

Technik des betrieblichen Rechnungswesens

Buchführung und Bilanzierung, Kosten- und Leistungsrechnung, Sonderbilanzen

Bearbeitet von

Von Prof. em. Dr. Wolfgang Eisele, und Prof. Dr. Alois Paul Knobloch, Unter Mitarbeit von Anna Katharina Disselkamp, Dipl.-Kffr., Prof. Dr. Matthias Becker, Dipl.-Kfm., und Peter Sossong, Dipl.-Kfm.

9. Auflage 2018. Buch. XXVI, 1702 S. Hardcover

ISBN 978 3 8006 5635 6

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Betriebliches Rechnungswesen](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of varying sizes, arranged in a slight arc. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

den Entgelt einschließlich Steuerbetrag zunächst in einer Summe aufgezeichnet und erst zum Schluss jedes Voranmeldungszeitraumes rechnerisch getrennt (§63 Abs.3 und 5 UStDV).

Beispiel:

Warenvorfälle eines Monats (Voranmeldungszeitraum):

- Wareneinkauf auf Ziel
(Buchungsbeleg Eingangsrechnung Nr. . . .) 4.000 + 10 % USt
- Warenverkauf auf Ziel
(Buchungsbeleg Ausgangsrechnung Nr. . . .) 6.000 + 10 % USt

1) Nettoverbuchung:

- beschaffungsmarktbezogene Buchungen (1):
Wareneinkauf 4.000
Vorsteuer 400 an Kreditoren 4.400
- absatzmarktbezogene Buchungen (2):
Debitoren 6.600 an Warenverkauf 6.000
Mehrwertsteuer 600

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Debitoren</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">(1) Wareneinkauf</td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">(2) 6.600</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">4.000</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> </table>		Debitoren	(1) Wareneinkauf	(2) 6.600	4.000		
	Debitoren						
(1) Wareneinkauf	(2) 6.600						
4.000							
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Mehrwertsteuer</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">(1) Vorsteuer</td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">600 (2)</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">400</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> </table>		Mehrwertsteuer	(1) Vorsteuer	600 (2)	400		
	Mehrwertsteuer						
(1) Vorsteuer	600 (2)						
400							
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Warenverkauf</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">Kreditoren</td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">6.000 (2)</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">4.400 (1)</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> </table>		Warenverkauf	Kreditoren	6.000 (2)	4.400 (1)		
	Warenverkauf						
Kreditoren	6.000 (2)						
4.400 (1)							

2) Bruttoverbuchung:

Buchungssätze während des Voranmeldungszeitraumes:

- beschaffungsmarktbezogen:
Wareneinkauf 4.400 an Kreditoren 4.400
- absatzmarktbezogen:
Debitoren 6.600 an Warenverkauf 6.600

Buchungssätze am Monatsende:

- beschaffungsmarktbezogen:
Vorsteuer 400 an Wareneinkauf 400
- absatzmarktbezogen:
Warenverkauf 600 an Mehrwertsteuer 600

Die Herausrechnung der Umsatzsteuer aus der Summe der aufgezeichneten Bruttoentgelte erfolgt beim Bruttoverfahren am Ende des Voranmeldungszeitraumes auf der Ein- und der Ausgangsseite durch Anwendung eines **Multiplikators** bzw. **Divisors** auf den Bruttorechnungsbetrag. Für die den Beispielen zugrunde gelegten und für die aktuellen Umsatzsteuersätze sind die Umrechnungsfaktoren der folgenden Tabelle zu entnehmen:

Steuersatz	Regelsteuersatz		ermäßigter Steuersatz	
	10 %	19 %	5 %	7 %
Multiplikator	0,0909	0,1597	0,0476	0,0654
Divisor	11,00	6,26	21,00	15,29

Beispiel: Umsatzsteuersatz 10 %

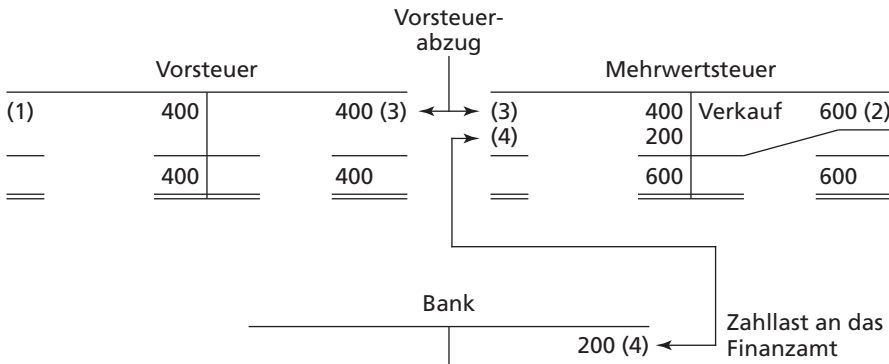
$$\begin{array}{rcl} \text{Bruttobetrag} & \times & \text{Multiplikator} & = & \text{Umsatzsteuer} \\ 165 & \times & 0,091 & = & 15 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{oder:} & \frac{\text{Bruttobetrag}}{\text{Divisor}} & = & \text{Umsatzsteuer} \\ & \frac{165}{11} & = & 15 \end{array}$$

Indem die Buchung der Umsatzsteuer erst am Monatsende in einem Rechnungsgang erfolgen kann, bewirkt das Bruttoverfahren eine gesetzlich zulässige Vereinfachung besonders dort, wo Abnehmer nicht umsatzsteuerpflichtig sind (Endverbraucher) und folglich kein Interesse an einem getrennten Entgelt- und Steuerausweis besteht. Das trifft besonders für den Einzelhandel zu, wo üblicherweise keine entsprechenden Rechnungen ausgestellt werden und der Bruttoausweis auf Kassenzetteln, Bons oder ähnlichen Belegen genügt. Gleichmaßen kommt das Bruttoverfahren bei sog. Kleinbetragsrechnungen bis zu einem Betrag von 150 € zur Anwendung, in denen die Angaben über Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe zum Ausweis gelangen (§§ 33, 35 UStDV). Ebenso dürfen nachträgliche Entgeltänderungen (z. B. Preisnachlässe, Boni, Gutschriften), nach unterschiedlichen Steuersätzen getrennt aufgezeichnet, brutto verbucht werden. Die Trennung in steuerliches Nettoentgelt und Umsatzsteuer hat jedoch analog spätestens zum Schluss eines jeden Voranmeldungszeitraumes zu erfolgen. Eine Kombination von Brutto- und Nettoverfahren wird sich außer im Falle der Lieferung sowohl an mehrwertsteuerpflichtige Abnehmer als auch an Endverbraucher besonders dort empfehlen, wo zahlreiche Entgeltänderungen laufende Steuerkorrekturen bedingen.

Für den Voranmeldungszeitraum hat auch die Ermittlung der Höhe von Schuld oder Forderung gegenüber dem Finanzamt zu erfolgen. Die monatliche **Umsatzsteuerzahllast** errechnet sich aus der für Lieferungen, Leistungen und Eigenverbrauch in diesem Zeitraum zu zahlenden Steuer abzüglich der nach § 15 UStG verrechenbaren und im Veranlagungszeitraum angefallenen Vorsteuerbeträge. Dies geschieht durch Aufrechnung der Einzelsalden der umsatzsteuerrelevanten Konten, speziell durch Übertragung des Vorsteuerkontensaldos auf das Mehrwertsteuerkonto (Umsatzsteuer-Schuldkonto). Im obigen Beispiel wird unter der Voraussetzung, dass in dem betreffenden Voranmeldungszeitraum keine weiteren Vorgänge mit umsatzsteuerlicher Wirkung (Vor- und Mehrwertsteuer) angefallen sind, der Betrag von 400 für Vorsteuer bis zum 10. des folgenden Monats über das Mehrwertsteuerkonto abgeschlossen (= Vorsteuerabzug) und

der Saldo des Mehrwertsteuerkontos (= Zahllast) durch Überweisung an das Finanzamt ausgeglichen.



Übersteigen die Vorsteuerbeträge die Mehrwertsteuerbeträge eines Voranmeldungszeitraumes, dann entsteht ein Erstattungsanspruch (Sollsaldo des MwSt-Kontos) gegenüber dem Finanzamt. Die Zahllast des dem Jahresabschluss vorangehenden Monats ist als **Sonstige Verbindlichkeit**, ein Vorsteuerüberschuss als **Sonstige Forderung** (Sonstige Vermögensgegenstände), soweit jeweils noch nicht ausgeglichen, zu bilanzieren. Auch ein getrennter Ausweis von Vorsteuerguthaben und Mehrwertsteuerschuld in der Schlussbilanz ist denkbar.

Erfolgt die buchmäßige Verrechnung der Umsatzsteuerkonten erst zum Jahresabschluss, dann werden die monatlich errechneten und abgeführten Umsatzsteuervorauszahlungen auf einem zusätzlichen **Übergangskonto** „Umsatzsteuer-Zahlungen an Finanzamt“ festgehalten und am Jahresende mitverrechnet. Ist zur buchmäßigen Abwicklung und Ermittlung der monatlichen Zahllast die Saldenzusammenführung mehrerer Vorsteuer- und Mehrwertsteuerkonten erforderlich, so kann sich auch ein zwischengeschaltetes **Umsatzsteuer-Verrechnungskonto** als zweckmäßig erweisen.

4.5 Warenbezugsaufwand, Verpackungsaufwand, Einstandspreis- und Erlöskorrekturen

4.5.1 Die Verbuchung des Bezugsaufwands

Beim Bezug von Waren und Stoffen entstehen Aufwendungen, wie z. B. Eingangsfrachten, Verpackungsspesen, Rollgelder, Speditionsgebühren, Wagenstandsgelder, Postgebühren, Provisionen, Transportversicherungen und Einfuhrzölle, die direkt mit diesen Vorratsgütern verbunden sind und folglich zum wirtschaftlichen Wareneinsatz gehören. Diese Aufwendungen erhöhen als Nebenkosten des Erwerbs (**Anschaffungsnebenkosten**) die reinen Einkaufspreise der Waren bzw. Stoffe und sind demnach dem Wareneinkaufskonto zu belasten.

Einkaufspreise einschließlich Bezugsaufwendungen ergeben die **Einstandspreise**, die gleich den Anschaffungskosten sind.

Um die Bezugsaufwendungen überschaubar und kontrollierbar zu halten und um den Einblick in die Zusammensetzung der Anschaffungskosten zu verbessern, werden diese in der Praxis in aller Regel auf besonderen Unterkonten des Wareneinkaufskontos (**Warenvorkonten**) gebucht. Eine Speditionsrechnung für angelieferte Handelsware zum Bruttorechnungsbetrag über 440 spricht demnach folgende Konten an:

Bezugsaufwand für Waren (Eingangsfrachten)	400		
Vorsteuer	40	an	Warenverbindlichkeiten
			440

Da der Bezugsaufwand den Warenwert erhöht, sind die Salden der Warenvorkonten am Periodenende über die zugehörigen Wareneinkaufskonten abzuschließen (**vorbereitende Abschlussbuchungen**). Ein offener Ausweis durch direkten Abschluss über das GuV-Konto würde demgegenüber zu einem sachlich ungerechtfertigten, zu hohen Aufwandsausweis für Bezugsaufwand führen, weil der bilanzierungspflichtige Anschaffungswert alle Aufwendungen enthalten muss, die zur Erlangung und Verfügbarmachung der Waren verausgabt wurden. Dazu zählen auch die **Anschaffungsnebenkosten**. Dadurch gehen korrekterweise nur die auf die abgesetzten Waren entfallenden Bezugsaufwendungen bei Saldierung des Wareneinkaufskontos in den Wareneinsatz ein und erscheinen beim Bruttoabschluss der Warenkonten in der GuV-Rechnung.

Beispiel:

(Unter Verzicht auf USt; sämtliche Beträge = Nettowerte)

Eine Großhandelsfirma kauft in einer Periode für 20.000 Handelsware. Die beim Bezug anfallenden Frachtkosten betragen insgesamt 400. Am Periodenende befindet sich noch ¼ der gekauften Ware auf Lager; die Bezugsaufwendungen verteilen sich gleichmäßig auf alle Einkäufe.

Situation nach direktem Abschluss über das GuV-Konto:

Bezugsaufwand (Fracht)				Wareneinkauf (WE)			
Zugang	400	Saldo	400 (1)	AB	0	EB	5.000
	400		400	Zugang	20.000	Waren-	einsatz
					20.000		15.000 (2)
							20.000
				GuV-Konto			
(1) Fracht	400	Saldo	15.400				
(2) Wareneinsatz	15.000						
	15.400		15.400				

Bei direkter Übernahme der Frachtkosten in die GuV-Rechnung entsteht ein Aufwand von 15.400. Die vorgeschriebene Bewertung des Warenendbestands hat in der Bilanz (Schlussbilanzkonto) jedoch einschließlich der anteiligen Frachtkosten zu erfolgen, also zu 5.100. Damit erweist sich der dargestellte Ab-

schluss des Bezugsaufwands über die GuV-Rechnung als nicht richtig. Korrekt wäre demnach zu buchen:

Schlussbilanzkonto	5.100 an	Wareneinkauf	5.000
		Fracht	100

und bei direktem Abschluss des Bezugsaufwands über die GuV:

GuV-Rechnung	300 an	Fracht	300
--------------	--------	--------	-----

Als Aufwand erscheint dann nur der Teil der Fracht, der auf die veräußerte Ware entfällt.

Um dieses im Sinne einer verursachungsgerechten Periodenrechnung korrekte Ergebnis zu erhalten, müssen auf dem Wareneinkaufskonto die Endbestände einschließlich anteiliger Frachtaufwendungen verbucht werden. Daraus folgt aber, dass auch auf der Sollseite des Wareneinkaufskontos **Einstandspreise** erfasst werden müssen, damit im Saldo der richtige Wareneinsatz (einschließlich Frachtanteil) zum Ausdruck kommt; der Bezugsaufwand muss also über das Wareneinkaufskonto abgeschlossen werden:

Bezugsaufwand (Fracht)			Wareneinkauf (WE)		
Zugang	400	Saldo an WE	400 (1)	AB	0
				Zugang	20.000
				(1) Fracht	400
	400		400		20.400
					20.400
GuV-Konto					
		(2) Waren-		Saldo	
		einsatz	15.300	15.300	
			15.300	15.300	

Die anteilige Bezugsaufwandsaktivierung erfolgt in der Praxis häufig durch prozentualen Zuschlag auf den (Netto-)Inventurwert, da die Ermittlung des Bezugsaufwands besonders bei vielfältigem Warensortiment und differenzierten Wertgrundlagen sehr arbeitsaufwendig bzw. unmöglich ist. Die Bezugsaufwendungen werden dann direkt über das GuV-Konto abgeschlossen. Unter Verzicht auf die konsequente Anwendung einer verursachungsgerechten Periodenrechnung zugunsten praktikabler Lösungen gilt dies auch für eine Reihe weiterer Aufwandsarten, wobei zudem das Vorsichtsprinzip die sofortige Aufwandsverbuchung unterstützt. Für den Abschluss der Bezugsaufwandskonten direkt über die GuV-Rechnung spricht auch der dadurch verbesserte Einblick in die Aufwandsstruktur und die somit erhöhte Aussagefähigkeit der Erfolgsrechnung selbst.

4.5.2 Die Verbuchung des Verpackungsaufwands

Grundsätzlich ist zu unterscheiden zwischen Verpackungsmaterialien, die unmittelbar als Vertriebsaufwand behandelt werden, und solchen, die wie Ferti-

Verpackung und anschließender Gutschrift des Pfandbetrags liegt eine Entgeltminderung vor, so dass die Umsatzsteuer korrigiert werden muss. Aus Vereinfachungsgründen braucht bei der Verbuchung des Verpackungsaufwandes nur der Differenzbetrag zwischen geliefertem und zurückgenommenem Leergut der Umsatzsteuer unterworfen zu werden (Abschn. 10.1 Abs. 8 UStAE).

Abschn. 10.1 Abs. 8 UStAE ermöglicht auch, dass das Finanzamt dem Unternehmer auf Antrag folgendes Verfahren genehmigt: Die bei den Warenlieferungen in Rechnung gestellten Pfandbeträge und Rückgewährungen bleiben zunächst bei der laufenden Umsatzbesteuerung unberücksichtigt. Spätestens am Ende jedes Kalenderjahres ist der sich aus Pfandinrechnungstellung und Pfandrückgewähr ergebende Pfandbetragssaldo für jeden Abnehmer zu ermitteln. Dieser Saldo ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen und diese an das Finanzamt abzuführen; der Abnehmer kann die auf den Pfandbetragssaldo entfallende, gesondert in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen. Voraussetzung dafür ist eine eindeutige, fortlaufende und leicht nachprüfbare Aufzeichnung der Pfandbeträge (§ 63 UStDV, § 146 AO).

4.5.3 Die Verbuchung von Einstandspreis- und Erlöskorrekturen

Die im Zuge des Warenverkehrs anfallenden vielfältigen Umsatzkorrekturen sind zweckmäßigerweise auf gesonderten Konten zu erfassen. Die Wareneingangsbuchführung ist deshalb durch ein oder mehrere Unterkonten zur Aufnahme der Einstandspreiskorrekturen, die Warenausgangsbuchführung durch ein oder mehrere Unterkonten zur Aufnahme der Erlöskorrekturen gekennzeichnet. **Einstandspreiskorrekturen** umfassen sämtliche nachträglich von Lieferanten eingeräumten Preisänderungen, insbesondere Preisnachlässe, da diese die Anschaffungskosten mindern und nicht als Ertrag verbucht werden dürfen. Hierzu gehören u. a.: Rabatte (im Wesentlichen Mengen- bzw. Treuerabatte), Boni, Skonti, Preisminderungen z. B. wegen Qualitätsmängeln. Da Einstandspreiskorrekturen Entgeltänderungen zur Folge haben, ist damit stets auch eine Vorsteuerberichtigung erforderlich (BMF v. 3. 8. 2004, BStBl. I 2004, S. 739). Der Standardbuchungssatz für Einstandspreiskorrekturen lautet deshalb:

Lieferantenverbindlichkeiten **an** Einstandspreiskorrekturen für
Waren
Vorsteuer

Erlöskorrekturen (Erlösschmälerungen) auf der Ausgangsseite des Warenverkehrs umfassen sämtliche Preisminderungen, Preisnachlässe und Abzüge, wie nachträglich gegenüber Kunden gewährte Rabatte, Boni, Skonti und Gutschriften. Auch Erlöskorrekturen haben stets eine Berichtigung der Umsatzsteuerschuld, also des Mehrwertsteuerkontos, zur Folge. Der Standardbuchungssatz für Erlöskorrekturen lautet:

Erlöskorrekturen für Waren
Mehrwertsteuer **an** Kundenforderungen

Beide Unterkontenbereiche sind grundsätzlich über die zugehörigen Warenkonten abzuschließen (**vorbereitende Abschlussbuchungen**).

4.5.3.1 Rabatte

Rabatte sind i. d. R. sofort bei Lieferung gewährte Preisnachlässe und stehen daher bereits zum Zeitpunkt der Rechnungserteilung fest; ggf. können sie auch nachträglich gewährt werden. Zur Unterscheidung werden die sofort gewährten Rabatte hier als **Fakturarakatte** bezeichnet. Die am häufigsten in Erscheinung tretenden und als absoluter Betrag oder als vom Hundertsatz ausgedrückten Rabattformen sind:

- Barzahlungsrabatte, z. B. im Einzelhandel;
- Funktions- oder Handelsrabatte, auch als Wiederverkäuferrabatte bekannt und den nachgelagerten Handelsstufen gewährt;
- Exportrabatte im Exportgeschäft;
- Sonderrabatte, z. B. als Einführungs-, Sonderverkaufs-, Saisonrabatte;
- Mengenrabatte bei Abnahme bestimmter Mindestmengen;
- Treuerabatte für langdauernde Geschäftsbeziehungen.

Fakturarakatte werden regelmäßig buchhalterisch nicht erfasst; sie mindern die Rechnungsbeträge und kürzen somit den Einstandspreis beim Warenbezug bzw. den Verkaufspreis beim Warenverkauf. Gebucht wird nur der Netto-rechnungsbetrag, der zugleich die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer darstellt; sofortige Rabatte bewirken also eine Kürzung des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts.

Beispiel einer Kundenrechnung:

Listenpreis	500
– 20 % Mengenrabatt	100
Netto-Rechnungsbetrag	400
+ 10 % USt	40
Brutto-Rechnungsbetrag	440

Buchungssatz:

Kundenforderungen	440	an	Warenverkauf	400
			Mehrwertsteuer	40

Vereinzelt wird auch eine Verbuchung des Listenpreises auf dem Erlöskonto und die Behandlung der gewährten Rabatte als über das Warenverkaufs- bzw. GuV-Konto abzuschließende Erlösschmälerungen erwähnt (Bruttoverbuchung). Eine derartige Behandlung von Fakturarakatten verzerrt allerdings den korrekten Ausweis der Verkaufserlöse. Eine Ausnahme davon stellt die Rabattgewährung durch Rabattmarken im Einzelhandel dar, wo die Verkäufe zunächst brutto verbucht und die Einlösung der Rabattbücher auf einem besonderen Erlösschmälerungskonto gesammelt werden.

Naturalrabatte, die dem Abnehmer bei Bezug einer bestimmten Warenmenge in Warenform gewährt werden (z. B.: ab Kauf einer Kiste Wein zu 15 Flaschen 1 Flasche gratis), führen zum gleichen Ergebnis; hier vermindert sich der durchschnittliche Stückpreis.