



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

AFRAC-Stellungnahme 7
Außerbilanzielle Geschäfte (UGB)

Stellungnahme
**Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß
§ 238 Abs. 1 Z 10 UGB**

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

Zitiervorschlag:

Kurz zit.: AFRAC 7 (Dezember 2015), Rz ...

Lang zit.: AFRAC-Stellungnahme 7 Außerbilanzielle Geschäfte (UGB), (Dezember 2015), Rz ...

Historie der vorliegenden Stellungnahme

erstmalige Veröffentlichung	Juni 2009	
Überarbeitung	Dezember 2015	Berücksichtigung der Änderungen des UGB aufgrund des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014

Inhaltsverzeichnis

1. Hintergrund	2
2. Rechtliche Beurteilung	3
2.1. Allgemeines	3
2.2. Abgrenzung zu Rückstellungen und Verbindlichkeiten	6
2.3. Abgrenzung zu vertraglichen Haftungsverhältnissen	6
2.4. Abgrenzung zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen	7
3. Rechtliche Beurteilung der Konzernbestimmung	8
4. Erforderliche Angaben	8
5. Beispiele für außerbilanzielle Geschäfte	8
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	11
Erläuterungen	12

1. Hintergrund

- (1) Diese Stellungnahme behandelt § 238 Abs. 1 Z 10 UGB idF Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014, BGBl. I 2015/22). Gemäß § 251 Abs. 1 UGB ist § 238 Abs. 1 Z 10 UGB für den Konzernabschluss entsprechend anzuwenden, soweit seine Eigenart keine Abweichung bedingt. Die Bestimmung des § 238 Abs. 1 Z 10 UGB – bzw. der Verweis des § 251 Abs. 1 UGB darauf – beruht auf der ursprünglich mit dem Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008 BGBl. I 2008/70) in den §§ 237 Z 8a bzw. 266 Z 2a UGB umgesetzten Novellierung der 4. und 7. EU-Richtlinie durch die Änderungs-Richtlinie 2006/46/EG. Mit dem RÄG 2014 wurde die in § 237 Z 8a enthaltene Bestimmung inhaltlich unverändert in § 238 Abs. 1 Z 10 UGB übernommen. Der Verweis in § 251 Abs. 1 UGB über die Anwendung des § 238 Abs. 1 Z 10 UGB für den Konzernabschluss ersetzt seither § 266 Z 2a UGB.
- (2) Gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB sind im Anhang des Jahresabschlusses von großen und mittelgroßen Gesellschaften anzugeben: *„Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der nicht in der Bilanz enthaltenen und auch nicht gemäß § 237 Abs. 1 Z 2 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“*. § 251 Abs. 1 UGB verweist für den Konzernabschluss auf § 238 Abs. 1 Z 10 UGB. Diese Stellungnahme bezeichnet Geschäfte gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB als „außerbilanzielle Geschäfte“.
- (3) Ziel dieser Stellungnahme ist die Auslegung des § 238 Abs. 1 Z 10 UGB. Auch Fragen der Abgrenzung zu anderen Bestimmungen des UGB, insbesondere zu in § 237 Abs. 1 Z 2, werden im Rahmen dieser Stellungnahme behandelt.

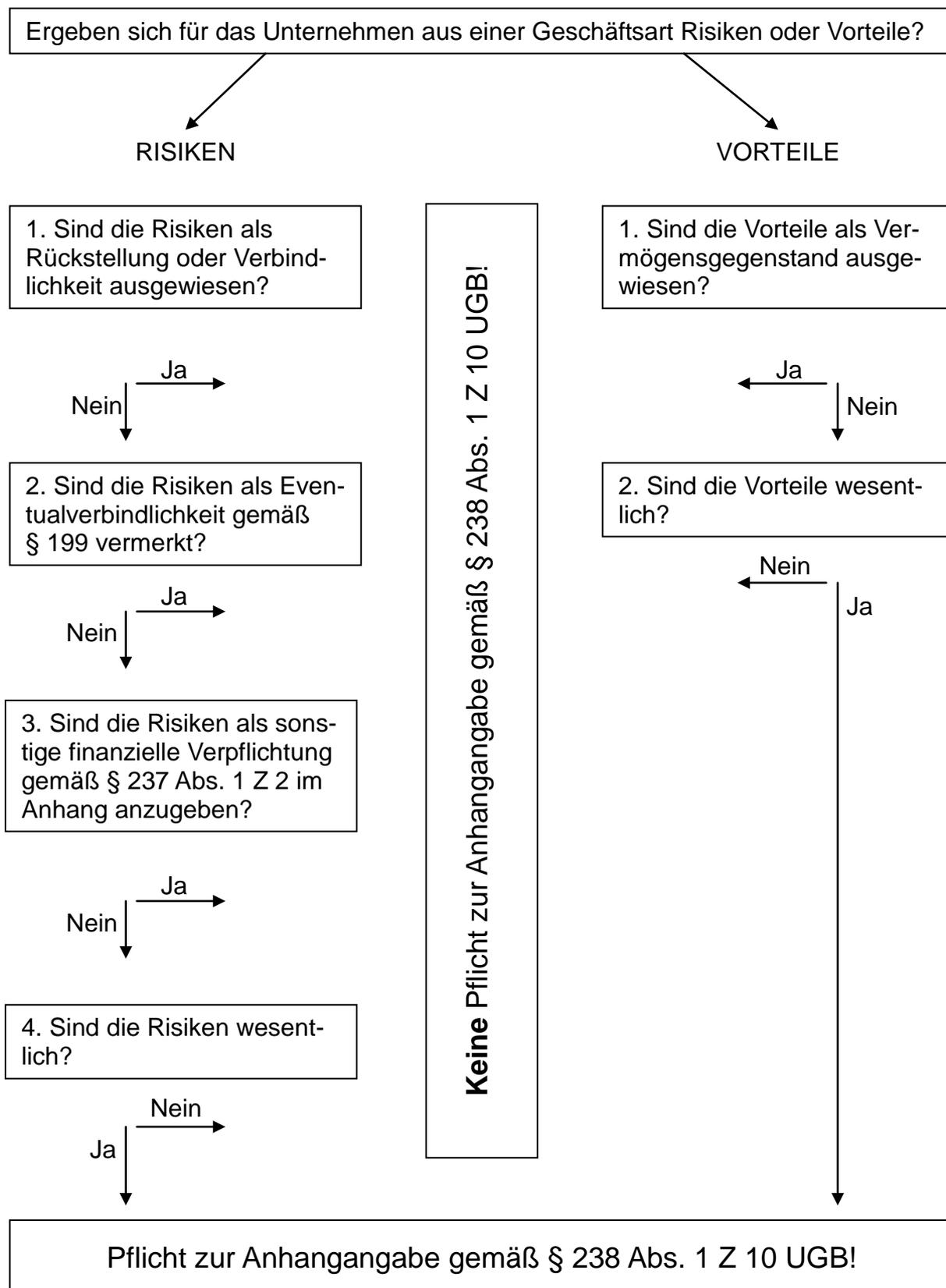
2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Allgemeines

- (4) Die Angabepflichten des § 238 Abs. 1 Z 10 UGB sind nur von großen und mittelgroßen Gesellschaften iSd § 221 UGB zu erfüllen, nicht jedoch von Kleinst- und kleinen Gesellschaften.
- (5) Die Anhangangabe gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB beschränkt sich nicht auf außerbilanzielle Geschäfte, die wesentliche Risiken beinhalten, sondern umfasst auch außerbilanzielle Geschäfte, die wesentliche Vorteile beinhalten. Die Angabeverpflichtung gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB steht in enger Beziehung zu § 237 Abs. 1 Z 2 (Anhangangaben zu vertraglichen Haftungsverhältnissen sowie zu sonstigen wesentlichen finanziellen Verpflichtungen, die nicht auf der Passivseite auszuweisen sind) und zu § 238 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UGB (Anhangangaben zu Finanzinstrumenten) und überschneidet sich mit diesen Bestimmungen. Um Doppelerfassungen zu vermeiden, nimmt § 238 Abs. 1 Z 10 UGB solche Geschäfte aus seinem Anwendungsbereich aus, die bereits in der Bilanz ausgewiesen sind oder aber bereits gemäß § 237 Abs. 1 Z 2 UGB im Anhang angegeben werden müssen. Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und/oder Schulden bereits berücksichtigte Risiken und Vorteile führen nicht zu einer zusätzlichen Anhangangabe gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB. Insofern ist § 238 Abs. 1 Z 10 UGB als Auffangtatbestand zu sehen.
- (6) Außerbilanzielle Geschäfte können Transaktionen oder Vereinbarungen sein, die zwischen Gesellschaften und anderen Unternehmen oder Personen (auch nicht rechtsfähigen Einrichtungen) abgewickelt werden und nicht in der Bilanz enthalten sind (vgl. Erwägungsgrund 9 der Änderungs-Richtlinie und ErlRV, 467 BlgNR 23. GP, 11f.). In der Regel sind darunter Geschäfte zu verstehen, die schriftlich oder durch andere Willenserklärungen (z.B. konkludentes Handeln) zustande gekommen sind. Unternehmensbezogene Geschäfte im Sinne des Vierten Buches des UGB sind jedenfalls erfasst. Das bilanzierende Unter-

nehmen 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. Beim bilanzierenden Unternehmen kann aufgrund dieses Verhaltens oder dieser Erklärung eine Pflicht zu einer Anhangangabe gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB entstehen (siehe Abschnitt 5.1.).

- (7) Außerbilanzielle Geschäfte sind angabepflichtig, wenn sie finanzielle Auswirkungen haben, die wesentliche Risiken oder Vorteile aus der operativen, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit betreffen, und die Angaben für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig sind. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Risiken und Vorteile, soweit sie wesentlich sind, auch für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind (vgl. ErlRV, 467 BlgNR 23. GP, 11f.). Unter den finanziellen Auswirkungen von solchen Risiken und Vorteilen ist ein Gesamzahlungsbetrag je Geschäftsart und getrennt nach Risiken bzw. Vorteilen zu verstehen. Es wird auch bei den sonstigen finanziellen Verpflichtungen auf einen Gesamtbetrag abgestellt. Die Wesentlichkeit des Gesamzahlungsbetrags ist ausschlaggebend.
- (8) Für die Beurteilung der Finanzlage sind Informationen über solche Risiken und Vorteile notwendig, die erwarten lassen, dass sich die Liquiditätslage eines Unternehmens wesentlich verschlechtern oder verbessern wird oder dass das Unternehmen wesentlich schlechter oder besser in der Lage sein wird, seine Verpflichtungen zu erfüllen. Bei angespannter Finanzlage kann ein Geschäft zu einer Anhangangabe führen, die bei größerem finanziellem Spielraum für die Beurteilung der Finanzlage nicht notwendig wäre.
- (9) Ob Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen eines Geschäfts gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB anzugeben sind, ergibt sich aus folgendem Entscheidungsbaum:



2.2. Abgrenzung zu Rückstellungen und Verbindlichkeiten

- (10) Sofern ein Risiko als Verbindlichkeit oder Rückstellung ausgewiesen ist, ist keine Anhangangabe gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB geboten. Ob eine Rückstellung aufgrund eines Passivierungswahlrechts oder einer Passivierungspflicht ausgewiesen ist, ist unerheblich. Entscheidend ist der Ausweis in der Bilanz.

2.3. Abgrenzung zu vertraglichen Haftungsverhältnissen

- (11) Gemäß § 237 Abs.1 Z 2 sind vertragliche Haftungsverhältnisse gemäß § 199 UGB im Anhang anzugeben, soweit sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind (nur Kleinstkapitalgesellschaften haben sie gemäß § 242 Abs. 1 erster Satz UGB unter der Bilanz zu vermerken, weil sie keinen Anhang aufstellen müssen). Die Inanspruchnahme ist im Bilanzierungszeitpunkt nicht wahrscheinlich. Es ist aufgrund des Haftungsvertrages mit einer Inanspruchnahme nur zu rechnen, wenn der Hauptschuldner ausfällt.
- (12) Unterschieden werden folgende Kategorien vertraglicher Haftungsverhältnisse gemäß § 199 UGB:
- Begebung und Übertragung von Wechseln;
 - Bürgschaften, einschließlich Wechsel- und Scheckbürgschaften;
 - Garantien;
 - sonstige vertragliche Haftungsverhältnisse – etwa Sicherungszession, Sicherungsübereignung, Patronatserklärungen.
- (13) Nur harte Patronatserklärungen fallen beim Patron unter die vertraglichen Haftungsverhältnisse gemäß § 199 UGB, welche nach § 237 Abs. 1 Z 2 UGB im Anhang anzugeben sind. Bei weichen Patronatserklärungen kann im Einzelfall eine Anhangangabe gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB geboten sein (vgl. Abschnitt 5.1.).

2.4. Abgrenzung zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen

- (14) Gemäß § 237 Abs. 1 Z 2 UGB ist im Anhang der Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse sowie sonstiger wesentlicher finanzieller Verpflichtungen anzugeben, die nicht in der Bilanz ausgewiesen sind. Die Abgrenzung zwischen § 238 Abs. 1 Z 10 und § 237 Abs. 1 Z 2 UGB ist nur für Geschäfte relevant, die Risiken nach sich ziehen, da sich § 237 Abs. 1 Z 2 UGB 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 zum URÄG 2008 übernommen wurden (vgl. Erwägungsgrund 9 der Änderungs-Richtlinie und ErlRV, 467 BlgNR 23. GP, 11), weisen Überschneidungen mit den sonstigen finanziellen Verpflichtungen § 237 Abs. 1 Z 2 UGB auf. Hinsichtlich des Erläuterungsumfangs im Anhang führt die Abgrenzung aber zu keinen Unterschieden: Für außerbilanzielle Geschäfte, die unter § 237 Abs. 1 Z 2 UGB fallen, sind unter Berücksichtigung der Generalnorm und der Änderungs-Richtlinie ebenfalls Angaben gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB zu fordern. Für außerbilanzielle Geschäfte, die nicht unter § 237 Abs. 1 Z 2 UGB fallen, ist jedoch der von § 237 Abs. 1 Z 2 UGB geforderte gesonderte Ausweis der finanziellen Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen nicht notwendig.
- (16) Der Begriff „Risiko“ gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB ist weiter zu verstehen als der Begriff „finanzielle Verpflichtung“ gemäß § 237 Abs. 1 Z 2 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 aufgrund faktischer Gegebenheiten (vgl. etwa die Ausführungen zu weichen Patronatserklärungen im Abschnitt 5.1.).

3. Rechtliche Beurteilung der Konzernbestimmung

- (17) § 251 Abs. 1 UGB verweist für den Konzernabschluss auf § 238 Abs. 1 Z 10 UGB. Allerdings werden außerbilanzielle Geschäfte zwischen vollkonsolidierten Unternehmen nicht von der Angabepflicht erfasst.

4. Erforderliche Angaben

- (18) Anzugeben sind Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der außerbilanziellen Geschäfte. Die Art eines außerbilanziellen Geschäfts entspricht der Klassifizierung nach der Art seines Gegenstandes (etwa weiche Patronatserklärungen). Der Zweck eines außerbilanziellen Geschäfts entspricht dem Grund für seinen Abschluss.
- (19) Unter den finanziellen Auswirkungen ist ein Gesamzahlungsbetrag je Geschäftsart und getrennt nach Risiken und Vorteilen zu verstehen. Wenn sich ein Gesamzahlungsbetrag nicht ermitteln lässt, ist eine Beschreibung der möglichen betragsmäßigen Auswirkungen notwendig.
- (20) § 238 Abs. 1 Z 10 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 Jahr und fünf Jahren) und langfristigen (mehr als fünf Jahre) Gesamzahlungsbeträgen.

5. Beispiele für außerbilanzielle Geschäfte

5.1. Weiche Patronatserklärungen

- (21) Weiche Patronatserklärungen (vgl. zu Patronatserklärungen weiters KFS/RL 24 „Stellungnahme zur Behandlung von Patronatserklärungen im Zusammenhang mit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung“) 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 sonstigen finanziellen Verpflichtungen gemäß § 237 Abs. 1 Z 2 UGB. Wenn davon auszugehen ist, dass sich der Patron trotz fehlender rechtlicher Verpflichtung aufgrund faktischer Gegebenheiten (z.B. geschäftspolitische Notwendigkeit) der Übernahme von Leistungen an den Begünstigten nicht entziehen kann, kann eine Anhangangabe gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 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 der Begünstigte aufgrund der Patronatserklärung unterstützt worden ist.

5.2. Vertragliche Risiken aus verbuchten und realisierten Geschäften

- (22) 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 § 238 Abs. 1 Z 10 UGB führen. Dies kann etwa der Fall sein, wenn im Zuge eines Kaufvertrages nach der Übergabe wesentliche vertragliche Risiken in Form von Rücknahmeverpflichtungen bei Eintritt vertraglich festgelegter Bedingungen beim Verkäufer zurückbleiben.
- (23) Solche vertragliche Risiken sind sowohl Bedingungen, die den Vertrag ex nunc, als auch Bedingungen, die den Vertrag ex tunc auflösen.
- (24) Geschäfte im Sinn der Rz 22 können auch im Zusammenhang mit sogenannten „Zweckgesellschaften“ vorkommen.

5.3. Derivative Finanzinstrumente mit positivem Marktwert

- (25) § 238 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UGB regeln Anhangangaben zu derivativen Finanzinstrumenten. Derivative Finanzinstrumente sind außerbilanzielle Geschäfte gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB, wenn sie nicht in der Bilanz ausgewiesen

sind. Gerade bei derivativen Finanzinstrumenten mit einem positiven Marktwert unterbleibt i.d.R. der Ausweis in der Bilanz.

- (26) In einem solchen Fall ist neben den gemäß § 238 Abs. 1 Z 1 und 2 UGB geforderten Anhangangaben gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB auch eine Erläuterung des Zwecks der derivativen Finanzinstrumente 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

- (27) 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

- (28) Vertragserfüllungsgarantien bewirken die (vertragliche) Übernahme einer Einstandspflicht für die ordnungsgemäße Erfüllung von Ansprüchen des anderen Vertragspartners, 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 z.B. Bietungs-, Anzahlungs- und Gewährleistungsgarantien, werden vorwiegend von Kreditinstituten abgegeben.
- (29) Sofern beispielsweise die Inanspruchnahme einer von Dritten abgegebenen Erfüllungsgarantie durch nicht vertragskonformes Verhalten des Unternehmens ausgelöst wird, ist in der Folge regelmäßig auch eine finanzielle Rückbelastung des Unternehmens von Seiten des Dritten vorgesehen. Beim bilanzierenden Unternehmen löst dieser Regressanspruch des Dritten keine Angabepflicht gemäß § 237 Abs. 1 Z 2 UGB für Haftungsverhältnisse gemäß § 199

UGB aus. Wenn die finanziellen Auswirkungen dieser möglichen Rückbelastungen wesentlich sind, ist eine Anhangangabe gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB zu machen, sofern dafür nicht eine Rückstellung zu bilden ist.

5.6. Vertragliche Haftungsverhältnisse

- (30) Bis zum URÄG 2008 war nur die Angabe von Risiken aus vertraglichen Haftungsverhältnissen notwendig (siehe Abschnitt 2.3.), nicht jedoch die Angabe von Vorteilen aus vertraglichen Haftungsverhältnissen. Die Angabe solcher Vorteile ist aber nun unter den Voraussetzungen des § 238 Abs. 1 Z 10 UGB verpflichtend. Bei Kreditinstituten empfiehlt es sich daher, den Forderungsspiegel um die erhaltenen Garantien, Bürgschaften bzw. Sicherheiten zu ergänzen.

Erläuterungen

Zu Rz (10):

Die 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 § 238 Abs. 1 Z 10 UGB.

Zu Rz (30):

[gestrichen]