

# Umstellung eines Einzelunternehmens auf BilMoG

- Praktischer Fall: „Umstellung von A bis Z“
- BilMoG-Eröffnungsbilanz 1.1.10 und Jahresabschluss 31.12.10
- Latente Steuern nach „Temporary-Konzept“
- Alle Anpassungsbuchungen auf einen Blick

## **Umstellung eines Einzelunternehmens auf BilMoG**

**Autoren:** Dipl.-Bw. StB Jürgen Hegemann, Freiburg  
Dipl.-Biol. Steuerfachwirtin Tanja Moll, Freiburg

**Schriftleitung:** RA Dipl.-Finw. Horst Rönning,  
Nordkirchen

**Druck und  
Verarbeitung:** Rademann GmbH, Lüdinghausen

© IWW Institut für Wirtschaftspublizistik  
Verlag Steuern Recht Wirtschaft GmbH & Co. KG  
Nordkirchen 2011

Nachdruck, fotomechanische, elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen ist – auch auszugsweise – nur nach schriftlicher Zustimmung des Verlags erlaubt. Der Inhalt ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Die alleinige Verantwortung bei der Verwendung dieser Unterlage liegt bei den beratenden Berufsgruppen.

Der praktische Fall

## Die Umstellung eines Einzelunternehmens auf BilMoG erfolgreich meistern

von Dipl.-Bw. (FH) StB Jürgen Hegemann und Dipl.-Biol. Steuerfachwirtin Tanja Moll, Freiburg

M betreibt ein Maschinenbauunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Nun steht er vor der „Mammutaufgabe“, dass er für 2010 den ersten Jahresabschluss nach den neuen Rechnungslegungsvorschriften (= BilMoG) aufstellen muss. Er betraut damit seinen langjährigen Steuerberater Pfiffig, der sich sogleich ans Werk macht. Zum 31.12.09 wurde folgende **Handelsbilanz** aufgestellt:

Aktiva	Handelsbilanz Einzelunternehmen zum 31.12.09		Passiva
A. Anlagevermögen			A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenstände			1. Kapital
Geschäfts- und Firmenwert	60.000 EUR		2. Jahresüberschuss
II. Sachanlagen			B. Rückstellungen
1. Grundstücke	470.000 EUR		1. Prozesskostenrückstellung
2. Technische Anlagen und Maschinen	201.000 EUR		2. Rückbauverpflichtung
3. BGA	57.540 EUR		3. Aufbewahrungsrückstellung
B. Umlaufvermögen			4. Sonstige Rückstellungen
I. Vorräte			C. Verbindlichkeiten
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	375.000 EUR		1. Erhaltene Anzahlungen
2. unfertige Erzeugnisse	96.800 EUR		2. Verbindlichkeiten LuL
3. fertige Erzeugnisse und Waren	125.200 EUR		3. Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände			4. Sonstige Verbindlichkeiten
1. Forderungen aus LuL	115.500 EUR		D. Rechnungsabgrenzungsposten
2. Sonstige Vermögensgegenstände	500 EUR		
III. Kasse, Bank	107.500 EUR		
C. Rechnungsabgrenzungsposten	<u>12.000 EUR</u>		
	<b>1.621.040 EUR</b>		<b>1.621.040 EUR</b>

### 1. Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzposten

#### 1.1 Geschäfts- und Firmenwert I

M hatte im Januar 2007 das Unternehmen seines Konkurrenten X entgeltlich erworben und für den Geschäfts- und Firmenwert vertraglich 75.000 EUR gezahlt.

**Kauf eines Konkurrenten**

**Wahl planmäßiger  
Abschreibung in  
der Handelsbilanz**

M behandelte diesen derivativen Geschäfts- und Firmenwert in der **Handelsbilanz** zulässigerweise als Vermögensgegenstand und schrieb diesen analog der steuerrechtlichen AfA-Regelung planmäßig über 15 Jahre ab (§ 255 Abs. 4 S. 3 HGB a.F.). Am 1.1.10 beträgt der beizulegende Zeitwert laut Gutachten 37.500 EUR, da sich das erworbene Know How des Konkurrenzunternehmens schneller verflüchtigt hat. In der **Steuerbilanz** wurde der entgeltlich erworbene Firmenwert zwingend mit den Anschaffungskosten aktiviert und ebenfalls über 15 Jahre abgeschrieben (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG), sodass sich zum 31.12.09 ein Ansatz von 60.000 EUR ergab.

**1.2 Gebäude**

M hatte zum 1.1.08 für 500.000 EUR ein Gebäude angeschafft, das er als Verwaltungsgebäude nutzte. Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt 50 Jahre (vgl. beispielsweise die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer in Anlage 22 zum BewG; hier mit 10 Jahren Risikoabschlag). Die steuerrechtlich akzeptierte AfA beträgt gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG 3 % (= Bewertungsvorbehalt; § 5 Abs. 6 EStG). M hatte diese steuerrechtlich typisierte Gebäude-AfA auch in der Handelsbilanz zugrunde gelegt (§ 254 HGB a.F.; so ADS, § 254 Rz. 32).

**1.3 Technische Anlage**

M hatte im Januar 2009 einen neuen Brennstofftank für 100.000 EUR einbauen lassen. Laut amtlicher AfA-Tabelle beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 25 Jahre. Betriebsinterne Erfahrungswerte zeigen nunmehr, dass bei diesem Modell von einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren ausgegangen werden kann.

M hatte handels- und steuerrechtlich die begrenzte steuerrechtliche degressive AfA in Höhe des 2,5-Fachen des linearen AfA-Satzes von 4 %, das heißt 10 % berücksichtigt (§ 7 Abs. 2 EStG; § 254 HGB a.F.). Die fortgeführten Anschaffungskosten betragen zum 31.12.09 90.000 EUR. Am 1.1.10 beträgt der beizulegende Zeitwert 95.000 EUR.

**Degressive AfA war  
in 2008 steuerlich  
nicht zulässig**

**1.4 Maschine I**

M hat die Maschine I, Anschaffung im Januar 2008, Nutzungsdauer 10 Jahre, mit den Anschaffungskosten von 100.000 EUR aktiviert. Bisher wurde eine degressive Abschreibung mit 40 % in der **Handelsbilanz** vorgenommen, da diese Methode den tatsächlichen Wertverzehr der Maschine widerspiegelt (§ 253 Abs. 2 HGB a.F.). Die fortgeführten Anschaffungskosten zum 31.12.09 betragen somit 36.000 EUR. Steuerrechtlich war im Jahr 2008 eine degressive AfA **nicht** zulässig.

**1.5 Maschine II**

M hat die Maschine II, Anschaffung im Januar 2009, Nutzungsdauer 10 Jahre, mit den Anschaffungskosten von 100.000 EUR aktiviert. Die Maschine wurde handels- und steuerrechtlich mit der steuerrechtlichen degressiven AfA in Höhe von (100.000 EUR x 25 % =) 25.000 EUR einheitlich abgeschrieben. Die fortgeführten Anschaffungskosten zum 31.12.09 betragen 75.000 EUR. Der beizulegende Wert beträgt am 1.1.10 90.000 EUR.

### 1.6 Pkw

M hatte auf seinen im Januar 2007 erworbenen Pkw mit Anschaffungskosten von 50.000 EUR und einer Nutzungsdauer von 6 Jahren eine Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 1 EStG a.F.) in Höhe von (50.000 EUR x 20 % =) 10.000 EUR geltend gemacht. Diese Sonderabschreibung hatte M entsprechend der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Handelsbilanz nachvollzogen (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F., § 254 HGB a.F.). Die fortgeführten Anschaffungskosten zum 31.12.09 betragen 15.000 EUR.

**Umgekehrte  
Maßgeblichkeit**

Zum 1.1.10 beträgt der beizulegende Zeitwert (= Schwacke-Liste) des Pkw 25.000 EUR.

### 1.7 Computeranlage

Am 1.1.09 erwarb M eine Computeranlage für 75.000 EUR mit einer tatsächlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren. Im Wirtschaftsjahr 2008 hatte M einen IAB in Höhe von (75.000 EUR x 40 % =) 30.000 EUR außerbilanziell abgezogen (§ 7g Abs. 1 EStG). Dieser IAB wurde im Wirtschaftsjahr 2009 wieder außerbilanziell mit 30.000 EUR hinzugerechnet. M nutzte den Herabsetzungsbetrag in Höhe von 30.000 EUR, um den außerbilanziellen Hinzurechnungseffekt zu kompensieren (§ 7g Abs. 2 S. 2 EStG). Den Herabsetzungsbetrag hatte M entsprechend in der Handelsbilanz nachvollzogen (§ 254 HGB a.F.). Die fortgeführten Anschaffungskosten betragen 40.500 EUR. Die Sonderabschreibung hatte M noch nicht genutzt.

**Ausnutzen eines  
Investitionsabzugs-  
betrages**

Zum 1.1.10 beträgt der beizulegende Zeitwert der Computeranlage laut eines Wertgutachtens des Herstellers 68.000 EUR.

### 1.8 Sammelposten

M hatte im Wirtschaftsjahr 2009 drei bewegliche, selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit jeweiligen Anschaffungskosten von 850 EUR erworben. Der Sammelposten wurde in der Handelsbilanz nachvollzogen und zu 1/5 im Jahr 2009 aufgelöst, sodass der Bilanzposten am 31.12.09 mit 2.040 EUR zu Buche steht.

**Ratierliche  
Auflösung über  
fünf Jahre**

### 1.9 Aufbewahrungsrückstellung

M hatte seit dem 1.1.09 einen jährlichen Archivierungsaufwand in Höhe von 1.000 EUR – resultierend aus anteiligen Mietaufwendungen zuzüglich Nebenkosten. Seit dem 31.12.10 beträgt der jährliche Archivierungsaufwand 1.100 EUR. Es ist mit einer jährlichen Kostensteigerung in Höhe von 2 % zu rechnen.

### 1.10 Prozesskostenrückstellung

Im Dezember 2009 wurde eine Rückstellung aufgrund eines Prozesses für einen Rechtsstreit gebildet. Die Prozessdauer wird auf drei Jahre, die Prozesskosten (= **notwendiger Erfüllungsbetrag**) auf 250.000 EUR geschätzt und mit diesem Wert in die Handelsbilanz zum 31.12.09 aufgenommen. Der durchschnittliche Marktzinssatz soll 4,3 % zum 1.1.10 und 3,9 % zum 31.12.10 betragen. Eine Kostensteigerung zum 31.12.10 ist **nicht** gegeben.

**Bepflasterung als  
Parkplatz ist zu  
beseitigen**

**1.11 Rückbauverpflichtung**

Die Bepflasterung eines unbebauten Grundstücks als Parkplatz im Januar 2009 muss bis zum Ablauf des achten Jahres (hier: 31.12.16) beseitigt werden. Die Kosten (= notwendiger Erfüllungsbetrag) zum 31.12.09 werden mit 20.000 EUR ordnungsgemäß geschätzt. Die Kostensteigerung beträgt (geschätzt) jährlich 3 %. In der Handelsbilanz wurden 2.500 EUR angesetzt. Die Durchschnittszinssätze der Bundesbank der jeweiligen vergangenen sieben Jahre entwickeln sich während der Laufzeit wie folgt:

**Fiktive Durch-  
schnittszinssätze**

Jahr	1	2	3	4	5	6	7	8
2009	4,40	4,80	5,10	5,40	5,60	5,80	6,00	6,10
2010	4,90	5,30	5,60	5,90	6,10	6,30	6,50	6,60

Es handelt sich bei der Durchschnittszinssatztable um eine beispielhafte Darstellung. Die jeweils aktuelle Abzinsungstabelle ist abrufbar unter: [www.bundesbank.de/statistik/statistik\\_zinsen.php#abzinsung](http://www.bundesbank.de/statistik/statistik_zinsen.php#abzinsung).

Aus der Handelsbilanz wurde zum 31.12.09 folgende Steuerbilanz aufgestellt:

Aktiva	Steuerbilanz Einzelunternehmen zum 31.12.09	Passiva
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		1. Kapital
Geschäfts- und Firmenwert	60.000 EUR	50.000 EUR
II. Sachanlagen		2. Jahresüberschuss
1. Grundstücke	470.000 EUR	331.878 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	245.000 EUR	B. Rückstellungen
3. BGA	57.540 EUR	1. Prozesskostenrückstellung
B. Umlaufvermögen		2. Rückbauverpflichtung
I. Vorräte		3. Aufbewahrungsrückstellung
1. Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe	375.000 EUR	4. Sonstige Rückstellung
2. unfertige Erzeugnisse	96.800 EUR	35.600 EUR
3. fertige Erzeugnisse und Waren	125.200 EUR	C. Verbindlichkeiten
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		1. Erhaltene Anzahlungen
1. Forderungen aus LuL	115.500 EUR	2. Verbindlichkeiten LuL
2. Sonstige Vermögensgegenstände	500 EUR	3. Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten
III. Kasse, Bank	107.500 EUR	4. Sonstige Verbindlichkeiten
C. Rechnungsabgrenzungsposten	12.000 EUR	D. Rechnungsabgrenzungsposten
	<b>1.665.040 EUR</b>	12.500 EUR
		<b>1.665.040 EUR</b>

## 2. Abweichungen von der Handelsbilanz

Folgende Durchbrechungen der Maßgeblichkeit waren dabei zu beachten:

### 2.1 Prozesskostenrückstellung

Steuerrechtlich ist die Prozesskostenrückstellung mit 5,5 % abzuzinsen und gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG mit  $(250.000 \text{ EUR} / 1,17424^1) =$  **212.903 EUR** anzusetzen.

**Abzinsung mit 5,5 % erforderlich**

<sup>1)</sup> Kapitalisierungsfaktor =  $1/q^n$ ;  $q = 1 + \text{Zinssatz}/100$ ,  $n = \text{Restlaufzeit}$ ;  $1/1,055^3$ .

Die Prozesskostenrückstellung ist somit steuerrechtlich in Höhe von 37.097 EUR als außerordentlicher Ertrag aufzulösen.

### 2.2 Rückbauverpflichtung

Steuerrechtlich muss auch diese Verpflichtung mit 5,5 % abgezinst werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG). Daraus resultiert eine Rückstellungsbeurteilung mit **1.719 EUR** ( $2.500 \text{ EUR} / 1,4546$ ). Aus der Abzinsungsverpflichtung resultiert somit ein außerordentlicher Ertrag von 781 EUR.

**Auch hier ist abzuzinsen!**

### 2.3 Maschine I

Steuerrechtlich war eine degressive AfA **nicht** möglich, sodass die Maschine linear über die Nutzungsdauer abgeschrieben wurde. Die lineare AfA beträgt somit nur 20.000 EUR, womit sich der steuerrechtliche Gewinn im Verhältnis zur Handelsbilanz um 44.000 EUR erhöht.

### 2.4 Jahresüberschuss laut Steuerbilanz

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss von 250.000 EUR erhöht sich somit auf einen steuerlichen Gewinn von  $(250.000 \text{ EUR} + 37.097 \text{ EUR} + 781 \text{ EUR} + 44.000 \text{ EUR} =)$  331.878 EUR.

**Abweichungen beim Jahresüberschuss**

## 3. Weitere zu beachtende Geschäftsvorfälle

### 3.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

Durch die Entwicklung eines neuen Patents erhofft sich M einen finanziellen Anschlag. Das Patent soll die Entwicklung einer neuen „Solartechnik“ beinhalten. Hierfür beauftragt M im Dezember 2009 eine eigens hierfür gebildete Arbeitsgruppe von Ingenieuren mit der Ausarbeitung eines Konzepts. Die Ingenieure legen im Januar 2010 eine theoretische Lösung für eine Anlage vor. Dieses Konzept wird nach einer Besprechung am 20.1.10 in Konstruktionspläne umgesetzt und mit Hilfe von computer-gestützten Simulationen weiterentwickelt. Die Kosten bis zum 20.1.10 betragen **195.000 EUR**.

**Patent wird von interner Arbeitsgruppe entwickelt ...**

Am 15.3.10 sind die Ingenieure so weit, dass ein technisch realisierbarer Plan für die Konstruktion einer Solarmodulanlage vorliegt, welcher von M zur weiteren Entwicklung genehmigt wird. Die Kosten bis zum 15.3.10 betragen **weitere 15.000 EUR**.

Die weiteren Entwicklungen erfordern einige Testmodelle und verschiedene Testläufe. Die erste Anlage, die einem Kunden vorgeführt werden kann, ist am 30.6.10 fertig. Zwischenzeitlich hat sich M die Erkenntnisse

**... nach Fertigstellung eines „Prototyps“ erteilt**

der Anlagenentwicklung durch ein Patent sichern lassen, welches am 1.7.10 erteilt wird. Die Kosten seit dem 16.3.10 bis zum 31.12.10 lassen sich auf **nochmals 325.000 EUR** beziffern. Die Forschungs- und Entwicklungsabteilung beziffert die Nutzungsdauer auf 10 Jahre.

### 3.2 Geschäfts- und Firmenwert II

M erwarb am 1.12.10 die BGA und den Geschäftswert eines Konkurrenzunternehmens. Beim Kauf wurden insgesamt 250.000 EUR für die übernommenen Wirtschaftsgüter (= BGA) gezahlt. Die Nutzungsdauer beträgt (vereinfacht) 10 Jahre. Weiterhin sind 50.000 EUR für den Geschäfts- und Firmenwert II geflossen. Es gibt keine Gründe für eine besondere Nutzungsdauer.

### 3.3 Forderung aus Fremdwährungsdarlehen

Am 30.6.10 gewährt M seinem Kunden K in der Schweiz ein endfälliges Darlehen von 120.000 sfr. Die Laufzeit beträgt fünf Jahre. Die Zinsen sind jährlich am 30.6. zu zahlen, die Verzinsung erfolgt mit 4 % p.a.

### 3.4 Fremdwährungslieferverbindlichkeit

Am 15.10.10 erwirbt M eine Maschine von einem Lieferanten in der Schweiz. Die Maschine ist aufgrund interner Einbaumaßnahmen am 10.1.11 betriebsbereit und wird auf die 10-jährige Nutzungsdauer abgeschrieben. Der Kaufpreis der Maschine beträgt 200.000 sfr; das Zahlungsziel beträgt 15.1.11. Folgende Kursentwicklung ergibt sich für den Schweizer Franken bis zum Bilanzstichtag 31.12.10. Bis zur Bilanzerstellung bleibt der Devisenkurs **unverändert**.

**Maschine erst in 2011 betriebsbereit**

	Briefkurs	Geldkurs	Mittelkurs
30.6.10	1,55	1,45	1,5
31.12.10	1,66	1,54	1,6

### 3.5 Bilanzierungsaufgabe

Der Steuerberater muss nun die BilMoG-Eröffnungsbilanz (bzw. Anpassungsbilanz) zum 1.1.10 und den Jahresabschluss zum 31.12.10 erstellen. Ziel ist es dabei, für künftige Kreditverhandlungen einen höchstmöglichen Eigenkapitaleffekt durch die Umstellung auf BilMoG auszulösen. Der unternehmensindividuelle Ertragsteuersatz soll (vereinfacht) 15 % betragen.

**Höchstmögliches Eigenkapital soll erreicht werden**

## 4. Erstellung der BilMoG-Eröffnungsbilanz zum 1.1.10

Bei der erstmaligen Aufstellung einer BilMoG-Eröffnungsbilanz sind zwei Grundsätze für sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu beachten:

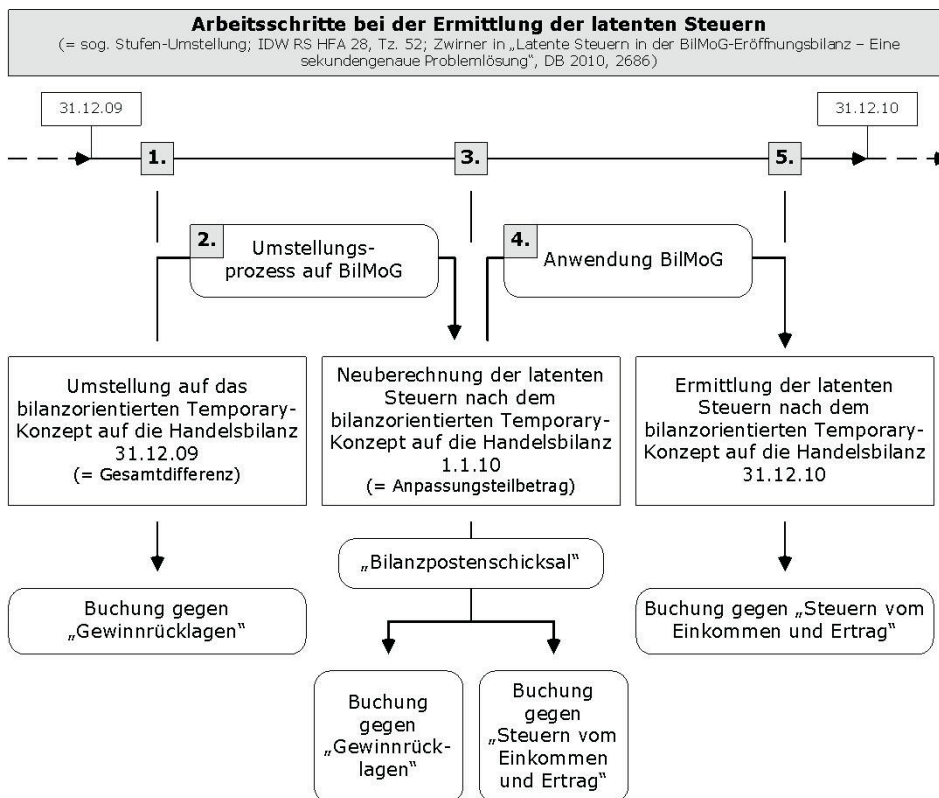
**„Gestärkte“ Stetigkeit**

- **Ansatz- und Bewertungsstetigkeit:** Soweit Ansatz- oder Bewertungswahlrechte ausgeübt werden, ist die handelsrechtlich „gestärkte“ Stetigkeit für die folgenden Bilanzstichtage zu beachten (§ 246 Abs. 3 i.V.m. § 252 Abs. 2 Nr. 6 HGB).

- **Latente Steuern:** Soweit latente Steuern passiver Art Rückstellungscharakter aufweisen, muss jeder Kaufmann einen Ausweis vornehmen. Der Pflichtausweis erfolgt unter den Rückstellungen (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB; aufgehobener IDW ERS HS HFA 27). Eine freiwillige Anwendung latenter Steuern (§ 274 HGB) ist möglich.

**Rückstellungscharakter gegeben?**

Außerdem ist beim Umstellungsprozess die sog. Stufen-Umstellung anzuwenden.



**Arbeitsschritte bei der „Stufen-Umstellung“**

#### 4.1 Arbeitsschritt 1: Latente Steuern

Es erfolgt ein konzeptioneller Wandel in der Steuerabgrenzung, indem zukünftig eine **bilanzorientierte Sichtweise (= Temporary-Konzept)** anzuwenden ist:

- Latente Steuern werden auf Wertunterschiede von **Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten** zwischen Handels- und Steuerbilanz abgegrenzt, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ausgleichen.
- Der unternehmensindividuelle Steuersatz wird typisiert vereinfachend mit 15 % für die Gewerbesteuer angenommen. Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die private Einkommensteuer ist unbeachtlich.
- Jeweils in Abhängigkeit der Gesamtdifferenz erfolgt eine Passivierungspflicht (= Überhang der passiven Steuerlatenz) oder ein Aktivierungswahlrecht (= Überhang der aktiven Steuerlatenzen).

**Pflichtausweis nur bei passiven Steuerlatenzen**

Ein Einzelkaufmann kann die aktiven latenten Steuern bei freiwilliger Anwendung der latenten Steuern ansetzen und ausweisen (Kozikowski/Fischer in Beck Bilanz-Kommentar, zu § 274, Rz. 85; **aufgehobener** IDW ERS HFA 27 vom 29.5.09, Rz. 19). Aufgrund des Stetigkeitsgebots (§ 246 Abs. 3 S. 1 HGB) hat der Einzelkaufmann nunmehr die „Latenten Steuern“ grundsätzlich zu berechnen und auszuweisen (**Ausnahmen:** IDW ERS HFA 38 vom 23.6.10, S. 4 Rz. 14).

### Ermittlung „latenter Steuern“ 31.12.09

Bilanzposition	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Unterschied	Latente Steuern	
<b>Aktiva</b>					15%
2. Technische Anlagen und Maschinen	36.000 EUR	80.000 EUR	44.000 EUR	Aktive	6.600 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	165.000 EUR	165.000 EUR	0 EUR		
<b>Summe aktive latente Steuern</b>					<b>6.600 EUR</b>
<b>Summe passive latente Steuern</b>					<b>0 EUR</b>
<b>Passiva</b>	<b>Handelsbilanz</b>	<b>Steuerbilanz</b>	<b>Unterschied</b>		<b>Latente Steuern</b>
1. Prozesskostenrückstellung	250.000 EUR	212.903 EUR	37.097 EUR	Aktive	5.564 EUR
2. Rückbauverpflichtung	2.500 EUR	1.719 EUR	781 EUR	Aktive	117 EUR
<b>Summe aktive latente Steuern</b>					<b>5.681 EUR</b>
<b>Summe passive latente Steuern</b>					<b>0 EUR</b>
Gesamtdifferenzbetrachtung	Aktivierungswahlrecht				12.281 EUR
Ausweis					
Aktive latente Steuern					12.281 EUR
Passive latente Steuern					0 EUR

Bei Ausweis (Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 S. 2 HGB) erfolgt eine erfolgsneutrale Buchung. Die Ziffern in [...] bezeichnen die Konten des SKR 04.

#### Buchungssatz:

Aktive latente Steuern [1950] 12.281 EUR an Andere Gewinnrücklage [2963] 12.281 EUR

### 4.2 Arbeitsschritt 2: Umstellungsprozess

Folgende Bilanzpositionen müssen überarbeitet werden:

#### 4.2.1 Geschäfts- und Firmenwert I

Der derivative Geschäfts- und Firmenwert durfte in der Handelsbilanz ohne BilMoG als Vermögensgegenstand aktiviert (§ 255 Abs. 4 S. 1 HGB a.F.) und die steuerrechtliche AfA-Methode angewandt werden.

#### **Abschreibung von 22.500 EUR zwingend**

Zukünftig besteht eine Aktivierungspflicht nach § 246 Abs. 1 S. 4 HGB. Grundsätzlich kann der aktivierte und planmäßig abgeschriebene Geschäfts- und Firmenwert beibehalten und fortgeführt werden. Da der beizulegende Zeitwert am 1.1.10 mit 37.500 EUR niedriger ist, als die fortgeführten Anschaffungskosten von 60.000 EUR, erfolgt eine Abschreibung auf diesen Wert. Eine Fortführung der bisherigen abgeschriebenem Anschaffungskosten ist nicht möglich, da nur niedrigere steuerrechtliche

Wertansätze – nicht höhere – beibehalten werden sollen (Art. 67 Abs. 4 S. 1 Umkehrschluss EGHGB). Es besteht eine Abschreibungspflicht, da die typisierte steuerrechtliche Nutzungsdauer kein Grund für die Beibehaltung und Fortführung darstellt.

Zukünftig erfolgt in der Handelsbilanz eine Abschreibung auf die Restnutzungsdauer von nunmehr 3 Jahren mit jährlich 12.500 EUR. Ein Veränderung der Nutzungsdauer ist u.E. unzulässig (IDW RS HFA 28, Tz. 32 S. 1; IDW RS HFA 28, Tz. 32 S. 2).

In der Steuerbilanz ist der Geschäfts- und Firmenwert weiterhin auf 15 Jahre abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG), da kein Rückgang der Umsätze und Gewinne vorliegt bzw. zu erwarten ist. Aufgrund der abweichenden Bewertung, kommt es zu Wertunterschieden und damit zu Steuerlatenzen.

**Buchungssätze:**

Außerordentlicher Aufwand	[0150]	22.500 EUR	an	Geschäfts- und Firmenwert	[0150]	22.500 EUR
Aktive latente Steuern	[1950]	3.375 EUR	an	Steuern vom Ek und Ertrag	[7649]	3.375 EUR

**Hinweis:** Kann der beizulegende Wert in Höhe der bisherigen fortgeführten Anschaffungskosten vermutet/nachgewiesen werden, so kann das Beibehaltungs- und Fortführungswahlrecht in Anspruch genommen werden (Art. 67 Abs. 4 S. 1 EGHGB).

**4.2.2 Gebäude**

Das Gebäude war in der Handelsbilanz vor BilMoG mit den Anschaffungskosten aktivierungspflichtig und abzuschreiben. Dabei konnte abweichend von der tatsächlichen Nutzungsdauer die typisierte steuerrechtliche Nutzungsdauer in Form der steuerrechtlichen AfA übernommen werden (§ 253 Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 254 HGB a.F.).

Durch die Umstellung auf BilMoG ist das Gebäude weiterhin mit den Anschaffungskosten aktivierungspflichtig (§ 253 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 255 Abs. 1 HGB). Aufgrund des Wahlrechts, rein steuerrechtliche AfA **nicht** beizubehalten, kann eine Umstellung auf die tatsächlich längere wirtschaftliche Nutzungsdauer zum 1.1.10 erfolgen (= Umstellungsprozess; vgl. Hoyos/Schramm/Ring in Beck Bilanzkommentar, § 253 Rz. 340). Hierbei ist zu unterscheiden:

**Umstellung auf längere wirtschaftliche Nutzungsdauer für Einzelkaufleute/ PersGes möglich**

- die steuerrechtliche AfA des Vorjahres in Höhe von 15.000 EUR ist erfolgswirksam gegen außerordentlichen Ertrag aufzulösen,
- die steuerrechtliche Abschreibung der Altjahre in Höhe von 15.000 EUR ist erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklage aufzulösen.

Ebenso erfolgt die Anpassung an die handelsrechtliche Abschreibung in zwei getrennten Schritten:

- Die Abschreibung des Vorjahres wird erfolgswirksam verbucht,
- die Abschreibung der Altjahre wird erfolgsneutral verbucht.

**Buchungssätze:**

Gebäude	[0240]	30.000 EUR	an	a.o. Ertrag (Vorjahr)	[7461]	15.000 EUR
				Andere Gewinnrücklage (Altjahr)	[2964]	15.000 EUR
a.o. Ertrag	[7461]	10.000 EUR	an	Gebäude	[0240]	20.000 EUR
Andere Gewinnrücklage	[2964]	10.000 EUR				
Steuern vom Ek und Ertrag	[7645]	750 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	1.500 EUR
Andere Gewinnrücklage	[2964]	750 EUR				

**Sonderfall  
„Reparaturstau“**

**Praxishinweis**

Eine Zuschreibung kann entfallen, wenn z.B. aufgrund von Reparaturstau eine Werterhöhung unzulässig erscheint, weil der beizulegende Wert u.U. den bisherigen fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten entspricht.

Ist der beizulegende Wert niedriger als der bisherige Wertansatz, muss eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen (Art. 67 Abs. 4 S. 1 Umkehrschluss EGHGB).

In der Steuerbilanz bleibt die AfA unverändert, da eine gesetzliche Bindung an die typisierte Nutzungsdauer gegeben ist (§ 7 Abs. 4 EStG; vgl. Strahl in: Steuergesetzänderungen 2009/2010 und wichtige Verwaltungsanweisungen (TT 56), 2010, Tz. F/I/2c).

**Steuerliche  
Mindest-AfA**

**Hinweis:** Die typisierende Gebäude-AfA stellt eine Mindest-AfA dar (§ 7 Abs. 4 S. 1 EStG; BFH vom 11.12.87, III R 266/83, BStBl. II 1988, 335). Nur eine kürzere Verteilung ist gesetzlich vorgesehen (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG). Die handelsrechtliche Verlängerung der Nutzungsdauer bleibt somit steuerrechtlich unbeachtlich (§ 5 Abs. 1 S. 1 2. HS i.V.m. § 7 Abs. 4 EStG).

**Umstellung auf  
längere tatsächliche  
Nutzungsdauer  
möglich**

**4.2.3 Technische Anlage**

Bei der Umstellung auf die Handelsbilanz mit BilMoG ist der Brennstofftank weiterhin mit den Anschaffungskosten aktivierungspflichtig (§ 253 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 255 Abs. 1 HGB). Die rein steuerrechtliche degressive AfA **kann** in die handelsrechtliche wirtschaftliche Abschreibung von 15 Jahren umgestellt werden (= Umstellungsprozess, Hoyos/Schramm/Ring in Beck Bilanzkommentar, 6. Aufl., zu § 253 Rz. 231, 235 und 360).

Die Vorjahresabschreibung in Höhe von 10.000 EUR wird hierbei erfolgswirksam zugeschrieben. Gleichzeitig erfolgt die erfolgswirksame Einbuchung der handelsrechtlichen Abschreibung in Höhe von (100.000 EUR x 6,67 % =) 6.667 EUR.

**Buchungssätze:**

Technische Anlage	[0420]	10.000 EUR	an	Außerordentlicher Ertrag (Vorjahr)	[7461]	10.000 EUR
Außerordentlicher Ertrag	[7461]	6.667 EUR	an	Technische Anlage	[0420]	6.667 EUR
Steuern vom Ek und Ertrag	[7645]	500 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	500 EUR

In der Steuerbilanz bleiben die Nutzungsdauer und die daraus resultierende AfA unverändert (Bewertungsvorbehalt; § 5 Abs. 6 i.V.m. § 7 Abs. 1 S. 2 i.V.m. amtlicher AfA-Tabelle).

#### 4.2.4 Maschine I

Da es sich um eine rein handelsrechtliche degressive Abschreibung handelt, die den tatsächlichen Wertverzehr darstellt, ist ein Wechsel auf die lineare Abschreibung und damit eine Zuschreibung beim Übergang auf BilMoG nicht vorzunehmen (IDW RH HFA 1.015).

#### 4.2.5 Maschine II

Die vorgenommene degressive AfA ist steuerrechtlich motiviert gewesen und kann handelsrechtlich in eine lineare Abschreibung „umgewandelt“ werden, solange der beizulegende Wert der Maschine den „neuen fortgeführten Anschaffungskosten“ entspricht (IDW RH HFA 1.015; Art. 67 Abs. 4 S. 1 EGHGB).

**„Umwandlung“  
in lineare AfA**

Die bisherigen fortgeführten Anschaffungskosten betragen (100.000 EUR ./ (100.000 EUR x 25 % =)) 75.000 EUR. Bei linearer Abschreibung ergibt sich ein Buchwert von 90.000 EUR. Aufgrund der Umstellung erfolgt somit eine Zuschreibung in Höhe von 20.000 EUR.

##### Buchungssätze:

Maschine	[0440]	25.000 EUR	an	Außerordentlicher Ertrag (Vorjahr)	[7461]	25.000 EUR
Außerordentlicher Ertrag	[7461]	10.000 EUR	an	Maschine	[0440]	10.000 EUR
Steuern vom Ek und Ertrag	[7645]	2.250 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	2.250 EUR

#### 4.2.6 Pkw

Bei Zugang (vor BilMoG) war der Pkw mit den fortgeführten Anschaffungskosten aktivierungspflichtig. Die steuerrechtliche Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. wurde aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit in die Handelsbilanz übernommen (§ 254 HGB a.F.).

Die steuerrechtliche Sonderabschreibung kann in der Handelsbilanz im Umstellungsprozess jedoch rückgängig gemacht werden. Da M ein hohes Eigenkapital anstrebt, wird er dies auch tun und von seinem Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 4 S. 1 EGHGB keinen Gebrauch machen. Die Zuschreibung kann in voller Höhe erfolgen, da der beizulegende Zeitwert zum Umstellungszeitpunkt 25.000 EUR und der Wert nach Zuschreibung am 1.1.10 (15.000 EUR + 10.000 EUR =) ebenfalls 25.000 EUR beträgt.

**Zuschreibung  
in voller Höhe  
möglich**

Da es sich um eine Abschreibung aus Altjahren handelt, erfolgt die Zuschreibung erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklage (Art. 67 Abs. 4 S. 2 EGHGB).

##### Buchungssätze:

Pkw	[0520]	10.000 EUR	an	Andere Gewinnrücklage (Altjahr)	[2964]	10.000 EUR
Andere Gewinnrücklage	[2964]	1.500 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	1.500 EUR

**IAB in Höhe von 30.000 EUR wurde abgezogen**

**4.2.7 Computeranlage**

Bei Anschaffung im Jahr 2009 war die Computeranlage mit den Anschaffungskosten aktivierungspflichtig. Die Zugangsbewertung erfolgte mit den Anschaffungskosten. Die Folgebewertung erfolgte unter Berücksichtigung der tatsächlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren und des steuerrechtlichen Herabsetzungsbetrages (§ 254 HGB a.F.).

Beim Übergang auf BilMoG bleiben die Aktivierungspflicht und die Zugangsbewertung in der Handelsbilanz unverändert. Der in die Handelsbilanz übernommene IAB von 30.000 EUR kann rückgängig gemacht und hinzugerechnet werden (Art. 67 Abs. 4 EGHGB). Die Zuschreibung kann in voller Höhe erfolgen, da der beizulegende Zeitwert zum Umstellungszeitpunkt 68.000 EUR und der Wert nach Zuschreibung zum 1.1.10 (40.500 EUR + 30.000 EUR  $\cdot$  3.000 EUR =) 67.500 EUR beträgt.

**Erfolgswirksame Zuschreibung**

Da es sich um eine Abschreibung aus dem Vorjahr handelt, erfolgt die Zuschreibung in Höhe von 30.000 EUR erfolgswirksam. Durch die Zuschreibung erhöht sich die AfA-Bemessungsgrundlage, da der Herabsetzungsbetrag die Anschaffungskosten gemindert hatte. Die handelsrechtliche Abschreibung beträgt nunmehr (75.000 EUR  $\times$  10 % =) 7.500 EUR, sodass eine Nachbuchung der Abschreibung 2009 in Höhe von 3.000 EUR erfolgswirksam erfolgen muss.

**Buchungssätze:**

Computeranlage	[0510]	30.000 EUR	an	Außerordentlicher Ertrag (Vorjahr)	[7461]	30.000 EUR
Außerordentlicher Ertrag	[7461]	3.000 EUR	an	Computeranlage	[0510]	3.000 EUR
Steuern vom Ek und Ertrag	[7645]	4.050 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	4.050 EUR

**Sammelposten kann fortgeführt werden**

**4.2.8 Sammelposten**

Die steuerrechtliche Sammelpostenregelung konnte nach den GoB auch handelsrechtlich in der **Handelsbilanz ohne BilMoG** vorgenommen werden, wenn die Vermögensgegenstände von untergeordneter Bedeutung waren (IDW FN 2007, 506). Beim Übergang auf die Handelsbilanz mit BilMoG können die in einen Sammelposten eingestellten Vermögensgegenstände fortgeführt werden.

Bei wesentlicher Bedeutung – davon kann in der Regel wohl **keine** Rede sein – kann eine Verteilung auf die Restnutzungsdauer erfolgen. Es erfolgt **keine** Umstellung.

In der Steuerbilanz bleiben die Nutzungsdauer und die daraus resultierende Auflösung des Sammelpostens unverändert.

**Vollkostenprinzip ohne Abzinsung**

**4.2.9 Aufbewahrungsrückstellung**

Die Aufbewahrungsrückstellung ist in der **Handelsbilanz ohne BilMoG** passivierungspflichtig, da es sich um Aufwendungen in der Zukunft für ein bereits abgelaufenes Wirtschaftsjahr handelt (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB). Die Bewertung erfolgt nach dem Vollkostenprinzip ohne Abzinsung. Aus Vereinfachungsgründen kann auch das arithmetische Mittel 5,5 aufgrund

der unterschiedlichen Aufbewahrungszeiträume 10 bzw. 6 Jahre angenommen werden.

Bei der Umstellung auf die **Handelsbilanz mit BilMoG** ist die Aufbewahrungsrückstellung weiterhin dem Grunde nach passivierungspflichtig. Der Höhe nach erfolgt die Bewertung weiterhin nach dem Vollkostenprinzip. Der notwendige Erfüllungsbetrag ist zu ermitteln – unter Beachtung der arithmetischen Laufzeit von 5,5 Jahren. Aufgrund der Restlaufzeit von mehr als einem Jahr erfolgt eine Abzinsung (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB):

**Abzinsung wegen Restlaufzeit von über einem Jahr**

- Restlaufzeit 6 Jahre:  $\frac{4,56}{4,44}$
- Restlaufzeit 5 Jahre:  $\frac{0,12}{0,12}$
  
- Restlaufzeit 5 Jahre:  $\frac{4,44}{0,06}$
- $(0,12 / 12 \times 6 =)$   $\frac{0,06}{4,50}$

Somit ergibt sich ein Zuführungsbetrag zum 1.1.10 in Höhe von 572 EUR sowie ein Abzinsungsertrag in Höhe von 2.289 EUR, welcher ergebnisneutral in die Gewinnrücklage eingestellt wird.

**Ermittlung des notwendigen Erfüllungsbetrags**

Jahr	2009	2010		2011	2012	2013	2014	2015
		1.1.	31.12.					
Kostensteigerung				2 %	2 %	2 %	2 %	2 %
31.12.09	1.000 EUR			1.000 EUR	1.000 EUR	1.000 EUR	1.000 EUR	1.000 EUR
1.1.10		1.000 EUR		1.020 EUR	1.040 EUR	1.061 EUR	1.082 EUR	1.104 EUR
31.12.10			1.100 EUR	1.122 EUR	1.144 EUR	1.167 EUR	1.191 EUR	1.214 EUR
<b>Rückstellungsbetrag</b>	<b>5.500 EUR</b>	<b>6.072 EUR</b>	<b>6.680 EUR</b>					
<b>abgez. Rückstellung</b>		<b>3.784 EUR</b>	<b>4.162 EUR</b>					

**Buchungssätze:**

Andere Gewinnrücklagen	[2963]	572 EUR	an	Aufbewahrungsrückstellung	[3096]	572 EUR
Aufbewahrungsrückstellung	[3096]	2.289 EUR	an	Andere Gewinnrücklagen	[2963]	2.289 EUR
Andere Gewinnrücklage	[2963]	258 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	258 EUR

In der Steuerbilanz besteht eine Passivierungspflicht aufgrund der Maßgeblichkeit. Die Bewertung erfolgt nach dem Vollkostenprinzip **ohne** Abzinsung (1.000 EUR x 5,5 =) 5.500 EUR.

**4.2.10 Prozesskostenrückstellung**

Handelsrechtlich ist die Prozesskostenrückstellung mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag von 250.000 EUR anzusetzen (§ 253 Abs.1 S. 2 HGB). Eine weitere Kostensteigerung ist **nicht** erkennbar.

**Abzinsung führt zu ...** Allerdings muss nach BilMoG aufgrund der mehr als einjährigen Laufzeit eine Abzinsung zum 1.1.10 erfolgen. Die Abzinsung erfolgt auf einen handelsrechtlichen Barwert des Erfüllungsbetrags in Höhe von (250.000 EUR / 1,13462 (Kapitalisierungsfaktor =  $1/q^n$ ;  $q = 1 + \text{Zinssatz}/100$ ,  $n = \text{Restlaufzeit}$  von 3 Jahren;  $1/1,043^3$ . ) =) 220.337 EUR.

**... teilweise Auflösung der Rückstellung** Der Abzinsungsertrag beträgt (250.000 EUR ./ 220.337 EUR =) 29.663 EUR. Die Erträge aus der Rückstellungsauflösung sind bei der erstmaligen Anwendung im Konto „Andere Gewinnrücklagen“ zu erfassen (Art. 67 Abs. 1 S. 3 EGHGB).

### Prozesskostenrückstellung

Aufwand/Betriebsausgabe	250.000 EUR		Handelsbilanz		Steuerbilanz
Aufwand			250.000 EUR		250.000 EUR
Abzinsung		-		5,5	<u>-37.096 EUR</u>
Schlussbilanz – ohne BilMoG	31.12.09		250.000 EUR		<u>212.903 EUR</u>
Abzinsung		4,3	<u>-29.663 EUR</u>		
Eröffnungsbilanz – mit BilMoG	1.1.10		220.337 EUR		212.903 EUR
Erhöhung					
Auflösung					
Aufzinsung		3,9	11.247 EUR	5,5	11.710 EUR
Schlussbilanz	31.12.10		231.584 EUR		224.613 EUR

**Steuerrechtlich** ist mit 5,5 % abzuzinsen (250.000 EUR / 1,17424 (Kapitalisierungsfaktor =  $1/q^n$ ;  $q = 1 + \text{Zinssatz}/100$ ,  $n = \text{Restlaufzeit}$ ;  $1/1,055^3$ ) = 212.903 EUR).

**Aktive latente Steuern anpassen** Die Differenz zum 1.1.10 beträgt (HB: 220.337 EUR zu StB: 212.903 EUR =) 7.434 EUR. Die darauf entfallende aktive latente Steuer beträgt (7.434 EUR x 15 % =) 1.115 EUR. Die aktiven latenten Steuern sind im Umstellungsprozess gegen die anderen Gewinnrücklagen zu erfassen. Im ersten Arbeitsschritt wurde die auf die Differenz zum 31.12.09 in Höhe von 37.097 EUR entfallende Steuer von 5.564 EUR bereits gegen die „Anderen Gewinnrücklagen“ erfasst. Der Betrag von 5.564 EUR ist in den bereits gebuchten aktiven latenten Steuern enthalten. Somit ist zum 1.1.10 eine Anpassung der aktiven latenten Steuern in Höhe von (5.564 EUR ./ 1.115 EUR =) **4.449 EUR** vorzunehmen.

Aufgrund des Bilanzpostenschicksals ist die Anpassung der aktiven latenten Steuern ebenfalls gegen die anderen Gewinnrücklagen zu buchen.

#### Buchungssätze:

Prozesskostenrückstellung	[3097]	29.663 EUR	an	Andere Gewinnrücklage	[2963]	29.663 EUR
Andere Gewinnrücklage	[2963]	4.449 EUR		Aktive latente Steuern	[1950]	4.449 EUR

#### 4.2.11 Rückbauverpflichtung

Handelsrechtlich ist die Rückbauverpflichtung nach BilMoG mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen (§ 253 Abs.1 S. 2 HGB). Zu erwartende Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB). Somit ergibt sich die folgende Rückstellungsbildung über die Laufzeit des Pachtvertrags:

**Marktzins  
der vergangenen  
7 Geschäftsjahre zu  
berücksichtigen**

Berechnungstabelle			3 %	Rückstellung nach BilMoG		
Stichtag	erwarteter Erfüllungsbetrag	Zinssatz lt. Bundesbank	Barwert des Erfüllungsbetrags	Stand 1.1.	Zuführung	Stand 31.12.
31.12.09	20.000,00 EUR	6,00	16.358,73 EUR	0,00 EUR	2.044,84 EUR	2.044,84 EUR
31.12.10	20.600,00 EUR	6,30	17.048,69 EUR	2.044,84 EUR	2.217,33 EUR	4.262,17 EUR
31.12.11	21.218,00 EUR	5,90	18.467,61 EUR	4.262,17 EUR	2.663,18 EUR	6.925,35 EUR
31.12.12	21.854,54 EUR	6,40	19.192,17 EUR	6.925,35 EUR	2.670,73 EUR	9.596,08 EUR
31.12.13	22.510,18 EUR	6,10	20.594,18 EUR	9.596,08 EUR	3.275,28 EUR	12.871,36 EUR
31.12.14	23.185,48 EUR	5,30	22.183,69 EUR	12.871,36 EUR	3.766,41 EUR	16.637,77 EUR
31.12.15	23.881,05 EUR	0,00	24.597,48 EUR	16.637,77 EUR	4.885,02 EUR	21.522,79 EUR
31.12.16	24.597,48 EUR	0,00	24.597,48 EUR	21.522,79 EUR	3.074,68 EUR	24.597,48 EUR

(Abzinsung (Abzinsungsfaktor:  $1/q^n$ ;  $q = 1 + \text{Zinssatz}/100$ ;  $n = \text{Restlaufzeit}$ .) erfolgt jeweils vom Erfüllungsbetrag 31.12.16 (= 24.597,48 EUR); Wertermittlung der Rückstellungsstände (Stand Rückstellung 31.12.10: 16.358,73 EUR / 8 Jahre x 1 Jahr = 2.044,84 EUR.)/( Stand Rückstellung 31.12.11: 16.038,28 EUR / 8 Jahre x 2 Jahre = 4.262,17 EUR.)/( Stand Rückstellung 31.12.16: 23.881,05 EUR / 8 Jahre x 7 Jahre = 21.522,79 EUR.), Wertermittlung der Zuführungen (z.B. Zuführung 2011: Rückstellungsstand 31.12.11 ./ 31.12.10; 4.262,17 EUR ./ 2.044,84 EUR = 2.217,33 EUR.)

Die handelsrechtliche Rückstellung vermindert sich damit um (2.500 EUR ./ 2.044 EUR =) 456 EUR. Die Buchung erfolgt gegen die Gewinnrücklage. Steuerrechtlich muss die Abzinsung weiterhin mit dem Zinssatz von 5,5 % erfolgen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG), sodass es bei dem Betrag von (2.500 EUR x 0,6874 =) 1.719 EUR bleibt. Im vorliegenden Fall ist die Rückstellung der Steuerbilanz somit niedriger angesetzt als die handelsbilanzielle Rückstellung, sodass es zu aktiven latenten Steuern führt (§ 274 Abs. 1 HGB n.F.). Die Buchung erfolgt gegen die anderen Gewinnrücklagen.

**Buchung erfolgt  
gegen die anderen  
Gewinnrücklagen**

Im ersten Arbeitsschritt wurde die auf die Differenz zum 31.12.09 von 781 EUR entfallende Steuer (781 EUR x 15 % =) von 117 EUR bereits gegen die anderen Gewinnrücklagen erfasst. Der Betrag von 117 EUR ist in den bereits gebuchten aktiven latenten Steuern enthalten. Somit ist zum 1.1.10 eine Anpassung der aktiven latenten Steuern in Höhe von (117 EUR ./ 49 EUR =) 68 EUR vorzunehmen.

**Aktive latente  
Steuern zu mindern**

Aufgrund des Bilanzpostenschicksals ist die Anpassung der aktiven latenten Steuern ebenfalls gegen die anderen Gewinnrücklagen zu buchen.

**Buchungssätze:**

Rückbauverpflichtung [3086] 456 EUR an Andere Gewinnrücklage [2963] 456 EUR  
 Andere Gewinnrücklage [2963] 68 EUR an Aktive latente Steuern [1950] 68 EUR

**4.3 Arbeitsschritt 3: Latente Steuern**

Die latenten Steuern sind aufgrund des handelsrechtlichen Umstellungsprozesses auf den 1.1.10 neu zu berechnen. Die Anpassungsbuchungen sind aufgrund des Bilanzpostenschicksals bereits den einzelnen Geschäftsvorfällen zugeordnet worden.

**Ermittlung „latenter Steuern“ 1.1.10**

Bilanzposition	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Unterschied	Latente Steuern	
<b>Aktiva</b>					<b>15%</b>
Geschäfts- und Firmenwert	37.500 EUR	60.000 EUR	-22.500 EUR	Aktive	3.375 EUR
1. Grundstücke	480.000 EUR	470.000 EUR	10.000 EUR	Passive	-1.500 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	36.000 EUR	80.000 EUR	-44.000 EUR	Aktive	6.600 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	183.333 EUR	165.000 EUR	18.333 EUR	Passive	-2.750 EUR
3. BGA	94.540 EUR	57.540 EUR	37.000 EUR	Passive	-5.550 EUR
Summe aktive latente Steuern					9.975 EUR
Summe passive latente Steuern					-9.800 EUR
<b>Passiva</b>	<b>Handelsbilanz</b>	<b>Steuerbilanz</b>	<b>Unterschied</b>		<b>Latente Steuern</b>
1. Prozesskostenrückstellung	220.337 EUR	212.903 EUR	7.434 EUR	Aktive	1.115 EUR
2. Rückbauverpflichtung	2.044 EUR	1.719 EUR	325 EUR	Aktive	49 EUR
3. Aufbewahrungsrückstellung	3.783 EUR	5.500 EUR	-1.717 EUR	Passive	-258 EUR
Summe aktive latente Steuern					1.164 EUR
Summe passive latente Steuern					-258 EUR
<b>Gesamtdifferenzbetrachtung</b>	<b>Aktivierungswahlrecht</b>				<b>1.081 EUR</b>
<b>Ausweis</b>					
Aktive latente Steuern					11.139 EUR
Passive latente Steuern					-10.058 EUR

**Anpassungstabelle für latente Steuern**

**Anpassungstabelle: Umstellung bilanzorientiertes Temporary-Konzept**

	Handelsbilanz		Handelsbilanz		Differenz
		Latente Steuern 31.12.09		Latente Steuern 1.1.10	
Geschäfts- und Firmenwert		0 EUR	Aktive	3.375 EUR	3.375 EUR
1. Grundstücke		0 EUR	Passive	-1.500 EUR	-1.500 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	Aktive	6.600 EUR	Aktive	6.600 EUR	0 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen		0 EUR	Passive	-2.750 EUR	-2.750 EUR
3. BGA		0 EUR	Passive	-5.550 EUR	-5.550 EUR
1. Prozesskostenrückstellung	Aktive	5.564 EUR	Aktive	1.115 EUR	-4.449 EUR
2. Rückbauverpflichtung	Aktive	117 EUR	Aktive	49 EUR	-68 EUR
3. Aufbewahrungsrückstellung		0 EUR	Passive	-258 EUR	-258 EUR

Folgende Buchungen sind vorgenommen worden:

Anpassungsberechnung			
Schlussbilanz ohne BilMoG	31.12.09		0 EUR
<b>1. Arbeitsschritt</b>			
Schlussbilanz mit BilMoG	31.12.09	„Andere Gewinnrücklage“	12.281 EUR
<b>3. Arbeitsschritt</b>			
Geschäfts- und Firmenwert	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	3.375 EUR
1. Grundstücke	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	-750 EUR
	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-750 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	0 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	-2.750 EUR
3. BGA	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-1.500 EUR
	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	-4.050 EUR
1. Prozesskostenrückstellung	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-4.449 EUR
2. Rückbauverpflichtung	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-68 EUR
3. Aufbewahrungsrückstellung	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-258 EUR
Eröffnungsbilanz mit BilMoG	1.1.10		1.081 EUR

Die handelsrechtliche Eröffnungsbilanz zum 1.1.10 hat nun folgendes Bild:

Aktiva		(Eröffnungs-BilMoG-) Handelsbilanz „Einzelunternehmen“ zum 1.1.10		Passiva	
A. Anlagevermögen				A. Eigenkapital	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände				1. Kapital	300.000 EUR
Geschäfts- und Firmenwert	37.500 EUR			2. Andere Gewinnrücklagen	52.092 EUR
II. Sachanlagen				3. Jahresüberschuss	23.658 EUR
1. Grundstücke	480.000 EUR			B. Rückstellungen	
2. Technische Anlagen und Maschinen	219.333 EUR			1. Prozesskostenrückstellung	220.337 EUR
3. BGA	94.540 EUR			2. Rückbauverpflichtung	2.044 EUR
B. Umlaufvermögen				3. Aufbewahrungsrückstellung	3.783 EUR
I. Vorräte				4. Sonstige Rückstellung	35.600 EUR
1. Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe	375.000 EUR			C. Verbindlichkeiten	
2. unfertige Erzeugnisse	96.800 EUR			1. Erhaltene Anzahlungen	187.440 EUR
3. fertige Erzeugnisse und Waren	125.200 EUR			2. Verbindlichkeiten LuL	330.000 EUR
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände				3. Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	460.000 EUR
1. Forderungen aus LuL	115.500 EUR			4. Sonstige Verbindlichkeiten	37.500 EUR
2. Sonstige Vermögensgegenstände	500 EUR			D. Rechnungsabgrenzungsposten	12.500 EUR
III. Kasse, Bank	107.500 EUR			E. Passive latente Steuern	10.058 EUR
C. Rechnungsabgrenzungsposten	12.000 EUR				
D. Aktive latente Steuern	11.139 EUR				
		1.675.012 EUR			1.675.012 EUR

Aufgrund der Bewertungsstetigkeit entspricht die steuerrechtliche Eröffnungsbilanz zum 1.1.10 der Schlussbilanz zum 31.12.09.

## 5. Erstellung der BilMoG-Jahresbilanz 31.12.10

### 5.1 Betrachtung der Bilanzpositionen

#### Forschungskosten unterliegen einem Aktivierungsverbot

#### 5.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens:

Handelsrechtlich können mit der Umstellung auf BilMoG selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögen mit ihren Herstellungskosten aktiviert werden (§ 255 Abs. 2a HGB). Aktivierungsfähig sind dabei nur die Entwicklungskosten. Die Forschungskosten unterliegen einem Aktivierungsverbot, müssen aber im Anhang im Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten abgebildet werden. Die Entwicklungskosten können dabei erst aktiviert werden, wenn mit hinreichender Wahrscheinlichkeit ein Vermögensgegenstand entstanden ist.

Die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung eines Vermögensgegenstandes ist am 15.3.10 eingetreten. Insoweit sind die entstandenen Kosten wie folgt zu beurteilen:

Forschungskosten (bis zum 20.1.10)	195.000 EUR	Aktivierungsverbot
Entwicklungskosten (bis zum 15.3.10)	15.000 EUR	Aktivierungsverbot
Entwicklungskosten (bis zum 31.12.10)	325.000 EUR	Aktivierung

Die aktivierungsfähigen Entwicklungskosten von 325.000 EUR müssen auf die voraussichtliche Nutzungsdauer unter Beachtung der pro rata temporis Regeln abgeschrieben werden. Die Zeitanteiligkeit beträgt 10/12 und die anteilige Abschreibung damit  $(325.000 \text{ EUR} / 10 / 12 \times 10 =) 27.083 \text{ EUR}$ .

**Patent zeitanteilig abzuschreiben**

**Steuerrechtlich** besteht weiterhin ein Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG). Aus dem unterschiedlichen Wertansatz resultiert wieder ein Ansatz von passiven latenten Steuern.

**Buchungssätze:**

Immaterielle VG des AV	[0148]	325.000 EUR	an	andere aktivierte Eigenleistung	[4825]	325.000 EUR
AfA	[6201]	27.083 EUR	an	Immaterielle VG des AV	[0148]	27.083 EUR
Steuern vom EK und Ertrag	[7645]	44.688 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	44.688 EUR

**5.1.2 Geschäfts- und Firmenwert I**

Der Geschäfts- und Firmenwert I ist handelsrechtlich weiter auf die Restnutzungsdauer von 3 Jahren abzuschreiben in Höhe von  $(37.500 \text{ EUR} \times 1/3 =) 12.500 \text{ EUR}$ . Steuerrechtlich erfolgt die AfA weiterhin auf 15 Jahren von den Anschaffungskosten.

**Buchungssätze:**

Abschreibung	[6205]	12.500 EUR	an	Geschäfts- und Firmenwert	[0150]	12.500 EUR
Aktive latente Steuern	[1950]	1.125 EUR	an	Steuern vom Ek und Ertrag	[7649]	1.125 EUR

**5.1.3 Geschäfts- und Firmenwert II**

Der entgeltlich erworbene Geschäftswert ist aktivierungspflichtig (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB). Da es sich um einen zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand handelt, hat eine planmäßige und gegebenenfalls außerplanmäßige Abschreibung zu erfolgen (§ 253 Abs. 3 HGB). Die betriebliche Nutzungsdauer wird handelsrechtlich grundsätzlich auf 5 Jahre festgelegt. Eine Abweichung von der Abschreibungsdauer von fünf Jahren darf nur in begründeten Ausnahmefällen erfolgen (§ 285 Nr. 13 HGB). Mangels begründeter Ausnahme beträgt die Abschreibung  $(50.000 \text{ EUR} / 5 / 12 \times 1 =) 833 \text{ EUR}$ .

**Abschreibung in aller Regel 5 Jahre**

In der Steuerbilanz muss der Geschäfts- und Firmenwert weiterhin auf 15 Jahre abgeschrieben werden, sodass eine AfA in Höhe von  $(50.000 \text{ EUR} / 15 / 12 \times 1 =) 278 \text{ EUR}$  gegeben ist. Zwischen Handels- und Steuerbilanz bildet sich eine Differenz in Höhe von 555 EUR. Daraus resultieren aktive latente Steuern von 83 EUR. Da das Ansatzwahlrecht „Aktive latente Steuern“ nur einheitlich ausgeübt werden kann (= Stetigkeitsgebot), erfolgt ein Ansatz in der Handelsbilanz.

**Ansatzwahlrecht zwingend einheitlich auszuüben**

Die BGA ist auf die Nutzungsdauer von 10 Jahren zu verteilen und im Anschaffungsjahr pro rata temporis abzuschreiben mit (250.000 EUR / 10 / 12 x 1 =) 2.083 EUR.

**Buchungssätze:**

Geschäfts- und Firmenwert	[0150]	50.000 EUR	an	Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstitut	[3170]	300.000 EUR
BGA	[0690]	250.000 EUR				
AfA BGA	[6220]	2.083 EUR	an	BGA	[0690]	2.083 EUR
AfA Geschäftswert	[6205]	833 EUR	an	Geschäfts- und Firmenwert	[0150]	833 EUR
Aktive latente Steuern	[1950]	83 EUR	an	Steuern vom EK und Ertrag	[7649]	83 EUR

**5.1.4 Gebäude**

Das Gebäude ist nunmehr auf die tatsächliche Nutzungsdauer von 50 Jahren mit jährlich 10.000 EUR abzuschreiben.

**Buchungssätze:**

Abschreibung Gebäude	[6221]	10.000 EUR	an	Gebäude	[0240]	10.000 EUR
Steuern vom EK und Ertrag	[7645]	750 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	750 EUR

**5.1.5 Technische Anlage**

Die Abschreibung des Brennstofftanks erfolgt weiterhin über die tatsächliche Nutzungsdauer von 15 Jahren mit jährlich 6.667 EUR. Steuerrechtlich erfolgt weiterhin die degressive Abschreibung auf 25 Jahre mit 10 %, so dass sich die Differenz der Bilanzansätze und damit die Steuerlatenz erhöht.

**Buchungssätze:**

Abschreibung Technische Anlage	[6220]	6.667 EUR	an	Technische Anlage	[0420]	6.667 EUR
Steuern vom EK und Ertrag	[7645]	500 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	500 EUR

**5.1.6 Maschine I**

Da **keine** Umstellung möglich war, ist die Maschine I weiterhin degressiv mit 40 % vom Restwert abzuschreiben. Für das Jahr 2010 ergibt sich eine Abschreibung in Höhe von (36.000 EUR x 40 % =) 14.400 EUR. **Steuerrechtlich** ist weiterhin nur die lineare AfA von 10.000 EUR möglich.

**Buchungssätze:**

Abschreibung Maschine	[6220]	14.400 EUR	an	Maschine	[0440]	14.400 EUR
Aktive latente Steuern	[1950]	660 EUR	an	Steuern vom EK und Ertrag	[7649]	660 EUR

**5.1.7 Maschine II**

Die Maschine ist weiterhin **handelsrechtlich** linear mit 10.000 EUR abzuschreiben. Steuerrechtlich wird die begrenzte degressive AfA fortgeführt.

**Buchungssätze:**

Abschreibung Maschine	[6220]	10.000 EUR	an	Maschine	[0440]	10.000 EUR
Steuern vom EK und Ertrag	[7645]	1.312 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	1.312 EUR

**5.1.8 Pkw**

Für den Pkw ergibt sich eine Abschreibung für 2010 von (50.000 EUR x 16,67 % =) 8.333 EUR.

Diese ist identisch mit der steuerrechtlichen AfA. Unterschiede im Bilanzwert bleiben aufgrund der Rückgängigmachung der Sonderabschreibung bestehen, erhöhen sich jedoch nicht.

**Buchungssatz:**

Abschreibung Pkw [6222] 8.333 EUR an Pkw [0520] 8.333 EUR

**5.1.9 Computeranlage**

Die Computeranlage ist nach Rückgängigmachung der steuerrechtlichen AfA weiter von den nunmehr erhöhten Anschaffungskosten abzuschreiben mit (75.000 EUR x 10 % =) 7.500 EUR. Steuerrechtlich verbleibt es bei einer AfA von 4.500 EUR.

**Buchungssätze:**

Abschreibung Computeranlage [6220] 7.500 EUR an Computeranlage [0510] 7.500 EUR  
 Passive latente Steuern [3065] 450 EUR an Steuern vom EK und Ertrag [7649] 450 EUR

**5.1.10 Sammelposten**

Aufgrund der Beibehaltung des Sammelpostens ist dieser weiter in Höhe von (2.550 EUR x 1/5 =) 510 EUR aufzulösen.

**Buchungssatz:**

Auflösung Sammelposten [6264] 510 EUR an Sammelposten [0675] 510 EUR

**5.1.11 Fremdwährungsdarlehensforderung**

Zum 31.12.10 besteht eine Zinsforderung von 4 % für sechs Monate (120.000 sfr x 4 % x 6/12 =) 2.400 sfr. Die Umrechnung der Zinsforderung erfolgt zum Durchschnittskurswert der Periode ((1,5 + 1,6) / 2 =) 1,55 sfr/EUR. Die Zinsforderung beträgt am 31.12.10 (2.400 sfr / 1.55 sfr/EUR =) 1.548 EUR.

Die Fremdwährungsforderung am 31.12.10 beträgt 122.400 sfr bzw. 84.307 EUR. Die Bewertung zum Abschlussstichtag 31.12.10 erfolgt mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag, d.h. (122.400 sfr / 1,6 sfr/EUR =) 76.500 EUR. Die Wertminderung beträgt somit 7.807 EUR. Die Restlaufzeit der Forderung beträgt mehr als ein Jahr.

**Bewertung mit dem Devisenkassamittelkurs**

Da sich der Devisenkurs bis zur Bilanzerstellung nicht mehr ändert, handelt es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung. Somit muss die Forderung aufgrund des Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. HS HGB n.F.) in Höhe des nicht realisierten Verlustes (= 7.807 EUR) in der Handelsbilanz abgeschrieben werden (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB n.F.). In der Steuerbilanz besteht ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 2. HS EStG; BFH 23.4.09, IV R 62/06, BStBl II 09, 778). Die Fremdwährungsforderung ist am 31.12.10 mit 76.500 EUR zu bewerten.

**Voraussichtlich dauernde Wertminderung**

**Buchungssätze:**

Forderung [1365] 82.759 EUR an Bank [1800] 82.759 EUR  
 Forderung [1365] 1.548 EUR an Zinsertrag [7110] 1.548 EUR  
 sonstiger betrieblicher Aufwand [6300] 7.807 EUR an Forderung [1365] 7.807 EUR

### 5.1.12 Prozesskostenrückstellung

Die Prozesskostenrückstellung ist auf die Laufzeit anzupassen.

Aufgrund der Neuberechnung ergibt sich ein Aufzinsungsaufwand von 11.247 EUR. Es ergibt sich eine Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz von (HB 231.584 EUR ./ StB 224.613 EUR =) 6.971 EUR, welche die daraus resultierenden aktiven latenten Steuern auf 1.046 EUR mindert. Somit ergibt sich eine Auflösung der bisher gebildeten aktiven latenten Steuern in Höhe von (1.115 EUR ./ 1.046 EUR =) 69 EUR.

**Buchungssätze:**

Aufzinsungsaufwand	[7362]	11.247 EUR	an	Prozesskostenrückstellung	[3097]	11.247 EUR
Steuern vom EK und Ertrag	[7645]	69 EUR	an	Aktive latente Steuern	[1950]	69 EUR

### 5.1.13 Rückbauverpflichtung

**Rückstellung  
wird weiter  
angesammelt**

Die Rückbauverpflichtung ist sowohl handels- als auch steuerrechtlich weiter als Ansammlungsrückstellung abzubilden. Handelsrechtlich ist der jeweilige individuelle Abzinsungszinssatz anzuwenden. Es ergibt sich ein Zuführungsbetrag von (24.597,48 EUR / 8 =) 3.075 EUR. Der entsprechende Barwert der Rückstellungszuführung beträgt 2.218 EUR, so dass sich ein Abzinsungsertrag von (3.075 EUR ./ 2.218 EUR =) 857 EUR ergibt. Handelsrechtlich werden zwei Buchungssätze benötigt:

- anteiliger (Ansammlungs-)Rückbauaufwand
- Abzinsungsertrag

**Steuerrechtlich** ist weiterhin der 5,5 %ige Abzinsungszinssatz anzuwenden, sodass sich eine Zuführung von (((20.600 EUR x 0,7252 =) 14.940 EUR x 2/8 =) 3.735 EUR ./ 1.719 EUR =) 2.016 EUR ergibt.

**Aktive latente  
Steuern erhöhen  
sich**

Aufgrund der Abweichung der Handels- von der Steuerbilanz (4.262 EUR ./ 3.735 EUR =) von 527 EUR müssen latente Steuern unter „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ in Höhe von (527 EUR x 15 % =) 79 EUR abgebildet werden (§ 274 Abs. 2 S. 3 HGB n.F.). Da zum 1.1.10 aktive latente Steuern – betreffend die Rückbauverpflichtung – in Höhe von 49 EUR erfasst wurden, ist zum 31.12.10 lediglich die Differenz in Höhe von (79 EUR ./ 49 EUR =) 30 EUR zu buchen.

**Buchungssätze:**

Rückbauaufwand	[6859]	3.075 EUR	an	Rückbauverpflichtung	[3086]	3.075 EUR
Rückbauverpflichtung	[3086]	857 EUR	an	Abzinsungsertrag Rückstellungen	[7142]	857 EUR
Aktive latente Steuern	[1950]	30 EUR	an	Steuern vom EK und Ertrag	[7649]	30 EUR

### 5.1.14 Aufbewahrungsrückstellung

Die handelsrechtliche Zuführung zur Aufbewahrungsrückstellung beträgt (6.680 EUR ./ 6.072 EUR =) 608 EUR, der Abzinsungsertrag 230 EUR. Steuerrechtlich verbleibt es bei der Bewertung mit 5.500 EUR. Aufgrund des Unterschieds mindern sich die bestehenden Steuerlatenzen:

**Buchungssätze:**

sonstige Raumkosten	[6345]	608 EUR	an	Aufbewahrungsrückstellung	[3096]	608 EUR
Aufbewahrungsrückstellung	[3096]	230 EUR	an	Abzinsungsertrag Rückstellungen	[7142]	230 EUR
Passive latente Steuern	[3065]	57 EUR	an	Steuern vom EK und Ertrag	[7649]	57 EUR

### 5.1.15 Fremdwährungslieferverbindlichkeit

Die Bewertung zum Abschlussstichtag 31.12.10 erfolgt mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag, d.h. (200.000 sfr / 1,6 sfr/EUR =) 125.000 EUR. Die Wertminderung und somit Minderung der Verbindlichkeit beträgt 12.931 EUR. Da die Restlaufzeit der Verbindlichkeit nicht mehr als ein Jahr beträgt, erfolgt die Abschlussstichtagsbewertung unabhängig vom Imparitäts- und Realisationsprinzip (§ 256a S. 2 HGB). Der nicht realisierte Währungsgewinn in Höhe von 12.931 EUR ist auszuweisen. Die Fremdwährungslieferverbindlichkeit ist am 31.12.10 mit 125.000 EUR zu bewerten.

**Realisationsprinzip greift hier nicht**

In der **Steuerbilanz** ist die Gewinnerhöhung **nicht** einzubuchen, da weiterhin das Anschaffungskostenprinzip (§ 6 EStG) bzw. der Rückzahlungsbetrag anzuwenden ist. Aufgrund des unterschiedlichen Bilanzansatzes entstehen Steuerlatenzen.

**Buchungssätze:**

Maschine	[0440]	137.931 EUR	an	Lieferverbindlichkeit bis 1 Jahr	[3335]	137.931 EUR
Lieferverbindlichkeit bis 1 Jahr	[3335]	12.931 EUR	an	Erträge Währungsumrechnung	[4840]	12.931 EUR
Steuern vom EK und Ertrag	[7645]	1.940 EUR	an	Passive latente Steuern	[3065]	1.940 EUR

### 5.2 Latente Steuern

Ermittlung „latenter Steuern“ 31.12.10					
Bilanzposition	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Unterschied	Latente Steuern	
<b>Aktiva</b>					<b>15%</b>
Immaterielle Vermögensgegenstände	297.917 EUR	0 EUR	-297.917 EUR	Passive	-44.688 EUR
Geschäfts- und Firmenwert I	25.000 EUR	55.000 EUR	30.000 EUR	Aktive	4.500 EUR
Geschäfts- und Firmenwert II	49.167 EUR	49.722 EUR	555 EUR	Aktive	83 EUR
1. Grundstücke	470.000 EUR	455.000 EUR	-15.000 EUR	Passive	-2.250 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	21.600 EUR	70.000 EUR	48.400 EUR	Aktive	7.260 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	304.597 EUR	274.181 EUR	-30.416 EUR	Passive	-4.562 EUR
3. BGA	326.114 EUR	292.114 EUR	-34.000 EUR	Passive	-5.100 EUR
Summe aktive latente Steuern					11.843 EUR
Summe passive latente Steuern					-56.600 EUR

<b>Passiva</b>	<b>Handelsbilanz</b>	<b>Steuerbilanz</b>	<b>Unterschied</b>		<b>Latente Steuern</b>
1. Prozesskostenrückstellung	231.584 EUR	224.613 EUR	6.971 EUR	Aktive	1.046 EUR
2. Rückbauverpflichtung	4.262 EUR	3.735 EUR	527 EUR	Aktive	79 EUR
3. Aufbewahrungsrückstellung	4.162 EUR	5.500 EUR	-1.338 EUR	Passive	-201 EUR
3. Verbindlichkeit Fremdwährung bis 1 Jahr	125.000 EUR	137.931 EUR	-12.931 EUR	Passive	-1.940 EUR
Summe aktive latente Steuern					1.125 EUR
Summe passive latente Steuern					-2.140 EUR
<b>Gesamtdifferenzbetrachtung</b>	<b>Passivierungspflicht</b>				<b>-45.772 EUR</b>
<b>Ausweis</b>					
Aktive latente Steuern					12.968 EUR
Passive latente Steuern					-58.740 EUR

### Anpassungstabelle für latente Steuern

<b>Umstellung bilanzorientiertes Temporary-Konzept</b>					
	<b>Handelsbilanz</b>		<b>Handelsbilanz</b>		<b>Differenz</b>
	Latente Steuern 1.1.10		Latente Steuern 31.12.10		
Immaterielle Vermögensgegenstände		0 EUR	Passive	-44.688 EUR	-44.688 EUR
Geschäfts- und Firmenwert I	Aktive	3.375 EUR	Aktive	4.500 EUR	1.125 EUR
Geschäfts- und Firmenwert II		0 EUR	Aktive	83 EUR	83 EUR
1. Grundstücke	Passive	-1.500 EUR	Passive	-2.250 EUR	-750 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	Aktive	6.600 EUR	Aktive	7.260 EUR	660 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	Passive	-2.750 EUR	Passive	-4.562 EUR	-1.812 EUR
3. BGA	Passive	-5.550 EUR	Passive	-5.100 EUR	450 EUR
1. Prozesskostenrückstellung	Aktive	1.115 EUR	Aktive	1.046 EUR	-69 EUR
2. Rückbauverpflichtung	Aktive	49 EUR	Aktive	79 EUR	30 EUR
3. Aufbewahrungsrückstellung	Passive	-258 EUR	Passive	-201 EUR	57 EUR
4. Sonstige Rückstellungen					
1. Erhaltene Anzahlungen					
2. Verbindlichkeiten LuL					
3. Verbindlichkeit Fremdwährung bis 1 Jahr		0 EUR	Passive	-1.940 EUR	-1.940 EUR

Folgende Buchungen sind vorgenommen worden:

<b>Anpassungsberechnung</b>			
Schlussbilanz ohne BilMoG	31.12.09		0 EUR
1. Arbeitsschritt			
Schlussbilanz mit BilMoG	31.12.09	„Andere Gewinnrücklage“	12.281 EUR
3. Arbeitsschritt			
Geschäfts- und Firmenwert	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	3.375 EUR
1. Grundstücke	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	-750 EUR
	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-750 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	0 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	-2.750 EUR
3. BGA	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-1.500 EUR
	1.1.10	„Steuern vom Ek und Ertrag“	-4.050 EUR
1. Prozesskostenrückstellung	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-4.449 EUR
2. Rückbauverpflichtung	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-68 EUR
3. Aufbewahrungsrückstellung	1.1.10	„Andere Gewinnrücklage“	-258 EUR
Eröffnungsbilanz mit BilMoG	1.1.10		1.081 EUR
4. Arbeitsschritt			
Immaterielle Vermögensgegenstände	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	-44.688 EUR
Geschäfts- und Firmenwert I	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	1.125 EUR
Geschäfts- und Firmenwert II	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	83 EUR
1. Grundstücke	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	-750 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	660 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	-1.812 EUR
3. BGA	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	450 EUR
Prozesskostenrückstellung	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	-69 EUR
Rückbauverpflichtung	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	30 EUR
3. Aufbewahrungsrückstellung	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	57 EUR
3. Verbindlichkeit Fremdwährung bis 1 Jahr	31.12.10	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	-1.940 EUR
<b>Schlussbilanz mit BilMoG</b>	31.12.10		<b>-45.772 EUR</b>

Die handelsrechtliche Schlussbilanz zum 31.12.10 hat folgendes Bild:

Aktiva		Handelsbilanz ‚Einzelunternehmen‘ zum 31.12.10		Passiva
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		1. Kapital	300.000 EUR	
Immaterielle Vermögensgegenstände	297.917 EUR	2. Andere Gewinnrücklagen	52.092 EUR	352.092 EUR
Geschäfts- und Firmenwert I	25.000 EUR	3. Jahresüberschuss		194.722 EUR
Geschäfts- und Firmenwert II	49.167 EUR	B. Rückstellungen		

II. Sachanlagen		1. Prozesskostenrückstellung	231.584 EUR
1. Grundstücke	470.000 EUR	2. Rückbauverpflichtung	4.262 EUR
2. Technische Anlagen und Maschinen	326.197 EUR	3. Aufbewahrungsrückstellung	4.162 EUR
3. BGA	326.114 EUR	4. Sonstige Rückstellung	35.600 EUR
B. Umlaufvermögen		C. Verbindlichkeiten	
I. Vorräte		1. Erhaltene Anzahlungen	187.440 EUR
1. Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe	375.000 EUR	2. Verbindlichkeiten LuL	330.000 EUR
2. unfertige Erzeugnisse	96.800 EUR	3. Verbindlichkeit Fremdwährung bis 1 Jahr	125.000 EUR
3. fertige Erzeugnisse und Waren	125.200 EUR	4. Verbindlichkeiten gg. Kreditinstituten	760.000 EUR
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		5. Sonstige Verbindlichkeiten	37.500 EUR
1. Forderungen aus LuL	115.500 EUR	D. Rechnungsabgrenzungsposten	12.500 EUR
2. Forderung Fremdwährung	76.500 EUR	E. Passive latente Steuern	58.741 EUR
3. Sonstige Vermögensgegenstände	500 EUR		
III. Kasse, Bank	24.741 EUR		
C. Rechnungsabgrenzungsposten	12.000 EUR		
D. Aktive latente Steuern	12.968 EUR		
	2.333.604 EUR		2.333.604 EUR

### 5.3 Ableitung der Steuerbilanz

#### Durchbrechungen der Maßgeblichkeit

Aus der abgebildeten Handelsbilanz wird die folgende Steuerbilanz aufgestellt. Folgende Durchbrechungen der Maßgeblichkeit waren dabei zu beachten:

#### 5.3.1 Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Steuerrechtlich besteht ein Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG).

#### 5.3.2 Geschäfts- und Firmenwert

In der Steuerbilanz müssen die beiden Geschäfts- und Firmenwerte weiterhin auf 15 Jahre abgeschrieben werden. Die steuerrechtliche Abschreibungsbuchung lautet:

#### Buchungssätze:

AfA Geschäftswert I	[6205]	5.000 EUR	an	Geschäfts- und Firmenwert	[0150]	5.000 EUR
AfA Geschäftswert II	[6205]	278 EUR	an	Geschäfts- und Firmenwert	[0150]	278 EUR

#### 5.3.3 Gebäude

Das Gebäude ist weiterhin auf die typisierte Nutzungsdauer von 30 Jahren mit jährlich 15.000 EUR abzuschreiben.

#### Buchungssatz:

AfA Gebäude	[6221]	15.000 EUR	an	Gebäude	[0240]	15.000 EUR
-------------	--------	------------	----	---------	--------	------------

### 5.3.4 Technische Anlage

Steuerrechtlich erfolgt weiterhin die AfA auf 25 Jahre mit 10 %, sodass sich die Differenz der Bilanzansätze und damit die Steuerlatenz erhöht.

**Buchungssatz:**

AfA Technische Anlage [6220] 10.000 EUR an Technische Anlage [0420] 10.000 EUR

### 5.3.5 Maschine I

Steuerrechtlich ist weiterhin nur die lineare AfA von 10.000 EUR möglich.

**Buchungssatz:**

AfA Maschine [6220] 10.000 EUR an Maschine [0440] 10.000 EUR

### 5.3.6 Maschine II

Steuerrechtlich wird die begrenzte degressive AfA fortgeführt (§ 7 Abs. 2 EStG).

**Buchungssatz:**

AfA Maschine [6220] 18.750 EUR an Maschine [0440] 18.750 EUR

### 5.3.7 Computeranlage

Steuerrechtlich verbleibt es bei einer AfA von 4.500 EUR, so dass sich der Unterschied im Bilanzansatz weiter erhöht.

**Buchungssatz:**

AfA Computeranlage [6220] 4.500 EUR an Computeranlage [0510] 4.500 EUR

### 5.3.8 Prozesskostenrückstellung

Aufgrund der Neuberechnung ergibt sich ein Aufzinsungsaufwand von 11.710 EUR. Folgende Buchung in der Steuerbilanz muss erfolgen:

**Buchungssatz:**

Aufzinsungsaufwand [7362] 11.710 EUR an Prozesskostenrückstellung [3097] 11.710 EUR

### 5.3.9 Rückbauverpflichtung

Die Rückstellung für die Rückbauverpflichtung ist mit 5,5 % abzuzinsen. Die steuerrechtliche Rückstellungszuführung beträgt 2.016 EUR.

**Buchungssatz:**

Aufwendungen Zuschreibung Rückstellung [6917] 2.016 EUR an Rückbauverpflichtung Rückstellung [3086] 2.016 EUR

### 5.3.10 Aufbewahrungsrückstellung

Die Bewertung erfolgt weiterhin mit den Vollkosten ohne Abzinsung in Höhe von 5.500 EUR.

### 5.3.11 Fremdwährungsverbindlichkeit

In der Steuerbilanz ist die Gewinnerhöhung **nicht** einzubuchen, da weiterhin das Realisationsprinzip sowie das Anschaffungskostenprinzip bzw. der höhere Rückzahlungsbetrag anzuwenden sind. Die Bewertung erfolgt in Höhe von 137.931 EUR.

Die steuerrechtliche Schlussbilanz zum 31.12.10 hat folgendes Bild:

Aktiva	Steuerbilanz „Einzelunternehmen“ zum 31.12.10		Passiva
A. Anlagevermögen			A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenstände			1. Kapital
Geschäfts- und Firmenwert I	55.000 EUR		2. Jahresfehlbetrag
Geschäfts- und Firmenwert II	49.722 EUR		
II. Sachanlagen			B. Rückstellungen
1. Grundstücke	455.000 EUR		1. Prozesskostenrückstellung
2. Technische Anlagen und Maschinen	344.181 EUR		2. Rückbauverpflichtung
3. BGA	292.114 EUR		3. Aufbewahrungsrückstellung
B. Umlaufvermögen			4. Sonstige Rückstellung
I. Vorräte			C. Verbindlichkeiten
1. Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe	375.000 EUR		1. Erhaltene Anzahlungen
2. unfertige Erzeugnisse	96.800 EUR		2. Verbindlichkeiten LuL
3. fertige Erzeugnisse und Waren	125.200 EUR		3. Verbindlichkeit Fremdwährung bis 1 Jahr
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände			4. Verbindlichkeiten gg. Kreditinstituten
1. Forderungen aus LuL	115.500 EUR		5. Sonstige Verbindlichkeiten
2. Forderung Fremdwährung	76.500 EUR		
2. Sonstige Vermögensgegenstände	500 EUR		D. Rechnungsabgrenzungsposten
III. Kasse, Bank	24.741 EUR		
C. Rechnungsabgrenzungsposten	12.000 EUR		
	<b>2.022.258 EUR</b>		<b>2.022.258 EUR</b>