

Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch

10., aktualisierte und erweiterte Auflage

VON

o. Univ.-Prof. Mag. Dr. Romuald Bertl
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Mag. Dr. Eva Deutsch-Goldoni
Steuerberaterin

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Steuerberater

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 10. Auflage	V
Verzeichnis der verwendeten Literatur	XVII
1. Das betriebliche Rechnungswesen	1
1.1. Der Inhalt des betrieblichen Rechnungswesens	1
1.2. Die Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens	2
1.3. Der Zweck des betrieblichen Rechnungswesens	2
1.4. Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten im Rechnungswesen	2
2. Die Buchhaltung (Buchführung)	5
2.1. Die Aufgaben der Buchhaltung	5
2.2. Grundlegende Begriffe	6
2.3. Die Rechtsgrundlagen der Buchführung	9
2.3.1. Die Rechnungslegungspflicht	9
2.3.2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	12
2.3.3. Der Jahresabschluss	14
2.4. Die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsarten	16
2.4.1. Der Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG	17
2.4.2. Die Gewinnermittlung durch den Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben gemäß § 4 Abs 3 EStG	18
2.4.3. Der Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG	18
2.4.4. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG	19
2.5. Die Buchhaltungssysteme	20
2.5.1. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	20
2.5.2. Die einfache Buchführung	21
2.5.3. Die doppelte Buchhaltung	21
2.6. Das Verrechnungssystem der doppelten Buchhaltung	23
2.6.1. Die Erfolgsermittlung aus dem Verrechnungskreis I	23
2.6.2. Die Erfolgsermittlung aus dem Verrechnungskreis II	24
2.6.3. Einlage und Entnahme privater Mittel	26
2.7. Die Organisation der doppelten Buchhaltung	27
2.7.1. Die Grundzüge des Belegwesens	27
2.7.2. Die Bücher der doppelten Buchhaltung	29
2.7.3. Die Buchführungsverfahren	30
2.7.4. Der Kontenrahmen und der Kontenplan	34
2.8. Die Technik der Verbuchung	38
2.8.1. Die Bildung von Buchungssätzen	38
2.8.2. Die Verbuchung auf Bestandskonten	38
2.8.3. Das Eigenkapitalkonto	40
2.8.4. Die Verbuchung auf Erfolgskonten	41
2.8.5. Grundzüge der Verbuchung von Wareneinkauf und Warenverkauf (inklusive Buchungszeitpunkt)	43
2.8.6. Der Abschluss und die Eröffnung der Konten	46
2.8.7. Beispiel	47

2.9.	Die Umsatzsteuer	52
2.9.1.	Das System der Umsatzsteuer	52
2.9.2.	Ausgewählte Kapitel des Umsatzsteuergesetzes	53
2.9.2.1.	Der Steuergegenstand der Umsatzsteuer	53
2.9.2.2.	Steuerbefreite Umsätze	55
2.9.2.3.	Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer	58
2.9.2.4.	Der Steuersatz	59
2.9.2.5.	Der Vorsteuerabzug	60
2.9.2.6.	Die Änderung der Bemessungsgrundlage	63
2.9.2.7.	Steuerschuldner, Steuerschuld, Veranlagung, Voranmeldung und Entrichtung der Umsatzsteuer	63
2.9.2.8.	Die Binnenmarktregelung	66
2.9.3.	Die Verbuchung der Umsatzsteuer	68
2.9.4.	Beispiele	72
2.9.5.	Exkurs: Die elektronische Rechnung	76
2.10.	Die Normverbrauchsabgabe (NoVA)	78
2.10.1.	Das System der NoVA	78
2.10.2.	Die Verbuchung der NoVA	81
2.10.3.	Beispiel für die NoVA	83
2.11.	Die Verbuchung laufender Geschäftsfälle	85
2.11.1.	Wareneinkauf und Warenverkauf	85
2.11.1.1.	Die Verbuchung der Warengeschäfte	85
2.11.1.2.	Bezugskosten und Ausgangsfrachten	86
2.11.1.3.	Preisnachlässe	87
2.11.1.4.	Zahlungsbedingungen	88
2.11.1.5.	Die Verbuchung einer Zahlung mit Skontoabzug	89
2.11.1.6.	Warenrücksendungen	96
2.11.1.7.	Anzahlungen	96
2.11.1.8.	Der Tausch	98
2.11.1.9.	Beispiele	99
2.11.2.	Die Privatentnahmen	110
2.11.2.1.	Privatentnahme und Eigenverbrauch	110
2.11.2.2.	§ 20 Abs 1 und 2 EStG 1988	113
2.11.2.3.	Beispiele	114
2.11.3.	Die Steuern	117
2.11.3.1.	Die Einkommensteuer	117
2.11.3.2.	Die Körperschaftsteuer	119
2.11.3.3.	Immobilienwertsteuer	124
2.11.3.3.1.	Grundstücksveräußerungen im privaten Bereich	124
2.11.3.3.2.	Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich	126
2.11.3.4.	Die Kommunalsteuer	127
2.11.3.5.	Die Grunderwerbsteuer	128
2.11.3.6.	Kapitalverkehrssteuern	130

2.11.3.7. Sonstige Steuern	130
2.11.3.7.1. Die Grundsteuer	130
2.11.3.7.2. Gebühren	131
2.11.3.8. Die Besteuerung der Kraftfahrzeuge	131
2.11.3.8.1. Die Einkommensteuer	131
2.11.3.8.2. Die Umsatzsteuer	131
2.11.3.8.3. Die Kraftfahrzeugsteuer	132
2.11.3.9. Beispiele	134
2.11.4. Wechsel, Scheck und Kreditkarte	138
2.11.4.1. Grundzüge des Wechselrechts	138
2.11.4.2. Die Wechselverbuchung	143
2.11.4.3. Die Grundzüge des Scheckrechts	146
2.11.4.4. Die Verbuchung des Schecks	146
2.11.4.5. Die Kreditkarte	147
2.11.4.6. Beispiele	148
2.11.5. Löhne und Gehälter	155
2.11.5.1. Brutto- und Nettobezug	155
2.11.5.2. Lohnabhängige Aufwendungen	159
2.11.5.3. Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag und Kinderfreibetrag	161
2.11.5.4. Aufzeichnungen und Formulare	162
2.11.5.5. Lohnkonto	166
2.11.5.6. Beispiele	166
2.11.6. Reisekostenvergütungen	167
2.11.7. Geschäfte in fremder Währung	170
2.11.7.1. Grundbegriffe	170
2.11.7.2. Technik der Fremdwährungsverbuchung	170
2.11.7.3. Die Verbuchung zu Tageskursen	174
2.11.7.4. Die Verbuchung zu Verrechnungskursen	175
2.11.7.5. Valutarische Verbuchung	176
2.11.7.6. Beispiele	177
2.12. Die Verbuchung von Leasinggeschäften	183
2.12.1. Die wirtschaftliche Zurechnung des Leasinggutes	183
2.12.1.1. Die Leasingarten	185
2.12.1.2. Die Abgrenzung von Kauf und Miete	185
2.12.2. Die Verbuchung bei Qualifikation des Leasingvertrages als Miete	188
2.12.3. Die Verbuchung bei Qualifikation des Leasingvertrages als Kauf	189
2.12.4. Beispiele	191
2.13. Die Verbuchung von Kommissionsgeschäften	195
2.13.1. Die Verbuchung der Einkaufskommission	196
2.13.2. Die Verbuchung der Verkaufskommission	198
2.13.3. Beispiele	199
2.14. Die Verbuchung von Forderungsausfällen	204
2.14.1. Ursachen für Forderungsausfälle	204
2.14.2. Steuerrechtliche Bewertung	204
2.14.3. Beispiele	207

2.15. Die Abtretung (Zession) von Forderungen (Factoring)	208
2.15.1. Echtes Factoring	208
2.15.2. Unechtes Factoring	209
2.15.3. Beispiele	210
2.16. Die Verbuchung von Veränderungen im Anlagevermögen	216
2.16.1. Anschaffung, Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung	216
2.16.2. Die Verbuchung von Zu- und Abgängen	218
2.16.3. Beispiele	220
2.17. Die Verbuchung von geringwertigen Vermögensgegenständen	224
2.17.1. Die Verbuchung als Abgang	226
2.17.2. Die Verbuchung als Abschreibung	226
2.17.3. Beispiele	227
3. Die Bilanzierung (Jahresabschlusserstellung)	231
3.1. Wesen, Funktion und Arten von Bilanzen	231
3.1.1. Wesen der Bilanz	231
3.1.2. Funktionen der Bilanz	231
3.1.2.1. Die Dokumentationsfunktion	232
3.1.2.2. Die Gewinnermittlungsfunktion	232
3.1.2.3. Die Informationsfunktion	233
3.1.2.4. Die Erhaltungsfunktion	234
3.1.3. Arten von Bilanzen	234
3.2. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung	236
3.2.1. Wesen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung	236
3.2.2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung im Einzelnen	245
3.2.2.1. Bilanzwahrheit	245
3.2.2.2. Vollständigkeit (§ 196 Abs 1 UGB)	245
3.2.2.3. Bilanzklarheit (§ 195 UGB)	246
3.2.2.4. Einzelbewertung (§ 201 Abs 2 Z 3 UGB)	247
3.2.2.5. Stichtagsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 3 UGB)	248
3.2.2.6. Bilanzkontinuität	249
3.2.2.7. Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 201 Abs 2 Z 2 UGB)	252
3.2.2.8. Vorsichtsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB)	252
3.2.2.9. Abgrenzungs(Periodisierungs)prinzip	255
3.2.2.10. Wirtschaftlicher Gehalt, Wesentlichkeit	255
3.2.3. Bilanzberichtigung/Bilanzänderung	256
3.3. Das Verhältnis von Unternehmensrecht und Steuerrecht, insbesondere im Bereich der steuerlichen Begünstigungen	258
3.3.1. Das Verhältnis von Unternehmens- und Steuerrecht	258
3.3.2. Steuerliche Sonderabschreibungen	260

3.4.	Der Jahresabschluss	260
3.4.1.	Allgemeine Aufstellungsgrundsätze	260
3.4.2.	Unterschiede der Jahresabschlüsse der Unternehmer und Kapitalgesellschaften	262
3.4.2.1.	Die Kapitalgesellschaft im Sinne der Rechnungslegungsvorschriften	262
3.4.2.2.	Die einzelnen Unterschiede zwischen Unternehmern und Kapitalgesellschaften	264
3.4.2.2.1.	Umfang des Jahresabschlusses	264
3.4.2.2.2.	Prüfung	265
3.4.2.2.3.	Publizität	266
3.4.2.2.3.1.	Allgemeine Publizitätsvorschriften	266
3.4.2.2.3.2.	Rahmenbedingungen der elektronischen Eingabe beim Firmenbuch	268
3.4.2.2.3.3.	UGB-Formblattverordnung	269
3.4.2.2.4.	Fristen	275
3.4.2.2.5.	Sonstige Pflichten von Vorstand und Aufsichtsrat	276
3.4.3.	Der Inhalt der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	277
3.4.3.1.	Der Inhalt der Bilanz	277
3.4.3.1.1.	Vermögensgegenstände	280
3.4.3.1.2.	Eigenkapital	285
3.4.3.1.3.	Rückstellungen	291
3.4.3.1.4.	Verbindlichkeiten	294
3.4.3.1.5.	Rechnungsabgrenzungsposten	294
3.4.3.1.6.	Aktive latente Steuern	296
3.4.3.1.7.	Bilanzierungshilfen	296
3.4.3.1.8.	Bilanzierungsverbote	297
3.4.3.1.9.	Haftungsverhältnisse	297
3.4.3.2.	Der Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung	299
3.4.3.2.1.	Gesamtkostenverfahren	303
3.4.3.2.2.	Umsatzkostenverfahren	311
3.4.3.2.3.	Beispiel für die Ermittlung des Betriebsergebnisses nach dem Gesamtkosten- bzw dem Umsatzkosten- verfahren	312
3.4.4.	Der Inhalt des Anhangs	314
3.4.5.	Der Inhalt des Lageberichts	320
3.4.6.	Der Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung	321
3.4.7.	Der Inhalt des Corporate-Governance-Berichts	321
3.4.8.	Der Inhalt des Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen	322
3.5.	Die Durchführung des Jahresabschlusses	323
3.5.1.	Die Wareneinsatzermittlung	323
3.5.1.1.	Die mengenmäßige Einsatzermittlung	323
3.5.1.2.	Die wertmäßige Einsatzermittlung	324
3.5.1.2.1.	Die Realbewertungsverfahren	325
3.5.1.2.2.	Die Kunstbewertungsverfahren	326

3.5.1.2.3.	Die Reihenfolge in der Anwendung der Bewertungsverfahren	327
3.5.1.2.4.	Beispiele	328
3.5.2.	Die Inventur	334
3.5.2.1.	Gesetzliche Bestimmungen über die Vornahme der Inventur	334
3.5.2.1.1.	Unternehmensrechtliche Bestimmungen	334
3.5.2.1.2.	Steuerrechtliche Bestimmungen	335
3.5.2.2.	Die Aufgaben der Inventur	335
3.5.2.3.	Die Formen der Inventur	335
3.5.2.3.1.	Die Stichtagsinventur	335
3.5.2.3.2.	Die permanente Inventur	336
3.5.2.3.3.	Die vor- oder nachgelagerte Stichtagsinventur	337
3.5.2.3.4.	Die Stichprobeninventur	337
3.5.2.4.	Die Durchführung der Inventur	337
3.5.2.5.	Beispiel	338
3.5.3.	Die Jahresabschlussübersicht	341
3.5.4.	Der formale Abschluss der Hauptbuchkonten	343
3.5.5.	Praktische Durchführung der Bilanzerstellung anhand eines vereinfachten Beispiels	344
3.6.	Bewertung	348
3.6.1.	Vorgangsweise	348
3.6.2.	Allgemeine Grundsätze	350
3.6.2.1.	Grundsatz der Stetigkeit	350
3.6.2.2.	Grundsatz der Unternehmensfortführung	351
3.6.2.3.	Grundsatz der Einzelbewertung zum Abschlussstichtag	351
3.6.2.4.	Grundsatz der Vorsicht	353
3.6.2.5.	Grundsatz der Periodenabgrenzung	355
3.6.2.6.	Grundsatz der Bilanzidentität	356
3.6.2.7.	Grundsatz der verlässlichen Schätzung	357
3.6.2.8.	Ausnahmeregelung	357
3.6.2.9.	Nicht kodifizierte Bewertungsgrundsätze	357
3.6.2.10.	Maßgeblichkeit für die steuerliche Gewinnermittlung	358
3.6.3.	Primäre Wertmaßstäbe für Vermögensgegenstände	358
3.6.3.1.	Anschaffungskosten	358
3.6.3.1.1.	Anschaffungsvorgang	358
3.6.3.1.2.	Bestandteile	359
3.6.3.1.3.	Berücksichtigung von Fremdkapitalkosten	365
3.6.3.1.4.	„Anschaffungskosten“ von Forderungen	370
3.6.3.2.	Herstellungskosten	373
3.6.3.2.1.	Herstellungsvorgang	373
3.6.3.2.2.	Besonderheit der Erfassung	373
3.6.3.2.3.	Bestandteile	377
3.6.3.2.4.	Besonderheiten beim Umlaufvermögen	382
3.6.3.3.	Wert für Einlagen und Zuwendungen	388

3.6.4.	Vergleichswertmaßstäbe für Vermögensgegenstände	391
3.6.4.1.	Beizulegender Zeitwert	391
3.6.4.2.	Beizulegender Wert	394
3.6.4.3.	Teilwert	399
3.6.5.	Wertmaßstäbe für Schulden	400
3.6.5.1.	Erfüllungsbetrag	400
3.6.5.2.	Barwert der zukünftigen Auszahlungen	405
3.6.5.3.	Bestmöglich geschätzter Erfüllungsbetrag	405
3.7.	Jahresabschlussarbeiten bei den einzelnen Bilanzposten	408
3.7.1.	Nicht abnutzbares Anlagevermögen	408
3.7.1.1.	Begriff	408
3.7.1.2.	Bewertung	408
3.7.1.3.	Indirekte Verbuchung von Abschreibungen	419
3.7.1.4.	Einzelne Posten	421
3.7.2.	Abnutzbares Anlagevermögen	423
3.7.2.1.	Begriff	423
3.7.2.2.	Planmäßige Abschreibungen	424
3.7.2.3.	Bewertung	441
3.7.2.4.	Einzelne Posten	450
3.7.2.5.	Geschäfts(Firmen)wert	451
3.7.3.	Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens	455
3.7.3.1.	Aufbau von Anlagen- und Abschreibungsspiegel	455
3.7.3.2.	Geringwertige Vermögensgegenstände	462
3.7.3.3.	Geschäfts(Firmen)wert	464
3.7.4.	Umlaufvermögen	465
3.7.4.1.	Begriff	465
3.7.4.2.	Bewertung	465
3.7.4.3.	Einzelne Posten	471
3.7.5.	Rechnungsabgrenzungsposten	493
3.7.5.1.	Begriff	493
3.7.5.2.	Berechnung	497
3.7.5.3.	Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit	499
3.7.5.4.	Exkurs: Die Verbuchung von Antizipationen	506
3.7.6.	Verbindlichkeiten	509
3.7.6.1.	Begriff	509
3.7.6.2.	Bewertung	512
3.7.7.	Rentenverpflichtungen	516
3.7.8.	Rückstellungen	517
3.7.8.1.	Begriff	517
3.7.8.2.	Arten	521
3.7.8.2.1.	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	521
3.7.8.2.2.	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	526
3.7.8.2.3.	Aufwandsrückstellungen	531

3.7.8.3.	Bewertung	534
3.7.8.3.1.	Überblick	534
3.7.8.3.2.	Wertermittlung im ersten Schritt	535
3.7.8.3.3.	Wertermittlung im zweiten Schritt – Abzinsung	543
3.7.8.4.	Einzelne Posten	556
3.8.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	572
3.8.1.	Begriff	572
3.8.2.	Körperschaftsteuer	573
3.8.2.1.	Ermittlung	573
3.8.2.2.	Verbuchung	578
3.8.3.	Latente Steuern	580
3.8.3.1.	Begriff	580
3.8.3.2.	Bildungsvoraussetzungen	586
3.8.3.2.1.	Betriebliche Ertragsteuer	586
3.8.3.2.2.	Differenzen der Wertansätze von Bilanzposten	587
3.8.3.2.3.	Zeitliche Differenzen	588
3.8.3.2.4.	Künftige Steuerbe- oder -entlastung	590
3.8.3.3.	Berechnung	591
3.8.3.4.	Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen	596
3.8.3.5.	Verbuchung	597
3.9.	Eigenkapital sowie Verteilung und Verbuchung des Gewinnes bzw Verlustes	600
3.9.1.	Begriff des Eigenkapitals	600
3.9.2.	Einzelunternehmer	601
3.9.3.	Personengesellschaften	604
3.9.3.1.	Eigenkapitalkonten	604
3.9.3.2.	Gewinn- und Verlustverteilung	610
3.9.4.	Kapitalgesellschaften	616
3.9.4.1.	Eigenkapitalkonten	616
3.9.4.1.1.	Bestandteile	616
3.9.4.1.2.	eingefordertes Nennkapital	617
3.9.4.1.3.	Kapitalrücklagen	628
3.9.4.1.4.	Gewinnrücklagen	632
3.9.4.1.5.	Bilanzgewinn/Bilanzverlust	633
3.9.4.1.6.	Rücklage gemäß § 225 Abs 5 UGB	633
3.9.4.1.7.	Negatives Eigenkapital	636
3.9.4.2.	Gewinnverwendung bzw Verlustverbuchung	636
3.9.4.2.1.	Aktiengesellschaft	636
3.9.4.2.2.	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	642
3.9.5.	Kapitalgesellschaft & Co Personengesellschaften	643
4.	Jahresabschlussanalyse	647
4.1.	Grundlagen der Kennzahlenanalyse	647
4.1.1.	Vergleichsobjekte	648
4.1.2.	Vor- und Nachteile	648

4.2.	Bereinigung und Aufbereitung der Jahresabschlussdaten	650
4.2.1.	Bereinigung der Bilanz	650
4.2.2.	Bereinigung der Gewinn- und Verlustrechnung	652
4.2.3.	Bilanzaufbereitung	652
4.3.	Kennzahlen zur Vermögens- und Finanzlage (finanzwirtschaftliche Analyse)	656
4.3.1.	Analyse der Kapitalstruktur	656
4.3.1.1.	Eigenkapitalquote (Equity Ratio)	656
4.3.1.2.	Nettoverschuldung (Net Debt)	657
4.3.1.3.	Nettoverschuldungsgrad (Gearing)	657
4.3.2.	Analyse der Vermögensstruktur	658
4.3.2.1.	Anlage- und Lagerintensität	658
4.3.2.2.	Abschreibungsquote und Abnutzungsgrad	659
4.3.2.3.	Nettoumlaufvermögen (Working Capital)	660
4.3.3.	Vermögensumschlagszahlen	660
4.4.	Kennzahlen zur Ertragslage (erfolgswirtschaftliche Analyse)	662
4.4.1.	Aufwands- und Ertragskennzahlen (Ergebnisanalyse)	662
4.4.1.1.	Earnings before Interest and Tax (EBIT)	662
4.4.1.2.	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (EBITDA)	663
4.4.2.	Kennzahlen zur Rentabilität (Rentabilitätsanalyse)	664
4.4.2.1.	Umsatzrentabilität (Return on Sales)	664
4.4.2.2.	Eigenkapitalrentabilität (Return on Equity)	664
4.4.2.3.	Gesamtkapitalrentabilität (Return on Investment)	665
4.5.	Cashflow-Kennzahlen	665
4.5.1.	Cashflow als Umsatzüberschuss	666
4.5.2.	Cashflow nach der Praktikermethode	667
4.5.3.	Cashflow als periodenbezogener Zahlungsüberschuss	668
4.5.4.	Geldflussrechnung gemäß KFS/BW 2	668
4.6.	Unternehmensreorganisationsgesetz	673
4.7.	Beispiel zur Kennzahlenanalyse	674
4.7.1.	Bilanz der Platanen-GmbH	674
4.7.2.	Gewinn- und Verlustrechnung der Platanen-GmbH	675
4.7.3.	Anlagenspiegel der Platanen-GmbH	677
4.7.4.	Auszüge aus dem Anhang der Platanen-GmbH inkl Zusatzinformationen	678
4.7.5.	Bereinigung und Aufbereitung der Bilanz	679
4.7.6.	Analyse der Kapitalstruktur der Platanen-GmbH	681
4.7.7.	Analyse der Vermögensstruktur der Platanen-GmbH	682
4.7.8.	Ergebnisanalyse der Platanen-GmbH	683
4.7.9.	Rentabilitätsanalyse der Platanen-GmbH	683
4.7.10.	Cashflow der Platanen-GmbH	684
4.7.11.	Unternehmensreorganisationsgesetz – Platanen-GmbH	685
4.8.	Kontenrahmen	686
	Stichwortverzeichnis	731