



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme
**„Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden
Unternehmen und Personen
gemäß §§ 237 Z 8b und 266 Z 2b UGB“**

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Erich Kandler (ekandler@deloitte.at)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Angelika Casey, Rudolf Diewald, Werner Fleischer und
Andrea Schellner

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **1. September 2009**.

Dieser neuerliche **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der auf Grund der ersten Konsultation und zwischenzeitiger IFRS Entwicklungen überarbeitete Entwurf kann im Lichte der (weiteren) Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird. Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **1. September 2009** an 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 Abschlusssteller, 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

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Einleitung	2
2. Anhangangaben zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	3
3. Konkretisierung der Anhangangaben oder Inhalt der Anhangangaben	4
3.1. Vergleich mit und Abgrenzung zu IAS 24	4
3.2. Begriffsdefinition – Wer ist nahe stehend?	5
3.3. Was ist marktunüblich?	8
3.4. Wann darf zusammengefasst werden?	8
3.5. Was ist der Wertumfang?	9
3.6. Wie werden Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen vom berichtenden Unternehmen festgestellt?	9
4. Sonstige Fragen	9
4.1. Konzern- vs. Einzelabschluss.....	9
4.2. Vorjahreszahlen.....	10
4.3. Künftige Änderungen von IAS 24	10
4.4. Ab welchem Zeitpunkt sind Geschäfte anzugeben?.....	10
4.5. Einholung der erforderlichen Angaben von den nahe stehenden Personen	11

1. Einleitung

- (1) Diese Stellungnahme behandelt die §§ 237 Z 8b und 266 Z 2b UGB idF des Unternehmensrechtsänderungsgesetzes 2008 (URÄG 2008¹). Diese Bestimmungen beruhen auf der Umsetzung der letzten oder jüngsten Novellierung der 4. und 7. EU-Richtlinie und sehen erstmals die direkte Übernahme von IFRS-Vorschriften vor, im konkreten Fall die Angabe von "Geschäfte[n] mit nahe stehenden Unternehmen und Personen im Sinn der gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards".
- (2) Im Anhang zu Jahresabschlüssen sind gemäß UGB unter bestimmten Voraussetzungen Angaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen nach § 237 Z 8b UGB, bzw. im Konzernanhang nach § 266 Z 2b UGB zu machen. Hinsichtlich des Entfalls der Angaben bei im Zuge der Konsolidierung eliminierten Sachverhalten, sowie bei ... bei 100%-ige ... § 266 wird verwiesen. Bei Zwischenabschlüssen ergibt sich ein entsprechendes Erfordernis aus § 87 Abs 4 BörseG, sofern der Zwischenabschluss kein konsolidierter Zwischenabschluss ist.²
- (3) Ziel dieser Stellungnahme ist die Darstellung und Lösung 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, sondern zeigt auf wie Zweifelsfragen der UGB-Bestimmung in Österreich zu beantworten sind. Die Stellungnahme befasst sich nicht mit allfälligen gesellschaftsrechtlichen oder ertragsteuerlichen Auswirkungen der Marktunüblichkeit von Geschäftsfällen.
- (4) Nach Ansicht des AFRAC sollten marktunübliche Transaktionen auf Grund gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Beschränkungen im österreichi-

schen Rechtskreis nur in Ausnahmefällen (zB Umgründungsvorgänge, langfristige konzernale Liefer- und Abnahmeverpflichtungen, etc) vorkommen.

2. Anhangangaben zu nahe stehenden Unternehmen und Personen

- (5) Mit dem URÄG 2008 werden Angaben über Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen im Sinn der gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards unter bestimmten Voraussetzungen Bestandteil von Anhangangaben nach österreichischem Recht.
- (6) Anzugeben sind diese Geschäfte nach §§ 237 Z 8b UGB 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 Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig sind, sofern diese Geschäfte wesentlich und unter marktunüblichen 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“. § 266 Z 2b UGB trifft exakt die gleiche Regelung, nimmt aber Bezug auf die „Finanzlage des Konzerns“.
- (7) Für den Anhang im Jahresabschluss sind Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen im Sinn des § 228 Abs 3 UGB ausgenommen, wenn die an den Geschäften beteiligten Tochterunternehmen unmittelbar oder mittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz ihres Mutterunternehmens stehen.
- (8) Gemäß § 906 Abs 18 UGB sind diese Bestimmungen für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Sie 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 Hauptgesell-

„Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen
gemäß §§ 237 Z 8b und 266 Z 2b UGB“

schaftern bzw. den Mitgliedern des Vorstands oder Aufsichtsrats geschlossen werden. Als Hauptgesellschafter gilt, wer in Höhe von zumindest 10% am Kapital der Gesellschaft beteiligt ist (vgl. § 242 Abs 1 und 2 UGB).

- (9) Hinsichtlich der erforderlichen Angaben ist keine Schutzklausel vorgesehen. § 241 Abs 4 UGB (Schutzklausel „mehr als 2 Personen“) kommt nicht zur Anwendung.

3. Konkretisierung der Anhangangaben oder Inhalt der Anhangangaben

3.1. Vergleich mit und Abgrenzung zu IAS 24

- (10) Das UGB idF des URÄG 2008 verweist auf die einschlägigen Bestimmungen der internationalen Rechnungslegungsvorschriften, wie sie von der EU übernommen wurden. Damit ist IAS 24 in seiner jeweils gültigen Fassung angesprochen.
- (11) 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 arms length“) geschlossen wurden. Der Umfang der Offenlegung richtet sich nach den EU-Richtlinien und nicht nach IAS 24. IAS 24 verlangt nur die Angabe von wesentlichen Geschäftsfällen, kennt aber keine Begrenzung auf Transaktionen, die nicht unter marktüblichen Bedingungen geschlossen wurden. Während gemäß IAS 24 alle wesentlichen Transaktionen dargestellt werden müssen, verlangt das UGB (richtlinienkonform) nur die Darstellung von wesentlichen und zu marktunüblichen Bedingungen abgeschlossenen Transaktionen.

3.2. Begriffsdefinition – Wer ist nahe stehend?

- (12) Die Begriffsdefinition kann direkt IAS 24.9 bis 24.11 entnommen werden. Danach werden Unternehmen und Personen als nahe stehend betrachtet, wenn:
- 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;³
 - ii) einen Anteil am Unternehmen besitzt, 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;
 - 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.

„Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen
gemäß §§ 237 Z 8b und 266 Z 2b UGB“

- (13) 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 Parteien nicht notwendigerweise unter den Anwendungsbereich von IAS 24 fallen, kommen ebenfalls zur Anwendung.

Zu d)

- (14) Erfasst sind nach IAS 24.9 Personen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des berichtenden Unternehmens direkt oder indirekt (zB innerhalb einer Gruppe von Unternehmen) zuständig und verantwortlich sind (key management - Schlüsselpersonal). Hierunter fallen jedenfalls alle Mitglieder der Geschäftsführung/des Vorstands und des Aufsichtsrats (einschließlich der Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat) des berichtenden Unternehmens. Beiräte, die eine dem Aufsichtsrat vergleichbare Stellung innehaben (zB Stiftungsbeirat), sind ebenfalls erfasst. Zum Schlüsselpersonal zählen auch alle Geschäftsführer/Vorstandsmitglieder und Aufsichtsratsmitglieder von übergeordneten Konzerngesellschaften. Das Schlüsselpersonal kann auch andere Personen umfassen, sofern diese für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeit des Unternehmens direkt oder indirekt zuständig und verantwortlich sind. 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.
- (15) Im Konzern muss auf jeder Ebene gesondert geklärt werden, ob eine Person eine Schlüsselposition im Verhältnis zum berichtenden Unternehmen bekleidet oder nicht. Prinzipiell ist die Leitung von Tochtergesellschaften erfasst, wenn wesentliche Entscheidungen delegiert werden. Ebenso können Aufsichtsrat und Beirat von anderen Konzern-Unternehmen erfasst sein, wenn aus Konzernsicht Wesentlichkeit besteht und diese für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeit des Unternehmens direkt oder indirekt zu-

ständig und verantwortlich sind. Auch die Wesentlichkeit eines Geschäftsfalles ist auf jeder Ebene gesondert zu beurteilen.

- (16) Die öffentliche Hand ist nach IAS 24.11 in der derzeit gültigen Fassung nicht notwendigerweise als nahe stehend anzusehen. 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 ihr beherrschten Unternehmen zwar verbundene Unternehmen sind, aber im Verhältnis zueinander ausdrücklich von der umfassenden Erläuterungspflicht nach IAS 24.17 ausgenommen und einer vereinfachten Angabepflicht 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 und dem berichtenden Unternehmen getätigten wesentlichen Geschäfte einzugehen. Die Anwendung der Erleichterung ist anzugeben. Laut UGB ist – nach Inkrafttreten der IFRS-Regelung in der EU – die öffentliche Hand als unter IAS 24 fallend anzusehen.

Zu e)

- (17) Erfasst sind nach IAS 24.9 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)

- (18) Der natürlichen Person gem. f) sind andere Rechtsträger (zB Vereine, Privatstiftungen, etc) gleichgestellt. Auch ist die 20%igen Mindestbeteiligungsquote nach UGB keine Voraussetzung um als nahe stehende Person für diese Angabepflicht zu gelten (Ratio: Beherrschungstatbestand in welcher Form immer ist maßgeblich).

„Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen
gemäß §§ 237 Z 8b und 266 Z 2b UGB“

3.3. Was ist marktüblich?

- (19) Das Kriterium der Marktüblichkeit trifft auf Geschäfte zu, die in der abgeschlossenen Form (Art und Umfang des Geschäfts, Preis) mit fremden Dritten nicht geschlossen worden wären (Kriterium der Fremdüblichkeit). Für das Vorliegen wesentlicher marktüblicher Vorgänge ist eine signifikante Abweichung vom Standard erforderlich, die bezogen auf die finanziellen Verhältnisse des berichtenden Unternehmen von Bedeutung sein muss.
- (20) Anhaltspunkte für die Marktüblichkeit können u.a aus dem Steuerrecht gewonnen werden⁴, 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.
- (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 aufgrund der Literatur zum Gesellschaftsrecht und der (äußerst spärlichen) Judikatur des deutschen Bundesgerichtshofs (BGH) ist zu erwarten, dass für die Frage der verdeckten Einlagenrückgewähr im Gesellschaftsrecht Maßstäbe analog des Fremdvergleichs im Steuerrecht zur Anwendung kommen.

3.4. Wann darf zusammengefasst werden?

- (22) Sachliche Positionen vergleichbarer Art können zusammengefasst werden, sofern nicht eine gesonderte Erläuterung zum besseren Verständnis der Einflüsse auf den Jahresabschluss erforderlich erscheint. Die Grenze für die Zusammenfassung bilden dabei die in der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung einzeln angeführten Posten.

⁴„Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gemäß §§ 237 Z 8b und 266 Z 2b UGB“

3.5. Was ist der Wertumfang?

- (23) Der Wertumfang umfasst alle Angaben, deren Marktwert (nicht Buchwert) in Euro ausgedrückt werden kann. Vorgänge, deren Wert nicht konkret in Euro ausgedrückt werden kann, sind angabepflichtig und zu beschreiben.

3.6. Wie werden Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen vom berichtenden Unternehmen festgestellt?

- (24) Generell hat die Geschäftsleitung des berichtenden Unternehmens ein Verzeichnis der nahe stehenden Personen zu erstellen und aktuell zu halten um ihren Angebotsverpflichtungen nachkommen zu können. Einer näheren Präzisierung bedarf die Einholung der Informationen zu Angaben betreffend Familienangehörige: Zur Erhebung dieser Geschäfte empfehlen sich entsprechende schriftliche Abfragen und Aufzeichnungen nach getätigten Geschäften beim entsprechenden Personenkreis. Betreffend den Aufsichtsrat sind auch die Arbeitnehmervertreter in die Befragung einzubeziehen.⁵ Die Dokumentation dieser Abfragen und deren Aktualisierung ist beim berichtenden Unternehmen aufzubewahren.
- (25) Wenn bestimmte Angaben nicht erhoben werden konnten, ist dieser Umstand in den Anhang aufzunehmen.

4. Sonstige Fragen

4.1. Konzern- vs. Einzelabschluss

Sofern ein Unternehmen in einen Konzernabschluss zu 100% einbezogen ist (bei der Beurteilung der 100% kann sowohl auf Stimmrechte als auch Eigentumsverhältnisse abgestellt werden) kann im Einzelabschluss des Unternehmens die Befreiung des § 237 Z 8b letzter Satz in Anspruch genommen werden. Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit ist für jede Angabe die Frage der Wesentlichkeit nach den Größen- und Wertverhältnissen des jeweiligen Abschlusses (also Einzel- oder Konzernabschluss) zu beurteilen. Eine Anwen-

„Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen
gemäß §§ 237 Z 8b und 266 Z 2b UGB“

dung der zumeist höheren Konzernwesentlichkeit für den Einzelabschluss ist unzulässig.

4.2. Vorjahreszahlen

- (26) Zur der Frage des Bestehens einer Verpflichtung, Vorjahreszahlen auch für Anhangangaben im Allgemeinen bzw. im ersten Jahr der Anwendbarkeit im Besonderen anzugeben, ist eine gesonderte (da über den Rahmen dieser Stellungnahme hinaus relevante) AFRAC Stellungnahme in Ausarbeitung.

4.3. Künftige Änderungen von IAS 24

- (27) Grundsätzlich ist der IAS-Verweis als dynamischer Verweis konzipiert. Änderungen des IAS 24 (bzw. eines Nachfolgestandards) in Bezug auf die Definition der nahe stehenden Personen schlagen daher auf die UGB-Beurteilung durch. Neuerungen zu IAS 24 sind allerdings erst nach Abschluss des EU-Übernahmeverfahrens (Endorsement) anzuwenden.

4.4. Ab welchem Zeitpunkt sind Geschäfte anzugeben?

- (28) Die Angabepflicht umfasst bei unterjährigem erstmaligem Erfüllen oder Wegfall der Voraussetzung der nahe stehenden Person nur jene marktüblichen Geschäfte, die in jenem Zeitraum vereinbart wurden, in der die Definition nahe stehende Person erfüllt wurde (z.B. bei Bestellung als Mitglied des Vorstandes oder Aufsichtsrats zum 1.4. sind nur marktübliche Geschäfte zwischen 1.4. und Geschäftsjahresende anzugeben). Sofern sich Abgrenzungsfragen ergeben (z.B. bei „eheähnlichen Partnerschaften“) ist im Zweifel auf eine längere Erfüllung der Definition (frühere Einbeziehung, späteres Ausscheiden) abzustellen. Bei bewusster zeitlicher Verlagerung des rechtlichen Abschlusses von Geschäften in eine nichtberichtspflichtige Periode, ist auf den Zeitpunkt der diesbezüglichen grundsätzlichen Einigung abzustellen. Zum Beispiel ist ein marktüblicher Beratungsvertrag, der kurzfristig nach dem Ausscheiden des Vorstandsmitglieds aus dieser Funktion rechtlich vereinbart wurden, dann an-

„Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen
gemäß §§ 237 Z 8b und 266 Z 2b UGB“

zugeben, wenn der Abschluss dieses Beratungsvertrages im Zuge des Ausscheidens des Vorstandsmitgliedes grundsätzlich vereinbart wurde.

4.5. Einholung der erforderlichen Angaben von den nahe stehenden Personen

- (29) Die Verpflichtung zur Aufstellung samt erforderlichen Anhangangaben trifft die Geschäftsleitung. Die Bestimmungen der §§ 237 und 266 UGB richten sich an den Ersteller des Jahres- bzw. Konzernabschlusses und nicht an die als nahe stehende Personen qualifizierten Organmitglieder etc.
- (30) Der Geschäftsleitung muss also, um seiner Aufstellungspflicht vollständig nachzukommen, an die möglicherweise als nahe stehende Personen zu qualifizierenden Personen (insbes. Organmitglieder etc.) herantreten und sie einerseits nach der zutreffenden Einbeziehung dem Grunde nach und andererseits (quasi bestätigend) nach den mit ihnen und ihren Familienangehörigen abgeschlossenen Geschäften befragen (Formular). Werden entsprechende Auskünfte von den Organmitgliedern etc. verweigert, ist eine entsprechende Anhangangabe zu überlegen.
- (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 der Aufsichtsratsmitglieder) nach sich ziehen.

¹ BGBl I 2008/70.

² Bei konsolidierten Zwischenabschlüssen fordert § 87 Abs 4 BörseG die Angabe von allen für den Abschluss wesentlichen Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, gleichgültig ob diese marktunüblich oder marktüblich abgeschlossen wurden.

³ Der Begriff der Beherrschung nach der Definition des IAS 24.9 ist unter Berücksichtigung von IAS 27.13 und SIC-12 zu verstehen. Der erste Unterpunkt i) der Position a) umfasst jene Unter-

- nehmen, die in einen IFRS-Konzernabschluss nach der Vollkonsolidierung einzubeziehen wären.
- 4 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 Fremdvergleichs besonderer Wert auf die Vergleichbarkeit von Fremdtransaktionen und Konzerntransaktionen zu legen. Beispiele dazu sind etwa Marktverhältnisse, Vertragsbedingungen, Menge, Qualität, Dauer der Leistungsbeziehung, aber auch die Verfolgung von Geschäftsstrategien, wie Markteroberung, Lagerabbau oder das Überwinden von Liquiditätsengpässen. Vor Auswahl einer Verrechnungspreismethode hat eine sorgfältige Analyse der Funktionen, Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter zu erfolgen. Als vorgeschlagene 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, wofür 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 aus einer Datenbank-Suche untermauert. Bei allen zulässigen Methoden ist im Steuerrecht anerkannt, dass ein fremdüblicher Preis nur im Rahmen einer Bandbreite ermittelt werden kann und dem steuerpflichtigen Unternehmen daher ein Ermessensspielraum zuzubilligen ist.
- 5 Hierbei ist auf spezialgesetzliche Normen (Arbeitsrecht) Rücksicht zu nehmen.