

1 GRUNDLAGEN DES RECHNUNGSWESENS UNTER BERÜCKSICHTIGUNG STEUERLICHER VORSCHRIFTEN

1.1 Allgemeines

Ein Unternehmen ist eine rechtlich und wirtschaftlich selbständige Organisationseinheit zur Erzeugung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen für Dritte. Jedes Unternehmen bedarf eines Rechnungswesens. Dieses lässt sich als das Herzstück des kaufmännischen Bereiches bezeichnen. Dies unabhängig von der Unternehmensgröße oder Rechtsform des Unternehmens, die allerdings auf den Umfang des Rechnungswesens Auswirkungen haben, wobei als absolute Mindestanforderung eine einfache Einnahmen-Ausgaben Rechnung zu erstellen ist.

In seiner Gesamtheit umfasst es sämtliche Verfahren zur systematischen Erfassung und abschließenden zielsetzungsabhängigen Auswertung der durch die betrieblichen Leistungsprozesse bewirkten Leistungs- und Zahlungsströme bzw., wenn erforderlich – z.B. Lagerbuchführung – auch der Mengenströme. Es begleitet die betrieblichen Prozesse, indem sie diese Vorgänge mit ihren finanzwirtschaftlichen Werten in der Finanz- und Betriebsbuchhaltung zeitnah abbildet. Es dient somit der Steuerung, Kontrolle und letztlich der Planung des betrieblichen Ablaufes. Für finanzwirtschaftlich orientierte Entscheidungen ist das Rechnungswesen demzufolge die wichtigste Informationsquelle, da sie nicht nur vergangenheitsbezogene Daten, sondern die Basisdaten auch für zukünftige Entscheidungen liefert. Je nach zweckentsprechender Ausrichtung lässt es sich grundsätzlich in vier Rechenwerke einteilen:

- ▲ Finanzbuchhaltung (vgl. nachfolgendes Kapitel)
- ▲ Betriebsbuchhaltung

Die Betriebsbuchhaltung ist ein nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen freiwillig erstelltes Rechenwerk und unterliegt somit weitgehend dem Ermessensbereich des jeweiligen Unternehmers. Sie ist eine kurzfristige (i.d.R. monatliche, bei Kleinunternehmen auch in größeren Intervallen) Kosten- und Leistungsrechnung auf kalkulatorischer Basis, die auf das Zahlenwerk der Finanzbuchhaltung aufbaut. Ihre zentralen Teilbereiche sind:

- Kostenartenrechnung: Erfassung sämtlicher von der Finanzbuchhaltung (Aufwendungen) in die Kostenrechnung übergeleiteter Kosten
- Kostenstellenrechnung: Zuordnung der Kostenarten zum Ort der Entstehung (z.B. Verwaltung, Vertrieb, Einkauf)
- Kostenträgerrechnung: Zuordnung der Kosten zur auftragsbezogenen Bauleistung (z.B. Baustelle)
- Betriebsergebnisrechnung: kurzfristige Erfolgsermittlung durch Gegenüberstellung der periodisierten Leistungen und Kosten.

Hieraus werden die Entscheidungsgrundlagen für folgende Kernaufgaben gewonnen:

- ◆ Kurzfristige Betriebsergebnisermittlung (i.d.R. monatliche, bei Kleinunternehmen auch in größeren Intervallen)
 - ◆ Externe Betriebsvergleiche
 - ◆ Kontrolle der Betriebsgebarung
 - ◆ Unternehmenspolitische Grundlagenentscheidungen
 - ◆ Ermittlung der Herstellkosten
 - ◆ Ermittlung der Selbstkosten
 - ◆ Ermittlung der Deckungsbeiträge je Produktionseinheit
 - ◆ Feststellung der Preisober- und -untergrenzen
 - ◆ Ermittlung der Herstellungskosten nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB)
 - ◆ Ermittlung der Herstellungskosten nach Steuerrecht
 - ◆ Bereitstellung der Grundlagen für Planungen und statistische Auswertungen
- ▲ Planungsrechnung
- Die zukunftsorientierte Planungsrechnung beinhaltet die mengen- und wertmäßigen Schätzungen bzw. Prognosen der zukünftig zu erwartenden betrieblichen Entwicklungen. Neben der Gesamtplanung umfasst sie auch zahlreiche Teilbereiche, wie v.a. Beschaffungspläne, Produktionspläne, Absatzpläne, Investitionspläne, Personalpläne und Finanzpläne. Wesentliche Voraussetzung für eine funktionierende Planungsrechnung ist die Abstimmung der einzelnen Teilbereiche insbesondere in Bezug auf die geplante Leistung, um die hierfür notwendigen Erfordernisse rechtzeitig bereitzustellen bzw. anzupassen. Nur so wird eine wesentliche Grundlage für betriebliche Dispositionen bereitgestellt.
- ▲ Statistik
- Die Statistik ist eine Vergleichsrechnung. In ihr werden immer wiederkehrende Vorgänge, wie z.B. Umsätze, Auftragseingänge, Zahlungsströme, Maschinenstunden, Personalstunden mengen- und wertmäßig sowie in Kombination beider – z.B. als Durchschnittswerte – erfasst. Diese Einzelauswertungen werden i.d.R. noch tiefer strukturiert. Beispielsweise werden in der Praxis die Personalstunden in produktive und unproduktive Stunden sowie in Abwesenheitszeiten unterteilt. Als Quelle der Statistik dienen die Finanz- und Betriebsbuchhaltungen mit ihren Belegen und Erhebungen durch unmittelbare Mengenfeststellung. Durch die betriebliche Statistik wird das Zahlenmaterial aus der Finanz- und Betriebsbuchhaltung entsprechend der jeweiligen Zielsetzung ausgewertet. Die Auswertung kann in Form von Kennzahlen, Tabellen und Grafiken erfolgen, um Dispositions- und Planungsunterlagen zu gewinnen.

1.2 Aufgaben der Finanzbuchhaltung als Teil des Rechnungswesens

Die **Finanzbuchhaltung** ist hierbei das zentrale Element des betrieblichen Rechnungswesens und bildet zahlenmäßig sämtliche im Zusammenspiel mit Dritten getätigten geldwerten Geschäftsfälle ab. Sie dient im Gegensatz zur Betriebsbuchhaltung, auch Kostenrechnung oder Betriebsabrechnung genannt, v.a. der externen Rechnungslegung. Sie erfüllt verschiedenartige Funktionen:

Am bedeutendsten ist ihre **Informations- und Dokumentationsfunktion** gegenüber unterschiedlichsten Adressaten, wie Eigentümer, Abgabenbehörden, Gläubiger, Ratingagenturen, Auftraggeber etc.

Wesentlich ist auch ihre **Bereitstellungsfunktion** durch Zurverfügungstellung des Zahlenmaterials für verschiedenste Auswertungen, insbesondere als Grundlage für die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), die beide aus den Konten der Finanzbuchhaltung entwickelt werden. Sie liefert außerdem auch die Basiswerte für die übrigen Rechenwerke des Rechnungswesens sowie für die steuerlichen Bemessungsgrundlagen.

Zudem wird durch die Ermittlung des unternehmensrechtlichen Jahresergebnisses wirtschaftlich **Rechenschaft** über das abgelaufene Jahr abgelegt und gleichzeitig die Grundlage für ergebnisabhängige Vergütungen hergestellt. Zusammen mit dem Ergebnisvortrag aus dem Vorjahr legt sie auch die Obergrenze für eine Gewinnausschüttung fest.

Infolge der engen Verknüpfung der Finanz- und Betriebsbuchhaltung werden abschließend in nachstehender Abbildung die wesentlichsten **Unterschiede** nochmals hervorgehoben:

Kriterium	Finanzbuchhaltung	Betriebsbuchhaltung
Adressaten	sowohl extern als auch intern (Management, Controlling, Mitarbeiter)	nur intern (Management, Controlling, Mitarbeiter)
Buchungsmaterial	periodisierte Erträge und Aufwendungen sowie Ein- und Auszahlungen	periodisierte Erträge und Aufwendungen sowie kalkulatorische Werte
Verpflichtung zur Rechnungslegung	obligatorisch	nicht obligatorisch. Ausnahme: Langfristige Auftragsfertigung und Aktivierung der Verwaltungs- und Vertriebskosten
Umfang der Rechnungslegung	unterschiedlich in Abhängigkeit von Umsatzhöhe und Rechtsform	keine gesetzlichen Vorgaben; somit weitgehend unternehmensindividuell

Periode	Zeitraum: 1 Jahr nach UGB. Ausnahme: Rumpfgeschäftsjahre	kurzfristig, unternehmensindividuell wählbar
Zeitbezogenheit	vergangenheitsorientiert; intern freiwillige Planbilanzen und GuV	vergangenheitsorientiert; Basisdaten für Kurz- und Mittelfristplanung

Abbildung 1: Unterschiede zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung

1.3 Buchführungspflicht

1.3.1 Allgemeines

Eine **Verpflichtung** zur Führung von Büchern kann sich entweder nach dem **Unternehmensrecht** oder nach dem **Steuerrecht** ergeben. Die unternehmensrechtliche Buchführungspflicht richtet sich nach den Bestimmungen des **Unternehmensgesetzbuches (UGB)** und ist im dritten Buch festgehalten. Grundvoraussetzung für die Anwendung ist demnach das Vorliegen der **Unternehmereigenschaft**, die eine **eigenständige Rechtsfähigkeit** voraussetzt. Danach ist Unternehmer, wer ein Unternehmen betreibt.¹⁾ Und weiters: „Ein Unternehmen ist jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.“²⁾ Dies präzisieren die Gesetzesmaterialien näher: „Daher liegt eine auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit vor, wenn planmäßig unter zweckdienlichem Einsatz materieller und immaterieller Mittel, in der Regel unter Mitwirkung einer arbeitsteilig kooperierenden Personengruppe, auf einem Markt laufend wirtschaftlich werthafte Leistungen gegen Entgelt angeboten und erbracht werden.“³⁾

Diese zentralen Abgrenzungskriterien der Unternehmereigenschaft seien im Folgenden kurz erläutert:

- ▲ **Dauerhafte Organisation:** Es gibt keine allgemein gültige Definition für Organisation. In betriebswirtschaftlicher Sicht könnte sie umschrieben werden als Gesamtheit aller unter einem bestimmten Regelwerk ablaufender, arbeitsteiliger **Prozesse** zur Erfüllung des Unternehmenszweckes. Der Begriff Organisation ist eng mit dem Begriff der Dauerhaftigkeit verknüpft. Dauer ist wiederum eng mit dem Marktauftritt verbunden. Ein einmaliger Marktauftritt wird demnach noch keine Unternehmereigenschaft hervorrufen. Es muss sich um eine **dauerhafte Marktpräsenz** zum Zwecke einer Einkünfteerzielung handeln, wobei sich die Dauer nicht auf die tatsächliche unternehmerische Tätigkeit bezieht, sondern gemäß den Gesetzesmaterialien auf die Notwendigkeit einer auf Dauer angelegten

¹⁾ § 1 Abs. 1 UGB

²⁾ § 1 Abs. 2 UGB

³⁾ 1058 der Beilagen XXII. GP – Regierungsvorlage – Materialien, zu Z 2 (§ 1 UGB), S. 19

Organisation abzielt. Unterbrechungen, etwa aus saisonalen Gründen, sind somit nicht hinderlich.

- ▲ **Selbständige Tätigkeit:** Hier schreibt der Gesetzgeber v.a. das Abgrenzungskriterium zu Dienstverhältnissen fest.
- ▲ **Wirtschaftliche Tätigkeit:** Dies ist das entscheidende Abgrenzungsmerkmal zum früheren Kaufmannsbegriff nach dem seinerzeitigen Handelsgesetzbuch (HGB), welches nur gewerbliche Tätigkeiten umfasst hat. Nach UGB ist **jede** nach **außen** hin gerichtete, **nachhaltige entgeltliche Tätigkeit** grundsätzlich eine unternehmerische Handlung, sofern auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Somit auch freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten.

Es kann somit festgehalten werden, dass Einzelpersonen sowie Personengesellschaften, die diese Voraussetzungen erfüllen, als Unternehmer i.S. des UGB gelten. Daneben sind kraft gesetzlicher Fiktion auch Kapitalgesellschaften und sogenannte verdeckte Kapitalgesellschaften – kurz v.KG genannt – (unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet), stets Unternehmer. Dies völlig losgelöst von der Art ihrer Tätigkeit mit Ausnahme der v.KG, der nur bei unternehmerischer Tätigkeit die Unternehmereigenschaft zuerkannt wird.

Diese Abgrenzung hat speziell in der Bauwirtschaft bezüglich der Rechnungslegungspflicht für Arbeitsgemeinschaften (ARGEN) besondere Bedeutung. **Projekt-ARGEN** können unabhängig von der Rechtsform bzw. der Umsatzhöhe keinesfalls unter die UGB Rechnungslegungspflicht fallen, da diese nur für ein einziges Projekt errichtet werden, somit als Anbieter von Bauleistungen am Markt auf Dauer nicht präsent sind und demzufolge die Unternehmereigenschaft als wesentliches Kriterium nicht erfüllen. Dies legen auch eindeutig die Gesetzesmaterialien fest: „Eine Eintragungspflicht ist aber auch für solche Gesellschaften bürgerlichen Rechts nicht anzunehmen, deren Zusammenschluss lediglich zur Durchführung eines konkreten Projektes erfolgt (z.B.: Bau-ARGE), da sie typischerweise gerade nicht auf Dauer als Marktanbieter auftreten.“⁴⁾ Dies trifft auf die in der Bauwirtschaft häufig anzutreffenden Projekt-ARGEN zu, auch wenn keine natürliche Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter beteiligt ist, da sie nicht die für diese Rechtsform erforderliche Voraussetzung der Unternehmereigenschaft erfüllen.

Das Kriterium der Unternehmereigenschaft erfüllen hingegen i.d.R. die sogenannten **Dauer-ARGEN** durch das laufende Auftreten am Markt. In diesem Fall sind für die Rechnungslegungspflicht nach UGB die Bestimmungen über die Schwellenwerte maßgeblich. Bei Überschreiten dieser „sind sie zur Eintragung der Gesellschaft als offene Gesellschaft oder als Kommanditgesellschaft verpflichtet“⁵⁾ und somit rechnungslegungspflichtig. Bei den sogenannten **verdeckten Kapitalgesellschaften**, die im Baugeschäft als Dauerargen unternehmerisch tätig sind, ist hingegen eine **sofortige** Rechnungslegungspflicht gegeben.

⁴⁾ 1058 der Beilagen XXII. GP – Regierungsvorlage – Materialien, zu Z 4 (§ 8 UGB), S. 23

⁵⁾ § 8 Abs. 3 UGB

1.3.2 Buchführungspflicht nach UGB

Überblicksmäßig kann diese wie folgt dargestellt werden:

kraft Schwellen- überschreitung	kraft Rechtsform	Befreiungen (1)	Befreiungen (2)
Einzelunternehmer und Personengesellschaften mit Einkünften aus: ▲ Gewerbebetrieb ▲ Selbständiger Arbeit	Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige verdeckte Kapitalgesellschaften	Einzelunternehmer und Personengesellschaften mit Einkünften aus: ▲ freiberuflicher Tätigkeit ▲ Land- und Forstwirtschaft ▲ Überschussermittlung	Bei Vorliegen rechnungslegungspflichtiger Sonder-Bestimmungen ⁶⁾

Abbildung 2: Buchführungspflicht nach UGB

Die Trennung in umsatz- und rechtsformabhängige Gesellschaften hat auch insoweit große Bedeutung, als dies auch auf die Qualität der Jahresabschlüsse nicht unbedeutende Auswirkungen hat. Dies deswegen, da der Gesetzgeber für Kapitalgesellschaften zusätzliche Bestimmungen unterschiedlichen Ausmaßes, entsprechend der Größenordnung und rechtsformspezifischer Besonderheiten, vorgesehen hat.

1.3.2.1 Umsatzabhängige Buchführungspflicht

Für Nichtkapitalgesellschaften ist die Buchführungspflicht nach UGB vom Überschreiten bestimmter nachfolgend angeführter Grenzen abhängig.

1.3.2.1.1 Schwellenwerte

Für die Rechnungslegung definiert das UGB für alle anderen Unternehmen i.S. des UGB, abgesehen von Kapitalgesellschaften und von Ausnahmen, siehe weiter unten, Schwellenwerte, die bei Überschreiten Buchführungspflicht auslösen, wobei Rumpfgeschäftsjahre entsprechend zu adaptieren sind:

	Schwellenwert € 700.000	Qualifizierter Schwellenwert ⁷⁾ € 1.000.000
Rechnungslegungspflicht	bei zweimaliger, aufeinanderfolgender Überschreitung	bei einmaliger Überschreitung
Beginn	nach einem Pufferjahr (somit im vierten Jahr)	ohne Pufferjahr, bereits ab Folgejahr

Abbildung 3: Schwellenwerte

⁶⁾ gilt für alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Rechtsform. Hierunter fallen v.a. Genossenschaften, Vereine, Versicherungs- und Kreditinstitute

⁷⁾ Qualifizierter Schwellenwert: Einmaliges Überschreiten begründet Buchführungspflicht

Beispiel: Buchführungspflicht – Beginn

Geschäftsjahr	vor 2012	2012	2013	2014	2015
Umsätze ⁸⁾	je € 500.000	€ 800.000	€ 900.000	€ 950.000	egal
Buchführung	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN (Puffer)	JA

Geschäftsjahr	vor 2012	2012	2013	2014	2015
Umsätze ⁸⁾	je € 500.000	€ 800.000	€ 1.150.000	€ 950.000	egal
Buchführung	NEIN	NEIN	NEIN	JA	JA

Keine Rechnungslegungspflicht besteht nach **zweimaligen**, aufeinanderfolgenden **Unterschreiten** des Schwellenwertes im Folgejahr. Da der **Wegfall** der doppelten Buchführung organisatorisch im Gegensatz zur erstmaligen Einrichtung viel leichter zu bewerkstelligen ist, ist hier kein Pufferjahr vorgesehen. Ebenfalls kein qualifizierter Schwellenwert.

Beispiel: Buchführungspflicht – Ende

Geschäftsjahr	vor 2012	2012	2013	2014	2015
Umsätze	je € 1.500.000	€ 650.000	€ 500.000	€ 1.100.000	egal
Buchführung	JA	JA	JA	NEIN	JA ⁹⁾

Ausgenommen von den Rechnungslegungsvorschriften sind trotz Unternehmereigenschaft kraft gesetzlicher Anordnung **freiberuflich Tätige, Land- und Forstwirte** sowie Unternehmer mit **außerbetrieblichen Einkünften** i.S. des § 2 Abs. 4 Z 2 Einkommenssteuergesetz (EstG) 1988 (i.W. Vermietung und Verpachtung).

1.3.2.1.2 Allgemeine Vorschriften

Die unternehmensrechtlichen Grundlagen für die Aufstellung des Jahresabschlusses sind, abgesehen von Spezialnormen für bestimmte Branchen, wie Kredit- und Versicherungsinstitute, und bestimmte Gesellschaftsformen, wie Vereine, im **UGB** geregelt. Die wichtigsten davon sind:

⁸⁾ Falls nicht freiwillig eine doppelte Buchhaltung geführt wird, kann es sich davor nur um zugeflossene Umsätze handeln

⁹⁾ Qualifizierte Schwellenwertüberschreitung im Vorjahr: kein Pufferjahr

- ▲ **Eröffnungsbilanz:** Jeder buchführungspflichtige „Unternehmer hat zu Beginn seines Unternehmens eine Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.“¹⁰⁾ Bei Betriebseröffnung bezieht sich dieser Stichtag auf den ersten buchungspflichtigen Geschäftsfall, bei Kapitalgesellschaften auf die Firmenbucheintragung, ausnahmsweise bereits früher, wenn die Vor-gesellschaft nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages bereits Tätigkeiten entfaltet.¹¹⁾ Bei Überschreiten der Schwellenwerte (vgl. Kapitel 1.3.2.1.1) ist dies der nächste oder übernächste Geschäftsjahresbeginn, bei Übergang in die v.KG. der Tag des Wirksamwerdens des Gesellschafterwechsels oder der Eintragung im Firmenbuch.
- ▲ **Schlussbilanz:** „Er hat sodann für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs (...) für das vorangegangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluß aufzustellen.“¹²⁾ Diesen Abschlussstichtag kann der Einzelunternehmer eigenständig festlegen, bei Gesellschaften wird dies i.d.R. im Gesellschaftsvertrag festgelegt. Diesbezüglich verweisen wir auf Kapitel 2.2.2.5.
- ▲ **Dauer des Geschäftsjahres:** „Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten.“¹³⁾ Geschäftsjahre, die mehr als 12 Monate umfassen, sind somit nicht zulässig. Hingegen sind gründungs-, umgründungs- und beendigungsbedingte Rumpfgeschäftsjahre zulässig.
- ▲ **Aufstellungszeitraum:** „(...) in den ersten neun Monaten (...) einen Jahresabschluß aufzustellen.“¹⁴⁾ Dieser Zeitraum beginnt mit dem Abschlussstichtag und endet mit der Fertigstellung des Jahresabschlusses. Die Zeitspanne, innerhalb derer der Unternehmer den Jahresabschluss aufzustellen hat, beträgt somit **9 Monate** nach Beendigung des Geschäftsjahres. Für **Kapitalgesellschaften** gelten verkürzte Aufstellungsfristen von **5 Monaten**, die sich bei **börsennotierten Gesellschaften**, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind¹⁵⁾ – bei diesen ist eine verpflichtende Übermittlung eines i.W. den Jahresabschluss und den Lagebericht beinhaltenden Finanzberichtes innerhalb der ersten **4 Monate** vorgesehen¹⁶⁾ – noch um einen weiteren Monat reduziert. In der Praxis werden sich diese nicht verlängerbaren Fristen insofern noch weiter reduzieren, da bei prüfungspflichtigen Gesellschaften die Prüfung des Jahresabschlusses noch vor der Vorlage an den Aufsichtsrat abgeschlossen sein muss.¹⁷⁾ Der tatsächliche **Aufstellungstag** ist gemäß Austrian Financial Reporting and Auditing Comunittee (AFRAC) jener Tag, an dem der **entsprechende Beschluss** des für die Aufstellung zuständigen Organs nachweislich gefasst wird bzw. bei

¹⁰⁾ § 193 Abs. 1 UGB

¹¹⁾ vgl. NOWOTNY in STRAUBE, UGB II/RLG § 193 Rz 3 (Stand Juni 2011, rdb.at)

¹²⁾ § 193 Abs. 2 UGB

¹³⁾ § 193 Abs. 3 UGB

¹⁴⁾ § 193 Abs. 2 UGB

¹⁵⁾ § 81a Abs. 1 Z 4 Börsegesetz

¹⁶⁾ § 82 Abs. 4 Börsegesetz

¹⁷⁾ vgl. FRABERGER/PETRITZ/WALTER-GRUBER in HIRSCHLER, 2010, S. 588

Einzelunternehmen die dokumentierte Entscheidung, dass der fertiggestellte Jahresabschluss nunmehr die rechtsgültige Endfassung darstellt. Dies unabhängig von der im Anschluss an die Aufstellung noch zu leistenden **Unterfertigung** des Jahresabschlusses, der lediglich eine **Dokumentationsfunktion** zukommt. Der **Aufstellungstag** ist nicht zu verwechseln mit dem **Feststellungstag**, der jener Tag ist, an dem der Jahresabschluss durch das zuständige Organ (Generalversammlung bei der GmbH bzw. Aufsichtsrat oder ausnahmsweise Hauptversammlung bei der AG) **genehmigt** wird. Bei Einzelunternehmer und Personengesellschaften mit **Personenidentität** in der Geschäftsführung und Mitgliederversammlung – Prinzip der Selbstorganschaft – fallen die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses zusammen.¹⁸⁾

Bezüglich werterhellender bzw. wertbeeinflussender Ereignisse während des Aufstellungszeitraums vgl. Kapitel 2.2.2.5

- ▲ **Bestandteile des Jahresabschlusses:** „Der Jahresabschluß besteht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (...)“¹⁹⁾ bzw. – für Kapitalgesellschaften – „den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss (...)“²⁰⁾ Einzelheiten hierzu finden sich bei den diesbezüglichen Erläuterungen.
- ▲ **Währung und Sprache:** „ (...) er ist in Euro und in deutscher Sprache (...) aufzustellen.“²¹⁾
- ▲ **Unterfertigung:** „Der Jahresabschluss ist vom Unternehmer unter Beisetzung des Datums zu unterzeichnen.“²²⁾ Handelt es sich um eine **Personengesellschaft**, sind hierzu **alle unbeschränkt haftenden** Gesellschafter, bei einer **juristischen Person alle gesetzlichen Vertreter** verpflichtet. Unterzeichnet werden müssen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang als Bestandteile des Jahresabschlusses von allen Personen höchstpersönlich, die am Tag der Aufstellung, bzw. bei Gesellschaften der Feststellung, diese Funktion innehaben. Die Beifügung des Datums dokumentiert den Zeitpunkt der Aufstellung bzw. Feststellung, der bei mehreren Personen mit unterschiedlichen Datumsangaben mit der letzten Unterschriftsleistung gegeben ist.
- ▲ **Bilanzierungsverbote:**
 - „Aufwendungen für die **Gründung** des Unternehmens und für die **Beschaffung** des Eigenkapitals dürfen nicht als Aktivposten in die Bilanz eingestellt werden.“²³⁾ Hiervon sind sämtliche Aufwendungen betroffen, die in unmittelbaren Zusammenhang mit **jeder Art** der Bereitstellung von **Eigenkapital** stehen, somit z.B. auch bei Wandelschuldverschreibungen.

¹⁸⁾ vgl. AFRAC, Juni 2011, Rz 15

¹⁹⁾ § 193 Abs. 4 UGB

²⁰⁾ § 222 Abs. 1 UGB

²¹⁾ § 193 Abs. 3 UGB

²²⁾ § 194 UGB

²³⁾ § 197 UGB 1. Absatz

- „Für **immaterielle Gegenstände** des Anlagevermögens, die **nicht entgeltlich** erworben wurden, darf ein Aktivposten **nicht** angesetzt werden.“²⁴⁾
- Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass das früher im § 198 Abs. 3 UGB eingeräumte Wahlrecht der Aktivierung der Aufwendungen für das **Ingangsetzen** und **Erweitern** eines Betriebes mit Wirkung 1.1.2010 beseitigt wurde,²⁵⁾ sodass mangels Eignung als Vermögensgegenstand nunmehr eine Aktivierung **ausgeschlossen** ist.

1.3.2.2 Rechtsformabhängige Buchführungspflicht

1.3.2.2.1 Allgemeines

Unternehmer in der Rechtsform von **Kapitalgesellschaften** fallen unabhängig von ihrer Tätigkeit oder ihrer Umsatzgröße **stets** unter die Buchführungspflicht. **Verdeckte Kapitalgesellschaften** ebenfalls unabhängig von der Umsatzhöhe, nur müssen sie im Gegensatz zu den vorherigen **unternehmerisch** tätig sein. Diese beginnt mit dem Zeitpunkt der Firmenbucheintragung und endet mit ihrem Erlöschen.

***TIPP:** Achtung bei jedem Gesellschafterwechsel bei der v.KG. ob danach die Kriterien der v.KG. (noch)gegeben sind.*

Beispiel: Wechsel der Buchführungspflicht

*Unternehmerisch tätige Personengesellschaft besteht aus drei GmbH Gesellschaftern
→ verdeckte Kapitalgesellschaft und rechtsformabhängige Buchführungspflicht*

*20xx tritt ein unbeschränkt haftender Einzelunternehmer als Gesellschafter hinzu
→ nunmehr Personengesellschaft und **schwellenwertabhängige** Buchführungspflicht ab dem Zeitpunkt des Wechsels.*

Zum umgekehrten Fall vgl. Kapitel 1.3.2.1.1.

1.3.2.2.2 Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften

Der Gesetzgeber hat für Kapitalgesellschaften **erweiterte** Rechnungslegungsvorschriften erlassen, die sich neben besonderen Prüfungs- und Veröffentlichungsbestimmungen insbesondere in der **äußeren Form** und in der **Erweiterung** des Jahresabschlusses durch Erstellung eines **Anhanges** sowie der Offenlegung der **Finanzlage**, v.a. der Fristigkeiten und transparenter Darstellung der Konzernbeziehungen, niederschlagen.

²⁴⁾ § 197 UGB 2. Absatz

²⁵⁾ BGBl. I Nr. 140/2009