

## Stellungnahme

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

# **Behandlung von Patronatserklärungen im Zusammenhang mit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung**

*(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 10. Dezember 2008 als Stellungnahme KFS/RL 24, redaktionell überarbeitet im November 2015\*)*

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Allgemeines.....</b>	<b>2</b>
<b>2. Rechtliche Einordnung.....</b>	<b>2</b>
<b>3. Zivilrechtliche Folgen bei Abgabe einer Patronatserklärung .....</b>	<b>3</b>
3.1. Harte Patronatserklärungen.....	3
3.2. Weiche Patronatserklärungen .....	4
<b>4. Behandlung im Jahresabschluss .....</b>	<b>4</b>
4.1. Harte Patronatserklärungen.....	4
4.2. Weiche Patronatserklärungen .....	4
<b>5. Einzelfragen .....</b>	<b>5</b>
5.1. Absicherung des Going Concern eines Unternehmens .....	5
5.2. Insolvenzzrechtliche Aspekte.....	5
5.3. Buchmäßige Überschuldung .....	5
5.4. Rangrücktrittserklärungen .....	5

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

## 1. Allgemeines

- (1) Das Verlangen von Geschäftspartnern und Gläubigern, aber auch die Sicherung des Fortbestands bei Insolvenzgefahr oder bei Vorliegen der Vermutung eines Reorganisationsbedarfs nach URG eines zu einem Konzern gehörenden Unternehmens führen oftmals zur Abgabe von Erklärungen durch andere Konzernunternehmen oder einen Dritten, denen zu Folge die erklärende Person (im Folgenden kurz „Patron“) in mehr oder weniger verbindlicher Form Leistungen oder auch nur Bemühungen oder die Aufrechterhaltung eines bestehenden Zustands (wie etwa eine bestimmte Beteiligungshöhe) zusagt.
- (2) Patronatserklärungen werden sowohl zur Absicherung konkreter Gläubiger als auch zur Stärkung des Vertrauens in den Fortbestand eines bestimmten Unternehmens abgegeben. Sie haben sich in der Unternehmenspraxis als Alternative zu Schuldbetritt, Bürgschaft und Garantie entwickelt, oft auch mit dem Hintergrund, dass beim Patron damit Auswirkungen auf den Jahresabschluss (insbesondere Angabe der Haftungsverhältnisse im Anhang) vermieden werden sollen.
- (3) Diese Erklärungen des Patrons in Form von Zusagen können gegenüber
  - a) dem Gläubiger (Kreditgeber) des Konzernunternehmens, meist eine Bank,
  - b) dem betroffenen Konzernunternehmen (also der Tochter) selbst, das in weiterer Folge die Erklärung mit Zustimmung des Patrons an Gläubiger weitergibt oder Rechte aus der Zusage an den Gläubiger überträgt, oder gegenüber
  - c) dem betroffenen Konzernunternehmen selbst ohne näheren Adressatenkreisabgegeben werden.
- (4) Ein einheitlicher Rechtsbegriff „Patronatserklärung“, aus dem Rechte und Pflichten des Erklärenden und des Erklärungsempfängers abgeleitet werden können, ist dem österreichischen Recht fremd. Vielmehr steht dieser Begriff als Mittel der Kredit-sicherung für eine Vielzahl von Erklärungen unterschiedlicher rechtlicher Prägung, die von einer vom Kreditnehmer verschiedenen, zu diesem jedoch regelmäßig in einem Naheverhältnis stehenden Person, dem Patron, abgegeben werden und von ihrem Inhalt her von völlig unverbindlichen Erklärungen bis hin zum Garantievertrag reichen (OGH 11.7.1985, 7 Ob 572/85).
- (5) Im Wesentlichen können drei Fallgruppen von Patronatserklärungen unterschieden werden:
  - a) Absicherung von Forderungsrechten Dritter
  - b) Absicherung der Going Concern Prämisse von Konzernunternehmen
  - c) Auskunftserteilung über die Geschäftspolitik (vor allem im Zusammenhang mit der Begründung von Geschäftsbeziehungen)
- (6) Die im Einzelfall getroffene Formulierung ist von entscheidender Bedeutung für die Beurteilung im Rahmen der Rechnungslegung.

## 2. Rechtliche Einordnung

- (7) In der Praxis wurde bisher vor allem zur Absicherung von Forderungsrechten Dritter auf die Aussagen in HFA 2/1076 i.d.F. 1990 bzw. RH HFA 1.1013 vom 22.2.2008 des

deutschen IDW zurückgegriffen. In Österreich hat sich bisher die Judikatur in Einzelfällen mit Fragen der Patronatserklärung befasst. Diese zeigen, dass die jeweils im Einzelfall getroffene Formulierung von entscheidender Bedeutung für die Beurteilung auch im Rahmen der Rechnungslegung ist (siehe insbesondere Aussagen in OGH 24.2.2000, 6 Ob 334/99g).

- (8) In der Lehre bewegt sich die Bandbreite zwischen zwei („hart“ und „weich“; *Heiss/Müller*, RdW 1989, 290ff) und drei Stufen von Patronatserklärungen („hart“, „mittel“, „weich“; *Avancini*, Rechtsprobleme bei Patronatserklärungen, ÖJZ 1983, 546f; *Rudorfer*, Konsequenzen der Redepflicht des Abschlussprüfers unter besonderer Berücksichtigung des URG, RWZ 2000, 89) mit unterschiedlicher rechtlicher Wirkung.
- (9) Für Zwecke dieser Stellungnahme wird von zwei Formen ausgegangen: harte und weiche Patronatserklärungen. Die Zwischenstufe der mittleren Form weist entweder überwiegend Merkmale der einen oder der anderen Kategorie auf und bedarf daher in diesem Zusammenhang keiner gesonderten Einordnung.

### **3. Zivilrechtliche Folgen bei Abgabe einer Patronatserklärung**

- (10) Für die Beurteilung der Rechtsfolgen bei Abgabe einer Patronatserklärung ist nur nach dem Inhalt der abgegebenen Erklärung oder Zusage zu differenzieren. Die Person des Patrons (Konzernunternehmen oder Dritter) hat keinen Einfluss auf die zivilrechtliche Beurteilung.
- (11) Bei unklarer Formulierung und Zweifeln am objektiven Aussagewert der abgegebenen Erklärung ist nach den in den §§ 914 und 915 ABGB normierten Auslegungsregeln bei Verträgen vorzugehen (vgl. *Gamerith* in Rummel 3, § 1346 Rz 3b).

#### **3.1. Harte Patronatserklärungen**

- (12) Die harte Patronatserklärung wird in Judikatur und Lehre mit einer Garantieerklärung oder Bürgschaft verglichen, qualifiziert den Patron als Mitschuldner und begründet im Konkursfall eine gleichrangige Haftung (vgl. *Nowotny*, Besicherung durch „harte“ Patronatserklärung, RdW 1992, 198; OGH 24.2.2000, 6 Ob 334/99g). Harte Patronatserklärungen stellen das unbedingte Entstehen-Müssen des Patrons für die erklärte Schuldübernahme dar. Der Anspruch des Begünstigten entsteht mit Eintritt des jeweiligen von der Erklärung abgedeckten Ereignisses. Wenn der Patron beispielsweise erklärt, für den Erfolg einzustehen, können auf „volle Genugtuung“ des Patrons gerichtete Schadenersatzpflichten abgeleitet werden. Dem Patron steht im Falle der Inanspruchnahme durch den Gläubiger in der Regel (Einschränkungen können sich aus dem EKEG oder auch aus der Erklärung selbst ergeben) ein Regress gegenüber dem Begünstigten zu. Eine harte Patronatserklärung liegt insbesondere vor, wenn sich der Patron verpflichtet, ein bestimmtes Unternehmen finanziell so auszustatten, dass es in der Lage ist, seine Verpflichtungen gegenüber einem bestimmten Gläubiger zu erfüllen. Im Unterschied zur Bürgschaft oder Garantie hat der Gläubiger keinen direkten Zahlungsanspruch gegenüber dem Patron, sondern einen Schadenersatzanspruch, wenn dieser seine Ausstattungsverpflichtung nicht erfüllt.

### **3.2. Weiche Patronatserklärungen**

- (13) Weiche Patronatserklärungen stellen eine bloße Auskunftserteilung über die Geschäftspolitik dar, vor allem im Zusammenhang mit der Begründung von Geschäftsbeziehungen. Sie sind rechtlich oft nur als Verwendungszusage gemäß § 880a 1. Halbsatz ABGB zu qualifizieren und drücken als bloße Wissensmitteilung keine Äußerung eines Willens oder Rechtsfolgewillens aus. Ein Anspruch auf Ersatz des Vertrauensschadens des Gläubigers kommt aber auch hier in Betracht, wenn der Patron Erklärungen abgegeben hat, um damit die Geschäftsbeziehung (z.B. Lieferbeziehung, etc.) herbeizuführen, etwa durch die Erklärung, dass er seine Beteiligung an dem Tochterunternehmen erst nach Verständigung des Gläubigers abgeben oder reduzieren wird.
- (14) Weiche Patronatserklärungen können deshalb auch im Einzelfall mit Rechtsfolgen verbunden sein.

## **4. Behandlung im Jahresabschluss**

- (15) Für die Behandlung im Jahresabschluss ist der Wortlaut der abgegebenen Erklärung maßgeblich. Ob die Patronatserklärung gegenüber dem Gläubiger oder einem Konzernunternehmen abgegeben wird und ob ein Konzernunternehmen oder ein Dritter in der Rolle des Patrons fungiert, ist unerheblich. Generell kommt es darauf an, ob ein Dritter gegenüber dem Erklärenden einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch erwirbt, falls der Anspruch des Dritten aus einem Vertrag nicht ordnungsgemäß erfüllt oder die zugesagte Ausstattungsverpflichtung schlagend wird. Darunter fallen jedenfalls die in der Praxis als harte Patronatserklärungen qualifizierten Zusagen.
- (16) Im Einzelfall kann auch eine rechtlich nicht durchsetzbare Verpflichtung ausweis-pflichtig sein, wenn sich der Erklärende dieser aus wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann, was beispielsweise bei bestehender Abhängigkeit aufgrund von Kredit- oder Lieferantenverhältnissen der Fall sein wird.

### **4.1. Harte Patronatserklärungen**

- (17) Bei einer harten Patronatserklärung handelt es sich um ein sonstiges vertragliches Haftungsverhältnis im Sinne des § 199 UGB, welches beim Patron nach § 237 Abs. 1 Z 2 UGB im Anhang anzugeben ist (Betrag anzugeben, sofern bezifferbar, sonst verbale Erläuterung). Nach § 238 Abs. 1 Z 14 UGB sind mittelgroße und große Gesellschaften darüber hinaus dazu verpflichtet, den Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse aufzugliedern und zu erläutern. Im Fall der drohenden Inanspruchnahme ist der Ausweis einer Rückstellung oder, bei entsprechender Konkretisierung, einer Verbindlichkeit geboten.
- (18) Beim Begünstigten erfolgt kein Ansatz, siehe Abschnitt 5.1.

### **4.2. Weiche Patronatserklärungen**

- (19) Bei einer weichen Patronatserklärung handelt es sich weder um ein vertragliches Haftungsverhältnis im Sinne des § 199 UGB noch um eine sonstige finanzielle Verpflichtung im Sinne von § 237 Abs. 1 Z 2 UGB. Es sind daher beim Patron auch keine Angaben gemäß § 237 Abs. 1 Z 2 UGB und § 238 Abs. 1 Z 14 UGB in den Anhang aufzunehmen.

- (20) Wenn davon auszugehen ist, dass sich der Patron trotz fehlender rechtlicher Verpflichtung aufgrund faktischer Gegebenheiten (z.B. geschäftspolitische Notwendigkeit) der Übernahme von Leistungen an den Begünstigten nicht entziehen kann, kann es bei mittelgroßen und großen Gesellschaften im Einzelfall geboten sein, Angaben gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB in den Anhang aufzunehmen, sofern dafür keine Rückstellung gebildet werden muss. Dies kommt vor allem dann in Betracht, wenn die weiche Patronatserklärung sich generell an gegenwärtige und künftige Geschäftspartner richtet oder auch in der Vergangenheit aufgrund der Patronatserklärung der Begünstigte unterstützt worden ist.
- (21) Beim Begünstigten erfordern weiche Patronatserklärungen keinen Ansatz und auch keine Angaben im Anhang. Wenn aufgrund faktischer Gegebenheiten die weiche Patronatserklärung für die Fortführung der Geschäftstätigkeit des Begünstigten von besonderer Bedeutung ist, ist im Lagebericht darauf einzugehen.

## **5. Einzelfragen**

### **5.1. Absicherung des Going Concern eines Unternehmens**

- (22) Harte Patronatserklärungen können auch zur Absicherung der Bilanzierung unter der Going Concern-Prämisse eines Unternehmens herangezogen werden.
- (23) Hierfür sind folgende Kriterien erforderlich:
- a) direkte Berechtigung des Begünstigten aus der Patronatserklärung
  - b) ausreichende Bonität der die Patronatserklärung abgebenden Gesellschaft
  - c) Laufzeit: zumindest 12 Monate ab Erteilung des Bestätigungsvermerks, empfohlen: unbeschränkte Laufzeit

### **5.2. Insolvenzrechtliche Aspekte**

- (24) Bei buchmäßiger Überschuldung und ungewisser Fortbestehensprognose können unter Berücksichtigung des Einzelfalls und einer gesonderten rechtlichen Beurteilung harte Patronatserklärungen mit unbeschränkter Laufzeit für den Nachweis herangezogen werden, dass keine insolvenzrechtliche Überschuldung vorliegt. Die für Zwecke der Absicherung der Going Concern-Prämisse als ausreichend qualifizierte harte Patronatserklärung mit einer vereinbarten maximalen Laufzeit kann alleine nicht als ausreichend angesehen werden. Erforderlich ist die Geltung der Erklärung bis zum Zeitpunkt der Beseitigung der insolvenzrechtlichen Überschuldung des gefährdeten Unternehmens.

### **5.3. Buchmäßige Überschuldung**

- (25) Die Abgabe einer harten Patronatserklärung bei Vorliegen einer buchmäßigen Überschuldung zur Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung kann beim Begünstigten einen Zusatz im Bestätigungsvermerk erfordern.

### **5.4. Rangrücktrittserklärungen**

- (26) Bei diesen Erklärungen sagt ein Gläubiger, der eine Forderung gegenüber dem Begünstigten hat, zu, diese erst nach Befriedigung der anderen Gläubiger geltend zu

machen. Sie sind für die Beseitigung der insolvenzrechtlichen Überschuldung nur geeignet, wenn sie § 67 Abs. 3 IO entsprechen.