



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

## Stellungnahme

# **Wertaufhellung und Wertbegründung vor und nach Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen**

### **Vorsitzende der Arbeitsgruppe:**

Andrea Schellner ([andrea.schellner@hfp.at](mailto:andrea.schellner@hfp.at))

### **Mitglieder der Arbeitsgruppe:**

Otto Altenburger, Markus Dellinger, Franz Fischer, Klaus Hirschler, Helmut Maukner,  
Aslan Milla, Dieter Nefischer, Roland Nessmann, Christian Nowotny, Gerhard  
Prachner, Andreas Rauter, Robert Reiter

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. Allgemeines .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Wertaufhellung .....</b>	<b>3</b>
<b>3. Wertbegründung.....</b>	<b>4</b>
<b>4. Ende des Wertaufhellungszeitraumes.....</b>	<b>4</b>
<b>5. Erkenntnisse zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses .....</b>	<b>6</b>
5.1. Grundlegende Überlegungen .....	6
5.2. Berücksichtigung von wertaufhellenden Erkenntnissen nach Ablauf des Wertaufhellungszeitraumes .....	7
<b>6. Erkenntnisse nach Feststellung des Jahresabschlusses .....</b>	<b>9</b>
<b>7. Wertaufhellungszeitraum bei der Konzernabschlussaufstellung .....</b>	<b>10</b>
<b>8. Erstmalige Anwendung.....</b>	<b>11</b>

## 1. Allgemeines

- (1) Die vorliegende Stellungnahme richtet sich insbesondere an die Leitung von Einzelunternehmen, Personengesellschaften sowie Kapitalgesellschaften und deren Aufsichtsrat, generell an alle mit der Aufstellung und Feststellung eines Jahresabschlusses im Sinne der §§ 189 ff UGB befassten Gremien. Dies gilt selbst dann, wenn auf Grund eines eingeschränkten Verweises nicht alle einschlägigen Bestimmungen des UGB anzuwenden sind, wohl aber § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB (vgl. z.B. die eingeschränkten Verweise im Privatstiftungsgesetz und im Vereinsgesetz).
- (2) Sie befasst sich mit der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt wertaufhellende Erkenntnisse im Jahresabschluss und im Konzernabschluss für das abgelaufene Geschäftsjahr zu berücksichtigen sind. Auf ertragsteuerliche Gesichtspunkte wird nicht eingegangen.
- (3) Der Wertaufhellungszeitraum beginnt mit dem Abschlussstichtag. Die Verhältnisse an diesem Stichtag sind für den Ansatz und die Bewertung der Bilanzposten maßgebend, wobei sowohl positive als auch negative Auswirkungen auf Ansatz und Bewertung zu berücksichtigen sind.
- (4) Wertaufhellende Erkenntnisse über die Verhältnisse am Abschlussstichtag sind jedenfalls bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Während beim Einzelunternehmer und bei Personengesellschaften mit natürlichen Personen als unbeschränkt haftende Gesellschafter damit der Rechnungslegungsprozess regelmäßig abgeschlossen ist, ist bei anderen Rechtsformen, insbesondere Kapitalgesellschaften, zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses zu unterscheiden.
- (5) Bei der Beurteilung der Frage, ob nach dem Abschlussstichtag gewonnene Erkenntnisse im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, wird danach unterschieden, ob diese neuen Informationen bessere Erkenntnisse über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag liefern (sog. wertaufhellende Erkenntnisse –

näher Rz. (6)) oder ob es um Änderungen der Verhältnisse nach dem Abschlussstichtag geht (sog. wertbegründende Tatsachen – näher Rz. (8)).

Während wertaufhellende Erkenntnisse im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, dürfen (unbeschadet allfälliger Berichtspflichten im Lagebericht) wertbegründende Tatsachen im Jahresabschluss für das abgelaufene Geschäftsjahr nicht berücksichtigt werden.

## 2. Wertaufhellung

- (6) § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB regelt als Element des Vorsichtsprinzips, dass erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt wurden. Daraus folgt, dass nicht nur das Wissen, das am Abschlussstichtag selbst bestand, sondern auch alle Erkenntnisse, die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses gewonnen werden oder bei pflichtgemäßer Sorgfalt gewonnen werden können, zu berücksichtigen sind (objektives Wertaufhellungskonzept). Dies gilt auch für Erkenntnisse, die das Jahresergebnis verbessern.
- (7) Die zur Aufstellung des Jahresabschlusses verpflichteten Mitglieder der Geschäftsführung/des Vorstands haben dafür zu sorgen, dass der Kenntnisstand über die Verhältnisse am Abschlussstichtag zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses möglichst umfassend ist. Daher sind sie verpflichtet, alle für Ansatz und Bewertung relevanten Erkenntnisse innerhalb des Wertaufhellungszeitraumes zu beschaffen. Diese Pflicht umfasst alle einem ordentlichen und gewissenhaften Unternehmer zumutbaren Maßnahmen. Wird diese Verpflichtung verletzt und wären bei Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt weitere wertaufhellende Erkenntnisse zu erlangen gewesen, kann es sein, dass der Jahresabschluss kein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften) bzw. der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (bei Kapitalgesellschaften) vermittelt.

### **3. Wertbegründung**

- (8) Ereignisse, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten und keinen Aufschluss über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag geben, sondern diese verändern, sind bei der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Geschäftsjahr nicht zu berücksichtigen. Dies entspricht dem im § 201 Abs. 2 Z 3 UGB festgeschriebenen Stichtagsprinzip. Solche Ereignisse sind vielmehr allenfalls gemäß § 243 Abs. 3 Z 1 UGB (Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind) im Lagebericht anzuführen.

### **4. Ende des Wertaufhellungszeitraumes**

- (9) Das Ende des Wertaufhellungszeitraumes ist im für alle Unternehmen geltenden allgemeinen Teil des Dritten Buches des UGB festgeschrieben. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB endet der Wertaufhellungszeitraum mit „dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses“.
- (10) Gemäß § 193 Abs. 2 UGB hat der Unternehmer für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres in den ersten neun Monaten des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluss aufzustellen. Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben gemäß § 222 Abs. 1 UGB in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr unter anderem den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss aufzustellen. Für Emittenten iSd § 81a Abs. 1 Z 4 BörseG verkürzt sich die Aufstellungsfrist noch weiter, denn ein Emittent hat seinen Jahresfinanzbericht spätestens vier Monate nach Ablauf jedes Geschäftsjahres zu veröffentlichen. Eine Verzögerung der Aufstellung über die gesetzlichen Fristen hinaus bewirkt eine Verlängerung des für die Wertaufhellung maßgeblichen Zeitraumes.
- (11) Die Aufstellung des Jahresabschlusses wird spätestens durch die Unterzeichnung des Jahresabschlusses gemäß § 194 oder gemäß § 222 Abs. 1 UGB dokumentiert. Die Unterfertigung ist aber nicht konstitutiv für die Aufstellung.

Aufstellungsakt ist der entsprechende Beschluss des für die Aufstellung zuständigen Organs bzw. beim Einzelunternehmer die dokumentierte Entscheidung. Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses und somit Ende des Wertaufhellungszeitraumes ist bei Gesellschaften jener Tag, an dem die gesetzlichen (= organschaftlichen) Vertreter nachweislich den Beschluss über die Aufstellung des Jahresabschlusses fassen. Dies gilt rechtsformübergreifend für alle Gesellschaftsformen, die vom Anwendungsbereich des Dritten Buches des UGB erfasst werden. Bei einem Einzelunternehmer tritt an die Stelle eines solchen Beschlusses die dokumentierte Entscheidung, dass der fertiggestellte Jahresabschluss nunmehr als rechtsgültige Endfassung betrachtet werden soll.

- (12) Besonders deutlich wird die Unterscheidung zwischen Aufstellung und Unterfertigung bei Kapitalgesellschaften, bei mittelgroßen und großen Genossenschaften und bei Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftender Gesellschafter ist (Personengesellschaften gemäß § 221 Abs. 5 UGB, z.B. GmbH & Co KG, in der Folge als „kapitalistische Personengesellschaft“ bezeichnet). Für diese Gesellschaften unterscheidet das Gesetz ausdrücklich zwischen dem Akt der Aufstellung und dem Akt der Unterzeichnung des Jahresabschlusses (§ 222 Abs. 1 UGB). Der Beschluss der zuständigen Organmitglieder über die Aufstellung des Jahresabschlusses kann z.B. im Vorstand einer AG nach Maßgabe der Satzung und der Geschäftsordnung bei Abwesenheit und/oder gegen die Stimmen einzelner Vorstandsmitglieder gefasst werden. Der aufgestellte Jahresabschluss muss in der Folge jedoch von sämtlichen Mitgliedern der Unternehmensleitung unterzeichnet werden. Der Beschluss über die Aufstellung des Jahresabschlusses kann unabhängig vom Vorliegen sämtlicher Unterschriften durch das Protokoll über die maßgebliche Geschäftsführungs- bzw. Vorstandssitzung oder durch die Übermittlung des aufgestellten Jahresabschlusses an die Gesellschafter (vgl. § 22 Abs. 2 GmbHG) oder an den Aufsichtsrat (vgl. § 96 Abs. 1 AktG, § 22 Abs. 2 GenG) dokumentiert werden.

- (13) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass – unabhängig von der Rechtsform – mit der Aufstellung des Jahresabschlusses der Wertaufhellungszeitraum endet, innerhalb dessen die Unternehmensleitung unter Zugrundelegung des jeweils geltenden Sorgfaltsmaßstabes verpflichtet ist, alle für die Aufstellung des Jahresabschlusses relevanten Informationen zu beschaffen (vgl. Rz. (6) und (7)).

## **5. Erkenntnisse zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses**

### **5.1. Grundlegende Überlegungen**

- (14) Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist vorgesehen, dass der aufgestellte Jahresabschluss durch ein Willensbildungs- oder Kontrollorgan, z.B. durch die Generalversammlung bei der GmbH oder durch den Aufsichtsrat oder gegebenenfalls die Hauptversammlung bei der AG, zu genehmigen ist und damit als festgestellt gilt. Nur der festgestellte Jahresabschluss kann Grundlage für eine Gewinnausschüttung sein (ausgenommen eine Abschlagszahlung gemäß § 54a AktG). Da der Jahresabschluss von dem für die Aufstellung verantwortlichen Organ unter anderem auch bei Bekanntwerden wertaufhellender Erkenntnisse vor der Feststellung geändert werden kann, stellt sich die Frage, wie mit wertaufhellenden Erkenntnissen umzugehen ist, die nach der Aufstellung des Jahresabschlusses, damit nach Ablauf des Wertaufhellungszeitraumes, aber vor der Feststellung des Jahresabschlusses bekannt werden.
- (15) Hinsichtlich Personengesellschaften, bei denen alle Gesellschafter an der Geschäftsführung und damit an der Aufstellung des Jahresabschlusses beteiligt sind, unterscheidet das Gesetz auf Grund der Personenidentität zwischen Geschäftsführungsorgan und Mitgliederversammlung (Prinzip der Selbstorganschaft) nicht zwischen Aufstellung und Feststellung. Die unter Rz. (14) aufgeworfene Frage stellt sich daher bei Personengesellschaften nicht immer in



dieser Form. Dasselbe gilt für Einzelunternehmer. Sind in Personengesellschaften hingegen nicht alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt oder sind besondere Organe eingerichtet (z.B. ein Beirat oder eine über den Kreis der geschäftsführenden Gesellschafter hinausgehende Gesellschafterversammlung), denen die Genehmigung des Jahresabschlusses vorbehalten ist, gilt jener Tag als Tag der Feststellung des Jahresabschlusses, an dem die nicht geschäftsführenden Gesellschafter oder das sonst zuständige Organ den Jahresabschluss genehmigt haben, sodass die unter Rz. (14) aufgeworfene Frage relevant werden kann.

## **5.2. Berücksichtigung von wertaufhellenden Erkenntnissen nach Ablauf des Wertaufhellungszeitraumes**

- (16) Die Verpflichtung, sich um die Erlangung wertaufhellender Erkenntnisse zu bemühen, endet, wie in Rz. (13) dargelegt, mit der Aufstellung des Jahresabschlusses durch die Unternehmensleitung.
- (17) Dies bedeutet für Einzelunternehmen und Personengesellschaften ohne besondere Organe im Sinne der Rz. (15) und bei Einbindung aller Gesellschafter in die Geschäftsführung folgendes: Sollte die Unternehmensleitung nach Aufstellung des Jahresabschlusses wertaufhellende Erkenntnisse erlangen, so besteht – selbst wenn diese wesentlich sind – keine Verpflichtung, den Jahresabschluss zu ändern.
- (18) Hinsichtlich der Kapitalgesellschaften, kapitalistischen Personengesellschaften und Personengesellschaften mit besonderen Organen im Sinne der Rz. (15) bedeutet dies folgendes:
- Erlangt die Unternehmensleitung trotz Erfüllung der Verpflichtung gemäß Rz. (7) erst nach der Aufstellung des Jahresabschlusses wertaufhellende Erkenntnisse (z.B. durch dem Unternehmen zugegangene Mitteilungen oder andere externe Informationen) und sind diese wesentlich für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Er-

tragslage des Unternehmens, so hat sie zu prüfen, ob diese Erkenntnisse eine Änderung des Jahresabschlusses erfordern.

- Nicht jede Tatsache, die nach unternehmensrechtlichen Einzelvorschriften sowie in bestimmten Bilanzierungszusammenhängen als wesentlich anzusehen ist (vgl. z.B. § 198 Abs. 8 Z 3 zweiter Satz UGB, § 205 Abs. 1 zweiter Satz UGB), macht es erforderlich, einen unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften (vgl. Rz. (6) und (7)) fehlerfrei aufgestellten Jahresabschluss abzuändern. Die Entscheidung, ob auf Grund von wertaufhellenden Erkenntnissen eine Änderung des Jahresabschlusses durchzuführen ist, hat immer unter Bedachtnahme auf die Auswirkungen im Hinblick auf die Vermittlung des durch den Jahresabschluss zu gewährenden möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu erfolgen.
- Entscheidet sich das für die Aufstellung zuständige Organ gegen die Änderung eines aufgestellten Jahresabschlusses, so ist das für die Feststellung des Jahresabschlusses zuständige Organ darüber entsprechend zu informieren. Diese Mitteilungspflicht umfasst daher nur Erkenntnisse bezogen auf jene im vorigen Absatz dargestellten wesentlichen Tatsachen, die unter Berücksichtigung unternehmensrechtlicher Einzelvorschriften sowie bestimmter Bilanzierungszusammenhänge unter Bedachtnahme auf die Auswirkungen im Hinblick auf die Vermittlung des durch den Jahresabschluss zu gewährenden möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens nicht zu einer Änderung des aufgestellten Jahresabschlusses geführt haben. Davon unberührt bleibt die notwendige Erfassung im Jahresabschluss des laufenden Geschäftsjahres und gegebenenfalls die Offenlegung im Anhang gemäß § 233 letzter Satz UGB.
- Im Falle eines durch einen Abschlussprüfer gemäß §§ 268ff UGB geprüften Jahresabschlusses ist zu beachten, dass eine Änderung des aufgestellten und geprüften Jahresabschlusses gemäß § 268 Abs. 3 UGB eine

Nachtragsprüfung erfordert. Über das Ergebnis dieser Prüfung ist zu berichten, und der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen, erforderlichenfalls einzuschränken oder zu versagen.

## **6. Erkenntnisse nach Feststellung des Jahresabschlusses**

- (19) Die Geschäftsführung/der Vorstand haben nach pflichtgemäßem Ermessen im Rahmen ihrer Organverantwortung und unter Bedachtnahme auf die Auswirkungen auf die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu entscheiden, ob das Auftreten wertaufhellender Erkenntnisse nach der Feststellung des Jahresabschlusses einen ausreichenden Grund darstellt, den Widerruf des Feststellungsbeschlusses beim jeweils zuständigen Organ zu beantragen, um den Jahresabschluss zu ändern. Stellt die Geschäftsführung/der Vorstand den Antrag auf Widerruf des Feststellungsbeschlusses, hat im Falle der Zuständigkeit des Aufsichtsrates dieser im Rahmen seiner Organverantwortung darüber zu entscheiden. Kommt die Geschäftsführung/der Vorstand auf Grund ihrer/seiner Abwägung zu dem Ergebnis, dass ein Widerruf des Feststellungsbeschlusses nicht zu beantragen ist, so ist bei der nächsten Sitzung/Versammlung des für die Feststellung zuständigen Organs jedenfalls dann über das Auftreten wertaufhellender Erkenntnisse zu berichten, wenn diese nicht unwesentlich sind.
- (20) Sofern die Auswirkungen der wertaufhellenden Erkenntnisse auf das vom festgestellten Jahresabschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich sind, ist von den verantwortlichen Organen zu prüfen, ob eine Abänderung des Ausschüttungsvorschlages/-beschlusses notwendig ist. Eine dafür relevante Auswirkung ist jedenfalls dann gegeben, wenn sich bei Berücksichtigung der wertaufhellenden Erkenntnisse und bei Berücksichtigung jederzeit frei auflösbarer Rücklagen im Jahresabschluss der ausschüttbare Betrag wesentlich ändert.
- (21) Im Zusammenhang mit wertbegründenden Tatsachen ist auf das Ausschüttungsverbot nach § 82 Abs. 5 GmbHG hinzuweisen. Wertbegründende

Tatsachen (z.B. Verluste in der laufenden Periode) können gemäß § 82 Abs. 5 GmbHG zu einem Ausschüttungsverbot führen. Dies gilt analog auch für wert-aufhellende Erkenntnisse, bei deren Berücksichtigung zum Zeitpunkt der Be-schlussfassung über die Gewinnverteilung der zur Ausschüttung vorgesehene Betrag unter Berücksichtigung jederzeit frei auflösbarer Rücklagen im tatsäch-lich oder hypothetisch korrigierten Bilanzgewinn keine Deckung findet. Dieser im GmbH-Gesetz explizit verankerte Gedanke ist in ähnlicher Form auch bei anderen Kapitalgesellschaften ableitbar. Da bei der AG die Hauptversamm-lung über die Gewinnverteilung beschließt, ist der Zeitpunkt dieses Beschlus-ses – ebenso wie bei der GmbH – maßgeblich.

## **7. Wertaufhellungszeitraum bei der Konzernabschlussaufstel-lung**

- (22) Da der Konzernabschluss im Gegensatz zum Jahresabschluss grundsätzlich keine unmittelbaren rechtlichen Bindungswirkungen entfaltet, ist eine Feststel-lung des Konzernabschlusses nicht vorgesehen.
- (23) Für das Ende des Wertaufhellungszeitraumes beim Konzernabschluss sind gemäß § 251 Abs. 1 UGB die Vorschriften für die Aufstellung des Jahresab-schlusses entsprechend anzuwenden. Tag der Aufstellung des Konzernab-schlusses und somit Ende des Wertaufhellungszeitraumes ist demnach jener Tag, an dem die gesetzlichen (= organschaftlichen) Vertreter den Beschluss über die Aufstellung des Konzernabschlusses fassen. Damit endet also der Wertaufhellungszeitraum, innerhalb dessen die Konzernleitung unter Zugrun-delegung des jeweils anzuwendenden Sorgfaltsmaßstabes verpflichtet ist, alle für die Aufstellung des Konzernabschlusses relevanten Informationen zu be-schaffen (vgl. Rz. (6) und (7)).
- (24) Bei Kapitalgesellschaften hat der Aufsichtsrat den Konzernabschluss zu prü-fen. Für wert-aufhellende Erkenntnisse nach Aufstellung des Konzernab-schlusses gelten die Ausführungen im Abschnitt 5.2. sinngemäß, wobei an die Stelle des Feststellungszeitpunktes der Zeitpunkt des Abschlusses der Prü-

fung durch das zuständige Organ tritt. Der Umgang mit wertaufhellenden Erkenntnissen, die nach Ende des Wertaufhellungszeitraumes, aber vor Abschluss der Prüfung durch den Aufsichtsrat bekannt werden, entspricht somit der Vorgehensweise beim Jahresabschluss für den Zeitraum zwischen Aufstellung und Feststellung. Dies gilt auch für Personengesellschaften, bei denen nicht alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt sind, und Personengesellschaften mit besonderen Organen im Sinne der Rz. (15).

- (25) Nach Ablauf des Wertaufhellungszeitraumes 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 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.

## **8. Erstmalige Anwendung**

- (26) Diese Stellungnahme gilt für Jahres- und Konzernabschlüsse, die zum 31.12.2011 oder später aufgestellt werden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.