

**Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen
(Unternehmensgesetzbuch – UGB)**

dRGBI 1897 S 219 idF zuletzt BGBl I 2009/171

**Drittes Buch
Rechnungslegung**

**Erster Abschnitt
Allgemeine Vorschriften**

**Erster Titel
Buchführung, Inventarerrichtung**

§ 189

Anwendungsbereich

(1) Soweit in der Folge nichts anderes bestimmt wird, ist das Dritte Buch anzuwenden auf:

- 1. Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist,**
- 2. alle anderen mit Ausnahme der in Abs. 4 genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 400.000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.**

(2) Die Rechtsfolgen des Schwellenwertes (Abs. 1 Z 2) treten ein:

- 1. ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird;
sie entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr überschritten wird;**
- 2. jedoch schon ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens die Hälfte überschritten wird oder wenn bei Gesamt- oder bei Einzelrechtsnachfolge in den Betrieb oder Teilbetrieb eines Unternehmens der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war, es sei denn, dass der Schwellenwert für den übernommenen Betrieb oder Teilbetrieb in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht erreicht wurde; sie entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er bei Aufgabe eines Teilbetriebs um mindestens die Hälfte unterschritten wird.**

(3) Rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen gehen der Anwendung dieses Gesetzes vor.

(4) Das Dritte Buch ist nicht anzuwenden auf Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer, deren Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten liegen, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, dass es sich um eine Personengesellschaft im Sinn des Abs. 1 Z 1 handelt.

Inhalt	Rz
I. Kommentierung UGB	1–57
1. Einleitung	1–5
1.1. Historie	2
1.2. Einfluss durch das Gemeinschaftsrecht	3–5
2. Rechnungslegungspflichtige Unternehmer (Abs 1)	7–28
2.1. Rechtsformabhängige Rechnungslegungspflicht	9–17
2.2. Umsatzabhängige Rechnungslegungspflicht	21–28
3. Eintritt und Entfall der umsatzabhängigen Rechnungslegungspflicht (Abs 2)	31–40
3.1. Übergangsvorschriften	37–40
4. Rechnungslegungsrechtliche Sondervorschriften (Abs 3)	41–49
5. Ausnahmen von der Rechnungslegungspflicht (Abs 4)	51–57
II. Kommentierung IFRS	61–65
III. Kommentierung Steuerrecht	66–127
1. Einleitung	66–74
1.1. Steuerliche Buchführungspflicht	67–70
1.2. Gemeinschaftsrecht	71
1.3. Rechtslage bis Ende 2006	72–74
2. Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG	76–97
2.1. Allgemeines	76–79
2.2. Gewinnermittlung von Körperschaften	81–83
2.3. Gewinnermittlung von ausländischen Unternehmern mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Österreich	86–88
2.4. Wechsel der Gewinnermittlung	89, 90
2.5. Option zur Fortführung der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG	91–94
2.6. Befristete Aufschuboption zur Anwendung der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG	96, 97
3. Abweichungen zwischen Rechnungslegungspflicht nach UGB und Gewinnermittlung nach EStG	101–114
3.1. Unternehmensrechtlich Freiberufler und steuerlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb	102, 103
3.2. Unternehmensrechtlich nicht freiberuflich und steuerlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit	104–108
3.3. Land- und Forstwirtschaft	111–114
4. Gewinnermittlung von Personengesellschaften	116–120
5. Sonderfälle	126, 127
5.1. Privatstiftung	126
5.2. Verein	127
Anhang I: Zusammenfassung der unternehmensrechtlichen Übergangsvorschriften in Verbindung mit dem Steuerrecht	
Anhang II: Auszug aus der BAO idF BGBl I 2008/85	

Literatur

Rief, Gewinnermittlung: Die Privatstiftung als Kommanditist, RdW 1996, 185; *Beiser*, Die Art der Gewinnermittlung bei Privatstiftungen, ÖStZ 1997, 6; *Fraberger*, Die Rechtsprechung des EuGH zur Richtlinie als „Mindestvorgabe“ – Auswirkungen auf die Rechnungslegungsvorschriften, SWI 1997, 123; *Marsch-Barner* in *Ensthaler*, Gemeinschaftskommentar zum HGB, 1997; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁶, 1998; *Bertl/Fraberger*, Zuschreibungen, RWZ 1998, 339; *Lang*, Die Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die steuerliche Gewinnermittlung, FJ 1998, 159; *Hoffmann K.*, Freie Berufe in Österreich, AnwBl 2000, 57; *Knaus*, Privatstiftung und Maßgeblichkeitsprinzip, SWK 2000 S 748; *Zehetner J./Zehetner U.*, Buchführung für inländische Betriebsstätten im Ausland, SWI 2001, 78; *Bertl*, Sonderbetriebsvermögen und Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2002 137; *Quick/Wolz* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht Kommentar (2002) § 239; *Zorn*, Tendenzen des VwGH zum Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2002) 179; *Nowotny/Tichy* in *Straube*, Handelsgesetzbuch, Teil 1³ (2003); *Ludwig* in *Doralt*, EStG (2004) §§ 98 ff; *Achatz*, Maßgeblichkeitsprinzip, in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts. GS Gassner (2005) 81; *Deutsch-Goldoni*, Die Rechnungslegung nach dem UGB (§ 189) und steuerliche Aspekte, in *Dehn/Krejci*, Das neue UGB, SWK-Sonderheft 2005, 79; *Eberhartinger*, IAS/IFRS und

Maßgeblichkeit, in Lang/Schuch/Staringer, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner (2005) 21; *Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar³ (2005); *Ruppe*, Ursprung und Zukunft des Bilanzsteuerrechts, in Lang/Schuch/Staringer, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner (2005) 1; *Fida/Rechberger*, Neues und Klargestelltes im Unternehmensgesetzbuch, RdW 2006/60 (197); *Fida/Rechberger*, Zu den Auswirkungen des UGB auf die Rechnungslegungspflicht von Eingetragenen Erwerbsgesellschaften, RWZ 2006/2 (6); *Fida/Rechberger*, Zur Offenlegungspflicht der Kapitalgesellschaft & Co, RdW 2006/199 (196); *Fritz-Schmied/Aichwalder*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund der Novellierung des HGB durch das UGB, RWZ 2006/43 (141); *Grau/Schragl*, Vom HGB zum UGB: Steuerliche Auswirkungen der erstmaligen Anwendung des UGB, FJ 2006, 467; *Hackl G.*, Änderung der Gewinnermittlungsart durch das UGB?, SWK 2006 T 65; *Hackl G.*, Erleichterung beim unfreiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart, SWK 2006 T 73; *Hackl G.*, Freie Berufe in Steuerrecht und Handelsrecht, SWK 2006 T 79; *Huemer*, Rechtsformspezifische Rechnungslegung: Entscheidet die Rechtsform zum Abschluss- oder zum Aufstellungszeitpunkt?, RdW 2006/446 (492); *Huemer*, Zur Beurteilung der Rechnungslegungspflicht in der Übergangsphase zwischen HGB und UGB, SWK 2006 W 165; *Lansky/Matznetter/Pätzold/Steinwandner/Thunshirn*, Rechnungslegung der Vereine² (2006); *Marschner*, Ausschüttungsgleiche Erträge eines thesaurierenden Investmentfonds erhöhen nicht die Anschaffungskosten, SWK 2006 S 559; *Marschner*, Investmentfonds in Fallbeispielen (2006); *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung (2006); *Mayr G.*, StruktAnpG 2006: Verbleib in § 5 freiwillig möglich, RdW 2006/295 (307); *Nowotny Ch.*, Das Unternehmensgesetzbuch und Abgabenrecht, RdW 2006/249 (259); *Nowotny Ch.*, Übergangsfragen des UGB anhand praktischer Beispiele, RdW 2006/507 (543); *Puchinger/Goess*, Steuerlicher Handlungsbedarf aufgrund der Änderung der Rechnungslegung gem UGB?, ecolo 2006, 1028; *Puchinger/Schönbauer*, Vom HGB zum UGB: Neuregelung der Rechnungslegungspflicht, FJ 2006, 14; *Bertl/Deutsch/Hirschler* Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch⁵, 2007; *Bydlinski* in Krejci, Reform-Kommentar UGB (2007); *Fritz-Schmied/Urnik*, Personengesellschaften und Gewinnermittlung: Durchgriff auf das Sonderbetriebsvermögen?, ÖStZ 2007/324 (146); *Fuchs*, IFRS als Steuerbemessungsgrundlage, in Löffler/Rohatschek, Internationale und nationale Rechnungslegung am Wendepunkt (2007) 85; *Hackl G.*, Beobachtungsjahre für den Eintritt der Rechnungslegungspflicht, SWK 2007 T 137; *Hackl G.*, Prüfung der Rechnungslegungspflicht kann viele Jahre zurückführen, SWK 2007 T 127; *Herzog/Mayr* in Doralt, EStG (2007) § 5; *Hirschler*, UGB-Anpassung – vergebene Chance zur Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften, in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt, 2007 109; *Huemer/Oberndorfer*, Rechnungslegungspflichten der Gemeinde-KG unter dem neuen UGB, RFG 2007/4 (15); *Keinert*, Rechnungslegungspflicht auch bei GesbR als „verdeckter juristischer Person“?, ecolo 2007, 253; *Lüdenbach/Hoffmann*, Der lange Schatten der IFRS über der HGB-Rechnungslegung, DStR Beihefter 50/2007; *Mayr G.*, UGB und Steuerrecht, in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinreich/Leitner/Taucher, Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe (2007) 468; *Novacek*, Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die steuerliche Gewinnermittlung, ÖStZ 2007/486 (250); *Nowotny Ch.*, UGB – Was bringt es Neues für die Personengesellschaften, RdW 2007/150 (142); *Oberleitner*, Rechnungslegung der ausgegliederten Rechtsträger am Beispiel der Gemeinde-KG, RFG 2007/32 (121); *Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG (2007) § 5; *Atzmüller/Hammerl/Herzog/Mayr G.*, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2008, RdW 2008/443 (478); *Atzmüller/Hammerl/Mayr*, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass, RdW 2008/66 (106); *Bergmann S.*, Abfärbetheorie: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich?, ÖStZ 2008/700 (360); *Bergmann S.*, Beteiligung am Betrieb eins rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden iSd § 5 Abs 1 Satz 3 EStG, RdW 2008/514 (544); *Denk*, Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG: Ein Blick in die Zukunft und gleichzeitig ein Vorschlag zur Weiterentwicklung der „neuen Maßgeblichkeit“, RWZ 2008/22 (67) und RWZ 2008/31 (97); *Egger*, IFRS und Unternehmensbesteuerung, in Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, GS Köglberger (2008) 531; *Egger*, IFRS und Unternehmensbesteuerung, RWZ 2008/73 (264); *Fritz-Schmied*, Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsarten, in Urnik/Fritz-Schmied, Bilanzsteuerrecht – Jahrbuch 2008, 11; *Grünberger*, IFRS werden in das deutsche Handelsgesetzbuch übernommen, SWK 2008 W 139; *Heu/König R.*, Vom HGB zum UGB: Die Erstellung der Eröffnungsbilanz bei erstmaliger Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB, FJ 2008, 6; *Schönbauer/Puchinger*, Vom HGB zum UGB: Rechnungslegungspflicht von OG und KG, FJ 2008, 170; *Spengel*, Die Zukunft des Bilanzsteuerrechts, ÖStZ 2008/852 (418) und ÖStZ 2008/895 (450); *Trenkwalder*, Die Einkommensermittlung nach § 7 Abs 3 KStG, in Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, GS Köglberger (2008) 133; *Urnik/Fritz-Schmied*, Modernisierung der Rechnungslegung in Österreich und Besteuerung, ÖStZ 2008/977 (496); *Urnik/Rohn*, Unterschiede in den Gewinnermittlungsarten, in Ur-

nik/Fritz-Schmied, Bilanzsteuerrecht – Jahrbuch 2008, 41; *Werdnik*, Jahres- oder sonstiger Rechnungsabschluss von Genossenschaften, SWK 2008 W 191; *Burgstaller*, Welche Körperschaften sind aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften rechnungslegungspflichtig?, SWK 2009 S 57; *Jakom*, EStG Kommentar² (2009); *Sulz/Andreas*, Zusammenschluss und Bilanzierungspflicht, SWK 2009 S 407

Z 1 und Z 2 des Ministerialentwurfs zum Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 sehen folgende Fassung von Abs 1 Z 2 und Abs 2 Z 2 vor:

- (1) Soweit in der Folge nichts anderes bestimmt wird, ist das Dritte Buch anzuwenden auf:
 2. alle anderen mit Ausnahme der in Abs. 4 genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700.000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.
- (2) Die Rechtsfolgen des Schwellenwertes (Abs. 1 Z 2) treten ein:

(...)

 2. jedoch schon ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens 300.000 überschritten wird oder wenn bei Gesamt- oder bei Einzelrechtsnachfolge in den Betrieb oder Teilbetrieb eines Unternehmens der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war, es sei denn, dass der Schwellenwert für den übernommenen Betrieb oder Teilbetrieb in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht erreicht wurde; sie entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er bei Aufgabe eines Teilbetriebs um mindestens die Hälfte unterschritten wird.

Die Gesetzwerdung des Entwurfs bleibt abzuwarten.

- 0 Durch das RÄG 2010 soll es iRd **umsatzabhängigen Rechnungslegungspflicht** (Rz 21 ff) zu einer **Anhebung der Schwellenwerte** kommen. Dabei wird der allgemeine Schwellenwert von € 400.000 durch € 700.000 ersetzt. Der erhöhte Schwellenwert, der die Verpflichtung zur Rechnungslegung beschleunigt, wird von € 600.000 auf € 1.000.000 angehoben (Rz 33). Es gilt dabei ein Überschreiten des allgemeinen Schwellenwertes um € 300.000 (statt bisher um die Hälfte von € 400.000). Der Schwellenwert, der bei Teilbetriebsaufgabe zum Entfall der Rechnungslegungspflicht führt, wird von € 200.000 auf € 350.000 angehoben (Rz 35). In diesem Zusammenhang bleibt es bei der Gesetzestechnik, dass der Schwellenwert „um mindestens die Hälfte“ des allgemeinen Wertes unterschritten wird.

Die neue Regelung ist für **Wirtschaftsjahre** anzuwenden, **die nach dem 31.12.2009 beginnen**. Die neuen Schwellenwerte sind für die Beurteilung der Rechnungslegungspflicht für Wirtschaftsjahre ab 2010 (ohne abweichende Wirtschaftsjahre 2009/2010) anzuwenden. Ausdrücklich wird festgehalten, dass die neuen Schwellenwerte auch für die Beobachtungsjahre vor 2010 gelten. Eine erstmalige Rechnungslegungspflicht im Wirtschaftsjahr 2010 kommt rechnerisch nur im Fall des erstmaligen qualifizierten Überschreitens der Umsatzschwelle im Wirtschaftsjahr 2009 (€ 1.000.000) in Betracht (siehe ErlME zu Z 16).

Besteht für das Wirtschaftsjahr 2009 (einschließlich abweichende Wirtschaftsjahre 2009/2010) die Verpflichtung zur Rechnungslegung, ist für das (folgende) Wirtschaftsjahr (2010) der **Entfall der verpflichtenden Rechnungslegung** zu prüfen. Dabei sind die neuen, erhöhten Schwellenwerte für den Beobachtungszeitraum zu beachten. Soweit der Unternehmer dennoch Bücher weiterführt, ist steuerlich die Möglichkeit zur Option des Unternehmers zur Fortführung der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG (§ 5 Abs 2 EStG, dazu Rz 91 ff) gegeben.

Hinzuweisen gilt es auf den Zusammenhang mit der befristeten „**Aufschuboption**“ gemäß § 124b Z 134 EStG (Rz 96 f). Nach dieser Vorschrift konnten bestimmte Unternehmer die verpflichtende Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG bis Ende 2009 (einschließlich abweichende

Wirtschaftsjahre 2009/2010) aufschieben. Die Anhebung der Schwellenwerte gemäß § 189 idF ME RÄG schließt nahtlos an diese Regelung an. Für Unternehmer, die zwar die bisher geltenden Umsatzschwellen überschritten haben, die Werte des ME RÄG 2010 jedoch unterschreiten, kommt es daher – Inanspruchnahme der Aufschuboption vorausgesetzt – zu keinem Übergang auf die Gewinnermittlung des § 5 EStG.

Die steuerliche Buchführungsgrenze des § 125 BAO für Land- und Forstwirte wird hingegen nicht angehoben und verbleibt beim bisherigen Schwellenwert von € 400.000 (Rz 111 ff).

I. Kommentierung UGB

1. Einleitung

§ 189 regelt, welche Unternehmer nach dem III. Buch rechnungslegungspflichtig sind. § 189 wurde mit der Einführung des UGB vollkommen erneuert. Seit 1.1.2007 greift die Rechnungslegung entweder bei Vorliegen von bestimmten Rechtsformen oder bei Überschreiten einer bestimmten Umsatzschwelle. Grundsätzlich sollen sowohl nach alter als auch nach neuer Rechtslage kleine Unternehmer nicht der Rechnungslegungspflicht unterliegen. Zu den Zielsetzungen und Unterschieden in den Regelungen nach UGB sowie HGB siehe *Deutsch-Goldoni* in Dehn/Krejci, Das neue UGB, SWK-Spezial, 79 ff. Die rechnungslegungsrechtlichen Grundsätze, welche in § 189 HGB geregelt waren, wurden in § 190 Abs 1 verschoben; eine inhaltliche Veränderung ergibt sich dadurch nicht.

1.1. Historie

Die Buchführungspflicht nach Handelsrecht galt bis Ende 2006 für Vollkaufleute im Sinne der §§ 1 f HGB; Voraussetzung war daher der Betrieb eines „Handelsgewerbes im Sinne des § 1 HGB oder ein gewerbliches Unternehmen, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb im Sinne des § 2 HGB erfordert“ (EStR Rz 403 ff). Bereits die Erreichung dieser Unternehmensgröße, nicht die Eintragung ins Firmenbuch war ausschlaggebend für die Rechnungslegungspflicht nach §§ 189 ff HGB.

Probleme dieser Rechtslage waren einerseits das Auseinanderfallen von handelsrechtlicher Buchführungspflicht und Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG sowie andererseits das Auseinanderfallen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Buchführungspflicht (*Urtz*, GeS 2006, 266 ff).

1.2. Einfluss durch das Gemeinschaftsrecht

Die Rechnungslegung und damit auch Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind durch die gesellschaftsrechtlichen Richtlinien der EG für Kapitalgesellschaften sowie verdeckte Kapitalgesellschaften harmonisiert (siehe die – mehrmals geänderte – Vierte gesellschaftsrechtliche RL, 78/660/EWG v 25.7.1978 – „Jahresabschlussrichtlinie“). Die Rechnungslegung des UGB fällt daher auch in die Zuständigkeit der Gemeinschaftsorgane (vgl. *Fraberger*, SWI 1997, 123). Zu einzelnen Entscheidungen des EuGH siehe *Fraberger/Petritz/Walter-Gruber*, § 195 Rz 40 ff. Zur örtlichen Aufbewahrungspflicht siehe *Fraberger/Petritz*, § 212 Rz 29.

§ 208 Abs 1 sieht in Umsetzung der Jahresabschlussrichtlinie vor, dass nach erfolgter außerplanmäßiger Abschreibung eine Zuschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibung zu erfolgen hat. Allerdings erlaubt § 208 Abs 2 von der Zuschreibung abzusehen, „wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, dass er auch im Jahresabschluss beibehalten wird“. § 208 Abs 2 UGB „untergräbt“ daher die Jahresabschlussricht-

linie und ist somit mE gemeinschaftsrechtswidrig (*Bertl/Fraberger*, RWZ 1998, 339, *Achatz* in *GedS Gassner*, 95). Gemäß dem ME RÄG 2010 soll § 208 Abs 2 UGB aufgehoben werden.

- 5 Gemeinschaftsrechtlich ist dem „True-and-fair-view“-Prinzip der Vorrang gegenüber anderen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung einzuräumen (EuGH 14.9.1999 Rs C-275/97, *DE + ES Bauunternehmung GmbH*, wonach die nach nationalen Vorschriften zu bildende Rückstellung immer „mit der Maßgabe, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt“, zu erfolgen hat). Der „True-and-fair-view“-Grundsatz wurde nicht explizit als „overriding principle“ im UGB umgesetzt, in der Praxis aber vereinzelt als solches angewendet (siehe etwa die Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht zur Behandlung der ausschüttungsgleichen Erträge von thesaurierenden Investmentfonds vom 21.3.2001, KFS/RL 16, wonach der Grundsatz des „true and fair view“ dem Anschaffungskostenhöchstprinzip vorgehen soll, siehe weiters VwGH 24.9.2008, 2006/15/0376, weiters *Marschner*, Investmentfonds in Fallbeispielen, 329 ff, 344 ff).

2. Rechnungslegungspflichtige Unternehmer (Abs 1)

- 7 Die Rechnungslegungspflicht kann nur Unternehmer treffen. Wer kein Unternehmer im Sinne des § 1 UGB ist, ist auch nicht rechnungslegungspflichtig. Siehe allerdings § 189 Abs 3 zu Sonderbestimmungen in anderen Gesetzen (Rz 41 ff). Gemäß § 1 Abs 1 ist Unternehmer, „wer ein Unternehmen betreibt“. Gemäß § 1 Abs 2 ist ein Unternehmen „jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein“. § 2 listet Gesellschaftsformen auf, die aufgrund ihrer Rechtsform Unternehmer darstellen. § 3 betrifft Nichtunternehmer, die aufgrund ihrer Eintragung im Firmenbuch Unternehmer sind. Zur Unternehmereigenschaft des Vereins siehe Rz 43.
- 8 § 189 Abs 1 sieht **zwei Arten** von rechnungslegungspflichtigen Unternehmern vor, nämlich jene, die aufgrund ihrer Rechtsform Bücher führen müssen (Z 1), sowie Unternehmer, die aufgrund des Überschreitens der Umsatzschwelle von € 400.000 (ME RÄG 2010: € 700.000) rechnungslegungspflichtig sind (Z 2). Zu den konkret verantwortlichen Personen siehe § 190 Rz 4 ff. Eine freiwillige Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften – ohne dass eine Verpflichtung gemäß § 189 vorliegt – ist grundsätzlich nicht vorgesehen, erscheint jedoch nicht ausgeschlossen.

2.1. Rechtsformabhängige Rechnungslegungspflicht

- 9 Unter die Rechnungslegungspflicht fallen gemäß § 189 Abs 1 Z 1 Unternehmer, die kraft Rechtsform dazu verpflichtet werden. Die Regelung der Z 1 ist (wiederum) zweigeteilt; betroffen sind einerseits Kapitalgesellschaften sowie andererseits unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet. Die rechtsformabhängige Rechnungslegungspflicht tritt ein, ohne dass es auf ein Größenmerkmal oder die Art der Tätigkeit ankommt. Gewinnerorientierung ist nicht erforderlich, um rechnungslegungspflichtig zu sein.
- 10 **Kapitalgesellschaften** sind jedenfalls rechnungslegungspflichtig, ohne dass es auf deren konkrete Tätigkeit oder auf die Höhe der Umsatzerlöse ankommt. Erfasst sind die Rechtsformen der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), der Aktiengesellschaft (AG) sowie der Societas Europaea (SE). Die inländische **Zweigniederlassung** einer ausländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist gemäß § 112 GmbHG zur Rechnungslegung verpflichtet; es sind auch interne Geschäfte mit ausländischen Unternehmensteilen aufzuzeichnen (krit *Zehetner/Zehetner*, SWI 2001, 78).

Anders als bei verdeckten Kapitalgesellschaften (siehe Rz 13 ff) ist keine unternehmerische Tätigkeit erforderlich, um rechnungslegungspflichtig zu sein. Auch rein vermögensverwaltende oder gar fehlende Tätigkeiten lassen die Rechnungslegungspflicht nicht entfallen. Die Rechnungslegungspflicht beginnt mit der Gründung der Kapitalgesellschaft. Dies gilt auch für vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaften (dazu in steuerlicher Hinsicht Rz 86 ff).

Nicht alle Unternehmer kraft Rechtsform gemäß § 2 UGB sind gemäß § 189 Abs 1 Z 1 rechnungslegungspflichtig als Kapitalgesellschaften. Allerdings ordnen Sonderbestimmungen (Rz 41 ff) etwa für die Privatstiftung, die EWIV sowie die Genossenschaft generell die Rechnungslegungspflicht an.

Personengesellschaften sind nur dann aufgrund ihrer Rechtsform rechnungslegungspflichtig, wenn sie ein Unternehmen betreiben (s Rz 17). Wenn an der Personengesellschaft keine natürliche Person als voll haftender Gesellschafter beteiligt ist, gilt die Rechnungslegungspflicht unabhängig von der Höhe des Umsatzes sowie der Art der unternehmerischen Tätigkeit (= **verdeckte Kapitalgesellschaft**). Die Rechnungslegungspflicht derartiger Personengesellschaften wurde durch das UGB neu geschaffen. Die Ausnahmen gemäß § 189 Abs 4 sind nicht anwendbar. Erfasst sind insbesondere GmbH und Co KG, aber auch OG, an denen nur juristische Personen beteiligt sind (*Keinert*, *ecolex* 2007, 253; ebenso Gesellschaften bürgerlichen Rechts). Ist eine natürliche Person als voll haftender Gesellschafter beteiligt, liegt Rechnungslegungspflicht wie bei allen anderen Unternehmen nur bei Überschreitung der Umsatzschwelle vor (Rz 21 ff).

Die **Übergangsregel** des § 907 Abs 17 UGB verschiebt das Inkrafttreten der Rechnungslegungspflicht für verdeckte Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der früheren OEG sowie KEG um ein Jahr auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen. Zu Optimierungsüberlegungen siehe *Grau/Schragl*, FJ 2006, 471. § 907 Abs 17 UGB ist insoweit auch für die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs 1 EStG maßgeblich.

Scheidet aus einer Personengesellschaft der vorletzte Gesellschafter aus, kommt es zur **Anwachsung** des Gesellschaftsvermögens beim verbleibenden Gesellschafter (§ 142 UGB), nach dessen Status sich mE die weitere Rechnungspflicht richtet (siehe VwGH 8.6.1994, 92/13/0154 zur Rechtslage bis 2006).

Zur Beurteilung, ob eine verdeckte Kapitalgesellschaft vorliegt, ist nach überwiegender Meinung auf den **Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses** abzustellen (*Nowotny/Tichy* in *Straube HGB*² § 221 Rz 26 f; *Nowotny*, RdW 2006/507 [Fn 9]; *Fida/Rechberger*, RdW 2006/199; anders *Huemer D.*, RdW 2006/446, die auf die Rechtsform zum Ende des Geschäftsjahres abstellt).

Bei einer verdeckten Kapitalgesellschaft ist – im Gegensatz zur „normalen“ Kapitalgesellschaft – (**irgendeine**) **unternehmerische Tätigkeit** erforderlich, um rechnungslegungspflichtig zu sein. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus einem freien Beruf werden neben Einkünften aus Gewerbebetrieb in der Regel Unternehmereigenschaft begründen, sodass bei Ausführen dieser Tätigkeiten Rechnungslegungspflicht besteht. Die Vermietungstätigkeit einer verdeckten Kapitalgesellschaft kann nur dann eine Rechnungslegungspflicht begründen, wenn die Vermietung auch als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs 2 zu werten ist (*Schönbauer/Puchinger*, FJ 2008, 170); dies ist dann der Fall, wenn der Vermieter dritte Personen (zB Hausbesorger) beschäftigt und eine größere Zahl von Bestandverträgen abgeschlossen hat (siehe die OGH-Rechtsprechung bei *Krejci/Dehn*, UGB § 1 Rz 26: mehr als fünf Bestandobjekte als Richtwert). Eine derartige Prüfung ist in der Praxis insbesondere für in KG von Gemeinden ausgeliehartes Vermögen durchzuführen (*Huemer/Oberndorfer*, RFG 2007/4, *Oberleitner*, RFG 2007/32). Nach Wiener Firmenbuchpraxis besteht offenbar die Rechnungslegungspflicht unab-

hängig von einer unternehmerischen Tätigkeit (*Sulz/Andreas*, SWK 2009 S 407). Im außerbetrieblichen Bereich einer verdeckten Kapitalgesellschaft sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung trotz Rechnungslegungspflicht dennoch stets im Rahmen einer Überschussrechnung der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln.

2.2. Umsatzabhängige Rechnungslegungspflicht

- 21 Rechnungslegungspflicht besteht gemäß § 189 Abs 1 Z 2 UGB für alle **Unternehmer**, die betriebsbezogen mehr als € **400.000** Umsatzerlöse im Jahr erwirtschaften sowie einer **unternehmerischen Tätigkeit** nachgehen (ME RÄG: € 700.000 ab 2010). Eine Beurteilung der Umsatzerlöse findet nicht statt, wenn (1) ohnehin Rechnungslegungspflicht aufgrund der Rechtsform als (verdeckte) Kapitalgesellschaft besteht (Rz 9 ff) oder (2) eine Ausnahme von der Rechnungslegungspflicht (Land- und Forstwirtschaft, freie Berufe sowie außerbetriebliche Einkünfte) greift (Rz 51 ff). Unternehmer kraft Rechtsform gemäß § 2 UGB fallen auch in diese Gruppe, soweit keine Rechnungslegungspflicht aufgrund der Rechtsform besteht. Weiters sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts nur dann rechnungslegungspflichtig, wenn sie die Umsatzschwelle überschreiten. Zur Personengesellschaft siehe Rz 25 f.
- 22 **Gewinnorientierung** ist nicht erforderlich, um rechnungslegungspflichtig zu sein. Rechnungslegungspflicht besteht mE grundsätzlich auch dann, wenn steuerlich keine Einkunftsquelle vorliegt (Liebhaberei, dazu *Jakom/Laudacher*, EStG², § 2 Rz 220 ff), da es bei einem Unternehmer gemäß § 1 Abs 2 UGB nicht auf die Absicht der Gewinnerzielung ankommt.
- 23 Die Umsatzgrenze ist **betriebsbezogen** anzuwenden, sodass ein Betrieb erst dann der Rechnungslegungspflicht unterliegt, wenn die Umsätze des „einzelnen einheitlichen Betriebs“ die Grenze überschreiten (*Nowotny Ch.*, RdW 2006/249). Nach den EB werden mehrere Betriebe zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefasst, „wenn sie organisatorisch, wirtschaftlich oder technisch als einheitlicher Betrieb anzusehen“ sind. Eine willkürliche Aufspaltung von Betrieben zur Vermeidung der Rechnungslegungspflicht soll nicht möglich sein (EB 1427 BlgNR XXII. GP; *Grau/Schragl*, FJ 2006, 469). Zur Beurteilung, was unter einem einheitlichen Betrieb zu verstehen ist, kann auf das Steuerrecht zurückgegriffen werden (*Krejci/Bydlinski*, UGB § 189 Rz 23 ff: pragmatische Überlegung, wonach die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften nur von den Steuerbehörden regelmäßig überprüft wird). Der einheitliche Betrieb umfasst gegebenenfalls auch eine ausländische Betriebsstätte (*Mayr* in FS Ruppe, 473, auf § 2 Abs 8 EStG hinweisend, FG Berlin-Brandenburg 12.12.2007, 8 K 8132/07, anhängig unter II R 23/08).
- 24 Unter „Betrieb“ kann im Allgemeinen „die **Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel** in einer organisierten **Einheit**“ verstanden werden (VwGH 18.7.1995, 91/14/0217). Nach dem E des VwGH 22.11.1995, 94/15/0154 sprechen folgende Merkmale für einen einheitlichen Betrieb: (1) Verhältnis wirtschaftlicher Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben; (2) Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen; (3) Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals; (4) einheitliches Leistungsprogramm sowie räumliche Nähe sowie (5) einheitliche Betriebsaufschrift und räumliche Verflechtung (siehe auch EStR Rz 411, VwGH 19.9.1973, 0261/72). Zum (steuerlichen) Begriff des einheitlichen Betriebes siehe näher *Jakom/Marschner*, EStG² (2009) § 4 Rz 3 f.
- 25 Eine **Personengesellschaft**, an der eine natürliche Person als voll haftender Gesellschafter beteiligt ist, fällt gegebenenfalls unter die umsatzabhängige Rechnungslegungspflicht; es liegt jedenfalls keine der Rechtsform nach rechnungslegungspflichtige verdeckte Kapitalgesellschaft vor. Das Sonderbetriebsvermögen wird nicht in die Umsatzgrenze zur Beurteilung der

Rechnungslegungspflicht einbezogen. Nach hA kann eine Personengesellschaft nur einen einheitlichen Betrieb haben (*Krejci/Bydlinski*, UGB § 189 Rz 24 f; krit *Bergmann S.*, RdW 2008/700), sodass durch die Führung mehrerer unabhängiger Betriebe in einer Personengesellschaft die Rechnungslegungspflicht nicht verhindert werden kann. Es steht den Gesellschaftern jedoch frei, mehrere Personengesellschaften zu errichten.

Eine unternehmerisch tätige **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** kann mangels Rechtspersönlichkeit nicht rechnungslegungspflichtig sein (zum UGB allgemein *Nowotny*, RdW 2007/150). § 8 Abs 3 UGB bestimmt, dass die Gesellschafter eine unternehmerisch tätige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (*Zorn* in Hofstätter/Reichel [2007] EStG, § 5 Rz 2: Auftritt am Markt), die die Schwellenwerte des § 189 überschreitet, als OG oder KG im Firmenbuch eintragen lassen müssen. Für die Eintragungspflicht gemäß § 8 Abs 3 ist der gesamte § 189 maßgeblich (*Krejci/Bydlinski*, UGB § 189 Rz 26). Die Eintragung im Firmenbuch wirkt konstitutiv (*Fida/Rechberger*, RWZ 2006/2). Für eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, deren Zusammenschluss lediglich zur Durchführung eines konkreten Projekts erfolgt (zB Bau-ARGE), besteht keine Rechnungslegungspflicht, da sie typischerweise nicht auf Dauer als Marktanbieter auftritt (EStR Rz 430q; siehe *Nowotny*, RdW 2006/507 [7.], wonach eine Bau-ARGE nicht im Firmenbuch eintragungspflichtig ist). Eine Rechnungslegungspflicht der Bau-ARGE kann sich ergeben, wenn das Bauprojekt über mehrere Jahre andauert (so *Mayr* in FS Ruppe, 475).

Der Begriff „**Umsatzerlöse**“ ist in § 232 UGB definiert (s näher *Konezny*, § 232 Rz 2 ff). 27 Relevante Umsatzerlöse sind „die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Erlöse aus dem Verkauf und der Nutzungsüberlassung von Erzeugnissen und Waren sowie aus Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer“. Nicht inbegriffen sind der Eigenverbrauch sowie der Verkauf von Anlagevermögen. Auch das Sonderbetriebsvermögen bleibt mangels Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen bei Beurteilung der Rechnungslegungspflicht der Personengesellschaft außer Betracht (*Fritz-Schmied/Urnik*, ÖStZ 2007/324). Umsatzerlöse sind jene Erlöse, die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens mit Dritten typisch sind; es darf sich nicht bloß um Gelegenheitsumsätze handeln. Erlösschmälerungen sind insbesondere Skonti, Rabatte, Preisminderungen (zB Gewährleistung) und Boni, nicht aber Verpackungskosten oder Vertreterprovisionen (EStR Rz 430l). Zum abweichenden Begriff Umsätze im Rahmen des § 125 Abs 1 BAO siehe Rz 113 (nach *Fida/Rechberger*, RWZ 2006/60 die „wesentlich stärkere und gefährlichere Lokomotive“).

In **Rumpfgeschäftsjahren** sind die Umsatzerlöse entsprechend hochzurechnen (1058 28 BlgNR XXII. GP). Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist in einem Rumpfgeschäftsjahr der Schwellenwert monatsweise (angefangene Monate zählen als ganze) zu aliquotieren (EStR Rz 430k; dazu krit *Puchinger/Schönbauer*, FJ 2007, 252).

3. Eintritt und Entfall der umsatzabhängigen Rechnungslegungspflicht (Schwellenwerte) (Abs 2)

Bei Über- bzw Unterschreiten der Umsatzerlöse in Höhe von € 400.000 (ME RÄG 2010: € 700.000) Schwellenwerte ist § 189 Abs 2 für **Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht** zu beachten. Um die Regelung praktikabel zu halten, ist bei der Prüfung, ob Rechnungslegungspflicht gegeben ist, in der Praxis auf *zugeflossene Umsätze* abzustellen (ansonsten müsste parallel bereits bilanziert werden); zur Prüfung des Wegfalls der Rechnungslegungspflicht ist hingegen auf *realisierte Umsätze* abzustellen (*Mayr* in FS Ruppe, 468 f; anders *Fritz-Schmied* in Bilanzsteuerrecht-Jahrbuch 2008, 16 f, die eine zeitliche Zuordnung der Umsätze stets nach dem Realisationsprinzip vornimmt).

(1) Erzielt der Unternehmer im ersten und zweiten Wirtschaftsjahr einen Umsatz, der zwischen € 400.000 und € 600.000 (ME RÄG 2010: zwischen € 700.000 und € 1.000.000) liegt, 32

muss er ab dem vierten Wirtschaftsjahr eine unternehmensrechtliche Rechnungslegung einrichten. Diese Rechtsfolge tritt unabhängig davon ein, ob der Unternehmer auch im dritten Wirtschaftsjahr einen Umsatz von größer oder kleiner € 400.000 (ME RÄG 2010: € 700.000) erzielt. Das Pufferjahr dient zur Vorbereitung des Unternehmers auf die Anwendung der Rechnungslegung (vgl die ähnliche Regelung des § 125 Abs 2 BAO). Ein derartiges Zuwarten war im Rahmen des § 189 HGB bis Ende 2006 nicht vorgesehen. Es besteht keine Möglichkeit, die Rechnungslegungspflicht aufgrund nur vorübergehenden Überschreitens entfallen zu lassen (anders die Antragsmöglichkeit gemäß § 125 Abs 4 BAO im Rahmen der steuerrechtlichen Rechnungslegungspflicht).

- 33** (2) Erzielt ein Unternehmer in einem Wirtschaftsjahr einen Umsatz, der **über € 600.000** (ME RÄG 2010: € 1 Mio.) liegt („qualifiziertes Überschreiten“), muss er bereits im unmittelbar darauf folgenden Wirtschaftsjahr die Rechnungslegungspflichten beachten. Ein Pufferjahr besteht in dieser Variante nicht.
- 34** Erwirbt ein Unternehmer einen Betrieb oder Teilbetrieb im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge, muss er, wenn der Rechtsvorgänger rechnungslegungspflichtig war, die Rechnungslegungspflicht durchgehend beachten (Bilanzkontinuität, 1058 BlgNR XXII. GP). Dies gilt aber dann nicht, wenn die Umsatzerlöse in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren den Wert von € 400.000 (ME RÄG 2010: € 700.000) unterschritten haben (siehe Übersichtstafel bei *Puchinger/Schönbauer*, FJ 2006, 16). Diese Regel ist (nur dann) anwendbar, wenn der Erwerber selbst noch nicht rechnungslegungspflichtig ist (1058 BlgNR XXII. GP); genauer der Betrieb, der den anderen Betrieb erwirbt und in sich als einheitlichen Betrieb integriert. Im Rahmen eines Zusammenschlusses von zwei (Teil)Betrieben ist die umsatzabhängige Rechnungslegungspflicht der zusammengeschlossenen Personengesellschaft nach *Sulz/Andreas* SWK 2009 S 409 nicht rückwirkend zu beurteilen. Rechnungslegungspflicht besteht jedoch gegebenenfalls sofort, wenn ein Zusammenschlussprozess mit seinem (Teil)Betrieb isoliert die Schwellenwerte überschritten hat.
- 35** Die Rechnungslegungspflicht **fällt weg**, wenn in den zwei unmittelbar vorangehenden Wirtschaftsjahren Umsatzerlöse erzielt wurden, die kleiner als € 400.000 (ME RÄG 2010: € 700.000) sind, oder wenn im vorangegangenen Wirtschaftsjahr ein Teilbetrieb aufgegeben bzw veräußert wurde und der Umsatz kleiner als € 200.000 (ME RÄG 2010: € 350.000) war (EStR Rz 430k). Dies gilt auch für die Veräußerung eines Teilbetriebes im Rahmen einer Umgründung (*Sulz/Andreas*, SWK 2009 S 411). Ein Pufferjahr besteht nicht. Ein beschleunigter Entfall der Rechnungslegungspflicht bei „qualifiziertem Unterschreiten“ der Umsatzgrenze ist – im Gegensatz zum Beginn – außer für den Fall der Teilbetriebsaufgabe bzw -veräußerung nicht vorgesehen (krit *Herzog/Mayr* in Doralt, EStG-Kommentar [2007] § 5 Rz 4). Die Aufgabe des gesamten einheitlichen Betriebes ist nicht geregelt; dazu ist zu bemerken, dass durch die Aufgabe des gesamten Betriebs die unternehmerische Tätigkeit und damit auch die Rechnungslegungspflicht beendet wird.
- 36** Wurde in der Vergangenheit schon einmal in zwei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren die Umsatzgrenze überschritten, reicht zur **Wiedererreichung der Rechnungslegungspflicht** bereits ein einmaliges (nochmaliges) Überschreiten (s näher *Hackl*, SWK 2007 T 127).

3.1. Übergangsvorschriften

- 37** Die Übergangsvorschrift des § 907 Abs 16 bestimmt, dass der Beobachtungszeitraum für bis Ende 2006 nicht rechnungslegungspflichtige Unternehmer **mit 1.1.2007 beginnt**. Zu § 906 Abs 20 idF ME RÄG 2010 siehe oben Rz 0. Für Unternehmer, die bereits vor 2007 rechnungslegungspflichtig waren, sind auch Beobachtungszeiträume vor 2007 für die Beurteilung der

Rechnungslegungspflicht ab 1.1.2007 heranzuziehen (UFS 17.9.2008, RV/0225-L/07). Für die Beurteilung, **ob** vor dem 1.1.2007 Rechnungslegungspflicht bestanden hat (nicht ob tatsächlich Bücher geführt wurden), „sind im Zweifel die Umsatzgrenzen des § 125 Abs 1 lit a BAO in der bis 31.12.2006 anwendbaren Fassung heranzuziehen“ (s näher *Puchinger/Goess*, *ecolex* 2006, 1030). Derartige „Zweifel“ bestehen immer dann, wenn keine Eintragung im Firmenbuch oder nur eine solche als OEG oder KEG gegeben war (EStR Rz 430n). Vgl Übergangsbeispiele bei *Nowotny*, RdW 2006/507.

Wurde **im Jahr 2006** der Schwellenwert der Umsatzerlöse iHv € 400.000 unterschritten, sind – in der Praxis – nur die Jahre ab 2007 für die Beurteilung der Rechnungslegungspflicht relevant. Das wird aus der Zweifelsregel gemäß § 907 Abs 16 Satz 3 abgeleitet. Diese gilt grundsätzlich auch für EEG (*Hackl*, SWK 2007 T 137; EStR Rz 430n). Dabei ist mE auf Wirtschaftsjahre abzustellen, die nach dem 31.12.2006 beginnen (ein abweichendes Wirtschaftsjahr war gemäß § 2 Abs 5 EStG idF vor StruktAnpG 2006 steuerlich ohnehin nur möglich, wenn schon vor 2007 Bücher geführt wurden). Das Überschreiten der Umsatzgrenze des § 125 BAO in der zum 31.12.2006 geltenden Fassung im Jahr 2006 ist dafür entscheidend, ob sämtliche Jahre vor 2007 in den Beobachtungszeitraum einbezogen werden (*Huemer*, SWK 2006 W 169 f). Allerdings müsste nach dem Gesetz in einem ersten Schritt geprüft werden, ob das „Erfordernis eines kaufmännischen Geschäftsbetriebes“ bestanden hat, was von einer Vielzahl von Kriterien abhängt; erst in einem zweiten Schritt ist, wenn die Untersuchung in Schritt 1 zu keinem eindeutigen Ergebnis geführt hat, auf die Umsatzgrößen des § 125 Abs 1 BAO idF vor StruktAnpG 2006 abzustellen (*Huemer*, SWK 2006 W 168 f).

Bestand **vor 2007** – wenn auch zu Unrecht – eine **Protokollierung** im Firmenbuch, sind nach Ansicht der Finanzverwaltung die Geschäftsjahre vor 2007 in den Beobachtungszeitraum einzubeziehen (EStR Rz 430n mit Beispielen); aus Vereinfachungsgründen können **vor dem Jahr 2004** begonnene Wirtschaftsjahre **außer Betracht** gelassen werden (EStR Rz 430n; *Atzmüller/Hammerl/Mayr*, RdW 2008/66).

Für **Lebensmitteleinzel- sowie Gemischtwarenhändler** greift aufgrund der Übergangsregel gemäß § 907 Abs 16 UGB die Rechnungslegungspflicht erst ab 2010, soweit die Umsatzschwelle von € 600.000 (§ 125 BAO idF vor StruktAnpG) nicht überschritten wird. **40**

4. Rechnungslegungsrechtliche Sondervorschriften (Abs 3)

Rechnungslegungsrechtliche Sondervorschriften gehen gemäß § 189 Abs 3 der Anwendung des III. Buches des UGB vor. Erfasst sind sowohl Sondervorschriften, die den Anwendungsbereich des UGB betreffen, als auch inhaltliche Sonderregelungen für bestimmte Personen (*Krejci/Bydlinski*, UGB § 189 Rz 31). **41**

Von den ErlRV werden insbesondere § 22 VereinsG sowie Sonderbestimmungen des GenG, BWG, VAG und die Kameralistik (öffentliche Hand) genannt (1058 BlgNR XXII. GP). Die Rechnungslegungspflicht für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen nach dem BWG, VAG bzw Sparkassengesetz ist als Ergänzung zur unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht zu sehen (*Krejci/Bydlinski*, UGB § 189 Rz 35). Große **Versicherungsvereine** auf Gegenseitigkeit sind gemäß § 80 Abs 1 Z 2 VAG rechnungslegungspflichtig; für kleine Versicherungsvereine bestehen in § 86 VAG eigene Rechnungslegungsbestimmungen (*Burgstaller*, SWK 2009 S 57). **42**

Ein **Verein** ist gemäß § 1 Abs 1 nur dann als Unternehmer anzusehen, wenn er einer nachhaltigen selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht (zB Betrieb eines Buffets). Eine einmalige Tätigkeit – etwa in Form eines einmal im Jahr veranstalteten Zeltfestes – soll keine Unternehmereigenschaft (s die Anm des Justizausschusses zu § 1 UGB, 1078 BlgNR XXII. GP) **43**

und damit auch keine Rechnungslegungspflicht begründen. Ein Verein stellt keine gemäß § 189 Abs 1 Z 1 der Rechtsform nach rechnungslegungspflichtige Körperschaft dar. Der Verein hat gemäß § 21 Abs 1 VereinsG grundsätzlich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen. Für große Vereine besteht gemäß § 22 Abs 1 VereinsG eine Verpflichtung zur „qualifizierten Rechnungslegung“; dies ist der Fall, wenn in zwei aufeinander folgenden Jahren die gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnlichen Ausgaben höher als € 1 Million waren. Dabei wird auf bestimmte Vorschriften des UGB verwiesen. Nach den EB „kommen die Rechnungslegungsbestimmungen des UGB etwa auf einen unternehmerischen tätigen Verein ausschließlich nach Maßgabe der Größenkriterien des § 22 VereinsG zur Anwendung“; aus § 189 Abs 3 ist daher abzuleiten, dass unter der Grenze von € 1 Million Einnahmen oder Ausgaben die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und das Vermögensverzeichnis ausreichend sind (1078 BlgNR XXII. GP). § 22 VereinsG enthält weitere Vorschriften zur Prüfung des Vereins (dazu ausführlich *Lansky/Matznetter/Pätzold/Steinwandtner/Thunshirn*, Rechnungslegung der Vereine² [2006]). Zur steuerlichen Buchführungspflicht eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes eines Vereins siehe Rz 127.

- 44 **Privatstiftungen** sind gemäß § 18 PSG (iVm Art XXX Abs 2 HaRÄG, BGBl I 2005/120) unabhängig von ihrer Tätigkeit sowie ihrer Umsätze rechnungslegungspflichtig (s näher *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung [2006] 92 ff). § 18 PSG verweist auf das dritte Buch des UGB, nimmt aber einige Bestimmungen aus. Die unternehmensrechtliche Rechnungslegung stellt nicht die Basis für Zuwendungen an die Begünstigten dar; diese werden vielmehr durch den Stiftungszweck bestimmt. Da für Privatstiftungen der Grundsatz der steuerrechtlichen Maßgeblichkeit nicht gilt, müssen diese gegebenenfalls stets eine Zuschreibung gemäß § 208 Abs 1 vornehmen; die österreichische „Aushebelung“ der Jahresabschlussrichtlinie des § 208 Abs 2 ist für Privatstiftungen nicht anwendbar. Aufgrund der abweichenden steuerlichen Einkünfteermittlung kommt es bei der Privatstiftung öfter als bei sonstigen Unternehmern zur verpflichtenden Bildung von Rückstellungen für latente Steuern gemäß 198 Abs 9. Zur steuerlichen Ermittlung der Einkünfte siehe Rz 126.
- 45 Gemäß § 18 PSG sind folgende **Bestimmungen** des dritten Buches des UGB auf die **Privatstiftung nicht anwendbar**: § 221 über die Größenklassen; §§ 240 bis 242 über die Angaben der AG im Anhang sowie die größenabhängigen Erleichterungen (die Privatstiftung hat unabhängig von ihrer Größe immer den Anhang einer großen GmbH zu erstellen). Ebenfalls nicht anwendbar sind die Bestimmungen über die Prüfung und Offenlegung; § 21 PSG regelt die Prüfung der Privatstiftung eigenständig. Gegebenenfalls muss die Privatstiftung einen Konzernabschluss aufstellen (OGH 16.4.2009, 6 Ob 239/08b: zwingende Prüfung durch den Stiftungsprüfer); im Rahmen des UGB kann sie aufgrund ihrer eigentümerlosen Struktur nur Konzernmutter sein. Eine Offenlegung des Jahresabschlusses beim Firmenbuch erfolgt durch die Privatstiftung grundsätzlich nicht (zum Konzernabschluss siehe OGH 1.12.2005, 6 Ob 254/05d). Nicht anwendbar ist § 243a über den Lagebericht der AG; die Privatstiftung hat den Lagebericht einer GmbH aufzustellen und zusätzlich auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen (inhaltliche Sonderbestimmung des § 18 letzter Satz PSG).
- 46 Die Stiftungsorgane der **Stiftungen und Fonds** nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz sind gemäß § 14 Abs 3 BStFG verpflichtet, einen Rechnungsabschluss vorzulegen. Allerdings müssen als Mindeststandard nur die Einnahmen bzw Ausgaben und der Vermögensstand dargestellt werden. Vgl auch die Bestimmungen der §§ 1198 bis 1200 **ABGB**.
- 47 **Erwerbs- sowie Wirtschaftsgenossenschaften** haben gemäß § 22 Abs 2 GenG einen Abschluss (Jahresabschluss oder sonstigen Rechnungsabschluss) sowie einen näher definierten Bericht zu erstellen. Mittelgroße und große Genossenschaften, welche die Größenkriterien des § 221 Abs 1

erfüllen, haben auch die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 221 ff) zu beachten (*Werdnik*, SWK 2008 W 191). Zur steuerlichen Gewinnermittlung siehe Rz 82. Die Europäische Genossenschaft unterliegt den Rechnungslegungsvorschriften ihres Sitzstaates (Art 68 SCE).

Die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (**EWIV**) ist gemäß § 7 EWIVG **48** jedenfalls zur Rechnungslegung verpflichtet; für die EWIV ist die Einschränkung auf eine verdeckte Kapitalgesellschaft nicht anwendbar (*Krejci/Bydlinski*, UGB § 189 Rz 11 f).

Auch die Regelung des § 5 Abs 1 Satz 3 EStG, wonach die **mitunternehmerische Betei-** **49**
ligung an einem rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden zur Rechnungslegungspflicht der beteiligten Mitunternehmerschaft führt, wird als rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmung angesehen (*Bergmann S.*, RdW 2008/514).

5. Ausnahmen von der Rechnungslegungspflicht (Abs 4)

Bestimmte Einkunftsquellen sind von der Rechnungslegungspflicht ausgenommen. Damit die Ausnahme des § 189 Abs 4 anwendbar ist, ist vorab zu prüfen, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt; wenn dies nicht der Fall ist, kommt eine Rechnungslegungspflicht – außer bei einer Kapitalgesellschaft (Rz 10 f) – von vornherein gar nicht in Betracht. § 189 Abs 4 gilt gemäß seinem letzten Halbsatz ausdrücklich nicht für verdeckte Kapitalgesellschaften; bei diesen Gesellschaften führt jede unternehmerische Tätigkeit zur verpflichtenden Rechnungslegung.

Gemäß § 189 Abs 4 UGB sind „Angehörige der freien Berufe“, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer, die außerbetriebliche Einkünfte erzielen, von der Rechnungslegungspflicht ausdrücklich ausgenommen. Zu beachten ist, dass die Ausnahme für die Angehörigen freier Berufe steuerlich nicht mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit konform geht (Rz 101 ff).

„**Angehörige der freien Berufe**“ sind von den Rechnungslegungsvorschriften des dritten Buches befreit (nach *Herzog/Mayr* in Doralt EStG-Kommentar [2007] § 5 Rz 9 verfassungsrechtlich bedenklich). Der Begriff „freier Beruf“ im Sinne des § 189 Abs 4 wird im UGB legal nicht definiert; dieser richtet sich nach der Verkehrsauffassung und wird folgendermaßen von den EB beschrieben: „Berufe, die überwiegend wissenschaftlichen, künstlerischen, religiösen, sozialen, lehrenden, heilenden oder rechtswahrenden Charakter haben und in der Regel – jedoch nicht zwingend – eine höhere Bildung voraussetzen“ (RV 1058 BlgNR XXII. GP; *Urtz*, GeS 2006, 270 ff). Es handelt sich nach Ansicht der Finanzverwaltung „um Erwerbstätigkeiten, bei denen die persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten des Unternehmers im Vordergrund stehen, eine Vertretung grundsätzlich ausgeschlossen ist und die betriebliche Organisationsstruktur tendenziell in den Hintergrund tritt“ (EStR Rz 430h). Nach der Literatur zählen zu den freien Berufen Tätigkeiten, die „überwiegend auf wissenschaftlicher und künstlerischer Grundlage betrieben werden und eine gewisse höhere Bildung voraussetzen“ (s *Straube/Straube*, HGB § 1 Rz 14 mwN; bei Gewerben überwiegen kaufmännisch-technische Kenntnisse und Fertigkeiten). Auf die Organisation in einer Kammer als Selbstverwaltungskörper kommt es nicht an (*Krejci/Dehn*, UGB § 1 Rz 42; offenbar aA *Hoffmann*, AnwBl 2000, 57, der etwa Apotheker zu den „klassischen freien Berufen“ zählt).

Folgende **Beispiele** werden unter den „**freien Beruf**“ subsumiert: Notar, Rechtsanwalt, **54**
Patentanwalt, Wirtschaftstreuhänder, Arzt, Ziviltechniker einschließlich planender Baumeister, der sonstige typische Baumeistertätigkeiten nicht ausübt, Architekt, Zivilingenieur für das Vermessungswesen, Chemiker, öffentlicher Agent, Marktforscher, Schriftsteller, Dichter, Erfinder und Privatlehrer, soweit die Lehrtätigkeit in individuellem Kontakt mit dem Schüler im Vordergrund steht (*Straube/Straube*, HGB § 1 Rz 16 mit Hinweis auf Rechtsprechung und Verkehrsauffassung). Zu weiteren Beispiele für Tätigkeiten, die als freier Beruf angesehen werden, siehe *Hackl*, SWK 2006 T 81.