



Stellungnahme

zur AFRAC-Stellungnahme „Der Wertaufhellungszeitraum im Unternehmensrecht“

Wie die AFRAC-Stellungnahme unter Rz 6 und 10 selbst ausführt, regelt § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB die Frage des Wertaufhellungszeitraumes insofern, als auf den Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses abgestellt wird. In weiterer Folge wird allerdings in der Stellungnahme der Schluss gezogen, dass es im Hinblick auf die Feststellungsregelungen bei Kapitalgesellschaften und kapitalistischen Personengesellschaften zu einem anderen Endpunkt kommt als bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Diese Ansicht erscheint sachlich nicht gerechtfertigt und lässt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen auch nicht ableiten.

Nach § 189 UGB sind die Bestimmungen des Dritten Buches – abgesehen von den speziellen Ausnahmen des § 189 Abs 4 UGB - grundsätzlich auf alle Unternehmer anzuwenden, die die Umsatzerlösgrenze von EUR 700.000 erzielen, ohne dass auf bestimmte Rechtsformen Bezug genommen wird. Damit lässt sich die in der Stellungnahme vorgenommene Differenzierung zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften sowie kapitalistische Personengesellschaften andererseits nicht aus dem UGB ableiten.

Nachdem das AktG und das GmbHG ausdrücklich zwischen der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses unterscheiden, muss wohl daraus geschlossen werden, dass zwischen diesen Begriffen ein Unterschied besteht und diese daher nicht gleichgesetzt werden können. So verwendet § 83 AktG den Begriff der „Aufstellung“ des Jahresabschlusses und ebenso § 22 GmbHG.

Wenn § 22 Abs 2 GmbHG davon spricht, dass jedem Gesellschafter ohne Verzug nach Aufstellung des Jahresabschlusses eine Abschrift zuzusenden ist, dann ergibt sich daraus eindeutig, dass die Aufstellung vor dem Zeitpunkt der Feststellung durch die Gesellschafterversammlung liegen muss, welche ihr nach § 35 Abs 1 lit 1 GmbHG aufgetragen ist. Gleiches gilt für die Aktiengesellschaft, bei der nach § 82 AktG der Vorstand dafür zu sorgen hat, dass ein Rechnungswesen geführt wird, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht, was auch die Aufstellung des Jahresabschlusses beinhaltet. Gemäß § 96 Abs 1 AktG hat der Vorstand sodann dem Aufsichtsrat die Unterlagen gemäß § 222 Abs 1 UGB, also den Jahresabschluss samt Lagebericht, vorzulegen. Wenn der Aufsichtsrat diesen billigt, gilt dieser gemäß § 96 Abs 4 AktG als festgestellt, wenn sich Vorstand und Aufsichtsrat nicht für eine Feststellung durch die Hauptversammlung entscheiden, welche dies gemäß § 104 Abs 4 AktG zu beschließen hat.

Aus diesen Darlegungen folgt, dass eine Gleichsetzung der Begriffe „Aufstellung des Jahresabschlusses“ und „Feststellung des Jahresabschlusses“ keine Deckung im Gesetz findet. Auch die hL¹ unterscheidet streng zwischen der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses und geht dabei davon aus, dass die Aufstellung des Jahresabschlusses Sache der Geschäftsführung ist, wohingegen die Feststellung Sache der Eigentümerversammlung bzw. des Aufsichtsrates (bei der AG) ist. In der Literatur wird darüber hinaus die Rechtsnatur der „Genehmigung“ als strittig angesehen.

¹ Nowotny in *Straube*, HGB² II § 193 Rz 13 mwN.



■ Sitz des Vereins:
6020 Innsbruck, Michael-Gaismair-Straße 8
Telefon +43 (0)5999 / 36 99 6
+43 (0)512 / 58 11 59
Telefax +43 (0)512 / 58 98 62

adresse | telefon | fax

■ raiffeisenverband.tirol@rbgt.
raiffeisen.at
www.raiffeisenverband-tirol.at

e-mail | web

■ Raiffeisen-Landesbank Tirol AG
Kontonummer 606.244
BLZ 36.000
IBAN AT74 3600 0000 0060 6244
BIC RZTIAT22

bankverbindung

■ UID ATU31729207
DVR 0051128
ZVR 895242717



Die in der AFRAC-Stellungnahme unter Rz 14 vertretene Rechtsansicht, dass der Wertaufhellungszeitraum bei einer GmbH oder AG erst im Zeitpunkt der Feststellung endet, steht daher klar im Widerspruch zur gesetzlichen Regelung. Allein aus der Tatsache, dass ein bereits aufgestellter Jahresabschluss bei Bekanntwerden wertaufhellender Erkenntnisse vor der Feststellung von dem für die Aufstellung zuständigen Organ geändert werden kann, ist nicht abzuleiten, dass sich dadurch der Wertaufhellungszeitraum in jedem Fall bis zum Feststellungszeitpunkt verlängert. Diese in diesem Zusammenhang angesprochene Freiwilligkeit einer neuerlichen Aufstellung kann nicht dazu führen, dass der Wertaufhellungszeitraum generell bis zur Feststellung ausgedehnt wird.

Anders ist die Sachlage zu beurteilen, wenn die Berücksichtigung deswegen unterblieben ist, weil sich die Unternehmensleitung nicht mit der notwendigen Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers um die Einholung von Informationen bemüht hat, die zu einem anderen Bewertungsansatz geführt hätten. In diesem Fall handelt es sich aber nicht um die Frage des wertaufhellenden Zeitraumes, sondern um die Frage, ob die Unternehmensleitung alles Erforderliche unternommen hat, um zur richtigen Bewertungseinschätzung zu kommen. Sollten in diesem Bereich Versäumnisse vorliegen, kann dies zu einer Berichtigungsverpflichtung führen.

Wird ein bereits aufgestellter Jahresabschluss vom für die Aufstellung zuständigen Organ freiwillig oder auch verpflichtet – weil sich etwa Berichtigungstatbestände ergeben haben – geändert und somit neu aufgestellt, ist es unbestritten, dass durch diesen Umstand auch der Wertaufhellungszeitraum neu auflebt und somit alle bis zu diesem neuen Aufstellungszeitpunkt bekannt gewordenen wertaufhellenden Erkenntnisse berücksichtigt werden müssen. Dies gilt im übrigen auch für den Fall, dass ein bereits festgestellter Jahresabschluss berichtigt werden muss. Daraus aber eine Verpflichtung der Unternehmensführung zur laufenden Beobachtung auch nach Aufstellung des Jahresabschlusses bis zum Feststellungszeitpunkt abzuleiten, findet keine gesetzliche Grundlage. Es kann aus dieser Freiwilligkeit auch keine verpflichtende Beobachtung der Unternehmensleitung abgeleitet werden, dass diese den Abschlussprüfer über wertaufhellende Erkenntnisse zu informieren hat, wenn der Bestätigungsvermerk für den aufgestellten Jahresabschluss bereits erteilt worden ist, wie dies unter Rz 27 ausgeführt wird. Dies hat nur dann zu erfolgen, wenn sich die Unternehmensleitung freiwillig entschließt, die bereits bestätigte Bilanz abzuändern, oder wenn sie eine Berichtigung durchführen muss, um dem Abschlussprüfer die Möglichkeit einer Nachtragsprüfung im Sinne des § 268 Abs 3 UGB zu ermöglichen.

Würde der Wertaufhellungszeitraum nicht nur bis zur Aufstellung, sondern bis zur Feststellung des Jahresabschlusses gehen, hätte das zwangsläufig zur Folge, dass die Jahresabschlüsse jener Unternehmen, für die neben der Aufstellung auch eine Feststellung vorgesehen ist, erst zum Zeitpunkt der Feststellung endgültig „aufgestellt“ sind. Nachdem aber in die Bewertung der einzelnen Bilanzpositionen wertaufhellende Informationen entsprechenden Einfluss finden müssen, würde diese Ansicht bedeuten, dass der Abschlussprüfer noch während des für die Bilanzierung offenen Zeitraumes seine Prüfungshandlungen durchführen muss. Gemäß § 268 Abs 1 UGB kann nämlich eine Feststellung nicht erfolgen, wenn die Prüfung noch nicht stattgefunden hat. Daraus folgt zwingend, dass die Prüfung vor der Feststellung abgeschlossen sein muss.

Dies würde wiederum bedeuten, dass es in weiterer Folge zu keinem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk gemäß § 274 Abs 2 UGB kommen kann, weil der Abschlussprüfer ja nicht weiß, ob bis zum Feststellungszeitpunkt, der in der Praxis durchaus oft einige Wochen oder gar Monate später nach der Prüfung zu liegen kommt, noch wertaufhellende Umstände eintreten, die zu einer Änderung des bereits geprüften Jahresabschlusses führen. Somit wäre der Abschlussprüfer in allen Fällen verpflichtet seinen Bestätigungsvermerk zumindest in der Weise zu ergänzen, dass er ausdrücklich darauf hinweist, dass das Prüfungsergebnis nur unter der Bedingung gilt, dass nicht bis zum Feststellungszeitpunkt neue wertaufhellende Informationen an die Unternehmensleitung





gelangen. Inwieweit dieser Hinweis allenfalls als Einwendung im Sinne des § 274 Abs 3 UGB beurteilt werden müsste, ist im Einzelfall zu entscheiden. Eine derartige Vorgangsweise kann aber vom Gesetzgeber nicht gewollt sein, kommt in den gesetzlichen Bestimmungen auch nicht zum Ausdruck und läuft auch den Bestrebungen zuwider, der Öffentlichkeit wiederum zu mehr Vertrauen zu verhelfen, indem der Bestätigungsvermerk durch eine Abschlussprüfer qualitativ aufgewertet werden soll.

Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen müssten folgende Randziffern des Entwurfs der AFRAC-Stellungnahme abgeändert werden:

Rz 14:

Der zweite Satz, in dem aus der erlaubten Änderung eines bereits aufgestellten Jahresabschlusses durch das für die Aufstellung zuständige Organ abgeleitet wird, dass der Wertaufhellungszeitraum erst im Zeitpunkt der Feststellung endet, muss insofern abgeändert werden, als sich die Verlängerung des wertaufhellenden Zeitraumes nur aus der Tatsache ergibt, dass der Jahresabschluss nochmals geändert wird und dies auch nur für diesen Fall gilt. Aber auch in diesem Fall ergibt sich keine Verlängerung bis zum Feststellungszeitpunkt sondern nur bis zum neuerlich geänderten Aufstellungszeitpunkt.

Rz 15:

Sinngemäß gelten diese Ausführungen auch für Personengesellschaften mit weiteren zustimmungspflichtigen Organen. Auch in diesen Fällen ist ausschließlich auf die Unterzeichnung nach § 194 UGB abzustellen.

Rz 20:

Die Verpflichtung, dass nachträglich zur Kenntnis gelangende wertaufhellende Erkenntnisse im Jahresabschluss des abgelaufenen Geschäftsjahres berücksichtigt werden müssen, ist in ein Wahlrecht umzuändern. Wenn von der Abänderungsmöglichkeit nicht Gebrauch gemacht wird, kann dies auch nicht zu einem Widerruf des Bestätigungsvermerks führen.

Rz 27:

Eine Informationsverpflichtung an den Abschlussprüfer nach bereits erteiltem Bestätigungsvermerk kann nur dann auferlegt werden, wenn die Unternehmensleitung von der freiwilligen Abänderungsmöglichkeit des bereits geprüften Jahresabschlusses Gebrauch macht bzw. eine Änderung infolge einer Berichtigungsverpflichtung vorliegt, um ihm die Möglichkeit der in diesem Fall gemäß § 268 Abs 3 UGB vorgesehenen Nachtragsprüfung einzuräumen.

Rz 28:

Ebenso wenig können nach Erteilung des Bestätigungsvermerks dem Abschlussprüfer zugängliche gemachte Informationen zu einer Erörterungspflicht mit der Unternehmensleitung bzw. den Aufsichtsorganen führen, es sei denn, es besteht die begründete Vermutung, dass diese Informationen schon zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses den verantwortlichen Organen bewusst sein mussten. Dies könnte im Verweigerungsfall einer Änderung des Jahresabschlusses bis zur Widerrufsverpflichtung des Bestätigungsvermerks führen, wie dies in Rz 29 richtig ausgeführt wird.

Mag. Arnulf Perkounigg
Geschäftsführer des Raiffeisenverbandes Tirol
Innsbruck, am 02. März 2010

