

Vom HGB zum UGB: Das neue Unternehmensgesetzbuch (UGB) ab 1.1.2007

Wie berichtet wird im Rahmen der schon im Jahr 2005 im Parlament beschlossenen umfassenden Reform des Unternehmensrechtes mit Wirkung ab 1.1.2007 das **Handelsgesetzbuch (HGB)** durch das neue **Unternehmensgesetzbuch (UGB)** ersetzt. Damit tritt an die Stelle des „Kaufmannes“ der umfassende Begriff des „Unternehmers“. Das UGB ist in **vier Bücher** unterteilt:

- Das 1. Buch enthält **allgemeine Bestimmungen** (Begriffe und Anwendungsbereich, Firmenbuch, Firma, Unternehmensübergang, Prokura und Handlungsvollmacht).
- Das 2. Buch befasst sich mit den **Personengesellschaften**.
- Das 3. Buch beinhaltet die Bestimmungen über die **Rechnungslegung** (Buchführung und Jahresabschluss).
- Das 4. Buch enthält die Sonderbestimmungen für **unternehmensbezogene Geschäfte**.

Hiermit möchten wir Ihnen einen Überblick über die wichtigsten Neuerungen geben.

1.1 Der neue Unternehmensbegriff - Einzelunternehmer, Unternehmer kraft Rechtsform, Scheinunternehmer und Personengesellschaften

Das UGB kennt im Wesentlichen drei Grundtypen von Unternehmern: **Einzelunternehmer** (Unternehmer kraft Betrieb eines Unternehmens; § 1 UGB), **Unternehmer kraft Rechtsform** (§ 2 UGB) und **Unternehmer kraft Eintragung im Firmenbuch** (§ 3 UGB).

Einzelunternehmer gemäß § 1 UGB sind natürliche oder juristische Personen (zB ein Verein) oder Mitunternehmer einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR), die ein Unternehmen betreiben. Ein Unternehmen im Sinne des UGB ist jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, auch wenn sie nicht auf Gewinn gerichtet ist. Größenabhängige Differenzierungen kennt das UGB (abgesehen von den Umsatzgrenzen für die Buchführungspflicht) nicht. Vielmehr können sich künftig alle Einzelunternehmer ohne Rücksicht auf ihre Größe im Firmenbuch eintragen lassen. Mit der Eintragung sind bestimmte Vorteile, wie zB Schutz der Firmenbezeichnung oder Möglichkeit der Bestellung von Prokuristen, verbunden. Eine Pflicht zur Eintragung ins Firmenbuch besteht für Einzelunternehmer erst dann, wenn sie infolge Überschreitens bestimmter Umsatzgrenzen den Bestimmungen über die Rechnungslegung (Buchführung und Bilanzierung) unterliegen (siehe unten).

Besonderheiten gibt es für **Land- und Forstwirte** und **Angehörige der Freien Berufe** (zB Ärzte, Anwälte, Wirtschaftstreuhänder, Ziviltechniker): Nach § 4 UGB unterliegen diese Unternehmer zwar grundsätzlich nicht dem UGB, sie gelten aber für die Anwendung des 4. Buches des UGB (unternehmensbezogene Geschäfte) stets als Unternehmer. Weiters gelten für sie auch die Bestimmungen des 2. Buches über die Personengesellschaften. Sie haben allerdings die Möglichkeit einer freiwilligen Eintragung ins Firmenbuch („Opting-In“), wodurch sie sich gewissermaßen freiwillig dem gesamten UGB unterstellen.

Unternehmer kraft Rechtsform sind ohne Rücksicht auf ihre Tätigkeit Unternehmer im Sinne des UGB. § 2 UGB enthält folgende Aufzählung der betroffenen Rechtsformen: AG, GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV), Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen, europäische Gesellschaften (SE) und europäische Genossenschaften (SCE), **nicht** hingegen zB Privatstiftungen oder Vereine (diese können durch den Betrieb eines Unternehmens aber Unternehmer im Sinne des § 1 UGB sein).

Wichtige Neuerungen gibt es auch bei den **Personengesellschaften**: Die bisherige **Offene Handelsgesellschaft** (OHG) heißt künftig „**Offene Gesellschaft**“ (OG), die **Kommanditgesellschaft** (KG) bleibt unverändert. Eingetragene Personengesellschaften gehören zwar nicht zu den Unternehmern kraft Rechtsform, haben aber – was nunmehr im UGB auch klargestellt worden ist – **Rechtspersönlichkeit** und entstehen juristisch erst mit ihrer Eintragung im Firmenbuch. Da die Personengesellschaften des UGB ab 1.1.2007 für jeden gesetzlich erlaubten Zweck (auch für land- und forstwirtschaftliche sowie freiberufliche Tätigkeiten, für die bloße Vermögensverwaltung oder für ideelle Zwecke) zur Verfügung stehen, laufen die bisher vor allem für Freiberufler, Kleinunternehmer und Vermögensverwaltungsaktivitäten verwendeten parallelen Rechtsformen der Offenen Erwerbsgesellschaft (OEG) und Kommandit-Erwerbsgesellschaft (KEG) mit dem Inkrafttreten des UGB per 1.1.2007 aus und gelten ab diesem Zeitpunkt als

OGs und KGs. Der **Rechtsformzusatz** im Firmenwortlaut muss **bis 1.1.2010 geändert werden**; die Eintragung im Firmenbuch ist – wenn die Anmeldung vor dem 1.1.2010 dort einlangt – **gebührenfrei**.

Mit dem UGB wurden auch einige der (in der Regel dispositiven) **Bestimmungen über die OG und KG geändert**. So bestimmt sich zB nach § 109 UGB die Beteiligung der Gesellschafter an der OG – soweit nichts anderes vereinbart ist – ab 1.1.2007 nach dem **Verhältnis des Wertes der vereinbarten Einlagen (starre Kapitalanteile der Gesellschafter)**; im Zweifel gelten die Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt. Ist ein Gesellschafter nur zur Leistung von Diensten verpflichtet (**Arbeitsgesellschafter**), so ist im Zweifel nicht anzunehmen, dass ihm dafür eine Beteiligung an der Gesellschaft gewährt wird (§ 109 Abs 2 UGB); mangels einer solchen Beteiligung bzw mangels anderer Vereinbarungen hat der Arbeitsgesellschafter aber **Anspruch** auf einen dem Umständen nach **angemessenen Teil des Jahresgewinnes** (§ 121 Abs 1 UGB). Weiters wurde im § 160 UGB die Haftung für austretende Gesellschafter verschärft. Angesichts der zahlreichen gesetzlichen Änderungen sollte bei OGs und KGs überprüft werden, ob eine Anpassung des Gesellschaftsvertrages erforderlich ist.

Neben der OG und der KG gibt es weiterhin die (**atypische oder typische**) **stille Gesellschaft** sowie die **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** (GesbR); beide Gesellschaftsformen werden wie bisher nicht ins Firmenbuch eingetragen. Personen, die ein Unternehmen in der Rechtsform der GesbR betreiben, müssen diese aber als OG oder KG im Firmenbuch eintragen lassen, wenn das Unternehmen jährliche Umsatzerlöse von mehr als € 400.000 erzielt.

Scheinunternehmer sind nach § 3 UGB alle Personen, die zu Unrecht ins Firmenbuch eingetragen sind, aber unter ihrem Firmennamen handeln. Dies dient dem Verkehrsschutz und der Rechtssicherheit: Wer unter seiner eingetragenen Firma handelt, soll rechtlich auch dann als zur Gänze dem UGB unterliegender Unternehmer behandelt werden, wenn er gar keiner ist (was praktisch allerdings nur für die Bestimmungen des 4. Buches von Bedeutung ist).

Zusammenfassend nochmals ein Überblick über die **Bestimmungen betreffend Eintragung ins Firmenbuch** (= FB):

- **Einzelunternehmer** können sich jederzeit freiwillig ins FB eintragen lassen; sie sind zur Eintragung allerdings verpflichtet, wenn sie die Bilanzierungsgrenzen nach § 189 UGB überschreiten (siehe nachfolgend Punkt 1.2). Keine Eintragungsverpflichtung, aber eine Eintragungsoption besteht für Einzelunternehmer, die einen freien Beruf ausüben oder Land- und Forstwirte sind.
- Bei **Personengesellschaften** (OG, KG) und **Unternehmern kraft Rechtsform** (insbesondere alle Kapitalgesellschaften; siehe auch oben) besteht Eintragungspflicht (beachte bei der GesbR aber die € 400.000-Grenze; siehe oben).
- **GesbR** und **stille Gesellschaft** dürfen nicht ins FB eingetragen werden.
- **Juristische Personen des öffentlichen Rechts** und **Vereine** gemäß Vereinsgesetz 2002 haben keine Eintragungspflicht, können sich aber im Falle einer unternehmerischen Tätigkeit im FB eintragen lassen.

§ 19 UGB sieht ab 1.1.2007 für alle im Firmenbuch eingetragenen Unternehmer beim Firmenwortlaut **zwingende Rechtsformzusätze** vor, wie zB bei Einzelunternehmern die Bezeichnung „eingetragener Unternehmer“ oder „eingetragene Unternehmerin“ (oder Abkürzung „e.U.“), bei Personengesellschaften die Bezeichnung „offene Gesellschaft“ (oder „OG“) bzw „Kommanditgesellschaft“ (oder „KG“). Bei Angehörigen der freien Berufe hat die Firma einen Hinweis auf den ausgeübten freien Beruf zu enthalten; anstelle der Bezeichnung als OG oder KG kann auch die Bezeichnung „Partnerschaft“ oder „Kommandit-Partnerschaft“ verwendet werden. Bei am 1.1.2007 bereits bestehender Firmenbucheintragung sind die Änderungen des Firmenwortlauts bzw deren Eintragung im Firmenbuch **bis spätestens 1.1.2010** zu veranlassen, andernfalls eine Firmenbuchsperrung droht. Die rechtzeitige Veranlassung wird durch eine **Gebührenbefreiung** belohnt.

Erweitert werden ab 1.1.2007 auch die Bestimmungen über die **Angaben auf den Geschäftspapieren des Unternehmers**. Bereits bisher besteht für Kapitalgesellschaften die Pflicht zur Angabe der Rechtsform, des Sitzes und der FB-Nummer auf Geschäftspapieren und Bestellscheinen. Mit § 14 UGB wird diese Verpflichtung auf alle protokollierten Unternehmer wie folgt ausgeweitet.

- **Im Firmenbuch eingetragene Unternehmer** haben auf allen Geschäftsbriefen und Bestellscheinen, die auf Papier oder in sonstiger Weise an einen bestimmten Empfänger gerichtet sind, sowie auf ihren Webseiten die **Firma**, die **Rechtsform**, den **Sitz** und die **Firmenbuchnummer** des Unternehmers sowie das **Firmenbuchgericht** anzugeben.
- Bei einer **OG oder KG**, bei der kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, sind diese Angaben auf den Geschäftsbriefen, Bestellscheinen und Webseiten der Gesellschaft auch über die **unbeschränkt haftenden Gesellschafter** zu machen.
- **Einzelunternehmer** haben auch ihren **Namen** anzugeben, wenn er sich von der Firma unterscheidet.
- **Genossenschaften** haben auch die **Art ihrer Haftung** anzugeben.
- Macht eine **Kapitalgesellschaft** auf Geschäftsbriefen etc Angaben über ihr Kapital, so muss in Hinkunft in jedem Fall das **Grund- oder Stammkapital** sowie der Gesamtbetrag der **ausstehenden Einlagen** angegeben werden.

Vordrucke von Geschäftspapieren und Bestellscheinen sowie Webseiten haben bei **Kapitalgesellschaften** spätestens **ab 1.1.2007**, bei **anderen Unternehmern** **spätestens ab 1.1.2010** diesen Bestimmungen zu entsprechen. Bei einem Verstoß gegen die genannten Bestimmungen kann das Firmenbuchgericht **Zwangsstrafen** verhängen.

1.2 Die neue Rechnungslegungspflicht nach UGB und deren steuerliche Auswirkungen

1.2.1 Rechnungslegungspflicht nach UGB

Die **Bestimmungen des UGB über die Rechnungslegung** (= Führung einer doppelten Buchführung, Erstellung eines Jahresabschlusses mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) gelten gemäß § 189 UGB für folgende Unternehmer:

- **Kapitalgesellschaften** und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (also insbesondere die **GmbH & Co KG**), sind immer rechnungslegungspflichtig.
- Alle anderen Unternehmer, also insbesondere alle **Einzelunternehmer** und **Personengesellschaften**, bei denen mindestens ein voll haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, sind erst rechnungspflichtig, wenn sie hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils **mehr als € 400.000 Umsatzerlöse** im Geschäftsjahr erzielen. Die Rechnungslegungspflicht tritt erst dann ein, wenn
 - a) die **Umsatzgrenze in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten** wird, und zwar dann aber auch erst ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr (also nach einem so genannten „Pufferjahr“);

Beispiel: Ein Einzelunternehmer überschreitet in den Jahren 2007 und 2008 die Umsatzgrenze von € 400.000. Er ist ab 2010 (zweitfolgendes Geschäftsjahr nach Pufferjahr 2009) buchführungs- und bilanzierungspflichtig.

- b) die **Umsatzgrenze** in einem Geschäftsjahr **um mindestens 50 % überschritten** wird, also der **Umsatz mehr als € 600.000** beträgt. In diesem Fall beginnt die Rechnungslegungspflicht bereits im Folgejahr.

Beispiel: Ein Einzelunternehmer erzielt im Jahr 2007 € 400.000 Umsatz und 2008 € 605.000. Er ist bereit ab 2009 buchführungs- und bilanzierungspflichtig.

Die **Rechnungslegungspflicht entfällt** ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn die Umsatzgrenze in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren wieder unterschritten wird.

Keine Rechnungslegungspflicht besteht weiterhin für **Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte** sowie für **Unternehmer mit Überschusseinkünften** (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, zB bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen), auch wenn sie ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausüben.

Um neu unter die Rechnungslegungspflicht fallenden Unternehmern eine gewisse Schonfrist zu gewährleisten, sehen die **Übergangsregelungen** zum UGB **für am 1.1.2007 bereits bestehende Unternehmen** im Wesentlichen folgende **Erleichterungen bei der Rechnungslegungspflicht** vor:

- a) Bereits am 1.1.2007 im Firmenbuch eingetragene unternehmerisch tätige KEGs und OEGs, bei denen keine natürliche Person Vollhafter ist (so genannte „verdeckte Kapitalgesellschaften“, insbes daher **GmbH & Co KEGs**), werden erst **ab 2008** (für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen) **rechnungslegungspflichtig**. Ab diesem Geschäftsjahr beginnt auch der Beobachtungszeitraum für eine allfällige Jahresabschluss-Prüfungspflicht bzw Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses.
- b) Für **Einzelunternehmer, die vor dem 1.1.2007 noch nicht rechnungslegungspflichtig waren** (also alle **Einnahmen-Ausgaben-Rechner**, wobei die Rechnungslegungspflicht im Zweifel danach beurteilt wird, ob die bisherigen steuerlichen Buchführungsgrenzen überschritten wurden) beginnt der **Beobachtungszeitraum**, ob die Umsatzgrenze von € 400.000 überschritten wird, **erst ab 2007**. Sie können daher im Falle eines Überschreitens der Umsatzgrenze ab 2007 **frühestens im Jahr 2010 rechnungslegungspflichtig** werden (Überschreiten der Umsatzgrenze in 2007 und 2008, Pufferjahr 2009, Rechnungslegungspflicht dann ab 2010).
- c) Für **Einzelunternehmer und Personengesellschaften** mit einer natürlichen Person als Vollhafter, die **bereits vor dem 1.1.2007 rechnungslegungspflichtig sind**, sind für die Beurteilung, ob sie ab 2007 (weiterhin) zur Rechnungslegung verpflichtet sind oder diese wegfällt, auch die (zwei) Jahre vor 2007 heranzuziehen (wobei die Rechnungslegungspflicht im Zweifel wiederum danach beurteilt wird, ob die bisherigen steuerlichen Buchführungsgrenzen überschritten wurden).

1.2.2 Die Änderungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung durch das UGB

Da das UGB ab 2007 den Kreis der rechnungslegungspflichtigen Unternehmen vollkommen neu definiert, waren auch im Steuerrecht Anpassungen, insbes auch Übergangsbestimmungen notwendig, welche die steuerlichen Konsequenzen aus dem notwendigen Wechsel der Gewinnermittlungsart abmildern.

Unverändert bleibt der Grundsatz, dass, **wer nach dem UGB (bisher HGB) Bücher führen muss, dies auch für steuerliche Zwecke zu tun hat**. Die darüber hinaus bisher bestehende Verpflichtung im Steuerrecht, eine doppelte Buchhaltung zu führen und den Gewinn im Rahmen des so genannten „eingeschränkten“ Betriebsvermögensvergleiches (§ 4 Abs 1-Gewinnermittlung) zu ermitteln, wenn bestimmte Umsatzgrenzen überschritten werden, wird in Zukunft aber nur mehr für Land- und Forstwirte und bestimmte selbständige Tätigkeiten Bedeutung haben. Für alle anderen Unternehmer gelten die Bestimmungen über die **Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB**, die – wie erwähnt – auch für steuerliche Zwecke maßgeblich ist.

Unternehmer, die **nach UGB rechnungslegungspflichtig** sind und **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** erzielen, müssen ihren Gewinn auf Basis des so genannten „**uneingeschränkten**“ **Betriebsvermögensvergleiches ermitteln (so genannte § 5-Gewinnermittler)**. Bei dieser Gewinnermittlungsart, für welche zwingend die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung zu beachten sind, sind auch die stillen Reserven im „nackten“ Grund und Boden steuerpflichtig. Weiters kann gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommen und ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt werden. Neu ist, dass das Steuerrecht ab 2007 für die § 5-Gewinnermittlung nicht mehr auf die bisher relevante tatsächliche Eintragung im Firmenbuch abstellt, sondern nur mehr auf die **Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB**. Weiters laufen die steuerlichen Sonderregelungen für die Erwerbsgesellschaften (OEG, KEG) mit Ende 2006 aus.

Im Wesentlichen wird es daher bei folgenden Unternehmen aus steuerlicher Sicht zu einem **Wechsel der Gewinnermittlungsart** kommen:

- **OEG und KEG ohne natürliche Person als Vollhafter** (= verdeckte Kapitalgesellschaften) mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und Umsätzen unter € 400.000 werden an Stelle einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3-Gewinnermittlung) **ab 2008** einen **uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich** (§ 5-Gewinnermittlung) machen müssen.
- **Bisher nicht protokollierte Einzelunternehmer** mit **Einkünften aus Gewerbebetrieb** und **Umsätzen über € 400.000** wechseln **ab 2007** vom eingeschränkten Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs 1 EStG) **zum uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich** (§ 5 EStG; beachte dazu aber auch die nachfolgend erwähnte Verschiebemöglichkeit bis 2010).
- **Protokollierte Einzelunternehmer und Personengesellschaften** mit Einkünften aus Gewerbebetrieb können zu **Einnahmen-Ausgaben-Rechnern** (§ 4 Abs 3-Gewinnermittlern) werden, wenn sie die maßgebliche **Umsatzgrenze von € 400.000 unterschreiten**. Für freiberuflich tätige Personengesellschaften (ausgenommen verdeckte Kapitalgesellschaften) erfolgt der Wechsel zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unabhängig von einer Umsatzgrenze.

Für Unternehmer, die bereits vor dem 1.1.2007 bestanden haben, aber nicht im Firmenbuch eingetragen waren, hat der Gesetzgeber eine Erleichterung vorgesehen. Sie können auch im Falle einer ab 2007 geltenden Rechnungslegungspflicht nach UGB auf **Antrag die Gewinne bis zum Jahr 2009 noch nach der für im Jahr 2006 geltenden Regelung** ermitteln und damit den **Wechsel der Gewinnermittlungsart zum uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich** (§ 5 EStG) **auf 2010** verschieben. Dies hat insofern Bedeutung, als dadurch allfällige **stille Reserven im nackten Grund und Boden erst ab 2010 steuerhängig** werden. Diese Erleichterung kann aber von den oben angeführten OEGs und KEGs, die als verdeckte Kapitalgesellschaften behandelt werden, nicht in Anspruch genommen werden, da sie ja zum maßgeblichen Stichtag im Firmenbuch eingetragen waren. Nach der Übergangsbestimmung im UGB ergibt sich in diesem Fall die Verpflichtung zur § 5-Gewinnermittlung ab dem Jahr 2008.

Der besondere **Nachteil eines Übergangs zur § 5-Gewinnermittlung** besteht darin, dass – wie bereits angedeutet – die **stillen Reserven im nackten Grund und Boden steuerpflichtig werden**. Dies gilt allerdings nicht für die **bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart entstandenen stillen Reserven**. **Diese bleiben nämlich dadurch steuerfrei**, dass **Grund und Boden auf den höheren Teilwert** zum Zeitpunkt des Wechsels aufgewertet werden kann. Der Aufwertungsbetrag ist nur dann (und zwar als Spekulationsgewinn) steuerpflichtig, wenn das Grundstück in der Folge innerhalb einer Frist von 10 Jahren nach der Anschaffung veräußert wird.

Unternehmer, die nach den Bestimmungen des UGB wieder **aus der Rechnungslegungspflicht herausfallen**, können über Antrag **freiwillig weiterhin den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln**. Dies wird zB dann sinnvoll sein, wenn der Wechsel der Gewinnermittlung zur Versteuerung von stillen Reserven im (nur bei § 5-Gewinnermittlung zulässigen) gewillkürten Betriebsvermögen führen würde.

Die Besteuerung von stillen Reserven im Grund und Boden beim Übergang von der § 5-Gewinnermittlung zur § 4 Abs 1- oder § 4 Abs 3-Gewinnermittlung kann schon nach bisheriger Rechtslage dadurch vermieden werden, dass diese stillen Reserven einer Rücklage zugeführt werden, die spätestens bei Ausscheiden des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen oder bei Aufgabe bzw Veräußerung des Betriebes versteuert werden muss.