

Kommentar zum Entwurf für die AFRAC-Stellungnahme 39 „Zur Änderung von UGB-Abschlüssen und Lageberichten“

Sehr geehrte Damen und Herren,

allgemein ist zu dem Entwurf für die AFRAC-Stellungnahme 39 „Zur Änderung von UGB-Abschlüssen und Lageberichten“ zu sagen, dass dieser im Vergleich zu bestehenden Stellungnahmen gleich aus drei Gründen stark an Qualität vermissen lässt:

- 1) Fehlende Definitionen: Während andere AFRAC-Stellungnahmen (unnötigerweise) sogar Definitionen aus dem UGB 1:1 wiederholen, verwendet dieser Entwurf zahlreiche Begriffe, die nirgendwo definiert werden.
- 2) Fehlende Begründungen: Während andere AFRAC-Stellungnahmen in den Erläuterungen neben einer Ableitung aus dem Gesetz auch vielfach Literatur zitieren, um die getroffenen Regelungen zu begründen, wird in diesem Entwurf nicht einmal der Versuch unternommen, eine Begründung für zwei zentrale Regelungen herzuleiten (Korrekturmöglichkeit nicht fehlerhafter Jahresabschlüsse; Rückwärtsänderung bzw Korrektur in laufender Rechnung bei wesentlichen Fehlern).
- 3) Fehlende Regelungen: es wird nirgendwo erklärt, was eine Rückwärtsänderung ist oder wie diese durchgeführt werden soll.

Im Detail habe ich folgende Anmerkungen:

Rz 7:

Hier werden Änderungen des Ansatzes, der Bewertung, der Darstellung sowie der Konsolidierung gleichgesetzt.

Die „Konsolidierung“ ist aber kein eigenes Wesensmerkmal des Abschlusses, sondern lediglich ein Arbeitsschritt um Ansatz, Bewertung & Darstellung zu erreichen. So ist die Schuldenkonsolidierung nur eine Vorarbeit für den Ansatz von Vermögenswerten und Schulden im Konzernabschluss oder die Zwischenergebniseliminierung eine Vorarbeit für die Bewertung von Vermögenswerten im Konzernabschluss. Es ist daher meiner Meinung nach verfehlt, die Konsolidierung als eigenen Punkt hier anzuführen.

Rz 12:

Der Grundsatz der Bestandskraft wird als wichtiges Kriterium genannt, ohne dass jemals erklärt wird, was mit diesem Grundsatz gemeint ist. Das UGB selbst kennt keinen „Grundsatz der Bestandskraft“, auch in den einschlägigen Kommentaren habe ich keinen „Grundsatz der Bestandskraft“ gefunden. Gebräuchlich ist der Ausdruck „Bestandskraft“ – sowohl in Österreich als auch in Deutschland - nur im Verwaltungsrecht für die Gültigkeit von Verwaltungsakten.

Wenn das AFRAC einen neuen Grundsatz der Bilanzierung schaffen will, dann sollte das in der Stellungnahme auch klar zum Ausdruck gebracht werden und vor allem sollte dann klar definiert werden, was dieser Grundsatz besagt.

Laut Rz 12 richtet sich die Auswirkung des Grundsatzes der Bestandskraft von Abschlüssen nach der Rechtsform und nach branchenspezifischen Regelungen. Es wird nicht gesagt, welche Auswirkung der Grundsatz der Bestandskraft allgemein hat, geschweige denn, welche rechtsform- oder branchenspezifischen Besonderheiten es geben könnte. Dieser Satz ist daher völlig inhaltsleer und unnötig.

Kapitel 3 – Abschnitt 16ff:

Weder im Entwurf selbst noch in den Erläuterungen wird eine Begründung dafür geliefert, warum die Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses überhaupt zulässig sein sollte. In den einschlägigen Gesetzen (UGB, AktG, GmbHG) findet sich nur die Bestimmung, dass ein geänderter Abschluss neuerlich geprüft werden muss (§ 269 UGB), eine Bestimmung dazu, dass ein fehlerfreier Abschluss geändert werden kann, gibt es allerdings nicht.

Durch die vertraglichen Vereinbarungen wird die Erstellung des Jahresabschlusses zu einer vertraglichen Willenserklärung. Wird vertraglich eine Option vereinbart, gibt es eine gewisse Frist, innerhalb derer die Option ausgeübt werden kann oder nicht. Nach Ablauf dieser Frist kann die Entscheidung vom Optionsberechtigten nicht mehr geändert werden, auch nicht aus gewichtigen rechtlichen, wirtschaftlichen oder steuerlichen Gründen. Das UGB sieht für die Erstellung eines Jahresabschlusses klare Fristen vor und es erscheint plausibel, dass innerhalb dieser Frist auch noch Änderungen vorgenommen werden können, ansonsten wäre ja ein Unternehmen, das seinen Jahresabschluss innerhalb von einem Monat erstellt gegenüber anderen Unternehmen benachteiligt, die die Frist zur Erstellung bis zum letzten Tag ausreizen. Für eine Änderungsmöglichkeit nach Ablauf der gesetzlichen Fristen zur Erstellung findet sich aber kein Hinweis im Gesetz.

Eine solche vom AFRAC geschaffene Möglichkeit, schafft zivilrechtliche Probleme:

In Rz 18 wird angeführt, dass sich vertragliche Ansprüche durch Korrektur eines fehlerfreien Jahresabschlusses nicht ändern, sofern nichts Abweichendes vereinbart ist.

Die Problematik dieser Möglichkeit soll anhand von 2 Beispielen verdeutlicht werden:

- 1) *Angenommen, es besteht gemäß UGB ein Ermessensspielraum, der dazu führt, dass im Jahr 1 ein Gewinn von 100 oder von 120 ausgewiesen werden kann, wobei dies bewirkt, dass im Jahr 2 ein Gewinn von 100 oder von 80 ausgewiesen wird (Der Gesamtgewinn beträgt jedenfalls 200.)*

Der Bilanzierende erstellt im Jahr 1 einen Jahresabschluss mit Gewinn in Höhe von 100 und zahlt vertragsgemäß eine gewinnabhängige Lizenzgebühr in Höhe von 1% = 1. Später wird aufgrund gewichtiger Gründe der Jahresabschluss korrigiert und der Gewinn mit 120 ausgewiesen. Mangels Berücksichtigung dieser Möglichkeit im Vertrag ändert sich laut Rz 18 die Lizenzgebühr nicht.

Aufgrund des korrigierten Jahresabschlusses in Jahr 1 beträgt aber der Gewinn im Jahr 2 nicht 100, sondern nur 80 und das Unternehmen würde nur eine Lizenzgebühr von 0,8 statt 1 zahlen.

Betrachtet man beide Jahre gemeinsam, erhält der Lizenzgeber nur 1,8 statt 2,0 Lizenzgebühr. Dies kann nicht im Sinn der vertraglichen Vereinbarung oder des UGB sein.

- 2) *Der Geschäftsführer einer GmbH erhält laut Vertrag 5% vom Jahresergebnis als Prämie. Laut Vertrag ändert sich der Prämienanspruch, wenn der Jahresabschluss nachträglich geändert wird.*

Ein Geschäftsführer erstellt den Jahresabschluss für das Jahr 1 gemäß UGB mit einem Jahresergebnis von 100 und erhält laut Vertrag 5% = 5 Prämie. Im Jahr 2 wird der Geschäftsführer abberufen.

Stellt sich nun im Jahr 2 oder später heraus, dass der Jahresabschluss im Jahr 1 fehlerhaft erstellt wurde, ist klar, dass der Geschäftsführer die Prämie zurückzahlen muss und das wird wohl mit der Vertragsklausel gemeint sein. Es ist aber höchst befremdlich, dass man dem Geschäftsführer auch für den Fall, dass er den Jahresabschluss völlig gesetzeskonform erstellt hat, nachträglich den Prämienanspruch entziehen kann, wenn man nur gewichtige rechtliche, wirtschaftliche oder steuerliche Gründe findet.

Gemäß GmbHG bzw AktG ist die jeweils im Geschäftsjahr/während der gesetzlichen Erstellungsfrist im Folgejahr bestellte Geschäftsführung bzw der jeweils im Geschäftsjahr/während der gesetzlichen Erstellungsfrist im Folgejahr bestellte Vorstand für die Erstellung des Jahresabschlusses verantwortlich. Eine vom AFRAC geschaffene Möglichkeit der späteren Änderung von fehlerfreien Abschlüssen würde diese gesetzlichen Bestimmungen unterlaufen.

Gründe für die nachträgliche Änderung fehlerfreier Abschlüsse:

In den Erläuterungen wird als konkreter Grund für eine Änderung eines fehlerfreien Abschlusses die steuerliche Außenprüfung genannt, zusätzlich wird auf KFS/RL1 Rz 32 verwiesen. Die in Rz 32 angeführten Gründe sind zwar für die Durchbrechung der Stetigkeit relevant, nicht aber für nachträgliche Änderungen. So ist zB eine gesetzliche Änderung, die das Geschäftsjahr betrifft, zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung schon bekannt. Eine solche Änderung kann eine Durchbrechung der Stetigkeit zum Vorjahresabschluss rechtfertigen, gibt aber keinen Anlass zu einer nachträglichen Änderung. Ebenso wenig wäre verständlich, warum aufgrund einer geänderten unternehmerischen Konzeption im Jahr 2 der Jahresabschluss des Jahres 1 geändert werden soll usw.

Als einziges relevantes Beispiel bleibt somit die steuerliche Außenprüfung.

Betrifft die Feststellung einer Steuerprüfung eine steuerliche Norm, die vom UGB abweicht, erübrigt sich die Notwendigkeit der Änderung des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses.

Zu überlegen sind daher Fälle, in denen eine Feststellung einer Steuerprüfung einen unternehmensrechtlichen Bilanzansatz betrifft, der aufgrund der Maßgeblichkeit auch das steuerliche Ergebnisse beeinflusst. Dabei muss die Steuerbehörde bzw das Bundesfinanzgerichts das UGB interpretieren und die Wahlrechte bzw Ermessensspielräume des UGB ausloten. Kommt das Bundesfinanzgericht in seinem Urteil zu dem Schluss, dass die Steuererklärung aufgrund eines fehlerhaften Jahresabschlusses unrichtig ist, erübrigt sich die Frage der nachträglichen Änderung von fehlerfreien Abschlüssen, weder das Unternehmen noch sein Abschlussprüfer können sich auf den Standpunkt stellen, das UGB besser anwenden zu können als ein Gericht des Bundes.

Anders sieht es aus, wenn lediglich ein Bescheid einer Steuerbehörde vorliegt, da hier Unternehmen und Abschlussprüfer sehr wohl eine andere Ansicht hinsichtlich des unternehmensrechtlichen Abschlusses vertreten können. Dennoch stellt sich die Frage, wozu in diesen Fällen die Änderung eines fehlerfreien Abschlusses möglich sein soll. Ist der Unternehmer von der Richtigkeit seines Abschlusses überzeugt, muss er die Abweichung im Steuerrecht in Kauf nehmen oder den Instanzenweg bestreiten, um den Sachverhalt endgültig durch ein Gericht klären lassen. Andernfalls ist ohnehin die Korrektur eines fehlerhaften Abschlusses notwendig.

Völlig unverständlich ist letztlich, welche Gründe vorliegen sollten, einen fehlerfreien Konzernabschluss nachträglich zu ändern, da dieser keine steuerlichen Konsequenzen hat. Die bloße Bequemlichkeit des Unternehmers, Handelsbilanz I und Handelsbilanz II ohne Abweichungen zu halten, sodass die nachträgliche Änderung eines Jahresabschlusses eines einbezogenen Unternehmens zu einer Folgeänderung im Konzern führt, kann doch kein gewichtiger rechtlicher, wirtschaftlicher oder steuerlicher Grund sein. Dies sollte in der Stellungnahme auch so klargestellt werden.

Rz 21

Es wird leider nicht ausgeführt, welche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Korrektur von fehlerhaften Abschlüssen relevant sind.

Rz 22

Wozu wird ein unbestimmter Begriff wie „aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers nicht vertretbar“ verwendet. Das AFRAC hat sich Mühe gegeben, in Stellungnahme Nr 34 den Begriff der Wesentlichkeit zu definieren. Ein wesentlicher Fehler im Sinne dieser Stellungnahme sollte als Grund ausreichen, einen Abschluss korrigieren zu müssen. Oder soll laut Rz 22 ein fehlerhafter Abschluss auch bei einem unwesentlichen Fehler vorliegen, worauf die bloße Existenz von Rz 23 hindeutet? Dann stellt sich die Frage, wozu „fehlerhafter Abschluss“ überhaupt definiert wird bzw warum bei einem unwesentlichen Fehler die Bilanzierung aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers nicht vertretbar sein sollte?

Sinnvoller wäre meiner Ansicht nach daher zunächst zu definieren, was ein wesentlicher Fehler ist, nämlich jeder Fehler, die Wesentlichkeit gemäß AFRAC 34 für sich genommen oder gemeinsam mit anderen gleichartigen Fehlern überschreitet.

In der Folge kann ein fehlerhafter Abschluss einfach als Jahresabschluss, der (zumindest) einen wesentlichen Fehler enthält, definiert werden.

Rz 33

Diese Rz ist meiner Ansicht nach unnötig, da im Fall eines unwesentlichen Fehlers gar kein fehlerhafter Abschluss vorliegt, somit fällt dies gar nicht in die Anwendung von Kapitel 4, sondern allenfalls von Kapitel 3.

Rz 24:

Wo aus dem UGB bzw allenfalls aus bestehenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung kann ein wie immer geartetes Wahlrecht zur Fehlerkorrektur abgeleitet werden?

Rz 24:

Es wird die den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Informationsvermittlung erwähnt. Dazu sollte ausgeführt werden, welches die gesetzlichen Anforderungen an die Informationsvermittlung im Fall eines fehlerhaften Abschlusses nun konkret sind.

Rz 24:

Es wird die Möglichkeit bzw Verpflichtung zur Rückwärtsänderung normiert. Leider wird nirgendwo im Entwurf beschrieben, was eine Rückwärtsänderung ist bzw wie diese durchzuführen ist. Werden nur die Vorjahreszahlen im laufenden Abschluss geändert oder muss der alte Abschluss korrigiert und neu veröffentlicht werden? Ohne weiter Erläuterung hätte ich aus dem Wortlaut „Rückwärtsänderung“ gemeint, dass so etwas wie eine retrospektive Anpassung nach IAS 8 gemeint ist, aus der Erläuterung ergibt sich aber, dass gerade das nicht gemeint ist.

Rz 26:

Die Vorschriften zur Erläuterungen sollten meiner Ansicht nach für den Fall der Fehlerkorrektur in laufender Rechnung präzisiert werden: Die Angaben sollten es dem Jahresabschlussleser jedenfalls ermöglichen, herzuleiten, wie die Gewinn- und Verlustrechnung und gegebenenfalls die Konzerngeldflussrechnung für das aktuelle Geschäftsjahr ausgesehen hätten, wenn der Fehler in der Vorperiode nicht gemacht worden wäre.

Rz 29:

Was ist ein „besonders schwerer Fehler oder Mangel“? Wo wird das definiert, inwieweit unterscheidet sich ein besonders schwerer Fehler von einem wesentlichen Fehler?

Was ist ein „sehr gravierender Fehler“? Ist das dasselbe wie ein „besonders schwerer Fehler“ oder besteht hier ein Unterschied? Wo wird das definiert, inwieweit unterscheidet sich ein sehr gravierender Fehler von einem wesentlichen Fehler?

Als Leser hat man den Eindruck, durch die Verwendung möglichst vieler unbestimmter Begriffe soll verschleiert werden, dass in dieser Rz nichts Konkretes gesagt wird. Dann kann man aber das Kapitel Nichtigkeit mit Ausnahme der Rz 27 ganz weglassen.

Rz 29:

Wann ist eine richtige Information der Jahresabschlussadressaten völlig verfehlt? Informationen, bei denen vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen, sind wesentlich. Werden diese Informationen nicht korrekt gegeben, ist der Jahresabschluss fehlerhaft.

Wenn ich als Anleger auf Basis eines solchen fehlerhaften Abschlusses eine Entscheidung falsch treffe, dh einen Kredit gewähre, den ich bei Kenntnis eines fehlerfreien Jahresabschlusses (zu diesen Konditionen) nicht gewährt hätte oder eine Aktie kaufe, die ich bei Kenntnis eines fehlerfreien Jahresabschlusses nicht gekauft hätte, dann ist die Information des Abschlusses für mich verfehlt. Einen Unterschied zwischen „völlig verfehlt“ und „einfach verfehlt“ kann ich nicht erkennen oder begründen. Der jeweilige Adressat trifft ja in der Regel nur eine Entscheidung auf Basis des Abschlusses, wird diese Entscheidung durch Fehlerhaftigkeit beeinflusst, ist die Information der Adressaten verfehlt.

Tatsächlich ist aber § 202 Abs 1 AktG deutlich enger gefasst: hier ist nicht von jedwedem Fehler die Rede, der bewirkt, dass eine richtige Information der Jahresabschlussadressaten (in welchem Ausmaß auch immer) verfehlt wird, sondern nur von Verletzungen von Bestimmungen die ausschließlich oder überwiegend zum Schutz der Gläubiger der Gesellschaft oder sonst im öffentlichen Interesse gegeben sind.

Wenn sich die Stellungnahme überhaupt mit der Nichtigkeit befassen soll, wäre es eher angebracht herauszuarbeiten, welche Normen des UGB ausschließlich oder überwiegend zum Schutz der Gläubiger der Gesellschaft oder sonst im öffentlichen Interesse gegeben sind. Jede Bilanzierungsvorschrift, die die Information der Gesellschafter zumindest als gleichwertiges Ziel hat wie den Schutz der Gläubiger, muss hier herausfallen, weil sie nicht überwiegend zum Schutz der Gläubiger ist.

Durch die aktuelle Formulierung im Entwurf wird somit – wohl unbeabsichtigt – der Tatbestand der Nichtigkeit stark ausgeweitet, weil nach Rz 29 auch die Verletzung von Normen, die gleichermaßen Gesellschafterinformation und Gläubigerschutz bewirken sollen, zur Nichtigkeit führen könnten.

Gegebenenfalls wäre in der Stellungnahme auch herauszuarbeiten, in welchen Fällen ein Jahresabschluss durch seinen Inhalt gegen die guten Sitten verstößt.

Rz 29:

„In Hinblick auf die Rechtssicherheit sollte die Folge der Nichtigkeit nur bei sehr gravierenden Fehlern und Mängeln eintreten.“ Die Formulierung „sollte“ in einer Rechtsnorm ist immer problematisch, weil Rechtsnormen im Idealfall verbindliche Anweisungen geben. Wünsche des Normengebers an die Normadressaten sind lieb, aber wenig zweckmäßig.

AFRAC-Stellungnahmen verwenden öfters die Formulierung „sollte“, womit de facto ein Wahlrecht formuliert wird, bei dem eine klar bevorzugte Methode besteht. So lautet zB AFRAC 30, Rz 35: „Passive latente Steuern sollten innerhalb der Rückstellungen in einem gesonderten Posten ausgewiesen

werden.“ Es ist klar, dass der gesonderte Ausweis bevorzugt wird, der Bilanzierende aber letztlich auch die Möglichkeit hat, es nicht zu tun.

An wen aber richtet sich das „sollte“ in Rz 29 des Entwurfs? Das bilanzierende Unternehmen bzw dessen gesetzlichen Vertreter können ja nicht gemeint sein, weil diese sicher nicht darüber zu bestimmen haben, ob der Jahresabschluss nichtig ist. Ein Anspruchsberechtigter, der die Nichtigkeit geltend machen möchte, kann wohl auch nicht gemeint sein, weil sich dieser wohl kaum von einer netten Bitte des AFRAC von seinem Vorhaben abbringen lassen wird. Oder ist gar der Richter angesprochen, der im Zivilprozess über die Nichtigkeit zu entschieden hat. Der wird auch nicht begeistert sein, wenn er in einer AFRAC-Stellungnahme liest, dass er eine gewisse Entscheidung treffen sollte, aber nicht muss.

Aus diesen Gründen halte ich die Formulierung der Rz 29 für verfehlt.

Mit freundlichen Grüßen,

Christoph Fröhlich