



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme  
**„Anhangangaben zu Geschäften der Gesellschaft  
mit nahestehenden Unternehmen und Personen  
gemäß § 237 Z 8b UGB“**

**Vorsitzender der Arbeitsgruppe:**

Erich Kandler ([ekandler@deloitte.at](mailto:ekandler@deloitte.at))

**Mitglieder der Arbeitsgruppe:**

Angelika Casey, Rudolf Diewald, Werner Fleischer und  
Andrea Schellner

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **11. März 2009**.

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird. Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **11. März 2009** an **[office@frac.at](mailto:office@frac.at)** zu mailen. Alle Stellungnahmen der Öffentlichkeit werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn der Absender erbittet Vertraulichkeit.

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. Einleitung .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Anhangangaben zu nahe stehenden Unternehmen und Personen .....</b>	<b>2</b>
<b>3. Vergleich und Abgrenzung zu IAS 24 .....</b>	<b>3</b>
3.1. Begriffsdefinition – Wer ist nahe stehend? .....	4
3.2. Was ist „marktüblich“? .....	7
3.3. Wann darf zusammengefasst werden? .....	9
3.4. Was ist der Wertumfang? .....	9
3.5. Wie werden Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen vom berichtenden Unternehmen festgestellt? .....	9
<b>4. Sonstige Fragen .....</b>	<b>10</b>
4.1. Vorjahreszahlen.....	10
4.2. IAS 24 amendments .....	10
4.3. Ab welchem Zeitpunkt sind Geschäfte anzugeben?.....	10
4.4. Durchsetzung der für die Angaben erforderlichen Angaben durch die nahe stehenden Personen.....	10

## 1. Einleitung

- (1) Diese Stellungnahme behandelt die §§ 237 und 266 UGB idF des Unternehmensrechtsänderungsgesetz 2008 (URÄG<sup>1</sup>). Diese Bestimmungen beruhen auf der Umsetzung der novellierten 4. und 7. EU-Richtlinie, womit erstmals die direkte Übernahme von IFRS-Vorschriften, im konkreten Fall von "Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen im Sinn der gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards" angeordnet wurde.
- (2) Im Anhang zu Einzelabschlüssen sind künftig unter bestimmten Voraussetzungen Angaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen nach § 237 Z 8b UGB bzw. zu Konzernabschlüssen und sinngemäß auch Zwischenabschlüssen nach § 266 Z 2b UGB zu machen.
- (3) Ziel dieser Stellungnahme ist die Darstellung der sich aus diesen Bestimmungen und dem expliziten Verweis auf einschlägige IFRS-Regelungen ergebenden Interpretations- und Abgrenzungsfragen. Diese Stellungnahme ist keine Interpretation von IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen<sup>2</sup>, sondern eine Darstellung, wie Zweifelsfragen der UGB-Bestimmung in Österreich zu beantworten sind. Sie befasst sich auch nicht mit allfälligen ertragsteuerlichen Auswirkungen der Marktunüblichkeit betroffener Geschäftsfälle.

## 2. Anhangangaben zu nahe stehenden Unternehmen und Personen

- (4) Mit dem URÄG 2008 werden Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen im Sinn der gemäß Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards unter bestimmten Voraussetzungen Bestandteil nationaler Anhangangaben.

- (5) Anzugeben sind diese Geschäfte nach §§ 237 Z 8b, 266 Z 2b sinngemäß, samt „Angaben zu deren Wertumfang, zu der Art der Beziehung mit den nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie weiterer Angaben zu den Geschäften, die für die weitere Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig sind, sofern diese Geschäfte wesentlich und unter marktüblichen Bedingungen abgeschlossen worden sind. Angaben über Einzelgeschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern für die Beurteilung der Auswirkungen dieser Geschäfte auf die Finanzlage der Gesellschaft keine getrennten Angaben benötigt werden“.
- (6) Bezogen auf den Anhang im Einzelabschluss sind Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen im Sinn des § 228 Abs 3 UGB ausgenommen, wenn die an den Geschäften beteiligten Tochterunternehmen mittelbar oder unmittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz eines Mutterunternehmens stehen.
- (7) Gemäß § 906 Abs 18 UGB sind diese Bestimmungen für Geschäftsjahre anwendbar, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen und gelten nicht für kleine und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Bei kleinen und mittelgroßen Aktiengesellschaften können diese Angaben auf Geschäfte beschränkt werden, die zwischen der Gesellschaft und ihren Hauptgesellschaftern bzw. den Mitgliedern des Vorstandes und Aufsichtsrats geschlossen werden. Hauptgesellschafter ist, wer in Höhe von zumindest 10% am Kapital der Gesellschaft beteiligt ist.
- (8) Hinsichtlich der erforderlichen Angaben ist keine Schutzklausel vorgesehen. § 241 UGB kommt nicht zur Anwendung.

### **3. Vergleich und Abgrenzung zu IAS 24**

- (9) Das URÄG verweist auf die einschlägigen Bestimmungen der internationalen Rechnungslegungsvorschriften, wie sie von der EU übernommen wurden (IAS 24).

„Anhangangaben zu Geschäften der Gesellschaft mit nahestehenden Unternehmen und Personen  
gemäß § 237 Z 8b UGB“

- (10) Demgegenüber grenzen die Materialien den Anwendungsbereich auf die Begriffsdefinition in IAS 24.9 bis 24.11 ein; dies unter Zugrundelegung des nach der Novellierung der 4. und 7. Richtlinie gebotenen Umfangs der Offenlegung von Geschäften, die wesentlich sind und zu unüblichen Marktbedingungen (nicht „at arm´s length“) geschlossen wurden. Der Umfang der Offenlegung richtet sich nach den EU-Richtlinien und nicht nach IAS 24. IAS 24 verlangt auch nur die Angabe von wesentlichen Geschäftsfällen, kennt aber keine Begrenzung auf Transaktionen, die nicht unter marktüblichen Bedingungen geschlossen wurden. Anders als im UGB sind daher nach IAS 24 alle wesentlichen Transaktionen darzustellen.

### 3.1. Begriffsdefinition – Wer ist nahe stehend?

- (11) Die Begriffsdefinition kann direkt IAS 24.9 bis 24.11 entnommen werden. Danach werden Unternehmen und Personen als nahe stehend betrachtet, wenn:<sup>3</sup>
- a) die Partei direkt oder indirekt über eine oder mehrere Zwischenstufen
    - i) das Unternehmen (das schließt Mutterunternehmen, Tochterunternehmen und Schwestergesellschaften ein) beherrscht, von ihm beherrscht wird oder unter gemeinsamer Beherrschung steht;<sup>4</sup>
    - ii) einen Anteil am Unternehmen hält, der ihr maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen gewährt; oder
    - iii) an der gemeinschaftlichen Führung des Unternehmens beteiligt ist;
  - b) die Partei ein assoziiertes Unternehmen des anderen Unternehmens ist (wie in IAS 28 Anteile an assoziierten Unternehmen definiert);
  - c) die Partei ein Gemeinschaftsunternehmen ist, bei dem das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist (siehe IAS 31 Anteile an Gemeinschaftsunternehmen);
  - d) die Partei im Unternehmen oder dessen Mutterunternehmen eine Schlüsselposition bekleidet;

„Anhangangaben zu Geschäften der Gesellschaft mit nahestehenden Unternehmen und Personen gemäß § 237 Z 8b UGB“

- e) die Partei ein naher Familienangehöriger einer natürlichen Person gemäß (a) oder (d) ist;
  - f) die Partei ein Unternehmen ist, das von einer unter (d) oder (e) bezeichneten natürlichen Person beherrscht wird, mit dieser unter gemeinsamer Beherrschung steht, von dieser maßgeblich beeinflusst wird oder die direkt oder indirekt einen wesentlichen Stimmrechtsanteil an diesem Unternehmen besitzt; oder
  - g) die Partei eine zu Gunsten der Arbeitnehmer des Unternehmens oder eines der ihm nahe stehenden Unternehmen bestehende Versorgungskasse für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist.
- (12) IAS 24.10, wonach für die Beurteilung auch der wirtschaftliche Gehalt der Beziehung und nicht bloß die rechtliche Gestaltung maßgeblich ist, und IAS 24.11, wonach bestimmte Personen nicht notwendigerweise unter den Anwendungsbereich von IAS 24 fallen, kommen ebenfalls zur Anwendung.

### **Zu d)**

- (13) Erfasst sind Personen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Unternehmens direkt oder indirekt zuständig und verantwortlich sind (key management). Hierunter fallen jedenfalls Geschäftsführung/Vorstand und Aufsichtsrat einschließlich der Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat. Beiräte, die eine dem Aufsichtsrat vergleichbare Stellung innehaben (zB Stiftungsbeirat), sind ebenfalls erfasst. Die erste Managementebene unter der Ebene Geschäftsführung/Vorstand ist eingeschlossen, sofern eine Zuständigkeit und Verantwortlichkeit für Planungs-, Leitungs- und Überwachungstätigkeiten besteht. Dafür ist faktisches Handeln notwendig, eine gesellschaftsrechtliche Haftung ist nicht erforderlich. Prokura kann, muss aber kein Indiz für eine Schlüsselposition sein und unterliegt daher der Beurteilung im konkreten Einzelfall.

- (14) Im Konzern muss auf jeder Ebene gesondert geklärt werden, ob eine Position hierunter zu subsumieren ist oder nicht. Prinzipiell ist die Leitung von Tochtergesellschaften auch dann erfasst, wenn wesentliche Entscheidungen delegiert werden. Umgekehrt können auch Aufsichtsrat und Beirat von Konzern-Tochterunternehmen anzugeben sein, wenn aus Konzernsicht Wesentlichkeit besteht. Auch die Wesentlichkeit eines Geschäftsfalles ist auf jeder Ebene gesondert zu beurteilen.
- (15) Die Öffentliche Hand ist nach IAS in der derzeit gültigen Fassung prinzipiell von der Definition ausgenommen, es sei denn, eine maßgebliche Beeinflussung ist nachweisbar. Diese Bestimmung wird im Exposure Draft „Relationships with the State“ vom Dezember 2008 – vorbehaltlich der Beschlussfassung und Umsetzung in der EU – konkretisiert bzw. dahingehend erweitert, dass eine Gebietskörperschaft („the state“) und die von ihm beherrschten Unternehmen zwar verbundene Unternehmen, aber im Verhältnis zueinander ausdrücklich von der umfassenden Erläuterungspflicht nach IAS 24.20 ausgenommen und einer vereinfachten Offenlegung nach IAS 24.17B unterworfen werden. Dabei ist im Wesentlichen nur auf das Bestehen einer Beziehung (Bezeichnung der Gebietskörperschaft) und die Natur sowie die Größenordnung des Umfangs der zwischen der Gebietskörperschaft bzw. den von ihr beherrschten Unternehmen im Verhältnis zu dem berichtenden Unternehmen getätigten wesentlichen Geschäfte einzugehen. Die Anwendung der Erleichterung ist anzugeben. Im UGB ist – nach Inkrafttreten der IFRS-Regelung in der EU – die öffentliche Hand als unter IAS 24 fallend anzusehen.

## **Zu e)**

- (16) Erfasst sind Lebenspartner und Kinder (auch jene des Partners), sonstige Angehörige bei gemeinsamem Hausstand bzw. andere Personen bei wirtschaftlicher Abhängigkeit. Freunde sind nicht erfasst. Eltern und Geschwister ohne wirtschaftliche Abhängigkeit sind nicht erfasst.

## Zu f)

- (17) Das „Tannenbaum-Prinzip“ der Konsolidierung gilt auch für Nicht-Kapitalgesellschaften (natürliche Personen, Stiftungen, Vereine).

### **3.2. Was ist marktüblich?**

- (18) Das Kriterium der Marktüblichkeit trifft jedenfalls auf Geschäfte zu, die in der abgeschlossenen Form (Art und Umfang des Geschäftes, Preis) mit fremden Dritten nicht geschlossen worden wären (Kriterium der Fremdüblichkeit). Für das Vorliegen marktüblicher Vorgänge ist eine signifikante Abweichung vom Standard erforderlich, die bezogen auf das Verhältnis der betreffenden Person zum Unternehmen von Bedeutung sein muss (Wesentlichkeitskriterium muss für den Empfänger vorliegen). Die erfassten Geschäfte müssen von ihrer Art und ihrem Umfang her geeignet sein, die Unabhängigkeit des Geschäftes in Frage zu stellen und Störungen im Corporate-Governance-System herbeizuführen.
- (19) Anhaltspunkte könnten möglicherweise aus dem Steuerrecht gewonnen werden, wenngleich die Abgrenzung des Vorliegens einer steuerlich beachtlichen Verbundenheit bzw. der Angabepflichten zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen im UGB im Einzelfall zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann.
- (20) Für die steuerliche Angemessenheitsprüfung von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen ist sowohl im nationalen als auch im internationalen Steuerrecht der Fremdverhaltensgrundsatz maßgebend. Dieses sogenannte Prinzip des dealing at arm's length hat insbesondere auf Ebene der Finanzverwaltungen eine nähere Konkretisierung erfahren. Nach den OECD-Richtlinien 1995 zu Verrechnungspreisen zwischen multinationalen Unternehmen ist bei sachgerechter Anwendung des Fremdvergleiches besonderer Wert auf die Vergleichbarkeit von Fremdtransaktionen und Konzerntransaktionen zu legen. Beispiele dazu sind etwa Marktverhältnisse, Vertragsbedingun-

gen, Menge, Qualität, Dauer der Leistungsbeziehung aber auch die Verfolgung von Geschäftsstrategien, wie Markteroberung, Lagerabbau oder Liquiditätsengpässe. Vor Auswahl einer Verrechnungspreismethode hat eine sorgfältige Analyse der Funktionen, Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter zu erfolgen. Innerhalb der vorgeschlagenen Methoden werden drei Standardmethoden und „andere“ nur subsidiär zugelassene Methoden in den Richtlinien erläutert. Innerhalb der Standardmethoden hat die Preisvergleichsmethode Vorrang, ist in der Praxis aber mangels vorhandener Informationen über Fremdtransaktionen oder aufgrund wesentlicher Unterschiede, die die Vergleichbarkeit stören, selten anzutreffen. Anwendungsbereiche für die Preisvergleichsmethode sind am ehesten bei Lizenzgebühren und Darlehens- und Kreditzinsen gegeben, in denen mit Hilfe von Datenbanken nach vergleichbaren Fremdtransaktionen gesucht wird. Für den Vertriebsbereich eignet sich häufig die Wiederverkaufspreismethode, während in weiten Teilen der Produktion und bei konzerninternen Dienstleistungen die Kostenaufschlagsmethode zielführend ist. Da auch angemessene Bruttomargen für die Vertriebsgesellschaft und angemessene Brutto-Gewinnaufschläge im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode schwer anhand von Fremdtransaktionen identifiziert werden können, wird in internationalen Konzernen häufig die Fremdüblichkeit anhand von Nettomargen bzw. Nettogewinnaufschlägen gestützt auf eine Datenbank-Search untermauert. Bei all den zulässigen Methoden ist im Steuerrecht anerkannt, dass ein fremdüblicher Preis nur im Rahmen einer Bandbreite ermittelt werden kann und dem steuerpflichtigem Unternehmen daher ein Ermessensspielraum zuzubilligen ist.

- (21) Judikatur zur Bemessung fremdüblicher Preise gibt es nur vereinzelt. Sowohl der österreichische Verwaltungsgerichtshof (VwGH) als auch der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) lassen jedoch erkennen, dass sie die von der OECD entwickelten Maßstäbe zur Fremdüblichkeit anwenden. Auch aus der Literatur zum Gesellschaftsrecht und der (äußerst wenigen) Judikatur des deutschen Bundesgerichtshofes (BGH) ist zu erwarten, dass auch für die Frage der ver-

„Anhangangaben zu Geschäften der Gesellschaft mit nahestehenden Unternehmen und Personen  
gemäß § 237 Z 8b UGB“

deckten Einlagerückgewähr im Gesellschaftsrecht analoge Maßstäbe des Fremdvergleiches zur Anwendung kommen.

### **3.3. Wann darf zusammengefasst werden?**

(22) Sachliche Positionen vergleichbarer Art können zusammengefasst werden, sofern nicht eine besondere Erläuterung zum besseren Verständnis über die Einflüsse auf den Jahresabschluss erforderlich erscheint. Die Grenze für die Zusammenfassung bilden dabei die „line items“ auf Ebene der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung.

### **3.4. Was ist der Wertumfang?**

(23) Der Wertumfang umfasst einerseits alle Angaben, die in Euro ausgedrückt werden können. Erfasst sind neben Vorteilen mit unmittelbarem Geldwert auch solche Vorgänge, die erhebliche persönliche Vorteile gewähren, beispielsweise in Bezug auf Prestige oder Ansehen, ohne, dass dieser Wert konkret in Euro ausgedrückt werden kann.

### **3.5. Wie werden Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen vom berichtenden Unternehmen festgestellt?**

(24) Einer näheren Präzisierung bedarf die Einholung der Informationen zu Angaben betreffend Familienangehörige: Zur Erhebung dieser Geschäfte empfehlen sich entsprechende schriftliche Abfragen nach getätigten Geschäften beim entsprechenden Personenkreis. Betreffend den Aufsichtsrat sind auch die Arbeitnehmervertreter in die Befragung einzubeziehen.<sup>5</sup> Die Dokumentation dieser Abfragen ist beim Unternehmen aufzubewahren.

(25) Wenn bestimmte Angaben nicht erhoben werden konnten, ist dieser Umstand in den Anhang aufzunehmen.

## **4. Sonstige Fragen**

### **4.1. Vorjahreszahlen**

(26) Die neuen Anhangangaben sind erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen anwendbar. Hinsichtlich der Angabe der Vorjahreszahlen wird empfohlen, die Informationen zum Vorjahr (also 2008) rechtzeitig also schon im Laufe des Geschäftsjahres 2009 einzuholen.

### **4.2. Künftige Änderungen von IAS 24**

(27) Grundsätzlich ist der Verweis auf IAS als dynamischer Verweis konzipiert. Änderungen des IAS 24 (bzw. eines Nachfolgestandards) schlagen daher auf die UGB-Beurteilung durch. Neuerungen zum IAS 24 sind allerdings erst nach Abschluss des EU-Komitologieverfahrens (Endorsement) anwendbar.

### **4.3. Ab welchem Zeitpunkt sind Geschäfte anzugeben?**

(28) Die Angabepflicht beginnt mit dem Stichtag, zu dem die Zugehörigkeitsbedingungen (z.B. Bestellung zum Vorstand, Aufsichtsrat) erfüllt sind. Gerade bei „Abhängigkeitsfällen“ oder „eheähnlichen Partnerschaften“ werden sich Abgrenzungsfragen ergeben, die im Zweifel im Sinne einer früheren Einbeziehung zu lösen sind.

### **4.4. Durchsetzung der für die Angaben erforderlichen Angaben durch die nahe stehenden Personen**

(29) Die Verpflichtung zur Aufstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses samt erforderlichen Anhangangaben trifft den Abschlussersteller. Die Bestimmungen der §§ 237 und 266 UGB richten sich ebenfalls an diesen und nicht an die als nahe stehende Personen qualifizierten Organmitglieder etc.

(30) Der Abschlussersteller muss also, um seiner Aufstellungspflicht nachzukommen, an die möglicherweise als nahe stehende Personen zu qualifizierenden Organmitglieder herantreten und sie einerseits nach der zutreffenden Einbe-

ziehung dem Grunde nach und andererseits (quasi bestätigende) nach den mit ihnen und ihren Familienangehörigen abgeschlossenen Geschäften befragen (Formular). Werden entsprechende Auskünfte von den Organmitgliedern etc. verweigert, ist eine entsprechende Anhangangabe aufzunehmen (z.B.: „Es konnten bei folgenden Personen die Angaben zu Familienangehörigen etc. nicht erhoben werden, da die betroffenen Personen keine Angaben gemacht haben: [Auflistung]“).

- (31) Allgemein ist auf die rechtliche Verpflichtung der Organmitglieder bei Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses hinzuweisen. Werden wesentliche Angaben zu nahe stehenden Personen wissentlich verschwiegen, kann das haftungsrechtliche Folgen (bei Feststellung durch den Aufsichtsrat auch des Aufsichtsratsmitglieds) nach sich ziehen.

---

<sup>1</sup> BGBl I 2008/70.

<sup>2</sup> In der für 2008 anwendbaren Fassung, dh vor den allfälligen Änderungen durch den Exposure Draft „Relationships with the State“ aus Dezember 2008.

<sup>3</sup> Aufzählung a) bis g) zitiert aus IAS 24.9.

<sup>4</sup> Der Begriff der Beherrschung ist nach der Definition des IAS 24.9 unter Berücksichtigung von IAS 27.13 und SIC 12 zu verstehen. Der erste Unterpunkt i) der Position a) umfasst jene Unternehmen, die in einen IFRS-Konzernabschluss nach der Vollkonsolidierung einzubeziehen wären.

<sup>5</sup> Hierbei ist auf spezialgesetzliche Normen (Arbeitsrecht) Rücksicht zu nehmen.