

Praxis der Bilanzierung

2015/2016

Mit zahlreichen Fallbeispielen und Lösungen

Dr. Herbert Grünberger

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, CPA (Chicago)

13., aktualisierte Auflage

Linde

Inhaltsverzeichnis

An Stelle eines Vorwortes: Über Bogenschießen	VII
Beispielverzeichnis	XIX
Überblick	XXV
Über den Lernprozess	XXVII

1. Teil:

Jahresabschluss, die hohe Schule der Bilanzierung

1. Eine erste Orientierung	7
1.1. Bilanzierungspflicht	7
1.1.1. Das Finanzamt akzeptiert nicht alles, was in der Unternehmensbilanz steht	7
1.1.2. Die hohe Schule des Bilanzierens	8
1.1.3. Bilanzierung light	8
1.2. Einstieg ins Bilanzierungsleben	8
1.2.1. Von Pacioli zur Praxis der Bilanzierung	9
2. Basiswissen Unternehmensrecht, Unternehmensbilanz	10
2.1. Lernziel	10
2.2. Allgemeine Vorschriften	10
2.3. Inventurverfahren	14
2.3.1. Unter welchen Voraussetzungen ist eine permanente Inventur möglich?	15
2.3.2. Vor- bzw nachverlagerte Inventur	16
2.4. Inhalt der Bilanz	18
2.4.1. Zum Nebeneinander von Mehr-Weniger-Rechnung und Buchung latenter Steuern	21
2.5. Grundsätze der Bewertung	23
2.5.1. Finanzanlagen	30
2.6. Wertansätze für Gegenstände des Umlaufvermögens	31
2.6.1. Retrograde Bewertung	33
2.6.2. Überlegungen zur Forderungsbewertung	33
2.7. Bewertungsvereinfachungsverfahren	35
2.7.1. Wertermittlung	36
2.8. Wertansätze für Passivposten	37
2.8.1. Pensions- und Abfertigungsrückstellung	38
2.8.2. Bezug (Entgelt)	38
2.8.3. Zinssatz	38
2.8.4. Verfahren	39
2.8.5. Ermittlung der Abfertigungsrückstellung	39
2.8.6. Inhalt des Jahresabschlusses	39
2.8.7. Inhalt eines Lageberichtes	40
2.9. Hedge Accounting	40
2.10. Gliederung der Bilanz	43
2.10.1. Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen	44

2.11.	Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	45
2.11.1.	Umsatzkostenverfahren	47
2.11.2.	Gesamtkostenverfahren vs Umsatzkostenverfahren	47
2.11.3.	Kontenmäßige Erfassung	47
3.	Basiswissen Steuerrecht	49
3.1.	Lernziel	49
3.2.	Einstimmung auf das Thema	49
3.3.	Gewinnermittlung	49
3.4.	Unkörperliche Wirtschaftsgüter	51
3.5.	Bilanzänderung	51
3.6.	Einbuchung von Betriebsprüfungsergebnissen	52
3.7.	Betriebsausgaben	54
3.8.	Instandsetzungsaufwendungen	55
3.9.	Einlagenrückzahlung	56
3.9.1.	Evidenzkonto	57
3.10.	Gewinn der rechnungslegungspflichtigen Unternehmen	58
3.11.	Bewertung von Anlage- und Umlaufvermögen	61
3.12.	Bewertung von Verbindlichkeiten	63
3.13.	Absetzung für Abnutzung	67
3.14.	Nutzungsdauer von Gebäuden	67
3.15.	Rückstellungen	69
3.16.	Übertragung stiller Reserven	72
3.17.	Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen	74
3.17.1.	Abfertigungsrückstellung	74
3.17.2.	Pensionsrückstellungen	74
3.17.3.	Jubiläumsgeldrückstellung	75
3.18.	Nichtabzugsfähige Aufwendungen	76
3.19.	Einkommensteuerrichtlinien	77
3.20.	Körperschaftsteuer	91
3.20.1.	Einkommen, Einkommensermittlung	92
3.20.2.	Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung	93
3.20.3.	Agio und Nachschusspflicht	93
3.20.4.	Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs 2)	94
3.20.5.	Zusammenfassung	95
3.20.6.	Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG)	95
3.20.7.	Befreiungen	95
3.20.8.	Nichtabzugsfähige Aufwendungen	97
3.21.	Steuerbilanz	97
3.21.1.	KöSt-Erklärung	98
3.21.2.	Zusammenfassung	100
4.	Bilanzpolitik	101
4.1.	Praktische Anwendung	101
5.	Bilanzierung Anlagevermögen	104
5.1.	Einstimmung auf das Thema	104
5.2.	Ein Kontrastprogramm	105
5.2.1.	Anlagevermögen/Umlaufvermögen	105
5.2.2.	Abnutzbare/nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter	105

5.2.3.	Materielle/immaterielle Wirtschaftsgüter (körperliche/unkörperliche Wirtschaftsgüter)	105
5.2.4.	Zivilrechtliches/wirtschaftliches Eigentum	106
5.2.5.	Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter	106
5.2.6.	Betriebsvermögen/Privatvermögen	106
5.2.7.	Herstellungsaufwand/Erhaltungsaufwand/Instandsetzungsaufwand	106
5.2.8.	Einzelbewertung/Pauschalbewertung	107
5.3.	Anschaffungskosten	108
5.3.1.	Anschaffungskosten und Subventionen	108
5.3.1.1.	Subventionen (vgl § 3 Z 6 und § 6 Z 10 EStG)	109
5.3.2.	Finanzierungskosten/Wertsicherung	109
5.3.3.	Geringwertige Wirtschaftsgüter	110
5.4.	Erwerb von Wirtschaftsgütern gegen Renten	110
5.4.1.	Kaufpreisrente	110
5.4.2.	Einkommensteuerrichtlinien	112
5.5.	Leasing	113
5.5.1.	Bilanzierung beim Finance Leasing (Kreditkauf)	114
5.5.2.	Sale and lease back	114
5.6.	Anlagentausch	115
5.7.	Niederstwertprinzip	116
5.8.	Abschreibung	118
5.8.1.	Fiktion	118
5.8.2.	Komponentenabschreibung	119
5.8.3.	Direkte und indirekte Abschreibung	119
5.9.	Anlagenabgang	120
5.10.	Anlagenspiegel	120
5.11.	Immaterielle Vermögensgegenstände	121
5.11.1.	Arten von immateriellen Vermögensgegenständen	121
5.11.2.	Aktivierung einer Homepage	124
5.11.3.	Anschlusskosten – Teil des Gebäudes oder ein Recht?	124
5.12.	Sachanlagevermögen	125
5.12.1.	Teil des Gebäudes?	125
5.12.2.	Opfertheorie	126
5.12.2.1.	Aufteilung des Kaufpreises	126
5.12.3.	Bilanzielles Schicksal des Gebäudes	128
5.12.4.	Baurecht	129
5.12.5.	Anbau, Umbau, Zubau	129
5.12.6.	Verlängerung der Restnutzungsdauer	129
5.12.7.	Selbst erstellte Anlagen	130
5.12.8.	Gegenüberstellung Herstellungsaufwand–Erhaltungsaufwand	131
5.12.9.	Gebäudeabschreibung	133
5.12.9.1.	Mischsatz	134
5.12.10.	Nutzungsdauer	134
5.12.11.	Absetzung für Substanzverringerung	135
5.12.12.	Technische Anlagen, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung ...	135
5.12.12.1.	Angemessene Anschaffungskosten	135
5.12.12.2.	Angemessenheitsprüfung für PKW und Kombi	136
5.12.12.3.	Angemessene Betriebskosten	137
5.12.12.4.	Nutzungsdauer	137

5.12.13.	Festwertansatz	138
5.12.14.	Mehrschichtbetrieb	139
5.12.15.	Bereitschafts-AfA	139
5.12.16.	PKW- und Kobileasing	139
5.12.17.	PKW, Unfallkosten	141
5.13.	Finanzanlagevermögen	141
5.13.1.	Überblick	141
5.13.2.	Personengesellschaften	143
5.13.3.	Regeln für Dividenden	144
5.13.4.	EU-Dividenden bevorzugt	145
5.13.5.	Investmentfondsanteile	145
5.13.6.	Ergebnisabführungsvertrag versus Gruppenbesteuerung	145
5.13.7.	Zuschüsse, Nachschüsse	146
5.13.7.1.	Bilanzierung beim Geber	146
5.13.7.2.	Bilanzierung beim Empfänger	147
5.13.7.3.	Empfänger der Kapitalerträge ist eine GmbH	148
5.13.8.	Abwertung von Beteiligungen	148
5.13.9.	Bewertung	152
5.13.10.	Umgliederung	152
5.13.11.	Einkünfte aus Derivaten	152
5.13.12.	Zusammenfassung	153
6.	Bilanzierung Umlaufvermögen	155
6.1.	Einstimmung auf das Thema	155
6.2.	Niederstwertprinzip (§ 207 UGB)	155
6.3.	Vorräte	156
6.3.1.	Einteilung der Vorräte	156
6.3.2.	Bestandsermittlung im Dienstleistungsunternehmen	157
6.3.3.	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	157
6.3.4.	Vorrätebeschaffung	158
6.3.4.1.	Funktionsweise von Waretermingeschäften	158
6.3.5.	Vorräte beim Produktionsbetrieb	159
6.3.5.1.	Bewertung	159
6.3.5.2.	Bestandsveränderung	161
6.3.5.3.	Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung (§ 203 Abs 3 UGB)	163
6.3.6.	Vorräte im Handelsbetrieb	164
6.3.6.1.	Wareneinsatzermittlung	164
6.3.7.	Inventurdifferenzen	164
6.3.7.1.	Ursachen für Inventurdifferenzen	164
6.3.8.	FIFO- und LIFO-Bewertung gemäß EStR Rz 2318, 2320	167
6.3.8.1.	Zeitpunkt der Inventuraufnahme (Inventurstichtag)	167
6.3.9.	Schwimmende Ware (rollende Ware)	167
6.3.10.	Bewertung der Handelswaren	168
6.4.	Inventurbewertung	169
6.4.1.	Verbrauchsfolge abhängig von Belieferung	170
6.4.2.	Ergebnis	170
6.4.3.	Retrograde Ermittlung der Anschaffungskosten im Handel (Handelsinventurmethode)	172

6.5.	Incoterms	173
6.6.	Forderungen	174
6.6.1.	Übersicht	174
6.6.2.	Allgemeines	176
6.6.3.	Fremdwährungsforderungen	176
6.6.3.1.	Bewertung von Fremdwährungsforderungen	177
6.6.4.	Einzelwertberichtigung	178
6.6.5.	Bewertungseinheit versus Einzelbewertung	179
6.6.6.	Umsatzsteuerkorrektur bei Uneinbringlichkeit	180
6.6.7.	Abzinsung einer langfristigen Forderung	180
6.6.8.	Ergebnis	180
6.6.9.	Pauschalwertberichtigung	181
6.6.10.	Pauschale Einzelwertberichtigung	182
6.6.11.	Länderrisiko	183
6.6.11.1.	Zum Länderrisiko im Einzelnen	184
6.7.	Ergänzungen	189
6.7.1.	Soll-Salden bei Kreditoren	189
6.7.2.	Wertsicherung von Forderungen (und Verbindlichkeiten)	190
6.7.2.1.	Feststellung, welcher Index anzuwenden ist	190
6.7.2.2.	Steigerungsprozentsatz	190
6.7.2.3.	Prozent ist nicht gleich Prozentpunkt	191
6.7.2.4.	Factoring	191
6.7.3.	Bilanzierung von CO ₂ -Emissionszertifikaten	191
6.7.4.	Bilanzmanipulation	192
6.7.5.	Cut-off-Test	192
6.7.6.	Cash Pooling	193
6.8.	Zusammenfassung	194
7.	Bilanzierung Eigenkapital	195
7.1.	Bilanzausweis	195
7.1.1.	Eigenkapital	195
7.1.1.1.	Kapitalrücklage versus Gewinnrücklage	195
7.1.1.2.	Gesetzliche versus freie Rücklage	196
7.1.2.	Nennkapital	196
7.1.3.	Kapitalrücklage, Agio (Aufgeld), Nachschusspflicht und Gesellschafter- zuschuss	197
7.1.3.1.	Paradebeispiel für eine gebundene Kapitalrücklage: das Agio (Aufgeld)	198
7.1.3.2.	Evidenzkonto	198
7.1.4.	Gewinnrücklage	198
7.1.4.1.	Ermittlung der gesetzlichen Rücklagen	198
7.1.4.2.	Rücklage für eigene Aktien	201
7.1.4.3.	Warum werden eigene Aktien gekauft?	201
7.1.4.4.	Bilanzgewinn	202
7.1.5.	Negatives Eigenkapital	203
7.1.6.	Fortbestehensprognose und Sanierungsplan	203
7.1.7.	Kennzahlen nach dem Unternehmensreorganisationsgesetz (URG)	204
7.1.7.1.	Eigenmittelquote	204
7.1.7.2.	Fiktive Schuldentilgungsdauer	204

7.2.	Die Bilanzierung des Eigenkapitals in Abhängigkeit von der Rechtsform	205
7.2.1.	Einzelunternehmen	205
7.2.2.	Offene Gesellschaft	205
7.2.2.1.	Unternehmensrechtliche Gewinnverteilung	206
7.2.3.	Kommanditgesellschaft	206
7.2.4.	Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR)	207
7.2.5.	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	207
7.2.5.1.	Steuerliche Behandlung der Gewinnanteile	208
7.2.6.	Aktiengesellschaft	208
7.2.6.1.	Die Organe der AG	208
7.2.6.2.	Gesetzliche Rücklage	209
7.2.7.	Stille Gesellschaft	209
7.2.7.1.	Stille Beteiligung im Steuerrecht (EStR Rz 6153)	210
7.2.7.2.	Wie hoch ist der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters?	210
7.2.7.3.	Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters	211
7.2.7.4.	Gewinne des echten stillen Gesellschafters	211
7.2.7.5.	Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	212
7.2.7.6.	Die stille Beteiligung im Jahresabschluss des stillen Gesellschafters	213
8.	Bilanzierung Rückstellungen	215
8.1.	Einstimmung auf das Thema	215
8.2.	Bewertung einer Rückstellung	216
8.3.	Rückstellungen für Verbindlichkeiten, Verluste, Aufwendungen	217
8.3.1.	Verteilungsrückstellung	218
8.3.2.	Aufwandsrückstellung	218
8.4.	ABC der Rückstellungen	219
8.4.1.	Überblick	219
8.4.2.	Abbruchkosten eines Betriebsgebäudes	220
8.4.3.	Abfertigungen	221
8.4.3.1.	Bildung einer Abfertigungsrückstellung	221
8.4.4.	Berechnung der steuerlichen Abfertigungsrückstellung	222
8.4.5.	Sonderfall Abfertigungsversicherung	223
8.4.6.	Unternehmensrechtliche Ermittlung der Abfertigungsansprüche	224
8.4.7.	Ansprüche des Dienstnehmers gemäß § 1014 ABGB	225
8.4.8.	Ausgleichsansprüche des Handelsvertreters	226
8.4.9.	Ausgleichsansprüche einer Konzerngesellschaft	226
8.4.10.	Ausstehende Eingangsrechnungen	227
8.4.11.	Bestandverträge	227
8.4.12.	Betriebsprüfungskosten	227
8.4.13.	Bürgschaftsverpflichtungen	228
8.4.14.	Erlösschmälerung	228
8.4.15.	Gewährleistung und Garantieverpflichtung	229
8.4.15.1.	Garantierückstellung	230
8.4.16.	Gewinnbeteiligungen/Tantiemen	232
8.4.17.	Jubiläumsgelder	232
8.4.17.1.	Lohnnebenkosten	233
8.4.18.	Versicherungsmathematisch oder finanzmathematisch?	234
8.4.19.	Unterschiedliche Methoden und Zinssätze	235

8.5.	Körperschaftsteuer	236
8.5.1.	Latente Steuern sind nur dort ein Thema, wo es eine Körperschaftsteuer gibt!	238
8.6.	Nicht konsumierte Urlaube	241
8.6.1.	Ermittlung der Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube	241
8.7.	Pensionen	243
8.7.1.	Überlegungen zur Ermittlung der Pensionsrückstellung	243
8.7.2.	Bezug (Entgelt) am Bilanzstichtag?	244
8.7.3.	Teilwertverfahren versus Gegenwartswertverfahren	244
8.8.	Produkthaftung	246
8.9.	Prozesskosten	247
8.10.	Prüfungs- und Beratungskosten	247
8.11.	Rekultivierungskosten	248
8.12.	Restrukturierungsrückstellung	248
8.13.	Rücknahmeverpflichtungen	250
8.14.	Schadenersatz	250
8.15.	Rückstellung für Umweltbelastungen (Umweltschäden, Sanierungskosten)	250
8.16.	Unterlassene Reparaturen	252
8.17.	Verluste aus schwebenden Geschäften	252
9.	Bilanzierung Verbindlichkeiten	254
9.1.	Einstimmung auf das Thema	254
9.2.	Bewertung	254
9.3.	Verjährung von Verbindlichkeiten	255
9.4.	Schuldennachlass im Rahmen einer Sanierung	255
9.5.	Fremdwährungskredit (Darlehen)	255
9.5.1.	Zu den Zinssätzen in den verschiedenen Ländern	256
9.5.2.	Zinsswaps	256
9.5.3.	Zinsscap	256
9.6.	Rentenverpflichtung	257
9.7.	Damnum, Abgeld	258
9.7.1.	Freigrenze für Geldbeschaffungskosten	259
9.8.	Lieferantenkredit	259
9.8.1.	Lieferverbindlichkeiten – Skontozahlungen	259
9.8.2.	Partiarisches Darlehen	260
9.8.3.	Nullkuponanleihe (Zero Bond)	260
9.9.	Von der UGB-Bilanz zu den Finanzinstrumenten	261
9.9.1.	Finanzinstrumente	261
9.9.2.	Zusammengesetztes Finanzinstrument	261
9.9.3.	Keine Finanzinstrumente	261
9.9.4.	Derivative Finanzinstrumente	262
9.10.	Eine erste Übersicht zur Bilanzierung	262
9.10.1.	Bilanzierung der symmetrischen Derivate	263
9.10.2.	Bilanzierung der asymmetrischen Derivate	263
9.10.3.	Inaktiver Markt	264
9.10.4.	Finanzielle Verbindlichkeiten	265
9.10.5.	Einzelwertberichtigung	265
9.10.6.	Folgebewertung	265
9.10.7.	Kreditrisiko durch Zahlungsunfähigkeit des Schuldners	266

9.10.8.	Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen	266
9.10.9.	Zinsänderungen	268
9.10.10.	Währungsrisiken	268
9.10.11.	Kursrisiko	268
9.10.12.	Bewertung von Verbindlichkeiten	268
9.10.13.	Fair Value Hedge	271
9.10.14.	Der Versuch, die Derivate nach dem Risiko zu ordnen	278
9.10.15.	Bewertung	279
9.10.16.	Ablauf der Prüfung	280
9.10.17.	Prüfung der Bewertung	280
10.	Bilanzanalyse nach IFRS	282
10.1.	Einleitung	282
10.2.	Die Gewinn- und Verlustrechnung	283
10.3.	Gewinn je Aktie (earnings per share)	286
10.4.	Wandelschuldverschreibungen	287
10.5.	Aktienoption	287
10.6.	Die Bilanz	287
10.7.	Inhalte der Neubewertungsrücklage	289
10.8.	Zwischenberichterstattung nach IAS 34 (Interim Reporting)	290
10.9.	Kapitalflussrechnung nach IAS 7 (Cashflow Statements)	291
10.10.	Zusammenfassung	293
10.11.	Substance over form	297
10.12.	Grobanalyse eines Konzerns anhand eines IFRS-Geschäftsberichtes	299
10.13.	Vom Gesamtergebnis zum Cashflow	303
10.14.	Unternehmensbewertung	309

**2. Teil:
Konzernabschluss**

1.	Einleitung	314
2.	Unternehmenszusammenschlüsse (business combinations) – IAS 27/IFRS 3	315
2.1.	Anwendung von IFRS außerhalb der Konsolidierung	316
2.2.	IAS 27	317
2.3.	Konsolidierung Enkelunternehmen?	318
3.	Konzernabschlüsse – IFRS 10	319
3.1.	Beherrschung	319
3.2.	Zweckgesellschaften	320
3.3.	Leasinggesellschaften	320
4.	Neubewertung – IFRS 3	323
4.1.	Anschaffungskosten für das verbundene Unternehmen	323
4.2.	Nebenkosten	323
4.3.	Aufteilung der Anschaffungskosten im Sinne von IFRS 3.36	323
4.4.	Sukzessiver Anteilserwerb nach IFRS 3 – Vorgangsweise	325
4.5.	Die Berücksichtigung von Anteilen Dritter (Fremdanteile)	326
4.6.	Praxis der Vollkonsolidierung	329
4.7.	Zwischenergebniselimierung	336
4.8.	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	338

4.9.	Folge- und Endkonsolidierung	348
4.9.1.	Folgekonsolidierung	348
4.9.2.	Endkonsolidierung	349
4.9.3.	Erwerbszeitpunkt	350
5.	Quotenkonsolidierung – IFRS 11	353
6.	Equity-Bewertung – IAS 28	354
6.1.	Temporäre Differenzen bei Beteiligungen	359
7.	Währungsumrechnung – IAS 21	366
7.1.	Monetäre und nicht monetäre Posten	366
7.2.	Bewertung am Bilanzstichtag (Folgebewertung)	366
7.3.	Währungen	366
7.4.	Modifizierte Stichtagsmethode	368
8.	Latente Steuern – IAS 12	370
8.1.	Verlustvorträge (IAS 12.34)	376
8.2.	Ausweis der latenten Steuern im Jahresabschluss	377
9.	Gruppenbesteuerung	380
9.1.	Vereinbarung erforderlich	381
9.2.	Gruppenbesteuerung wirkt auch über die Grenze	381
9.3.	Ergebnisumrechnung von IAS/IFRS-Einzelabschlüssen ausländischer Gruppenmitglieder	382
9.4.	Gruppenbesteuerung – Buchhaltung	390
9.5.	Alternative Darstellung	391
	Anhang	393
	Stichwortverzeichnis	409