



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme

Wertaufhellung und Wertbegründung vor und nach Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen

Vorsitzende der Arbeitsgruppe:

Andrea Schellner (andrea.schellner@hfp.at)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Otto Altenburger, Markus Dellinger, Franz Fischer, Klaus Hirschler, Helmut Maukner, Aslan Milla, Dieter Nefischer, Roland Nessmann, Christian Nowotny, Gerhard Prachner, Andreas Rauter, Robert Reiter

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **14. Oktober 2010**.

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird.

Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **14. Oktober 2010** an **office@afrac.at** zu mailen. Alle Stellungnahmen der Öffentlichkeit werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn der Absender erbittet Vertraulichkeit.

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privat organisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlusssteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC
c/o Kammer der Wirtschaftstreuhand
Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6
1120 Wien
Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Allgemeines	2
2. Wertaufhellung	3
3. Wertbegründung.....	4
4. Ende des Wertaufhellungszeitraumes.....	4
5. Erkenntnisse zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses	6
5.1. Grundlegende Überlegungen	6
5.2. Voraussetzung für die Berücksichtigung von wertaufhellenden Erkenntnissen nach Ablauf des Wertaufhellungszeitraumes.....	7
6. Erkenntnisse nach Feststellung des Jahresabschlusses	8
7. Wertaufhellungszeitraum bei der Konzernabschlussaufstellung	9
8. Erstmalige Anwendung.....	10

A N H A N G: Beispiele zu Wertaufhellung und Wertbegründung

1. Allgemeines

- (1) Die vorliegende Stellungnahme richtet sich an die Unternehmensleitung von Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, an den Aufsichtsrat und andere mit der Aufstellung und Feststellung eines Jahresabschlusses befasste Gremien.
- (2) Sie befasst sich mit der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt wertaufhellende Erkenntnisse im Jahresabschluss des abgelaufenen Geschäftsjahres zu berücksichtigen sind. Auf ertragsteuerliche Gesichtspunkte wird nicht eingegangen.
- (3) Für die Aufnahme von Aktiva und Passiva in den Jahresabschluss und deren Bewertung sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich. Wertaufhellende Erkenntnisse über diese Verhältnisse sind jedenfalls bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Während beim Einzelunternehmer und bei Personengesellschaften mit natürlichen Personen als unbeschränkt haftende Gesellschafter damit regelmäßig der Rechnungslegungsprozess abgeschlossen ist, ist bei anderen Rechtsformen, insbesondere Kapitalgesellschaften zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses zu unterscheiden.
- (4) Der Wertaufhellungszeitraum beginnt mit dem Abschlussstichtag. Die Verhältnisse zu diesem Stichtag sind für den Ansatz und die Bewertung der Bilanzposten maßgebend, wobei sowohl positive als auch negative Auswirkungen auf Ansatz und Bewertung zu berücksichtigen sind.
- (5) Bei der Beurteilung der Frage, ob nach dem Abschlussstichtag gewonnene Erkenntnisse im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, wird danach unterschieden, ob diese neuen Informationen bessere Erkenntnisse über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag liefern (sog. wertaufhellende Erkenntnisse – näher Rz. (6)) oder ob es um Änderungen der Verhältnisse nach dem Abschlussstichtag geht (sog. wertbegründende Tatsachen – näher Rz. (8)).

Während wertaufhellende Erkenntnisse vom bilanzierenden Unternehmen im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, dürfen (unbeschadet allfälliger Berichtspflichten im Lagebericht) wertbegründende Tatsachen im Jahresabschluss des abgelaufenen Geschäftsjahres nicht berücksichtigt werden.

2. Wertaufhellung

- (6) § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB regelt als Element des Vorsichtsprinzips, dass bei der Bilanzierung erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt wurden. Daraus folgt, dass nicht nur das Wissen, das am Abschlussstichtag selbst bestand, sondern auch alle Erkenntnisse, die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses gewonnen werden oder bei pflichtgemäßer Sorgfalt gewonnen werden können, zu berücksichtigen sind (objektives Wertaufhellungskonzept). Dies gilt auch für Erkenntnisse, die das Jahresergebnis verbessern.
- (7) Die zur Aufstellung des Jahresabschlusses verpflichteten Mitglieder des Vorstands/der Geschäftsführung, haben dafür zu sorgen, dass der Kenntnisstand über die Verhältnisse am Abschlussstichtag zum Zeitpunkt der Aufstellung möglichst umfassend ist. Daher sind sie verpflichtet, alle für Ansatz und Bewertung relevanten Erkenntnisse innerhalb des Wertaufhellungszeitraumes zu beschaffen. Diese Pflicht umfasst alle einem ordentlichen und gewissenhaften Unternehmer zumutbaren Maßnahmen. Wird diese Verpflichtung verletzt und wären bei Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt wertaufhellende Erkenntnisse zu erlangen gewesen, kann es sein, dass der Jahresabschluss kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt.

3. Wertbegründung

- (8) Ereignisse, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten und keinen Aufschluss über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag geben sondern diese verändern, sind bei Aufstellung des Jahresabschlusses des abgelaufenen Geschäftsjahres nicht zu berücksichtigen. Dies entspricht dem im § 201 Abs 2 Z 3 UGB festgeschriebenen Stichtagsprinzip. Vielmehr sind solche Ereignisse allenfalls gemäß § 243 Abs 3 Z 1 UGB (= Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind) im Lagebericht anzuführen.

4. Ende des Wertaufhellungszeitraumes

- (9) Das Ende des Wertaufhellungszeitraumes ist im für alle Unternehmen geltenden allgemeinen Teil des UGB festgeschrieben. Gemäß § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB endet der Wertaufhellungszeitraum mit „dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses“.
- (10) Gem § 193 Abs 2 UGB hat der Unternehmer für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres in den ersten neun Monaten des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluss aufzustellen. Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben gemäß § 222 Abs 1 UGB in den ersten fünf Monaten eines Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr unter anderem den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss aufzustellen. Für Emittenten iSd § 81a Abs 1 Z 4 BörseG verkürzt sich die Aufstellungsfrist noch weiter, denn ein Emittent hat seinen Jahresfinanzbericht spätestens vier Monate nach Ablauf jedes Geschäftsjahres zu veröffentlichen. Eine Verzögerung der Aufstellung über die gesetzlichen Fristen hinaus bewirkt eine Verlängerung des für die Wertaufhellung maßgeblichen Zeitraums.
- (11) Die Aufstellung des Jahresabschlusses wird spätestens durch Unterzeichnung des Jahresabschlusses gemäß § 194 oder gemäß § 222 Abs 1 UGB dokumentiert. Die Unterfertigung ist aber nicht konstitutiv für die Aufstellung. Auf-

stellungsakt bleibt der entsprechende Beschluss des für die Aufstellung zuständigen Organs bzw beim Einzelunternehmer die dokumentierte Entscheidung. Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses und somit Ende des Wertaufhellungszeitraumes ist bei Gesellschaften jener Tag, an dem die gesetzlichen (= organschaftlichen) Vertreter nachweislich den Beschluss über die Aufstellung des Jahresabschlusses fassen. Dies gilt rechtsformübergreifend für alle Gesellschaftsformen, die vom Anwendungsbereich des Dritten Buches zum UGB erfasst sind. Bei einem Einzelunternehmer tritt an die Stelle eines solchen Beschlusses die dokumentierte Entscheidung, dass der fertig gestellte Jahresabschluss nunmehr als rechtsgültige Endfassung betrachtet werden soll.

- (12) Besonders deutlich wird die Unterscheidung zwischen Aufstellung und Unterfertigung bei Kapitalgesellschaften, bei mittelgroßen und großen Genossenschaften und bei Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person persönlich unbeschränkt haftender Gesellschafter ist (Personengesellschaften gemäß § 221 Abs 5 UGB, z.B. GmbH & Co KG; idF als „kapitalistische Personengesellschaft“ bezeichnet). Für diese Gesellschaften unterscheidet das Gesetz ausdrücklich zwischen dem Akt der Aufstellung und dem Akt der Unterzeichnung des Jahresabschlusses (§ 222 Abs 1 UGB). Der Beschluss der zuständigen Organmitglieder über die Aufstellung des Jahresabschlusses kann zB im Vorstand einer AG nach Maßgabe der Satzung und Geschäftsordnung bei Abwesenheit und/oder gegen die Stimmen einzelner Vorstandsmitglieder gefasst werden. Der aufgestellte Jahresabschluss muss in der Folge jedoch von sämtlichen Mitgliedern der Unternehmensleitung unterzeichnet werden. Der Beschluss über die Aufstellung des Jahresabschlusses kann unabhängig vom Vorliegen sämtlicher Unterschriften durch das Protokoll über die maßgebliche Vorstands- bzw Geschäftsführungssitzung oder durch Übermittlung des aufgestellten Jahresabschlusses an die Gesellschafter (vgl. § 22 Abs 2 GmbHG) oder an den Aufsichtsrat (vgl. § 96 Abs 1 AktG; § 22 Abs 2 GenG) dokumentiert werden.

- (13) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass mit der Aufstellung – unabhängig von der Rechtsform – der Wertaufhellungszeitraum endet, innerhalb dessen die Unternehmensleitung unter Zugrundelegung des jeweils geltenden Sorgfaltsmaßstabes verpflichtet ist, alle für die Aufstellung des Jahresabschlusses relevanten Erkenntnisse (vgl. Rz. (6) bis (7)) zu beschaffen.

5. Erkenntnisse zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses

5.1. Grundlegende Überlegungen

- (14) Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist vorgesehen, dass der aufgestellte Jahresabschluss durch ein Willensbildungs- oder Kontrollorgan, zB durch die Generalversammlung bei der GmbH oder durch den Aufsichtsrat oder gegebenenfalls die Hauptversammlung bei der AG, zu genehmigen ist und damit als festgestellt gilt. Nur der festgestellte Jahresabschluss kann Grundlage für eine Gewinnausschüttung sein (ausgenommen eine Abschlagzahlung gemäß § 54a AktG). Da der Jahresabschluss von dem für die Aufstellung verantwortlichen Organ unter anderem auch bei Bekanntwerden wertaufhellender Erkenntnisse vor der Feststellung geändert werden kann, stellt sich die Frage, wie mit wertaufhellenden Erkenntnissen umzugehen ist, die nach der Aufstellung des Jahresabschlusses, damit nach Ablauf des Wertaufhellungszeitraumes aber vor Feststellung bekannt werden.
- (15) Hinsichtlich Personengesellschaften, bei denen alle Gesellschafter an der Geschäftsführung und damit an der Aufstellung des Jahresabschlusses beteiligt sind, unterscheidet das Gesetz aufgrund der Personenidentität zwischen Geschäftsführungsorgan und Mitgliederversammlung (Prinzip der Selbstorganschaft) nicht zwischen Aufstellung und Feststellung. Die unter Rz. (14) aufgeworfene Frage stellt sich daher bei Personengesellschaften nicht immer in dieser Form. Dasselbe gilt für Einzelunternehmer. Sind in Personengesellschaften hingegen nicht alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt

oder sind besondere Organe eingerichtet (z.B. ein Beirat oder eine über den Kreis der geschäftsführenden Gesellschafter hinausgehende Gesellschafterversammlung), denen die Genehmigung des Jahresabschlusses vorbehalten ist, gilt jener Tag, als Tag der Feststellung des Jahresabschlusses, an dem die nicht geschäftsführenden Gesellschafter oder das sonst zuständige Organ den Jahresabschluss genehmigt hat, sodass die unter Rz. (14) aufgeworfene Frage relevant werden kann.

5.2. Voraussetzung für die Berücksichtigung von wertaufhellenden Erkenntnissen nach Ablauf des Wertaufhellungszeitraumes

- (16) Die Verpflichtung sich um die Erlangung wertaufhellender Erkenntnisse zu bemühen endet, wie in Rz. (13) dargelegt, mit der Aufstellung des Jahresabschlusses durch die Unternehmensleitung.
- (17) Dies bedeutet für Einzelunternehmen und Personengesellschaften ohne besondere Organe im Sinne der Rz. (15) und bei Einbindung aller Gesellschafter in die Geschäftsführung, folgendes: Sollten nach Aufstellung des Jahresabschlusses von der Unternehmensleitung wertaufhellende Erkenntnisse erlangt werden, so besteht - selbst wenn diese wesentlich sind - keine Verpflichtung den Jahresabschluss zu ändern.
- (18) Hinsichtlich der Kapitalgesellschaften, kapitalistischen Personengesellschaften und Personengesellschaften mit besonderen Organen im Sinne der Rz. (15) bedeutet dies folgendes:
- Erlangt die Unternehmensleitung trotz Erfüllung der Verpflichtung gemäß Rz. (7) erst nach der Aufstellung des Jahresabschlusses wertaufhellende Erkenntnisse (z.B. durch unternehmensinterne Mitteilungen oder durch externe Quellen) und sind diese wesentlich für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens so hat sie zu prüfen ob diese Erkenntnisse eine Änderung des Jahresabschlusses erfordern.

- Nicht jeder Sachverhalt, der in bestimmten einzelnen Bilanzierungszusammenhängen als „wesentlich“ angesehen wird, macht es erforderlich, einen unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften (vgl. Rz. (6) bis (7)) fehlerfrei aufgestellten Jahresabschluss abzuändern. Die Entscheidung, ob auf Grund von wertaufhellenden Erkenntnissen, die nach Aufstellung des Jahresabschlusses aber vor Feststellung zur Kenntnis gelangen, eine Änderung des Jahresabschlusses durchzuführen, hat unter Bedachtnahme auf die Auswirkungen auf die Vermittlung des durch den Jahresabschluss zu gewährenden möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu erfolgen.
- Entscheidet sich das für die Aufstellung zuständige Organ gegen die Änderung eines aufgestellten Jahresabschlusses, so ist das für die Feststellung des Jahresabschlusses zuständige Organ darüber entsprechend zu informieren. Davon unberührt bleibt die notwendige Erfassung im Jahresabschluss des laufenden Geschäftsjahres und gegebenenfalls die Offenlegung im Anhang gemäß § 233 UGB letzter Satz.
- Im Falle eines durch einen Abschlussprüfer gemäß §§ 268ff UGB geprüften Jahresabschlusses ist zu beachten, dass eine Änderung des aufgestellten und geprüften Jahresabschlusses gemäß § 268 Abs 3 UGB eine Nachtragsprüfung erfordert. Über das Ergebnis dieser Prüfung ist zu berichten und der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen, erforderlichenfalls einzuschränken oder zu versagen.

6. Erkenntnisse nach Feststellung des Jahresabschlusses

- (19) Ob nach der Feststellung eines Jahresabschlusses das Auftreten wesentlicher wertaufhellender Erkenntnisse einen ausreichenden Grund darstellt, den Feststellungsbeschluss widerrufen zu müssen und den Jahresabschluss abzuändern, ist nach pflichtgemäßem Ermessen im Rahmen der Organverantwortung zu entscheiden. In jedem Fall hat die Geschäftsführung/der Vorstand

dem für die Feststellung des Jahresabschlusses zuständigen Organ über solche wertaufhellenden Erkenntnisse zu berichten.

- (20) Sofern die Auswirkungen der wertaufhellenden Erkenntnisse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des festgestellten Jahresabschlusses wesentlich sind, ist von den verantwortlichen Organen zu prüfen ob eine Abänderung des Ausschüttungsvorschlages/-beschlusses notwendig ist. Eine dafür relevante Auswirkung wäre jedenfalls dann gegeben, wenn sich bei Berücksichtigung der wertaufhellenden Erkenntnisse im Jahresabschluss der ausschüttbare Betrag wesentlich ändert.
- (21) Im Zusammenhang mit wertbegründenden Tatsachen ist auf das Ausschüttungsverbot nach § 82 Abs 5 GmbHG hinzuweisen. Wertbegründende Tatsachen (z.B. Verluste in der laufenden Periode) können gemäß § 82 Abs 5 GmbHG zu einem Ausschüttungsverbot führen. Dies gilt analog auch für wertaufhellende Erkenntnisse, bei deren Berücksichtigung zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung der zur Ausschüttung vorgesehene Betrag im tatsächlich oder hypothetisch korrigierten Bilanzgewinn keine Deckung findet. Dieser im GmbH Gesetz explizit verankerte Gedanke ist in ähnlicher Form auch bei anderen Kapitalgesellschaften ableitbar. Da bei der AG die Hauptversammlung über die Gewinnverteilung beschließt, ist der Zeitpunkt dieses Beschlusses – ebenso wie bei der GmbH – maßgeblich.

7. Wertaufhellungszeitraum bei der Konzernabschlussaufstellung

- (22) Da der Konzernabschluss im Gegensatz zum Jahresabschluss grundsätzlich keine unmittelbaren rechtlichen Bindungswirkungen entfaltet, ist eine Feststellung des Konzernabschlusses nicht vorgesehen.
- (23) Für das Ende des Wertaufhellungszeitraumes beim Konzernabschluss sind gemäß § 251 Abs. 1 UGB die Vorschriften für die Aufstellung des Jahresabschlusses entsprechend anzuwenden. Tag der Aufstellung des Konzernab-

schlusses und somit Ende des Wertaufhellungszeitraumes ist demnach jener Tag, an dem die gesetzlichen (= organschaftlichen) Vertreter den Beschluss über die Aufstellung des Konzernabschlusses fassen. Damit endet auch der Wertaufhellungszeitraum, innerhalb dessen die Konzernleitung unter Zugrundelegung des jeweils anzuwendenden Sorgfaltsmaßstabes verpflichtet ist, alle für die Aufstellung des Konzernabschlusses relevanten Informationen zu beschaffen (vgl. Rz. (6) bis (7)).

- (24) Bei Kapitalgesellschaften hat der Aufsichtsrat den Konzernabschluss zu prüfen. Für wertaufhellende Erkenntnisse nach Aufstellung des Konzernabschlusses gelten die Ausführungen im Abschnitt 5.2. sinngemäß, wobei an Stelle des Feststellungszeitpunktes der Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung durch die zuständigen Organe tritt. Der Umgang mit wertaufhellenden Erkenntnissen, die nach Ende des Wertaufhellungszeitraumes, aber vor Abschluss der Prüfung durch den Aufsichtsrat bekannt werden, entspricht damit der Vorgehensweise beim Jahresabschluss für den Zeitraum zwischen Aufstellung und Feststellung. Dies gilt auch für Personengesellschaften, bei denen nicht alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt sind und Personengesellschaften mit besonderen Organen im Sinne der Rz. (15).
- (25) Nach Ablauf des Wertaufhellungszeitraumes ist die Entscheidung der Organe über eine Änderung des Konzernabschlusses wie beim Jahresabschluss entsprechend der gebotenen Sorgfalt des für die Aufstellung zuständigen Organs der Muttergesellschaft zu treffen. Dabei ist ausschließlich auf die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns und auf die damit verbundenen Konsequenzen Bedacht zu nehmen.

8. Erstmalige Anwendung

- (26) Diese Stellungnahme gilt für Perioden, die am 1.1.2010 oder später beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

A N H A N G: Beispiele zu Wertaufhellung und Wertbegründung

Brand am 30.12.00

Im Holzlager einer Niederlassung hat sich am 30.12.00 ein Brand ereignet. Der Bilanzierende erfährt davon erst am 10.01.01. Die nach dem Abschlussstichtag erlangte Information ist durch Abschreibungen auf die beschädigten Holzbestände zum 31.12.00 zu berücksichtigen, da es sich um substantielle Hinweise zu Gegebenheiten handelt, die bereits am Abschlussstichtag objektiv vorgelegen haben und am Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bei angemessener Sorgfalt erkennbar waren.¹

Anmerkung: Wenn die Bestände versichert waren, ist zwar eine Abschreibung/Abwertung vorzunehmen, jedoch der Versicherungsanspruch zu aktivieren.

Brand am 02.01.01

Im Holzlager einer Niederlassung hat sich am 02.01.01 ein Brand ereignet. Der Bilanzierende erfährt davon erst am 10.01.01. Die nach dem Abschlussstichtag erlangte Information ist durch Abschreibungen auf die beschädigten Holzbestände zum 31.12.00 nicht zu berücksichtigen, da es sich um substantielle Hinweise zu Gegebenheiten handelt, die erst nach dem Abschlussstichtag begründet wurden.

Forderungsausfälle nach dem Abschlussstichtag

Bei Forderungsausfällen kann es ungewiss sein, ob der Insolvenzantrag eines Kunden nach dem Abschlussstichtag durch wertbegründende Tatsachen hervorgerufen wurde oder der Insolvenzantrag lediglich eine wertaufhellende Erkenntnis ist, weil der Kunde schon am Abschlussstichtag unerkant zahlungsunfähig war.

Es ist z.B. zweifelhaft, ob eine Forderung gegenüber einem Schuldner bereits zum Abschlussstichtag wertberichtigt werden muss, wenn der Schuldner im Februar des darauf folgenden Geschäftsjahres Konkurs anmeldet. Die Eröffnung eines Konkursverfahrens setzt nach den §§ 66 ff KO entweder die Zahlungsunfähigkeit (natürliche

¹ Lüdenbach/Hoffmann, IFRS Praxiskommentar⁷, Freiburg 2009, Rn. 19.

Personen, Personenhandelsgesellschaften) und/oder die Überschuldung (Kapitalgesellschaften, Personenhandelsgesellschaften ohne natürliche Person als Vollhaftenden) voraus. Da die Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage, die letztendlich zur Zahlungsunfähigkeit oder zur Überschuldung führt, in der Regel über längere Zeiträume vor sich geht, ist es denkmöglich, dass trotz der Insolvenzeröffnung nach dem Abschlussstichtag die wirtschaftliche Verursachung der Insolvenz bzw. des Forderungsausfalles bereits im vorangegangenen Geschäftsjahr liegt (z.B. Zahlungseinstellung bereits vor dem Abschlussstichtag, fehlgeschlagene Projekte, die letztendlich zur Zahlungsunfähigkeit führen usw.). Dies bestätigt auch die Rechtsprechung des RFH², nach der der Jahresabschlusssteller auch dann, wenn am Abschlussstichtag die Insolvenz für Außenstehende nicht voraussehbar war, die Forderung gegenüber dem Gemeinschuldner mit dem niedrigeren beizulegenden Wert ansetzen muss.³

Rückstellungen für Schadenersatz und Prozesskosten

Unternehmer U wird im Jahr 2001 vom Kunden K aufgrund einer angeblich mangelhaften Lieferung auf Gewährleistung und Schadenersatz verklagt. Aufgrund der Umstände geht das Unternehmen davon aus, dass die Ansprüche nicht ganz unberechtigt sind, weshalb im Jahresabschluss 2001 eine Rückstellung für Gewährleistung und Schadenersatz sowie für die zu erwartenden Prozesskosten gebildet wird. Anfang 2003 ergeht das erstinstanzliche Urteil, das die Unbegründetheit der Klage des K feststellt. K beruft gegen dieses Urteil. Das letztinstanzliche Urteil ergeht Anfang 2004 und stellt wiederum die Unbegründetheit der Klage des K fest.

Im Jahr 2001 ist eine Rückstellung für Gewährleistung, Schadenersatz und Prozesskosten zu bilden. Da bei einem im Klageweg geltend gemachten Schadenersatzanspruch eine Inanspruchnahme bis zur rechtskräftigen Abweisung des Anspruches droht, ist es für den Rückstellungsbildenden nicht abschätzbar, ob er endgültig in

² RFH = Reichsfinanzhof.

³ Bertl/Fraberger, Werterhellung/Wertbeeinflussung, RWZ 1997, 237.

Anspruch genommen wird. Etwas anders wäre der Fall, wenn aus Sicht des betroffenen Unternehmens die Erfolgsaussichten des Klägers nahezu null betragen, da dann mit großer Wahrscheinlichkeit keine Verpflichtung entstehen wird (zB Einbringung eines offensichtlich unzulässigen Rechtsmittels). Sofern aber dieser Sonderfall nicht zutrifft, hat eine Auflösung der Rückstellung im Jahresabschluss 2002 aufgrund der inhaltlich nicht ganz von der Hand zu weisenden Berufung des Kunden K sowie des Nichtvorliegens eines Falles der Wertaufhellung trotz Ergehens eines für Unternehmer U positiven Urteils nicht zu erfolgen.

Eine Auflösung der Rückstellung im Jahresabschluss 2003 hat trotz letztinstanzlicher rechtskräftiger Entscheidung im Jahr 2004 zugunsten des Unternehmers U aufgrund des Nichtvorliegens eines Falles der Wertaufhellung nicht zu erfolgen. Die erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung hat vielmehr im Jahresabschluss 2004 zu erfolgen.⁴

Garantieverpflichtungen

Eine Bank gewährt einem Kunden ein Darlehen. Für die Rückzahlung dieses Darlehens erhält die Bank von einem anderen Unternehmen eine Garantie. Fraglich ist die bilanzielle Behandlung (Rückstellung oder Eventualverbindlichkeit gemäß § 199 UGB) dieser Garantie beim garantiegewährenden Unternehmen, wenn zum Abschlussstichtag Zweifel an der Kreditwürdigkeit des Kreditnehmers bestehen, diese Zweifel aber im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses aufgrund Kredittilgung durch den Schuldner nicht mehr bestehen.

Wertaufhellende Umstände sind nicht nur zu Lasten, sondern auch zugunsten des Unternehmers zu berücksichtigen. Es wird demnach die Zahlung nach dem Abschlussstichtag durchaus ein Indiz für die Risikosituation zum Abschlussstichtag darstellen. Es wird allerdings stets zu prüfen sein, ob sich bezüglich der zum Abschlussstichtag gegebenen Situation eine wertmäßige Verdeutlichung ergeben hat oder ob

⁴ Bertl/Hirschler, Bildung und Auflösung von Gewährleistungsrückstellungen- und Prozesskostenrückstellungen, RWZ 2001, 356

durch exogene Ereignisse eine Veränderung der Situation eingetreten ist. So hat der VwGH im Urteil vom 22. 11. 2001, 98/15/0157, ausgesprochen, dass der Umstand des Zahlungseingangs im Zeitraum bis zur Jahresabschlussaufstellung einer Bewertung der zugrunde liegenden Forderung im Jahresabschluss mit null entgegensteht. Dies wird in dieser Form aber letztlich nur dann zutreffend sein, wenn auch am Abschlussstichtag objektiv gesehen kein Grund für eine derartige Abwertung bestanden hat (wofür die spätere Zahlung ein Indiz sein kann), andernfalls handelt es sich bei Begleichung der Forderung durch den Schuldner um eine wertbegründende Maßnahme.

Für eine derartige Betrachtung der Verhältnisse am Abschlussstichtag spricht letztlich auch die Judikatur zur Bildung und Auflösung von Prozesskostenrückstellungen, wonach das nach dem Jahresabschlussstichtag aber vor der Aufstellung des Jahresabschlusses ergehende Urteil grundsätzlich nicht in die Bewertung der Rückstellung eingehen kann, weil es sich bei dem Urteil um ein wertbegründendes Ereignis handelt (Ausnahme: siehe Beispiel zur Rückstellung für Schadenersatz und Prozesskosten – 2. Absatz, 3.Satz).

Hingegen ist nach den Ausführungen des EuGH im Urteil vom 7.1.2003, Rs C-306/99 im vorliegenden Fall bei hinreichender Wahrscheinlichkeit eine Rückstellung zu bilden. Die nach dem Abschlussstichtag erfolgte Zahlung ist nach Auffassung des EuGH im Lichte der Wertbegründung zu sehen, d.h. grundsätzlich kein Kriterium für die Bewertung der Rückstellung zum Stichtag.⁵

⁵ Bertl/Hirschler, Rückstellung für unter der Bilanz ausgewiesene Garantieverpflichtungen RWZ 2003, 72.