



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Stellungnahme
**Geschäftsjahr des Konzernabschlusses –
UGB vs. BörseG**
der Arbeitsgruppe
„Internationale Finanzberichterstattung“

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Alfred Wagenhofer (alfred.wagenhofer@uni-graz.at)

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.

Die AFRAC Arbeitsgruppe „Internationale Finanzberichterstattung“ erarbeitet Comment Letters zu aktuellen IASB Veröffentlichungen sowie zu aktuellen Veröffentlichungen mit Bezug zur internationalen Bilanzierung anderer Standardsetter und Stellungnahmen zu österreichspezifischen Fragen der internationalen Bilanzierung, die dann vom AFRAC offiziell beschlossen werden. Hauptautoren dieser Stellungnahme sind David Grünberger, Christian Nowotny, Robert Reiter (Leitung) und Elisabeth Winzer. Weitere Informationen zu dieser Arbeitsgruppe sowie auch zum AFRAC sind auf der AFRAC Homepage unter www.afrac.at verfügbar.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

1120 Wien, Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@afrac.at

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

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Fragestellung	2
2. Ergebnis	2
3. Erstmalige Anwendung	2
4. Begründung	3
4.1. Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses	3
4.2. Stichtag des Konzernabschlusses nach den IFRS und dem UGB	4
4.3. Stichtag des Konzernabschlusses nach dem BörseG	5

1. Fragestellung

- (1) Gesellschaften mit Sitz in Österreich, die § 82 Abs. 4 BörseG unterliegen, haben nach dieser Bestimmung einen Jahresfinanzbericht zu veröffentlichen, der ihren Jahresabschluss gemeinsam mit einem gegebenenfalls aufzustellenden Konzernabschluss enthält. Ist ein Konzernabschluss aufzustellen, ist dieser gemäß Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 nach den IFRS aufzustellen. Diese Stellungnahme behandelt die Frage, ob das Geschäftsjahr des Konzernabschlusses mit dem Geschäftsjahr des Jahresabschlusses übereinstimmen muss bzw. nach welchen Regeln sich der Stichtag des IFRS-Konzernabschlusses bestimmt.

2. Ergebnis

- (2) Bei Gesellschaften, die der Offenlegungsvorschrift des § 82 Abs. 4 BörseG unterliegen, muss der Stichtag des nach den IFRS aufgestellten Konzernabschlusses mit dem Stichtag ihres UGB-Jahresabschlusses übereinstimmen. Das Wahlrecht eines abweichenden Stichtags des Konzernabschlusses nach § 252 Abs. 1 UGB ist für diese Gesellschaften nicht anwendbar.
- (3) Diese Stellungnahme ist nicht auf Konzernabschlüsse anzuwenden, die nach den Rechnungslegungsvorschriften des UGB oder unter Anwendung des § 245a Abs. 2 UGB nach den IFRS aufgestellt werden.

3. Erstmalige Anwendung

- (4) Diese Stellungnahme gilt für Abschlüsse über Geschäftsjahre, die nach Verlautbarung der Stellungnahme beginnen.

4. Begründung

4.1. Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses

- (5) Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ergibt sich für österreichische Mutterunternehmen aus den Bestimmungen der §§ 244 bis 246 UGB. In den Erläuterungen zur RV des ReLÄG 2004 (677 BlgNR XXII. GP) wird zu § 245a Abs. 1 UGB ausgeführt, dass sich die Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses auch weiterhin aus den Bestimmungen der §§ 244 bis 246 HGB (nunmehr UGB) ergibt. Es werden bei Anwendung der IFRS lediglich bestimmte zusätzliche Anforderungen an den Konzernabschluss gestellt und die Aufstellung eines Konzernlageberichts verlangt; auf diese Vorschriften des zweiten bis neunten Titels des Dritten Abschnitts des Dritten Buches wird im § 245a Abs. 1 UGB verwiesen. In den Erläuterungen wird ferner klargestellt, dass der Vierte Abschnitt über die Prüfung und Offenlegung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts anwendbar bleibt.
- (6) Die Bestimmungen in den IFRS zur Aufstellungspflicht werden daher durch die Bestimmungen der §§ 244 bis 246 UGB überlagert und sind nicht anzuwenden.
- (7) Diese Auslegung entspricht den europäischen Vorgaben. Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 setzt für seine Anwendung eine bestehende Aufstellungspflicht voraus: „Da sich die IAS-Verordnung lediglich auf ‚konsolidierte Abschlüsse‘ bezieht, wird sie nur dann wirksam, wenn diese konsolidierten Abschlüsse von anderer Seite gefordert werden. Die Klärung der Frage, ob eine Gesellschaft zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses verpflichtet ist oder nicht, wird nach wie vor durch Bezugnahme auf das einzelstaatliche Recht erfolgen, das infolge der Siebenten Richtlinie erlassen wurde.“ (Kommentar der Europäischen Kommission zur IAS-Verordnung, Abschnitt 2.2.2.)

4.2. Stichtag des Konzernabschlusses nach den IFRS und dem UGB

- (8) Während die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses aus den §§ 244 bis 246 UGB folgt, gelten für dessen Inhalt und Ausgestaltung bei der Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses die IFRS. IAS 27.22 – genauso wie IFRS 10.B92 – regelt, dass bei Vorliegen von unterschiedlichen Stichtagen der Abschlüsse von Mutter- und Tochterunternehmen der Stichtag des Abschlusses des Mutterunternehmens den Stichtag für den Konzernabschluss vorgibt. Tochterunternehmen, die nicht denselben Stichtag verwenden, müssen einen Zwischenabschluss auf den Abschlussstichtag des Mutterunternehmens aufstellen oder – wenn dies nicht durchführbar ist – gemäß IAS 27.23 entsprechende Anpassungen vornehmen.
- (9) Diese Regelung weist eindeutig auf den Primat des Abschlussstichtags des Mutterunternehmens hin. Allerdings wird dabei nicht zwingend auf den nach nationalen Regeln aufgestellten Jahresabschluss Bezug genommen; IAS 27.22 spricht ausdrücklich von Abschlüssen, nicht von Einzelabschlüssen. Es wäre demnach denkbar, dass das Mutterunternehmen eigens für die Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses einen Zwischenabschluss aufstellt. Daher ergibt sich aus den Regelungen in den IFRS für die Beantwortung der gestellten Frage keine unmittelbare Lösung.
- (10) Das UGB sieht in § 252 Abs. 1 ein Wahlrecht für den Stichtag des Konzernabschlusses vor, das auf einem Mitgliedstaatenwahlrecht der Siebenten Richtlinie beruht. Danach ist der Konzernabschluss entweder „auf den Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens oder auf den hievon abweichenden Stichtag der Jahresabschlüsse der bedeutendsten oder der Mehrzahl der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen aufzustellen“. Ein vom Mutterunternehmen abweichender Stichtag „ist im Konzernanhang anzugeben und zu begründen“. Dieses Wahlrecht eines abweichenden Stichtags ist überwiegend durch Erleichterungen für die Aufstellung eines Konzernabschlusses motiviert.

- (11) § 252 Abs. 1 UGB gilt jedoch nur für Konzernabschlüsse, die nach den Rechnungslegungsvorschriften des UGB aufgestellt werden. Dies folgt aus der Systematik des UGB, das im Dritten Abschnitt des Dritten Buches zunächst den Anwendungsbereich (siehe oben) regelt, dann den Konsolidierungskreis und anschließend Inhalt und Form des Konzernabschlusses. § 252 UGB ist Bestandteil dieses dritten Teils (Titels) des Dritten Abschnitts. Da der Konsolidierungskreis wie auch Inhalt und Form des Konzernabschlusses wesentliche Regelungsbereiche in den IFRS sind, die dafür zum Teil stark abweichende Vorgaben vorsehen, sind diese Teile des UGB auf IFRS-Konzernabschlüsse nicht anwendbar. Daher gilt das Wahlrecht gemäß § 252 Abs. 1 UGB für IFRS-Konzernabschlüsse nicht. Die Anwendung des § 252 UGB ist dementsprechend auch nicht in § 245a Abs. 1 UGB vorgeschrieben.

4.3. Stichtag des Konzernabschlusses nach dem BörseG

- (12) Aus den angeführten Gründen lässt sich die gestellte Frage nicht unmittelbar aus den IFRS oder dem UGB beantworten. Daher werden die Bestimmungen des BörseG herangezogen.
- (13) § 82 Abs. 4 vorletzter Satz BörseG lautet: „Ist der Emittent verpflichtet, einen Konzernabschluss aufzustellen, so hat der geprüfte Jahresabschluss den Konzernabschluss und den Jahresabschluss des Emittenten als Mutterunternehmen zu umfassen.“ Mit dieser Regelung erfolgte die Umsetzung des Art. 4 Abs. 3 der Transparenzrichtlinie (Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 2004) in nationales Recht.
- (14) § 82 Abs. 4 BörseG regelt einen einheitlichen Jahresfinanzbericht, der sowohl den Jahresabschluss als auch den Konzernabschluss des Emittenten umfasst, wenn der Emittent einen Konzernabschluss aufgrund der §§ 244 bis 246 UGB aufzustellen hat. Der Jahresfinanzbericht ist spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs zu veröffentlichen. Aus diesen Regelungen ist zu schließen, dass der Gesetzgeber von einem einheitlichen Geschäftsjahr sowohl für den Jahresabschluss als auch für den Konzernabschluss ausgeht.

Andernfalls hätte er gesonderte Regelungen für Jahresabschluss und Konzernabschluss getroffen oder Angabepflichten vorgesehen (wie er dies in § 252 Abs. 1 UGB getan hat). Der Stichtag des Konzernabschlusses ist daher identisch mit dem Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens festzulegen.

- (15) Die Einheitlichkeit des Geschäftsjahrs im Jahresabschluss und im Konzernabschluss entspricht auch dem Zweck des Jahresfinanzberichts am besten. Die kurze Veröffentlichungsfrist von vier Monaten soll sicherstellen, dass Finanzinformationen über den Konzern zeitnah zur Verfügung stehen.
- (16) Es ist auch nicht zulässig, dass ein Mutterunternehmen einen für ein vom Jahresabschluss abweichendes Geschäftsjahr aufgestellten Konzernabschluss innerhalb von vier Monaten nach dem Stichtag dieses Konzernabschlusses veröffentlicht (ausgenommen aufgrund einer Umstellung des Geschäftsjahres zur Vereinheitlichung der Geschäftsjahre). Dies widerspräche der geforderten Einheitlichkeit des Jahresfinanzberichts, die sich aus § 82 Abs. 4 BörseG ergibt. Eine Entkopplung von Jahres- und Konzernabschluss ist in dieser Regelung nicht vorgesehen; beide Abschlüsse sind Teile des Jahresfinanzberichts.