Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2004

herausgegeben vom

Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer iwp

LINDE VERLAG

Related Parties – Anforderungen an den Abschlussprüfer bei nationaler und internationaler Rechnungslegung im Hinblick auf Prüfung und Berichterstattung

*Schima/Sterl/Irlacher**)

Gliederung

1. Einleitung
2. Österreichische Rechtslage
   2.1. „Verbundene Unternehmen" nach HGB
   2.2. Veröffentlichungsverordnung 2002 iVm § 82 Abs 9 BörseG
3. Österreichischer Corporate-Governance-Kodex
   3.1. Überblick und Ziele
   3.2. Aufbau des Kodex
   3.3. Regelung von Interessenkonflikten im Kodex
   3.4. Offenlegung von Vertragsangaben und Datenschutz
   3.5. Rechtsvergleich mit dem deutschen Corporate-Governance-Kodex
4. International Accounting Standards (IAS) [zukünftig International Financial Reporting Standards (IFRS)]
   4.1. IAS 24: „Related Parties Disclosures"
      4.1.1. Anwendungsbereich
      4.1.2. Definitionen
      4.1.3. Berichtspflichten
   4.2. Improvement Project
5. US General Accepted Accounting Principles (US GAAP)
   5.1. FAS 57
      5.1.1. Definitionen
      5.1.2. Related Party Transactions
      5.1.3. Berichtspflichten

*) Dr. Georg *Schima*, Rechtsanwalt sowie Partner von Kunz Schima Wallentin, Mag. Richard *Sterl*, Wirtschaftsprüfer sowie Geschäftsführer und Gesellschafter einer großen internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Mag. Peter *Irlacher*, Mitarbeiter einer großen internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

6. Deutscher Rechnungslegungsstandard (DRS) 11
6.1. Definitionen
6.1.1. Beschreibung von nahe stehenden Personen und Unternehmen
6.1.2. Berichtspflicht
7. Prüfungsstandards
7.1. Zusammenfassung der Prüfungsstandards
8. Zusammenfassung

1. Einleitung

Die Harmonisierungsbestrebungen im Bereich der internationalen Rechnungslegungsgrundsätze und deren verpflichtende Anwendung ab 2005 für börsennotierte Unternehmen haben dem Thema der „Related Parties" auch in Österreich eine bestimmten Dynamik verliehen.

Das Europäische Parlament hat 2002 eine Verordnung betreffend die Anwendung von internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen verabschiedet, worin die zwingende Anwendung der IAS vorgesehen ist. Eine Übergangsregelung wurde für Unternehmen geschaffen, die an einer Börse außerhalb der Europäischen Union notieren und andere international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze anwenden. Diese Unternehmen trifft die Regelung erst ab 2007.

In der österreichischen Rechtsordnung wird der englische Begriff „Related Parties", der üblicherweise mit „nahe stehende Personen und Unternehmen" übersetzt wird, nicht definiert. Das Handelsgesetz definiert lediglich den Begriff der verbundenen Unternehmen und ist im Vergleich zu den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen um ein Vielfaches „weicher" formuliert. Die Berichterstattungen nach IAS und US-GAAP reichen weiter, und daher besteht in Österreich ein entsprechender Handlungsbedarf im Rahmen der Erstellung von Konzernabschlüssen nach solchen Grundsätzen.

Im September 2002 wurde der österreichische Corporate Governance-Kodex veröffentlicht, der für eine ausreichende Transparenz zugunsten aller Stakeholder sorgen soll. Der Kodex richtet sich in erster Linie an börsennotierte Unternehmen und erreicht seine Geltung durch die Selbstverpflichtung der Unternehmen.

Im Bereich der internationalen Rechnungslegungsgrundsätze haben sich auch Veränderungen ergeben, wobei insbesondere das „Improvement Project" des IASC von Bedeutung ist. Im Rahmen der angesprochenen Harmo-

nisierung der internationalen Rechnungslegungsgrundsätze wird eine Vielzahl von Standards überarbeitet und aktualisiert. Unter den zu aktualisierenden Standards befindet sich auch IAS 24, der sich mit dem Thema „Related Parties Disclosures" auseinander setzt.

Im vorliegenden Beitrag werden die unterschiedlichen Konzepte der Berichterstattung über nahe stehende Personen und Unternehmen nach nationalen und internationalen Gesichtspunkten behandelt, und die wesentlichen Unterschiede herausgearbeitet. Abschließend werden die Konsequenzen für die Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung diskutiert.

2. Österreichische Rechtslage

In der österreichischen Rechtsordnung kommt der englische Begriff „Related Parties", der üblicherweise mit „nahe stehende Personen und Unternehmen" übersetzt wird, nicht vor. Im HGB wird der Begriff „verbundene Unternehmen" formuliert, jedoch ergeben sich inhaltlich wesentliche Differenzen zum angloamerikanischen Begriff.

Der Gesetzgeber bedient sich einer teilweise sehr verwirrenden Terminologie. AktG (§ 15) und GmbHG (§ 115) beinhalten eine Definition des Konzerns und konzernverbundener Unternehmen, wobei man – ähnlich wie in Deutschland trotz nicht so klarer Rechtslage – bloße Abhängigkeit (die insbesondere, aber nicht nur, durch eine Mehrheitsbeteiligung bewirkt werden kann und bei einer solchen widerleglich vermutet wird)[1] und ein – grundsätzlich die tatsächliche Ausübung einheitlicher Leitung voraussetzendes[2] – Konzernverhältnis voneinander unterscheiden muss.[3]

In bestimmten Zusammenhängen hat der Gesetzgeber Unternehmensgruppen spezialgesetzlich Auflagen schon bei Vorliegen einer bloßen Beherrschungsmöglichkeit (Abhängigkeit) unterstellt.[4]

In § 244 Abs 1 und Abs 2 HGB hat der Gesetzgeber zwei unterschiedliche[5] Konzernbegriffe geschaffen: während § 244 Abs 1 HGB an die tatsächliche Ausübung einheitlicher Leitung anknüpft, reicht nach § 244 Abs 2 HGB die bloße Einflussmöglichkeit, die der Gesetzgeber in vier Vermutungstatbeständen[6] vertypt hat.[7]

Aus Rechtssicherheitsgründen problematisch ist, dass der Gesetzgeber in den letzten Jahren einer Begriffsvielfalt frönt, bei der die Abgrenzungen nicht immer deutlich werden. So wird zunehmend statt von *„herrschendem Unternehmen"* oder *„abhängigem Unternehmen"* von *„Mutterunternehmen"* oder *„Tochterunternehmen"* gesprochen oder überhaupt der Terminus *„verbundene Unternehmen"* als *„Sammelbegriff"* gebraucht, dabei aber

nicht stets deutlich gemacht, ob dies im Sinne von § 228 Abs 3 HGB gemeint ist.[8]

2.1. „Verbundene Unternehmen" nach HGB

In § 228 Abs 3 HGB wird der Begriff des verbundenen Unternehmens formuliert, wobei an diesen Begriff diverse Ausweisvorschriften geknüpft sind:

„Verbundene Unternehmen im Sinne dieser Vorschrift sind solche Unternehmen, die nach den Vorschriften über die vollständige Zusammenfassung der Jahresabschlüsse verbundener Unternehmen (Vollkonsolidierung) in den Konzernabschluß eines Mutterunternehmens gemäß § 244 einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitest gehenden Konzernabschluß gemäß §§ 244 bis 267 aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt."

Die wesentlichen Aussagen aus dem Gesetzestext können wie folgt zusammengefasst werden:

1. Als verbundene Unternehmen gelten Unternehmen, die von einem anderen Unternehmen beherrscht werden. Eine Beteiligung bis zu einem Anteil von 50 % am Nennkapital genügt nicht für das Bestehen verbundener Unternehmen. Somit fallen auch Gemeinschaftsunternehmen sowie assoziierte Unternehmen nicht in die beschriebene Kategorie.
2. Die tatsächliche Aufstellung eines Konzernabschlusses ist nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht relevant für den Sachverhalt des verbundenen Unternehmens. Dies knüpft an die §§ 245 bis 249 HGB an, die unter anderem die befreienden Konzernabschlüsse, die größenabhängigen Befreiungen, das Verbot der Einbeziehung und den Verzicht auf die Einbeziehung definieren.

§ 228 Abs 3 HGB bezieht sich auf den Begriff der Vollkonsolidierung, die im § 244 Abs 1 HGB definiert wird. Wird ein Unternehmen einheitlich geleitet und liegt eine Beteiligung gemäß § 228 HGB vor, besteht die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses. Diese Beteiligung kann mittelbar oder auch unmittelbar bestehen und hat zumindest 20% zu betragen.

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses wird durch die im Absatz 2 definierten „Control-Tatbestände" erweitert.[9] Dem gemäß ist auch dann ein Konzernabschluss aufzustellen, wenn einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) eines der folgenden Rechte eingeräumt wird:

1. die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter;
2. die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafter ist;

3. einen beherrschenden Einfluss auszuüben;
4. auf Grund eines Vertrages mit einem oder mehreren Gesellschaftern des Tochterunternehmens das Recht zur Entscheidung zusteht, wie Stimmrechte der Gesellschafter, soweit sie mit ihren eigenen Stimmrechten zur Erreichung der Mehrheit aller Stimmen erforderlich sind, bei Bestellung oder Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder Aufsichtsorgans auszuüben sind.

Die Control-Tatbestände gelten unabhängig von einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung iSd § 228 HGB. Im Gegensatz zum Konzept der einheitlichen Leitung gemäß § 244 Abs 1 HGB löst bei den Control-Tatbeständen bereits das reine Zustehen der Rechte die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses aus.[10]

Sofern ein Unternehmen als verbundenes Unternehmen identifiziert wurde, sind entsprechende Angaben im Jahresabschluss vorzunehmen. In der Bilanz (vgl § 224 HGB) und der Gewinn- und Verlustrechnung (vgl § 231 HGB) sind bestimmte Posten gesondert auszuweisen und im Anhang zusätzliche Angaben vorzunehmen.

Die wesentlichen zusätzlichen Angaben betreffen die folgenden Punkte:

- Haftungen gegenüber verbundenen Unternehmen (§ 237 Z 3 HGB).
- Sonstige finanzielle Verpflichtungen (§ 237 Z 8 HGB).
- Immaterielle Vermögensgegenstände, die von einem verbundenen Unternehmen oder einem Gesellschafter, der über zumindest 10% des Nennkapitals verfügt, erworben wurden (§ 238 Z 1 HGB).
- Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (§ 238 Z 3 HGB). Hierunter fallen insbesondere Ergebnisabführungsverträge.
- Aufgliederung von Erträgen und Aufwendungen aus Gewinngemeinschaften und sonstigen verbundenen Unternehmen (§ 238 Z 4 HGB).
- Sofern Mitglieder des Vorstandes gesetzliche Vertreter von verbundenen Unternehmen oder Angestellte sind und für diese Tätigkeiten Bezüge erhalten, sind diese Bezüge gesondert anzugeben. Diese Vorschrift ist für frühere Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen entsprechend anzuwenden (§ 239 Abs 1 Z 4 lit a und b).

Im Anhang sind darüber hinausgehend weitere Angaben zu machen, die eine Berichterstattung über nahe stehende Unternehmen sicherstellen sollen:

- Aufgliederung der Umsätze (§ 237 Z 9 HGB).
- Angaben über den Konsolidierungskreis (§ 237 Z 12 HGB).
- Angaben über Beteiligungsunternehmen (§ 238 Z 2 HGB).

- Angaben über Kredite an Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder (§ 239 Abs 1 Z 2 HGB).
- Aufwendungen für Abfertigungen und Pensionen, getrennt nach Vorstandsmitgliedern und leitenden Angestellten, sowie die Bezüge der Vorstandsmitglieder und der Aufsichtsratsmitglieder, gesondert für jede Personengruppe (§ 239 Abs 1 Z 3 und 4 HGB).
- Angaben über Optionspläne (§ 239 Abs 1 Z 5 HGB).
- Namentliche Nennung von Organmitgliedern (§ 239 Abs 2 HGB).

Diese gesetzlich vorgeschriebenen Angaben werden aber durch diverse Ausnahmebestimmungen aufgeweicht, wodurch der ursprüngliche Informationsgehalt teilweise verloren geht. Die generellen Ausnahmebestimmungen sind in den §§ 241 und 242 HGB formuliert. Eine Ausnahme betrifft die Aufschlüsselung der Angaben über die Bezüge der Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder, die unterlassen werden können, wenn die Anzahl der Mitglieder weniger als drei beträgt.[11]

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass wichtige Informationen in Bezug auf nahe stehende Personen und Unternehmen auf Grund der Ausnahmebestimmungen dem Jahresabschlussleser nicht vermittelt werden müssen.

2.2. Veröffentlichungsverordnung 2002 iVm § 82 Abs 9 BörseG

Die Verordnung regelt Inhalt und Form der Veröffentlichung im Zusammenhang mit dem Rückerwerb und/oder der Veräußerung eigener Aktien sowie der Einräumung von Aktienoptionen.

Die zu veröffentlichenden Angaben sind vom Emittenten iSd § 1 BörseG der Bundes-Wertpapieraufsicht (BWA) und dem zuständigen Börseunternehmen unverzüglich mitzuteilen.

Die Verordnung schreibt vor, dass Vorgänge im Zusammenhang mit dem Aktienoptionengesetz an die BWA zu melden sind, damit diese Behörde für die notwendige Transparenz von kapitalmarktrechtlich relevanten Vorgängen sorgen kann. Die Daten werden von der BWA elektronisch zugänglich gemacht.

3. Österreichischer Corporate-Governance-Kodex

3.1. Überblick und Ziele

Der „Österreichische Corporate Governance Kodex" (CG-Kodex) wurde vom „Österreichischen Arbeitskreis für Corporate Governance" erarbeitet,

wobei als Ausgangspunkt der Diskussion Entwürfe des „Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer" und der „Österreichischen Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management" dienten.

Im September 2002 wurde nach zwei Public Posting-Perioden der österreichische CG-Kodex veröffentlicht.[12]

Gemäß der Präambel dient der Kodex börsenotierten österreichischen Aktiengesellschaften als Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung des Unternehmens. Das Ziel wird im Sinne einer verantwortlichen, auf nachhaltige und langfristige Wertschaffung ausgerichteten Leitung und Kontrolle von Gesellschaften und Konzernen definiert.

Der Kodex soll für eine ausreichende Transparenz zugunsten aller Stakeholder des Unternehmens sorgen. Der CG-Kodex richtet sich an die österreichischen börsenotierten Aktiengesellschaften, wobei auch nicht börsenotierten Gesellschaften die Anwendung empfohlen wird.

Die Geltung erreicht der Kodex durch die freiwillige Selbstverpflichtung der Unternehmen.

3.2. Aufbau des Kodex

Der Kodex beinhaltet drei Regelkategorien:

1. Legal Requirement (L)
2. Comply or Explain (C)
3. Recommendation (R)

Die L-Regeln sind zwingende Rechtsvorschriften und unbedingt anzuwenden. Die C-Regeln sollen eingehalten werden; es kann aber auch von ihnen abgewichen werden, wobei jegliche Abweichung erklärt und begründet werden muss. Die R-Regeln beschreiben lediglich eine Empfehlung; ein Abweichen ist weder offen zu legen noch zu begründen.

Der Kodex beinhaltet 79 Regeln, davon 23 Legal Requirements, 45 Comply or Explain-Empfehlungen und 11 Recommendations.

Einige der Regeln betreffen das Verhältnis zu nahe stehenden Personen, weshalb der CG-Kodex als eine notwendige Ergänzung zu den Angabepflichten gemäß HGB im Zusammenhang mit Related Parties gesehen werden kann.

3.3. Regelung von Interessenkonflikten im Kodex

Der Kodex beschäftigt sich in den Regeln 19 bis 26 mit möglichen Interessenkonflikten und Eigengeschäften des Vorstandes. In diesen Regeln wird

einerseits darauf hingewiesen, dass die Einhaltung der Emittenten-Compliance-Verordnung[13] durch entsprechende organisatorische Maßnahmen gewährleistet wird. Andererseits hat der Vorstand alle Beschlüsse frei von Eigeninteressen und Interessen bestimmender Aktionäre, sachkundig und unter Beachtung aller relevanten Rechtsvorschriften zu fassen. Diese L-Regel wurde aus dem § 70 Abs 1 AktG über das Handeln des Vorstandes abgeleitet. Es handelt sich hier nicht nur um eine Pflicht des Kollegialorgans, sondern die gesetzliche Vorgabe bindet jedes einzelne Vorstandsmitglied.[14] Sofern Interessenkonflikte auftreten, ist das Vorstandsmitglied verpflichtet, einerseits dem Aufsichtsrat den Interessenkonflikt offen zu legen und andererseits unverzüglich den anderen (sofern vorhanden) Vorstandsmitgliedern mitzuteilen. Diese Mitteilung hat **vor** der Durchführung der geplanten Maßnahme bewirkt zu werden. Wenn ein Vorstandsmitglied zB seinen Sohn in einer wichtigen Position eingestellt hat und erst danach die anderen Vorstandsmitglieder und den Aufsichtsratsvorsitzenden informiert, dann widerspricht eine solche Vorgehensweise nicht nur der Regel 23, sondern auch den selbst ohne Kodex-Unterwerfung kraft Gesetzes geltenden Vorstandspflichten.[15]

Werden Geschäfte zwischen Gesellschaften bzw deren konzernverbundenen Unternehmen und Vorstandsmitgliedern sowie ihnen nahe stehenden Personen abgeschlossen, müssen diese durch den Aufsichtsrat im Voraus genehmigt werden. In solchen Fällen ist insbesondere auf die Fremdüblichkeit zu achten. Solche Geschäfte werden als In-sich-Geschäfte (im weiteren Sinne) bezeichnet und werden als zulässig und wirksam angesehen, wenn der Vertretene (Aktiengesellschaft) solche Geschäfte wünscht, oder ihm das Geschäft aus rechtlicher Sicht nur Vorteile bringt oder wenn eine Gefährdung der Interessen des Vertretenen von vornherein nicht denkbar ist. Eine solche Situation liegt gewöhnlich dann vor, wenn das In-sich-Geschäft einem Drittvergleich standhält, was bei festen Börsen- und Marktpreisen zu vermuten ist.[16]

Die Regeln 44 bis 49 betreffen Interessenkonflikte und Eigeninteressen des Aufsichtsrates. Hier wird von den Mitgliedern der Aufsichtsräte verlangt, dass die Entscheidungen weder im eigenen Interesse noch im Interesse nahe stehender Personen oder Unternehmen zu erfolgen haben. In diesem Zusammenhang muss darauf hingewiesen werden, dass die Aufsichtsräte keinen „Wählerauftrag" zu erfüllen, sondern im alleinigen Interesse der Aktiengesellschaft zu handeln haben. Unter diesem Blickwinkel ist auch die Verschwiegenheitspflicht der Aufsichtsratsmitglieder gegenüber dem entsendenden Unternehmen zu sehen, und entsprechend dieser Aussage ist zum Beispiel der Begriff des „Bankenvertreters" im Aufsichtsrat ein rechtliches Unding.[17]

Die Aufsichtsratsmitglieder dürfen keine Organfunktion bei Konkurrenzunternehmen ausüben; sollte ein Interessenkonflikt auftreten, ist dieser unverzüglich dem Aufsichtsratsvorsitzenden[18] offen zu legen. Ein gesetzliches Wettbewerbsverbot für Aufsichtsratsmitglieder besteht zur Zeit nicht, wird aber vielfach verlangt. Im CG-Kodex wurde eine entsprechende C-Regel (Verbot der Tätigkeit in Konkurrenzunternehmen für Aufsichtsratsmitglieder) angelegt, weshalb die berichtende Aktiengesellschaft grundsätzlich ein Abgehen von dieser Regel zu erläutern hat. Aufsichtsratsmitglieder, die eine Organfunktion bei einem Konkurrenzunternehmen bekleiden, geraten ad hoc in einen Interessenkonflikt, wodurch eine Offenlegung gegenüber dem Aufsichtsratsvorsitzenden notwendig wird. Das Gesetz lässt demgegenüber fast jede Regelung und insbesondere auch die Normierung der Rechtsfolgen von Verstößen vermissen. In gravierenden Fällen hat das betreffende Aufsichtsratsmitglied sich auf jeden Fall der Stimme zu enthalten und es muss, insbesondere bei der Erörterung von Geschäftsgeheimnissen, der Aufsichtsratssitzung überhaupt fern bleiben.[19]

Weitere Punkte betreffen die Gewährung von Krediten an Aufsichtsratsmitglieder (dies ist im Rahmen einer C-Regel untersagt) und die Anerkennung der Emittenten-Compliance-Verordnung.

Regel 49 besagt, dass „Verträge, insbesondere Beratungsverträge des Unternehmens mit einzelnen Mitgliedern des Aufsichtsrates bzw. ihnen nahe stehenden Unternehmen, der Zustimmung des gesamten Aufsichtsrates bedürfen, mit Ausnahme von Geschäften des täglichen Lebens. Gegenstand derartiger Verträge und Entgelt werden im Geschäftsbericht veröffentlicht." Diese Regel birgt ein relativ hohes Risikopotential in sich, weil in den Aufsichtsräten vielfach Personen, wie zum Beispiel Rechtsanwälte, Universitätsprofessoren und/oder Vertreter von Kreditinstituten zu finden sind, die (oder deren Unternehmen) geschäftliche Beziehungen zu den Gesellschaften unterhalten, in denen sie Mitglieder des Aufsichtsrats sind. In den Interpretationen des „Österreichischen Arbeitskreises für Corporate Governance" zum CG-Kodex vom 24. Februar 2003[20] wird festgehalten, dass Regel 49 nicht an die Person geknüpft ist, sondern an das Unternehmen, in dem diese Person tätig ist. Als Beispiele werden der Partner einer Rechtsanwaltssozietät oder der Vorstandsdirektor der Hausbank genannt. Weiters wird ausgeführt, dass die Beteiligung des Aufsichtsratsmitgliedes oder die Organfunktion derart gestaltet sein muss, dass ein wesentlicher Einfluss auf die Gesellschaft ausgeübt werden kann, die mit der berichtspflichtigen Gesellschaft in Geschäftsverbindung steht. *Haberer* meint, dass sich die Regel nicht auf Kreditkonditionen beziehe, sondern vielmehr Beratungsverträge im Auge habe.[21] Dies ist aber schon vom Wortlaut der Regel 49 C nicht gedeckt. Die Konditionen von Kreditverträgen haben einen ungleich höheren

Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und damit auf das Verhalten von Investoren als Beratungsverträge. Die Veröffentlichungspflicht nach Regel 49 C umfasst daher sehr wohl die Konditionen von Kredit- und Versicherungsverträgen.[22]

Werden solche Geschäfte durchgeführt, sind die zugrunde liegenden Verträge und wesentlichen geschäftlichen Transaktionen im Geschäftsbericht der berichtenden Gesellschaft zu veröffentlichen, wobei eine Zusammenfassung von gleichartigen Geschäften vorgenommen werden kann. Ausnahmen betreffen Geschäfte des täglichen Lebens wie zum Beispiel den privaten Telefonanschluss oder den Treibstoffeinkauf für den Privat-PKW.

Ein weiterer Aspekt der Regel 49 bezieht sich auf die Entlohnung von Aufsichtsratsmitgliedern, die in der Praxis einerseits über Tantiemen und andererseits über Sitzungsgelder erfolgt. Das gesetzlich verankerte Vergütungsmonopol durch die Hauptversammlung (vgl § 98 AktG) soll eine finanzielle Abhängigkeit zwischen Vorstand und Aufsichtsrat verhindern. Diesbezüglich stellt sich die Frage, inwieweit Sachzuwendungen des Vorstandes an Mitglieder des Aufsichtsrates als durch die Hauptversammlung zu genehmigende Vergütung zu qualifizieren sind. In einem solchen Fall ist die Verhältnismäßigkeit der Sachzuwendung zu prüfen und dabei vor allem auf die Relation zwischen Aufsichtsratstantieme und dem Wert der Sachzuwendungen abzustellen.[23]

3.4. Offenlegung von Vertragsangaben und Datenschutz

Zu beachten sind im Zusammenhang mit der durch Regel 49 vorgeschriebenen Veröffentlichung von Vertragsdaten im Geschäftsbericht auch **datenschutzrechtliche Aspekte**.

Gemäß § 1 Abs 1 DSG 2000 hat jedermann Anspruch auf Geheimhaltung der ihn betreffenden personenbezogenen Daten, soweit ein schutzwürdiges Interesse daran besteht. Das Bestehen eines solchen Interesses ist ausgeschlossen, wenn Daten infolge ihrer allgemeinen Verfügbarkeit oder wegen ihrer mangelnden Rückführbarkeit auf den Betroffenen einem Geheimhaltungsanspruch nicht zugänglich sind.

Als *„Jedermann"* kann nicht nur eine natürliche, sondern gemäß § 4 Z 3 DSG 2000 auch eine juristische Person oder Personengemeinschaft angesprochen sein. Grundrechtsträger kann daher nicht bloß das einzelne Aufsichtsratsmitglied, sondern auch ein dem Aufsichtsratsmitglied nahe stehendes Unternehmen sein, dessen Daten von Regel 49 erfasst sind.[24]

Der Grundrechtsschutz gilt nur für die Verwendung personenbezogener Daten. Dies sind gemäß § 4 Z 1 DSG 2000 *„Angaben über Betroffene, deren*

Identität bestimmt oder bestimmbar ist". Darunter fallen zB Name, Firma, Geburtsdatum, Adresse, Einkommen, Umsatz, Gewinn, Beschäftigtenzahl, aber auch Werturteile wie zB Aussagen zur Bonität. Die von der Veröffentlichungspflicht der Regel 49 umfassten Angaben über Verträge zwischen Aufsichtsratsmitgliedern oder ihnen nahe stehenden Unternehmen einerseits und der Gesellschaft (deren Konzernunternehmen) andererseits sind grundsätzlich unter § 1 Abs 1 iVm § 4 Z 1 DSG 2000 subsumierbar, weil die Identität der Betroffenen dabei bestimmt oder bestimmbar ist, somit personenbezogene Daten vorliegen. Die Berufung auf das Datenschutz-Grundrecht setzt freilich auch ein schutzwürdiges Interesse des Betroffenen voraus. Dieses fehlt dann, wenn die Daten auf Grund ihrer allgemeinen Verfügbarkeit oder mangelhaften Rückführbarkeit auf den Betroffenen einen Geheimhaltungsanspruch nicht begründen. Außerdem kann sich der Betroffene gemäß § 8 Abs 1 Z 2 DSG 2000 dann nicht auf die Verletzung eines schutzwürdigen Geheimhaltungsinteresses berufen, wenn er der Verwendung seiner Daten zugestimmt hat, wobei ein Widerruf jederzeit möglich ist und die Unzulässigkeit der weiteren Verwendung der Daten bewirkt (§ 8 Abs 1 Z 2 DSG 2000). Kein Geheimhaltungsinteresse besteht außerdem, wenn die Verwendung der Daten zur Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung zwischen Auftraggeber und Betroffenem erforderlich ist (§ 8 Abs 1 Z 4 DSG 2000).[25]

Wenn die Verwendung personenbezogener Daten nicht im lebenswichtigen Interesse des Betroffenen oder mit seiner Zustimmung erfolgt, so sind Beschränkungen des Grundrechtsanspruches auf Geheimhaltung nur zur Wahrung überwiegender berechtigter Interessen eines anderen zulässig.

Überträgt man diese Betrachtungen auf die Anwendung der Regel 49, dann lässt sich die Meinung vertreten, in der Übernahme eines Aufsichtsratsmandats in einer (börsenotierten) Gesellschaft, die den Corporate-Governance-Kodex unter Einschluss der Regel 49 bereits akzeptiert hat, läge die datenschutzrechtlich relevante Zustimmung des Aufsichtsratsmitgliedes zur Verwendung von durch Regel 49 erfassten Daten (betreffend Verträge zwischen dem Aufsichtsratsmitglied und der berichtspflichtigen Gesellschaft). Eine solche Sichtweise erscheint überzeugend, wobei man den durch § 8 Abs 1 Z 2 DSG 2000 ermöglichten, jederzeitigen Widerruf der Zustimmung zur Datenverwendung richtigerweise dem Aufsichtsratsmitglied nur durch gleichzeitige Zurücklegung seines Amtes ermöglichen sollte.

Damit kann freilich die Verwendung von personenbezogenen Daten eines einem Aufsichtsratsmitglied iSd Regel 49 nahe stehenden Unternehmens nicht gerechtfertigt werden. Diesbezüglich ist die Verwendung der Daten nur durch ein überwiegendes Interesse[26] der berichtspflichtigen (dem Kodex

unterworfenen) Gesellschaft begründbar. Ob die Interessenabwägung zugunsten der berichtspflichtigen Gesellschaft ausgeht, wird auch von der Art der nach Regel 49 zur Veröffentlichung bestimmten Daten abhängen. Die Angabe zB einer aus dem Vertrag erwirtschafteten Umsatzzahl wird typischerweise ein schutzwürdiges Geheimhaltungsinteresse des (einem Aufsichtsratsmitglied nahe stehenden) Unternehmens nicht verletzen.

3.5. Rechtsvergleich mit dem deutschen Corporate-Governance-Kodex

Der Deutsche CG-Kodex wurde im Februar 2002 von der deutschen Regierungskommission der Öffentlichkeit vorgestellt. Der wesentlichste Unterschied zwischen dem österreichischen und dem deutschen CG-Kodex besteht darin, dass in Deutschland die börsenotierten Gesellschaften durch § 161 dAktG dazu verpflichtet werden, eine jährliche Erklärung über die Einhaltung der Regeln des CG-Kodex abzugeben. In Österreich beruht dagegen zur Zeit auch die Erklärung über die Befolgung des Kodex auf Freiwilligkeit. Auf der Agenda *(„Aktionsplan")* der EU-Kommission vom Mai 2003 steht freilich die auf Richtlinienbasis vorgeschriebene jährliche Erklärungspflicht in Bezug auf den nationalen CG-Kodex, sodass sich Österreich diesbezüglich wird anpassen müssen.

Die Regelungen im deutschen Kodex weisen einen sehr hohen Parallelitätsgrad auf, was auf mehrere Umstände zurückzuführen ist. Einerseits sind bestimmte Formulierungen des deutschen Kodex in den österreichischen Kodex übernommen worden, andererseits spielt das duale Leitungssystem (Vorstand/Aufsichtsrat), das in Deutschland und in Österreich ähnlich etabliert ist, eine bestimmende Rolle und prägt beide Kodizes.

Der Aufbau des deutschen Kodex ist ebenfalls dreiteilig. Es wird zwischen Empfehlungen, Anregungen und gesetzlichen Bestimmungen unterschieden. Die Empfehlungen sind durch das Wort „soll" gekennzeichnet und Abweichungen von den Empfehlungen sind von den Gesellschaften zu erläutern. Die Anregungen werden durch die Wörter „sollte" und „kann" formuliert, Abweichungen brauchen nicht weiter kommentiert zu werden. Die gesetzlichen Regelungen betreffen alle verbleibenden Regeln; ein Abweichen von diesen Bestimmungen ist nicht möglich. Auch in diesem Zusammenhang kann eine starke Parallelität erkannt werden, wobei das österreichische System, das auf semantische Spitzfindigkeiten verzichtet, für den Leser die Dreiteilung besser deutlich macht[27].

Seit der Verabschiedung des deutschen CG-Kodex wurden in zwei Punkten Veränderungen und Anpassungen vorgenommen:

- Im Rahmen des Berichts über die Corporate Governance des Unternehmens im jährlichen Geschäftsbericht kann auch zu den Kodex-Anregungen Stellung genommen werden.
- Das Aufsichtsratsplenum soll auf Vorschlag des Gremiums, das die Vorstandsverträge behandelt, über die Struktur des Vergütungssystems für den Vorstand beraten und diese regelmäßig überprüfen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Unterschied zwischen dem deutschen und dem österreichischen CG-Kodex nicht wesentlich ist. Auf Grund der wirtschaftlichen Verknüpfung und auch der inhaltlichen Parallelen der beiden Aktiengesetze ist eine solche Übereinstimmung nicht überraschend.

4. International Accounting Standards (IAS) [zukünftig International Financial Reporting Standards (IFRS)]

4.1. IAS 24: „Related Parties Disclosures"

Der zur Zeit gültige Standard wurde 1994 zum letzten Mal überarbeitet. Das zur Zeit laufende umfangreiche „Improvement Project" des IASC umfasst auch IAS 24, wobei in den folgenden Ausführungen zunächst auf die heute geltenden Bestimmungen eingegangen und zum Abschluss auf die möglichen Veränderungen hingewiesen wird. Das IASB hat im Rahmen seines „Improvement Project" Vorschläge zur Überarbeitung verschiedener Standards ausgearbeitet, wovon auch IAS 24 betroffen ist. Das Projekt wurde im Dezember 2003 verabschiedet und veröffentlicht. Da dies zum Zeitpunkt der Fachtagung im Oktober 2003 noch nicht vorlag, konnte im Rahmen dieses Beitrags nicht darauf eingegangen werden.

Der Standard besteht aus vier Teilen: dem Anwendungsbereich, den Definitionen, den Angaben und den Fragestellungen der Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen.

4.1.1. Anwendungsbereich

Der Standard ist auf die Abschlüsse aller berichtenden Unternehmen anzuwenden. In par 3 des Standards wird eine abschließende Aufzählung vorgenommen, welche Gruppen von Related Parties zu unterscheiden sind:

a) Unternehmen, die direkt oder indirekt das berichtende Unternehmen beherrschen oder von diesem beherrscht werden oder unter gemeinsamer Beherrschung mit Teilnahme des berichtenden Unternehmens stehen (dies inkludiert Holding-, Tochter- und Schwestergesellschaften).

b) Assoziierte Unternehmen gemäß IAS 28.

c) Natürliche Personen, die an dem berichtenden Unternehmen direkt oder indirekt beteiligt sind und einen maßgeblichen Einfluss ausüben können. Die Betrachtungsweise wird um nahe Familienangehörige der Person erweitert, auf die die genannte Person Einfluss ausüben kann.

d) Mitglieder des Managements, die für die Planung, Leitung und Beherrschung der Tätigkeiten des berichtenden Unternehmens verantwortlich sind. Davon erfasst sind – auf österreichische Verhältnisse bezogen – die Mitglieder der Geschäftsführung bzw des Vorstandes, des Aufsichtsrates sowie leitende Angestellte[28] und deren nahe Familienangehörige.

e) *„Unternehmen, an denen ein beträchtlicher Anteil der Stimmrechte ob direkt oder indirekt von einer beliebigen in c) oder d) beschriebenen Person gehalten wird oder über die eine solche Person die Möglichkeit der Ausübung eines maßgeblichen Einflusses hat. Dies umfasst Unternehmen, welche sich im Besitz von Mitgliedern des Managements oder der Hauptaktionäre des berichtenden Unternehmens befinden, sowie Unternehmen, die ein Mitglied des Managements in einer Schlüsselposition mit dem berichtenden Unternehmen gemein haben."*[29] Die Aussage der komplexen Formulierung ist, dass, wenn Personen im Sinne von par 3 lit c und Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen im Sinne von par 3 lit d entweder direkt oder indirekt einen wesentlichen Anteil an Stimmrechten oder die Möglichkeit der Ausübung eines maßgeblichen Einflusses bei einem Unternehmen haben, solche Beziehungen als nahe stehende Beziehungen iSd IAS 24 gelten. In diese Betrachtungsweise sind auch die nahen Familienangehörigen mit einzubeziehen.

Der abschließende Satz von par 3 weist darauf hin, dass ausschließlich die wirtschaftlichen Beziehungen und nicht die rechtlichen Beziehungen für die Beurteilung heranzuziehen sind.

Aufgrund dieser Klarstellung sind Gemeinschaftsunternehmen als nahe stehende Unternehmen in Betracht zu ziehen. Für die Beurteilung von Gemeinschaftsunternehmen als Related Party spricht auch, dass selbst assoziierte Unternehmen (widerlegbare Beteiligungsvermutung ab einer Beteiligung > 20%) als nahe stehende Unternehmen angeführt werden.

Nachdem die Möglichkeiten definiert wurden, wer als Related Party in Frage kommt, ist zu klären, ob eine solche Beziehung zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen vorliegt. Hierfür wird ein zweistufiges Prüfverfahren vorgegeben, das einerseits klären soll, ob eine Situation nahe stehender Unternehmen und Personen gegeben ist, und andererseits, ob ein berichtspflichtiger Tatbestand vorliegt.

4.1.2. Definitionen

„Related Party" wird wie folgt definiert: *„Parties are considered to be related if one party has the ability to control the other party or exercise significant influence over the other party in making financial and operating decisions."*[30] Diese Formulierung bringt zum Ausdruck, dass ein Unternehmen oder eine Person, die über die Möglichkeit verfügt, wesentlichen Einfluss auf die Finanz- und Geschäftspolitik auszuüben, als nahe stehend zu bezeichnen ist. Obwohl ausdrücklich von der Möglichkeit der Ausübung gesprochen wird und nicht von der tatsächlichen Geltendmachung, wird in der Literatur auch die Meinung vertreten, dass das tatsächliche Ausüben der Möglichkeit notwendig ist, um von nahe stehenden Unternehmen und Personen zu sprechen.[31] Überzeugend ist das indes nicht, weil diese Auffassung zu einer signifikanten Einengung des Anwendungsbereiches von IAS 24 führen würde.[32]

Der Begriff **„Control"** wird als direkte oder indirekte (über Tochterunternehmen erfolgende) Beherrschung über die Mehrheit der Stimmrechte definiert. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dass ein wesentlicher Stimmrechtsanteil gehalten wird und die Möglichkeit besteht, direkt, über Vertrag oder über die Statuten, einen wesentlichen Einfluss auf die Finanz- und Geschäftspolitik auszuüben.

Der Control-Tatbestand wird auch in IAS 27 definiert, wobei zu der Definition des IAS 24 bestimmte Unterschiede auftreten. In IAS 27 par 6 und 12 wird der Begriff „Control" etwas weiter gefasst.

- In IAS 24 wird eine Stimmrechtsmehrheit immer als Kriterium für Beherrschung bezeichnet. IAS 27 räumt aber die Möglichkeit ein, dass außergewöhnliche Umstände nachgewiesen werden können, die die Ausübung der Beherrschung nicht ermöglichen und bei deren Vorliegen der Tatbestand der Beherrschung nicht verwirklicht ist.[33]
- Sofern weniger als die Hälfte an Stimmrechten vorhanden ist, kann eine Beherrschung vorliegen, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:
  - Es besteht eine Vereinbarung mit anderen Anteilseignern, die die Mehrheit der Stimmrechte sichert.
  - Es besteht die Möglichkeit der Beeinflussung der Finanz- und Geschäftspolitik über eine Vereinbarung oder über die Satzung.
  - Es besteht die Möglichkeit, die Mehrheit des Leitungs- und/oder Aufsichtsorgans zu berufen oder abzuberufen.
  - Es besteht die Möglichkeit, die Mehrheit im Leitungs- und/oder Aufsichtsrat zu bestimmen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Definition von IAS 27 detaillierter als jene in IAS 24 formuliert ist. Die Möglichkeiten der Einflussnahme bei einem Anteilsbesitz unter 50% werden konkret angeführt.[34]

Der **Begriff „significant influence"** wird für diesen Standard definiert als tatsächliche Mitwirkung an den Entscheidungen über die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens, aber nicht als Beherrschung dieser Politik im Sinne konzernrechtlich relevanter „einheitlicher Leitung". Maßgeblicher Einfluss auf ein Unternehmen im Sinne des IAS 24 kann auf unterschiedliche Weise ausgeübt werden und der Standard formuliert folgende Beispiele: der offensichtlichste Weg der Beeinflussung kann über einen Sitz im Leitungsorgan oder im Aufsichtsorgan erfolgen, wobei der Standard den angloamerikanischen Begriff „board of directors" verwendet. Im Sinne der österreichischen Rechtslage, die ein Leitungsorgan und ein Aufsichtsorgan für börsenotierte Gesellschaften vorsieht, wurde eine entsprechende Adaption vorgenommen. Weitere Beispiele betreffend die Einflussnahme auf die Finanz- und Geschäftspolitik sind:

- „participation in the policy making process"
- „material intercompany transactions"
- „interchange of managerial personnel"
- „dependence on technical information"
- „share ownership in accordance with IAS 28"

Zum letzten Punkt ist festzuhalten, dass ein maßgeblicher Einfluss ab einer direkten oder indirekten Beteiligung von 20% zu vermuten ist. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden. Die Erreichung des wesentlichen Einflusses kann über die Stimmrechte, Statuten oder über Verträge erreicht werden.

Unter den Definitionen werden auch bestimmte Beziehungen angeführt, die (für sich genommen) nicht die Anwendung von IAS 24 auslösen.

Dies gilt zB im Falle einer Personalunion in der Geschäftsführung von zwei Gesellschaften. Es ist zwar die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, jedoch müssen die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zur Beurteilung herangezogen werden. Weitere Beispiele sind Kapitalgeber, Gewerkschaften, öffentliche Versorgungsbetriebe, Behörden und öffentliche Institutionen, sofern sie ihrer normalen Geschäftstätigkeit nachgehen. Gleiches gilt für Kunden, Lieferanten, Franchisegeber, Vertriebspartner und Generalvertreter, die einen hohen Anteil am Gesamtgeschäftsvolumen mit dem Unternehmen erzielen und ebenfalls nicht als Related Parties gesehen werden. Die bloße wirtschaftliche Abhängigkeit des berichtenden Unternehmens von

einzelnen Kunden usw begründet noch keine Related-Party-Beziehung. Jedoch sind in solchen Fällen die Beziehungen dahin gehend zu prüfen, ob der Leistungsumfang nicht über das Maß des Üblichen hinausgeht.[35]

Als nächster wichtiger Begriff wird **„related party transaction"** definiert, wobei eine demonstrative Aufzählung unter IAS 24 par 19 erfolgt. Die allgemeine Definition besagt, dass es zu einer Übertragung von Ressourcen oder Verpflichtungen kommt, unabhängig davon, ob ein Preis verrechnet wird. Die demonstrative Aufzählung nennt folgende Geschäftsfälle: Käufe oder Verkäufe von fertigen und unfertigen Gütern, Käufe und Verkäufe von Grundstücken, Bauten und anderen Vermögenswerten, geleistete und bezogene Dienstleistungen, Handelsvertreterverträge, Leasingvereinbarungen, Transfer von Dienstleistungen im Bereich der Forschung und Entwicklung, Lizenzvereinbarungen, Finanzierungen, Bürgschaften und Sicherheiten und Verträge des Managements.[36]

Treten solche „related party transactions" im Bereich von Konzerngesellschaften auf, muss darüber nicht weiter Bericht erstattet werden, sofern die Unternehmen vollkonsolidiert werden. Auch im Einzelabschluss eines Mutterunternehmens können die Angaben über Related Parties unterbleiben, wenn sie im Rahmen des Konzernabschlusses gemacht und entsprechend veröffentlicht werden. Eine weitere Ausnahmebestimmung trifft auf den Jahresabschluss von 100%igen Tochterunternehmen zu, deren Mutterunternehmen im selben Staat seinen Firmensitz hat und den Konzernabschluss aufstellt. Diese Ausnahmeregelung ist weiter gefasst als die erste, weil nicht nur konzerninterne Geschäfte von dieser Ausnahme betroffen sind, sondern alle Angabepflichten. Die letzte Ausnahmebestimmung regelt die Beziehung zwischen öffentlichen Unternehmen. Solche Unternehmen brauchen keine Berichterstattung über die Geschäftsbeziehungen mit anderen öffentlichen Unternehmen vornehmen. Eine Definition von öffentlichen Unternehmen fehlt zwar, doch fallen im Sinne des Standards Kapitalgesellschaften, die im Mehrheitsbesitz der öffentlichen Hand stehen, sicher nicht unter die Ausnahme.[37]

4.1.3. Berichtspflichten

Wird der Tatbestand einer Related Party festgestellt, ist dieses Beherrschungsverhältnis im Jahresabschluss des berichtenden Unternehmens darzustellen, auch wenn keine Geschäftsbeziehung vorliegt; es genügt die Möglichkeit eines Beherrschungsverhältnisses. Der Standard verfolgt das Ziel, das gesamte Umfeld von nahe stehenden Personen und Unternehmen im Jahresabschluss abzubilden.

Werden geschäftliche Beziehungen zwischen dem berichtenden Unternehmen und nahe stehende(-n) Unternehmen bzw Personen unterhalten, sind folgende Angaben vorzunehmen:

- Art der Beziehung
- Art der Geschäfte
- Bestandteile des Geschäftes

Zusätzlich werden folgende Angaben verlangt:

- Umfang der Geschäfte: Diese Angabe kann entweder in Betragsform oder als prozentuale Größe[38] angegeben werden.
- Offene Posten: Auch diese Angabe kann entweder in Betragsform oder prozentuell angegeben werden.
- Preisgestaltung.

Bezüglich der Preisgestaltung geht der Standard ins Detail und beschreibt drei grundsätzliche Verfahren der Preisgestaltung: Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und die Cost-plus-Methode. Es wird jedoch keine Präferenz festgelegt, wodurch dem berichtenden Unternehmen bezüglich der Erläuterung der Preisgestaltung eine große Flexibilität gewährt wird. Ein weiterer problematischer Punkt betrifft die Angaben über die Höhe der Geschäftsvolumen. Der Standard lässt dem berichtenden Unternehmen die Wahl, ob das Geschäftsvolumen in absoluten Zahlen oder als Prozentzahl angegeben wird. Deswegen wird auch in der Literatur die Meinung vertreten, dass auf absolute Zahlen insgesamt verzichtet werden kann.[39] Andere vertreten die Meinung, dass unter dem Begriff der „outstanding items" auch schwebende Geschäfte, Haftungsverhältnisse und Eventualverbindlichkeiten zu subsumieren und entsprechend anzugeben sind.[40]

4.2. Improvement Project

Im Rahmen des „Improvement Project" wird eine Reihe von Standards überarbeitet und werden die bisher neu gewonnenen Erkenntnisse eingefügt. IAS 24 wird ebenfalls überarbeitet und ein Entwurf liegt bereits vor. Diesem Entwurf wurden die möglichen Anpassungen des Standards entnommen und kurz erläutert. Ob es tatsächlich zur Umsetzung dieser Änderungen kommt, kann aus heutiger Sicht nicht beantwortet werden, weil in einigen Punkten noch kein Konsens gefunden werden konnte.

Es wird ein **neuer Paragraph** 2 eingefügt, der dezidiert festhält, dass **die Bezüge des Managements nicht Gegenstand** des Standards sind. Diese Regelung wird damit begründet, dass die nationalen Regelungen sehr uneinheitlich sind. Weiters können die Begriffe „Management" und „Compensation" nicht derart definiert werden, dass eine zuverlässige Information vom

berichtenden Unternehmen geliefert wird. In dieser Frage kann es aber noch zu Änderungen kommen.

Die Ausnahmebestimmungen des **alten Paragraphen 4** sollen in einem neuen Paragraphen 3 zusammengefasst werden. Jedoch herrscht auch in diesem Punkt noch Uneinigkeit, weswegen entsprechende Anpassungen zu erwarten sind. Der Entwurf des neuen Paragraphen 3 sieht eine Vereinheitlichung des alten Paragraphen vor und besagt, dass die gesamten Konzerngeschäftsbeziehungen und auch offene Salden nicht zu berichten sind. Gemäß Appendix B / Alternative Views,[41] in welchem die Meinungen der Mitglieder des IASB dargestellt werden, können der finanzielle Status und die finanzielle Leistungsfähigkeit des Tochterunternehmens nur mit Unterstützung der Informationen über „related party transactions" verstanden werden.

Die Ausnahme bezüglich der öffentlichen Unternehmen entfällt ersatzlos.

Die Definitionen werden insgesamt überarbeitet. Der Begriff „Related Party" wird vereinheitlicht und an die Begriffe von IAS 27 und 28 angepasst. Der Begriff „Joint Control" wird zusätzlich eingefügt. Unter diesem Begriff wird die vertragliche gemeinsame Kontrolle einer wirtschaftlichen Aktivität verstanden. In Bezug auf den Umfang des Begriffs „Related Party" wird dieser um den Begriff des Joint Venture ergänzt. Weiters werden Related Parties um Pensionsfonds für eigene Mitarbeiter ergänzt.

Die Definitionen sind auch im Zusammenhang mit den Familienangehörigen erweitert worden, wobei hier eine Klarstellung vorgenommen wird, wer von den Familienangehörigen als Related Party in Frage kommt.

Der Grundsatz, dass der wirtschaftliche Gehalt dem rechtlichen vorgeht, wird ersatzlos gestrichen.[42]

Die Berichtspflichten werden erweitert und konkreter formuliert. Es ist nunmehr der Betrag der Transaktionen inklusive dem offenen Betrag anzugeben, wobei auch die Zahlungskonditionen und eventuelle Sicherstellungen zu nennen sind. Sofern Garantien in Anspruch genommen werden, sind diese ebenfalls betragsmäßig anzugeben.

Eine Erweiterung erfuhr der Standard auch im Hinblick auf die Information über die Einbringlichkeit von Forderungen, die im Zusammenhang mit Related Parties stehen. Es ist auch der Aufwand anzugeben, der für die Wertberichtigung von Forderungen gegenüber Related Parties angefallen ist. Der einzige Punkt, der gegenüber der Altversion weggefallen ist, betrifft die Preisgestaltung.

Der neue Standard soll rückwirkend für alle Geschäftsjahre angewendet werden, die am oder nach dem 1. Jänner 2003 begonnen haben.

5. US General Accepted Accounting Principles (US GAAP)

Die Beziehungen zwischen nahe stehenden Personen und Unternehmen sind im Financial Accounting Standard 57 geregelt, der im Jahr 1982 veröffentlicht worden ist. Der Standard ist sowohl auf Einzel- als auch auf Konzernabschlüsse anzuwenden.

5.1. FAS 57

Der Standard ist wie folgt aufgebaut:

- Einleitung
- Standard ieS
- Appendix A (Background Information and Basis for Conclusions)
- Appendix B (Glossary)

In der Einleitung werden beispielhaft „related party transactions" aufgezählt, im zweiten Teil werden die Berichtspflichten besprochen. Erst im Appendix B werden die notwendigen Definitionen vorgenommen, um die vorhergehenden Ausführungen richtig zu verstehen. Aus diesem Grund werden im Folgenden die Definitionen vorgezogen und anschließend die Arten von „related party transactions" und deren Auswirkungen auf den Jahresabschluss behandelt.

5.1.1. Definitionen

Affiliates of the Enterprise: Unter *„Affiliate"* wird *„a party that, directly or indirectly through one or more intermediaries, controls, is controlled by, or is under common control with an enterprise"* verstanden. *„Control"* wird als *„the possession, direct or indirect, of the power to direct or cause the direction of the management and policies of an enterprise through ownership, by contract or otherwise"* bezeichnet. Somit kann zusammengefasst werden, dass alle Unternehmen, die in einem Konzernverbund mittelbar oder unmittelbar miteinander verbunden sind, als Related Party bezeichnet werden – mit der Einschränkung, dass die Verfügungsmacht größer als 50% sein muss.

Entities for which investments are accounted for by the equity method by the enterprise: Diese Umschreibung betrifft die assoziierten Unternehmen, die in den Konzernabschluss mittels der Equity-Methode einfließen. Somit fallen alle Unternehmen von anderen Konzernunternehmen, die sich unter der Muttergesellschaft befinden, als assoziiertes Unternehmen aus der Umschreibung der Related Party heraus.

Trusts for the benefit of employees, such as pension and profit-sharing trusts that are managed by or under the trusteeship of management: Dies betrifft Pensionskassen und Unterstützungskassen für die eigenen Mitarbeiter, sofern sie vom Management verwaltet werden.

Principal owners of the enterprise: Im Glossar wird der Begriff „principal owners" als wesentlicher Gesellschafter definiert, der zumindest 10% der stimmrechtsfähigen Anteile des Unternehmens besitzen muss.

Management: Dieser Begriff knüpft an das amerikanische Board-System an. Darunter fallen die Mitglieder des Board of Directors, wie zum Beispiel die Direktoren, die Prokuristen und die Abteilungsleiter. Da FAS 57 natürlich auf das US-amerikanische Board-System (One tier-system) abstellt, ist nicht restlos geklärt, ob nach FAS 57 die Aufsichtsratsmitglieder als Related Parties zu qualifizieren sind. Bei einer am Sinn und Zweck des Rechnungslegungsstandards orientierten Betrachtung lässt sich das nicht ernstlich bezweifeln.

Members of the immediate families of principal owners of the enterprise and its management: Darunter sind all jene Personen zu verstehen, die auf Grund der familiären Verhältnisse von einer Person, die Anteilseigener oder Mitglied des Board of directors ist, beeinflusst werden können.

Other parties with which the enterprise may deal if one party controls or can significantly influence the management or operating policies of the other to an extent that one of the transacting parties might be prevented from fully pursuing its own separate interests: Sobald eine Gesellschaft auf die Geschäftspolitik einer anderen Gesellschaft Einfluss ausüben kann, sodass die andere Gesellschaft behindert wird, ihre eigenen Interessen durchzusetzen, handelt es sich um ein nahe stehendes Unternehmen. Diese Formulierung ist weit gefasst, wobei als einzige Einschränkung zu sehen ist, dass tatsächliche Geschäftsbeziehungen unterhalten werden müssen.

Another party also is a related party if it can significantly influence the management or operating policies of the transacting parties or if it has an ownership interest in one of the transacting parties and can significantly influence the other to an extent that one or more of the transacting parties might be prevented from fully pursuing its own interests: Diese Formulierung kann als Auffangtatbestand gesehen werden, wodurch zum Beispiel auch Kunden, Lieferanten und Fremdkapitalgeber zu Related Parties werden können.

5.1.2. Related Party Transactions

Im Gegensatz zu IAS 24 werden in FAS 57 nur beispielhaft Transaktionen genannt, die als „related party transactions" gelten. Die Aufzählung umfasst

Geschäfte zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften, zwischen Tochtergesellschaften mit derselben Muttergesellschaft, Pensionskassen und Unterstützungskassen, zwischen dem berichtenden Unternehmen und wesentlichen Gesellschaftern oder Managementmitgliedern und deren Familienangehörigen und Affiliates.[43]

Die Arten von Geschäften werden ebenfalls beispielhaft aufgezählt, wobei folgende Arten unterschieden werden: Warenein- und -verkäufe, Übertragung von Immobilien und Mobilien, erbrachte und eingekaufte Dienstleistungen, Leasing- und Mietverträge, Darlehensvereinbarungen und Garantien.

Wesentlicher Schlusssatz in par 1 ist, dass eine „related party transaction" ihre Eigenschaft als solche nicht verliert, wenn sie sich nicht in den Büchern niederschlägt. Als Beispiel wird die kostenlose Inanspruchnahme einer Dienstleistung genannt.

5.1.3. Berichtspflichten

Einleitend wird in par 2 festgehalten, dass Gehalts- und Vergütungsvereinbarungen, Reisekosten- und Spesenabrechnungen und vergleichbare Transaktionen, die keine Abweichung vom normalen Geschäftsverlauf bedeuten, keine zusätzlichen Erläuterungspflichten notwendig machen. Auch die Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, die im Rahmen der Konsolidierung eliminiert werden, bedürfen keiner zusätzlichen Erläuterung. Als letzte Ausnahme wird die gemeinsame Veröffentlichung von Einzel- und Konzernabschluss genannt.

Der erste Punkt der Berichtspflicht umfasst die Art der Geschäftsbeziehung. Der Standard verlangt die Beschreibung der Beziehung, wobei im konkreten Fall sogar der Name zu veröffentlichen ist. Grundsätzlich wird aber davon ausgegangen, dass die Angabe der Position als ausreichend angesehen wird.

Der zweite Punkt verlangt die Angabe der Art der durchgeführten Transaktion, inklusive jener Transaktionen, die entweder unentgeltlich oder nicht zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen wurden.

Der nächste Punkt betrifft das Volumen der Geschäftsbeziehungen. Es sind auch alle Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Related Parties anzugeben, die zum Bilanzstichtag offen sind. Die Bekanntgabe der Fälligkeiten sowie der eventuell vereinbarten Zinssätze wird ebenfalls verlangt.

Der Standard geht grundsätzlich davon aus, dass Geschäfte zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen nicht zu fremdüblichen Konditionen durchgeführt werden. Entweder kann kein marktüblicher Vergleichspreis

bestimmt werden oder das Geschäft wäre überhaupt nicht zustande gekommen. Aus diesem Grund darf das berichtende Unternehmen nur dann in den Erläuterungen festhalten, dass die „related party transactions" zu fremdüblichen Konditionen durchgeführt wurden, wenn dies zweifelsfrei festgestellt werden kann. Sollte dieser Nachweis nicht gelingen, so hat der Wirtschaftsprüfer einen entsprechenden Hinweis in seinen Bericht aufzunehmen.[44]

Wurden zwischen dem berichtenden Unternehmen und einer Related Party keine wirtschaftlichen Beziehungen während des Geschäftsjahres unterhalten, kann trotzdem Berichtspflicht bestehen. Der Standard beschreibt die Situation, wenn zwei Unternehmen durch ein und denselben Anteilseigner oder ein aus denselben Personen bestehendes Management geführt werden. In einem solchen Fall führt die Kontrolle so weit, dass das operative Ergebnis des berichtenden Unternehmens beeinflusst werden kann und letztlich eine ganz andere Ausprägung aufweist, als wenn das Unternehmen vollständig autonom gearbeitet hätte. Durch diese zusätzliche Informationspflicht soll der Leser des Jahres-/Konzernabschlusses das operative Ergebnis des berichtenden Unternehmens besser verstehen können.

Auf die ergänzenden Bestimmungen der Security Exchange Commission (SEC) wird in diesem Beitrag nicht weiter eingegangen, weil diese als nicht wesentlich angesehen werden.

6. Deutscher Rechnungslegungsstandard (DRS) 11

Als nationale Standardisierungsorganisation wurde das „Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee" (DRSC) geschaffen, das mit Vertrag vom 3. September 1998 durch das Bundesministerium der Justiz (BMJ) als privates Rechnungslegungsgremium im Sinne von § 342 HGB anerkannt wurde. Als unabhängiges Standardisierungsgremium wurde der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) unter dem Dach des DRSC gegründet. International tritt das DRSC als German Accounting Standards Committee (GASC), der DSR als German Accounting Standards Board (GASB) auf.

Als wesentliche Ziele des DRSC können einerseits die Entwicklung von Empfehlungen (Standards) zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung und andererseits die Zusammenarbeit mit dem International Accounting Standards Board (IASB) und anderen Standardisierungsgremien, einschließlich der gebündelten Rechnungslegungsinteressen gegenüber der International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) und anderen Standardsettern genannt werden.

Im Jänner 2002 wurde DRS 11 veröffentlicht, der die Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen regelt. Der Standard ist von kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen[45] umzusetzen[46] und soll den Kreis der nahe stehenden Personen und dessen Auswirkungen auf Geschäftsvorfälle offen legen. Die Anwendung des Standards hat mit den nach dem 30. Juni 2002 beginnenden Geschäftsjahren zu erfolgen.

6.1. Definitionen

Als **nahe stehende Personen** werden definiert: „*Natürliche Personen sowie juristische Personen und Unternehmen, die das berichtende Unternehmen oder eines seiner Tochterunternehmen beherrschen können oder die auf das berichtende Unternehmen oder auf seine Tochterunternehmen unmittelbar oder mittelbar wesentlich einwirken können, sowie diejenigen natürlichen sowie juristischen Personen und Unternehmen, die das berichtende Unternehmen beherrschen kann oder auf die es wesentlich einwirken kann.*"

Das **wesentliche Einwirken** bezieht sich auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines Unternehmens ohne Vorliegen einer konkreten Beherrschung. Somit gilt auch in diesem Fall, dass die reine Möglichkeit der Beherrschung bereits die Berichtspflicht auslöst.[47] Das Einwirken kann sowohl unmittelbar wie auch mittelbar auf Grund gesellschaftsrechtlicher Verbindungen wie zum Beispiel Kapitalbeteiligungen oder Organmitgliedschaften erreicht werden.

Als **Beherrschung (Control)** wird die rechtliche Möglichkeit, Einfluss auf die Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens mittelbar oder unmittelbar zu nehmen, formuliert. Als konkrete Beispiele werden genannt:

- Mehrheit der Stimmrechte
- Mehrheit der Stimmrechte, die durch die Vereinbarung mit anderen Anteilseignern (Syndikatsverträge) erzielt wird
- Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag, die Geschäftspolitik im Wesentlichen vorgeben zu können
- Mehrheit im Leitungsgremium
- Möglichkeit, die Mehrheit der Mitglieder im Leitungsgremium bestimmen zu können
- Einheitliche Ausübung der Leitung eines anderen Unternehmens

Im Gegensatz zu IAS 24 in der derzeit gültigen Fassung gilt die Mehrheit der Stimmrechte immer als Beherrschung. Diese Auffassung wird auch in DRS 11 vertreten.

6.1.1. Beschreibung von nahe stehenden Personen und Unternehmen

Der Standard beschreibt in Tz 6 verschiedene Fälle von nahe stehenden Unternehmen oder Personen. Beispielhaft sei erwähnt, dass Unternehmen, die unmittelbar oder mittelbar das berichtende Unternehmen oder ein Tochterunternehmen beherrschen können oder von diesem beherrscht werden können, als nahe stehende Unternehmen zu qualifizieren sind. Als nahe stehende Personen werden zum Beispiel Eigentümer oder Gesellschafter oder auch Mitglieder der Konzernleitung genannt.[48]

Berichtspflichtige Geschäftsvorfälle werden ebenfalls demonstrativ aufgezählt, wobei gegenüber IAS 24 keine Unterscheidungen getroffen werden.

6.1.2. Berichtspflicht

Hier unterscheidet der Standard zwischen dem Beherrschungsverhältnis und der Möglichkeit zur wesentlichen Einwirkung auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des berichtenden Unternehmens. Im ersten Fall ist immer, unabhängig von der Durchführung geschäftlicher Beziehungen, Berichtspflicht gegeben. Im zweiten Fall verlangt der Standard nur dann eine Berichterstattung, wenn Geschäftsvorfälle stattgefunden haben. Eine zusätzliche Einschränkung wird in Tz 11 vorgenommen, wonach nur wesentliche Geschäftsvorfälle im Konzernanhang zu erläutern sind.

Besteht ein solcher wesentlicher Geschäftsvorfall, sind die folgenden Angaben zu machen:

- Beschreibung des Geschäftsvorfalles
- Umfang des Geschäftsvorfalles, entweder betragsmäßig oder prozentuell vom Umsatz
- Forderungen und Verbindlichkeiten, inklusive Eventualforderungen und -verbindlichkeiten als Betrag oder als prozentueller Wert
- Preisgestaltung

Ergänzend wird bestimmt, dass die Vorjahreszahlen anzugeben sind.

Einschränkend wird festgehalten, dass Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen, die in den Konzernabschluss entweder in Form der Vollkonsolidierung, der Quotenkonsolidierung oder nach der Equity-Methode einbezogen werden, womit eine Eliminierung dieser Geschäftsvorfälle stattfindet, nicht erläutert werden müssen.

7. Prüfungsstandards

Im folgenden Abschnitt werden die drei internationalen Prüfungsstandards betreffend nahe stehende Personen erläutert.

Das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) hat den Prüfungsstandard Statement on Auditing Standards (SAS) Nr 45 erlassen, der durch sog „Auditing Interpretations" in Form von „Questions" und „Interpretations" ergänzt wird. Für den IAS 24 wurde von der International Federation of Accountants (IFAC) der Prüfungsstandard International Standard on Auditing (ISA) 550 veröffentlicht. Schließlich wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) der Prüfungsstandard IDW PS 255 erlassen.

Alle drei Prüfungsstandards weisen einen hohen Grad an Korrelation auf, wobei zum Beispiel PS 255 zwei Mal dezidiert darauf hinweist, dass der vorliegende Standard mit dem ISA 550 inhaltlich übereinstimmt. Bis auf bestimmte (länder-)spezifische Ausnahmen kann dieser Aussage zugestimmt werden.

Die Prüfungsstandards von IFAC und IDW wurden wesentlich später veröffentlicht als jene des AICPA. Vermutlich aus diesem Grund lassen sich diese Standards leichter lesen und können so einfacher gehandhabt werden. Auf Grund der inhaltlichen Nähe der drei Prüfungsstandards werden sie gemeinsam besprochen und nur die spezifischen Teile gesondert behandelt.

7.1. Zusammenfassung der Prüfungsstandards

Einleitend wird die Eigenverantwortung der Wirtschaftprüfer festgehalten und darauf verwiesen, dass die Prüfungshandlungen unabhängig vom tatsächlichen Bestehen von Beziehungen zu nahe stehenden Personen durchzuführen sind. Der Wirtschaftsprüfer hat entsprechende Prüfungshandlungen zu setzen, aus denen er ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangt. Anschließend werden Verweise auf die Definitionen in den jeweiligen Bestimmungen gemacht.[49]

Der Anwendungsbereich wird im IDW PS 255 viel weiter gefasst als im Rechnungslegungsstandard DRS 11. Im DRS 11 wird bloß die Anwendung bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften im Konzernabschluss verlangt, wobei die Empfehlung gegeben wird, dass auch alle anderen Kapitalgesellschaften entsprechende Maßnahmen setzen sollen, wohingegen der Prüfungsstandard seine Anwendung bei allen Jahresabschlüssen wie auch Zwischenabschlüssen und sonstigen Aufträgen von Wirtschaftsprüfern (zum Beispiel Unternehmensbewertungen, Beurteilung von Prospekten, Due Dil-

ligence-Aufträge) verlangt.[50] Der Wirtschaftsprüfer hat die Aufgabe, das Risiko für die Rechnungslegung, das durch Transaktionen und Beziehungen mit nahe stehenden Personen entsteht, jedenfalls zu beurteilen und dies unabhängig davon, ob eine Offenlegungspflicht besteht oder nicht.

Die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter wird hervorgehoben, indem darauf verwiesen wird, dass ein angemessenes und wirksames internes Kontrollsystem eingerichtet sein muss. Transaktionen und Beziehungen zu nahe stehenden Personen werden als risikoträchtig gesehen, weil die Ernsthaftigkeit und die Konditionen solcher Geschäfte zu hinterfragen sind.[51]

Der Abschlussprüfer trägt die Verantwortung dafür, die Geschäftstätigkeit und die Branche der Klienten so weit zu kennen, dass er Ereignisse, Geschäftsvorfälle und Praktiken erkennen kann, die wesentlichen Einfluss auf den Jahresabschluss haben können. Die Prüfungshandlungen müssen derart gesetzt werden, dass der Abschlussprüfer das interne Kontrollsystem im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen und Unternehmen evaluieren kann. Es wird primär auf den Prozess der Erfassung von Geschäften mit nahe stehenden Personen und Unternehmen abgestellt, weil eine vollständige Erfassung der einzelnen Geschäftsvorfälle nicht möglich scheint. Sofern wesentliche Geschäfte mit nahe stehenden Personen oder Unternehmen durchgeführt worden sind, ist die Ordnungsmäßigkeit der Abbildung im Jahresabschluss zu prüfen. Die Angemessenheit der Konditionen ist nur im Zusammenhang mit eventuellen bilanziellen Risiken (zum Beispiel Rückforderungsansprüche) oder in Bezug auf Steuerrisiken (zum Beispiel verdeckte Gewinnausschüttung) zu prüfen. Der amerikanische Prüfungsstandard folgt der in FAS 57 vertretenen Ansicht, wonach die Fremdüblichkeit der Konditionen im Rahmen von Geschäften mit nahe stehenden Personen nicht gewährleistet erscheint[52] und beschreibt beispielhaft Umstände, warum die Fremdüblichkeit solcher Geschäfte nicht vorliegt: zu geringes Working Capital und fehlende Kreditlimits, positive Beeinflussung der Aktienkursentwicklung durch kontinuierliche Ergebnisausweise, Abhängigkeit von einer geringen Anzahl von Produkten, Kunden oder Lieferanten, aussterbende Industriesparte, Rechtsstreitigkeiten zwischen Management und Aktionären sowie technologische Risiken.

Ein wesentlicher Punkt im Prüfungsstandard umfasst die Feststellung von Beziehungen zu nahe stehenden Personen als unabdingbare Voraussetzung einer Prüfung. Ausgangspunkt sollen Informationen der gesetzlichen Vertreter der berichtspflichtigen Gesellschaft sein, die über Beziehungen zu und Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen zu berichten haben. Die erhaltenen Informationen sind vom Abschlussprüfer auszuwerten, um für die Rechnungslegung relevante Sachverhalte feststellen zu können. Um die Voll-

ständigkeit der Informationen durch den gesetzlichen Vertreter prüfen zu können, schlagen die Prüfungsstandards diverse Prüfungshandlungen vor:

- Auswertung der Unterlagen aus den Vorjahren
- Auswertung der Regelungen des Unternehmens zur Feststellung von nahe stehenden Personen
- Befragung der Mitglieder von Aufsichtsgremien sowie die Befragung von leitenden Angestellten[53]
- Auswertung von Listen der Anteilseigner
- Auswertung von diversen Protokollen wie zum Beispiel von den Sitzungen der Leitungs- und Aufsichtsorgane
- Befragung von externen Prüfern
- Auswertung von Steuererklärungen oder anderen Behördeninformationen
- Berücksichtigung von Prüfungsergebnissen abhängiger Aktiengesellschaften

Für die Praxis bedeuten diese Prüfungshandlungen einen beträchtlichen Zeitaufwand. Aus diesem Grund wird auch festgehalten, dass die Prüfungshandlungen einzuschränken sind, wenn nur ein geringes Risiko tatsächlich festgestellt worden ist.[54]

Wurden Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen festgestellt, sind die erhaltenen Informationen auszuwerten. Der erste Prüfungsschritt umfasst die vorläufige Beurteilung des Kontrollrisikos, die auf den aus dem internen Kontrollsystem gewonnenen Kenntnissen zu basieren haben.

Werden im Rahmen der Abschlussprüfung ungewöhnliche Geschäftsvorfälle festgestellt, die auf die Existenz bislang nicht festgestellter Related Parties hinweisen können, so sind diese im Detail zu prüfen. Als Beispiele für „ungewöhnliche" Geschäftsvorfälle werden in den Standards folgende Sachverhalte angeführt: ungewöhnliche Konditionen (Preise, Zinssätze, Garantien, Tilgungsmodalitäten), kein schlüssiger wirtschaftlicher Grund für ein bestimmtes Geschäft, der wirtschaftliche Gehalt weicht vom rechtlichen Gehalt ab, ungewöhnliche Abwicklungsmodalitäten, hohes Geschäftsvolumen mit bestimmten Kunden und Lieferanten, nicht gebuchte Geschäftsvorfälle (unentgeltliche Nutzung). Als Prüfungshandlungen werden unter anderem die Einzelprüfungshandlung, die Auswertung diverser Protokolle, Einsichtnahme in die buchhalterischen Aufzeichnungen, Würdigung eingeholter externer Bestätigungen, Feststellung von Bürgschafts- und Haftungsverhältnissen und die Feststellung von Beteiligungsverhältnissen genannt.

Der amerikanische Prüfungsstandard ergänzt diese Aufstellung mit der Durchsicht von Rechtsanwaltsrechnungen und hält fest, dass das gesamte

Prüfungsteam über die Namen von Related Parties zu informieren ist, sodass das vorhandene Wissen in alle Prüfbereiche einfließt.

Das Ziel der Prüfungshandlungen soll sein, dass die festgestellten Geschäfte ordnungsgemäß im Jahresabschluss abgebildet und – wenn die Rechnungslegungsvorschrift es verlangt – entsprechend offen gelegt werden. Sofern die Nachweise für Geschäfte mit Related Parties nicht ausreichend vorhanden sind, können auch externe Bestätigungen über die Konditionen und Volumen eingeholt werden. AU sec 334.010 hält auch die Einholung von Vergleichsdaten für notwendig, weil die Konditionen der Geschäfte bezüglich der Fremdüblichkeit zu überprüfen sind.

Der Abschlussprüfer hat vom gesetzlichen Vertreter eine schriftliche Bestätigung über die Vollständigkeit und Angemessenheit der erhaltenen Informationen einzuholen. Sollte der Abschlussprüfer nicht zu einem angemessenen Prüfurteil kommen, so hat er entweder im Prüfbericht eine entsprechende Darstellung vorzunehmen oder den Bestätigungsvermerk angemessen zu modifizieren.

ISA 550 enthält zusätzliche Regelungen für den öffentlichen Sektor, der eine Ausdehnung der Prüfungshandlungen auf Grund der besonderen Rechtsgrundlage vorsieht. Zur Zeit sind Unternehmen des öffentlichen Sektors noch nicht von IAS 24 erfasst;[55] im Entwurf zum adaptierten IAS 24 wurde diese Ausnahme aber gestrichen.

8. Zusammenfassung

Die Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsgrundsätze für die österreichische Rechnungslegung ist in den letzten Jahren deutlich gestiegen, wobei insbesondere die International Accounting Standards (IAS) an Bedeutung gewonnen haben. Dies beruht vor allem darauf, dass Konzernabschlüsse börsenotierter Unternehmen ab 2005 auf Basis der IAS aufzustellen sind.

Einer der Standards ist IAS 24 „Related Parties Disclosures"; im Rahmen der US-GAAP liegt SFAS 57 vor. Weiters gibt es den DRS 11 in Deutschland.

Das IAS 24 und SFAS 57 zu Grunde liegende Konzept der Offenlegung der dem berichtenden Unternehmen nahe stehenden Personen und Unternehmen sowie der mit ihnen bestehenden Geschäftsbeziehungen ist dem österreichischen HGB fremd. Auf Basis der in § 228 HGB genannten „verbundenen Unternehmen" werden nur jene Unternehmen erfasst, die von einem Mutterunternehmen einheitlich geleitet oder beherrscht werden. Natürliche Perso-

nen, Gemeinschafts- und assoziierte Unternehmen gelten nicht als verbundene Unternehmen.

IAS 24 und SFAS 57 gehen viel weiter, dies ist vor allem durch die stärker kapitalmarktorientierte Offenlegungs- und Transparenz-Kultur im angloamerikanischen Raum begründet.

Beide Standards enthalten Definitionen für „Related Parties" und „Related Party Transactions" und es werden in beiden Standards überwiegend die gleichen Personen angesprochen. Die „Related Party Transactions" werden durch Aufzählungen dargestellt. Auch Beziehungen, die sich im Rechnungswesen nicht niederschlagen, sind berichtspflichtig. Das Ziel beider Standards ist die Offenlegung von Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen, wobei insbesondere die Art der Geschäfte und die wesentlichen Kriterien der Geschäftsbeziehungen offen zu legen sind.

Das IASB hat im Rahmen seines „Improvement Project" Vorschläge zur Überarbeitung verschiedener Standards ausgearbeitet, wovon auch IAS 24 betroffen ist. Das Projekt wurde im Dezember 2003 verabschiedet und veröffentlicht. Da dies zum Zeitpunkt der Fachtagung im Oktober 2003 noch nicht vorlag, konnte im Rahmen dieses Beitrags nicht darauf eingegangen werden.

Seit einigen Jahren besteht in Deutschland der „Deutsche Standardisierungsrat", der im Rahmen seiner Tätigkeit auch Grundsätze ordnungsgemäßer Konzernrechnungslegung erarbeitet. Der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr 11 wurde – aufbauend auf und kaum abweichend von IAS 24 – im Dezember 2002 verabschiedet und richtet sich primär an börsenotierte Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss aufstellen.

Als Maßgabe für den Abschlussprüfer haben das AICPA (SAS 45), die IFAC (ISA 550) und das IWP (PS 255) Prüfungsstandards herausgegeben. Diese stellen einen Leitfaden zur Frage der Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers und der Prüfungshandlungen dar. Die materiellen Aussagen sind weitgehend ident. Der Abschlussprüfer hat ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise über verbundene Personen und Unternehmen sowie die Geschäftsbeziehungen mit diesen zu erlangen, damit diese festgestellt und vom berichtenden Unternehmen offen gelegt werden.

Literaturhinweise und Anmerkungen

1 *Koppensteiner*, GmbHG[2] § 115 Rz 13; *G. Schima*, RdW 1994, 114 ff, 116, *Kreil*, Mitbestimmung im Konzern 25f.

2 Vgl *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht[5], 31; *Koppensteiner*, GmbHG[2] § 115 Rz 15; aM *Jabornegg* in *Schiemer/Jabornegg/Strasser*, AktG[3] § 15 Rz 21.

[3] Vgl *Koppensteiner*, GmbHG² § 115 Rz 12ff; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 31.

[4] Vgl *Koppensteiner*, GmbHG² § 115 Rz 6 zu diesbezüglichen Differenzierungen innerhalb des GmbHG; bloße Beherrschungsmöglichkeit (dh Abhängigkeit) genügt zB für den Zusammenschlusstatbestand des § 41 Abs 1 Z 5 KartG; vgl *Koppensteiner*, Wettbewerbsrecht³, 261; *Barfuß/Wollmann/Tahedl*, Kartellrecht 116f; OGH 17. Dezember 2001, 16 Ok 9/01.

[5] Vgl *Doralt* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 15 Rz 17f; *Nowotny* in *Straube*, HGB² II § 244 Rz 20ff und 26ff.

[6] *Doralt* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 15 Rz 18.

[7] Der Gesetzgeber des RLG hat damit eigenständige Tatbestände als Anknüpfungspunkt für die Konsolidierungspflicht geschaffen und wollte ausdrücklich nicht Konzernrecht regeln oder fortentwickeln (zutreffend *Nowotny* in *Straube*, HGB² II vor § 233 Rz 13; *Doralt* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 15 Rz 19).

[8] Dass diese Regelungstechnik zur Verwirrung beiträgt, betont *Doralt* (in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 15 Rz 14, 20) ganz zu Recht.

[9] Vgl *Nowotny* in *Straube*, HGB² II § 244 Rz 20ff und 26ff zu den beiden unterschiedlichen „Verbundbegriffen" des § 244 HGB.

[10] Vgl *Küting/Weber*, Der Konzernabschluss, Lehrbuch zur Praxis der Konzernrechnungslegung⁸ (2003) 83.

[11] Vgl § 241 Abs 4 HGB.

[12] Vgl Zum Werdegang des österreichischen Corporate-Governance-Kodex *Haberer*, Corporate Governance (2003) 94ff; *G. Schima*, Ein Corporate Governance Kodex für Österreich, GeS 2002, 52ff; *Wenger;* Anmerkungen zum österreichischen Corporate Governance Kodex, RWZ 2002, 296ff.

[13] Die „Verordnung über Grundsätze für die Informationsweitergabe im Unternehmen sowie betreffend organisatorische Maßnahmen zur Vermeidung von Insiderinformationsmissbrauch für Emittenten" enthält Grundsätze betreffend die Anwendung von § 82 Abs 5 Börsegesetz. Im genannten Paragraphen wird der Insidertatbestand umschrieben und der Emittent aufgefordert, entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung des Insiderhandels zu setzen. Die Finanzmarktaufsicht wurde durch den Gesetzgeber ermächtigt, eine entsprechende Verordnung zu erlassen.

[14] *G. Schima*, Organ-Interessenskonflikte und Corporate Governance, GesRZ 2003, 199ff, 201.

[15] *G. Schima*, GesRZ, 2003, 201.

[16] *G. Schima*, GesRZ, 2003, 201f; vgl *Koppensteiner*, GmbHG², § 18 Rz 23ff § 25 Rz12.

[17] Vgl *Lutter*, Bankenvertreter im Aufsichtsrat, ZHR 145 (1981), 226.

[18] Zur Klarstellung: der Aufsichtsratvorsitzende hat gegenüber seinem Stellvertreter den Interessenkonflikt offen zu legen.

[19] Vgl *Haberer*, Corporate Governance; Österreich-Deutschland-International (2003), 215f.

[20] Die Interpretation zum CG-Kodex ist auf der Homepage des „Österreichischen Arbeitskreis für Corporate Governance" abrufbar. www.corporate-governance.at

[21] Vgl *Haberer*, Corporate Governance 214f.

[22] *G. Schima*, GesRZ, 2003, 207. Das Bankgeheimnis muss freilich beachtet werden. Es wird verletzt, wenn in Umsetzung der Regel 49 C eine berichtspflichtige Bank ohne Einwilligung ihres die Funktion eines Aufsichtsratsmitgliedes bekleidenden Kunden die Konditionen eines mit dem Aufsichtsratsmitglied bestehenden Kredit- oder Einlagenverhältnisses im Geschäftsbericht veröffentlicht (ein reines Konto würde als *„Geschäft des täglichen Lebens"* aus der Berichtspflicht herausfallen).
Ob man in der Übernahme eines Aufsichtsratsmandats und der – wenngleich schriftlichen – Anerkennung des Corporate-Governance-Kodex die gemäß § 38 Abs 2 Z 5 BWG erforderliche *„ausdrückliche und schriftliche"* Zustimmung (des Kunden zur Offenlegung von dem Bankgeheimnis unterliegenden Tatsachen) erblicken kann, mag doch bezweifelt werden. Eine Verletzung des Bankgeheimnisses liegt hingegen (natürlich) nicht vor, wenn die berichtspflichtige Gesellschaft der Bankkunde ist und als solcher die Kreditvertragskonditionen mit der „Hausbank" im Geschäftsbericht veröffentlicht, weil deren Vorstandsmitglied im Aufsichtsrat vertreten ist.

[23] *G. Schima*, GesRZ 2003, 207.

[24] Der Schutz von Daten juristischer Personen und Personengemeinschaften ist nur in wenigen EU-Mitgliedstaaten gegeben, neben Österreich zB auch in Dänemark und Italien, und wird zum Teil von Unternehmen selbst kritisiert, die im Rahmen der Europäischen Union einheitliche Einschränkung des Schutzes auf natürliche Personen fordern.

[25] Dieser Rechtfertigungstatbestand setzt voraus, dass die vertragliche Verpflichtung zwischen Auftraggeber und Betroffenem besteht. Verpflichtungen gegenüber Dritten sind nicht von Belang. Sollten Pläne in die Tat umgesetzt werden, zumindest den im prime market der Wiener Börse notierten Gesellschaften die Anerkennung des Corporate-Governance-Kodex durch Vereinbarung mit dem Börseunternehmen zur (vertraglichen) Pflicht zu machen, dann ist dies per se noch keine Rechtfertigung für die Verwendung von persönlichen Daten von Vorstandsmitgliedern.

[26] Vgl zB OGH 28. Juni 2000, 6 Ob 162/00 t, wonach Gläubigerschutzinteressen einen Eingriff in das Grundrecht auf Datenschutz rechtfertigen können.

[27] Vgl *G. Schima*, Ges 2002, 5.

[28] Der Kreis dieser Personen in „Schlüsselfunktionen" sollte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise abgesteckt sein und muss sich richtigerweise weder mit dem Begriff des leitenden Angestellten in § 80 AktG noch mit den diversen arbeitsrechtlichen Begriffen (vgl zB § 1 Abs 2 Z 8 AZG, § 1 Abs 2 Z 5 ARG, § 36 Abs 2 Z 3 ArbVG) decken, zumal dort teilweise auf Kriterien (zB im ArbVG auf die Existenz wesentlicher Befugnisse in Personalfragen) abgestellt wird, die im Hinblick auf die Ratio von IAS 24 ohne wesentliche Bedeutung sind

[29] Vgl Übersetzung des IAS 24 par 3 lit. e.

[30] Vgl International Accounting Standard IAS 24 (reformatted 1994), par 5.

[31] Vgl Lück in *Baetge/Dörner/Kleekämper/Wollmert/Kirsch* (Hrsg), Rechnungslegung nach Internationalen Accounting Standards (IAS), IAS 24 Tz 8, 16, 22.

[32] Die Dimension erinnert an die österreichische Literaturkontroverse betreffend das Abstellen auf tatsächliche einheitliche Lenkung oder bloße Beherrschungsmöglichkeit als Kriterium des Konzernbegriffes.

[33] Dabei wird man zB an Umstände zu denken haben, die es nach (in Deutschland und Österreich) herrschender Meinung ermöglichen, trotz (Mehrheits-)Beteiligung die Vermutung der Abhängigkeit zu entkräften: das Fehlen der Fähigkeit (zB wegen einer satzungsmäßigen Stimmrechtsbeschränkung oder vertraglicher Absprachen mit Dritten [insb eines sog „Entherrschungsvertrages"]), die Leitungs- bzw Aufsichtsorgane in der nachgeordneten Gesellschaft zu bestellen (vgl dazu *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht[3] [2003] [§ 17 dAktG Rz 35 ff; *Koppensteiner* in KölnKomm dAktG[2] § 17 Rz 82ff;] *Mestmäcker/Veelken* in *Immenga/Mestmäcker*, GWB[3] [2001] § 36 Rz 60).

[34] Im Rahmen des Improvements Project des IAS soll eine Angleichung der Definitionen zwischen IAS 24 und IAS 27 kommen, weil die unterschiedliche Reichweite der Definitionen natürlich auch Auswirkungen auf die Berichtspflichten hat.

[35] Vgl *Lück* in *Baetge/Dörner/Kleekämper/Wollmert/Kirsch* (Hrsg), Rechnungslegung nach Internationalen Accounting Standards (IAS), IAS 24 Tz 36.

[36] Unter den Verträgen des Managements sind nicht die Dienstverträge zu verstehen, sondern es geht dabei vielmehr um Auslagerungen von Managementaufgaben und um Geschäftsbesorgungsverträge.

[37] Vgl *Lück* in *Baetge/Dörner/Kleekämper/Wollmert/Kirsch* (Hrsg), Rechnungslegung nach Internationalen Accounting Standards (IAS), IAS 24 Tz 45.

[38] Der Standard sagt nicht, wovon die prozentuelle Größe berechnet werden soll. Es muss eine aussagekräftige Größe genommen werden, bei der der Prozentsatz nicht künstlich reduziert wird.

[39] Vgl *Miller*, International Accounting Standards Guide 2003, 28.05.

[40] Vgl *Lück* in *Baetge/Dörner/Kleekämper/Wollmert/Kirsch* (Hrsg), Rechnungslegung nach Internationalen Accounting Standards (IAS), IAS 24 Tz 45.

[41] Vgl Proposed Improvements to International Accounting Standards May 2002, abrufbar auf der Homepage des FASB unter www.fasb.org.uk

[42] Ob das dem Sinn und Zweck des Standards entspricht und der damit vielleicht erzielte Gewinn an Rechtssicherheit die Erleichterung von Umgehungsmöglichkeiten rechtfertigt, lässt sich bezweifeln.

[43] Vgl die Ausführungen bezüglich der Definition. Eine adäquate Übersetzung konnte nicht gefunden werden.

[44] Vgl FAS 57 par 3.

[45] Als kapitalmarktorientiertes Unternehmen bezeichnet der DRS 11 ein Unternehmen, das einen organisierten Markt iSd § 2 Abs 5 WpHG durch von ihm oder eines seiner Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nimmt.

[46] Vgl DRS 11 Tz 4: nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen wird die Beachtung dieses Standards empfohlen.

[47] Vgl die Ausführungen zu IAS 24 und FAS 57.

[48] Die vollständige demonstrative Aufzählung kann im DRS 11 nachgeschlagen werden.

[49] Vgl AU sec 334.02; ISA 550 Z 4; IDW EPA 255 Z 5 und 6.

[50] Vgl IDW EPS 255 Z 3.

[51] Vgl IDW EPS 255 Z 7.

[52] Vgl FAS 57 par 3.

[53] Im Interesse einer möglichst lückenlosen Befolgung der Prüfungsstandards sowie zwecks Erleichterung ihrer Überprüfung ist den berichtspflichtigen Unternehmen zu empfehlen, in den Anstellungsverträgen der Mitglieder des Leitungsorgans sowie der leitenden Angestellten Klauseln zu verankern, die das Thema „Interessenkonflikte und Eigengeschäfte" regeln und derartige Transaktionen entweder überhaupt untersagen oder an die vorab erteilte Genehmigung des zuständigen Unternehmensorgans binden. Damit können gleichzeitig arbeitsrechtliche Unklarheiten beseitigt werden, weil ohne derartige Dienstvertragsbestimmungen die Frage nach dem Vorliegen einer Pflichtwidrigkeit nicht immer leicht zu beantworten ist.

Folgende Vertragsklausel wäre denkbar, wobei das gewählte Beispiel auf das Vorstandsmitglied einer AG abzielt und bei einer Verwendung für GmbH-Geschäftsführer oder leitende Angestellte insbesondere das für Genehmigungen zuständige Organ zu ändern wäre: *„Das Vorstandsmitglied ist verpflichtet, bei seiner Tätigkeit für die Gesellschaft deren Interesse und das Unternehmenswohl vor die eigenen Interessen zu stellen. Dem Vorstandsmitglied ist ohne Einwilligung des Aufsichtsrates der Abschluss von Geschäften namens der Gesellschaft untersagt, an deren Abschluss entweder das Vorstandsmitglied selbst oder ein naher Angehöriger oder ein dem Vorstandsmitglied oder einem nahen Angehörigen nahe stehendes Unternehmen ein eigenes geschäftliches Interesse besitzt. Nahe Angehörige im Sinne dieser Bestimmung sind Ehepartner, Lebensgefährten, Eltern, eheliche und uneheliche Kinder, Wahl- und Pflegekinder sowie Geschwister. Unter nahe stehenden Unternehmen im Sinne dieser Bestimmung sind – in welcher Rechtsform auch immer organisierte – Unternehmen zu verstehen, an denen das Vorstandsmitglied oder ein im obigen Sinne naher Angehöriger direkt oder indirekt – gegebenenfalls mit anderen nahen Angehörigen des Vorstandsmitgliedes oder weiteren nahe stehenden Unternehmen – in einer Weise beteiligt ist, die wesentlichen, wenn auch nicht bestimmenden oder gar beherrschenden Einfluss auf die Führung des Unternehmens vermittelt. Weiters sind darunter Unternehmen beliebiger Rechtsform zu verstehen, in denen das Vorstandsmitglied oder ein naher Angehöriger des Vorstandsmitgliedes eine Funktion als Arbeitnehmer in einer Managementposition oder als Berater bekleidet. Dabei ist eine wirtschaftliche und keine formalistische Betrachtungsweise zu Grunde zu legen."*

[54] In diesem Zusammenhang verweist IDW EPS 255 auf diverse andere Prüfungsstandards.

[55] Vgl IAS 24 par 4 lit d.