KPMG Austria GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und
Steuerberatungsgesellschaft
Kudlichstraße 41-43
4020 Linz
Austria

Telefon +43 (732) 6938-0
Telefax +43(732) 6938-2245
Internet www.kpmg.at

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
Per email an
office@afrac.at

Kontakt Mag. Stephan Beurle (DW 2112)

Ref.

Linz, 11. März 2009

Commentletter zum Entwurf einer Stellungnahme
"Anhangangaben zu Geschäften der Gesellschaft mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gemäß § 237 Z 8b UGB"

Sehr geehrte Damen und Herren!

Wir begrüßen die Initiative des AFRAC zu der oben angeführten Gesetzesstelle eine öffentliche Stellungnahme zu verabschieden und erlauben uns diesbezüglich folgenden Anregungen:

Grundsätzliche Anmerkungen:

Generell empfehlen wir, die Stellungnahme auf nicht in der Literatur zum IAS 24 angesprochene Themenstellungen zu beschränken und im Übrigen auf die einschlägige Literatur zu verweisen. Zentrales Thema der Stellungnahme sollte die Abklärung des Begriffes „marktunüblich" sein.

Hervorgehoben sollte auch werden, dass marktunübliche Geschäfte in der österreichischen Rechtsordnung generell im Widerspruch zum Steuerrecht und/oder gesellschaftsrechtlichen Normen stehen und somit nur bei expliziten Ausnahmetatbeständen zulässig sind. Unseres Erachtens kämen insbesondere Umgründungsmaßnahmen (mit Buchwertfortführung) als ein legitimes Geschäft zu marktunüblichen Konditionen in Frage. Dieses Beispiel – und sofern dem AFRAC weitere Beispiele gegenwärtig sind – sollten in die Stellungnahme aufgenommen werden. Ebenso sollte der Hinweis aufgenommen werden, dass in Jahresabschlüssen daher in der Regel keine Angaben nach dieser Gesetzesbestimmung erfolgen werden, da bei Einhaltung der steuerlichen Normen die Geschäfte mit nahe stehenden Personen nicht marktunüblich sind. Somit könnte auch klar herausgearbeitet werden, dass mit Ausnahme der Abgrenzung des Begriffes „marktunüblich" diese Stellungnahme nur einen eingeschränkten Anwendungsbereich haben wird.

KPMG Austria GmbH,
an Austrian member firm of KPMG International,
a Swiss cooperative.

Oberbank AG, Linz,
BLZ 15000, Nr. 711240069,
IBAN: AT071500000711240069,
BIC: OBKLAT2L
Allgemeine Sparkasse OÖ Bank AG,
BLZ 20320, Nr. 251976,
Oberösterreichische Landesbank
Aktiengesellschaft, Linz
BLZ 54000, Nr. 9662990
PRIVAT BANK AG der Raiffeisenlandesbank Oberösterreich.,
BLZ 34795, Nr. 4018131,
Volkskreditbank AG, Linz,
BLZ 18600, Nr. 10004505

Sitz und Firmenbuchgericht Linz
Firmenbuch-Nr. FN 269725 f
WT-Code: 804145
DVR Nr. 3000082
USt-IdNr. ATU62206035

In der Einleitung oder in Punkt 2 der Stellungnahme sollte ein Hinweis aufgenommen werden, dass andere ähnliche Anhangangaben wie zum Beispiel die Angaben von Vergütungen oder Krediten an Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder unverändert fortbestehen.

Im Einzelnen wollen wir folgende Anmerkungen anbringen, wobei Alternativtexte *kursiv* gehalten sind:

Tz 2: Die Zitierung der Gesetzesstellen ist unscharf; die Anwendung bei Zwischenabschlüssen ergibt sich insbesondere aus § 87 Abs 4 BörseG und ist unseres Erachtens nicht „sinngemäß" auf alle Zwischenabschlüsse anzuwenden. § 87 Abs 4 BörseG regelt den Tatbestand für Zwischen(einzel)abschlüsse und Zwischenkonzernabschlüsse unterschiedlich. Die Tz 2 sollte daher wie folgt lauten:

Im Anhang zu Jahresabschlüssen sind gemäß UGB idF URÄG 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. Bei Zwischenabschlüssen ergibt sich ein entsprechendes Erfordernis aus § 87 Abs 4 BörseG, sofern der Zwischenabschluss kein konsolidierter Zwischenabschluss ist. (Einfügen einer Fußnote: 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).

TZ 3: In der drittletzten Zeile ist unseres Erachtens das Wort „auch" zu streichen und in der vorletzten Zeile nach dem Wort „ertragsteuerlichen" die Wortfolge „und gesellschaftsrechtlichen" einzufügen.

Tz 5: Da diese Tz im Wesentlichen eine wörtliche Zitierung des Gesetzestextes darstellt, sollte diese Tz wie folgt formuliert werden:

Gemäß § 237 Z 8b bzw. § 266 Z 2b UGB sind diese Geschäfte einschließlich „Angaben zu deren Wertumfang .....getrennten Angaben benötigt werden" anzugeben.

Tz 10: Da es sich um eine Stellungnahme zu den Vorschriften des UGB handelt, sollte der letzte Satz wie folgt umformuliert werden:

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.

Tz 13 – Tz 17: Unseres Erachtens sind diese Tz zu streichen und in einer neuen Tz 13 folgender Hinweis aufzunehmen:

Zur näheren Erläuterung dieser Begriffsbestimmungen wird auf die einschlägige Literatur und Kommentierung des IAS 24 verwiesen.

Sollte dieser Vorschlag nicht umgesetzt werden, erlauben wir uns folgende Anmerkungen:

Tz 13: Unseres Erachtens ist die hier getroffene Abgrenzung, dass auch die erste Managementebene unter der Ebene Geschäftsführung/Vorstand unter gewissen Umständen eingeschlossen ist, in der Regel zu weit gefasst bzw. fachlich nicht richtig. Die Begründung, dass bei dieser Personengruppe „faktisches Handeln notwendig, eine gesellschaftsrechtliche Haftung nicht erforderlich ist", ist für uns nicht nachvollziehbar. Wir schlagen daher folgende Formulierung vor:

Erster Satz unverändert. *Hierunter fallen jedenfalls alle Mitglieder der Geschäftsführung/des Vorstandes und des Aufsichtsrates (einschließlich Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat) des berichtenden Unternehmens. Beiräte, die eine dem Aufsichtrat vergleichbare Stellung haben, sind ebenfalls umfasst. Das Schlüsselpersonal umfasst auch alle Vorstände 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 (vgl. IAS 24.9).*

Tz 14: Im Konzern scheint es zunächst wesentlich, dass Personen von herrschenden Gesellschaften zwingend umfasst sind (vgl. Anmerkung zu Tz 13). Personen von Tochtergesellschaften sind nur dann zu erfassen, wenn diese für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeit des berichtenden Unternehmens direkt oder indirekt zuständig und verantwortlich sind. Unseres Erachtens wäre es bei einem Konzern mit 100 Tochtergesellschaften nicht richtig, alle Geschäftsführer dieser 100 Tochtergesellschaften als nahe stehende Personen im Sinne dieser Bestimmung zu erfassen. Wir schlagen daher folgende Formulierung vor, sofern diese Tz nicht mit Tz 13 zusammengezogen wird:

Im Konzern muss auf jeder Ebene gesondert geklärt werden, ob eine Person eine Schlüsselposition im Verhältnis zum berichtenden Unternehmen bekleidet oder nicht. Das Schlüsselpersonal umfasst dabei alle Vorstände und Aufsichtsratsmitglieder von übergeordneten Konzerngesellschaften. Vorstände und Aufsichtsratmitglieder von Tochtergesellschaften sind nur dann umfasst, wenn diese für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeit des berichtenden Unternehmens direkt oder indirekt zuständig und verantwortlich sind.

Tz 15: Diese Tz ist unseres Erachtens zurzeit fachlich nicht zutreffend. Gemäß dem derzeitigen Stand des IAS 24 sind alle Gesellschaften unter der Kontrolle der gleichen öffentlichen Gebietskörperschaft (Bund/Länder/Gemeinden) „related parties", da es keine diesbezügliche Ausnahmeregelung gibt. Erleichterungen soll der im Dezember 2008 veröffentlichte überarbeitete Exposure Draft bringen.

Diese Tz ist daher gänzlich neu zu gestalten, wobei sich die Frage stellt, ob es zweckmäßig ist, auf den ED in dieser Tiefe einzugehen, solange vom IASB nicht der endgültig überarbeitete IAS 24 verabschiedet und ein Endorsement in den EU-Rechtsbestand noch nicht absehbar ist.

Tz 17: Die Aussage ist für uns nicht klar verständlich und sollte umformuliert werden.

Tz 18: Hier sollte nur auf den Tatbestand „marktunüblich" eingegangen werden. Davon losgelöst und unseres Erachtens daher besser in einer gesonderten Tz, sollte die Frage nach der Wesentlichkeit abgehandelt werden. Inhaltlich kritisieren wir am derzeitigen Entwurf, dass die Wesentlichkeit nach dem Kriterium des Empfängers vorliegen muss. Dies entspricht unseres Erachtens weder der Intention des Gesetzgebers noch der Richtlinie. Aus der Bestimmung, dass Angaben über Einzelgeschäfte zusammengefasst werden können, sofern für die Beurteilung der Auswirkungen dieser Geschäfte auf die Finanzlage der Gesellschaft keine getrennten Angaben benötigt werden, zeigt klar, dass sich die Wesentlichkeit am Abschluss des berichtenden Unternehmens zu orientieren hat. Die gesamte Anhangangabe steht im Zusammenhang mit dem Verständnis des Abschlusses und nicht mit der Beeinflussung der Unabhängigkeit von nahe stehenden Personen. Im Übrigen kann es in der Praxis noch schwieriger sein, die Wesentlichkeit aus Sicht des nahe stehenden Unternehmens oder der nahe stehenden Person zu beurteilen, da man üblicherweise keinen Gesamtüberblick über deren wirtschaftliche Situation haben wird.

Wir schlagen daher konkret vor, den zweiten und dritten Satz der Tz 18 zu streichen.

Tz 19 – 21: Wir begrüßen die hier vorgenommene Anlehnung an die für das Steuerrecht entwickelten Grundsätze, auch wenn diese - wie in Tz 19 festgehalten - im Einzelfall zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können. Allenfalls wäre auch ein Verweis auf die gesellschaftsrechtlichen Grundsätze in Zusammenhang mit verdeckten Einlagen oder verbotener Einlagenrückgewähr zweckmäßig, wobei auch hier oft eine Anknüpfung an das Steuerrecht feststellbar ist.

Tz 22: Um die Anglizismen zu reduzieren und eine größere Anlehnung an das UGB zu erreichen, schlagen wir vor, im letzten Satz die Wortfolge „line items" zu vermeiden und stattdessen wie folgt zu formulieren:

Die Grenze für die Zusammenfassung bilden dabei die in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung angeführten Posten.

Tz 23: Unseres Erachtens umfasst der Wertumfang ausschließlich Angaben in Euro, wobei Sachleistungen im Sinne des § 202 Abs 1 UGB mit dem Zeitwert zu bewerten sind. Die im 2. Satz angesprochenen Vorgänge, die erhebliche persönliche Vorteile gewähren, beispielsweise in Bezug auf Prestige oder Ansehen sind hier unseres Erachtens Fehl am Platz. Im Übrigen ist dieser Begriff äußert unscharf und sollte durch Beispiele konkretisiert werden, sofern dieser Passus nicht gänzlich gestrichen wird, was wir vorschlagen. Allenfalls könnte hier thematisiert werden, ob der marktunübliche oder marktübliche Wert und/oder die Differenz anzugeben ist. Daher sollte unseres Erachtens Tz 23 wie folgt formuliert werden:

Der Wertumfang umfasst bei Leistungen gegen Entgelt dem entsprechenden Eurobetrag. Sofern Tauschgeschäfte erfolgen, ist der Wert im Sinne des § 202 Abs 1 UGB mit dem Zeitwert zu bewerten und in Euro anzugeben. Dabei ist auf den Wert abzustellen, der sich im Rechenwerk der Gesellschaft niederschlägt, auch wenn dies der marktunübliche Wert ist. Die Angabe des marktüblichen Wertes oder der diesbezüglichen Differenz ist nicht explizit gefordert, ergibt sich aber aus der Verpflichtung weitere Angaben zu den Geschäften zu machen, die für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig sind.

Tz 24: Unseres Erachtens hat die Geschäftsleitung primär dafür zu sorgen, dass die Gesellschaft selbst bzw. deren Mitarbeiter erkennen, ob ein Geschäft mit einer nahe stehenden Person angeschlossen wird. Die Abfrage bei den nahe stehenden Personen sollte daher nur als Kontrolle dienen. Die Tz 24 ist daher wie folgt zu formulieren:

Die Geschäftsleitung der berichteten Gesellschaft hat eine Liste der nahe stehenden Personen zu erstellen und laufend zu warten. Diese Liste ist insbesondere den Mitarbeitern des Einkaufs, Verkaufs und Rechnungswesen zugänglich zu machen, mit dem Hinweis, dass Geschäfte mit diesen Personen gesondert zu erfassen/melden bzw. evident zu halten sind. Darüber hinaus empfehlen sich entsprechende schriftliche Abfragen bei den nahe stehenden Personen, hinsichtlich des zu erfassenden Personenkreises und des Umfangs der getätigten (marktunüblichen) Geschäfte.

Tz 25: Die hier getroffene Festlegung geht unseres Erachtens über den Gesetzestext hinaus. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass alle für den Abschluss relevanten Informationen erhoben werden können. Die Tz ist daher unseres Erachtens ersatzlos zu streichen.

Tz 26: Da bei der Versendung des Entwurfes die Angabe von Vorjahreszahlen besonders angesprochen wurde, teilen wir mit, dass unseres Erachtens immer eine Angabe des Vergleichswertes geboten ist, da dies für die Beurteilung der Auswirkung des Geschäftes mit nahe stehenden Personen auf die Finanzlage der Gesellschaft notwendig sein wird.

Hinsichtlich des Übergangs im ersten Jahr der Anwendung der durch das URÄG geänderten Bestimmungen, stellt die im Entwurf enthaltene Empfehlung, die Vorjahreszahlen anzugeben einen guten Kompromiss dar.

Eventuell sollte diese Tz stärker zwischen der erstmaligen Anwendung („Übergangsbestimmung") und der darauf folgenden Berichterstattung unterscheiden.

Tz 27: Die Aussage in dieser Tz könnte dahingehend präzisiert werden, dass diese nur für den Verweis iZm der Definition der nahe stehenden Personen gilt; z.B.:

...Änderungen des IAS 24 (bzw. eines Nachfolgestandards) in Bezug auf die Definition der nahe stehenden Unternehmen und Personen schlagen daher ……

Tz 28: Thematisch wäre die hier behandelte Frage unter Abschnitt 3.1 Begriffsdefinition – Wer ist nahe stehend? (Tz 11 – 17) zu behandeln. Darüber hinaus sollte hier verdeutlicht werden, dass diese Frage nur bei einer unterjährigen Änderung des Status als nahe stehende Person relevant ist. Eine reine Stichtagsbetrachtung ist dann uE nicht opportun, wenn dadurch die Angabepflicht (bewusst) umgangen wird (zB mit dem ehemaligen Vorstandsmitglied wird am Tag nach dem Ausscheiden ein marktunüblicher Konsulentenvertrag abgeschlossen). Die Formulierung der Tz 28 könnte daher zB wie folgt lauten::

Die Angabepflicht umfasst bei unterjährigem erstmaligem Erfüllen oder Wegfall der Voraussetzung der nahe stehenden Person nur jene marktunüblichen Geschäfte, die in jenem Zeitraum vereinbart wurde, in der die Definition nahe stehende Person erfüllt wurde (z.B. bei Bestellung als Mitglied des Vorstandes oder Aufsichtsrats zum 1.4. sind nur marktunübliche 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 nichtsberichtpflichtige Periode, ist auf den Zeitpunkt der diesbezüglichen grundsätzlichen Einigung abzustellen. Zum Beispiel ist ein marktunüblicher Beratungsvertrag, der kurzfristig nach dem Ausscheiden des Vorstandsmitglieds aus dieser Funktion rechtlich vereinbart wurde, dann anzugeben, wenn der Abschluss dieses Beratungsvertrages im Zuge des Ausscheidens des Vorstandsmitgliedes grundsätzlich vereinbart wurde.

Tz 29: Hier empfehlen wir in der zweiten Zeile das Wort „Abschlussersteller" durch die Wortfolge „Vorstand/Geschäftsführung" zu ersetzen, da sonst eine Tautologie gegeben ist.

Tz 30: Die hier getroffenen Aussagen gehören unseres Erachtens eher zu Tz 24 und sollten dort mitverarbeitet werden. Vergleiche unseren Textvorschlag zu Tz 24 oben. Unseres Erachtens geht die in Tz 30 enthaltene Forderung nach einer Anhangangabe, wenn eine (Kontroll-)-Mitteilung durch die nahe stehende Person nicht erfolgte, zu weit. Sofern Tz 30 inhaltlich dem Grunde nach aufrecht bleibt, müsste sie sich auf alle nahe stehenden Unternehmen und Personen beziehen und nicht nur auf die Organmitglieder.

Tz 31: Unseres Erachtens sollte diese Tz ersatzlos gestrichen werden, da dies für alle Anhangangaben gilt und daher keine Besonderheit der Anhangangaben gemäß § 237 Z 8b UGB darstellt.

Für Rückfragen steht Ihnen unser Partner Mag. Stephan Beurle, Leiter des Department of Professional Practice Audit Austria gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

KPMG Austria GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft