

Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder**

Zur einheitlichen Bewertung im Konzernabschluss nach dem UGB

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Handelsrecht und Revision (nunmehr Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision) am 8. Juli 1994 als Stellungnahme KFS/RL 10; zuletzt überarbeitet im November 2015)*

| Inhaltsverzeichnis | Seite |
|---|--------------|
| 1. Der Grundsatz der konzerneinheitlichen Bewertung | 2 |
| 1.1. Anwendbare Bewertungsmethoden | 2 |
| 1.2. Einheitlichkeit der Bewertung..... | 2 |
| 1.3. Neuausübung von Bewertungswahlrechten..... | 3 |
| 1.4. Aufstellung von Ergänzungsrechnungen über notwendige Bewertungsanpassungen..... | 3 |
| 1.5. Einheitliche Bewertung bei Pensionsrückstellungen | 3 |
| 2. Ausnahmen vom Grundsatz der einheitlichen Bewertung | 4 |
| 2.1. Bewertungsvorschriften für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen..... | 4 |
| 2.2. Verzicht auf unwesentliche Bewertungsanpassungen | 4 |
| 2.3. Verzicht auf Bewertungsanpassungen in Ausnahmefällen | 4 |
| 3. Anwendungsbereich..... | 5 |

* *Zur Anpassung der Stellungnahme an Änderungen in den Rechtsvorschriften und anderen fachlichen Regelungen seit ihrer Verabschiedung.*

1. Der Grundsatz der konzerneinheitlichen Bewertung

1.1. Anwendbare Bewertungsmethoden

- (1) Für die Bewertung im Konzernabschluss sind nach § 260 Abs. 1 Satz 1 UGB grundsätzlich solche Bewertungsmethoden anzuwenden, die im **Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbar** sind. In einem nach § 244 UGB aufgestellten Konzernabschluss sind demnach nur die nach den Vorschriften der §§ 201 bis 211 UGB zulässigen Methoden anwendbar.
- (2) **Nach anderen Rechnungslegungsvorschriften zulässige Bewertungsmethoden**, die von den nach dem UGB zulässigen Methoden abweichen, sind in einem Konzernabschluss nach dem UGB nicht zulässig.

1.2. Einheitlichkeit der Bewertung

- (3) Aus dem in § 250 Abs. 3 Satz 1 UGB aufgestellten Grundsatz ergibt sich, dass die Bewertung so zu erfolgen hat, als ob die Konzernunternehmen insgesamt **ein einziges Unternehmen** wären. Im Rahmen der anwendbaren Bewertungsmethoden ist gemäß § 260 Abs. 1 Satz 1 UGB **einheitlich** zu bewerten. Damit verlangt das Gesetz grundsätzlich, dass gleiche Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, sofern nicht die im Abschnitt 2. angeführten Voraussetzungen für Ausnahmen von diesem Grundsatz gegeben sind.
- (4) Sofern für bestimmte Posten verschiedene Bewertungsmethoden anwendbar sind (z.B. lineare oder degressive Abschreibung, nach dem Unternehmensgesetzbuch zulässige Formen der Verbrauchsfolge wie Lifo oder Fifo), dürfen die **Wahlrechte** nebeneinander nur dann **unterschiedlich** ausgeübt werden, wenn und soweit dies auch im Jahresabschluss einer rechtlich einheitlichen Kapitalgesellschaft zulässig wäre.
- (5) Die **Einheitlichkeit der Bewertung** bei gleichen Sachverhalten umfasst nicht nur die einheitliche Anwendung derselben Methode, sondern auch die Verwendung derselben **Bewertungsparameter**. So ist z.B. bei der Bemessung der planmäßigen Abschreibungen **bei gleichen Sachverhalten** von gleich langen **Nutzungsdauern** auszugehen.
- (6) Die geforderte Einheitlichkeit der Bewertung soll jedoch **nicht zu einer Nivellierung** der Bewertung von art- oder funktionsverschiedenen Vermögensgegenständen oder Schulden bzw. zur Nivellierung der Bewertung bei ungleichen wertbestimmenden Bedingungen führen. Bei der Beantwortung der Frage, **ob gleiche Sachverhalte vorliegen**, sind daher die unternehmens- und länderspezifischen Gegebenheiten in geeigneter Weise zu berücksichtigen. Erfahrungsgemäß weichen die wertbestimmenden Bedingungen bei den Vermögensgegenständen und Schuldposten der einzelnen Konzernunternehmen in internationalen Konzernen eher voneinander ab als in einem national operierenden Konzern; bei gleichen Vermögensgegenständen in verschiedenen Staaten kann die Anwendung unterschiedlicher Methoden bzw. unterschiedlicher Bewertungsparameter (z.B. Nutzungsdauer) nicht nur zulässig, sondern sogar geboten sein.
- (7) Beispielsweise gilt dies für die **Währungsumrechnung** der Posten des Jahresabschlusses von Unternehmen in Staaten mit Hochinflation.

1.3. Neuausübung von Bewertungswahlrechten

- (8) Die nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässigen Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluss **unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen** der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden (§ 260 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz UGB). Demnach können diese Bewertungswahlrechte **auch bei Mutterunternehmen** für den Konzernabschluss neu ausgeübt werden.
- (9) Das Gesetz geht allerdings grundsätzlich davon aus, dass auf den Konzernabschluss jene Bewertungsmethoden angewendet werden, die das **Mutterunternehmen** in seinem Jahresabschluss **tatsächlich anwendet**. Werden im Konzernabschluss **andere Methoden** als im Jahresabschluss des Mutterunternehmens angewendet, so ist dies im Konzernanhang anzugeben und zu begründen (§ 260 Abs. 1 Satz 2 UGB); diese Verpflichtung besteht naturgemäß nur, wenn und soweit im Jahresabschluss des Mutterunternehmens gleiche Sachverhalte vorliegen.
- (10) Die **Neuausübung von Bewertungswahlrechten darf nicht** zu unterschiedlichen Bewertungsmethoden führen; der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung ist dabei zu beachten (vgl. Abschnitt 1.2.).
- (11) Die Änderung von **Ermessensentscheidungen** und **Schätzgrößen** gegenüber den Jahresabschlüssen der einbezogenen Unternehmen ist wegen des Willkürverbots in der Regel nur insoweit zulässig, als die Änderungen zum Zweck der Einheitlichkeit der Bewertung erfolgen. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB) ist zu beachten.

1.4. Aufstellung von Ergänzungsrechnungen über notwendige Bewertungsanpassungen

- (12) Entsprechen die Wertansätze der in den Konzernabschluss zu übernehmenden Vermögensgegenstände und Schulden nicht den Anforderungen einheitlicher Bewertung, so ist vor deren Übernahme in den Konzernabschluss eine **Bewertungsanpassung** vorzunehmen (§ 260 Abs. 2 Satz 1 UGB).
- (13) Zweckmäßigerweise erfolgt die Überleitung zur einheitlichen Bewertung durch Aufstellung einer Ergänzungsrechnung („**Handelsbilanz II**“), welche die Grundlage für die Konsolidierung bildet.
- (14) Die zwecks einheitlicher Bewertung erforderlichen Anpassungen sind **in den Folgejahren weiterzuführen**.

1.5. Einheitliche Bewertung bei Pensionsrückstellungen

- (15) Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung schließt nicht aus, dass **staatenbedingte Abweichungen bei den Rechnungsgrundlagen** für die versicherungsmathematische Berechnung der Rückstellung für Pensionsverpflichtungen (Sterbetafeln, Invalidisierungswahrscheinlichkeit, Rechnungszinssatz, Pensionierungsalter u.a.) beibehalten werden; die Beibehaltung der staatenbedingten Unterschiede ist geboten, wenn die unterschiedlichen Rechnungsgrundlagen beispielsweise auf unterschiedliche biometrische oder arbeitsrechtliche Gegebenheiten oder auf unterschiedliche Kapitalmarktverhältnisse zurückzuführen sind.

- (16) Während des Zeitraums, in welchem in Österreich aufgrund von **Übergangsvorschriften** Unterschiedsbeträge verteilt aufgeholt werden, erstreckt sich die Einheitlichkeit der Bewertung auch auf die Art und Weise, in der von den Übergangsvorschriften Gebrauch gemacht wird; eine Vereinheitlichung der Aufholung der Unterschiedsbeträge aufgrund der §§ 906 Abs. 33 und 34 UGB i.d.F. RÄG 2014 ist daher bei der Erstellung des Konzernabschlusses erforderlich.
- (17) Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäß auch für **Abfertigungsverpflichtungen und ähnliche Verpflichtungen**.

2. Ausnahmen vom Grundsatz der einheitlichen Bewertung

2.1. Bewertungsvorschriften für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen

- (18) Wertansätze, die auf Sondervorschriften für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen beruhen, sind beizubehalten; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen (§ 260 Abs. 2 Satz 2 UGB). Dabei ist die angewandte Bewertungsmethode anzugeben (§ 260 Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz i.V.m. § 265 Abs. 1 Z 1 UGB).

2.2. Verzicht auf unwesentliche Bewertungsanpassungen

- (19) Sind die Auswirkungen einer nach § 260 Abs. 2 Satz 1 UGB grundsätzlich gebotenen Anpassung für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns **nicht wesentlich** (§ 189a Z 10 UGB), so braucht die einheitliche Bewertung nicht vorgenommen zu werden (§ 260 Abs. 2 Satz 3 UGB).
- (20) Dies gilt nicht, wenn **mehrere Sachverhalte** vorliegen, bei denen die Auswirkungen der Bewertungsanpassung nur bei isolierter Betrachtung des Einzelfalls, nicht jedoch bei einer **Gesamtbetrachtung** unwesentlich sind. Der für die Einheitlichkeit der Bewertung kodifizierte Grundsatz der Wesentlichkeit ist so anzuwenden, dass die Voraussetzung der Unwesentlichkeit auch kumulativ zu erfüllen ist (analoge Anwendung des § 249 Abs. 2 Satz 2 UGB). Bei der Prüfung, ob auf die Vereinheitlichung der Bewertung verzichtet werden kann, ist auf die Verhältnisse des Konzerns abzustellen.
- (21) Eine allgemein gültige Normierung von **Größenkriterien** für die Definition der Wesentlichkeit ist nicht möglich.
- (22) Im Einzelfall muss daher unter Berücksichtigung aller Umstände zu jedem Stichtag neuerlich geprüft werden, ob die Voraussetzungen für den Verzicht auf Bewertungsanpassungen vorliegen. Auch in Konzernrichtlinien festgelegte Maßstäbe für die Wesentlichkeit in Bezug auf die Einheitlichkeit der Bewertung unterliegen der Prüfung.
- (23) Die Ausübung des Wahlrechts, wegen der Unwesentlichkeit der Unterschiede keine Anpassung vorzunehmen, löst **keine Angabepflicht** im Konzernanhang aus.

2.3. Verzicht auf Bewertungsanpassungen in Ausnahmefällen

- (24) Das UGB gestattet in § 260 Abs. 2 Satz 4 erster Halbsatz, auf Bewertungsanpassungen in **Ausnahmefällen** zu verzichten, und zwar „bei Vorliegen besonderer

Umstände und unter Beachtung der in § 250 Abs. 2 dritter Satz umschriebenen Zielsetzung“ (Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns).

- (25) Durch diese Bestimmung soll in besonderen Fällen die **Praktikabilität der Konsolidierung** gewährleistet werden. Beispiel: wenn bei einem neuerworbenen Tochterunternehmen die Bewertungsanpassung zu einer unverhältnismäßigen Verzögerung der Erstellung des Konzernabschlusses führen und dieser Umstand die Nichteinbeziehung des Tochterunternehmens gemäß § 249 Abs. 1 Z 1 UGB rechtfertigen würde.
- (26) Die Abweichung von der einheitlichen Bewertung, der Grund für den Verzicht und der Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns sind im **Konzernanhang** darzustellen (§ 260 Abs. 2 Satz 4 zweiter Halbsatz UGB).

3. Anwendungsbereich

- (27) Die in den Abschnitten 1. (Grundsatz) und 2. (Ausnahmen) enthaltenen Ausführungen zur Einheitlichkeit der Bewertung im Konzernabschluss gelten zwingend nur für **vollkonsolidierte verbundene Unternehmen** und für **Gemeinschaftsunternehmen**, die im Wege der **Quotenkonsolidierung** in den Konzernabschluss einbezogen werden.
- (28) Bei Unternehmen, an denen Beteiligungen bestehen, die **nach den Vorschriften des § 264 UGB bewertet werden**, besteht gemäß § 264 Abs. 5 UGB ein **Wahlrecht** zur Anpassung an die im Konzernabschluss angewendeten Bewertungsmethoden. Wird die Bewertung nicht angepasst, ist dies im Konzernanhang anzugeben.