

1. Rahmenkonzept

Verwendete Literatur

Bücher und Kommentare

Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 2009; *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰, 2018; *Bertl/Mandl* (Hrsg), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, (Loseblattsammlung, 23. Lfg) 2020; *Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber*, Externe Unternehmensrechnung⁵, 2016; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG Kommentar, Band I–III, (Loseblattsammlung, 22. Lfg) 2021; *Egger/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch¹⁷, Band 1, 2018; *Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann*, Handbuch Mitunternehmenschaften, 2019; *Grünberger*, Praxis der Bilanzierung 2019/2020¹⁵, 2019; *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht², 2019; *Kanduth-Kristen*, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung, 2007; *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzpostenkommentar, 2017; *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl* (Hrsg), Jakom¹⁴, 2021; *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka* (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung³, 2001; *Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre⁴, Band 1 Teil 1, 2015; *Rohatschek*, Sonderfragen der Bilanzierung⁶, 2019; *Rohatschek* (Hrsg), Sonderfragen der Bilanzierung in Fallbeispielen³, 2020; *Straube/Ratka/Rauter* (Hrsg), Kommentar UGB/RLG³, Band II, (Loseblattsammlung, 84. Lfg) 2020; *Thommen/Achleitner/Gilbert/Hachmeister/Jarchow/Kaiser*, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre⁹, 2020; *Torggler* (Hrsg), UGB³, 2019; *Wagenhofer*, Bilanzierung und Bilanzanalyse¹⁴, 2019; *Zib/Dellinger*, UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar, Band III Teil 1, 2013.

Artikel und Beiträge

AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung (UGB), September 2019; *AFRAC-Stellungnahme 22*: Corporate Governance-Bericht (UGB), Dezember 2020; *Bergmann*, EStR-Wartungserlass 2010 – Neues zur „Abfärbetheorie“ bei Personengesellschaften, GES 2011, 86; *Bertl/Hirschler*, Bilanzierung von gemischt genutzten Vermögensgegenständen, RWZ 2007, 165; *Fachgutachten des Fachsenats für Betriebswirtschaft der Kammer der Wirtschaftstreuhand* betreffend die Empfehlung zur Ausgestaltung finanzieller Leistungsindikatoren im Lagebericht bzw Konzernlagebericht (KFS/BW 3), Jänner 2016; *Fritz-Schmied*, Das Betriebsvermögen in einer rechtsformdifferenzierenden Betrachtung, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Jahrbuch Bilanzsteuerrecht, 2016, 15; *Hackl*, Freie Berufe in Steuerrecht und Handelsrecht, SWK 2006, T79; *Hirschler/Geutebrück*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in *Kalss/Kunz* (Hrsg), Handbuch für den Aufsichtsrat², 2016, 471; *Hirschler*, Wertbegriffe im UGB, in *Bertl et al* (Hrsg), Wertmaßstäbe, 2019, 37; *Joklik-Fürst/Tröstler*, Einkünfte aus selbständiger Arbeit versus Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Teil 1), ÖStZ 2005, 315; *Mayr*, StruktAnpG 2006. Verbleib in § 5 EStG freiwillig möglich, RdW 2006, 307; *Mayr*, Wirtschaftliches Eigentum und außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, RdW 2013, 303; *Mayr*, Wurzel ausschüttung von Wohnimmobilien, ÖStZ 2015, 337; *Moser*, Rechnungslegung-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) – Die Kodifizierung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, GES 2015, 203; *Novacek*, Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die steuerliche Gewinnermittlung, ÖStZ 2007, 250; *Petutschnig*, Bewertungsmethoden im UGB-Jahresabschluss und Maßgeblichkeit, in *Bertl et al* (Hrsg), Wertmaßstäbe, 2019, 51; *Tanzer*, Steuerrechtliche Gewinnermittlung und Rechnungslegung nach dem UGB, in *Beiser et al* (Hrsg), Ertragsteuern, 2007, 433; *Urnik/Niedermoser*, Die Neuregelung der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2010, 29.

1. Rahmenkonzept

1.1. Allgemeines

1.1.1. Das externe Rechnungswesen

Das **betriebliche Rechnungswesen** ist ein Kernbereich der Betriebswirtschaftslehre und widmet sich der Erfassung, Verarbeitung, Abbildung und Überwachung der quantifizierbaren, betrieblichen Vorgänge. Es lässt sich in das interne und das externe Rechnungswesen aufgliedern. Das **interne Rechnungswesen** stellt die unternehmensinternen Informationsbedürfnisse in den Mittelpunkt, um die Unternehmensführung bei der Erfüllung der Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben zu unterstützen. In seiner Ausgestaltung unterliegt es lediglich unternehmenseigenen Vorgaben, es bezieht sich regelmäßig auf bestimmte Teilbereiche des Unternehmens (bspw Produktgruppen, Profitcenter) und ist sowohl vergangenheits- als auch zukunftsorientiert ausgerichtet. Zum internen Rechnungswesen zählen die Kosten- und Leistungsrechnung, die Investitions- und Finanzrechnung sowie sonstige Rechnungen.

Das **externe Rechnungswesen** richtet sich an einen nach außen erweiterten Adressatenkreis (bspw Kapitalgeber, Lieferanten, Kunden, Mitarbeiter, Staat) und soll zum Abbau der Informationsasymmetrie zwischen dem Unternehmen und den Adressaten beitragen. Es betrachtet das Unternehmen als Ganzes, unterliegt einschlägigen gesetzlichen Vorgaben (bspw UGB, EStG, KStG) und bereitet überwiegend vergangenheitsbezogene Daten auf.

1.1.2. Bestandteile des externen Rechnungswesens

Das externe Rechnungswesen basiert auf der Finanzbuchhaltung und umfasst vordergründig den **Jahresabschluss**, der aus einer

- Bilanz,
- Gewinn- und Verlustrechnung und
- (bei Kapitalgesellschaften) dem Anhang

besteht.

Der Jahresabschluss besteht jedenfalls aus der **Bilanz** und der **Gewinn- und Verlustrechnung** (§ 193 Abs 4 UGB). Diese beiden für alle rechnungslegungspflichtigen Unternehmen zwingenden Bestandteile des Jahresabschlusses enthalten ausschließlich quantitative Größen.

Die **Bilanz** stellt eine **bestandsorientierte Rechnung zum Bilanzstichtag** dar. Sie weist auf der Aktivseite die Bestände der Vermögensgegenstände und Rechnungsabgrenzungsposten und auf der Passivseite die Bestände des Eigen- und Fremdkapitals zum jeweiligen Bilanzstichtag (Vermögens- und Finanzlage) aus. Die Summen der Aktiv- und Passivseite müssen übereinstimmen (**Bilanzsummengleichheit**), was durch die Residualgröße Eigenkapital gewährleistet wird.

Die **Gewinn- und Verlustrechnung** ist der zweite für alle rechnungslegungspflichtigen Unternehmen verpflichtende Bestandteil des Jahresabschlusses (§ 193 Abs 4 UGB). Sie ist eine **Stromrechnung über den Zeitraum des Geschäftsjahres**, die unter Berücksich-

1.1. Allgemeines

tigung der Generalnorm nach § 195 UGB die Erträge und Aufwendungen aufzugliedern hat (§ 200 UGB, Ertragslage). Die Erträge stellen die positiven Erfolgskomponenten dar, während Aufwendungen die negativen Erfolgskomponenten sind. Bei einem Überhang von Erträgen entsteht somit ein Gewinn, der das Reinvermögen (Eigenkapital) erhöht; umgekehrtes gilt bei einem Überhang von Aufwendungen (Verlust).

Kapitalgesellschaften (mit Ausnahme der Kleinstkapitalgesellschaften, siehe Kapitel 1.5.1.) müssen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in einem weiteren Bestandteil, dem **Anhang**, erläutern. Die inhaltlichen Anforderungen an den Anhang hängen von der Rechtsform und Unternehmensgröße ab. Sonstige rechnungslegungspflichtige Unternehmen und Kleinstkapitalgesellschaften müssen **keinen** Anhang erstellen (§ 236 UGB).

Der Jahresabschluss hat iSd **Generalnorm nach § 195 UGB**, welche für alle rechnungslegungspflichtigen Unternehmen gilt, die Aufgabe, dem **Unternehmer** einen möglichst getreuen Einblick in die **Vermögens- und Ertragslage** des Unternehmens zu vermitteln. Für Kapitalgesellschaften wird diese Generalnorm in **§ 222 Abs 2 UGB** erweitert, indem auch die **Finanzlage** einbezogen wird und die **Einschränkung des Adressatenkreises** auf den Unternehmer **entfällt**. Die Generalnorm nach § 195 UGB stellt somit die Selbstinformation des Unternehmers in den Mittelpunkt, wiewohl auf die Informationsbedürfnisse Dritter Bedacht zu nehmen ist. Für Kapitalgesellschaften gelten aufgrund ihrer besonderen Charakteristika (bspw Dritorganschaft, Beschränkungen der Haftung) darüber hinausreichende Vorschriften.

Zur Erfüllung dieser **Informationsfunktion** des Jahresabschlusses, die durch die **Steuerbemessungs- und Ausschüttungsfunktion** ergänzt wird, werden über den Zeitraum eines Jahres chronologisch alle Geschäftsfälle dokumentiert, die Einfluss auf die Zusammensetzung des Vermögens, des Kapitals und den Erfolg des Unternehmens haben (Finanzbuchhaltung). Zum Bilanzstichtag münden diese schließlich innerhalb einer Frist von **5 Monaten** bei Kapitalgesellschaften (§ 222 Abs 1 UGB) bzw **9 Monaten** bei sonstigen rechnungslegungspflichtigen Unternehmen (insb Einzelunternehmen und Personengesellschaften) (§ 193 Abs 2 UGB) im Jahresabschluss.

Bei **Einzelunternehmen** trifft die Verpflichtung zur Er- und Feststellung des Jahresabschlusses den Unternehmer, der die Feststellung des Jahresabschlusses nach Fertigstellung schließlich mit seiner Unterzeichnung bekundet (Genehmigung). Bei **Personengesellschaften** sind nur die zur Geschäftsführung befugten Gesellschafter für die Erstellung des Jahresabschlusses verantwortlich, während seine Feststellung allen Gesellschaftern gemeinsam obliegt. Die Unterzeichnung hat durch alle unbeschränkt haftenden Gesellschafter zu erfolgen (§§ 193 f UGB).

Der um den Anhang erweiterte Jahresabschluss wird bei **Kapitalgesellschaften** von den gesetzlichen Vertretern erstellt, unterzeichnet und (ggf nach erfolgter Prüfung; siehe Kapitel 1.5.1.) dem Aufsichtsrat vorgelegt (§ 222 Abs 1 UGB).

Ferner müssen **Kapitalgesellschaften** zusätzlich zum Jahresabschluss je nach Rechtsform, Unternehmensgröße und/oder Branche **sonstige Berichte** (Lagebericht, Corporate Governance-Bericht, nichtfinanzielle Erklärung/nichtfinanzieller Bericht, Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen) erstellen (siehe Kapitel 1.5.5.). Dazu gehört der

1. Rahmenkonzept

Lagebericht, der den Jahresabschluss um verbale Ausführungen zur Lage des Unternehmens ergänzt und um zukunftsorientierte Informationen erweitert. Die **nichtfinanzielle Erklärung** (iRd Lageberichts) bzw der **nichtfinanzielle Bericht** widmet sich – ebenfalls in verbaler Form – besonderen nichtfinanziellen Aspekten, wie bspw Umwelt, Soziales, Arbeitnehmerbelange, Geldwäsche, Korruption und Bestechung. Börsennotierte AG haben verpflichtend einen **Corporate Governance-Bericht** aufzustellen, der die Aktionäre über die Unternehmensführungspraktiken zu informieren hat. Der **Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen** ist für einen sehr engen Kreis an Anwendern verpflichtend und soll Einnahmen von ressourcenreichen Regierungen offenlegen und damit Korruption vorbeugen.

Die Erstellung des Lageberichts, Corporate Governance-Berichts, Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen sowie nichtfinanziellen Berichts obliegt den gesetzlichen Vertretern der Kapitalgesellschaft (§ 222 Abs 1 und § 243b Abs 6 UGB).

1.2. Subjektiver Anwendungsbereich

Die von der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht erfassten Unternehmen werden in § 189 UGB präzisiert und sind durch rechtsform-, tätigkeits- und größenbezogene Kriterien charakterisiert. Für steuerrechtliche Zwecke normiert § 124 BAO, dass eine unternehmensrechtlich vorliegende Verpflichtung zur Buchführung auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen ist. Der Steuergesetzgeber verankert zwei buchführungspflichtige Gewinnermittlungsarten: Während die Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG durch eine Bezugnahme auf die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht charakterisiert ist, sind die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG im Steuerrecht eigenständig normiert.

1.2.1. Rechnungslegungspflicht nach UGB

§ 189 Abs 1 UGB definiert den subjektiven Adressatenkreis der Rechnungslegungspflicht nach Maßgabe der Rechtsform des jeweiligen Unternehmens (Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften). Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften erfolgt eine weitergehende Differenzierung nach der Tätigkeit, den erzielten Umsätzen und/oder der Person des Gesellschafters.

Einzelunternehmen sind nur dann rechnungslegungspflichtig, wenn diese **gewerblich** sind und die **Umsatzgrenzen** nach § 189 Abs 1 Z 3 iVm Abs 2 UGB überschreiten bzw erreichen.

Das kumulative Vorliegen der tätigkeits- und größenbezogenen Kriterien ist **betriebsbezogen** (und nicht auf Ebene der Person des Einzelunternehmers) zu prüfen. Dabei definiert sich ein **Betrieb** nach steuerrechtlichen Vorschriften als eine organisierte Einheit von Arbeitskraft und/oder Produktionsmitteln, die in organisatorischer, wirtschaftlicher oder technischer Hinsicht selbstständig agiert. Ein Einzelunternehmer kann demnach mehrere rechnungslegungspflichtige oder auch nicht rechnungslegungspflichtige Betriebe führen. Die künstliche Aufspaltung eines Betriebs zur Vermeidung der Rechnungslegungspflicht ist unzulässig.

1.2. Subjektiver Anwendungsbereich

Die auf eine **gewerbliche Tätigkeit** eingeschränkte Rechnungslegungspflicht folgt aus der Negativabgrenzung nach § 189 Abs 4 UGB. Danach sind Angehörige der **freien Berufe, Land- und Forstwirte** sowie Unternehmer, die in steuerrechtlicher Typisierung **außerbetriebliche Einkünfte** erzielen, nicht rechnungslegungspflichtig. Ermittelt ein Unternehmer seine (außerbetrieblichen) Einkünfte als **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten**, ist dieser von der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht ausgenommen. Für die Beurteilung einer ebenso von der Rechnungslegungspflicht ausgenommenen freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nimmt der Unternehmensgesetzgeber keinen Rückgriff auf die einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften vor und diese werden nach der **Verkehrsauffassung** definiert. Demnach ist eine **freiberufliche Tätigkeit** durch einen überwiegend wissenschaftlichen, künstlerischen, religiösen, sozialen, lehrenden, heilenden oder rechtswahrenden Charakter gekennzeichnet, der idR eine höhere Ausbildung voraussetzt. Darunter fallen bspw Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Architekten, Schriftsteller, Erfinder und dgl. Mit Blick auf das Steuerrecht ist eine weitgehende Übereinstimmung mit dem Katalog freiberuflicher Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 EStG gegeben. Für einzelne Berufsbilder wird unternehmens- und steuerrechtlich ein abweichender Befund erstellt. Dazu zählen bspw Unternehmensberater, Dolmetscher, Journalisten oder Hebammen, die unternehmensrechtlich als gewerblich klassifiziert werden, während diese steuerrechtlich im Katalog der freiberuflichen Tätigkeiten erfasst sind. Die als sonstige selbstständige Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG definierten Tätigkeiten als Hausverwalter, Mitglied des Aufsichtsrats, Stiftungsvorstand oder Gesellschafter-Geschäftsführer werden unternehmensrechtlich als gewerblich eingestuft. Umgekehrt dazu gilt die Tätigkeit eines Heilpraktikers (ohne ärztliches Studium), Garten- und Landschaftsarchitekten oder Artisten nach der Verkehrsauffassung als freiberufliche Tätigkeit, während diese steuerrechtlich zur Erzielung gewerblicher Einkünfte führt. Zu einer unternehmensrechtlich als **land- und forstwirtschaftlich** typisierten Tätigkeit zählen der Pflanzenbau und die Viehzucht sowie die Gewinnung von Holz einschließlich der damit verbundenen Walderhaltung. Diese entspricht idR der Definition nach § 21 EStG. Werden in einem Betrieb gemischte Tätigkeiten ausgeübt, erfolgt die Klassifizierung nach der **überwiegend ausgeübten Tätigkeit**.

Neben einer gewerblichen Tätigkeit knüpft die Rechnungslegungspflicht eines Einzelunternehmens an das Überschreiten bzw Erreichen der **Umsatzgrenzen** gem § 189 Abs 1 Z 3 iVm Abs 2 UGB. Demnach ist ein gewerblich tätiger Einzelunternehmer, dessen Betrieb die **einfache Umsatzgrenze** von € 700.000 an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen überschreitet, nach Ablauf eines Pufferjahres zur Rechnungslegung verpflichtet. Wird die **qualifizierte Umsatzgrenze** von € 1.000.000 einmal erreicht, ist das Unternehmen unmittelbar in der Folgeperiode buchführungspflichtig. Müssen die Umsatzgrenzen in einem Rumpfwirtschaftsjahr beurteilt werden, werden die erzielten Erlöse auf Jahresbeträge hochgerechnet. Die **Umsätze** definieren sich nach § 189a Z 5 UGB als Erlöse aus dem Verkauf von Erzeugnissen und der Erbringung von Leistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und Steuern. Inhaltlich beschränkt sich der Umsatzbegriff somit nicht nur auf wiederkehrende Leistungsinhalte, sondern umfasst auch eine gelegentliche Vermietungstätigkeit. In zeitlicher Betrachtung erfolgt die Umsatzrealisierung nach erfolgter Lieferung oder Leistungserbringung.

1. Rahmenkonzept

Hinsichtlich der Beurteilung des Eintritts in die Rechnungslegungspflicht eines bislang nicht rechnungslegungspflichtigen Unternehmens wird vereinfachend auf den **Zuflusszeitpunkt** der einschlägigen Einnahmen abgestellt. Eine Adaptierung auf den Realisationszeitpunkt kann unterbleiben, wenn die Einkünfte des Betriebs mit einer **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** ermittelt werden.

Eine differenzierte Beurteilung hinsichtlich der Rechnungslegungspflicht erfahren **Personengesellschaften**.

Personalistische Personengesellschaften sind solche, bei denen mindestens ein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist. Sie sind analog den Einzelunternehmen nur dann rechnungslegungspflichtig, wenn sie **gewerblich** tätig sind und die maßgebenden **Umsatzgrenzen** überschreiten. Abweichend davon können diese nur **einen** einzigen Betrieb haben, sodass sich die Beurteilung der Tätigkeit wie auch der Umsatzgrenze auf die gesamte Personengesellschaft bezieht. Die **steuerrechtliche Abfärbetheorie**, wonach die geringste gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft bei dieser insgesamt zu gewerblichen Einkünften führt, ist nicht auf unternehmensrechtliche Zwecke übertragbar: Eine für die Rechnungslegungspflicht erforderliche gewerbliche Tätigkeit liegt bei Personengesellschaften erst dann vor, wenn diese gegenüber einer nicht gewerblichen überwiegt.

Bei Einzelunternehmen und personalistischen Personengesellschaften kann der **Eintritt in die Rechnungslegungspflicht** frühestens (so im Fall des qualifizierten Erreichens der Umsatzgrenze) im Folgejahr der Gründung eintreten. Die Rechnungslegungspflicht entfällt, wenn die maßgebenden Umsatzgrenzen unterschritten werden. Dazu präzisiert § 189 Abs 2 Z 1 UGB **den Entfall der Rechnungslegungspflicht** unmittelbar in der Folgeperiode, wenn die Umsatzerlöse in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht über € 700.000 liegen. Liegen die Umsatzerlöse in einer Periode nicht über € 350.000, entfällt die Rechnungslegungspflicht unmittelbar im Folgejahr, wenn zudem ein Teilbetrieb der zu betrachtenden Einheit aufgegeben oder veräußert wird (§ 189 Abs 2 Z 2 UGB). Ein freiwilliger Verbleib in der Rechnungslegung ist möglich.

Kapitalistische Personengesellschaften, definiert als **eingetragene Personengesellschaften**, bei denen unmittelbar oder mittelbar nur **Kapitalgesellschaften als unbeschränkt haftende Gesellschafter** fungieren (§ 189 Abs 1 Z 2 lit a UGB), sind analog den Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer Größe und Tätigkeit rechnungslegungspflichtig. Diesen Gesellschaften gleichgestellt werden in § 189 Abs 1 Z 2 lit b UGB **unternehmerisch tätige eingetragene Personengesellschaften**, bei denen **keine natürliche Person** unbeschränkt haftet. Durch die Einschränkung auf eingetragene Personengesellschaften ist gewährleistet, dass nicht rechtsfähige Gesellschaften bürgerlichen Rechts keiner Rechnungslegungspflicht unterliegen. Die unternehmerische Tätigkeit der eingetragenen Personengesellschaft ist nicht auf eine gewerbliche Betätigung beschränkt, sondern umfasst auch eine freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit. Indem die Ausnahme von der Rechnungslegungspflicht im Fall der Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften (§ 189 Abs 4 UGB) nur für Einzelunternehmen und personalistische Personengesellschaften gilt, kann eine entsprechende Betätigung einer **eingetragenen Personengesellschaft** die Rechnungslegungspflicht auslösen. Dies setzt voraus, dass die Betätigung als **unternehmerisch iSd § 1 Abs 2 UGB** klassifiziert werden kann.

1.2. Subjektiver Anwendungsbereich

Für **Kapitalgesellschaften** normiert § 189 Abs 1 Z 1 UGB die Rechnungslegungspflicht unabhängig von ihrer Größe oder Tätigkeit. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die Aktiengesellschaft (AG) sowie die Societas Europaea (SE) zählen zu den Kapitalgesellschaften.

Die Rechnungslegungspflicht von kapitalistischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften liegt während der gesamten Dauer ihres Bestehens vor.

Ergänzend ist festzuhalten, dass der zuvor definierte Kreis von rechnungslegungspflichtigen Unternehmen durch **Sondergesetze** erweitert werden kann. Die Anwendung ausgewählter oder sämtlicher Rechnungslegungsvorschriften ist auf entsprechender gesetzlicher Grundlage auch für Privatstiftungen, Genossenschaften, Vereine etc möglich. Der in § 189 Abs 3 UGB normierte Hinweis, wonach rechnungslegungsbezogene Sonderbestimmungen der Anwendung dieses Gesetzes vorgehen, soll klarstellen, dass derartige Sondervorschriften, bspw verankert für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, als *lex specialis* gegenüber den Vorschriften des UGB bevorzugt zur Anwendung gelangen.

1.2.2. Überleitung zur steuerrechtlichen Gewinnermittlung

Die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht ist mit der **steuerrechtlichen Gewinnermittlungsart** eng verknüpft. Für steuerrechtliche Zwecke ermitteln rechnungslegungspflichtige Unternehmen ihren **Gewinn** grundsätzlich **nach § 5 Abs 1 EStG**; in Einzelfällen kann auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG oder die Ermittlung eines Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten zur Anwendung gelangen (dazu nachfolgend).

Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG ist für jene rechnungslegungspflichtigen Unternehmen maßgebend, die gewerbliche Einkünfte iSd § 23 EStG erzielen. Die Typisierung einer **gewerblichen Einkünfteerzielung** folgt im EStG einer **Negativabgrenzung** zu den selbstständigen Einkünften nach § 22 EStG und den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG. Sie setzt in Unterscheidung zur außerbetrieblichen Tätigkeit eine **selbstständige** und **nachhaltige**, mit **Gewinnabsicht** und unter Teilnahme am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** vorgenommene Tätigkeit voraus (§ 23 Z 1 EStG). Mit Blick auf die unternehmensrechtliche Gewerblichkeit ist unter Außerachtlassung der in Kapitel 1.2.1. erwähnten Ausnahmen eine Übereinstimmung gegeben.

In begrifflicher Hinsicht ist zu beachten, dass Personengesellschaften, die in einer steuerrechtlichen Beurteilung betriebliche Einkünfte (§ 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG) erzielen, als **Mitunternehmerschaften** bezeichnet werden.

Für **Kapitalgesellschaften** entfällt eine einkunftsartenbezogene Typisierung ihrer Tätigkeit, indem diese gem § 7 Abs 3 KStG stets und zur Gänze **gewerbliche Einkünfte iSd § 23 EStG** erzielen. Diese ermitteln für steuerrechtliche Zwecke ihren **Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG**.

Analoges gilt für ein **rechnungslegungspflichtiges Einzelunternehmen** oder eine **personalistische Personengesellschaft**, wenn die für unternehmensrechtliche Zwecke nach

1. Rahmenkonzept

der Verkehrsauffassung definierte Gewerblichkeit mit der durch eine Negativabgrenzung gewonnenen steuerrechtlichen Gewerblichkeit gem § 23 EStG übereinstimmt. Infolge einer weitgehenden Deckungsgleichheit führt die Rechnungslegungspflicht eines gewerblichen Einzelunternehmens oder einer personalistischen Personengesellschaft idR zur **steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG**. Bei Einzelunternehmen und personalistischen Personengesellschaften ist die Beurteilung der Rechnungslegungspflicht von der Art der Tätigkeit und der Höhe der Umsätze abhängig. Wird die Umsatzgrenze nicht überschritten, ist insb in jenen Fällen, wo ein künftiger Anstieg und damit eine neuerliche Geltung der Rechnungslegungspflicht absehbar sind, davon auszugehen, dass die Bücher freiwillig geführt werden. Für derartige Fälle normiert § 5 Abs 2 EStG die Möglichkeit zum **Verbleib in der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG**, da andernfalls mangels einer vorliegenden Rechnungslegungspflicht ein Wechsel der Gewinnermittlungsart erforderlich wäre. Entfällt hingegen die Rechnungslegungspflicht bei einem Mischbetrieb deshalb, weil die gewerbliche Komponente nur mehr in einem untergeordneten Ausmaß ausgeübt wird, ist ein Verbleib in der Gewinnermittlung nach § 5 EStG mangels einer Erzielung von gewerblichen Einkünften unzulässig und es erfolgt ein Wechsel zu den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs 1 oder Abs 3 EStG.

Anmerkung

Dies gilt uE nicht für personalistische Personengesellschaften, die selbst bei einer bloß untergeordneten gewerblichen Betätigung nach der Abfärbetheorie für steuerrechtliche Zwecke insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielen.

Erzielt ein rechnungslegungspflichtiges und damit in unternehmensrechtlicher Typisierung gewerbliches Einzelunternehmen bzw eine personalistische Personengesellschaft auf steuerrechtlicher Ebene **selbstständige Einkünfte iSd § 22 EStG**, muss diese/s die **Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG** anwenden. Dies vor dem Hintergrund, dass § 124 BAO im Fall einer vorliegenden Buchführung auch für steuerrechtliche Zwecke eine entsprechende Verpflichtung normiert. Indem die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG aufgrund fehlender gewerblicher Einkünfte ausgeschlossen ist, muss die buchführungspflichtige Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG angewandt werden. Diese rein die steuerlichen Vorschriften berücksichtigende buchführungspflichtige Gewinnermittlung ist überdies für **land- und forstwirtschaftliche** (von der Rechnungslegungspflicht ausgenommene) **Betriebe** verpflichtend, wenn ihre Umsätze in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren über € 700.000 liegen. Analog den unternehmensrechtlichen Vorschriften zum Beginn der Rechnungslegungspflicht tritt die steuerrechtliche Buchführungspflicht nach Ablauf eines Pufferjahres erst dann ein, wenn die Umsatzgrenze zwei Mal hintereinander überschritten wird (§ 125 BAO).

Für **kapitalistische Personengesellschaften** gilt die Rechnungslegungspflicht unabhängig von der Art der ausgeübten Tätigkeit bzw ihrem Umfang. Für steuerrechtliche Zwecke ist nach Maßgabe der Erzielung von gewerblichen Einkünften iSd § 23 EStG die **Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG** und bei der Erzielung von land- und forstwirtschaftlichen (§ 21 EStG) oder selbstständigen Einkünften (§ 22 EStG) die **Gewinnermittlung nach § 4**

Abs 1 EStG anzuwenden. Führt die von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit steuerrechtlich zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften – dies wäre insb iRd Vermietung und Verpachtung denkbar –, ermittelt diese ihre Einkünfte als **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten**.

Vollständigkeitshalber wird darauf verwiesen, dass die **nicht rechnungslegungspflichtigen Einzelunternehmen** und **Personengesellschaften** für steuerrechtliche Zwecke im Falle einer **betrieblichen Einkünfteerzielung** die **Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG** anwenden bzw bei einer **außerbetrieblichen Einkünfteerzielung** einen **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** ermitteln. Innerhalb der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG (**Einnahmen-Ausgaben-Rechnung**) existieren auf Grundlage des § 17 EStG nach Maßgabe der Art der ausgeübten Tätigkeit und der Höhe der erzielten Einnahmen pauschale Formen der Gewinnermittlung (Voll- und Teilpauschalierungen). Eine freiwillige Anwendung der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG ist zulässig.

Für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgeblich. IRd Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG sind ausschließlich die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung relevant.

1.3. Bilanzierungsgrundsätze

Die unternehmensrechtliche Rechnungslegung ist **prinzipienorientiert** ausgelegt und geht mit einer Beachtung der **unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)** einher. Auf diese wird an unterschiedlichen Stellen im UGB verwiesen. Die GoB sind nicht vollständig kodifiziert und insb dann relevant, wenn für die bilanzielle Abbildung konkreter Sachverhalte nicht auf eine Einzelbestimmung zurückgegriffen werden kann oder die Einzelvorschrift konkretisierungsbedürftig ist. Die Abgrenzung der GoB von den Einzelregelungen ist nicht eindeutig möglich. Ihre Priorisierung ist strittig; nach Maßgabe ihrer Regelungsinhalte werden diese in formelle und materielle Grundsätze unterteilt. Auf **steuerrechtlicher Ebene** wird in Abhängigkeit von der angewandten Gewinnermittlungsart eine Geltung der unternehmensrechtlichen GoB verankert oder die Berücksichtigung von **allgemeinen GoB** verlangt. Letztere sollen den Zielen einer buchführungspflichtigen Gewinnermittlung für steuerrechtliche Zwecke dienen.

1.3.1. Formelle Bilanzierungsgrundsätze

Die **GoB** finden im UGB nach der Regelung des subjektiven Anwendungsbereichs der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht eine erste Erwähnung und verlangen eine Buchführung, die einem **sachverständigen Dritten** innerhalb eines angemessenen Zeitraums einen Überblick über die **Geschäftsvorfälle** und über die **Lage des Unternehmens** gibt (§ 190 Abs 1 UGB). Neben der Verwendung einer **lebenden Sprache** und einer **unmissverständlichen** Verwendung von **Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben** oder **Symbolen** müssen die Eintragungen **vollständig, richtig, zeitgerecht** und **geordnet** vorgenommen werden. Damit verknüpft ist das **Belegprinzip**, wonach keine Buchung ohne

1. Rahmenkonzept

zugehörigen (externen oder internen) Beleg erfolgen darf. Die Buchungen müssen zeitgerecht und geordnet auf den entsprechenden Konten vorgenommen werden. **Korrekturen** müssen (auch in zeitlicher Hinsicht) als solche erkennbar sein (§ 190 Abs 2 bis Abs 4 UGB). Daneben ist die Verwendung eindeutiger Kontenbezeichnungen erforderlich.

Eine elektronische Buchführung ist erlaubt, wenn die oben beschriebenen Kriterien sinngemäß erfüllt sind. Die für die (auch in elektronischer Form zulässige) **Aufbewahrung der Unterlagen** geltenden Erfordernisse finden in §§ 190 Abs 5 und 212 Abs 1 UGB eine Beschreibung. Grundsätzlich sind sämtliche Belege, Briefe, Bücher und Abschlüsse sieben Jahre aufzubewahren; diese Frist verlängert sich durch eine Parteienstellung des Unternehmers bis zum Abschluss des Verfahrens.

Die Notwendigkeit einer **Inventarerstellung** inkl einer Beschreibung der zulässigen **Inventurverfahren** zu Beginn des Unternehmens und am Schluss eines jeden Geschäftsjahres wird in §§ 191 f UGB verankert. Das Inventar umfasst die mengen- und wertmäßige Darstellung der Vermögensgegenstände und Schulden. Die Inventur von Vermögensgegenständen basiert grundsätzlich auf einer **körperlichen Bestandsaufnahme**, bei welcher diese am Bilanzstichtag gewogen, gezählt, gemessen etc werden. Davon abweichend kann diese bis zu drei Monaten vor dem Bilanzstichtag bzw zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag erfolgen, wenn durch ein geeignetes Verfahren der zum Stichtag vorliegende Wert fortgeschrieben bzw rückgerechnet werden kann (**abweichende Stichtagsinventur**; § 192 Abs 3 UGB). Alternativ zur körperlichen Bestandsaufnahme können die Vermögensgegenstände hinsichtlich ihrer Art, Menge und des Werts zum Bilanzstichtag auch mit Hilfe eines **permanenten Verfahrens** ermittelt werden. Dies erfolgt nach einem Inventurplan auf Grundlage geeigneter Unterlagen zu den Bestandsbewegungen. IRd mindestens einmal jährlich durchzuführenden körperlichen Bestandsaufnahme werden etwaige Soll-Ist-Differenzen bereits unterjährig korrigiert. Anstatt einer körperlichen Einzelerfassung des gesamten Bestands besteht auch die Möglichkeit, dass dieser mit Hilfe mathematisch-statistischer Verfahren aus einer Stichprobe hochgerechnet wird (**Stichprobeninventur**; § 192 Abs 4 UGB). Neben den körperlichen Methoden erfolgt die Überprüfung von Vermögensgegenständen wie auch von Schulden durch einen Abgleich mit externen und internen Belegen bzw Unterlagen.

Zu Beginn einer rechnungslegungspflichtigen Tätigkeit muss eine **Eröffnungsbilanz** erstellt werden (§ 193 Abs 1 UGB).

Zum Ende eines jeden Geschäftsjahres, das die Dauer von zwölf Monaten nicht überschreiten darf, muss ein **Jahresabschluss**, der zumindest die **Bilanz** und **Gewinn- und Verlustrechnung** umfasst, erstellt werden (§ 193 Abs 3 und Abs 4 UGB). Das Geschäftsjahr muss nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen. Der Jahresabschluss muss in **Euro** und in **deutscher Sprache** aufgestellt werden (§ 193 Abs 4 UGB). Der Zeitraum der Bilanzaufstellung darf längstens **neun Monate** betragen (§ 193 Abs 2 UGB). Für Einzelunternehmer und unbeschränkt haftende Gesellschafter gilt eine **persönliche Unterzeichnungspflicht** (§ 194 UGB).

Der bei **Kapitalgesellschaften** von den **gesetzlichen Vertretern** zu erstellende Jahresabschluss umfasst auch einen **Anhang**. Dieser muss – ggf ergänzt um einen Lagebericht