



Betriebswirtschaftslehre

Die Buchführung der verschiedenen Rechtsformen

Teil 1

Lernunterlage erstellt im Auftrag des
Deutschen Bildungsressorts - Innovation und Beratung
Überarbeitete Ausgabe September 2019

Schülerversion mit Übungen

Autor: Dr. Friedrich Nöckler

Die Buchführung der verschiedenen Rechtsformen - Teil 1

Inhaltsverzeichnis:	Seite
1. Allgemeines zur Gründung von Unternehmen	2
1. Begriffe "Unternehmer - Betrieb - Firma", "Freiberufler"	2
2. Voraussetzungen für die Gründung von Unternehmen	3
3. Die Wahl der Rechtsform - Gegenüberstellung	4
4. Wichtigste Merkmale der verschiedenen Rechtsformen	5
5. Die Gründungsspesen	9
6. Gegenüberstellung der verschiedenen Rechtsformen	12
2. Die Buchhaltung der Personengesellschaften	14
1. Gründungsbuchungen bei Einzelunternehmen	14
2. Erwerb eines Unternehmens	14
3. Gründungsbuchungen bei Personengesellschaften	15
4. Übung zur Gründung einer OHG	17
5. Einbringung eines Unternehmens zu Buchwerten	20
6. Verwaltung der Personengesellschaften	21
7. Übung zu Verwalterentgelten	23
8. Privatbewegungen bei Personengesellschaften	24
9. Die Gewinnverteilung bei Personengesellschaften	24
10. Übung zur Gewinnverwendung in einer Personengesellschaft	26
11. Die Verlustabdeckung bei Personengesellschaften	27
12. Steuerlicher Aspekt der Verluste	29
13. Finanzierung durch Gesellschafter - Personengesellschaften	30
14. Übung zur Finanzierung durch einen Gesellschafter einer OHG	32
3. Die Buchhaltung der Kapitalgesellschaften	33
1. Gründung AG - GmbH	33
1. Zeichnung der Aktien (AG) oder Anteile (GmbH)	33
2. Einbringung des Gesellschaftskapitals	34
3. Auflösung des vinkulierten Bankkontos	35
2. Gewinnverwendung der AG	36
1. Begriffe zur Gewinnverwendung	36
2. Berechnungsbeispiel zur Gewinnverwendung	37
3. Buchungen zur Gewinnverwendung	37
3. Liquidierung der Tantiemen	38
4. Übung zur Gewinnverwendung einer AG und Liquidierung der Tantiemen	39
5. Besteuerung der Dividenden	40
6. Die Verlustabdeckung bei Kapitalgesellschaften	41
7. Steuerliche Behandlung der Verluste für Kapitalgesellschaften	43
8. Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaften	43
9. Einteilung der Reserven (= Rücklagen)	44

GRÜNDUNG VON UNTERNEHMEN

1. Allgemeines zur Gründung von Unternehmen

1.1. Begriff „Unternehmer“, „Betrieb“, „Firma“, „Freiberufler“

Begriff „**Unternehmer**“: „Unternehmer ist, wer berufsmäßig eine organisierte, wirtschaftliche Tätigkeit zum Zweck der Produktion oder des Austauschs von Gütern oder Dienstleistungen ausübt.“ (Art. 2082 des Zivilgesetzbuches).

Folgende Aspekte und Voraussetzungen kennzeichnen einen Unternehmer:

- ✓ die Selbständigkeit
- ✓ die berufsmäßige Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit
- ✓ die Organisation der dazu notwendigen Mittel
- ✓ der Einsatz von Arbeit und Vermögen
- ✓ die Produktion von Gütern und Dienstleistungen
- ✓ die Volljährigkeit und die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen.

In diesem Zusammenhang sind auch zwei weitere Begriffe zu klären.

- ✓ Der "**Betrieb**" ist eine planvoll organisierte Wirtschaftseinheit, in der Sachgüter und Dienstleistungen für den Bedarf Dritter hergestellt werden. Es ist also der **Ort der Leistungserstellung** (Lager, Produktionsstätte, Verkaufsstätte, Verwaltungsgebäude usw.) und stellt somit die materielle Grundlage (technische Einheit) für die Ausübung der Unternehmertätigkeit dar. Er muss nicht Eigentum des Unternehmers sein. Dieser kann seine wirtschaftliche Tätigkeit auch aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrages ausüben.
- ✓ Die "**Firma**" ist der **Name**, unter welchem ein Unternehmer die Tätigkeit ausübt, seine Geschäfte abschließt und die Unterschrift abgibt. Bei der Gründung eines Unternehmens muss der Firmenname im Handelsregister der Handelskammer eingetragen werden. Der Unternehmer hat das Recht auf den ausschließlichen Gebrauch des gewählten Namens.

Freiberufliche Tätigkeiten (lavoro autonomo)

Das Unternehmen ist von den „**selbständigen Berufen**“ (**Freiberufler**) abzugrenzen. Es gibt:

- ✓ **Geschützte geistige Berufe – (Freiberufler im engeren Sinn)**, wie z.B. Rechtsanwälte, Wirtschafts- und Steuerberater, Notare, Arbeitsberater, Ärzte, Ingenieure, Architekten, usw., für deren Ausübung besondere Voraussetzungen (Ausbildung, Praktikum, Staatsprüfung) und die Eintragung in Berufsalben erforderlich sind.
- ✓ **Ungeregelte freie Berufe** (Freiberufler im weiteren Sinn), wie z.B. Programmierer, Betriebsberater, Künstler, freie Publizisten, Alleinunterhalter usw., für deren Ausübung keine besonderen Voraussetzungen notwendig sind und auch kein Berufsalbum existiert.

Besonderheit / Unterschied zwischen Unternehmen und Freiberufen:

- ✓ für Unternehmen gilt das "**Kompetenzprinzip**"
- ✓ (Ausnahme sind ab 2017 die Unternehmen mit vereinfachter Buchführung, für welche das "Kassaprinzip" anzuwenden ist)
- ✓ für Freiberufler das "**Kassaprinzip**"
 - ◆ Erträge sind nur zu versteuern, wenn sie auch kassiert wurden,
 - ◆ Aufwände nur absetzbar, wenn auch die Zahlung erfolgt ist.

1.2. Voraussetzungen für die Gründung von Unternehmen

Um ein Unternehmen selbständig gut führen zu können, müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt werden:

a) Persönliche Voraussetzungen:

- ✓ Die volle Handlungsfähigkeit, die man mit Erreichen der Volljährigkeit erhält, ist die unbedingte Voraussetzung.
- ✓ Berufliche Fähigkeiten sind nicht weniger wichtig, um ein Unternehmen auf Dauer gut führen zu können.
- ✓ Fähigkeit Verantwortung zu übernehmen und auf Mitarbeiter zu übertragen.
- ✓ Belastbarkeit.
- ✓ Fachliche Kenntnisse über den Arbeitsbereich, die Branchenerfahrung.
- ✓ Kaufmännische und betriebswirtschaftliche Kenntnisse.
- ✓ Kenntnisse über die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen.
- ✓ Gute Allgemeinbildung.
- ✓ Die Fähigkeit, seine Mitarbeiter richtig zu führen und motivieren zu können.

b) Rechtliche Voraussetzungen

Nachdem die Entscheidung zur Gründung eines Unternehmens gefallen ist, sind eine Reihe rechtlicher Vorschriften zu beachten, bevor mit der Tätigkeit begonnen werden kann.

Durch Staats- und Landesgesetze wird die Ausübung einer Unternehmertätigkeit geregelt. Denken wir dabei an verschiedene Bestimmungen des ZGB, an Steuergesetze (Einkommenssteuer, Mehrwertsteuer), an Handelsregister, an Berufsverzeichnisse, an arbeitsrechtliche Fragen für die Mitarbeiter, an Sozialversicherungen usw.

Die nachfolgende Aufstellung gibt einen kurzen Überblick:

➤ Einzelunternehmen	keine besonderen Formvorschriften
➤ Gründung einer Gesellschaft (OHG, KG, GmbH, AG, KGaA, Genossenschaften) ➤ Gründung eines Familienbetriebes	Notarielle Urkunde erforderlich
➤ Antrag bzw. Meldung an die Gemeinde	Einzelhandel für Gastgewerbe Lizenz noch erforderlich
➤ Sanitäres Gutachten	Sanitätsbetrieb oder Amtsarzt
➤ Eintragung im Handelsregister ➤ Eintragung ins spezifische Berufsverzeichnis (z.B. Handwerker, Vertreter, Gastgewerbe)	Bei der Handelskammer vor Tätigkeitsbeginn; Meldung erfolgt nur mehr elektronisch (Einheitsmeldung - "ComUnica")
➤ Beantragung der Mwst-Position	Erfolgt gleichzeitig mit der Eintragung ins Handelsregister (Einheitsmeldung – ComUnica)
➤ Einzahlung der Konzessionsgebühr für die Vidimierungen der Kapitalgesellschaften (derzeit € 309,87 bzw. € 516,50) - jährlich	Gilt nur für Kapitalgesellschaften – ersetzt teilweise die von der Anzahl der Seiten abhängige Stempelsteuer
➤ Anmeldung des Unternehmens beim INAIL	INAIL – (Einheitsmeldung – ComUnica)

➤ Anmeldung des Unternehmers, der mitarbeitenden Familienmitglieder (Familienbetrieb) und Gesellschafter (OHG, KG, GmbH) beim NISF/INPS (Pensionsversicherung)	Gilt für Einzelunternehmer und Gesellschafter von OHG und KG (nur Komplementäre) sowie für mitarbeitende Gesellschafter der GmbH (Einheitsmeldung – ComUnica)
➤ Anmeldung der eingestellten Mitarbeiter	INAIL - INPS – Meldung mit UNILAV (Tag vorher)
➤ Abstempelung (Vidimierung) der Bücher der Lohnbuchhaltung	Beim INAIL (bzw. durch berechtigte Freiberufler, Verbände)

1.3. Wahl der Rechtsform

Die Wahl der Rechtsform ist eine wichtige Entscheidung, denn sie hat persönliche, steuerliche, betriebswirtschaftliche und gesellschaftsrechtliche Folgen. Aus diesem Grund sollte sie sehr gut überlegt sein. Es ist zu bedenken, dass es die „ideale Rechtsform“ nicht gibt! Jede Rechtsform hat ihre Vor- und Nachteile, und es kommt immer darauf an, welcher Zweck erfüllt werden soll.

Die Beantwortung folgender Fragen kann die Entscheidung der Rechtsform erleichtern:

- ✓ Wie viel ist Eigenkapital vorhanden, wie viel benötigen wir?
- ✓ Ist das Vorhaben risikoreich?
- ✓ Soll die Haftung beschränkt werden?
- ✓ Ist die Rechtsform der Betriebsgröße und der Branche angepasst?
- ✓ Ist man bereit, die Unternehmensdaten und den Jahresabschluss zu veröffentlichen?
- ✓ Wer soll das Unternehmen leiten?
- ✓ Will der Unternehmer die alleinige Entscheidungsbefugnis haben?
- ✓ Sollen die Formalitäten bei der Gründung möglichst gering sein?
- ✓ Wie hoch ist die Steuerbelastung?

Folgende Rechtsformen bieten sich an:

Einzelunternehmen <i>(impresa individuale)</i>	Personengesellschaften <i>(società di persone)</i>	Kapitalgesellschaften <i>(società di capitali)</i>
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Einzelunternehmen ✓ Familienbetrieb <i>(impresa familiare)</i> ✓ Betrieb der Ehegatten <i>(impresa coniugale)</i> ✓ Stille (faktische) Gesellschaft <i>(associazione in partecipazione)</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Einfache Gesellschaft <i>(Società semplice - s.s.)</i> ✓ Offene Handelsgesellschaft (OHG) <i>(Società in nome collettivo - S.n.c.)</i> ✓ Einfache Kommanditgesellschaft (KG) <i>(Società in accomandita semplice - S.a.s.)</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) <i>(Società a responsabilità limitata - S.r.l.)</i> ✓ Ein-Personen-GmbH <i>(S.r.l.-unipersonale)</i> ✓ Vereinfachte GmbH ✓ Aktiengesellschaft (AG) <i>(Società per azioni - S.p.A.)</i> ✓ Ein-Personen-AG (Ich-AG) <i>(S.p.A. unipersonale)</i> ✓ Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) <i>(Società in accomandita per azioni)</i> ✓ Genossenschaften <i>(Società cooperative)</i>

1.4. Wichtigste Merkmale der verschiedenen Rechtsformen

Merkmale der Einzel- und Familienunternehmen

Merkmale	Beschreibung
Gründungsspesen	<ul style="list-style-type: none"> ✓ sehr gering – Gebühren Eintragung ins Handelsregister (€ 52,80) + Sekretariatsgebühren (€ 18) + Stempelsteuer (€ 16,00) anschließend Jahresgebühr (derzeit € 52,80) ✓ Honorar Wirtschaftsberater für Beratung und verschiedene Anmeldungen ✓ Familienbetrieb: notarielle Urkunde erforderlich
Haftung	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Unbeschränkte Haftung des Unternehmers (auch mit dem Privatvermögen)
Steuern	<ul style="list-style-type: none"> ✓ IRPEF - progressive Besteuerung / Flat Tax wenn Pauschalsystem ✓ IRAP 2,68% (auf Wertschöpfung) – entfällt wenn Pauschalsystem ✓ IRPEF Familienunternehmen: Der Unternehmer muss wenigstens 51% des ausgewiesenen Gewinns versteuern. Die mitarbeitenden Familienmitglieder müssen in der Einkommenssteuererklärung bestätigen, dass sie im Besteuerungszeitraum andauernd und vorwiegend im Unternehmen mitgearbeitet haben.
Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Doppelte Buchführung“ oder „vereinfachte Buchführung“ bei Jahreserlösen bis zu € 400.000 bei Dienstleistungsunternehmen und bis zu € 700.000 bei Handelsunternehmen. ✓ Pauschalsystem (Flat Tax - Jahreserlöse bis 65.000)
Firmenname	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Nachname und Vorname des Unternehmers müssen in der Firmenbezeichnung vorkommen (Beispiel: Alber Paul – Heizanlagen). Für das Handelsregister sind auch zusätzliche Phantasiebezeichnungen möglich. Für steuerliche Zwecke gelten nur Nachname und Vorname.
Vorteile	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Einfache Gründung, geringe Gründungsformalitäten- und -kosten. ✓ für kleine und mittlere Unternehmen des Handwerks und Handels geeignet. ✓ kein Mindestkapital vorgeschrieben. ✓ Uneingeschränkte Entscheidungsfreiheit des Unternehmers ✓ Kostengünstige und schlagkräftige Verwaltung möglich. ✓ dem Einzelunternehmer steht der gesamte Unternehmensgewinn zu. ✓ vereinfachte Buchführung und auch Pauschalsystem (Flat Tax) möglich; ✓ Für Kleinstunternehmen auch günstige Ersatzbesteuerung möglich
Nachteile	<ul style="list-style-type: none"> ✓ unbeschränkte Haftung ✓ alleinige Last der Finanzierung: als Einzelperson nur beschränkt kreditwürdig – somit kleinere Kapitalbasis. ✓ Keine Möglichkeit der Arbeitsteilung und Spezialisierung. ✓ alleinige Übernahme eines Verlustes. ✓ großer Arbeitseinsatz, Stress, keine längeren Urlaube möglich. Überlastung.

Merkmale der Einzel- und Familienunternehmen (Fortsetzung)

<i>Merkmal</i>	<i>Beschreibung</i>
Besonderheiten Familienbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> ✓ das Recht auf Unterhalt steht den mitarbeitenden Familienmitgliedern auch im Falle eines Verlustes zu ✓ die mitarbeitenden Familienmitglieder haben ein Mitspracherecht ✓ im Falle einer Veräußerung, Auflösung bzw. eines Ausscheidens aus dem Unternehmen, hat das Familienmitglied ein Vorkaufsrecht und Anspruch auf den Wertzuwachs ✓ der Unternehmer hat unabhängig vom tatsächlichen Arbeitseinsatz mindestens 51% der Gewinne (=Steuergrundlage) zu versteuern.

Merkmale der Personengesellschaften

<i>Merkmal</i>	<i>Beschreibung</i>
Gründungsspesen	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Gebühren Eintragung ins Handelsregister (€ 120) + Sekretariatsgebühren + Stempelsteuer - anschließend Jahresgebühr vom IRAP-Umsatz abhängig (derzeit mindestens € 120) ✓ Honorar Notar für die Beglaubigung bzw. für die Abfassung des Vertrages (ca. € 2.500,00) ✓ fixe Registersteuer (derzeit € 200,00) - im Fall von Immobilien prozentuell ✓ Kataster- und Hypothekensteuer (bei Einbringung von Immobilien) ✓ Honorar Wirtschaftsberater für Beratung und verschiedene Anmeldungen
Gründungskapital	✓ kein Mindestkapital vorgesehen
Geschäftsführung und Vertretung	<ul style="list-style-type: none"> ✓ O H G : Alle Gesellschafter sind grundsätzlich berechtigt und verpflichtet. Im Gesellschaftsvertrag kann vereinbart werden, dass nur ein Gesellschafter oder auch mehrere zur Geschäftsführung und Vertretung befugt sind. ✓ K G : Komplementäre (Vollhafter) sind berechtigt und verpflichtet. Kommanditisten (Teilhafter) sind von der Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft ausgeschlossen.
Haftung	<ul style="list-style-type: none"> ✓ O H G : alle Gesellschafter haften unbeschränkt und solidarisch ✓ K G : Komplementäre (Vollhafter) haften unbeschränkt und solidarisch Kommanditisten (Teilhafter) haften nur mit ihrer Kapitaleinlage
Steuern	<ul style="list-style-type: none"> ✓ IRAP : 2,68% (auf Wertschöpfung) – entfällt beim Pauschalssystem ✓ IRPEF : jeder Gesellschafter versteuert seinen Anteil an der Steuergrundlage
Buchführung	✓ Doppelte Buchführung“ oder „vereinfachte Buchführung“ bei ein Jahreserlösen bis zu € 400.000 bei Dienstleistungsunternehmen und bis zu € 700.000 bei Handelsunternehmen.
Firmenname	<ul style="list-style-type: none"> ✓ O H G : die Gesellschaftsbezeichnung muss mindestens den Namen eines Gesellschafters (=Vollhafter) aufweisen, mit dem Zusatz OHG (S.n.c.) z.B.: MÖBEL PRESTIGE OHG d. Messner Othmar & Co. ✓ K G : der Name eines oder mehrerer Komplementäre (=Vollhafter) ist erforderlich - z.B.: AUTO HUBER KG (S.a.s.) des Huber Josef & Co.

Merkmale der Personengesellschaften (Fortsetzung)

<i>Merkmal</i>	<i>Beschreibung</i>
Vorteile	<ul style="list-style-type: none"> ✓ relativ geringer Gründungsaufwand ✓ Führungs- und Organisationsaufwand sind relativ klein (keine Organe) ✓ kein Mindestkapital vorgeschrieben. ✓ Arbeitsteilung und Aufteilung des Risikos (Einschränkungen bei KG) ✓ Kostengünstige und schlagkräftige Verwaltung möglich. ✓ die Bilanz muss nicht veröffentlicht werden ✓ vereinfachte Buchführung und auch Pauschalssystem (Flat Tax) möglich; ✓ die unbeschränkte und solidarische Haftung erhöht die Kreditwürdigkeit (Einschränkungen für die KG) ✓ durch beschränkte Haftung der Kommanditisten größere Kapitalbasis möglich
Nachteile	<ul style="list-style-type: none"> ✓ unbeschränkte Haftung aller Gesellschafter (gilt für die OHG) bzw. aller Komplementäre (bei der KG) ✓ die Geschäftsführung steht nur den Komplementären zu (Nachteil aus der Sicht der Kommanditisten - KG) ✓ die Kommanditisten können nicht bestimmend und entscheidungstragend arbeiten (sonst werden sie automatisch zu Komplementären und verlieren die beschränkte Haftung)

Merkmale der Kapitalgesellschaften (AG und GmbH)

<i>Merkmal</i>	<i>Beschreibung</i>
Rechte der Gesellschafter	<ul style="list-style-type: none"> ✓ AG : <ul style="list-style-type: none"> ◆ Stimmrecht in der Hauptversammlung ◆ Recht auf Anteil am Gewinn (Dividende) ◆ Recht auf den Bezug neuer Aktien (Optionsrecht) ◆ Recht auf Anteil am Liquidationserlös ✓ GmbH : <ul style="list-style-type: none"> ◆ Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung ◆ Recht auf Auskunft über den Geschäftsverlauf ◆ Einsicht in die Geschäftsbücher ◆ Recht auf den Jahresgewinn im Verhältnis der Quoten (Anteile) ◆ Übertragung der Quoten ◆ Recht auf Anteil am Liquidationserlös
Gründungsspesen	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Gebühren Eintragung ins Handelsregister (€ 120) + Sekretariatsgebühren (€ 18) + Stempelsteuer (€ 16,00) - anschließend Jahresgebühr vom IRAP-Umsatz abhängig (derzeit mindestens € 120) ✓ Honorar Notar für die Beglaubigung bzw. für die Abfassung des Vertrages (öffentliche Urkunde) - (für GmbH ca. € 4.000,00 - für AG höher) ✓ fixe Registersteuer (derzeit € 200,00) - im Fall von Immobilien prozentuell ✓ Kataster- und Hypothekensteuer (bei Einbringung von Immobilien) ✓ Honorar Wirtschaftsberater für Beratung und verschiedene Anmeldungen ✓ Werbung bei Sukzessivgründung der AG ✓ Vereinfachte GmbH: fixe Registersteuer von € 200

Merkmale der Kapitalgesellschaften (AG und GmbH) - Fortsetzung

<i>Merkmal</i>	<i>Beschreibung</i>
Gründungskapital	<ul style="list-style-type: none"> ✓ AG: € 50.000,00 – besteht aus Aktien, die alle den gleichen Nennwert aufweisen – für neu gegründete AG's 1 Euro oder ein Vielfaches davon 25% der Bareinlagen sind bei einem Kreditinstitut zu hinterlegen (vinkuliertes Bankkonto) ✓ GmbH: Mindestkapital € 10.000 – besteht aus Quoten gleicher Höhe (1 Euro oder ein Vielfaches davon) nur Bareinlagen, wenn Kapital < € 10.000 - kein vinkuliertes Bank-KK 100% der Einlagen im Fall der Einpersonen-GmbH ✓ Vereinfachte GmbH: Mindestkapital = 1 € - Höchstkapital = 9.999,00
Reservenbildung	✓ 5% des Jahresgewinns / vereinfachte GmbH mit Kapital < 10.000 = 20%
Haftung	✓ Aktionäre / Gesellschafter haften beschränkt mit Kapitaleinlage (Bürgschaften!)
Steuern	<ul style="list-style-type: none"> ✓ IRAP: 2,68% (auf Wertschöpfung) – proportionale Steuer ✓ IRES: (früher IRPEG) – Steuersatz = 24,0% - proportionale Steuer die GmbH kann sich für die "Transparenzbesteuerung" entscheiden; dadurch unterliegt der Gewinn - unabhängig von der Verteilung - der progressiven IRPEF (wie bei Personengesellschaften)
Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Doppelte Buchführung – unabhängig vom Umsatz ✓ Veröffentlichung Bilanz im Handelsregister (EU-Schema vorgeschrieben) ✓ Führung verschiedenster Gesellschaftsbücher – vom ZGB vorgeschrieben (noch vidimierungspflichtig) – pauschale Jahresgebühr
Firmenname	✓ beliebige Phantasiebezeichnung mit dem Zusatz AG (S.p.A.) bzw. GmbH (S.r.l.)
Gesellschaftsorgane	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Generalversammlungen (ordentliche - außerordentliche) ✓ Verwaltungsrat ✓ Aufsichtsrat <p>GmbH: Überwachungsrat oder Einzelüberwacher (Kontrollorgan) ist Pflicht (NEU!), wenn die GmbH in zwei Geschäftsjahren nacheinander auch nur eine der nachstehenden drei Schwellen überschreitet: Bilanzsumme 4 Mio. Euro, Umsatzerlöse 4 Mio. Euro, durchschnittlich Beschäftigte mehr als 20.</p>
Finanzierung	<ul style="list-style-type: none"> ✓ AG: <ul style="list-style-type: none"> ◆ Eigenfinanzierung durch Ausgabe neuer Aktien ◆ Fremdfinanzierung durch Ausgabe von Obligationen ◆ Papiere börsennotierender AG's haben einen breiten Markt ✓ GmbH: <ul style="list-style-type: none"> ◆ beschränkte Möglichkeiten der Eigenfinanzierung (keine Aktien) ◆ Fremdfinanzierung vorwiegend bei Banken - beschränkte Kreditwürdigkeit bei geringem Eigenkapital

Besonderheiten GmbH

Zur Zeit gibt es zwei Möglichkeiten zur Gründung von GmbH's. Nachfolgend ein kurzer Überblick mit Gegenüberstellung:

Kriterien	vereinfachte GmbH	ordentliche GmbH
Gesellschafter	natürliche Personen keine Altersbegrenzung	natürliche und juristische Personen
Gesellschaftskapital	mindestens € 1,00 maximal € 9.999,00	mindestens € 10.000 keine Obergrenze
Einlagen	nur Bareinlagen	Bareinlagen und Sacheinlagen
Verwaltung	nur Gesellschafter	auch Nicht-Gesellschafter
Gründungsspesen	nur fixe Registersteuer von € 200	alle Gründungsspesen (siehe Merkmale AG)

Der **Vorteil der "beschränkten Haftung"** für die vereinfachte GmbH besteht eigentlich nur auf dem Papier. Kredite werden in der Regel nur gegen Leistung von Bürgschaften vergeben.

Der **Nachteil der "höheren Verwaltungskosten"** (doppelte Buchführung, Bilanzhinterlegung) gilt auch für die vereinfachte GmbH.

1.5. Die Gründungsspesen

Während sich für die Gründung eines Einzelunternehmens die Spesen in Grenzen halten, fallen sie bei Gesellschaften stärker ins Gewicht, vor allem wenn Immobilien eingebracht werden.

Die Gründungsspesen im Detail:

Honorarnote Wirtschaftsberater:

- ✓ für die Beratung, betreffend die Wahl der Rechtsform
- ✓ für die Erstellung des Gründungsvertrages
- ✓ für die Abwicklung der Gründungsformalitäten (Meldung Steueragentur, INAIL, INPS usw.)
- ✓ für die Meldung des Tätigkeitsbeginns bei der Handelskammer
- ✓ für den Aufbau der Buchführung usw.

Honorarnote Notar:

- ✓ für die Beglaubigung der Unterschriften bzw. Erstellung des Gründungsvertrages
- ✓ für die Registrierung der Verträge
- ✓ für die Eintragungen im Handelsregister

sonstige Honorarnoten: für Techniker, Unternehmensberater usw.

Registersteuer (imposta di registro) auf das eingebrachte Kapital:

- ✓ auf Bareinlagen, Sachgüter, Einbringung von Unternehmen - derzeit Fixbetrag von **€ 200,00**
- ✓ auf Immobilien - Wert abzüglich eventueller Belastungen (z.B. Hypothekendarlehen)
 - ◆ betriebliche Gebäude proportionale Registersteuer derzeit 4 %
 - ◆ andere Gebäude proportionale Registersteuer derzeit 9 %
 - ◆ Baugrundstücke proportionale Registersteuer derzeit 9 %

Gründungsspesen (Fortsetzung)**Katastersteuer (imposta catastale) - proportional:**

- ✓ Betriebliche Grundstücke und Gebäude - Wert abzüglich Belastungen - derzeit 1 %

Hypothekensteuer (imposta ipotecaria) - proportional:

- ✓ Betriebliche Grundstücke und Gebäude - Wert abzüglich Belastungen - derzeit 2 %

Stempelsteuer (imposta di bollo):

- ✓ auf verschiedenen Dokumenten, wie z.B. Gründungsvertrag, Vordrucke für die verschiedenen Eintragungen bei der Handelskammer usw. (€ 16,00 - € 2,00)
- ✓ für die vom ZGB vorgeschriebenen Geschäftsbücher (Journal, Inventarbuch) - zur Zeit pro 100 Seiten 2 Marken zu € 16,00 (nachfolgende Stempelsteuer sind Aufwände des jeweiligen Jahres). Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) entrichten die pauschale Jahresgebühr (Konzessionsgebühr) + Stempelsteuer von 16,00 € pro 100 Seiten. Sie führen auch die verschiedenen Gesellschaftsbücher, die noch vidimierungspflichtig sind.

Konzessionsgebühren (concessioni governative)

- ✓ für die ersten Anfangsvidimierungen der Gesellschaftsbücher (Pflicht für alle Kapitalgesellschaften); nachfolgende Vidimierungen sind Aufwände des jeweiligen Jahres.
- ✓ die Entrichtung erfolgt durch Einzahlung einer pauschalen Jahresgebühr (Kapitalgesellschaft)
- ✓ die meisten anderen Konzessionsgebühren sind abgeschafft worden.

Handelskammergebühren (diritti camerali)

- ✓ Sekretariatsgebühren für die verschiedenen Eintragungen
- ✓ erste Jahresgebühr (folgende sind Aufwände der entsprechenden Jahre)

Gemeindesteuern

- ✓ **Werbe- und Aufschriftensteuer**, die bei Beginn der Tätigkeit zu entrichten ist - diese Steuern sind in der Folge jährlich zu entrichten. Für Geschäftsaufschriften und Aufschriften auf Fahrzeugen in normaler Größe entfällt die Steuer.
- ✓ **TOSAP** oder **COSAP** (Steuer bzw. Gebühr für die Besetzung öffentlicher Flächen)

Mehrjährige Spesen (spese pluriennali)

- ✓ Spesen, die für die Adaptierung der Räumlichkeiten anfallen, wie z.B. Malerarbeiten, Elektroinstallationen, Hydraulikerarbeiten, Böden usw., sind als **mehrjährige Spesen** zu behandeln, wenn die Räume nicht Eigentum der Gesellschaft sondern gemietet sind. Entstehen diese Aufwände in der Gründungsphase, so sind es **Gründungsspesen**.

Beispiel zur buchhalterischen Behandlung der Gründungsspesen (Honorarnoten)

Der größte Teil der Gründungsspesen bezieht sich auf die Honorare von Notar und Wirtschaftsberater, welche die anderen Spesen (Registersteuer, Stempelsteuer, Handelskammergebühren usw.) meistens vorstrecken und in den Honorarnoten belasten.

Honorarnote Notar

(Erstellung und Beglaubigung Gründungsvertrag, Registrierung, Eintragung im Handelsregister usw.)

Honorar Beratung zur Gründung	2.000,00
+ 22% Mehrwertsteuer	440,00
+ vorgestreckte Spesen Art. 15	440,00
= Gesamtbetrag	2.880,00
- 20% Vorsteuerabzug	-400,00
= Nettobetrag	2.480,00

Notare verrechnen keine Fürsorgekasse.

Honorarnote Wirtschaftsberater

(Beratung zur Wahl der Rechtsform, Meldung Tätigkeitsbeginn, Eintragung INPS, INAIL usw.)

Honorar Beratung zur Gründung	1.000,00
+ 4% Fürsorgekasse	40,00
= Mwst-Grundlage	1.040,00
+ 22% Mehrwertsteuer	228,80
+ vorgestreckte Spesen Art. 15	160,00
= Gesamtbetrag	1.428,80
- 20% Vorsteuerabzug	-200,00
= Nettobetrag	1.228,80

Buchungsjournal zu den Gründungsspesen:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
10/07/n0	Honorarnote Notar Nr...	Gründungsspesen	2.440,00	
		Mwst-Einkauf	440,00	
		Verb./ Vorsteuern Freiberufler		400,00
		LV / Notar		2.480,00
10/07/n0	Honorarnote Wirtschaftsberater Nr.	Gründungsspesen	1.200,00	
		Mwst-Einkauf	228,80	
		Verb./ Vorsteuern Freiberufler		200,00
		LV / Notar		1.228,80

Die **Gründungs- und Erweiterungsspesen** sind in der EU-Bilanz unter dem immateriellen Anlagevermögen auszuweisen (B/I/1) und wirken sich durch die **Abschreibung** auf die Erfolgsrechnung aus. Die Abschreibungsdauer beträgt **nicht mehr als 5 Jahre**.

Buchungsjournal zum Jahresabschluss betreffend die Gründungsspesen - Abschreibung 20%:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Jahresabschluss	Abschreibung Gründungsspesen	728,00	
		Abschr.Fonds Gründungsspesen		728,00
31/12/n0	Jahresabschluss	Gewinn-/Verlustrechnung (G/V)	728,00	
		Abschreibung Gründungsspesen		728,00
31/12/n0	Jahresabschluss	Schlussbilanzkonto	3.640,00	
		Gründungsspesen		3.640,00
31/12/n0	Jahresabschluss	Abschr.Fonds Gründungsspesen	728,00	
		Schlussbilanzkonto		728,00

Gegenüberstellung Rechtsformen - zeige die Unterschiede in Stichworten auf!

Kriterium	Einzelunternehmen	Familienbetrieb	OHG	einfache KG	GMBH	AG
Kapital						
Haftung						
Verwaltung						
Kredit- würdigkeit						
Mitarbeit						
Gewinn- verteilung						

Gegenüberstellung Rechtsformen - zeige die Unterschiede in Stichworten auf!

Kriterium	Einzelunternehmen	Familienbetrieb	OHG	KG	GMBH	AG
Organe						
Kontrollrecht (Einsicht in Geschäftsbücher)						
Steuern						
Gründungs- spesen						
Vorteile						
Nachteile						

2. Die Buchhaltung der Personengesellschaften

2.1. Gründungsbuchungen bei Einzelunternehmen

Die Gründungsbuchung ist äußerst einfach. Den eingebrachten Werten (Bargeld, Sachgüter aus dem Privatvermögen) steht das Konto Eigenkapital gegenüber. z.B.:

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/05/n0	Gründung	Büroeinrichtung	20.000,00	
		Personenkraftwagen	18.000,00	
		Bankkontokorrent	10.000,00	
		Eigenkapital		48.000,00

2.2. Erwerb eines Unternehmens

Beispiel:

Beschreibung	Beträge
Geschäftsausstattung	50.000,00
Lieferwagen	25.000,00
Waren	45.000,00
Lieferantenverbindlichkeiten	-30.000,00
Substanzwert	90.000,00
Kaufpreis laut Vertrag	150.000,00
Firmenwert	60.000,00

Wird ein bestehendes Unternehmen erworben, ergibt sich meistens auch ein **Firmenwert**, der aus der Differenz zwischen Kaufpreis und Substanzwert besteht. Er findet seine Berechtigung in einem bereits vorhandenen Kundenstock, der guten Lage, dem guten Ruf, usw. In diesem Fall entstehen auch höhere **Gründungsspesen** durch die Abfassung des Kaufvertrages, die Beglaubigung der Unterschriften beim Notar und die Registrierung desselben bei der Agentur der Einnahmen.

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/05/n0	Kaufvertrag Betrieb	Geschäftsausstattung	50.000,00	
		Lieferwagen	25.000,00	
		Waren	45.000,00	
		Firmenwert	60.000,00	
		Lieferantenverbindlichkeiten		30.000,00
		Verb./ Kauf Unternehmen		150.000,00

2.3. Gründungsbuchungen der Personengesellschaften

01/07/n0 Gründung einer **OHG**, bestehend aus 3 Gesellschaftern, die folgende Einlagen leisten:

✓ Gesellschafter A:	Bargeld - Überweisung auf K/K	100.000,00
✓ Gesellschafter B:	Betrieb mit Bewertung:	200.000,00
	bestehend aus:	
	<i>Geschäftsausstattung</i>	<i>90.000,00</i>
	<i>Warenbestand</i>	<i>100.000,00</i>
	<i>Lieferantenverbindlichkeiten</i>	<i>20.000,00</i>
	<i>Darlehen Raika</i>	<i>30.000,00</i>
✓ Gesellschafter C:	Bargeld - Überweisung auf K/K	50.000,00
	Forderung "pro solvendo"	100.000,00

Berechnungen zum eingebrachten Unternehmen:

Berechnungen zum Darlehen:

Gründungsdatum OHG	01/07/n0
Beginn der Zinsperiode:	01/04/n0
Jahreszinssatz	4,00%
Tage gesamt	365
Tage für Abgrenzung	91
angepasster Zinssatz (p') =	0,99726
angereifte Zinsen ($K \times p'$) =	299,18 €

Die für das Darlehen bereits angereiften Zinsen sind eigentlich noch zu Lasten des einbringenden Gesellschafters. Da die OHG jedoch das Darlehen mit allen Verpflichtungen (auch Zahlung der Zinsen am 01/10/n0 für das Halbjahr) übernimmt, werden die angereiften Zinsen als Passivposten (Antizipative Passiva) in die Berechnungen aufgenommen und dem Gesellschafter abgezogen.

Berechnung Firmenwert:

Beschreibung	Beträge
Geschäftsausstattung	90.000,00
Warenbestand	100.000,00
Lieferantenverbindlichkeiten	-20.000,00
Darlehen Raika	-30.000,00
Antizipative Passiva	-299,18
Substanzwert	139.700,82
Bewertung laut Vertrag	200.000,00
Firmenwert	60.299,18

Für die Ermittlung des Substanzwertes werden die Vermögensteile zu Marktpreisen bewertet. Die Passivposten kommen in Abzug.

*Der vom einbringenden Gesellschafter kassierte Firmenwert ist aus seiner Sicht ein **Mehrerlös**, welcher der "**getrennten Besteuerung**" (tassazione separata) unterliegt.*

a) Gründungsbuchungen

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/07/n0	Gründung	Ford./ Einlagen Gesellschafter A	100.000,00	
		Ford./ Einlagen Gesellschafter B	200.000,00	
		Ford./ Einlagen Gesellschafter C	150.000,00	
		Gesellschaftskapital		450.000,00

b) Verbuchung der Einlagen**Einlage Gesellschafter A****Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Einbringung	Bankkontokorrent	100.000,00	
		Ford./ Einlagen Gesellschafter A		100.000,00

Einlage Gesellschafter B**Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Einbringung	Geschäftsausstattung	90.000,00	
		Warenbestand	100.000,00	
		Firmenwert	60.299,18	
		Lieferantenverbindlichkeiten		20.000,00
		Darlehen Raika		30.000,00
		Antizipative Passiva		299,18
		Ford./ Einlagen Gesellschafter B		200.000,00

Einlage Gesellschafter C**Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Einbringung	Bankkontokorrent	50.000,00	
		verschiedene Forderungen	100.000,00	
		Ford./ Einlagen Gesellschafter C		150.000,00

c) Forderungseingang - Forderungsverlust (Gesellschafter C)

15/07/n0 Die vom **Gesellschafter C** eingebrachte Forderung geht nur teilweise ein:

- ✓ eingegangener Betrag 60.000,00 (Mit der Klausel "**pro soluto**" würde das
- ✓ Forderungsausfall 40.000,00 *Forderungsrisiko auf die Gesellschaft übergehen*)

Der Differenzbetrag wird vom Gesellschafter überwiesen, wobei auf den ganzen Forderungsbetrag Zinsen für den verspäteten Eingang berechnet werden.

Zinsberechnung:

- Kapital 100.000,00
- Zinssatz 4,00%
- Tage 14 (vom 01/07/n0 - 15/07/n0)
- **Zinsen 153,42** (K x p x t / 36.500)

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
15/07/n0	Einbringung Ges. C	Bankkontokorrent	60.000,00	
	(Forderungsausfall)	Ford./ Gesellschafter C	40.153,42	
		verschiedene Forderungen		100.000,00
		aktive Verzugszinsen		153,42

d) Zahlung der Darlehensrate am 01.10.n0**01.10.n0: Belastung der Darlehensrate**

Restkapital	30.000,00
Beginn der Zinsperiode:	01/04/n0
Fälligkeit der Rate + Zinsen	01/10/n0
Jahreszinssatz	4,00%
Tage für Verzinsung	183
angereifte Zinsen der Periode	601,64
Kapitalsrate	3.000,00
Spesen	5,00
Gesamtbelastung:	3.606,64

Zinsaufwand für die OHG

Zinsen für das Halbjahr	601,64
Zinsen bis zum 01/07/n0	-299,18
effektiver Zinsaufwand	302,46

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/10/n0	Darlehensrate	Passive Darlehenszinsen	601,64	
		Darlehen Raika Nr.	3.000,00	
		Bankspesen für Finanzierungen	5,00	
		Bankkontokorrent		3.606,64

Buchungen, falls am 01/07/n0 die Antizipative Passiva nicht aufgelöst wurde:

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/10/n0	Darlehensrate	Passive Darlehenszinsen	302,46	
		Antizipative Passiva	299,18	
		Darlehen Raika Nr.	3.000,00	
		Bankspesen für Finanzierungen	5,00	
		Bankkontokorrent		3.606,64

2.4. Übung zur Gründung einer OHG

Gründungsdatum: 01/04/n0

geleistete Einlagen: durch den Gesellschafter A : 160.000,00
 durch den Gesellschafter B : 234.000,00

Einbringung Ges. A: Büroeinrichtung im Wert von 12.000,00
 (am 01/04/n0) Forderungen - Nominalwert 45.000,00 (Klausel "pro solvendo")
 Restbetrag Überweisung (zu berechnen)

Einbringung Ges. B: bestehendes Unternehmen - Bewertung zum Marktwert
 (am 01/04/n0) Gebäude 124.000,00
 GA 28.000,00
 KF 67.000,00
 LV -49.000,00
 Waren 38.500,00
 Darlehen -36.500,00
 (Zinstermine 31.01 - 31.07 - Zinssatz = 4,0 % - Berechnung in Tagen)

20/04/n0 Honorarnote Wirtschaftsberater:

Honorarnote Nr. 2222 - 20/04/n0

Honorar für Gründung 1.350,00
 vorgestreckte Spesen 410,00
 Fürsorgekasse 4%
 Mwst 22%
 Vorsteuer 20%
 Überweisung Honorarnote am 20/04/n0

Beschreibung	Beträge
Honorar	
Nettobetrag	

Fülle die Honorarnote aus!

02/05/n0 Die Forderung, welche der Gesellschafter A eingebracht hatte, geht nur zu 40% ein. Die Differenz überweist der Gesellschafter.

31/07/n0 Die Bank belastet die fällige Darlehensrate: Kapital: 2.800,00 €
 Zinsen: (zu berechnen)
 Spesen: 4,00 €

31/12/n0 Erstelle die **Abschlussbuchungen** im Zusammenhang mit dem Darlehen, dem Firmenwert und den Gründungsspesen. Firmenwert und Gründungsspesen werden auf 5 Jahre aufgeteilt.

Nebenrechnungen (Zinsberechnungen in Tagen):

Berechnung Abgrenzung Zinsen (Gründung):		
Beginn Zinsperiode:	31/01/n0	Abzugrenzende Zinsen =
Fälligkeit Darlehensrate:	31/07/n0	Zinsen Darlehensrate =
Gründung (Abgrenzung):	01/04/n0	
Tage gesamt		Berechnung Firmenwert:
Tage für Abgrenzung		
Kapital:		
Zinssatz:		
Abgrenzung Zinsen 31/12/n0		
Beginn Zinsperiode:	31/07/n0	
Fälligkeit Darlehensrate:	31/01/n1	
Jahresabschluss:	31/12/n0	
Tage gesamt		
Tage für Abgrenzung		
Kapital:		
Zinssatz:		
Abgrenzung Zinsen		

2.5. Einbringung eines Unternehmens zu Buchwerten

Die Einbringung des Einzelunternehmens kann laut Gesetz Nr. 358 – 08/10/1997 auch zu den **Buchwerten** der letzten Bilanz erfolgen, wobei kein Firmenwert anfällt und aus der Sicht des einbringenden Gesellschafters kein Mehrerlös zu versteuern ist. Die Besteuerung erfolgt erst, wenn er seine Gesellschaftsquote verkauft.

Da das eingebrachte Unternehmen mit den Buchwerten sicher unterbewertet ist, müssen die anderen Gesellschafter zum Ausgleich zusätzlich ein Aufgeld entrichten, welches auf einen eigenen Reservefonds gebucht wird („**Reservefonds Aufgeld Quoten**“) = Posten des Nettokapitals (siehe Beispiel).

Diese vereinfachte Möglichkeit wird in der Praxis sehr häufig genutzt, vor allem dann, wenn ein Einzelunternehmen in eine Gesellschaft umgewandelt wird.

Aus diesem Grund ein Beispiel dazu.

Beispiel zur Einbringung eines Unternehmens zu Buchwerten:

01/07/n0 Gründung einer **OHG**, bestehend aus 2 Gesellschaftern mit folgenden Einlagen:
 nominales **Gesellschaftskapital: 500.000,00**

- ✓ **Quote Gesellschafter A: 40%**
 Einbringung Bargeld 200.000,00 (Überweisung)
- ✓ **Quote Gesellschafter B: 60%**
 Einbringung Betrieb bestehend aus:

Geschäftsausstattung	100.000,00
Abschr.Fonds Geschäftsausstattung	-20.000,00
Maschinen	140.000,00
Abschr.Fonds Maschinen	-40.000,00
Warenbestand	100.000,00
Kundenforderungen	60.000,00
Lieferantenverbindlichkeiten	-40.000,00
Buchwert des Unternehmens	300.000,00
Bewertung des Unternehmens	360.000,00
Mehrwert (Firmenwert + stille Reserven)	60.000,00
Mehrwert in Prozenten (%)	20,00

Nachdem Gesellschafter B durch den Betrieb einen Mehrwert einbringt, ist die Quote des Gesellschafters A um den Prozentsatz des Mehrwertes zu erhöhen.

Nominalwert Quote Gesellschafter A:	200.000,00
Ausgleich Mehrwert 20 %	40.000,00
Einzuzahlender Betrag	240.000,00

Buchungsjournal zur Gründung

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Gründung	Ford./ Einlagen Gesellschafter A	240.000,00	
		Ford./ Einlagen Gesellschafter B	300.000,00	
		Gesellschaftskapital		500.000,00
		Reservefonds Aufgeld Quoten		40.000,00

Buchungsjournal zur Einbringung Gesellschafter A:

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Einbringung	Bankkontokorrent	240.000,00	
		Ford./ Einlagen Gesellschafter A		240.000,00

Buchungsjournal für Einbringung Gesellschafter B:

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Einbringung	Geschäftsausstattung	100.000,00	
		Maschinen	140.000,00	
		Warenbestand	100.000,00	
		Kundenforderungen	60.000,00	
		Abschr.Fonds Geschäftsausstattung		20.000,00
		Abschr.Fonds Maschinen		40.000,00
		Lieferantenverbindlichkeiten		40.000,00
		Ford./ Einlagen Gesellschafter B		300.000,00

2.6. Verwaltung der Personengesellschaften

OHG: Wenn im Vertrag nichts festgelegt wird, gilt die gemeinsame Verwaltung. Es besteht jedoch die Möglichkeit auch nur einen oder einzelne Gesellschafter damit zu betrauen, die als "gesetzliche Vertreter" gelten.

Wenn im Gründungsvertrag vorgesehen, können entsprechende **Vergütungen** für die Verwaltungstätigkeit ausgezahlt werden, welche für die OHG Aufwände darstellen, die laut Kompetenzprinzip das entsprechende Geschäftsjahr belasten.

Aus steuerlicher Sicht sind sie grundsätzlich erst im Jahr der Auszahlung absetzbar (Kassaprinzip). Erfolgt die Zahlung bis zum 12. Jänner können sie trotzdem dem alten Jahr zugeordnet werden. Für diese Vergütungen wird ein "CU" ausgestellt.

Für Zwecke der "**regionalen Wertschöpfungssteuer**" (**IRAP**) zählen die Verwalterentgelte zu den nicht absetzbaren Posten.

KG: Es gilt die selbe Vorgangsweise wie bei der OHG, allerdings ist die Verwaltung nur den Vollhaftern (Komplementären) vorbehalten.

Die Verwalterentgelte werden den Vergütungen für "**koordinierte und längerwährende freiberufliche Mitarbeit**" (**co.co.co.**) gleichgestellt, die wie Lohneinkünfte behandelt werden und die Ausstellung eines Lohnstreifens mit sich bringen.

In der Folge die Zusammenfassung eines Lohnstreifen für das Verwalterentgelt:

Entgelte gesamt	3.000,00	<i>Die Steuerabsetzbeträge (für abhängige Arbeit und für Familienlasten) sind für die Lohnsteuer provisorisch berechnet. In der Steuererklärung (Modell PF) erfolgt eine Neuberechnung, da die Verwalter noch weitere Einkommen aufweisen können (z.B. Gewinn aus Beteiligung an OHG/KG), die sich vermindern auf die Absetzbeträge auswirken.</i>
- Abzug Pensionsbeitrag Gesetz 295/96	-240,00	
- Abzug Lohnsteuer (Vorsteuer) IRPEF	-759,07	
- Abzug regionaler Steuerzuschlag	-39,14	
± Rundung Nettovergütung	0,21	
= Nettovergütung	1.962,00	

Berechnung Pensionsbeitrag

Beitrag gesamt: 24,0% von	3.000,00 =	720,00
Anteil Auftraggeber (Gesellschaft) - 2/3		480,00
Anteil Verwalter (1/3)		240,00

Die Höhe des Pensionsbeitrages INPS beträgt in diesem Fall 24,0% (für 2017), da die Verwalter einer Personengesellschaft bereits eine INPS-Position besitzen und Pflichtbeiträge einzahlen. Andernfalls wären 33,23% anzuwenden.

Aufwände für die Gesellschaft

Bruttoentgelt	3.000,00
Auftraggeber-Anteil Pensionsbeitrag:	480,00

Zahlungen des Auftraggebers:

Nettobetrag an Verwalter:	1.962,00
IRPEF Verwalter	759,07 (mit dem Modell F24 innerhalb 16. des Folgemonats)
Regionaler Steuerzuschlag	39,14 (mit dem Modell F24 innerhalb 16. des Folgemonats)
INPS-Pensionsbeitrag:	720,00 (mit dem Modell F24 innerhalb 16. des Folgemonats)

Buchungsjournal für die Vergütungen an den Verwalter:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/03/n0	Vergütung Verwalter	Vergütungen Verwalter	3.000,00	
		Sozialabgaben INPS Verwalter	480,00	
		Verrechnungskonto Rundungen	0,21	
		Verb./ Verwalter		1.962,00
		Verb./ INPS Verwalter		720,00
		Verb./ Vorsteuern Verwalter		759,07
		Verb./ regionaler Steuerzuschlag		39,14
31/03/n0	Überweisung Verwalter	Verb./ Verwalter	1.962,00	
		Bankkontokorrent		1.962,00
16/04/n0	F24 Lohnsteuer/INPS	Verb./ INPS Verwalter	720,00	
		Verb./ Vorsteuern Verwalter	759,07	
		Verb./ regionaler Steuerzuschlag	39,14	
		Bankkontokorrent		1.518,21

- ✓ Die Verwalter sind auch beim Unfallinstitut **INAIL** versichert. Die Einzahlung der Versicherungsprämie erfolgt jährlich durch die Gesellschaft.
Gleich wie für die Pensionsbeiträge kann dem Verwalter ein Drittel abgezogen werden. In der Praxis wird dieser Abzug meistens nicht getätigt (geringe Beträge).
- ✓ Die Einzahlung von Lohnsteuern und INPS-Beiträgen erfolgt monatlich über den **Einheitsvordruck "F24"**; die INAIL-Prämie wird mit der Jahresabrechnung liquidiert.
- ✓ Die Vergütungen für freie Mitarbeit sind den **Lohneinkünften** gleichgestellt; in der Regel werden die Gehaltsstreifen monatlich ausgestellt; die gesamten Jahresbezüge werden im Modell "CU" (gleich wie für abhängige Arbeitnehmer) zusammengefasst und vom Gesellschafter aufgrund dieses Dokuments versteuert.
Die Dezembervergütungen müssen bis zum 12. Jänner ausgezahlt werden, damit sie steuerlich noch dem alten Jahr zugeordnet werden können.

2.8. Privatbewegungen bei Personengesellschaften

✓ Privateinlagen:

Bei der Gründung von Personengesellschaften werden Vermögensteile aus dem Privatbereich eingebracht, welche das Gesellschaftskapital darstellen.

Spätere Einlagen kommen **Kapitalerhöhungen** gleich, für welche bestimmte **Formvorschriften** zu berücksichtigen sind (Änderung Gründungsvertrag, Registrierung, Hinterlegung im Handelsregister) und auch die **Registersteuer** (Fixbetrag von derzeit 200,00 Euro) geschuldet ist.

Es gibt auch die Möglichkeit sogenannte "**Kapitaleinlagen**" (versamenti in conto capitale) zu tätigen, die registersteuerpflichtig sind, jedoch nicht unmittelbar zur Änderung des Gründungsvertrages führen. Für diese ist ein eigener Posten in der Bilanz unter der Gruppe der Eigenkapitalkonten vorgesehen.

✓ Privatentnahmen:

Für jeden Gesellschafter wird ein eigenes Konto eingerichtet (z.B. "Ford./Privatentnahmen Hofer"). Wie die Kontenbezeichnung ausdrückt, handelt es sich um Forderungen, welche die Gesellschaft den einzelnen Gesellschaftern gegenüber aufweist. Im Grunde stellen diese Entnahmen eine Vorwegnahme des Gewinnes dar. Typische Beispiele sind die Zahlung von Einkommenssteuern, Pensionsbeiträgen usw., die manchmal über das Betriebskonto abgewickelt werden.

Idealer ist natürlich, wenn die Gesellschafter für solche Bewegungen ein privates Bankkonto verwenden, das eventuell durch Verwalterbezüge gespeist wird.

Beispiel zur Privatentnahme

Eigenverbrauch von Waren durch den Gesellschafter Hofer Max (mit Eigenrechnung)

Mwst-Grundlage	900,00
Mwst 22%	198,00
Gesamtbetrag	1.098,00

Buchungsjournal für Privatentnahmen:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
20/05/n0	Eigenverbrauch	KF / Hofer Max	1.098,00	
		Warenverkauf		900,00
		Mwst-Verkauf		198,00
20/05/n0	Umbuchung	Ford./ Privatentnahmen Hofer Max	1.098,00	
	Eigenrechnung	KF / Hofer Max		1.098,00

2.9. Die Gewinnverteilung der Personengesellschaften

- ✓ Der Gründungsvertrag sieht die **Kriterien** für die Gewinnverteilung vor, die in der Regel im Verhältnis der Kapitaleinlagen erfolgt. Eigene Regelungen sind erforderlich, wenn Gesellschafter nur Arbeitsleistung einbringen.
- ✓ Ein Teil des Gewinnes kann als **Reserve** (=Selbstfinanzierung) zurückbehalten werden; die Reservenbildung ist für die Personengesellschaften jedoch nicht Pflicht.
- ✓ Die Gewinnquoten der einzelnen Gesellschafter werden um die im Laufe des Jahres getätigten **Privatentnahmen** vermindert. In Personengesellschaften werden die Privatentnahmen als Forderungen gebucht.

- ✓ Forderungen für **einbehaltene Vorsteuern**, die in der Bilanz der Gesellschaft aufscheinen (z.B. auf aktive Bankzinsen, auf kassierte Provisionen, auf Betriebszuschüsse usw.), werden den Gesellschaftern im Verhältnis der Gewinnanteile zugewiesen und vermindern somit die Gewinnquote.
Grund für diese Vorgangsweise ist der Umstand, dass die Einkommenssteuer IRPEF nicht von der Gesellschaft sondern von den einzelnen Gesellschaftern zu entrichten ist. Nur letztere sind daher im Stande die Vorsteuern mit ihrer Steuerschuld zu verrechnen.
- ✓ **Steuerlich** wird den Gesellschaftern die **Steuergrundlage** zugewiesen (= Handelsgewinn vor Steuern +/- gewinnverändernde Posten). Es handelt sich um Einkommen aus der "Beteiligung an Personengesellschaften", welches in der Übersicht RH der Steuererklärung anzugeben ist, **auch wenn der Gewinn nicht ausgezahlt wird**.

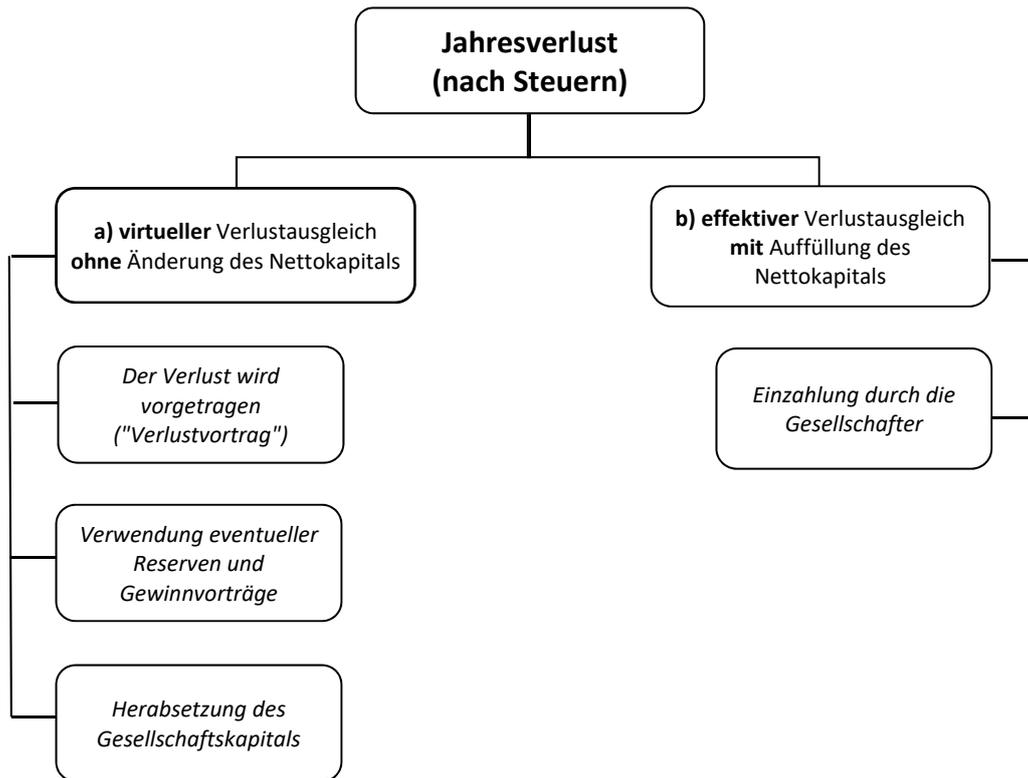
Beispiel zur Gewinnverwendung einer OHG

Beschreibung	Gesamt	Gesellsch. Rot	Gesellsch. Blau
Gewinn laut Bilanz (Handelsgewinn nach Steuern)	80.000,00		
- freiwillige Reserve 10 % (= Selbstfinanzierung)	-8.000,00	60%	40%
= zu verteilender Restgewinn	72.000,00	43.200,00	28.800,00
- Privatentnahmen der Gesellschafter	-20.000,00	-9.500,00	-10.500,00
- zugewiesene Vorsteuern	-200,00	-120,00	-80,00
= auszahlender Nettobetrag	51.800,00	33.580,00	18.220,00

Buchungsjournal für Gewinnverwendung und Verteilung:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn-/ Verlustkonto Jahresgewinn n0	80.000,00	80.000,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Jahresgewinn n0 Schlussbilanzkonto	80.000,00	80.000,00
01/01/n1	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Jahresgewinn n0	80.000,00	80.000,00
30/04/n1	Gewinnverwendung	Jahresgewinn n0 außerordentlicher Reservefonds Verb./ Gewinnanteile Rot Verb./ Gewinnanteile Blau	80.000,00	8.000,00 43.200,00 28.800,00
30/04/n1	Gewinnverteilung Gesellschafter Rot	Verb./ Gewinnanteile Rot Ford./ Privatentnahmen Rot Ford./ einbehaltene Vorsteuern Bankkontokorrent	43.200,00	9.500,00 120,00 33.580,00
30/04/n1	Gewinnverteilung Gesellschafter Blau	Verb./ Gewinnanteile Blau Ford./ Privatentnahmen Blau Ford./ einbehaltene Vorsteuern Bankkontokorrent	28.800,00	10.500,00 80,00 18.220,00

2.11. Die Verlustabdeckung bei Personengesellschaften



Erfassung des Verlustes (Beispiel)

Handelsverlust vor Steuern	24.000
+ IRAP des Geschäftsjahres	6.000
= Handelsverlust nach Steuern	30.000

Buchungsjournal im Fall von Verlusten:

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Abschluss G/V	Jahresverlust n0 Gewinn-/ Verlustkonto	30.000,00	30.000,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Jahresverlust n0	30.000,00	30.000,00
01/01/n1	Eröffnung	Jahresverlust n0 Eröffnungsbilanzkonto	30.000,00	30.000,00

a) Abdeckung des Verlustes durch rein buchhalterische Maßnahmen:

Positive Posten des Nettokapitals gleichen den Jahresverlust (= negativer Posten) aus, ohne jedoch das Eigenkapital wieder aufzufüllen. Entsprechende Maßnahmen sind:

- ✓ Verwendung vorhandener Reserven
- ✓ Vortrag des Verlustes und Abdeckung mit den Gewinnen der Folgejahre
- ✓ Herabsetzung des Gesellschaftskapitals

✓ **Verlustabdeckung durch Verwendung vorhandener Reserven - Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
30/04/n1	<i>Verlustausgleich</i>	ausserordentlicher Reservefonds	30.000,00	
		Jahresverlust n0		30.000,00

✓ **Verlustabdeckung mit Gewinnen der Folgejahre - Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
30/04/n2	<i>Gewinnverwendung</i>	Jahresgewinn n1	150.000,00	
		Jahresverlust n0		30.000,00
		Verb./ Gewinnanteile Rot		72.000,00
		Verb./ Gewinnanteile Blau		48.000,00

✓ **Verlustabdeckung Kapitalherabsetzung - Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
30/04/n1	<i>Verlustausgleich</i>	Gesellschaftskapital	30.000,00	
		Jahresverlust n0		30.000,00

Diese Maßnahme erfordert die Abänderung des Gesellschaftsvertrages, mit Hinterlegung beim Handelsregister. Es entstehen dadurch zusätzliche Kosten.

b) Effektiver Verlustausgleich durch Einzahlung der Gesellschafter

Diese erfolgt durch die Einzahlung seitens der Gesellschafter, mit entsprechender Auffüllung des Eigenkapitals. Nur in diesem Fall kann man von einer effektiven Abdeckung des Verlustes sprechen. Keine größeren Schwierigkeiten ergeben sich, wenn alle Gesellschafter im Verhältnis zu ihren Kapitaleinlagen einzahlen. Andernfalls ist durch eine ausserordentliche Bilanz der Mehrwert zu ermitteln, der zusätzlich einzuzahlen ist, um eine Ungleichbehandlung der Gesellschafter zu vermeiden.

Verlustausgleich durch proportionale Einzahlung der Gesellschafter - Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
30/04/n1	<i>Verlustausgleich</i>	Ford./ Verlustausgleich Rot	18.000,00	
		Ford./ Verlustausgleich Blau	12.000,00	
		Jahresverlust n0		30.000,00
30/04/n1	<i>Verlustausgleich</i>	Bankkontokorrent	18.000,00	
		Ford./ Verlustausgleich Rot		18.000,00
30/04/n1	<i>Verlustausgleich</i>	Bankkontokorrent	12.000,00	
		Ford./ Verlustausgleich Blau		12.000,00

2.12. Steuerlicher Aspekt der Verluste

Die Verluste werden den Gesellschaftern im selben Verhältnis zugewiesen wie die Gewinne. Dabei ist natürlich nicht der Verlust laut Bilanz von Bedeutung, sondern der **steuerliche Verlust**, der sich wie folgt ergibt:

Verlust (Gewinn) vor Steuern (laut Handelsbilanz)	-24.000,00
+ gewinnerhöhende Posten - z.B.	10.000,00
- gewinnvermindernde Posten - z.B.	-4.000,00
= steuerlicher Verlust	-18.000,00

- ✓ Der abzudeckende Verlust (siehe verschiedene Möglichkeiten der Verlustabdeckung) ist der **Handelsverlust nach Steuern**.
- ✓ Trotz eines Verlustes in der Handelsbilanz kann sich eine positive Steuergrundlage ergeben, wenn die gewinnerhöhenden Posten den Verlust ausgleichen.
Für die "**regionale Wertschöpfungssteuer IRAP**" ist die Wertschöpfung die Grundlage, die fast immer positiv ist und somit auf jeden Fall zu einer Steuerschuld führt.
- ✓ In der Steuererklärung geben die Gesellschafter ihren Anteil am **steuerlichen Verlust** an.
- ✓ **Steuerliche Behandlung der Verluste der IRPEF-Subjekte**
Die Behandlung der steuerlichen Verluste der IRPEF-Subjekte (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) wird ab 2018 jener der Kapitalgesellschaften gleichgesetzt.
 - ◆ Die Verluste der ersten 3 Jahre von neu gegründeten Unternehmen können ohne zeitliche und prozentuelle Einschränkung vorgetragen und mit zukünftigen Gewinnen ausgeglichen werden. Diese Bestimmung hat sich nicht geändert.
 - ◆ Der Verlustausgleich kann nur mit Einkommen derselben Art (aus Unternehmen) erfolgen. Die in der Vergangenheit für Unternehmen mit vereinfachter Buchführung geltende Verrechnung mit anderen Einkommensarten ist nicht mehr möglich.
 - ◆ **Neuregelung mit prozentueller Einschränkung:**
Der Verlust eines Geschäftsjahres kann im folgenden Jahr nur im Ausmaß von **80% des Steuergewinns (Steuergrundlage)** ausgeglichen werden. Der nicht ausgeglichene Teil kann auf die Folgejahre ohne zeitliche Einschränkung vorgetragen werden.

Beispiel:

Jahr	Einkommen (Gewinn / Verlust)	absetzbarer Verlust (80% vom Gewinn)	zu versteuerndes Einkommen	Verlustvortrag
n	-60.000			60.000
n + 1	10.000	8.000	2.000	52.000
n + 2	12.000	9.600	2.400	42.400
n + 3	15.000	12.000	3.000	30.400
n + 4	18.000	14.400	3.600	16.000
n + 5	20.000	16.000	4.000	

Im Falle von Gewinnen ergibt sich immer eine positive Steuergrundlage (Ausnahme beim Ausgleich der Verluste der ersten 3 Jahre)

2.13. Finanzierungen durch Gesellschafter - Personengesellschaften

Überblick zu den Finanzierungsmöglichkeiten der Personengesellschaften:

a) Eigenfinanzierung

- ✓ Einlagen bei Gründung (= Gesellschaftskapital)
- ✓ Einlagen bei späteren Kapitalerhöhungen
 - ◆ Änderung des Gründungsvertrages erforderlich - Eintragung Handelsregister
 - ◆ Registrierung - Entrichtung der Registersteuer - Notarspesen
- ✓ **"Kapitaleinlagen"** ("versamenti in conto capitale")
 - ◆ Finanzierungen mit Eigenkapitalcharakter
 - ◆ Rückzahlung ist nicht vereinbart
 - ◆ Änderung des Gründungsvertrages nicht erforderlich
 - ◆ Registersteuer ist jedoch zu entrichten
 - ◆ meistens spätere Umwandlung in Gesellschaftskapital
- ✓ **Selbstfinanzierung:** Gewinne bleiben teilweise im Unternehmen, werden nicht verteilt.

b) Fremdfinanzierung

- ✓ Kredite bei Banken (kurz-, mittel-, langfristige)
- ✓ Lieferantenkredite (gewährte Zahlungsziele)
- ✓ Kundenanzahlungen
- ✓ Leasing, Factoring
- ✓ **Finanzierungen durch Gesellschafter**

Finanzierung durch Gesellschafter

Folgende Eigenheiten sind zu berücksichtigen:

- ✓ die Möglichkeit muss im Gründungsvertrag vorgesehen sein;
- ✓ Rückzahlung ist vorgesehen;
- ✓ grundsätzlich werden Zinsen vereinbart und berechnet;
- ✓ geht die Finanzierung über das Jahr hinaus, sind die kompetenzmäßig angereiften Zinsen am Jahresende abzugrenzen;
- ✓ die Zinsen unterliegen einer Vorsteuer von 26%;
- ✓ die Vorsteuer wird erst bei der Auszahlung der Zinsen berechnet, wenn der Termin der Rückzahlung bereits feststeht;
- ✓ ist der Rückzahlungstermin nicht angegeben, ist am Jahresende die Vorsteuer auf die angereiften Zinsen zu berechnen und innerhalb 16. Jänner des Folgejahres zu entrichten;
- ✓ fehlt auch die Angabe des Zinssatzes, kommt für die Berechnung der Vorsteuer der "gesetzliche Zinssatz" zur Anwendung (Stand 01/01/2018: 0,3%).

Beispiel zur Finanzierung durch den Gesellschafter A:

- ✓ Betrag: 73.000,00
- ✓ Einzahlungsdatum: 10/06/n0
- ✓ Rückzahlungsdatum: 20/03/n1
- ✓ vereinbarter Zinssatz: 3,50%
- ✓ Vorsteuer 26,00%

10/06/n0 Einzahlung der Finanzierung*Buchungsjournal*

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
10/06/n0	Finanzierung A	Bankkontokorrent Verb./ Finanzierung Gesellsch. A	73.000,00	73.000,00

31/12/n0 Berechnung und Verbuchung der angereiften Zinsen + Jahresabschluss

Zeitraum: 10/06 - 31/12/n0 = 204 Tage
 Angereifte Zinsen = 1.428,00 €

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Jahresabschluss	Passivzinsen Finanzierung Gesellsch. Antizipative Passiva	1.428,00	1.428,00
31/12/n0	Abschluss	Gewinn-/ Verlustkonto Passivzinsen Finanzierung Gesellsch.	1.428,00	1.428,00
31/12/n0	Abschluss	Antizipative Passiva Verb./ Finanzierung Gesellsch. A Schlussbilanzkonto	1.428,00 73.000,00	74.428,00

01/01/n1 Eröffnung und Auflösung der Abgrenzung*Buchungsjournal*

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/01/n1	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Antizipative Passiva Verb./ Finanzierung Gesellsch. A	74.428,00	1.428,00 73.000,00
01/01/n1	Umbuchung	Antizipative Passiva Passivzinsen Finanzierung Gesellsch.	1.428,00	1.428,00

20/03/n1 Rückzahlung der Finanzierung mit Zinsen

Zeitraum: 10/06/n0 - 20/03/n1
 Tage gesamt: 283
 Kapital: 73.000,00 €
 Angereifte Zinsen = 1.981,00 €
 Vorsteuer 26% 515,06 €

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
20/03/n1	Rückzahlung Finanzierung	Verb./ Finanzierung Gesellsch. A Passivzinsen Finanzierung Gesellsch. Verb./ Vorsteuern Zinsen Bankkontokorrent	73.000,00 1.981,00	515,06 74.465,94
16/04/n1	F 24 Vorsteuer	Verb./ Vorsteuern Zinsen Bankkontokorrent	515,06	515,06

3. Die Buchhaltung der Kapitalgesellschaften (AG - GmbH)

3.1. Gründung AG (S.p.A.) - GmbH (S.r.l.)

Bei **kleineren** Kapitalgesellschaften ist die Anzahl der Teilhaber bzw. Aktionäre meistens gering. In der Buchhaltung werden in solchen Fällen oft **Personenkonten** angelegt.

Mögliche Bezeichnung der Konten:

- ✓ Aktiengesellschaft: "Aktionär A gezeichnete Aktien"
- ✓ GmbH: "Gesellschafter A gezeichnete Anteile"

Bei **größeren** Kapitalgesellschaften mit einer Vielzahl von Aktionären verwendet man hingegen allgemeine Konten, die alle Teilhaber zusammenfassen. Mögliche Bezeichnung der Konten:

- ✓ Aktiengesellschaft: "Aktionäre gezeichnete Aktien"
- ✓ GmbH: "Gesellschafter gezeichnete Anteile"

Die Gründung gliedert sich in mehrere Schritte die zu den folgenden Bewegungen in der Buchhaltung führen.

3.1.1. Zeichnung der Aktien (AG) bzw. Anteile (GmbH)

a) Ausgabe "pari" (zum Nennwert)

Die Ausgabe erfolgt zum Nominalwert.

Gesellschaftskapital =	Nennwert/Aktie (Anteil) x Anzahl Aktien (Anteile)
-------------------------------	--

Beispiel AG (S.p.A.)

Anzahl Aktien:	10.000
Nennwert pro Aktie:	€ 50
Ausgabekurs pro Aktie:	€ 50

Beispiel GmbH (S.r.l.)

Anzahl Anteile:	6.000
Nennwert pro Anteil:	€ 10
Ausgabekurs pro Anteil:	€ 10

Buchungsjournal AG (S.p.A.)

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/07/n0	Gründung	Aktionäre / gezeichnete Aktien	500.000,00	
		Gesellschaftskapital		500.000,00

Buchungsjournal GmbH (S.r.l.)

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/07/n0	Gründung	Gesellschafter / gezeichnete Anteile	60.000,00	
		Gesellschaftskapital		60.000,00

b) Ausgabe "über pari" (über dem Nennwert)

In diesem Fall entsteht ein Aufgeld (Agio), das vor allem zur Abdeckung der Gründungsspesen dient. Es stellt eine "**Kapitalreserve**" dar und wird auf einen eigenen Reservefonds gebucht. Im Gegensatz zu den "Gewinnreserven" sind "Kapitalreserven" bei deren Verteilung nicht zu versteuern, da es sich lediglich um die Rückzahlung von Kapital handelt.

Beispiel AG (S.p.A.)

Anzahl Aktien:	10.000
Nennwert pro Aktie:	€ 50
Ausgabekurs pro Aktie:	€ 56

Beispiel GmbH (S.r.l.)

Anzahl Anteile:	6.000
Nennwert pro Anteil:	€ 10
Ausgabekurs pro Anteil:	€ 12

Buchungsjournal AG (S.p.A.)

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Gründung	Aktionäre / gezeichnete Aktien	560.000,00	
		Gesellschaftskapital		500.000,00
		Reservefonds Aufgeld Aktien		60.000,00

Buchungsjournal GmbH (S.r.l.)

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Gründung	Gesellschafter / gezeichnete Anteile	72.000,00	
		Gesellschaftskapital		60.000,00
		Reservefonds Aufgeld Anteile		12.000,00

3.1.2. Einbringung des Gesellschaftskapitals**a) Bareinlagen**

Die häufigste und einfachste Form der Einbringung besteht in Bargeld (Banküberweisung).

Mindestens 25% derselben sind bei Zeichnung auf ein "vinkuliertes" Bankkonto einzuzahlen, welches erst aufgelöst werden kann, wenn die Gesellschaft die juristische Persönlichkeit nach Eintragung im Handelsregister erlangt hat. Anstelle der Einzahlung kann auch eine Bankgarantie oder eine Versicherungspolizze hinterlegt werden.

Es ist eine Maßnahme zum Schutz der Aktionäre bzw. Teilhaber.

Eine Ausnahme bilden die "**Einpersonen-AG**", die "**Einpersonen-GmbH**" und die **vereinfachte GmbH**, für welche die sofortige Einzahlung des gesamten Kapitals vorgeschrieben ist.

Buchungen mit Bezug auf den Fall b (Ausgabe "über pari")**Buchungsjournal AG (S.p.A.)**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Einbringung	Bankkontokorrent	140.000,00	
		Aktionäre / gezeichnete Aktien		140.000,00

Buchungsjournal GmbH (S.r.l.)

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Gründung	Bankkontokorrent	18.000,00	
		Gesellschafter / gezeichnete Anteile		18.000,00

b) Sacheinlagen

Bei der Gründung von GmbH's und kleineren Aktiengesellschaften kommen Sacheinlagen relativ häufig vor, da es sich nicht selten um Umgründungen handelt (z.B. von OHG zu GmbH) und somit auch bestehende Betriebe eingebracht werden.

Die Schätzung durch eingetragene Sachverständige ist in diesen Fällen erforderlich.

Buchungen siehe "Gründung von Personengesellschaften".

3.1.3. Auflösung des vinkulierten Bankkontos

Nach Erlangen der juristischen Persönlichkeit kann das vinkulierte Bank K/K, auf welches die 25% der Bareinlagen zu hinterlegen waren, aufgelöst werden.

Beispiel mit Bezug auf die AG:

20/08/n0	Kapital	140.000,00	
	Zinsgutschrift (0,1%)	19,18	(140.000 x 0,1 x 50 / 36500)
	Belastung Quellensteuer 26%	-4,99	(19,18 x 26 / 100)
	Belastung Bankspesen	-50,00	(= Gründungsspesen)
	Umbuchung auf Betriebskonto	139.964,19	

Buchungsjournal AG (S.p.A.)

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
20/08/n0	<i>Abschluss K/K</i>	Gründungsspesen	50,00	
		Ford./ Vorsteuer Aktivzinsen	4,99	
		Aktive Bankzinsen (K/K)		19,18
		Bankkontokorrent (vinkuliert)		35,81
20/08/n0	<i>Kontoauflösung</i>	Bankkontokorrent	139.964,19	
		Bankkontokorrent (vinkuliert)		139.964,19

3.2. Gewinnverwendung der AG

Innerhalb von 120 Tagen nach Abschluss des Geschäftsjahres ist durch die ordentliche Generalversammlung die Bilanz zu genehmigen. Bei dieser Gelegenheit wird auch über die Verwendung des Jahresgewinns entschieden.

3.2.1. Begriffe zur Gewinnverwendung

- **Jahresgewinn:** Es handelt sich um den Gewinn nach Steuern (IRES + IRAP).
- **Gewinnreserven (-Rücklagen):**
 - ✓ **Gesetzliche Reserve:** Sie ist vom Zivilgesetz vorgeschrieben und wird jährlich in Höhe von 5% des Gesamtgewinnes berechnet. Sie muss solange gebildet werden bis 20% des nominalen Gesellschaftskapitals erreicht sind.
Vereinfachte GmbH mit Gesellschaftskapital < € 10.000 ⇒ 20%
 - ✓ **Statutarische Reserve:** (satzungsmäßige Res.) Pflicht, wenn im Gründungsvertrag vorgesehen - dort sind auch die Berechnungsmodalitäten vorgegeben. Will man die Rücklage nicht bilden, muss der Gründungsvertrag in einer außerordentlichen Generalversammlung abgeändert werden.
 - ✓ **Andere Reserven:** Sie werden von Fall zu Fall für verschiedene Zwecke gebildet. Die Entscheidung fällt in der Generalversammlung. Beispiele:
 - **außerordentliche Reserve** (in Jahren höherer Gewinne)
 - **Reservfonds für Erneuerung der Anlagen**
 - und andere
- **Tantiemen:** Tantiemen sind Gewinnanteile, die den Verwaltungsräten für ihre Verwaltungstätigkeit oft zusätzlich zu einer fixen Vergütung zustehen, sofern im Gründungsvertrag vorgesehen. Dort wird auch der Berechnungsmodus festgelegt.
- **Gewinnvortrag Vorjahr:** Es ist der nicht verteilte Restgewinn des Vorjahres, der durch die Abrundung der Dividenden entstand. Er erhöht den verteilbaren Gewinn.
- **Verlustvortrag Vorjahr:** Nicht ausgeglichene Verluste der Vorjahre, die man mit zukünftigen Gewinnen auszugleichen hofft. Er vermindert die Ausschüttung der Dividenden.
- **Gewinnvortrag lfd. Jahr:** Er entsteht durch die eventuelle Abrundung der Dividenden und erhöht im nächsten Jahr die Dividenden (Gewinnvortrag).
- **Dividenden:** Gewinnanteile der Aktionäre. Sie sind für jede Aktie gleich. Ausnahmen sind vorgesehen für "Vorzugsaktien", "Genussaktien" und "Sparaktien".
GMBH: Mit der Reform des Gesellschaftsrechtes ab 2004 besteht die Möglichkeit die Gewinnverteilung unabhängig von den Kapitalanteilen zu regeln, da auch Gesellschafter aufgenommen werden können, die nur Arbeit einbringen.

3.2.2. Berechnungsbeispiel zur Gewinnverwendung einer AG

Angaben:

Gesellschaftskapital	5.000.000,00	(= Anzahl Aktien x Nennwert)
Anzahl der Aktien	100.000	
Nennwert der Aktien	50,00	(= der nominale Wert, der auf dem Papier steht)
Jahresgewinn n1	600.000,00	
Gewinnvortrag n0	3.989,00	
gesetzliche Reserve	5%	
statutarische Reserve	7%	(im Beispiel Berechnung vom Gesamtgewinn)
Tantiemen (Verwalter)	3%	(Gesamtgewinn abzüglich gesetzlicher Reserve)
außerordentliche Reserve	5%	(Gesamtgewinn abzüglich Reserven und Tantiemen)
Restgewinn gelangt zur Verteilung		(Abrundung der Dividenden auf 10er - Euro-Cents)

Berechnungen:

Beschreibung	Beträge	Nebenrechnungen
Jahresgewinn n1	600.000,00	
- gesetzliche Reserve	-30.000,00	(600.000,00 x 5,0%)
- statutarische Reserve	-42.000,00	(600.000,00 x 7,0%)
- Tantiemen	-17.100,00	(570.000,00 x 3,0%)
- außerordentliche Reserve	-25.545,00	(510.900,00 x 5,0%)
= Restgewinn	485.355,00	
- ausgezahlte Akonti auf Dividenden		(falls vorhanden)
+ Gewinnvortrag n0	3.989,00	
= verteilbarer Gewinn	489.344,00	Dividenden pro Aktie = 4,89344 € (489.344,00 / 100.000)
zu verteilende Dividenden	480.000,00	Anzahl x gerundete Dividende (100.000 x 4,80)
Gewinnvortrag n1	9.344,00	

3.2.3. Buchungen zur Gewinnverwendung

Buchungsjournal:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
30/04/n2	Gewinnverwendung	Jahresgewinn n1	600.000,00	
		Gewinnvortrag n0	3.989,00	
		gesetzlicher Reservefonds		30.000,00
		statutarischer Reservefonds		42.000,00
		Verb./ Tantiemen		17.100,00
		außerordentlicher Reservefonds		25.545,00
		Verb./ Aktionäre Dividenden		480.000,00
		Gewinnvortrag n1		9.344,00
30/04/n2	Zahlung Dividenden	Verb./ Aktionäre Dividenden	480.000,00	
		Bankkontokorrent		355.200,00
		Verb./ Vorsteuern Dividenden		124.800,00

Einschränkungen bei der Gewinnverteilung

- ✓ Verluste müssen zuerst ausgeglichen werden;
- ✓ Gründungs- und Erweiterungsspesen müssen durch freie Reserven abgedeckt sein.

3.3. Liquidierung der Tantiemen

Die Behandlung der Tantiemen ist abhängig von der Art des beziehenden Subjekts:

- a) Ist der Verwaltungsrat ein Freiberufler in einem Bereich, der mit der Ausübung des Verwaltungsrates verwandt ist (z.B. Wirtschaftsberater, Steuerberater, Rechtsanwalt), dann stellt er für seinen Gewinnanteil eine reguläre Honorarnote aus. Während das Honorar von den Tantiemen abgebucht wird, stellt der Fürsorgebeitrag für die AG einen zusätzlichen Aufwand dar, der z.B. als "Vergütungen Verwaltungsräte" gebucht werden kann.
- b) In allen anderen Fällen werden die Tantiemen wie Vergütungen aus freier Mitarbeit (co.co.co) behandelt, was zur Ausstellung eines Lohnstreifens führt (siehe Verwaltung Personengesellschaften), mit Abzug des Pensionsbeitrages für die getrennte NISF/INPS-Kasse (1/3) und mit Abzug der Einkommenssteuer IRPEF.

Die zu Lasten der Gesellschaft verbleibenden 2/3 des Pensionsbeitrages, werden als zusätzlicher Aufwand ("Vergütungen Verwaltungsräte") gebucht.

Beispiel zur Liquidierung der Tantiemen an einen Wirtschaftsberater

- ✓ gesamte Tantiemen 17.100,00
- ✓ Anteil an den Tantiemen 20%
- ✓ Fürsorgekasse 4%
- ✓ Vorsteuerabzug 20%

Honorarnote - Ausstellungsdatum 30.04.n2 - Auszahlung 10.05.n2

Tantiemen = Honorar	3.420,00	(Konto "Verb./ Tantiemen")
+ Fürsorgekasse 4%	136,80	(Konto "Vergütungen Verwaltungsräte")
= MwSt-Grundlage	3.556,80	
+ MwSt 22%	782,50	
= Gesamtbetrag	4.339,30	
- Vorsteuer 20%	-684,00	
= Nettobetrag	3.655,30	

Buchungsjournal:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
30/04/n2	Honorarnote	Verb./ Tantiemen	3.420,00	
		Vergütungen Verwaltungsräte	136,80	
		Mwst-Einkauf	782,50	
		LV/ Verwaltungsrat		4.339,30
10/05/n2	Überweisung	LV/ Verwaltungsrat	4.339,30	
		Bankkontokorrent		3.655,30
		Verb./ Vorsteuern Freiberufler		684,00
16/06/n2	F24 Vorsteuern	Verb./ Vorsteuern Freiberufler	684,00	
		Bankkontokorrent		684,00

3.4. Übung zur Gewinnverwendung einer AG und Liquidierung der Tantiemen

- ✓ Gesellschaftskapital 30.000.000,00
- ✓ Nennwert der Aktien 50,00
- ✓ Jahresgewinn n1 1.080.000,00
- ✓ Gewinnvortrag n0 11.200,00
- ✓ gesetzliche Reserve 5%
- ✓ statutarische Reserve 6,0% (vom Gesamtgewinn)
- ✓ Gewinnanteile Verwalter (Tantiemen) 2,5% (vom Gewinn abz. gesetzlicher Reserve)
- ✓ Restgewinn gelangt zur Verteilung, wobei die Dividenden auf **0,10 €** durch die Verwendung einer vorhandenen außerordentlichen Reserve **aufgerundet** werden
- ✓ Auszahlung der Dividenden 20/05/n2
- ✓ Vorsteuer Dividenden (fällig 16/07) 26,0%

a) Berechnungen zur Gewinnverwendung

Beschreibung	Beträge	Nebenrechnungen
= Restgewinn		
+		
= verteilbarer Gewinn		
Dividenden pro Aktie		
gerundete Dividende		
zu verteilende Dividenden		
Verwendung außerordentl. Reserve		

b) Buchungen zur Gewinnverwendung

Buchungsjournal

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

c) Erstelle die Honorarnote für einen Verwaltungsrat

Verwaltungsrat A = Freiberufler mit Mwst-Position und Fürsorgekasse

- ✓ Anteil an den Tantiemen 17,5%
- ✓ Fürsorgekasse 4%
- ✓ Vorsteuer 20%
- ✓ Mehrwertsteuer 22%

Honorarnote für Verwaltungsrat A - Ausstellungsdatum 30.04.n2 - Auszahlung 10.05.n2

Beschreibung	Beträge	Nebenrechnungen
Anteil Tantiemen = Honorar		
+		
= Mwst-Grundlage		
+		
= Gesamtbetrag		
-		
= Nettobetrag		

d) Verbuchung Honorarnote sowie alle Zahlungen (mit Datum!)

Buchungsjournal

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

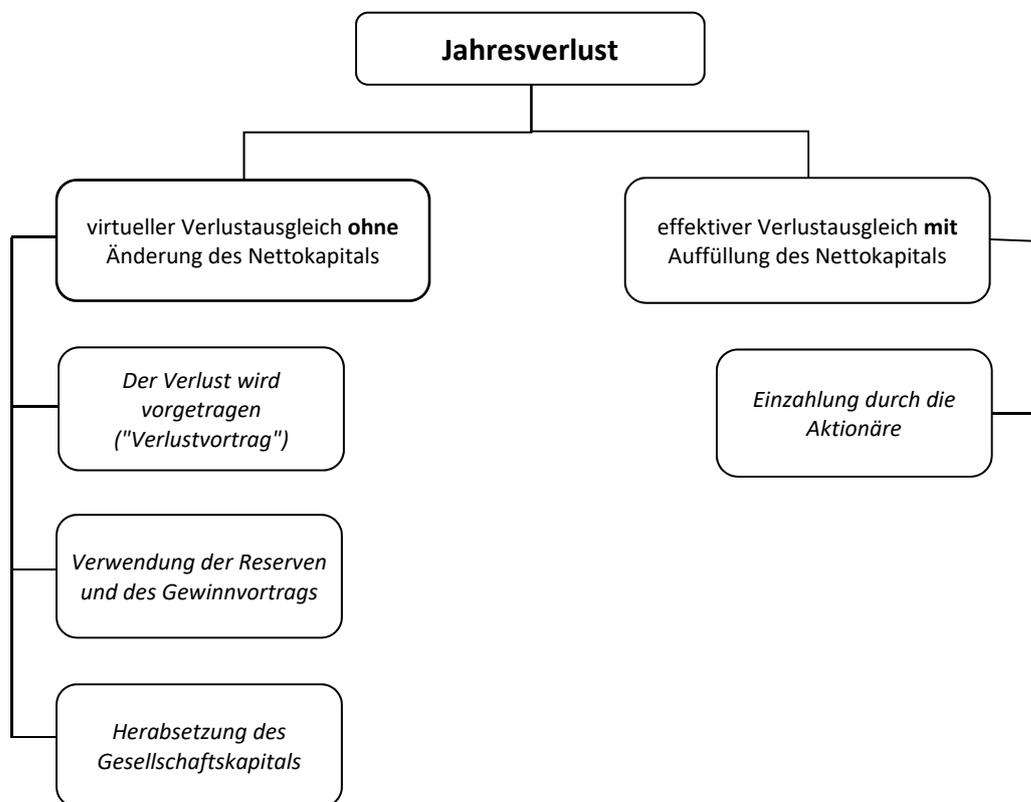
3.5. Besteuerung der Dividenden

Für die Empfänger der Dividenden gilt zur Zeit (2019) folgende Regelung:

- ✓ **Kapitalgesellschaften (IRES-Subjekte):**
5% der kassierten und als Erträge gebuchten Dividenden sind zu versteuern, die restlichen 95% zählen nicht zum Einkommen (sie vermindern die Steuergrundlage als gewinnvermindernder Posten in der Steuererklärung).
- ✓ **Einzelunternehmen, Personengesellschaften** und physische Personen (bis 2017), die über **qualifizierte** Beteiligungen verfügen:
49,72% (bis 2007 waren es 40%) der kassierten Dividenden sind zu versteuern; 50,28% sind steuerfrei. Für ab 2017 erzielte Gewinne sind **58,14%** zu versteuern, da die IRES auf 24% gesenkt wurde. Für Unternehmen, welche die Dividenden als Erträge buchen, stellt die Differenz einen gewinnvermindernden Posten dar.

- ✓ den anderen Subjekten (Mehrzahl der Aktionäre) wird ein **definitiver** Steuereinbehalt von **26,0%** auf die Dividenden abgezogen. Ab 2018 gilt diese Regelung auch für physische Personen mit qualifizierten Beteiligungen.
- ✓ **Entrichtung des Steuereinhalts**
 - a) durch die auszahlende Gesellschaft innerhalb des 16. des Folgemonats mit Bezug auf das Auszahlungstrimester (16.04., 16.07., 16.10., 16.01.)
 - b) im Fall von börsennotierenden Aktien, die bei der **"Monte Titoli S.p.A."** zentral verwaltet werden, erfolgt die Einzahlung nicht durch die Gesellschaft sondern durch das Subjekt, wo die Wertpapiere aufliegen (z.B. Bank).
In diesem Fall ist der Steuereinbehalt innerhalb des 16. des Folgemonats nach Auszahlung der Dividenden zu entrichten.

3.6. Die Verlustabdeckung bei Kapitalgesellschaften



Erfassung des Verlustes - z.B. 200.000,00 €

Buchungsjournal:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/ 12/n0	Abschluss	Jahresverlust n0 Gewinn-/Verlustkonto	200.000,00	200.000,00
31/ 12/n0	Abschluss	Schlussbilanzkonto Jahresverlust n0	200.000,00	200.000,00
01/ 01/n1	Eröffnung	Jahresverlust n0 Eröffnungsbilanzkonto	200.000,00	200.000,00

Die Abdeckung des Verlustes kann erfolgen:

- ✓ Durch **rein buchhalterische Maßnahmen**, wobei positive Posten des Nettokapitals den Verlust ausgleichen, ohne jedoch das Kapital wieder aufzufüllen.

Entsprechende Maßnahmen sind:

- a) Verwendung vorhandener Reserven: die gesetzliche Reserve wird als letzte angetastet
- b) Vortrag des Verlustes und Abdeckung mit den Gewinnen der Folgejahre
- c) Herabsetzung des Gesellschaftskapitals:

Diese ist sogar verpflichtend, wenn der Verlust 1/3 des Gesellschaftskapitals überschreitet und es innerhalb des darauffolgenden Geschäftsjahres nicht gelingt den Verlust auf unter 1/3 auszugleichen.

Die Reduzierung des Kapitals erfordert die Abänderung des Gesellschaftsvertrages, mit Hinterlegung beim Handelsregister und entsprechenden zusätzlichen Kosten.

Natürlich dürfen die Mindestgrenzen (50.000,00 € für AG und 1,00 € für GmbH) nicht unterschritten werden, ansonsten ist gleichzeitig eine Kapitalerhöhung zu beschließen, wenn die Gesellschaft nicht in eine andere Rechtsform (z.B. von AG zu GmbH) umgewandelt werden soll.

Buchungsbeispiele zu den verschiedenen Methoden:

a) Abdeckung des Verlustes durch vorhandene Reserven:

Buchungsjournal:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
30/ 04/n1	Verlustausgleich	statutarischer Reservefonds	120.000,00	
		außerordentlicher Reservefonds	80.000,00	
		Jahresverlust n0		200.000,00

b) Verlustvortrag - Abdeckung mit Gewinnen der Folgejahre:

Buchungsjournal:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
30/ 04/n1	Verlustausgleich	Jahresgewinn n1	200.000,00	
		Jahresverlust n0		200.000,00

c) Verlustausgleich durch Kapitalherabsetzung:

Buchungsjournal:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
30/ 04/n1	Verlustausgleich	Gesellschaftskapital	200.000,00	
		Jahresverlust n0		200.000,00

- ✓ Durch die **Einzahlung** seitens der Aktionäre, mit entsprechender Auffüllung des Kapitals. Nur in diesem Fall kann man von einer **effektiven Abdeckung des Verlustes** sprechen.

Diese Möglichkeit bietet sich jedoch nur in Kapitalgesellschaften mit einer geringen Anzahl von Aktionären bzw. Gesellschaftern an.

Buchungsjournal:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
30/ 04/n1	Verlustausgleich	Ford./ Aktionäre Verlustausgleich Jahresverlust n0	200.000,00	200.000,00
30/ 04/n1	Verlustausgleich	Bankkontokorrent Ford./ Aktionäre Verlustausgleich	200.000,00	200.000,00

Der Verlustausgleich kann natürlich auch durch die **Kombination** der verschiedenen Möglichkeiten erfolgen.

3.7. Steuerliche Behandlung der Verluste für Kapitalgesellschaften

- ✓ Die Verluste der **ersten 3 Jahre** (gilt auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften) können unbegrenzt und in voller Höhe mit den Einkommen der Folgejahre ausgeglichen werden.
- ✓ Die Verluste ab dem 4. Geschäftsjahr können nur mehr im **Ausmaß von 80% der Einkommen der Folgejahre** kompensiert werden, wobei es jedoch keine zeitliche Einschränkung mehr gibt. Siehe Beispiel im Kapitel 2.12 auf Seite 29

3.8. Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaften

Das Eigenkapital (Nettokapital) der AG und GmbH besteht aus einer Vielzahl von Posten, die in der Folge auch kurz erklärt werden.

A) EIGENKAPITAL

- | | |
|--|---|
| I) Gezeichnetes Kapital (Gesellschaftskapital) | <i>(Anzahl Aktien x Nennwert)</i> |
| II) Agiorücklage (Reservefonds Aufgeld Aktien) | <i>(entsteht durch die Ausgabe über pari)</i> |
| III) Aufwertungsrücklagen | <i>(durch Aufwertung von Anlagegütern)</i> |
| IV) Gesetzliche Rücklage | <i>(5% jährlich bis 20% des GK erreicht sind)</i> |
| V) Satzungsmäßige (statutarische) Rücklage | <i>(falls im Statut vorgesehen)</i> |
| VI) Andere Rücklagen | <i>(außerordentliche Reservefonds)</i> |
| VII) Rücklage zur Deckung erwarteter Finanzflüsse | <i>(neu ab 2016)</i> |
| VIII) Ergebnisvortrag (Gewinn-/Verlustvortrag) | <i>(Abrundung Dividenden / Verluste Vorjahre)</i> |
| IX) Ergebnis des Geschäftsjahres (Gewinn-/Verlust) | <i>(Saldo laut Erfolgsrechnung)</i> |
| X) Negative Rücklage auf eigene Aktien | <i>(gilt für AG im Fall des Ankaufs eigener Aktien und vermindert das Eigenkapital - neu ab 2016)</i> |

3.9. Einteilung der Reserven (= Rücklagen)

Kriterium	Bezeichnung	Beschreibung
nach der Herkunft	Gewinnreserven	Es handelt sich um die nicht verteilten Gewinne. Beispiele: gesetzliche, statutarische, außerordentl. Reserven, Reserve Erneuerung Anlagevermögen, ...) Steuerlicher Aspekt: bei Verteilung sind sie zu versteuern; es handelt sich praktisch um Dividenden.
	Kapitalreserven	Sie sind auf Einzahlungen durch die Gesellschafter zurückzuführen (z.B. Aufgeld Aktien oder Quoten, Aufgeld für Gewinnausgleich, Reservefonds für Kapitaleinlagen ("versamenti in conto capitale"). Steuerlicher Aspekt: bei der Verteilung sind sie nicht zu versteuern; es handelt sich nur um Kapitalrückzahlungen.
	Aufwertungsreserven	Entstehen im Zusammenhang mit der Aufwertung der Anlagegüter (siehe Kapitel "Anlagevermögen")
Ausweisung in der Bilanz	offene Reserven	Sie scheinen im Eigenkapital auf der Passivseite der Bilanz auf (Passiva, Punkt A-II - A-VII)
	stille Reserven	Sie scheinen in der Bilanz nicht offen auf. Zurückzuführen sind sie auf die Unterbewertung von Aktivposten (trifft vor allem für Immobilien zu) und die Überbewertung von Passivposten (zu hohe Rückstellungen). Während mit der Überbewertung von Passivposten manchmal "Bilanzpolitik" betrieben wird, ist die Unterbewertung von Aktivposten häufig vom Markt abhängig. Durch die Aufwertung der Anlagegüter können diese Reserven aufgedeckt werden. Die Aufwertung wird in der Praxis jedoch nur vorgenommen, wenn sie durch eigene Gesetze steuerlich begünstigt ist. Spätestens bei Auflösung oder Verkauf des Unternehmens werden auch die stillen Reserven offengelegt.
nach der Investitor	Reserven ohne spezifische Bindung	Sie werden für allgemeine, nicht genauer definierte Zwecke gebildet und sind in die verschiedenen Posten der Aktivseite der Bilanz investiert.
	Reserven mit spezifischer Bindung	Sie werden für spezifische Zwecke gebildet. Ihnen stehen auf der Aktivseite auch entsprechende Posten gegenüber. Ein Beispiel ist der " Reservefonds für die Erneuerung der Anlagen ".
nach der Verfügbarkeit	frei verfügbare Reserven	Sie können frei verwendet werden um das Gesellschaftskapital zu erhöhen oder in Form von Dividenden ausgeschüttet zu werden. Frei verfügbar sind: - der "außerordentliche Reservefonds", sofern die Gründungs- und Erweiterungsspesen bereits voll abgeschrieben sind; - der "Reservefonds Aufgeld Aktien", wenn die gesetzliche Reserve die 20%-Grenze erreicht hat;
	nicht frei verfügbare Reserven	Gesetzliche Bestimmungen oder der Gründungsvertrag schränken ihre Verwendungsmöglichkeiten ein. Es handelt sich um die " gesetzlichen " und " statutarischen Reserven ". Die anderen Reserven sind erst dann frei verfügbar, wenn die entsprechenden Bedingungen erfüllt sind.