



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

AFRAC-Stellungnahme 39
**Änderung von Abschlüssen
und Lageberichten (UGB)**

Stellungnahme

**Die Änderung von Abschlüssen und
Lageberichten (UGB)**

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von den 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

Am Belvedere 10 / Top 4, 1100 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

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: AFRAC 39 (Juni 2021), Rz ...

Langzitat: AFRAC-Stellungnahme 39: Die Änderung von Abschlüssen und Lageberichten (UGB) (Juni 2021), Rz ...

Historie der vorliegenden Stellungnahme

erstmalige Veröffentlichung	Juni 2021	
-----------------------------	-----------	--

Inhaltsverzeichnis

1. Gegenstand und Anwendungsbereich	2
2. Grundlagen	3
2.1. Änderung eines Abschlusses	3
2.2. Wesentlichkeit	5
3. Änderung von fehlerfreien Abschlüssen.....	6
4. Korrektur von fehlerhaften Abschlüssen	7
5. Vorgehensweise bei nichtigen Jahresabschlüssen	8
6. Änderungen in (Konzern-)Lageberichten	9
7. Erstmalige Anwendung.....	9
Erläuterungen	10

1. Gegenstand und Anwendungsbereich

- (1) Diese Stellungnahme behandelt die Änderung einschließlich Fehlerkorrektur von aufgestellten unternehmensrechtlichen Jahres- und Konzernabschlüssen (im Folgenden „Abschlüsse“) sowie (Konzern-)Lageberichten und richtet sich an alle mit der Aufstellung und Feststellung von UGB-Abschlüssen befassten Gremien einschließlich der Geschäftsleitung von Einzelunternehmen. Auf Besonderheiten bei Abschlüssen von Personengesellschaften (vgl AFRAC 16 Rz (15)) wird in Rz (11) dieser Stellungnahme verwiesen. Hinsichtlich Abschlüssen nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften wird auf die in diesen Vorschriften festgehaltenen Regeln verwiesen (vor allem IAS 8 Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler).
- (2) Die nachfolgenden Ausführungen gelten auch für Abschlüsse anderer Einrichtungen als Unternehmen, soweit sie den unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften unterliegen. Auf nach den Bestimmungen des UGB aufgestellte Zwischenabschlüsse sind die nachfolgenden Ausführungen ebenfalls anzuwenden. Sonderbilanzen sind nicht Gegenstand dieser Stellungnahme.
- (3) Soweit mit der Aufstellung und Vorlage eines Abschlusses gesellschaftsrechtliche Beschlüsse verbunden sind, werden diese in der Stellungnahme nicht behandelt. Zu gemäß § 202 Abs 1 Z 2 oder Z 3 AktG nichtigen Jahresabschlüssen siehe Abschnitt 5.
- (4) Nicht Gegenstand dieser Stellungnahme sind insbesondere
 - Änderungen einschließlich Fehlerkorrekturen im Zuge der Erstellung von Abschlüssen, solange noch keine Aufstellung (§§ 193 Abs 2, 222 Abs 1 bzw 244 Abs 1 UGB) stattgefunden hat,
 - Änderungen bei der Offenlegung von Abschlüssen (vgl §§ 277 ff UGB) ohne Auswirkungen auf den aufgestellten Abschluss,

- Änderungen in anderen Unternehmensberichten (zB gesonderter nichtfinanzieller Bericht, Corporate Governance-Bericht, Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen, Vergütungsbericht),
- Änderungen in der Gewinnverwendung gegenüber dem im Abschluss angegebenen Gewinnverwendungsvorschlag (vgl §§ 238 Abs 1 Z 9 bzw 266 Z 1 UGB),
- Änderungen von gebilligten Abschlüssen aufgrund von Beschlüssen in einer Hauptversammlung (vgl § 104 Abs 4 Satz 3 AktG betreffend die Verwendung des Bilanzgewinns).

2. Grundlagen

2.1. Änderung eines Abschlusses

- (5) Bei der Änderung eines bereits aufgestellten Abschlusses ist zu unterscheiden, ob eine zulässige Bilanzierung durch eine andere zulässige Bilanzierung ersetzt wird (Bilanzänderung bei einem fehlerfreien Abschluss, siehe Abschnitt 3) oder eine unzulässige Bilanzierung durch eine zulässige Bilanzierung ersetzt bzw ein Fehler korrigiert wird (Bilanzberichtigung bei einem fehlerhaften Abschluss, siehe Abschnitt 4).
- (6) Eine Änderung von Abschlüssen kann beispielsweise erfolgen
- als Ergebnis einer Prüfung durch den Aufsichtsrat (vgl zB § 96 Abs 1 AktG, § 30k Abs 1 GmbHG),
 - bei wesentlichen wertaufhellenden Erkenntnissen nach Aufstellung des Abschlusses (siehe AFRAC 16 Rz (18)),
 - zur Fehlerkorrektur durch Rückwärtsänderung (siehe Rz (9)) oder
 - aufgrund von Beschlüssen einer Gesellschafterversammlung.

- (7) Als Änderung eines Abschlusses ist jede Änderung von Inhalt und Darstellung eines Abschlusses anzusehen, dh Änderungen des Ansatzes, der Bewertung sowie der Darstellung. Die Darstellung umfasst dabei auch die in einem Abschluss gemachten Angaben im Anhang. Die Änderung von (Konzern-)Lageberichten wird im Abschnitt 6 behandelt.
- (8) Das Ersetzen eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen, ebenfalls zulässigen Bilanzansatz in laufender Rechnung stellt keine Änderung eines Abschlusses dar, sondern ist ausschließlich nach dem Grundsatz der Stetigkeit zu beurteilen (vgl § 201 Abs 3 UGB).
- (9) Eine Korrektur von Fehlern (Bilanzberichtigung) kann grundsätzlich in laufender Rechnung (also im Abschluss des (laufenden) Geschäftsjahrs, der gerade aufgestellt wird, ohne vorangegangene (bereits aufgestellte) Abschlüsse zu ändern) oder durch Änderung eines von einem Fehler betroffenen Abschlusses (Rückwärtsänderung bzw Änderung eines bereits aufgestellten Abschlusses) erfolgen (siehe Abschnitt 4).
- (10) Die Korrektur eines Fehlers durch bloßes Anpassen der Vorjahreszahlen (sogenannte Rückwärtsanpassung) unbeschadet § 223 Abs 2 UGB widerspricht dem Grundsatz der Bilanzidentität (§ 201 Abs 2 Z 6 UGB) und ist deshalb unzulässig.
- (11) Jede Änderung eines Abschlusses unterliegt den gesellschaftsrechtlichen Regelungen zu seiner Aufstellung, gegebenenfalls Feststellung, Offenlegung und Veröffentlichung. Für Einrichtungen und Unternehmen (zB Einzelunternehmen und Personengesellschaften), bei denen ein Feststellungsverfahren nicht vorgesehen ist, gilt in diesem Zusammenhang, dass der unterzeichnete und damit rechtswirksam gewordene Jahresabschluss einem festgestellten Abschluss entspricht.

- (12) Bei einer Änderung eines fehlerfreien Abschlusses nach seiner Herausgabe oder einer Fehlerkorrektur durch Rückwärtsänderung wird empfohlen, den geänderten Abschluss als solchen zu bezeichnen.
- (13) Bei durch einen Abschlussprüfer gemäß §§ 268 ff UGB geprüften Abschlüssen ist zu beachten, dass gemäß § 269 Abs 4 UGB jede nachträgliche Änderung dem Abschlussprüfer bekanntzugeben ist und die Änderung bzw der geänderte Abschluss zu prüfen ist. Im Falle inhaltlich nichtiger Jahresabschlüsse ist nach neuerlicher Aufstellung des Abschlusses eine Abschlussprüfung gemäß §§ 268 ff UGB vorzunehmen.
- (14) Bei der Änderung eines Abschlusses nach seiner Herausgabe ist seine Bindungswirkung zu beachten. Diese ergibt sich aus der Informationsfunktion der Rechnungslegung, die im Geschäftsverkehr Rechtssicherheit bewirken soll. Die Adressaten eines herausgegebenen Abschlusses dürfen daher auf die erhaltene Information vertrauen (Bestandskraft des Abschlusses). Die möglichst unveränderte Aufrechterhaltung eines aufgestellten, gegebenenfalls festgestellten und dann auch herausgegebenen Abschlusses entspricht dem Interesse der Öffentlichkeit an einer verlässlichen Information über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens. Allgemein bestehen jedoch Unterschiede in Abhängigkeit davon, ob es sich um einen fehlerfreien (gesetzmäßigen) oder fehlerhaften (gesetzwidrigen) Jahresabschluss handelt (vgl Abschnitt 3 bzw Abschnitt 4, insbesondere Rz (19) und (25) f).

2.2. Wesentlichkeit

- (15) Die Zulässigkeit (vgl Abschnitt 3) und die Notwendigkeit (vgl Abschnitt 4) von Änderungen eines Abschlusses hängen maßgeblich von deren Wesentlichkeit ab.
- (16) Gemäß § 189a Z 10 UGB ist eine Information (hier: in einem Abschluss) dann wesentlich, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage

des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig. Selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten.

- (17) Zum Grundsatz und zu Einzelfragen der Wesentlichkeit im Rahmen der Aufstellung eines Abschlusses wird auf die Ausführungen in AFRAC 34 (Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB-Abschlüssen) verwiesen.

3. Änderung von fehlerfreien Abschlüssen

- (18) Bei Änderungen von fehlerfreien Abschlüssen sind insbesondere der Grundsatz der Bestandskraft (siehe Rz (14)) und das Gebot der Stetigkeit (§§ 201 Abs 2 Z 1 iVm Abs 3, 223 Abs 1 und 250 Abs 3 Sätze 2 und 3 UGB) zu beachten.
- (19) Eine Änderung fehlerfreier Abschlüsse, die bereits herausgegeben wurden (Dritten zur Verfügung gestellt wurden), kommt im Interesse der Bestandskraft des Abschlusses nur dann in Betracht, wenn gewichtige rechtliche, wirtschaftliche oder steuerliche Gründe vorliegen. Dies gilt auch für erst nach der Feststellung erlangte wertaufhellende Erkenntnisse.
- (20) Die Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses ist insbesondere dann unzulässig, wenn hierdurch aufgrund eines ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschlusses entstandene Gewinnbezugsrechte der Gesellschafter beeinträchtigt würden, es sei denn, dass deren Einverständnis eingeholt wird. Bei Änderungen nach Herausgabe eines Abschlusses sind Ansprüche aus schuldrechtlichen Vereinbarungen jedenfalls zu beachten. Ob sich die Höhe solcher Ansprüche verändert, richtet sich nach den getroffenen Vereinbarungen. Bleibt ihre Höhe unverändert, sind die Auswirkungen auf den Bilanzgewinn und damit die Gewinnansprüche der Gesellschafter zu beachten. Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn ein weiter zurückliegender Jahresabschluss geändert werden

soll und wegen des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs auch nachfolgende, bereits festgestellte Jahresabschlüsse geändert werden müssen.

- (21) Der Konzernabschluss wird von den zuständigen Organen (insb Aufsichtsrat, Gesellschafterversammlung) nur zur Kenntnis genommen, weshalb die Bindungswirkung des Konzernabschlusses im Vergleich zum festgestellten Jahresabschluss geringer ist. Nach Herausgabe 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 sind auch die Bestimmungen des § 260 UGB (einheitliche Bewertung) zu beachten und ist ausschließlich auf die Auswirkungen auf das vom Konzernabschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns und auf die damit verbundenen Konsequenzen Bedacht zu nehmen (vgl ähnliche Überlegungen zum Wertaufhebungszeitraum in AFRAC 16 Rz (25)).
- (22) Soweit nicht § 237 Abs 1 Z 4 UGB anzuwenden ist, sind wesentliche Änderungen aufgrund der Generalnorm im Anhang zu erläutern.

4. Korrektur von fehlerhaften Abschlüssen

- (23) Das UGB enthält keine Bestimmung über die Vorgehensweise bei der Korrektur von fehlerhaften Abschlüssen, weshalb die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) maßgebend sind.
- (24) Ein fehlerhafter Abschluss liegt dann vor, wenn der Abschluss zwingenden für seine Aufstellung relevanten Regelungen widerspricht oder die Bilanzierung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers nicht vertretbar ist, gleichgültig ob der Fehler als unwesentlich oder wesentlich zu qualifizieren ist.
- (25) Beim Erkennen eines unwesentlichen Fehlers ist in der Regel eine Korrektur in laufender Rechnung ausreichend. Eine Rückwärtsänderung von Abschlüssen,

die bereits herausgegeben wurden, ist im Interesse der Bestandskraft des Abschlusses nur dann zulässig, wenn gewichtige rechtliche, wirtschaftliche oder steuerliche Gründe dies rechtfertigen.

- (26) Die Korrektur eines wesentlichen Fehlers hat in Form einer Rückwärtsänderung oder in laufender Rechnung zu erfolgen. Eine Verpflichtung zur Rückwärtsänderung besteht nur dann, wenn eine zeitnahe, den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Informationsvermittlung durch die Korrektur im laufenden Abschluss nicht erreicht werden kann.
- (27) Die vorstehenden Grundsätze gelten auch, wenn eine oder mehrere Anhangangaben im Abschluss fehlen oder inhaltlich unzutreffend sind.
- (28) Soweit nicht § 237 Abs 1 Z 4 UGB anzuwenden ist, ist die Korrektur wesentlicher Fehler aufgrund der Generalnorm im Anhang zu erläutern.

5. Vorgehensweise bei nichtigen Jahresabschlüssen

- (29) Von der Korrektur fehlerhafter Abschlüsse ist die Behandlung nichtiger Jahresabschlüsse zu unterscheiden. Die Nichtigkeit eines Jahresabschlusses einer Aktiengesellschaft ist in § 202 AktG geregelt.
- (30) Für Zwecke dieser Stellungnahme sind die Tatbestände der Z 2 und 3 des § 202 Abs 1 AktG relevant, bei denen ein Jahresabschluss mit dem Wesen der Gesellschaft unvereinbar ist oder durch seinen Inhalt Vorschriften verletzt, die ausschließlich oder überwiegend zum Schutz der Gläubiger der Gesellschaft oder sonst im öffentlichen Interesse gegeben sind, oder durch seinen Inhalt gegen die guten Sitten verstößt (inhaltliche Nichtigkeit).
- (31) Diese Tatbestände setzen für das Eintreten der inhaltlichen Nichtigkeit eines Jahresabschlusses besonders schwere Fehler oder Mängel voraus, die bewirken, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage derart verzerrt dargestellt ist, dass eine sachgerechte und richtige Information der Jahresabschlussadressaten völlig verfehlt wird. Im Hinblick auf die Rechtssicherheit (Bestandskraft

des Jahresabschlusses, vgl Rz (14)) sollte die Folge der Nichtigkeit nur bei sehr gravierenden Fehlern und Mängeln eintreten.

- (32) Da das Gesetz die Auf- und die Feststellung gesellschaftsrechtlich wirksamer Jahresabschlüsse vorsieht und als Grundlage für weitere Rechtsakte (zB Gewinnverwendung) auch voraussetzt, müssen in den Fällen von gemäß § 202 Abs 1 Z 2 oder 3 AktG nichtigen Jahresabschlüssen grundsätzlich fehlerfreie, den unternehmensrechtlichen Vorschriften entsprechende Jahresabschlüsse aufgestellt werden.

6. Änderungen in (Konzern-)Lageberichten

- (33) Die Ausführungen zur Änderung von Abschlüssen gelten grundsätzlich auch für die Änderung von (Konzern-)Lageberichten.
- (34) Fehler in einem (Konzern-)Lagebericht können entweder (Folge-)Fehler aufgrund von Fehlern im zugehörigen Abschluss oder eigenständige Fehler sein.
- (35) Weist ein (Konzern-)Lagebericht wesentliche Fehler auf, ist er zu korrigieren. Im Einzelfall haben die zuständigen Organe zu überlegen, ob eine Korrektur in einem erst aufzustellenden (Konzern-)Lagebericht in gleicher Weise den Interessen der Adressaten entspricht (vgl die Ausführungen in Rz (26)).
- (36) Jede Korrektur in einem (Konzern-)Lagebericht ist als solche zu kennzeichnen.

7. Erstmalige Anwendung

- (37) Diese Stellungnahme ist auf die Änderung von Abschlüssen und (Konzern-)Lageberichten für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Erläuterungen

Zu Rz (1):

Bei einem Einzelunternehmer ist der Rechnungslegungsprozess mit dem Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses abgeschlossen (§194 iVm §193 Abs 2 UGB). Gleiches gilt für Personengesellschaften, bei denen alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt sind (vgl AFRAC 16 Rz (15)). Demgegenüber führen gesellschaftsrechtliche Vorschriften bei Kapitalgesellschaften und bei Personengesellschaften, bei denen nicht alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt sind, zu einer Verlängerung des Prozesses, indem sie die Feststellung des Jahresabschlusses durch Gesellschaftsorgane (Aufsichtsrat, Generalversammlung, Hauptversammlung, Gesellschafterversammlung, Beirat) vorsehen und außerdem bei Zutreffen bestimmter Kriterien die Einreichung beim Firmenbuch („Offenlegung“), gegebenenfalls auch die Veröffentlichung in der Wiener Zeitung (vgl § 277 ff UGB).

Zu Rz (2):

Diese Stellungnahme ist auf alle Organisationen und Einrichtungen anzuwenden, die in ihren Rechtsgrundlagen Verweise auf eine Rechnungslegung nach dem UGB haben, insbesondere auch auf Abschlüsse von Genossenschaften (vgl § 22 GenG), Privatstiftungen (vgl § 18 PSG), dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz unterliegenden Stiftungen (vgl § 20 BStFG 2015) sowie Vereinen (vgl § 22 VerG). Bei der Beurteilung der Möglichkeit einer Änderung von Abschlüssen ist auf die einschlägigen rechtlichen Bestimmungen Bedacht zu nehmen.

Zu Rz (4):

Ein Fehler bei der Offenlegung ohne Auswirkung auf den aufgestellten Abschluss liegt bspw vor, wenn im Rahmen der Offenlegung zu Unrecht Erleichterungsbestimmungen in Anspruch genommen werden oder Teile des aufgestellten Abschlusses vorschriftswidrig nicht offengelegt werden. Werden derartige Fehler bei der Offenlegung nachfolgend korrigiert, so stellt dies keine Änderung eines Abschlusses iSd Stellungnahme dar.

Hinsichtlich der Konsequenzen im Fall einer Änderung der Verwendung des Ergebnisses für die Anhangangabe siehe AFRAC-FI Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung (März 2021), Rz (25) f.

Sind bei der Aufstellung und Feststellung Fehler unterlaufen (zB unrichtige Postenbezeichnungen, fehlende Aufgliederungen oder Anhangangaben, Über- oder Unterbewertungen), so können diese im Zuge der Offenlegung nicht mehr korrigiert werden (*Lindinger* in Bertl//Fröhlich/Mandl, Handbuch Rechnungslegung III² (2021) § 281 Rz 18; *Grottel* in Beck Bil-Komm¹⁰ (2016) § 328 HGB Rz 7). Die Abschlüsse haben der auf- bzw festgestellten Fassung zu entsprechen. Schlichte Schreib- oder Druckfehler können

jedoch korrigiert werden (*Lindinger* in Bertl/Fröhlich/Mandl, Handbuch Rechnungslegung III² (2021) § 281 Rz 18; *Zehetner* in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 281 (2017) Rz 38; *Öppinger*, Offenlegung von Jahresabschlüssen nach den Bestimmungen des UGB, SWK 2009, W 181 FN 47; *Pötzi* in Kofler et al., HBA³ (1999) § 281 Rz 14; referierend *Strimitzer* in Hirschler, Bilanzrecht I² (2019) § 281 Rz 10; *Zib* in Zib/Dellinger, Großkomm UGB III/2 (2015) § 281 Rz 10 ff; *Rohatschek/Schober* in Jabornegg/Artmann, UGB II² (2017) § 281 Rz 2), da eine derartige Korrektur keine materielle oder formelle Änderung des Abschlusses darstellt. Fraglich ist, ob dies auch für einen Ziffernsturz gilt. Im Hinblick auf Sinn und Zweck der Bestimmung (Verbesserung der Information der interessierten Verkehrskreise und Hintanhaltung von Missverständnissen über die Informationsqualität) kann ein bloßer Ziffernsturz korrigiert werden (*Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung⁶ (1994) § 328 HGB Rz 28 und 42).

Zu Rz (9) und (10):

Die Fehlerkorrektur in laufender Rechnung oder durch Rückwärtsänderung sind grundsätzlich zulässige Arten der Fehlerkorrektur (*Altenburger*, Der Umgang mit Fehlern in der Rechnungslegung, in Bertl et al., Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht (2016) 49, 53 ff; *Gedlicka*, Berücksichtigung von Fehlerkorrekturen in Jahres- und Konzernabschlüssen gemäß UGB – Teil 1, DJA 2019, 5, 6; *Nowotny* in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 193 (2018) Rz 15; *Bertl/Hirschler*, Unternehmens- und steuerrechtliche Behandlung einer Bilanzberichtigung, RWZ 2008, 102; *Fritz-Schmied/Herbst*, Bilanzänderungen/-berichtigungen in unternehmens- und steuerrechtlicher Beurteilung, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2012, 169, 179). „In laufender Rechnung“ bedeutet in diesem Zusammenhang die Fehlerkorrektur im Rahmen der laufenden Buchführung bis spätestens zur Aufstellung bzw Beendigung der Prüfung (§ 274 Abs 7 UGB iVm KFS/PG 3 Rz 111) eines Abschlusses, ohne vorangegangene Abschlüsse zu ändern. Bei einer Rückwärtsänderung wird eine Fehlerkorrektur in einem bereits aufgestellten Abschluss vorgenommen.

Die einfachste Methode der Fehlerkorrektur ist jene „in laufender Rechnung“; sie wirkt sich lediglich auf die laufende Periode aus. Dem Vorteil der Einfachheit steht – bei erfolgswirksamer Fehlerkorrektur – der Nachteil gegenüber, dass der Abschluss der laufenden Periode zusätzlich die Korrekturbeträge der Vorperioden enthält (vgl *Nowotny*, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung nach UGB und IFRS, in Bertl et al., Bilanzpolitik (2013) 129 ff; kritisch *Urnik/Urtz/Rohn* in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 201 (2016) Rz 72).

Die in der Literatur auch vertretene Rückwärtsanpassung (bloßes Anpassen der Vorjahreszahlen unbeschadet § 223 Abs 2 UGB) entspricht aufgrund der Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität (§ 201 Abs 2 Z 6 UGB) nicht dem Gesetz und ist daher nicht zulässig (vgl *Altenburger*, Der Umgang mit Fehlern in der Rechnungslegung, in Bertl et al., Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht (2016) 49, 55).

Zu Rz (11):

Im Fall von Personengesellschaften, bei denen ein Feststellungsverfahren nicht vorgesehen ist, entspricht der unterzeichnete und damit rechtswirksam gewordene Jahresabschluss insbesondere dann einem festgestellten Abschluss, wenn alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt sind. Der OGH hält in einer Entscheidung vom 31.1.2020 (OGH 6 Ob 219/19b) im Zusammenhang mit einer Kommanditgesellschaft ausdrücklich fest, dass abhängig vom Gesellschaftsvertrag die Aufstellung des Jahresabschlusses die Aufgabe der geschäftsführenden Gesellschafter ist. Davon zu unterscheiden ist die endgültige Feststellung des Abschlusses, die dann auch die Grundlage für die Berechnung der Anteile der Gesellschafter am Gewinn und Verlust bildet. Diese Feststellung erfordert einen Beschluss aller Gesellschafter.

Zu Rz (12) und (14):

Eine Herausgabe ist jedwede Handlung, mittels der ein Abschluss nach Feststellung bzw Prüfung durch die zuständigen Organe Dritten zugänglich gemacht wird. Darunter ist nicht nur die Offenlegung des Abschlusses beim Firmenbuch, sondern jedwede Herausgabe des Abschlusses zu verstehen (zB Vorlage an Banken aufgrund einer Verpflichtung aus einem Kreditvertrag, Vorlage im Zuge der Einladung zu einer Haupt- bzw Gesellschafterversammlung, Aufnahme in einen Geschäftsbericht bzw Veröffentlichung als Jahresfinanzbericht gemäß § 124 BörseG, Vorlage eines Jahresabschlusses einer Stiftung an die Begünstigten, an einen Beirat oder an Banken etc).

Zur Bindungswirkung von Abschlüssen vgl IDW RS HFA 6 Tz 6.

Zur Informationsfunktion der Rechnungslegung siehe insbes *Gelter* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ Vor § 189 (2017) Rz 6 ff.

Nach der Rsp des OGH ist die Berichtigung oder Änderung von Bilanzen vor ihrer Feststellung und Genehmigung durch das zuständige Organ der Gesellschaft uneingeschränkt möglich, danach wegen allfälliger Rechte der Gesellschafter oder auch Dritter wegen der bindenden Wirkung der Feststellung jedoch nur mehr eingeschränkt (OGH 16.5.2001, 6 Ob 40/01b; *Mitterecker*, Nachtragsausschüttungen bei der GmbH, *ecolex* 2018, 729; *Bertl/Hirschler*, Unternehmens- und steuerrechtliche Behandlung einer Bilanzberichtigung, *RWZ* 2008, 102, welche sich auf die „Bestandskraft des einmal festgestellten Jahresabschlusses“ beziehen).

Im Sinne der Bestandskraft eines herausgegebenen Abschlusses ist eine freiwillige Bilanzänderung ohne besondere Gründe grundsätzlich nur im Zeitraum nach Aufstellung des Abschlusses und vor Herausgabe des Abschlusses möglich. Nach Herausgabe ist eine Bilanzänderung nur dann möglich, wenn gewichtige rechtliche, wirtschaftliche oder steuerliche Gründe vorliegen und im Einzelfall keine Gläubiger- oder Gesellschafterrechte berührt werden (vgl Rz (19) f).

Zu Rz (19):

IDW RS HFA 6 führt nicht im Detail aus, was unter gewichtigen rechtlichen, wirtschaftlichen oder steuerlichen Gründen im Zusammenhang mit einer Änderung von Abschlüssen zu verstehen ist, weist aber als Beispiel auf Ergebnisse einer steuerlichen Außenprüfung hin (Tz 33 ff). KFS/RL 1 (Stellungnahme zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit) nennt in Rz (32) Beispiele für Umstände, die ein Abgehen vom Grundsatz der Bewertungsstetigkeit begründen und daher auch im Einzelfall bei sonst drohenden rechtlichen oder wirtschaftlichen Nachteilen eine Änderung von fehlerfreien Abschlüssen erlauben könnten.

Zeitliche Grenzen für eine Änderung bestehen nicht, sofern die angeführten sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl IDW RS HFA 6 Tz 13).

Ob sich die Notwendigkeit für eine Änderung aufgrund neuer wertaufhellender Erkenntnisse ergibt, ist eine Frage der Organverantwortung (vgl AFRAC 16 Rz (19)).

Zu Rz (24):

Die Aufsteller des Abschlusses haben dafür zu sorgen, dass ihr Kenntnisstand über die Verhältnisse am Abschlussstichtag zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses möglichst umfassend ist, und sind daher verpflichtet, alle für die Bilanzierung relevanten Erkenntnisse innerhalb des Wertaufhellungszeitraums zu beschaffen; diese Pflicht umfasst alle einem ordentlichen und gewissenhaften Unternehmer zumutbaren Maßnahmen (AFRAC 16 Rz (7)). Kein fehlerhafter Abschluss liegt vor, wenn die Bilanzierung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers im Zeitpunkt der Bilanzierung vertretbar war (vgl *Bertl/Hirschler*, Unternehmens- und steuerrechtliche Behandlung einer Bilanzberichtigung, RWZ 2008, 102; *Fritz-Schmied/Herbst*, Bilanzänderungen/-berichtigungen in unternehmens- und steuerrechtlicher Beurteilung, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2012, 169, 175; *Bertl/Hirschler*, Bilanzberichtigung und „subjektiver Fehlerbegriff“, RWZ 2013, 279; *Gedlicka*, Berücksichtigung von Fehlerkorrekturen in Jahres- und Konzernabschlüssen gemäß UGB – Teil 1, DJA 2019, 5). Maßgeblich ist ein objektiver Sorgfaltsmaßstab. Es ist auf die Regelungen abzustellen, die im Zeitpunkt der Aufstellung bzw Feststellung nach Gesetz, den GoB, anerkannten Standards und/oder der Wissenschaft maßgeblich waren. Eine Berufung auf eine in der Fachliteratur geäußerte Meinung, welche nicht im Widerspruch zu gesetzlichen Bestimmungen und den GoB steht, kann als vertretbare Rechtsansicht angesehen werden (vgl zur Diskussion *Steinhauser/Maier*, Der Begriff des „Fehlers“ in der (nationalen und internationalen) Rechnungslegung und im Bilanzsteuerrecht – Inkongruenzen und aktuelle Entwicklungen, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2020, 53, 60 f mwN). In Bezug auf den normativ-subjektiven Fehlerbegriff ist es im Einklang mit der herrschenden Ansicht zu IAS 8 vertretbar, der herrschenden Ansicht

zu folgen oder – soweit eine Normauslegung grundlegend und kontrovers diskutiert wird – eine begründete Dokumentation für die angewandte Rechtsansicht vorzuhalten. Unabhängig davon gilt das Prinzip der Wertaufhellung (siehe AFRAC 16).

Die Gründe für einen fehlerhaften Abschluss können insbesondere darin bestehen, dass bestimmte Bilanzposten fehlen, unrichtig bewertet sind oder zu Unrecht angesetzt wurden oder keine oder fehlerhafte Angaben gemacht wurden (vgl dazu auch die Ausführungen in AFRAC 34 Rz (33) ff).

Zu Rz (25):

Ein unwesentlicher Fehler beeinflusst die Entscheidungen der Adressaten (= Nutzer) des Abschlusses nicht (idS wohl AFRAC 34 Rz (10) ff). Das Vertrauen der Adressaten in die Bestandskraft des festgestellten Abschlusses erfordert generell, die Gründe für eine Rückwärtsänderung auf gewichtige einzuschränken (vgl dazu auch Rz (19) und die zugehörigen Erläuterungen).

Ansprüche schuldrechtlich Berechtigter wie Genussrechtsinhaber oder stille Gesellschafter, die bereits entstanden sind, dürfen nicht ohne deren Zustimmung beeinträchtigt werden. Zu beachten ist, dass der gute Glaube eines Dritten nur dann vor einer Verpflichtung zur Rückzahlung von zu Unrecht ausgeschütteten Beträgen schützt, wenn der Betrag bereits geflossen ist und der Empfänger nicht fahrlässig war (vgl § 56 Abs 3 AktG, § 83 Abs 1 GmbHG, § 172 Abs 4 UGB).

Zu Rz (26):

Eine Berichtigung im aktuellen noch nicht aufgestellten Abschluss ist insbesondere dann möglich und zweckmäßig, wenn auf diesem Weg die Adressaten des Abschlusses durch eine Offenlegung bzw Veröffentlichung zeitnah und bestmöglich über den wesentlichen Fehler informiert werden können. Dies kann bspw dann der Fall sein, wenn der wesentliche Fehler kurz vor der Aufstellung des aktuellen Abschlusses entdeckt wird und eine zeitnahe Informationsvermittlung zu der Fehlerkorrektur erfolgt.

Die Fehlerkorrektur in laufender Rechnung ist erfolgswirksam (erfolgsneutral) vorzunehmen, wenn der ursprünglich fehlerhaft bilanzierte Geschäftsfall erfolgswirksam (erfolgsneutral) bilanziert wurde.

Zu Rz (29):

§ 202 Abs 1 AktG lautet wie folgt:

„Ein vom Vorstand mit Billigung des Aufsichtsrats festgestellter Jahresabschluss ist nur dann nichtig, wenn

1. der Vorstand oder der Aufsichtsrat bei seiner Feststellung nicht ordnungsgemäß mitgewirkt haben,

2. er mit dem Wesen der Aktiengesellschaft unvereinbar ist oder durch seinen Inhalt Vorschriften verletzt, die ausschließlich oder überwiegend zum Schutz der Gläubiger der Gesellschaft oder sonst im öffentlichen Interesse gegeben sind,
3. er durch seinen Inhalt gegen die guten Sitten verstößt,
4. keine Prüfung gemäß § 268 UGB stattgefunden hat.“

Die Bestimmung regelt gemeinsam mit § 199 AktG die Nichtigkeit von Beschlüssen über die Feststellung eines Jahresabschlusses einer AG. Für andere Rechtsformen gibt es keine entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen.

Für die GmbH vertritt die herrschende Ansicht die analoge Anwendbarkeit der §§ 199 ff AktG (vgl zB *Baumgartner/Mollhuber/Torggler* in Torggler, GmbHG (2014) § 41 Rz 5; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 41 Rz 17). Demnach gelten § 199 Abs 1 Z 3 und 4 sowie § 202 Abs 1 Z 2 und 3 AktG analog für Beschlüsse über die Feststellung eines Jahresabschlusses einer GmbH.

Die Nichtigkeit umfasst das gesamte zur Feststellung des Jahresabschlusses führende verbandsrechtliche Rechtsgeschäft (vgl zB *Eckert/Schopper* in Artmann/Karollus, AktG⁶ III (2019) § 202 Rz 28).

Zu Rz (31):

Normzweck des § 202 AktG ist es, eine möglichst umfassende Bestandssicherung des Jahresabschlusses zu gewährleisten. Die Rechtsfolge der Nichtigkeit soll bloß bei gravierenden Verstößen eintreten. Dadurch wird sichergestellt, dass nicht sämtliche Verstöße die Feststellung des Jahresabschlusses erschweren. Denn eine Vielzahl nichtiger Jahresabschlüsse würde zu Rechtsunsicherheiten führen. Gleichzeitig soll die Regelung jedoch die Richtigkeit des Jahresabschlusses gewährleisten. Jedenfalls ist der Bestandsschutz des Jahresabschlusses im Interesse der Gläubiger und der Öffentlichkeit, weshalb eine auf besonders wesentliche Verstöße einschränkende Auslegung gerechtfertigt erscheint. Die inhaltliche Nichtigkeit eines Jahresabschlusses (§ 202 Abs 1 Z 2 und 3 AktG) setzt daher in objektiver Weise einen wesentlichen Mangel voraus, der ausdrücklich einen eigenen Maßstab erfordert, welcher von der Art des Fehlers abhängt und weder mit der Definition des § 189a Z 10 UGB noch allenfalls mit den für eine Abschlussprüfung geltenden Grundsätzen gleichgesetzt werden darf (vgl im Detail die Ausführungen von *Eckert/Schopper* in Artmann/Karollus, AktG⁶ III (2019) § 202 Rz 13). Ein unrichtiger Jahresabschluss gemessen am UGB und den GoB ist demnach eine notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung für eine inhaltliche Nichtigkeit. Beispielsweise könnten aus dem Gläubigerinteresse heraus besonders gravierende Fehler, die zum Ausweis eines zu hohen Eigenkapitals führen, eher zur Nichtigkeit führen. Eine Beeinträchtigung des Informationsgehalts eines Jahresabschlusses aus Sicht

des öffentlichen Interesses führt nur dann zur Nichtigkeit, wenn die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage grob verfälscht dargestellt wird (zu weiteren Ausführungen vgl. *Eckert/Schopper* in Artmann/Karollus, AktG⁶ III (2019) § 202 Rz 15 ff).

Bei der Beurteilung, ob ein Jahresabschluss nichtig ist oder nicht, sollten sowohl quantitative Bezugsgrößen als auch qualitative Kriterien herangezogen werden.

Weitere einschlägige Quellen: *Bertl/Aschauer*, Das Kriterium der Wesentlichkeit für die Nichtigkeit des Jahresabschlusses, RWZ 2008, 109; *Dollenz/Lindbauer/Milla*, Nichtigkeit des Jahresabschlusses: Zur Relevanz von Wesentlichkeit bei verbotener Einlagenrückgewähr, RWZ 2018, 250; *Hirschler/Geutebrück*, Gebarung und Rechnungslegung, in Gratzl/Hausmaninger/Justich, Handbuch zur Aktiengesellschaft² I (2017) Rz 61 ff; *Reiter*, Die Wesentlichkeit gem § 189a Z 10 UGB im Verhältnis zur Wesentlichkeit für die Nichtigkeit eines Jahresabschlusses nach § 202 Abs 1 Z 2 AktG, RWZ 2016, 231.

Zu Rz (32):

In den Fällen des § 202 Abs 1 Z 2 und 3 AktG ist eine Heilung im Zeitablauf nicht möglich. Ist ein Jahresabschluss daher derart fehlerhaft, dass er als nichtig einzustufen ist, besitzen dieser Jahresabschluss und der Beschluss, mit dem er aufgestellt oder festgestellt worden ist, keine Bestandskraft und ist er grundsätzlich durch einen fehlerfreien Jahresabschluss zu ersetzen, um ggf gesellschaftsrechtlich die Grundlage für auf dem Jahresabschluss aufbauende Beschlüsse (insbesondere jene über die Gewinnverwendung) zu schaffen (vgl. *Eckert/Schopper* in Artmann/Karollus, AktG⁶ III (2019) § 202 Rz 30 zum Gebot der neuerlichen Feststellung).

Da der Jahresabschluss nur für eine verhältnismäßig beschränkte Zeit von Bedeutung ist, stellt die Geltendmachung der Nichtigkeit nach Ablauf längerer Zeit häufig eine unzulässige Rechtsausübung dar (siehe *Schilling* in Großkomm AktG² (1973) § 202 Rz 8; zur Bedeutung des Zeitablaufs für ein Feststellungsinteresse *Fasching/Konecny*, Komm ZPO³ (2017) § 228 Rz 86: „gegenwärtige Gefährdung“). Wird der nichtige Jahresabschluss durch einen rechtmäßigen Abschluss ersetzt, kann die Nichtigkeit nicht mehr geltend gemacht werden.

Bei weit zurückliegenden Fällen eines nichtigen Jahresabschlusses ist im Einzelfall zu entscheiden, ob es im Einverständnis mit den Gesellschaftern und ohne Beeinträchtigung von Gläubiger- und anderen Interessen möglich ist, anstelle einer rückwirkenden (Neu-)Aufstellung eines Jahresabschlusses eine Korrektur in laufender Rechnung vorzunehmen. Die strenge, den Gläubigerschutz in den Vordergrund stellende Rechtsprechung des OGH bei verbotener Einlagenrückgewähr oder Fehlern bei der Kapitalaufbringung (verdeckte Scheinlage) ist zu beachten. Im Zweifel ist eine Rückwärtsänderung zu empfehlen.