



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Stellungnahme

„Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB“

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Michael Laminger (michael.laminge@oervrevision.at)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Rudolf Diewald, Werner Fleischer, David Grünberger, Heiner Klein, Aslan Milla,
Dieter Nefischer, Roland Nessmann, Alexander Schiebel

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 Wirtschaftstreuhandler
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

Überblick

1. Hintergrund	2
2. Rechtliche Beurteilung	2
2.1. Allgemeines	2
2.2. Abgrenzung zu Rückstellungen und Verbindlichkeiten	6
2.3. Abgrenzung zu vertraglichen Haftungsverhältnissen	6
2.4. Abgrenzung zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen	6
3. Rechtliche Beurteilung der Konzernbestimmung	7
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	10

1. Hintergrund

- (1) Diese Stellungnahme behandelt die §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB idF Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008).¹ Das URÄG 2008 dient zur Umsetzung der Abschlussprüfungs-Richtlinie² und der Änderungs-Richtlinie³. Die hier behandelten Gesetzesbestimmungen basieren auf der Änderungs-Richtlinie.
- (2) Gemäß § 237 Z 8a UGB sind im Anhang des Jahresabschlusses künftig anzugeben: *„Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der nicht in der Bilanz ausgewiesenen und auch nicht gemäß Z 8 oder § 199 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“*. § 266 Z 2a UGB enthält eine analoge Bestimmung für den Konzernabschluss. Diese Stellungnahme bezeichnet Geschäfte gemäß § 237 Z 8a UGB als „außerbilanzielle Geschäfte“.
- (3) Ziel dieser Stellungnahme ist die Auslegung der §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB. Auch Fragen der Abgrenzung zu anderen Bestimmungen des UGB, insbesondere zu den in den §§ 237 Z 8 und 266 Z 2 UGB angeführten Bestimmungen, werden im Rahmen dieser Stellungnahme behandelt.

2. Rechtliche Beurteilung

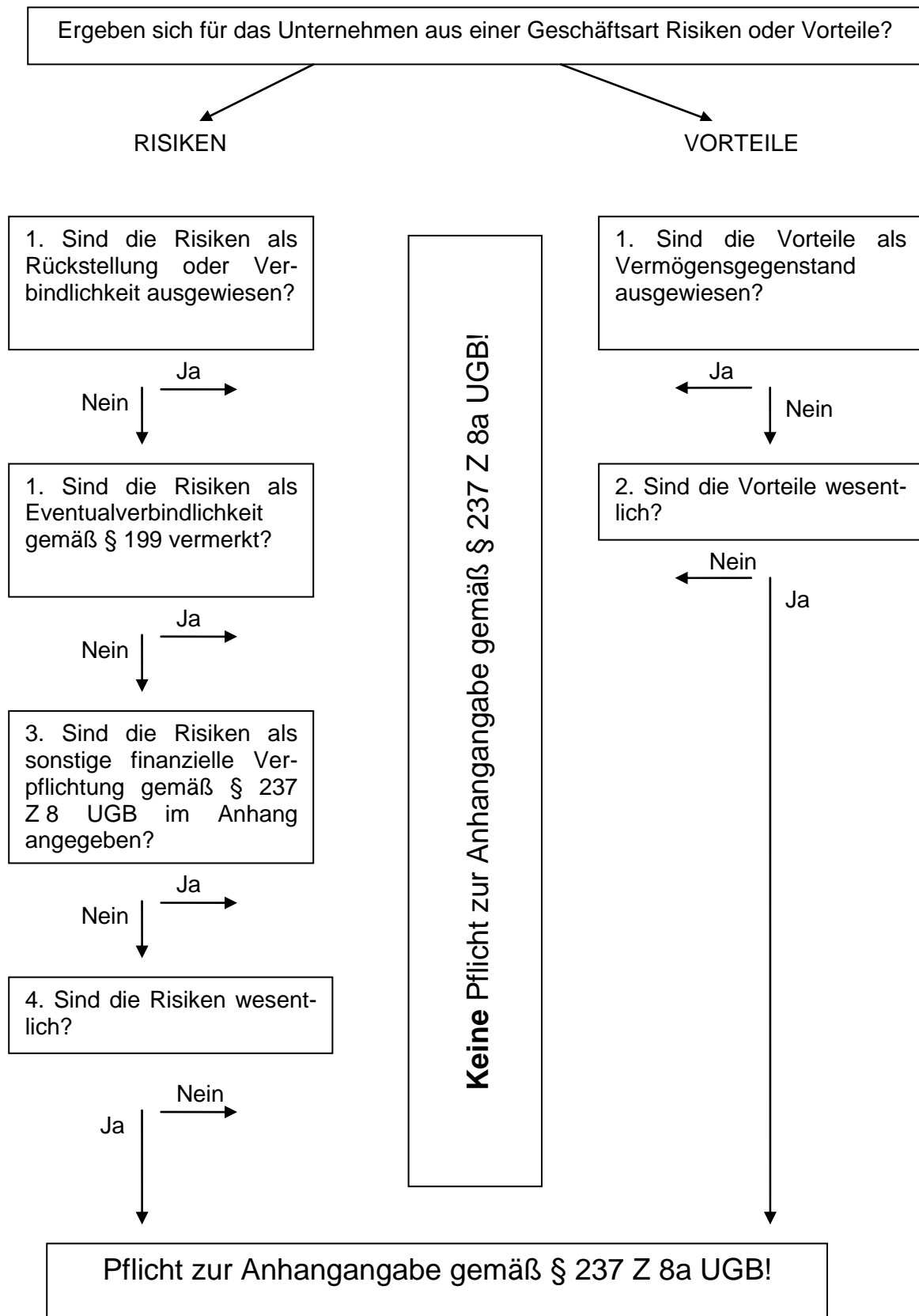
2.1. Allgemeines

- (4) Gemäß § 242 Abs 1 UGB können die Angaben gemäß § 237 Z 8a UGB bei kleinen und mittelgroßen Aktiengesellschaften und bei mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf Art und Zweck der Geschäfte beschränkt werden. Die Angabe der finanziellen Auswirkungen (Risiken und Vorteile) kann bei diesen Gesellschaften unterbleiben. Kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung müssen die Angaben gemäß § 237 Z 8a UGB laut

¹„Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB“

- § 242 Abs 2 UGB nur auf Wunsch einer qualifizierten Minderheit in den Anhang aufnehmen.
- (5) Die Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB beschränkt sich nicht auf außerbilanzielle Geschäfte, die wesentliche Risiken beinhalten, sondern umfasst auch außerbilanzielle Geschäfte, die wesentliche Vorteile beinhalten. Die Angabepflicht wesentlicher Vorteile war dem UGB bislang fremd. Die Angabepflichtung gemäß § 237 Z 8a UGB steht in enger Beziehung zu den §§ 237 Z 8 (Anhangangaben zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen), 199 iVm § 237 Z 3 (Anhangangaben zu vertraglichen Haftungsverhältnissen) und 237a UGB (Anhangangaben zu Finanzinstrumenten) und überschneidet sich mit diesen Bestimmungen. Um Doppelerfassungen zu vermeiden, nimmt § 237 Z 8a UGB solche Geschäfte aus seinem Anwendungsbereich aus, die bereits in der Bilanz ausgewiesen sind oder aber gemäß §§ 237 Z 8 oder 199 iVm § 237 Z 3 UGB bereits 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 § 237 Z 8a UGB. Insofern ist § 237 Z 8a 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.⁴ In der Regel sind darunter Geschäfte zu verstehen, die schriftlich oder durch andere Willenserklärungen (zB konkludentes Handeln) zustande gekommen sind. Unternehmensbezogene Geschäfte im Sinne des Vierten Buches des UGB sind jedenfalls erfasst. Das bilanzierende Unternehmen 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 § 237 Z 8a 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.⁵ Unter den finanziellen Auswirkungen von solchen Risiken und Vorteilen ist ein Gesamzahlungsbetrag je Geschäftsart und getrennt nach Risiken bzw. Vorteilen zu verstehen.⁶ 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 § 237 Z 8a UGB anzugeben sind, ergibt sich aus folgendem Entscheidungsbaum:



„Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB“

2.2. Abgrenzung zu Rückstellungen und Verbindlichkeiten

- (10) Sofern ein Risiko als Verbindlichkeit oder Rückstellung ausgewiesen ist, ist keine Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB geboten. Ob eine Rückstellung aufgrund eines Passivierungswahrechts oder einer Passivierungspflicht ausgewiesen ist, ist unerheblich. Entscheidend ist der Ausweis in der Bilanz.⁷

2.3. Abgrenzung zu vertraglichen Haftungsverhältnissen

- (11) Gemäß § 199 und § 237 Z 3 UGB sind unter der Bilanz vertragliche Haftungsverhältnisse zu vermerken und im Anhang zu erläutern, soweit sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind. Die Inanspruchnahme ist im Bilanzierungszeitpunkt nicht wahrscheinlich. Es ist auf Grund 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. Bei weichen Patronatserklärungen kann im Einzelfall eine Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB geboten sein.⁸

2.4. Abgrenzung zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen

- (14) Gemäß § 237 Z 8 UGB ist im Anhang der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen anzugeben, die nicht in der Bilanz ausgewiesen und auch nicht gemäß § 199 UGB anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage wesentlich ist. Die Abgrenzung zwischen der Z 8a und der Z 8 ist nur für Geschäfte relevant, die Risiken nach sich ziehen, da

sich die Z 8 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,⁹ weisen Überschneidungen mit den sonstigen finanziellen Verpflichtungen gemäß Art 43 Z 7 Bilanzrichtlinie und § 237 Z 8 UGB auf. Hinsichtlich des Erläuterungsumfangs im Anhang führt die Abgrenzung aber zu keinen Unterschieden: Für außerbilanzielle Geschäfte, die unter § 237 Z 8 UGB fallen, sind unter Berücksichtigung der Generalnorm und der Änderungs-Richtlinie ebenfalls Angaben gemäß § 237 Z 8a UGB zu fordern. Für außerbilanzielle Geschäfte, die nicht unter § 237 Z 8 UGB fallen, ist jedoch der von § 237 Z 8 UGB geforderte gesonderte Ausweis der finanziellen Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen nicht notwendig.
- (16) Der Begriff „Risiko“ gemäß § 237 Z 8a UGB ist weiter zu verstehen als der Begriff „finanzielle Verpflichtung“ gemäß § 237 Z 8 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.¹⁰

3. Rechtliche Beurteilung der Konzernbestimmung

- (17) § 266 Z 2a UGB gibt § 237 Z 8a UGB für die Konzernebene analog wieder. Es wird daher auf die Ausführungen zu § 237 Z 8a UGB verwiesen. Allerdings werden außerbilanzielle Geschäfte zwischen vollkonsolidierten Unternehmen nicht von der Angabepflicht gemäß § 266 Z 2a UGB 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 Gesamtbetrag je Geschäftsart und getrennt nach Risiken und Vorteilen zu verstehen. Wenn sich ein Gesamtbetrag nicht ermitteln lässt, ist eine Beschreibung der möglichen betragsmäßigen Auswirkungen notwendig.
- (20) § 237 Z 8a 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) Gesamtbeträgen.

5. Beispiele für außerbilanzielle Geschäfte

5.1. Weiche Patronatserklärungen

- (21) Weiche Patronatserklärungen¹¹ 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 Z 8 UGB. Wenn davon auszugehen ist, dass sich der Patron trotz fehlender rechtlicher Verpflichtung aufgrund faktischer Gegebenheiten (zB geschäftspolitische Notwendigkeit) der Übernahme von Leistungen an den Begünstigten nicht entziehen kann, kann eine Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a UGB im Einzelfall geboten sein, soweit dafür keine Rückstellung gebildet werden muss. Dies kommt vor allem dann in Be-

¹¹„Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB“

tracht, 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 § 237 Z 8a 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) § 237a UGB regelt Anhangangaben zu derivativen Finanzinstrumenten. Derivative Finanzinstrumente sind außerbilanzielle Geschäfte gemäß § 237 Z 8a UGB, wenn sie nicht in der Bilanz ausgewiesen sind. Gerade bei derivativen Finanzinstrumenten mit einem positiven Marktwert unterbleibt idR der Ausweis in der Bilanz.
- (26) In einem solchen Fall ist neben den gemäß § 237a UGB geforderten Anhangangaben gemäß § 237 Z 8a 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 zB 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 § 199 UGB aus. Wenn die finanziellen Auswirkungen dieser möglichen Rückbelastungen wesentlich sind, ist eine Anhangangabe gemäß § 237 Z 8a 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 § 237 Z 8a UGB verpflichtend. Bei Kreditinstituten empfiehlt es sich daher, den Forderungsspiegel

künftig um die erhaltenen Garantien, Bürgschaften bzw Sicherheiten zu ergänzen.¹²

¹ BGBl I 2008/70.

² Richtlinie 2006/43/EG über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG.

³ Richtlinie 2006/46/EG zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG.

⁴ Vgl Erwägungsgrund 9 der Änderungs-Richtlinie und ErlRV, 467 BlgNR 23. GP, 11f.

⁵ Vgl ErlRV, 467 BlgNR 23. GP, 11f.

⁶ So wird auch bei den sonstigen finanziellen Verpflichtungen auf einen Gesamtbetrag abgestellt.

⁷ 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 § 237 Z 8a UGB.

⁸ Vgl Abschnitt 5.1.

⁹ Siehe EN 4.

¹⁰ Vgl etwa die Ausführungen zu weichen Patronatserklärungen in Abschnitt 5.1.

¹¹ Vgl zu Patronatserklärungen weiters KFS/RL 24 „Stellungnahme zur Behandlung von Patronatserklärungen im Zusammenhang mit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung“.

¹² Kreditinstitute müssen bereits gemäß § 17 Offenlegungsverordnung umfangreiche Angaben zur Kreditrisikominderung machen. Wird die Offenlegung im Jahresabschluss vorgenommen, kann es zu Überschneidungen kommen; in diesem Fall sind die Anforderungen beider Normen einzuhalten.