolgsneutral, sind auch etwaige latente Steuern gegen die Gewinnrücklagen einzubuchen. Erfolgswirksame Überleitungen lösen demgegenüber auch erfolgswirksame Abgrenzungsbuchungen für latente Steuern aus, die sich in der Gewinn- und Verlustrechnung im Steuerergebnis niederschlagen

Für die Unternehmen, die Fortführungswahlrechte umfassend nutzen und auf das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern verzichten, kann im Einzelfall die **BilMoG-Eröffnungsbilanz** mit der **Schlussbilanz** auf den 31. Dezember 2009 identisch sein. Dies sollte aber das Ergebnis einer Analyse der sich im Rahmen der Umstellung einmalig ergebenden bilanzpolitischen Spielräume und damit einer bewussten Entscheidung für oder gegen die Nutzung der einzelnen Wahlrechte sein.

2. Schritt: Fortentwicklung der Eröffnungsbilanzwerte auf den 31. Dezember 2010 und Erstellung des Jahresabschlusses 2010

Um den ersten Jahresabschluss nach neuem Bilanzrecht zu generieren, sind die BilMoG-Eröffnungsbilanzwerte nach den einschlägigen Vorschriften auf den Abschlussstichtag fortzuentwickeln. Dabei ist wie folgt zu differenzieren:

- Bilanzansätze des Vorjahres, die in Ausübung eines Übergangswahlrechts abweichend von den Bestimmungen des BilMoG fortgeführt werden, unterliegen den für sie maßgeblichen Vorschriften, wie sie vor Inkrafttreten des BilMoG gegolten haben.
- Auf BilMoG bereits zum 1. Januar 2010 übergeleitete Bilanzansätze des Vorjahres sind nach den Vorgaben des neuen Bilanzrechts fortzuführen.
- Für im Erstjahr der Anwendung des BilMoG neu zu erfassende Geschäftsvorfälle kommen ebenfalls die reformierten Rechnungslegungsvorschriften zur Anwendung, soweit das Gesetz keine Ausnahmeregelung vorsieht. Derartige Ausnahmen bestehen z.B.
 - bei Geschäfts- oder Firmenwerten, für die die neuen Regelungen nur gelten soweit sie aus Erwerbsvorgängen ab dem 1. Januar 2010 stammen;
 - bei der geänderten Herstellungskostenregelung, die erstmalig auf Herstellungsvorgänge anwendbar ist, die in 2010 begonnen werden;
 - bei den neuen Konsolidierungsbestimmungen für Tochterunternehmen, die nur für Erwerbsvorgänge ab dem 1. Januar 2010 gelten;
 - und der möglichen Aktivierung von Herstellungskosten für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, die nur für Entwicklungen zulässig ist, mit denen nach 2009 begonnen wurde (wobei es unschädlich ist, wenn unwesentliche Vorarbeiten bereits vor 2009 erfolgt sind).

Schließlich ist im Rahmen des Jahresabschlusses 2010 auch der Anhang und ggf. der Lagebericht an die neu ins Gesetz aufgenommenen Vorschriften anzupassen.

Die Aufstellung Ihres ersten Jahresabschluss nach den neuen Vorschriften und die damit einhergehende Nutzung aller Ihnen zur Verfügung stehenden Wahlrechte stellt eine **Weichenstellung** mit erheblichem **bilanzpolitischen Gestaltungsspielraum** dar, der Sie ausreichend Zeit und Raum geben sollten. Gerne stehen wir Ihnen hierbei mit Rat und Tat zur Verfügung.

Bitte sprechen Sie uns an.

Dieser Newsletter wird gemeinschaftlich herausgegeben von der Pape & Co. GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und der Pape & Co. GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Oberföhringer Straße 8, 81679 München. Trotz sorgfältiger Bearbeitung kann für die gemachten Aussagen keine Haftung übernommen werden.