



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme  
**„Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte  
gemäß §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB“**

**Vorsitzender der Arbeitsgruppe:**

Michael Laminger ([michael.laminger@oervrevision.at](mailto:michael.laminger@oervrevision.at))

**Mitglieder der Arbeitsgruppe:**

Rudolf Diewald, Werner Fleischer, David Grünberger, Heiner Klein, Aslan Milla,  
Dieter Nefischer, Roland Nessmann, Alexander Schiebel

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **28. April 2009**.

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 **28. April 2009** an **[office@frac.at](mailto:office@frac.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 Abschlussersteller, 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](mailto:office@frac.at)

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

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

## Überblick

<b>1. Hintergrund</b>	<b>2</b>
<b>2. Rechtliche Beurteilung</b>	<b>2</b>
2.1. Allgemeines	2
2.2. Abgrenzungen zu Rückstellungen und Verbindlichkeiten	6
2.3. Abgrenzungen zu vertraglichen Haftungsverhältnissen	6
2.4. Abgrenzung zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen	6
<b>3. Rechtliche Beurteilung der Konzernbestimmung</b>	<b>7</b>
<b>4. Erforderliche Angaben</b>	<b>8</b>
<b>5. Beispiele für außerbilanzielle Geschäfte</b>	<b>8</b>
5.1. Weiche Patronatserklärungen	8
5.2. Vertragliche Risiken aus verbuchten und realisierten Geschäften	9
5.3. Derivative Finanzinstrumente mit positivem Marktwert	9
5.4. Exklusivlieferverträge	10
5.5. Vertragserfüllungsgarantien	10
5.6. Vertragliche Haftungsverhältnisse	10

## 1. Hintergrund

- (1) Diese Stellungnahme behandelt die §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB idF Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008)<sup>1</sup>. Das URÄG 2008 dient zur Umsetzung der Abschlussprüfungs-Richtlinie (Richtlinie 2006/43/EG)<sup>2</sup> und der Änderungs-Richtlinie (Richtlinie 2006/46/EG)<sup>3</sup>. Die hier behandelten Gesetzesbestimmungen basieren auf der Änderungs-Richtlinie.
- (2) Gemäß § 237 Z 8a UGB sind im Anhang des Jahresabschlusses künftig anzugeben, *„Art und Zweck und finanzielle Auswirkungen der nicht in der Bilanz ausgewiesenen und auch nicht gemäß Z 8 oder § 199 anzugebenden Geschäfte, sofern die Risiken und Vorteile, die aus solchen Geschäften entstehen, wesentlich sind und die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig ist“*. § 266 Z 2a UGB sieht eine analoge Bestimmung für den Konzernabschluss vor.
- (3) Ziel dieser Stellungnahme ist die Auslegung der §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB. Mögliche Abgrenzungsfragen zu anderen Gesetzesbestimmungen des UGB, insbesondere zu den in den §§ 237 Z 8 und 266 Z 2 UGB angeführten Bestimmungen, werden im Rahmen dieser Stellungnahme behandelt.

## 2. Rechtliche Beurteilung

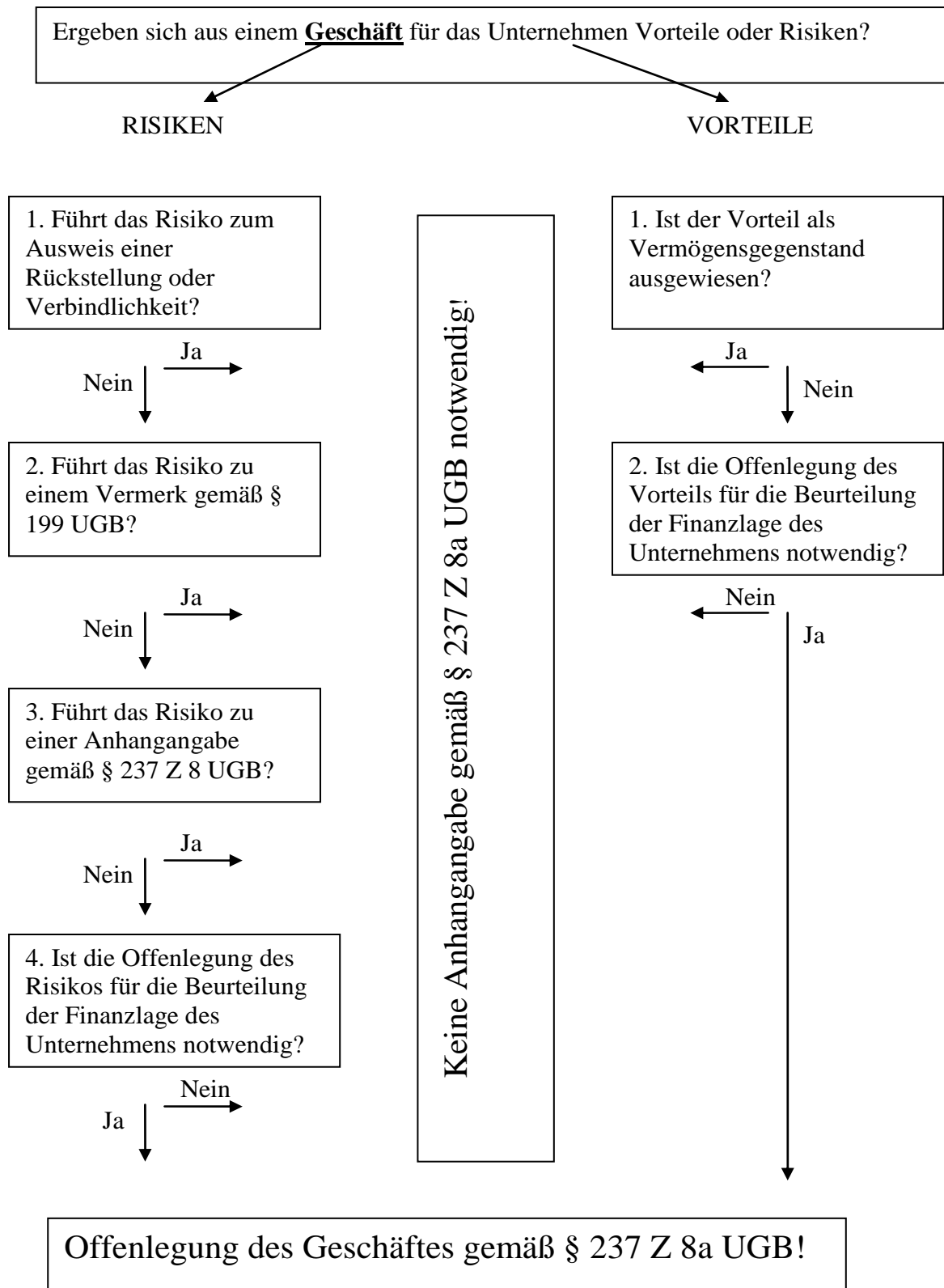
### 2.1. Allgemeines

- (4) Gemäß § 242 Abs 1 UGB können die Angaben gemäß § 237 Z 8a UGB bei kleinen und mittelgroßen Aktiengesellschaften und bei mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf Art und Zweck der außerbilanziellen Geschäfte beschränkt werden. Die Angabe der finanziellen Auswirkungen (Risiken und Vorteile) kann bei diesen Gesellschaften unterbleiben. Kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung müssen die Angabe gemäß § 237 Z 8a UGB nur auf Wunsch einer Minderheit gemäß § 242 Abs 2 UGB in den Anhang aufnehmen.

<sup>1</sup>„Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB“

- (5) Die Pflicht, außerbilanzielle Geschäfte im Anhang anzugeben, beschränkt sich nicht auf Geschäfte, die wesentliche Risiken beinhalten, sondern verlangt auch die Offenlegung wesentlicher Vorteile, die bisher weder in der Bilanz noch im Anhang erfasst sind. Die Angabepflicht wesentlicher Vorteile war dem UGB bislang fremd. Die Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB steht in enger Beziehung zu den §§ 237 Z 8 (Angabe von sonstigen finanziellen Verpflichtungen), 199 (vertragliche Haftungsverhältnisse) und 237a UGB (Anhangangaben zu Finanzinstrumenten) und überschneidet sich mit diesen Bestimmungen. Um Doppelerfassungen zu vermeiden, nimmt § 237 Z 8a UGB solche Geschäfte aus seinem Anwendungsbereich aus, die bereits in der Bilanz erfasst sind, oder aber gemäß §§ 237 Z 8 und 199 UGB bereits im Anhang angegeben werden müssen. Insofern ist § 237 Z 8a als Auffangtatbestand zu sehen.
- (6) Außerbilanzielle Geschäfte können Transaktionen oder Vereinbarungen sein, die zwischen Gesellschaften und anderen Unternehmen (auch nicht rechtsfähigen Einrichtungen) abgewickelt werden und nicht in der Bilanz enthalten sind.<sup>4</sup> In der Regel sind darunter Rechtsgeschäfte zu verstehen, die schriftlich oder durch andere Willenserklärungen (zB konkludentes Handeln) zustande gekommen sind. Rechtsgeschäfte im Sinne des Vierten Buches des UGB („Unternehmensbezogene Geschäfte“) sind jedenfalls erfasst. Das bilanzierende Unternehmen muss nicht selbst Partei des Rechtsgeschäftes sein. Es genügt, dass ein Verhalten oder eine Erklärung des bilanzierenden Unternehmens kausal für die rechtswirksame Willenserklärung einer anderen Partei ist und beim bilanzierenden Unternehmen aufgrund dieses Verhaltens oder dieser Erklärung eine Pflicht zur Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB entsteht (siehe etwa Abschnitt 5.a.).

- (7) Außerbilanzielle Geschäfte müssen finanzielle Auswirkungen haben, die Risiken oder Vorteile aus der operativen, Investitions- und Finanzierungstätigkeit betreffen, soweit die Angaben für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig sind. Eine Anhangangabe setzt kumulativ voraus, dass die Risiken und Vorteile „wesentlich“ sind und ihre Offenlegung „für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig“ ist. Die beiden Voraussetzungen bedingen einander. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass das Vorliegen von wesentlichen Risiken und Vorteilen auch für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist.<sup>5</sup> Analog zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen gemäß § 237 Z 8 UGB muss die Angabe der finanziellen Auswirkungen aller außerbilanziellen Geschäfte wesentlich sein und nicht jedes einzelne Geschäft.<sup>6</sup>
- (8) Für die Beurteilung der Finanzlage sind Informationen über solche Risiken und Vorteile notwendig, die erwarten lassen, dass sich die Liquiditätslage eines Unternehmens künftig wesentlich verschlechtert oder verbessert oder durch die das Unternehmen künftig wesentlich besser oder schlechter in der Lage sein wird, seine bestehenden Verpflichtungen zu erfüllen.<sup>7</sup> Bei angespannter Finanzlage kann ein Betrag angabepflichtig sein, der für die Beurteilung der Finanzlage bei größerem finanziellem Spielraum nicht notwendig wäre.
- (9) Ob Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen eines außerbilanziellen Geschäfts gemäß § 237 Z 8a UGB anzugeben sind, ergibt sich aus folgendem Entscheidungsbaum, der für jedes Rechtsgeschäft bezogen auf dessen Vorteile und Risiken gesondert zu prüfen ist:



## 2.2. Abgrenzungen zu Rückstellungen und Verbindlichkeiten

- (10) Sofern ein Risiko als Verbindlichkeit oder Rückstellung ausgewiesen ist, ist keine Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB geboten. Ob diese Rückstellung aufgrund eines Passivierungswahlrechts oder einer Passivierungspflicht ausgewiesen ist, ist unerheblich. Entscheidend ist der Ausweis in der Bilanz.<sup>8</sup>

## 2.3. Abgrenzungen zu vertraglichen Haftungsverhältnissen

- (11) § 199 UGB umschreibt die unter dem Strich in der Bilanz zu vermerkenden vertraglichen Haftungsverhältnisse als Verbindlichkeiten aus der Übernahme der Haftung für eine fremde Schuld. Die Inanspruchnahme ist im Bilanzierungszeitpunkt nicht wahrscheinlich. Es ist auf Grund des Haftungsvertrages mit einer Inanspruchnahme nur zu rechnen, wenn der Hauptschuldner ausfällt.
- (12) Unterschieden werden folgende Kategorien vertraglicher Haftungsverhältnisse gemäß § 199 UGB:<sup>9</sup>
- Begebung und Übertragung von Wechseln;
  - Bürgschaften, einschließlich Wechsel- und Scheckbürgschaften;
  - Garantien;
  - sonstige vertragliche Haftungsverhältnisse – etwa Sicherungszession, Sicherungsübereignung, Patronatserklärungen.
- (13) Nur harte Patronatserklärungen sind beim Patron gemäß § 199 UGB unter der Bilanz zu vermerken. Bei weichen Patronatserklärungen kann im Einzelfall eine Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB geboten sein.<sup>10</sup>

## 2.4. Abgrenzung zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen

- (14) Gemäß § 237 Z 8 UGB ist im Anhang der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen anzugeben, die nicht in der Bilanz ausgewiesen und auch nicht gemäß § 199 UGB anzugeben sind, sofern diese Angabe für

„Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB“

die Beurteilung der Finanzlage wesentlich und daher notwendig ist. Die Abgrenzung zwischen der Z 8a und der Z 8 ist nur für Geschäfte relevant, die Risiken nach sich ziehen, da sich die Z 8 ausschließlich auf finanzielle Verpflichtungen bezieht und nicht auf Vorteile.

- (15) Die in den Erwägungsgründen der Änderungs-Richtlinie angeführten Beispiele für außerbilanzielle Geschäfte, die auch in die Erläuternden Bemerkungen des URÄG 2008 übernommen wurden<sup>11</sup>, weisen eine Überschneidung mit den sonstigen finanziellen Verpflichtungen gemäß Art 43 Z 7 Bilanzrichtlinie und § 237 Z 8 UGB auf. Hinsichtlich des Erläuterungsumfangs im Anhang führt die Abgrenzung aber zu keinen Unterschieden: Für Geschäfte, die unter § 237 Z 8 UGB fallen, sind unter Berücksichtigung der Generalnorm und der Änderungs-Richtlinie ebenfalls Angaben gemäß § 237 Z 8a UGB zu fordern.
- (16) Geschäfte, die ausschließlich unter § 237 Z 8a fallen, sind nicht ebenfalls von § 237 Z 8 UGB umfasst. Die von § 237 Z 8 UGB geforderte Aufgliederung der finanziellen Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen ist für Geschäfte gemäß § 237 Z 8a UGB nicht notwendig.
- (17) Das Risiko gemäß § 237 Z 8a UGB ist weiter zu verstehen als die finanzielle Verpflichtung gemäß § 237 Z 8 UGB. Die finanzielle Verpflichtung führt ausschließlich zum Abfluss von Ressourcen aufgrund von Rechtsgeschäften, Schadenersatzverpflichtungen etc. Das Risiko umfasst auch eine mögliche Leistungsübernahme des bilanzierenden Unternehmens trotz fehlender rechtlicher Verpflichtung auf Grund faktischer Gegebenheiten.<sup>12</sup>

### **3. Rechtliche Beurteilung der Konzernbestimmung**

- (18) § 266 Z 2a UGB gibt § 237 Z 8a UGB für die Konzernebene analog wieder. Es kann daher auf die Ausführungen zu § 237 Z 8a UGB verwiesen werden. Allerdings sind Geschäfte zwischen vollkonsolidierten Unternehmen und Angaben über vollkonsolidierte Unternehmen, soweit sie bei der Aufstellung des Konzernabschlusses Eingang in die Konzernbilanz gefunden haben, nicht von § 266 Z 2a UGB erfasst.

<sup>11</sup>„Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB“

#### **4. Erforderliche Angaben**

- (19) Anzugeben sind Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der außerbilanziellen Geschäfte. Mit der Art ist die Klassifizierung etwa nach der Art des Gegenstandes verbunden (etwa weiche Patronatserklärungen). Mit dem Zweck sind die Gründe für das außerbilanzielle Geschäft darzulegen.
- (20) Unter den finanzielle Auswirkungen ist ein Gesamzahlungsbetrag je Geschäftsart und getrennt nach Vorteil bzw. Risiko zu verstehen. Wenn sich ein Gesamzahlungsbetrag nicht ermitteln lässt, ist eine Beschreibung der möglichen betragsmäßigen Auswirkungen notwendig.
- (21) § 237 Z 8a UGB verlangt zwar keine Angabe von Fristigkeiten. Um aber ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln zu können, empfiehlt sich eine gesonderte Angabe von kurzfristigen (weniger als ein Jahr), mittelfristigen (zwischen einem und fünf Jahren) und langfristigen (mehr als fünf Jahre) Gesamzahlungsbeträgen.

#### **5. Beispiele für außerbilanzielle Geschäfte**

##### **5.1. Weiche Patronatserklärungen**

- (22) Weiche Patronatserklärungen haben für den Patron in der Regel keine Rechtsfolgen, sondern sind als Auskunftserklärung über die Geschäftspolitik zu verstehen. Solche Patronatserklärungen fallen daher weder unter die vertraglichen Haftungsverhältnisse gemäß § 199 UGB noch unter die Anhangangaben gemäß 237 Z 8 UGB. Wenn davon auszugehen ist, dass sich der Patron trotz fehlender rechtlicher Verpflichtung auf Grund faktischer Gegebenheiten (zB geschäftspolitische Notwendigkeit) der Übernahme von Leistungen an den Begünstigten nicht entziehen kann, kann eine Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB im Einzelfall geboten sein, soweit dafür keine Rückstellung gebildet werden muss. Dies kommt vor allem dann in Betracht, wenn sich die weiche Patronatserklärung generell an gegenwärtige

und künftige Geschäftspartner richtet oder auch in der Vergangenheit auf Grund der Patronatserklärung der Begünstigte unterstützt worden ist.

## **5.2. Vertragliche Risiken aus verbuchten und realisierten Geschäften**

- (23) Ergeben sich aus einem Geschäft Vorteile und Risiken, führt aber nur der Vorteil zu einer Buchung (etwa zu einer Ergebnisrealisierung), so kann das Geschäft dennoch zu einer Anhangangabepflicht gemäß § 237 Z 8a UGB führen. Dies kann etwa der Fall sein, wenn im Zuge eines Kaufvertrages aus einem realisierten Geschäft wesentliche vertragliche Risiken in Form von Rücknahmeverpflichtungen bei Eintritt vertraglich festgelegter Bedingungen beim Verkäufer zurückbleiben.
- (24) Vertragliche Risiken sind nicht nur solche Bedingungen, die den Vertrag ex nunc auflösen, sondern auch solche Bedingungen, die einen Vertrag ex tunc auflösen können.
- (25) Typischerweise können solche Geschäfte im Zusammenhang mit sogenannten „Zweckgesellschaften“ vorkommen.

## **5.3. Derivative Finanzinstrumente mit positivem Marktwert**

- (26) § 237a UGB regelt Anhangangaben zu derivativen Finanzinstrumenten. Derivative Finanzinstrumente sind außerbilanzielle Geschäfte gemäß § 237 Z 8a UGB, wenn sie nicht in der Bilanz ausgewiesen sind. Gerade bei derivativen Finanzinstrumenten mit einem positiven Marktwert unterbleibt idR der Ausweis in der Bilanz.
- (27) In einem solchen Fall ist neben den Anhangangaben gemäß § 237a UGB auch eine Erläuterung des Zwecks der derivativen Finanzinstrumente gemäß § 237 Z 8a UGB erforderlich. Das Unternehmen hat im Anhang etwa darzustellen, ob es sich bei den derivativen Finanzinstrumenten um Sicherungsgeschäfte handelt oder ob durch den Abschluss der alleinstehenden derivativen Finanzinstrumente Erträge generiert werden sollen.

#### **5.4. Exklusivlieferverträge**

- (28) Ein Beispiel für die Anhangangabe wesentlicher Vorteile von außerbilanziellen Geschäften sind vom Unternehmen getätigte vorteilhafte Vertragsabschlüsse, etwa Exklusivlieferverträge, deren Erfüllung einen maßgeblichen Beitrag zum Umsatz und Zahlungsfluss der kommenden Jahre leisten wird.

#### **5.5. Vertragserfüllungsgarantien**

- (29) Vertragserfüllungsgarantien bewirken die (vertragliche) Übernahme einer Einstandspflicht für die ordnungsgemäße Erfüllung von Ansprüchen, etwa aus einem Kaufvertrag oder Werkvertrag. Dabei wird die Garantie für den Eintritt eines bestimmten Erfolges oder den Nichteintritt eines bestimmten Schadens durch Dritte übernommen. Diese und andere Formen von Garantien, wie zB Bietungs-, Anzahlungs- und Gewährleistungsgarantien, werden vorwiegend von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen abgegeben.
- (30) Sofern beispielsweise die Inanspruchnahme einer von Dritten abgegebenen Erfüllungsgarantie durch nicht vertragskonformes Verhalten des Unternehmens ausgelöst wird, wird in der Folge regelmäßig auch eine finanzielle Rückbelastung von Seiten des Dritten an das Unternehmen vorgesehen. Beim bilanzierenden Unternehmen lösen diese Vereinbarungen zunächst keine Angabepflicht gemäß § 199 UGB aus, da es sich regelmäßig um Garantien für die Erbringung von Lieferungen oder Leistungen handelt und diese daher nicht als vertragliche Haftungsverhältnisse anzugeben sind.
- (31) Wenn die finanziellen Auswirkungen dieser möglichen Rückbelastungen wesentlich sind, ist eine entsprechende Anhangangabe zu machen, sofern dafür keine Rückstellung zu bilden ist.

#### **5.6. Vertragliche Haftungsverhältnisse**

- (32) Nach bisheriger Rechtslage müssen vertragliche Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten beim Garantiegeber unter der Bilanz gemäß § 199 UGB vermerkt werden. Die Angabe von wesentlichen Vorteilen aus vertraglichen

Haftungsverhältnissen war bis zum URÄG 2008 nicht notwendig. Die Angabe eines solchen Vorteils ist aber nun gemäß § 237 Z 8a UGB verpflichtend. Bei Kreditinstituten empfiehlt es sich daher künftig den Forderungsspiegel um die erhaltenen Garantien, Bürgschaften bzw. Sicherheiten zu ergänzen.<sup>13</sup>

- 
- <sup>1</sup> BGBl I 2008/70.
- <sup>2</sup> Richtlinie 2006/43/EG über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG.
- <sup>3</sup> Richtlinie 2006/46/EG zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG.
- <sup>4</sup> Vgl Erwägungsgrund 9 der Änderungs-Richtlinie und ErläutRV 467, BlgNR 23, GP 23, 11f.
- <sup>5</sup> Vgl ErläutRV 467, BlgNR 23, GP 23, 11f.
- <sup>6</sup> Vgl *Dörner/Wirth*, in: *Kütting/Weber*, Handbuch der Rechnungslegung, Bd. Ia, Stuttgart 1995, § 285 Rz 150.
- <sup>7</sup> Vgl *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, Wien 2008, 39.
- <sup>8</sup> Auffüllung oder Erhöhung von Eigenkapital oder die Bildung von Schwankungsrückstellungen bei Versicherungsunternehmen oder der Fonds für allgemeine Bankrisiken bei Kreditinstituten entbinden nicht von der Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB.
- <sup>9</sup> Vgl *Nowotny/M. Tichy*, *Straube/RLG<sup>2</sup>*, § 199 Rz 13 ff.
- <sup>10</sup> Vgl Abschnitt 5.1.
- <sup>11</sup> Vgl Erwägungsgrund 9 der Änderungs-Richtlinie und ErläutRV 467, BlgNR 23, GP 23, 11f.
- <sup>12</sup> Vgl etwa die Ausführungen zur Patronatserklärung in Abschnitt 5.1.
- <sup>13</sup> Kreditinstitute müssen bereits gemäß § 17 Offenlegungsverordnung umfangreiche Angaben zur Kreditrisikominderung machen. Wird die Offenlegung im Jahresabschluss vorgenommen, kann es zu Überschneidungen kommen; in diesem Fall sind die Anforderungen beider Normen einzuhalten.