PRICEWATERHOUSECOOPERS

tipps&trends*

Ausgabe 55 • Dezember 2008 • Erscheinungsort Wien

Schwerpunktthema Korruption

Wirksamer Schutz gegen illegale Machenschaften

Korruption. Der Kampf gegen Bestechung wird härter, die Gemütlichkeit hat ein Ende. 4

Austria's Leading Companies. 10-Jahres-Jubiläum des Wettbewerbs. 18

Finanzkrise. Konsequenzen für die Wirtschaft, Folgen für die Unternehmen. 20

*connectedthinking

Unser Transaction Services Team stellt sich vor...

Wir bieten Ihnen umfassende Beratungsleistungen für Ihre Transaktion, insbesondere

- Planung des An- und Verkaufs von Unternehmen
- Business Due Diligence (Financial/Commercial/ Operational/Tax)
- (Post-)Closing Reviews
- Unterstützung bei Kauf-/ Verkaufsvereinbarungen

Das Team wird geleitet von:

Hannes Orthofer, Partner
Christian Haberer, Director
Georg Kaufmann, Senior Manager
Frédéric Vilain, Senior Manager

Mehr Informationen zu Transaction Services finden Sie auf www.pwc.at

Kontakt: hannes.orthofer@at.pwc.com, Tel.: +43 1 501 88-2930

INHALT

Schwerpunktthema

Das Ende der Gemütlichkeit 4
Neue Strafbestimmungen gegen Bestechung – Dichtung und Wahrheit 6
Wer fürchtet sich vorm schwarzen Mann? 8
Der Wirtschaftsprüfer – Detektiv in Sachen Korruption und Geldwäsche? 12
Anonyme Whistleblower-Hotlines – datenschutz- und arbeitsrechtliche Aspekte 14
Umsatzsteuerbetrug 16

Recht

Neues aus dem Recht 17

Aktuell

10 Jahre Austria's Leading Companies – ein Wettbewerb voller Dynamik 18
Die Finanzkrise 20

Steuern

Neuerungen bei der Umsatzsteuer 19
Steuer- und Geld-Tipps zum Jahresende 22
Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen 24
Modernisierter Zollkodex 24
Schweizer Finanzierungsbetriebsstätten 25

Prüfung&Bilanzierung

Bilanzierung von Rückdeckungsversicherungen 26
IFRS im Einzelabschluss? 28
Serie Eigenkapital: Ausschüttungssperren 30
Phasengleiche Dividendenaktivierung 31
Klimawandel: Schlagwort oder Wirklichkeit? 32
Folgen für Handel und Konsumgüterindustrie 32
Reaktion auf die Finanzkrise – Änderungen an IAS 39 und IFRS 7 34

Standort&Steuern

Investieren in Irland 36
CEE-Spotlight 38

Impressum 3
Seminare und Vorträge 39

Liebe Kunden und Geschäftsfreunde!

Auch wenn die Finanzkrise die Welt nach wie vor in Atem hält, dürfen andere wichtige Entwicklungen nicht gänzlich ausgeblendet werden. Das trifft etwa auf die Bekämpfung der Korruption, dem Leitthema dieser Ausgabe der tipps&trends, zu. Das Schadensausmaß, wenn ein Bestechungsfall einmal aufgedeckt wurde, ist jedenfalls bedrohlich groß. So hatte das weltweit drittgrößte Erdöl-Service-Unternehmen Baker Hughes im vorigen Jahr tief in die Tasche zu greifen und 44 Millionen Dollar an Strafzahlungen zu leisten. Hinzu kommt der Imageschaden, der kaum quantifizierbar ist.

Außer Geldstrafen droht den Beteiligten aber auch Haft – das zeigen die Änderungen im österreichischen Strafrecht, die zu Beginn des Jahres 2008 in Kraft traten. Die Anti-Korruptionsregelungen für den öffentlichen Bereich und für die Privatwirtschaft wurden erheblich verschärft. Was die Regelungen im Detail vorsehen, lesen Sie ab Seite 6. Aber nicht nur in Österreich, auch auf der internationalen Bühne mehren sich die Aktivitäten gegen unsaubere Geschäfte. Dabei wird der amerikanische Staat bei der Durchsetzung der Antikorruptionsbestimmungen des FCPA sowohl in den Vereinigten Staaten selbst als auch im Ausland zusehends aggressiver (Artikel ab Seite 8). Die Entwicklungen im Kampf gegen die Bestechung machen natürlich auch vor Wirtschaftsprüfern nicht halt. Die neue Berichtspflicht des Abschlussprüfers, wenn er Hinweise auf korrupte Praktiken erkennt, und seine erweiterten Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Bekämpfung der Geldwäsche geben davon Zeugnis (Seite 12).

So genannte „Whistleblower-Hotlines" können helfen, unsaubere Machenschaften frühzeitig und effizient aufzudecken. Die Einrichtung eines Hinweisgebersystems für Verräter wirft aber wichtige Fragen bezüglich Arbeitsrecht und Datenschutz auf. Wie damit umzugehen ist, lesen Sie ab Seite 14.

In diesem Sinne wünsche ich
Ihnen eine spannende Lektüre

Ihre Dorotea-E. Rebmann

PS: Sämtliche Ausgaben der „tipps&trends" finden Sie auf www.pwc.at

Impressum

Medieninhaber & Herausgeber:
PwC PricewaterhouseCoopers GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: Johannes Mörtl

Unsere Beiträge wurden sorgfältig ausgearbeitet, können jedoch im Einzelfall individuelle Beratung nicht ersetzen. Wir übernehmen daher keine Haftung für die Richtigkeit.

Design ►► Produktion
www.creaktiv.biz – Karin Joppich

Chefredaktion
Robert Winter

Druck & Herstellung
Druckerei Gröbner/Oberwart

Das Ende der Gemütlichkeit

Die Verletzung von Anti-Korruptionsbestimmungen kann Unternehmen in ihrer Existenz bedrohen. Verantwortungsvolles Risikomanagement erfordert, sich diesen Gefahren aktiv zu stellen.

Die Presse-Wellen schlugen im diesjährigen Sommerloch hoch. Der ORF zitierte die Salzburger Festspielpräsidentin Helga Rabl-Stadler unter dem Titel „Antikorruptionsgesetz grauenhafter Fehler". Das Wirtschaftsmagazin FORMAT berichtete, „Wirtschaftsgranden" forderten eine Novelle der neuen Korruptionsgesetze, die zu diesem Zeitpunkt schon über ein halbes Jahr in Kraft waren. Ludwig Scharinger, Generaldirektor der RLB Oberösterreich, wurde mit den Worten zitiert: „Das Gesetz widerspricht der österreichischen Gemütlichkeit."

Bei der Korruptionsbekämpfung sind die USA in Europa aktiv

In der Marathon-Sitzung des Parlaments Ende September wurde um drei Uhr früh ein Antrag zur Ergänzung des ohnehin schon schwer lesbaren Gesetzes abgelehnt. Dieser Antrag zielte darauf ab, dass Beamten die Annahme von Einladungen zu Kultur-, Sport- oder wissenschaftlichen Veranstaltungen erlaubt sein solle, auch wenn deren Wert mehr als nur geringfügig sein sollte.

Inzwischen beherrschen ganz andere und sicherlich schwerwiegendere Probleme die Schlagzeilen. Dass die Politik sich mit dem Thema Korruption in nächster Zeit noch einmal intensiv auseinandersetzt, ist wohl nicht zu erwarten. Unternehmen müssen sich also spätestens jetzt auf die neue Gesetzeslage einstellen. Zumal sich ein Unternehmen schon strafbar macht, wenn seine Entscheidungsträger wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen unterlassen haben, die Straftaten durch Mitarbeiter hätten verhindern können.

Entwarnung für Sponsoren

Die gute Nachricht ist: Wenn die Aufwendungen von österreichischen Unternehmen für Kultursponsoring in nächster Zeit zurückgehen, dann sicherlich nicht wegen der Neuregelungen im österreichischen Strafrecht. Auf den nächsten beiden Seiten können Sie lesen, was in den neuen Regelungen wirklich steht, und dass die meisten dort beschriebenen Praktiken schon bisher strafbar waren.

Bestehende Praktiken und Vorkehrungen überprüfen

Trotzdem kann die neue Strafgesetzgebung natürlich ein Anlass sein, bestehende Praktiken, unternehmensinterne Regelungen und Kontrollen zu überprüfen. Das Strafrecht als Substrat des kategorischen Imperativs ist allerdings die letzte Grenze, die unternehmerisches Handeln leiten sollte. Es gibt andere gute Gründe für Unternehmen, von Neuem darüber nachzudenken, ob ihre bestehenden Vorkehrungen gegen Korruption im eigenen Haus den heutigen Erwartungen und Möglichkeiten, den bestehenden Risiken und Chancen und dem eigenen Risikoappetit entsprechen.

Konflikt der amerikanischen und europäischen Rechtskultur

Ein wesentliches Rechtsrisiko, das alle Unternehmen mit Interessen in den USA und unmittelbar auch ihre Mitarbeiter betrifft, ist die zunehmende Aktivität von US-Behörden zur Verfolgung von Verletzungen des so genannten „Foreign Corrupt Practices Act" auch im Ausland. Prominente „Opfer" in Europa heißen zum Beispiel ABB, Daimler, Siemens oder Statoil. Selten wird erklärt, wie es überhaupt sein kann, dass amerikanische Behörden in Europa ermitteln. Diesem Thema ist im vorliegenden Heft ein eigener Beitrag gewidmet. Es sei vorweggenommen, dass US-Behörden gar

nicht ermitteln. Vielmehr zwingen sie betroffene Unternehmen, das selbst und auf eigene, immense Kosten zu tun. Lesen Sie in diesem Artikel, dass sich die Wirkung dieser US-Gesetzgebung keineswegs nur auf Unternehmen beschränkt, deren Aktien an der New Yorker Börse gelistet sind. Und dass unser kontinentaleuropäisches Rechtsverständnis in solchen Situationen nicht weiterhilft.

Es gibt Stimmen, die behaupten, es werde ein transatlantischer Handelskrieg mit unterschiedlichen Waffen geführt. Die Vereinigten Staaten von Amerika träten mit der Korruptionskeule gegen die EU mit dem Florett des Kartellrechts an, wie das Beispiel Microsoft zeige. Wenn dies zutreffen sollte, zeichnet sich diese besondere Form des Krieges jedenfalls dadurch aus, dass die Kombattanten sich nicht persönlich prügeln, sondern „nur" die Zivilbevölkerung, in diesem Fall die jeweiligen Unternehmen.

Risikomanagement und Compliance gefragt

Der Umstand, dass die „einzig verbliebene Weltmacht" und wir selbst in nächster Zukunft wahrscheinlich leider andere Sorgen haben werden, bedeutet aber nicht, dass das Thema damit für österreichische Unternehmen erledigt ist. Alle Entwicklungen in Österreich und um uns herum deuten auf einen langfristigen Wandel im Umgang mit Korruption hin. Risikomanagement bedeutet nach heutigem Verständnis eine aktive Auseinandersetzung und laufende Neubewertung auch von Risiken, die auf den ersten Blick „unwahrscheinlich" erscheinen.

Maßnahmen, wie die Übertragung der Kontrolle über das Funktionieren von Risikomanagementsystemen an einen Prüfungsausschuss durch das URÄG, über das wir im Sommer in einem Sonderheft berichtet haben, unterstreichen dies. Wie kann der Prüfungsausschuss beurteilen, ob Korruptionsrisiken angemessen beurteilt und überwacht werden, wenn dazu keine Prozesse und Dokumentationen vorliegen? Risikoeinschätzung und Entscheidung über den Risikoappetit sind zutiefst unternehmerische Aufgaben, und sie sollten bewusst getroffen werden.

Das Thema mag momentan in den Hintergrund rücken, aber es kommt wieder. Vielleicht dann, wenn Sie es am wenigsten brauchen können. Die letzten Wochen haben gezeigt, was passiert, wenn zuvor für undenkbar gehaltene Ereignisse eintreten.

Bis zu 44 Millionen Dollar Strafe

Baker Hughes, drittgrößte Erdöl-Service-Gesellschaft der Welt, verpflichtete sich im letzten Jahr zur Zahlung von 44 Millionen Dollar. Auch andere Fälle aus den USA belegen, welche gigantischen Kosten aufgedeckte Korruptionsfälle nach sich ziehen können. So wurde etwa gegen Chevron eine Geldstrafe von 27 Millionen Dollar verhängt, drei Tochtergesellschaften von Vetco International, ebenfalls im Ölfeld-Service tätig, mussten eine Geldstrafe von 26 Millionen Dollar hinnehmen. York International, eine auf Heizungs- und Lüftungstechnik spezialisierte Tochter von Johnson Controls, zahlte 22 Millionen Dollar. Die norwegische Statoil ASA musste 2006 Strafen von insgesamt 21 Millionen Dollar hinnehmen. Zusätzlich steigt die Anzahl der verfolgten Fälle an. Lesen Sie dazu mehr ab Seite 8 der vorliegenden Ausgabe von tipps&trends.

bernd.leinich@at.pwc.com
dorotea.rebmann@at.pwc.com

Der Teufelskreis trügerischer Sicherheit

Quelle: PwC Deutschland

Neue Strafbestimmungen gegen Bestechung – Dichtung und Wahrheit

Das neue Antikorruptionsstrafrecht schlägt hohe mediale Wellen. Stehen aufgrund der verschärften Bestimmungen tatsächlich nur kulturelle und sportliche Großereignisse auf dem Spiel?

Seit 1. Jänner 2008 gelten verschärfte Anti-Korruptionsregelungen. Mit dem Strafrechtsänderungsgesetz 2008 wurden nicht nur die geltenden Anti-Korruptionsregelungen für den öffentlichen Bereich erheblich verschärft. Es wurden auch in Österreich erstmalig Straftatbestände zur Bekämpfung von Korruption in der Privatwirtschaft eingeführt. Diese zielen auf „Geschenkannahmen durch Bedienstete oder Beauftragte“ und „Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten“ ab. Beide Normen sind auf den Schutz fremden Vermögens und die Wahrung eines freien, lauteren Wettbewerbs fokussiert. Es sollen neben der Allgemeinheit auch die Mitbewerber vor Bevorzugung anderer durch Schmiergeldzahlungen geschützt werden und der Geschäftsherr vor Pflichtverletzungen durch seine Bediensteten und Beauftragten abgesichert sein.

Bestechung im privatwirtschaftlichen Bereich war freilich auch vor 2008 strafrechtlich nicht gänzlich unbeachtlich. Geschenkannahmen waren daraufhin zu untersuchen, ob das Strafdelikt der Untreue erfüllt wurde, wobei sich der Geschenkgeber wegen Beteiligung oder Anstiftung strafbar machen konnte. Das Gesetz über den unlauteren Wettbewerb enthielt auch Korruptionsbestimmungen, die sich allerdings als totes Recht erwiesen.

Privatbestechung

Nach den neuen Regelungen ist zum einen die passive Privatbestechung nach § 168c StGB inkriminiert. Nach dieser Bestimmung werden Bedienstete und Beauftragte eines privaten Unternehmens, die im geschäftlichen Verkehr für die pflichtwidrige Vornahme oder Unterlassung von Geschäften Geschenke fordern, annehmen oder sich versprechen lassen, mit bis zu zwei Jahren Freiheitsstrafe bedroht. Übersteigen die Zuwendungen den Wert von 5.000 EUR, erhöht sich der Strafrahmen auf bis zu drei Jahre Freiheitsstrafe. Wer hingegen nur ein geringwertiges Geschenk annimmt oder sich versprechen lässt, ist nicht zu bestrafen, sofern keine Gewerbsmäßigkeit vorliegt. Als Grenze der Geringfügigkeit können nach jüngerer Rechtsprechung des OGH Geschenke im Wert von bis zu 100 EUR angenommen werden.

Ein effektives Anti-Korruptionsprogramm bietet Schutz

Zum anderen ist auch der Geschenkgeber bei aktiver Privatbestechung strafbar. Wer einem Bediensteten oder Beauftragten eines privaten Unternehmens im geschäftlichen Verkehr für die pflichtwidrige Vornahme von Geschäften nicht bloß geringfügige Geschenke gewährt, wird nach § 168d StGB mit einer Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren bedroht.

Anders als im öffentlichen Bereich ist die Geschenkannahme oder -gewährung in der Privatwirtschaft nur strafbar, wenn sie mit einer pflichtwidrigen Handlung oder Unterlassung verknüpft ist. Die Beschenkung ist, egal wie wertvoll das Geschenk ist, unbedenklich, solange damit nicht die Absicht verfolgt wird, den Empfänger zu einem pflichtwidrigen Verhalten zu verleiten. Auch wird das „Anfüttern“ im privatwirtschaftlichen Bereich nicht unter Strafe gestellt. Die Grundformen der beiden neuen Korruptionsbestimmungen sind Privatanklagedelikte, werden also nur auf Verlangen des Verletzten, eines Mitbewerbers oder einer Interessensvereinigung verfolgt. Eine amtswegige Verfolgung ist nur im Fall eines qualifizierten Vergehens, das heißt, wenn der Wert des Geschenks 5.000 EUR überschreitet, vorgesehen.

Bestechung von Amtsträgern

Weiters wurden die Bestimmungen über die Geschenkannahme durch Beamte, die nun als Amtsträger bezeichnet werden, und die Bestechung deutlich verschärft. Übersichtlicher sind die Anti-Korruptionsregelungen allerdings nicht geworden. Die folgenden Ausführungen erheben daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Für Zwecke der Bestechungsdelikte,

wurde ein einheitlicher Amtsträgerbegriff geschaffen, der alle Personen umfasst, die ein Amt in der Gesetzgebung, der Verwaltung oder Justiz innehaben oder die sonst mit öffentlichen Aufgaben, einschließlich in öffentlichen Unternehmen, betraut sind. Umfasst werden österreichische, ausländische und internationale Amtsträger.

Weiters trägt der Gesetzgeber der steigenden Bedeutung und daher erhöhten Korruptionsanfälligkeit von Schiedsgerichten Rechnung, indem auch Schiedsrichter in die Bestechungsdelikte einbezogen werden.

Nach § 307 StGB ist es generell verboten, einem Amtsträger oder Schiedsrichter einen Vorteil für eine Handlung oder Unterlassung im Zusammenhang mit seiner Amtsführung anzubieten, zu versprechen oder zu gewähren. Es bedarf keiner Absicht, den Amtsträger oder Schiedsrichter zu einem pflichtwidrigen Verhalten zu motivieren. Auch der Wunsch nach pflichtgemäßer, schneller Behandlung ist strafbar, wenn er durch ein Geschenk erreicht werden soll. Letzteres gilt nicht für Sachverständige oder Mitarbeiter eines leitenden Angestellten eines öffentlichen Unternehmens. Bei der Geschenkgewährung an solche wird wiederum nur auf die Erstattung eines unrichtigen Befundes oder Gutachtens bzw. die auf die pflichtwidrige Vornahme oder Unterlassung einer Rechtshandlung gerichtete Beeinflussung abgestellt. Eine Geringfügigkeitsgrenze kennt § 307 StGB nicht. Bestraft wird die Bestechung mit Geldstrafe oder bis zu drei Jahren Freiheitsstrafe. Zweiteres droht Beamten oder Schiedsrichter nach § 304 StGB.

Strafe für Anfüttern

Seit 1. Jänner 2008 steht auch das so genannte „Anfüttern“ von Amtsträgern oder Schiedsrichtern unter Strafe. Nach alter Rechtslage war ein Zusammenhang zwischen einem Geschenk und einer konkreten Amtshandlung oder Unterlassung nachzuweisen. Dies war in der Praxis freilich schwierig.

Nun werden auch für den Fall gegebene Vorteile, dass der Amtsträger irgendwann einmal mit irgendwelchen Sachen des Vorteilsgebers zu tun haben soll, unter Strafe gestellt. Man macht sich somit strafbar, wenn man einem Amtsträger oder Schiedsrichter immer wieder und scheinbar ohne konkreten Anlass etwas nicht bloß Geringfügiges zuwendet. Bestraft wird mit Geldstrafe oder bis zu sechs Monaten Freiheitsstrafe. Spiegelbildlich werden nach § 304 Abs. 2 StGB Beamte oder Schiedsrichter, die sich „anfüttern“ lassen, mit bis zu einem Jahr Freiheitsstrafe bedroht.

Zur Verschärfung der Effizienz der Strafverfolgung bei Korruption wird mit 1. Jänner 2009 eine eigene Sonderstaatsanwaltschaft für Korruptionsbekämpfung eingerichtet.

Was in der Praxis entscheidet

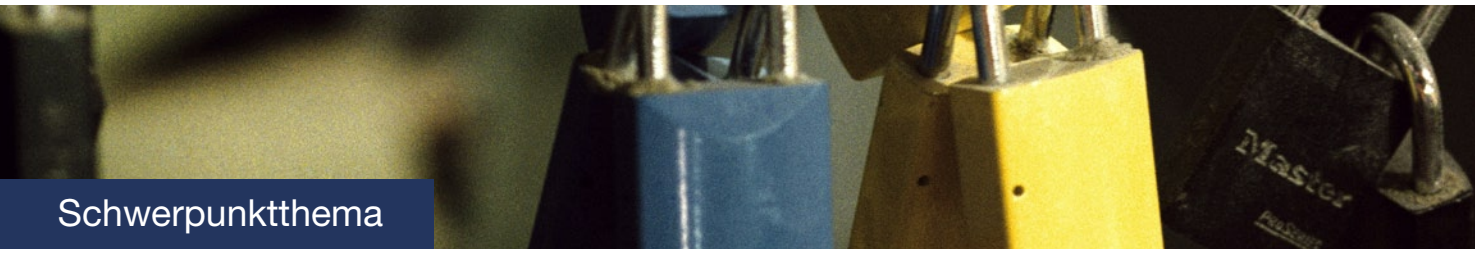
Im der Privatwirtschaft sind Zuwendungen, die nicht mit dem Vorsatz eines pflichtwidrigen Verhaltens erbracht werden, sondern der reinen „Klimapflege“ zwischen den Geschäftspartnern dienen, weiter zulässig. Das gilt unabhängig von ihrem Wert.

Will man seinen Gast dadurch nicht zu einem pflichtwidrigen Verhalten oder Unterlassen verleiten, kann man zur Pflege der Geschäftsbeziehungen also auch weiterhin Mitarbeiter, Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder seiner Geschäftspartner zu teuren Abendessen, Kultur- oder Sportveranstaltungen einladen. Der Erwartung Ausdruck verleihen, beim nächsten Auftrag bevorzugt behandelt zu werden, sollte man in diesem Zusammenhang freilich nicht.

Bei Amtsträgern, also auch bei mit öffentlichen Aufgaben betrauten Angestellten öffentlicher Unternehmen, und Schiedsrichtern ist größere Vorsicht geboten. Von Einladungen und Geschenken im Zusammenhang mit konkreten Handlungen oder Unterlassungen ist, unabhängig von deren „Pflichtwidrigkeit“, jedenfalls Abstand zu nehmen. Ohne konkrete Bezugnahme, also bei „Anfütterungen“, ist auf die Geringfügigkeitsgrenze zu achten. Sofern Einladungen oder Gastgeschenke zu den Repräsentationsaufgaben eines Amtsträgers gehören, sich diese im Rahmen des Üblichen halten und auch keine Absicht besteht, auf die Tätigkeit des Empfängers Einfluss zu nehmen, sind diese zulässig.

Die Abgrenzung dessen, was erlaubt ist oder nicht, ist meist schwierig und kann neben strafrechtlichen auch steuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen haben. Insbesondere im Hinblick darauf, dass sich auch das Unternehmen selbst strafbar macht, wenn seine Entscheidungsträger wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen unterlassen haben, die Straftaten durch Mitarbeiter hätten verhindern können, sollte die Entscheidung, ob und inwieweit Zuwendungen gegeben bzw. angenommen werden, nicht dem einzelnen Mitarbeiter überlassen werden. Es ist Aufgabe der Führungsebene, die Initiative zu ergreifen. Es empfiehlt sich die Einführung, Durchsetzung und Überprüfung eines unternehmensweiten Anti-Korruptionsprogramms.

barbara.wurm@at.pwc.com
kristof.wabl@at.pwc.com



Wer fürchtet sich vorm schwarzen Mann?

Der amerikanische Foreign Corrupt Practices Act ermöglicht US-Behörden, gegen Unternehmen und Privatpersonen im Ausland wegen des Verdachts auf korrupte Praktiken vorzugehen.

Mitte der 1970er-Jahre erschütterte eine Welle von Korruptionsskandalen die politische Landschaft unter anderem in Deutschland, Italien, den Niederlanden, Japan und den USA. Der Auslöser waren Bestechungen und Zuwendungen des amerikanischen Rüstungsherstellers Lockheed. Untersuchungen des US-Kongresses ergaben daraufhin, dass mindestens 300 amerikanische Unternehmen illegale Zahlungen an ausländische Amtsträger geleistet hatten. Diese Skandalserie gab den Anstoß zum Erlass des Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), der 1977 vom damaligen Präsidenten Jimmy Carter unterzeichnet wurde.

Die Anzahl der Korruptionsverfahren steigt konstant an

Verbotene Zahlungen

Der FCPA verbietet ausländischen Amtsträgern, Parteien, Politikern oder Kandidaten Geld oder andere Wertgegenstände anzubieten, um den Empfänger dazu zu bewegen, dem Unternehmen beim Abschluss eines Geschäftes behilflich zu sein oder eine Geschäftsbeziehung zu behalten. Umfasst sind auch Zahlungen an Dritte, wenn Grund zu der Annahme bestehen muss, dass ein Teil der Zuwendung einem ausländischen Amtsträger, einer ausländischen Partei, einem Politiker oder Kandidaten zufließen wird. Der Begriff des „Amtsträgers" ist dabei sehr weit gefasst. Es zählen dazu nicht nur Beamte in unserem Sinn, sondern alle Mitarbeiter staatlicher oder internationaler Organisationen, wie etwa Pfleger und Ärzte in öffentlichen Spitälern, Professoren und Mitarbeiter nicht-privater Universitäten oder Mitarbeiter öffentlicher Versicherungssysteme. Umfasst sind auch Privatpersonen, die im Auftrag des Staates handeln, etwa Architekten oder Bauunternehmen, die ein öffentliches Gebäude errichten. Als Zweck der Zuwendung genügt schon, ein günstiges Klima für eine vorteilhafte Entscheidung zu schaffen. So genannte „facilitation payments", durch die eine Beschleunigung von routinemäßigen staatlichen Genehmigungen erzielt werden soll, sind allerdings vom Anwendungsbereich ausgenommen. Solche Zahlungen sind etwa bei der Ausstellung eines Visums, der Entladung eines Schiffes oder der Herstellung eines Stromanschlusses denkbar.

Zahlungen müssen nachweislich nicht verbotenen Zwecken dienen

Zum anderen verpflichtet der FCPA die Adressaten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, in denen alle Geschäftsvorfälle richtig und nachvollziehbar abgebildet sind. Dafür ist ein entsprechendes System interner Kontrollen einzurichten. Diese Bestimmung klingt zunächst wie eine simple Buchführungsregel. In der Praxis führt sie allerdings dazu, dass nicht nur Zahlungen, die nachweislich der Bestechung dienten, als verbotene korrupte Zuwendungen qualifiziert werden, sondern umgekehrt alle Zahlungen, für die nicht eindeutig nachgewiesen werden kann, dass sie nicht solchen Zwecken dienten. Dies erklärt die enormen Summen, die in aktuellen Fällen als „bedenkliche Zahlungen" vermeldet wurden.

Jede Berührung von US-Territorium genügt

Gültigkeit beansprucht der FCPA für Unternehmen, die Wertpapiere ausgegeben haben, die unter den US Securities Exchange Act fallen. Außerdem erfasst der FCPA aber auch so genannte „domestic concerns". Darunter sind natürliche Personen zu verstehen, die US-Bürger oder in den USA wohnhaft sind, und Unternehmen, die nach US-Recht organisiert sind oder den Mittelpunkt ihrer Geschäftstätigkeit in Amerika haben. Außerdem gilt das Gesetz für jede natürliche oder juristische Person sowie deren Mitarbeiter, Organe, Beauftragten oder Gesellschafter, die sich auf dem Boden der USA aufhalten.

Zunehmend aggressive Durchsetzung

Verfolgt werden Verdachtsfälle vom Justizministerium (Department of Justice, DOJ) und bei in den USA

börsenotierten Unternehmen auch von der Börsenaufsicht (Securities Exchange Commission, SEC). Dabei ist festzustellen, dass sowohl die Anzahl neu eröffneter Untersuchungsverfahren als auch der Anteil betroffener ausländischer Unternehmen ständig ansteigen. Wurden im Jahr 2003 nur neun Untersuchungsverfahren neu eröffnet, waren es im Jahr 2007 bereits 29. In 2004 waren vier von 22 ausländischen Unternehmen betroffen, was einem Anteil von 18 Prozent entspricht. Dieser Anteil kletterte in 2007 schon auf 38 Prozent.

Gleichzeitig steigen die verhängten Geldstrafen drastisch an. Baker Hughes, die nach Schlumberger und Halliburton drittgrößte Erdöl-Service-Gesellschaft der Welt, verpflichtete sich im letzten Jahr zur Zahlung der bislang mit Abstand höchsten Strafe für die Verletzung von FCPA-Bestimmungen. Es waren 44 Millionen Dollar, davon elf Millionen Dollar als Geldstrafe des DOJ und 33 Millionen Dollar als Zivilstrafe und Gewinnabschöpfung durch die SEC, zu überweisen. Die Strafen für Unternehmen, die nicht unter die Regulierungen der SEC fallen, sind auf zwei Millionen Dollar begrenzt, natürlichen Personen drohen neben Geldstrafen bis zu fünf Jahre Haft.

Durchsetzbarkeit außerhalb der USA

Insgesamt ist festzustellen, dass die Durchsetzung der Antikorruptionsbestimmungen des FCPA durch die US-Behörden sowohl in Amerika als auch im Ausland immer aggressiver wird. Dabei haben die US-Behörden keine Rechte in Österreich Ermittlungen durchzuführen oder Strafen zu vollstrecken. Durch die schiere Macht des Faktischen ist ihnen die Durchsetzung jedoch auch im Ausland möglich, wenn ausländische Unternehmen Vermögen oder Geschäftsinteressen in den USA haben oder Mitarbeiter das Territorium der Vereinigten Staaten betreten.

Aufwändige Ermittlungen – im Auftrag des Unternehmens selbst

In europäischen Rechtsstaaten gilt der verfassungsmäßige Grundsatz, dass sich niemand selbst belasten muss. Dagegen kennt das US-Recht das Ausforschungsbeweisverfahren (pre-trial discovery). Es wird nicht vor Gericht, sondern zwischen den Parteien geführt. Im Rahmen der Discovery können Verfahrensbeteiligte und Dritte zur Vorlage von Dokumenten und Urkunden (production of documents), zur mündlichen oder schriftlichen Vernehmung im Kreuzverhör (deposition), oder zur Beantwortung umfangreicher und komplexer Fragelisten (written interrogatories) verpflichtet werden.

Die US-Behörden müssen also im Ausland gar nicht selbst ermitteln. Sie erwarten, dass beschuldigte Unternehmen die Korruptionsvorwürfe selbst aufklären. Und wenn erhebliche finanzielle Interessen in den USA auf dem Spiel stehen, tun Unternehmen gut daran, dieser Erwartung zu folgen und zu kooperieren.

Mit der Untersuchung beauftragt werden in der Regel unabhängige, meist amerikanische Rechtsanwaltskanzleien und/oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Weil sämtliche Geschäftsvorgänge und Zahlungsflüsse der letzten Jahre daraufhin untersucht werden müssen, ob sie eindeutig keinen „korrupten“ Hintergrund haben, sind solche Untersuchungen extrem zeitaufwändig und dementsprechend kostspielig.

Die Honorare für externe Berater können hunderte Millionen Euro erreichen. Dazu kommt der unternehmensinterne Zeitaufwand. Die Ressourcen, die das Unternehmen braucht, um sicherzustellen, dass die Untersuchungen nicht den ganzen Geschäftsbetrieb lahm legen, sind enorm.

Auch das noch: Der heimische Staatsanwalt

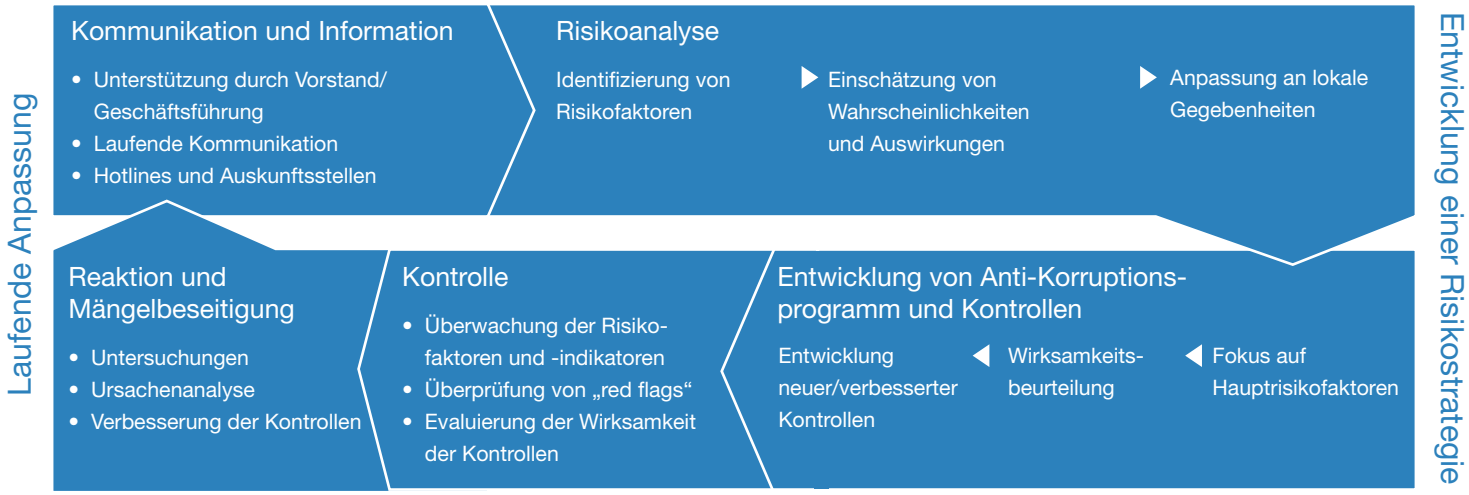
Dazu kommt noch, dass auch die heimischen Strafverfolgungsbehörden auf den Plan treten werden. Nach dem Offizialprinzip sind mögliche Straftaten, von denen sie Kenntnis erhalten, von Amts wegen zu verfolgen. Dabei können sie grundsätzlich auch auf die Unterlagen der privaten Ermittler, die im Auftrag des Unternehmens unterwegs sind, zugreifen. Diesen gegenüber gemachte Aussagen von Mitarbeitern können dann zu Geständnissen werden, denen keine von unserer Rechtsordnung vorgesehene Rechtsbelehrung vorausging.

Schuld und Reue

Die US-Behörden schließen, wenn ihnen die Aufklärungsanstrengungen ausreichend erscheinen, zunehmend Vergleiche mit den betroffenen Unternehmen. In deren Rahmen verpflichten sich Unternehmen zur Zahlung einer Strafe und zur Einrichtung und Überwachung eines FCPA-Compliance-Systems. In der Hoffnung auf möglichst milde Strafen werden, wiederum mit erheblichem Zeit- und Kostenaufwand, umfassende Anti-Korruptions-Systeme schon parallel zu den eigenen Untersuchungen aufgebaut. Am Ende eines solchen Verfahrens steht das Unternehmen vor der Frage, ob es nicht billiger gewesen wäre, von vornherein Anti-Korruptionsmaßnahmen zu ergreifen und auf das eine oder andere Geschäft zu verzichten.

dorotea.rebmann@at.pwc.com

Die wesentlichen Elemente eines Anti-Korruptionsprogrammes



Kommunikation und Information

- Unterstützung durch Vorstand/ Geschäftsführung
- Laufende Kommunikation
- Hotlines und Auskunftsstellen

Kommunikation und Information

- Eindeutiges und aktives Bekenntnis des Vorstandes/der Geschäftsführung und der obersten Führungsebene zum Anti-Korruptionsprogramm
- Laufende Kommunikation, konsequente Unterstützung und Durchsetzung des Anti-Korruptionsprogramms
- Einführung von Hotlines zur Aufnahme von konkreten Korruptionshinweisen (Whistleblower-Hotlines) und Errichtung von Auskunftsstellen sowie Erstellung von Leitfäden zur Unterstützung der Mitarbeiter in kritischen Situationen
- Laufende Berichterstattung an die Geschäftsführung/den Vorstand

Risikoanalyse

- Identifizierung von Risikofaktoren
- Einschätzung von Wahrscheinlichkeiten und Auswirkungen
- Anpassung an lokale Gegebenheiten

Durchführung einer Risikoanalyse

- Durchführung einer Risikoanalyse unter Einbindung von funktionsübergreifenden Teams (einzelne Geschäftsbereiche, Finanzen, Interne Revision, Compliance und Recht)
- Bestimmung von Risikofaktoren, -plänen und -szenarien auf Geschäftsablaufsebene
- Einschätzung der Wahrscheinlichkeiten und der Auswirkungen der identifizierten Risiken
- Anpassung der Einschätzung an lokale Gegebenheiten
- Evaluierung und Priorisierung der Hauptrisiken für das Unternehmen

Entwicklung von Anti-Korruptions-programm und Kontrollen

- Fokus auf Hauptrisikofaktoren
- Wirksamkeitsbeurteilung
- Entwicklung neuer/verbesserter Kontrollen

Entwicklung von Anti-Korruptionsprogramm und Kontrollen

- Entwicklung und Implementierung eines Anti-Korruptionsprogramms auf Grundlage der in der Risikoanalyse identifizierten Hauptrisikofaktoren
- Ein Anti-Korruptionsprogramm umfasst typischerweise Richtlinien und Kontrollen in Bezug auf folgende Themen:
  - Schmiergelder
  - Geschenke, Bewirtung, Einladungen
  - Einsatz von Wirtschaftsberatern, Vertretern und Mittelsmännern
  - Spenden für politische oder wohltätige Zwecke
  - Due Diligence für Akquisitionen
  - Joint Ventures und ähnliche Geschäftsbeziehungen
  - Aufzeichnungspflicht
  - Untersuchungs- und Sanktionsverfahren
- Eingliederung des Anti-Korruptionsprogramms in die organisatorische Struktur und die formalen Entscheidungsfindungsprozesse
- Einführung von geeigneten Kontrollmaßnahmen und
- Anpassung dieser an lokale Gegebenheiten und Geschäftsmodelle

Kontrolle

- Überwachung der Risikofaktoren und -indikatoren
- Überprüfung von „red flags“
- Evaluierung der Wirksamkeit der Kontrollen

Kontrolle

- Entwicklung von Überwachungs- und Prüfungsverfahren unter Berücksichtigung der identifizierten Risikofaktoren und -indikatoren
- Regelmäßige Evaluierung der Wirksamkeit des Anti-Korruptionsprogramms durch stichprobenartige Überprüfung von Geschäftsfällen („Transaction Testing“) und Durchführung interner Revisionen
- Überprüfung der Mitarbeiterkenntnis in Bezug auf das Anti-Korruptionsprogramm
- Laufende Anpassung des Anti-Korruptionsprogramms an die Ergebnisse der eingesetzten Überwachungs- und Prüfverfahren

Reaktion und Mängelbeseitigung

- Untersuchungen
- Ursachenanalyse
- Verbesserung der Kontrollen

Reaktion und Mängelbeseitigung

- Einführung eines formalen Prozesses zur Aufnahme, Verfolgung, Klärung und Dokumentation von Korruptionsvorwürfen
- Laufende Identifizierung und Beseitigung von Schwachstellen in den Kontrollen
- Konsequente Durchsetzung der Sanktionen

barbara.wurm@at.pwc.com

Der Wirtschaftsprüfer – Detektiv in Sachen Korruption und Geldwäsche?

Neues Korruptionsstrafrecht, neue Redepflicht und verschärfte Verpflichtungen zur Geldwäschebekämpfung – das Aufgabenbündel der Wirtschaftsprüfer wird immer komplexer.

Das Korruptionsstrafrecht ist in Österreich seit 1. Jänner 2008 strenger geworden. Außerdem wurde durch das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz (URÄG) 2008 für den Abschlussprüfer die Redepflicht auch auf wesentliche Gesetzesverstöße durch Arbeitnehmer einer Gesellschaft ausgedehnt.

Wie aus den Gesetzesmaterialien hervorgeht, wurde diese Ausweitung durchgeführt, weil Österreich der Empfehlung einer OECD-Arbeitsgruppe zur Umsetzung der Konvention über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr nachkommen wollte. Danach sei der Abschlussprüfer in die Pflicht zu nehmen, alle Verdachtsfälle von Bestechung durch einen Angestellten oder Beauftragten des Unternehmens dem Vorstand und, soweit sachgerecht, dem Aufsichtsrat zu berichten.

Mit der erweiterten Redepflicht zu weniger Bestechungsfällen

Neue Redepflicht

Was bedeutet das nun für den Wirtschaftsprüfer, der eine Abschlussprüfung durchzuführen hat? Ist die Buchhaltung des Mandanten jetzt mit detektivischem Spürsinn und ebensolchen Methoden zu durchleuchten, stets im Dienste des Kampfes gegen Bestechung und Korruption?

Zwar ist das Ziel der erweiterten Redepflicht die Korruptionsbekämpfung, jedoch muss nicht aktiv nach solchen Straftaten gesucht werden. Ergeben sich aber „bei Wahrnehmung seiner Aufgaben“, also während der Abwicklung fachgerechter Prüfungshandlungen, die sich nach wie vor nach den schon bisher geltenden Gesetzen und Standards zu richten haben, „Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße erkennen lassen“, ist die neue Redepflicht auszuüben.

Ermittlungspflicht des Abschlussprüfers

Damit drängen sich aber schon die nächsten Fragen auf. Wann lassen Tatsachen schwerwiegende Gesetzesverstöße erkennen? Wie weit geht die Ermittlungspflicht des Abschlussprüfers? Wie stark muss der Verdacht sein, der Redepflicht auslöst?

Stößt der Abschlussprüfer während seiner Prüfungshandlungen auf einen ungewöhnlichen Sachverhalt, hinter dem man auch eine strafbare Handlung vermuten könnte, interessiert ihn zuallererst, ob der Sachverhalt richtig verbucht wurde. Es stellt sich die Frage, ob die Gefahr einer wesentlichen Fehldarstellung im Jahresabschluss besteht. Insofern ist er im eigensten Interesse dazu angehalten, sich mittels weiterer Prüfungsnachweise Klarheit über den fraglichen Sachverhalt und dessen Erfassung im Jahresabschluss zu verschaffen. Kann die Möglichkeit einer wesentlichen Fehldarstellung damit ausgeschlossen, aber der Verdacht auf einen wesentlichen Gesetzesverstoß noch immer nicht entkräftet werden, hat der Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern Nachweise darüber zu fordern, dass dieser nicht begründet ist. Darüber hinaus ist die Aufklärung von Sachverhalten, die Straftatbestände erfüllen könnten, nicht Aufgabe des Abschlussprüfers.

Wichtig ist, dass der Abschlussprüfer überhaupt nur das Vorliegen eines objektiven Tatbestandes einer Straftat feststellen kann. Er kann niemals das subjektive Element, in der Regel also den Tatvorsatz, konstatieren. Das obliegt allein den Strafgerichten. Voraussetzung für die Ausübung der Redepflicht ist somit, dass Tatsachen vorliegen, die nahe legen, dass der objektive

Tatbestand einer schwerwiegenden Straftat erfüllt ist. Für die Beurteilung der Schwere eines Verstoßes kann als Anhaltspunkt die Höhe der Strafdrohung herangezogen werden.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass der Abschlussprüfer gegenüber der Geschäftsführung und einem allfälligen Aufsichtsrat die Redepflicht ausüben muss, wenn er im Rahmen seiner Prüfungshandlungen auf einen Sachverhalt stößt, der den begründeten Verdacht nahe legt, dass ein objektiver Straftatbestand durch ein Gesellschaftsorgan oder einen Arbeitnehmer erfüllt wurde. Er muss nicht – nein, er darf nicht einmal aufgrund seiner Pflicht zur Verschwiegenheit – eine Anzeige bei einer staatlichen Behörde erstatten.

Bekämpfung der Geldwäsche

Nun gelten aber seit der Umsetzung der 3. EU-Richtlinie zur Bekämpfung der Geldwäsche in nationales Recht auch für Wirtschaftstreuhänder strenge Bestimmungen. Die wichtigste Verpflichtung daraus ist die Meldepflicht des Wirtschaftstreuhänders und damit auch die des Abschlussprüfers an die staatliche Geldwäschemeldestelle beim Bundeskriminalamt. Dies gilt, wenn er „weiß, den Verdacht oder berechtigten Grund zu der Annahme hat, dass eine Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung begangen oder zu begehen versucht wurde oder wird“. Eine solche Meldung ist „erst nach sorgfältiger Würdigung aller Umstände“ vorzunehmen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht ein Verdacht dann, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens bestimmter Umstände rechtfertigen. Dabei ist ein Verdacht mehr als eine bloße Vermutung. Ein Verdacht kann immer nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen. Das heißt aus der Kenntnis von Tatsachen kann nach der Lebenserfahrung auf ein Vergehen geschlossen werden.

Einschalten der Geldwäschemeldestelle

Geldwäsche ist gerichtlich strafbar und wäre nach dem weiter oben Geschilderten wohl als schwerwiegender Gesetzesverstoß zu beurteilen, der – ohne Sonderbestimmung – Redepflicht an die Organe der Gesellschaft auslösen und Verschwiegenheit gegenüber Dritten erfordern würde. Die Verpflichtungen zur Geldwäschebekämpfung sehen jedoch andere Rechtsfolgen vor: Der Abschlussprüfer hat seinen Verdacht nach außen der staatlichen Geldwäschemeldestelle zu melden und verstößt in diesem Fall ausnahmsweise nicht gegen seine Pflicht zur Verschwiegenheit. Ganz im Gegensatz zur Redepflicht darf er aber in diesem Fall dem Mandanten nicht mitteilen, dass er eine solche Meldung erstattet hat, um die Ermittlungen nicht zu gefährden.

Damit liegt das Spannungsverhältnis dieser Verpflichtungen auf der Hand. Im Falle eines sonstigen schwerwiegenden Gesetzesverstoßes wie etwa Bestechung ist Redepflicht innerhalb der Gesellschaft auszuüben und gegenüber Dritten Stillschweigen zu wahren. Im Fall von Geldwäsche ist hingegen die externe Behörde zu verständigen und gegenüber dem Mandanten darüber zu schweigen.

Rechtliche Feinheiten

Aufgrund dieser völlig gegensätzlichen Verpflichtungen ist es besonders wichtig, das mögliche Vorliegen eines Straftatbestandes richtig als Geldwäschedelikt oder als sonstigen schwerwiegenden Gesetzesverstoß einzuordnen. Um eine solche Beurteilung vornehmen zu können, muss man wissen, was man eigentlich unter Geldwäsche versteht. Grob gesprochen liegt Geldwäsche dann vor, wenn jemand Vermögensbestandteile, meist Geld, die aus einer strafrechtlich zu ahndenden Vortat eines anderen herrühren, verbirgt oder ihre Herkunft verschleiert. Dies kann zum Beispiel erfolgen, indem man solche Vermögensbestandteile durch Investition in unverdächtige Geschäfte in den Rechtsverkehr als „sauberes“ Geld einführt. Der Geldwäscher muss zumindest bedingten Vorsatz haben, dass das Geld aus einer solchen Vortat stammt. Geldwäsche liegt dann nicht vor, wenn der Mandant die Vortat selbst begangen hat, weil diese so genannte Eigengeldwäsche in Österreich nicht als strafbare Geldwäsche gilt. Vergleichbar ist das mit einem Dieb, der ebenfalls nicht gleichzeitig Hehler der von ihm gestohlenen Sache sein kann. Solche rechtlichen Feinheiten machen es aber umso schwieriger, zu beurteilen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der als Geldwäsche oder als sonstiger schwerer Gesetzesverstoß, wie etwa Bestechung, Untreue oder Betrug, zu qualifizieren ist.

Auf fremdem Terrain

Das bringt den Wirtschaftsprüfer in die Situation, sich mit Themen auseinander setzen zu müssen, die eigentlich nicht in seinen Fachbereich gehören: Nämlich mit dem Strafrecht und all seinen Spezialproblemen, die sich von der Beurteilung des Umfanges eines Straftatbestandes bis hin zu Fragen der Beitragstäterschaft, der Verbandsverantwortlichkeit, des Versuchs und der tätigen Reue erstrecken. Oft werden sich hier Sachverhalte ergeben, die nicht ohne Hilfe eines Strafjuristen zu lösen sind.

ruth.vcelouch-kimeswenger@at.pwc.com

Anonyme Whistleblower-Hotlines – datenschutz- und arbeitsrechtliche Aspekte

Wie installiert man eine „Whistleblower-Hotline“, also eine „Notrufstelle für Verräter“? Das ist besonders in Österreich, nicht zuletzt historisch bedingt, ein schwieriges und heikles Unterfangen.

Wir schreiben das Jahr 2002, Bilanzfälschungsskandale wie Enron oder WorldCom sind Anlass genug für neue und vor allem strengere Regeln, die namentlich im Sarbanes-Oxley-Act (SOX) münden. Seitdem sind Begriffe wie Corporate Governance oder Code of Conduct in der Wirtschaftswelt in Mode. Die Verantwortung der Unternehmen wird unter dem Stichwort Gläubigerschutz großgeschrieben. Global tätige und in den USA börsenotierte Unternehmen und deren ausländische Tochtergesellschaften sind mitunter zur Implementierung eines geeigneten Verfahrens verpflichtet, um Missstände im Unternehmen anonym aufnehmen, behandeln und aufbewahren zu können. Der so genannte Whistleblower – also jener, der Missstände meldet – wird dabei zumindest in den USA selbstverständlich nicht alleine im Regen stehen gelassen. Vielmehr wird sein Spürsinn mit dem Schutz vor Vergeltung, von wem auch immer, belohnt. Lohnend im wahrsten Sinne des Wortes kann es sein, wenn man zur rechten Zeit am rechten Ort ist. So wurden jene Whistleblower, die die Skandale rund um Enron und WorldCom ins Rollen brachten, im Jahr 2002 vom Time Magazine als „Persons of the year“ ausgezeichnet. Auch die Vereinigung Deutscher Wissenschaftler vergibt alle zwei Jahre einen Whistleblower-Preis für die brisanteste Enthüllung. Und was machen wir in Österreich?

Whistleblower decken anonym illegitime Praktiken auf

Insiderwissen weitergeben

Laut gängiger Definition versteht man unter Whistleblowing „the disclosure by organisation members of illegal, immoral or illegitimate practises under the control of the employers, to persons or organisations that may be able to affect action“. Es besteht demnach keine gesetzliche Pflicht des Einzelnen zur Aufdeckung von illegalen, unmoralischen oder illegitimen Praktiken. Überhaupt ist unmoralisches Handeln alleine nicht justiziabel, spielt es doch allenfalls in unternehmensindividuellen Ethikkodices eine Rolle. Es geht vorrangig um die uneigennützigen Handlungen des Whistleblowers, die auf Missstände aufmerksam machen sollen und dabei persönliche Risiken in Kauf nehmen. Der Whistleblower muss ein Organisationsinsider sein, also ein Mitarbeiter, Kunde oder Lieferant eines Unternehmens, jedenfalls kein Mittäter. Dieser Organisationsinsider muss illegale, unmoralische oder illegitime Praktiken von gleichfalls der Organisation angehörenden Personen erkennen. Dabei reichen schon begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit bestimmter Handlungsweisen aus. Die Informationsoffenlegung muss an geeignete Stelle adressiert werden und entspricht nicht dem üblichen Dienstweg, geht also über datenschutz- bzw. arbeitsrechtliche Grundsätze der EU hinaus.

Rechtliche Diskrepanzen

Zusätzlichen Zündstoff birgt die Entscheidung des US-Bundesberufungsgerichtes über die begrenzte extraterritoriale Anwendung des SOX. Demnach soll die Verpflichtung zur Einrichtung von Whistleblower-Hotlines auch im Ausland gelten, die vorgesehenen Schutzmechanismen für den Whistleblower hingegen nicht. Darüber hinaus werden die Rechte der in Verdacht geratenen Person von SOX vollkommen außer Acht gelassen. Das ist im Licht des europäischen Datenschutzrechtes indiskutabel. Denn vor allem die verdächtigte Person läuft Gefahr, stigmatisiert zu werden. Europäischen Datenschutzrechtsexperten zu Folge ergänzen Whistleblowing-Systeme das traditionelle, interne Kontrollsystem, weswegen das EU-Datenschutzrecht zwingend einzuhalten ist. Insofern muss der anzeigenberechtigte Personenkreis zahlenmäßig beschränkt und im Vorhinein definiert sein. Gleiches gilt für jenen Personenkreis, der

angezeigt werden kann. Der Anzeiger muss jedenfalls bestimmbar sein, was eine Anonymanzeige ausschließt und zusätzliche Schutzmaßnahmen für den Anzeiger erfordert. Nur ein im Vorhinein geschulter Personenkreis darf Zugriff auf die eingegangenen Anzeigen haben. Der Inhalt der Anzeige ist vertraulich zu behandeln und unverzüglich der verdächtigten Person mitzuteilen.

Whistleblower-Hotline und Arbeitsrecht

Arbeitsrechtlich stellen sich durch die Implementierung einer Whistleblower-Hotline ganz andere Fragen. Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, wann ein Arbeitnehmer – allenfalls bei sonstiger Entlassung – verpflichtet ist, seinem Arbeitgeber Pflichtverstöße von Arbeitskollegen zu melden, ergibt sich eine Anzeigepflicht eventuell aus der allgemeinen Treuepflicht des Arbeitnehmers. Eine differenzierte Anzeigepflicht kann auch aus einer individuellen oder kollektiven Vereinbarung entstehen. Generelle Anzeigepflichten für Arbeitnehmer können hingegen schnell zu einem schlechten Betriebsklima führen und sind jedenfalls im Einzelfall zu prüfen. Für Arbeitnehmer, deren Arbeitsleistung in der Aufsicht und Kontrolle über andere Arbeitnehmer besteht, ergibt sich die Anzeigepflicht aus der Arbeitspflicht selbst.

Verschwiegenheitspflicht

Richtet sich die Anzeige des Whistleblowers gegen seinen Arbeitgeber, können Hindernisse mit der arbeitsvertraglich bedingten Verschwiegenheitspflicht des Arbeitnehmers auftreten. Arbeitnehmer sind demnach verpflichtet, Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse zu wahren. Ein Geheimnis liegt dann vor, wenn nur eine begrenzte Anzahl von Personen darüber Kenntnis erlangt und der Arbeitgeber ein wirtschaftliches Interesse an der Geheimhaltung von diesem hat. Verstöße dagegen sind mit § 123 StGB und § 11 UWG unter Strafe gestellt. Rechtswidriges Handeln des Arbeitgebers schließt jedoch die Verschwiegenheitspflicht des Arbeitnehmers aus. Unlautere Geschäftspraktiken oder gesetzwidriges Verhalten zählen nicht zu den Umständen, an deren Geheimhaltung der Arbeitgeber ein objektiv berechtigtes Interesse hat. Wenn es um die Aufdeckung strafrechtlich relevanter Umstände geht, ist ein Arbeitnehmer im Interesse der Allgemeinheit auch zur Erstattung einer Strafanzeige berechtigt. Dabei hat er allerdings in einer für den Arbeitgeber möglichst schonenden Form vorzugehen. Einer berechtigten Entlassung steht in diesem Fall mangelnde Rechtswidrigkeit infolge Vorliegens eines Rechtfertigungsgrundes entgegen. Als Entlassungsgrund sind hingegen haltlose und subjektiv unbegründete Anschuldigungen gegenüber dem Arbeitgeber zu qualifizieren.

Einrichtung einer Hotline

Eine weitere Herausforderung ist die Implementierung der Whistleblower-Hotline ins Unternehmensgefüge. Gemäß Arbeitsverfassungsgesetz bedarf es für die Einführung von Kontrollmaßnahmen und technischen Systemen zur Kontrolle der Arbeitnehmer der Zustimmung des Betriebsrates, sofern diese Maßnahmen die Menschenwürde berühren. Unter Kontrollmaßnahmen werden üblicherweise alle zur Überwachung von Arbeitnehmern geeigneten menschlichen Verhaltensweisen und technischen Vorrichtungen verstanden. Damit ist die systematische Überwachung von Eigenschaften, Handlungen oder des allgemeinen Verhaltens und Fehlverhaltens von Arbeitnehmern gemeint. Die Überwachung erfolgt durch den Arbeitgeber selbst, einen Vertreter oder eine beauftragte dritte Person. Es ist nicht entscheidend, ob die Kontrollmaßnahme tatsächlich eingesetzt wird. Die Möglichkeit einer jederzeitigen Kontrolle reicht aus.

Permanentes Anschwärzen

Whistleblower-Hotlines nach dem Konzept des SOX ermöglichen ein anonymes, undifferenziertes permanentes Anschwärzen von Arbeitskollegen. Unter diesen Gesichtspunkten hängt die Einführung einer Whistleblower-Hotline von der zwingenden Betriebsvereinbarung zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat ab. Dabei heilt die Zustimmung des Betriebsrates nicht den Mangel der Sittenwidrigkeit von unbestimmten, zu generell formulierten und damit zu weit gefassten Whistleblower-Systemen. Mangels Betriebsrates ist laut Arbeitsverfassungsgesetz die Zustimmung jedes einzelnen Mitarbeiters einzuholen. Dabei gilt, dass derartige Vereinbarungen nicht erzwungen werden können. Ohne Zustimmung des Betriebsrates oder der Mitarbeiter kann demnach keine Implementierung der Whistleblower-Hotline erfolgen. Überdies können im Zweifel Vereinbarungen und Betriebsvereinbarungen jederzeit schriftlich gekündigt werden.

Unbestritten kann Whistleblowing dazu beitragen, Missstände aufzudecken und künftigen Malversationen vorzubeugen. Trotz der umfassenden rechtlichen Fragen bleibt die größte Herausforderung, in Österreich ein positives Bewusstsein zu schaffen, Missstände aufzuzeigen, ohne als Verräter am Pranger zu stehen.

ruth.vcelouch-kimeswenger@at.pwc.com
kristof.wabl@at.pwc.com

Umsatzsteuerbetrug

Durch USt-Betrug verlieren die EU-Mitgliedstaaten Milliarden Euro. Neben dem Einsatz neuer, strengerer Maßnahmen wollen Finanzbehörden das Risiko des Steuerausfalls auf Unternehmer abwälzen.

Beim Karussellbetrug gibt es verschiedene Konstellationen. Dabei kann ein Unternehmen (A) Waren aus dem Ausland erwerben und in das Inland transportieren lassen. Es liegt für gewöhnlich eine steuerfreie Lieferung im Ursprungsland vor und es wird keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Der Erwerber oder Importeur (A) verkauft die Ware an einen inländischen Empfänger (B) weiter und stellt Umsatzsteuer in Rechnung. B verkauft die Waren wieder ohne Umsatzsteuer in das Ausland oder in ein EU-Land. B hat daher aus dem Kauf und Verkauf der Waren einen Vorsteuerüberhang, den das Finanzamt erstattet. A entrichtet die Umsatzsteuer aber nicht, sondern taucht entweder unter oder meldet Insolvenz an. Er wird damit zum „Missing Trader“. Dem Staat geht die Umsatzsteuer verloren, da der Leistungsempfänger B die Vorsteuer bereits bekommen hat.

Bei Karussellbetrug wird die Finanzverwaltung strenger

Bekämpfung des Karussellbetrugs

Mit der Ausweitung des Reverse-Charge-Systems – etwa auf Bauleistungen und die Lieferung von Schrott – soll vermieden werden, dass der Leistungsempfänger einen Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt, ohne dass die Umsatzsteuer vom Erbringer der Leistung abgeführt wurde. Die Maßnahmen sind teilweise erfolgreich, führen aber auch zur Verschiebung des Betrugs in von Reverse-Charge nicht erfasste Sektoren.

§12 Abs. 1 Z 1 UStG wird seit 1. Jänner 2008 (EuGH C-439/04 vom 6. Juli 2006, Axel Kittel) durch die folgende Bestimmung, die der Bekämpfung des Karusselbetrugs dienen soll, erweitert. Das Recht auf Vorsteuerabzug wird aberkannt, wenn der Unternehmer an den die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde, wusste oder wissen musste, dass der Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Das gilt auch für vor- bzw. nachgelagerten Umsatz. Die Finanzverwaltung kündigte an, dass sie das „wissen musste“ weit auslegen wird und etwa auch bei ungewöhnlichen Geschäftsanbahnungen, hohen Barzahlungen oder ungewöhnlich günstigen Preisen unterstellen wird. Dies jedoch nur, wenn tatsächlich ein Umsatzsteuerbetrug vorliegt. Die Beweislast für die ungewöhnlichen Vorgehensweisen liegt zunächst bei der Finanzbehörde. Der Steuerpflichtige kann aber mit einer Gegendarstellung erklären, warum die Umstände nicht ungewöhnlich sind. Der Leistungsempfänger muss bzw. müsste Kenntnis von allen Tatbestandselementen eines Finanzvergehens haben, das erst in der Zukunft begangen werden kann. Damit hätte der Leistungsempfänger auch die Schuld, was in der Praxis aber schwer nachweisbar sein wird. Laut Finanzverwaltung ist die Haftung außerdem aufgrund EuGH-Judikatur bereits auf Fälle vor dem 1. Jänner 2008 anzuwenden.

Sorgfalt walten lassen

Es ist aus umsatzsteuerlicher Sicht wichtig, bei Geschäften hohe Sorgfalt anzulegen. Diese zielt auf Neukunden, KSV-Auskünfte, Auskünfte von Banken oder Geschäftspartnern, Substanzprüfung oder Vermeidung ungewöhnlicher Gestaltung wie Barzahlungen ab. Branchenübliche Handelsusancen sollten berücksichtigt werden. Auch bei langjährigen Geschäftsbeziehungen sollte man ungewöhnliche Umstände überprüfen. Eine Abfrage von UID- und Firmenbuchdaten wird meist nicht genügen, da die in den Umsatzsteuerbetrug Verwickelten in der Regel die formalen Voraussetzungen erfüllen.

rupert.wiesinger@at.pwc.com
valeria.kollarova@at.pwc.com

Neues aus dem Recht

Bankenhilfspaket als Rettungsanker in der Finanzmarktkrise

Der Nationalrat hat am 20. Oktober 2008 ein Gesetzespaket zur Sicherung der Finanzlage der heimischen Banken und Versicherungen verabschiedet. Das soll den Bund in die Lage versetzen, im Bedarfsfall rasch und wirksam Maßnahmen zur Erhaltung der Stabilität des Finanzmarkts einzuleiten. Hervorzuheben sind folgende Maßnahmen:

Einführung des Interbankmarktstärkungsgesetzes (IBSG)

Um den aufgrund der Finanzkrise ins Stocken geratenen Markt für Interbank-Kredite anzukurbeln wird eine Clearing-Stelle eingerichtet. Diese dient dazu, dass sich Banken gegenseitig wieder längerfristig Geld leihen. Maßnahmen nach dem IBSG dürfen den jeweils ausstehenden Gesamtbetrag von 75 Mrd. EUR nicht übersteigen.

Einführung des Finanzmarktstabilitätsgesetzes (FinStaG)

Um die Banken und Versicherungen in der Krise zu unterstützen, sieht das Gesetzespaket Staatszuschüsse und sonstige Eigenkapitalstärkungen vor. Maßnahmen nach dem FinStaG dürfen den jeweils ausstehenden Gesamtbetrag von 15 Mrd. EUR nicht überschreiten. Sollte ein Unternehmen diese finanzielle Hilfe in Anspruch nehmen, kann dem Staat im Gegenzug dafür unter anderem ein Mitspracherecht bei der Dividendenpolitik, den Managementgehältern sowie der Geschäftstätigkeit eingeräumt werden.

Änderung des Bankwesengesetzes

Rückwirkend mit 1. Oktober 2008 entfällt für natürliche Personen die Begrenzung der Einlagensicherung. Ab 1. Jänner 2010 werden Einlagen nicht mehr unbegrenzt, sondern nur bis 100.000 EUR gesichert. Bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften ist die Einlagensicherung mit einem Höchstbetrag von 20.000 EUR sowie mit 90 vH der gesicherten Einlage pro Einleger begrenzt. Für Personengesellschaften und kleine Kapitalgesellschaften erhöht sich der Höchstbetrag jeweils auf 50.000 EUR.

Änderung des Börsegesetzes

Der Finanzmarktaufsichtsbehörde wird im Verordnungswege die Möglichkeit eröffnet, Leerverkäufe (so genanntes „short selling“) von bestimmten Finanzinstrumenten für einen befristeten Zeitraum zu untersagen oder einzuschränken.

Aktienrechts-Änderungsgesetz 2009

Der Begutachtungsentwurf zum Aktienrechts-Änderungsgesetz 2009 (ARÄG 2009) dient der Umsetzung der EU-Richtlinie 2007/36/EG betreffend die Ausübung bestimmter Rechte von Aktionären in börsenotierten Gesellschaften (Aktionärsrechte-RL). Ziel dieser Richtlinie ist vor allem, die Rechte der Aktionäre börsenotierter EU-Gesellschaften zu vereinheitlichen sowie zu stärken und letztlich die Hauptversammlungspräsenzen zu erhöhen. Das ARÄG 2009 sieht einen intensiveren Einsatz zeitgemäßer Kommunikationstechnologien im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Durchführung von Hauptversammlungen vor.

Aktiengesellschaften können ihren Aktionären das Recht einräumen, online an einer Hauptversammlung teilzunehmen. Das ARÄG 2009 stellt unter anderem auch sicher, dass Aktionäre über alle wesentlichen Abstimmungsvorgänge bereits im Vorfeld informiert werden. Die maßgeblichen Unterlagen sind Aktionären daher rechtzeitig vor der Hauptversammlung zur Verfügung zu stellen. Weiters wird auch die Einberufungsfrist bei ordentlichen Hauptversammlungen von 14 auf 30 Tage verlängert. Die Teilnahmeberechtigung an Hauptversammlungen soll sich in Zukunft nicht länger nach dem Anteilsbesitz am Tag der Hauptversammlung, sondern nach jenem zu einem genau festgelegten Zeitpunkt vor der Hauptversammlung, nach dem Nachweisstichtag („Record Date“), richten. Im Bereich der Vertretung von Aktionären in der Hauptversammlung sieht das ARÄG 2009 die Abschaffung des Legitimationsaktionärs vor. Zukünftig ist somit nur noch eine offene Vertretung im Namen des Aktionärs möglich. Schließlich enthält der Entwurf noch zahlreiche kleinere Neuerungen. So sollen die Bestimmungen über die Ausgabe von Aktienurkunden (§ 7) und über Namensaktien (§ 61) geändert werden. Das ARÄG wird voraussichtlich am 1. August 2009 in Kraft treten.

sandra.oberhuber@at.pwc.com

10 Jahre Austria's Leading Companies – ein Wettbewerb voller Dynamik

PwC, neben KSV 1870 und dem WirtschaftsBlatt Partner des ALC, ist maßgeblich für die Ermittlung der Sieger verantwortlich. Dieser Rückblick beleuchtet Fragen und Themen rund um den Wettbewerb.

Auch der diesjährige „Austria's Leading Companies"-Wettbewerb, der sein zehnjähriges Jubiläum feierte, brachte trotz allgemein erkennbarer kritischer Wirtschaftsdaten ausgezeichnete Ergebnisse für österreichische Unternehmen. Der Wettbewerb, der Unternehmen hohe Transparenz abverlangt, auf freiwilliger Basis geführt wird und strenge Teilnahmevoraussetzungen vorgibt, überraschte aufs Neue mit überdurchschnittlich dynamischen Werten. Im Mittelpunkt des Wettbewerbs stehen vor allem Unternehmenswachstum und -dynamik und nicht ausschließlich einzelne Größen wie Umsatz, Mitarbeiterzahlen oder die höchste Rendite. Um gewinnen zu können, müssen daher eine Vielzahl von Werten stimmig sein. Unternehmen, die hervorragende Werte absolut wie relativ und in Steigerungsraten aufweisen, werden für ihre Leistungen in den Vergleichsjahren mit einem wertvollen künstlerisch gestalteten Preis ausgezeichnet.

Bewährtes Kennzahlensystem

Der nachhaltige Erfolg des ALC-Wettbewerbes liegt vor allem in der Ausschaltung aller subjektiven Einschätzungen einer Jury und in der Beurteilung der Unternehmen ausschließlich anhand ihrer in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Zahlen und Fakten.

Unternehmen reichen die Mitarbeiterzahlen, Umsatz, Betriebsergebnis (EBIT), EGT und Eigenkapital für die vergangenen drei Jahre ein. Als Datenquelle dienen die unternehmensrechtlichen Jahres- bzw. Konzernjahresabschlüsse. Ein ausgewogenes Kennzahlensystem ermittelt absolute wie relative Kennzahlen, die sich vor allem an der Dynamik der letzten drei Jahre orientieren. Die einzelnen Kennzahlen werden gewichtet und zu einem Gesamtergebnis verdichtet.

Da es sich um ein Benchmarking der teilnehmenden Unternehmen untereinander handelt, werden die Teilnehmer in drei Gruppen erfasst und ausgewertet. Dies sind die so genannten Big Player mit einem Umsatz von mehr als 50 Mio. EUR, der goldene Mittelbau mit einem Umsatz zwischen zehn und 50 Mio. EUR und die dynamischen Kleinbetriebe mit bis zu zehn Mio. EUR Umsatz. Eine Sonderstellung nahmen zum zehnjährigen Jubiläum die Milliarden-Umsatz-Unternehmen ein, deren Dynamik nicht ganz mit den umsatzkleineren Unternehmen vergleichbar ist. Sie wurden aus diesem Grund gesondert prämiert. Analysiert man die Sieger, so kann man feststellen, dass diese vor allem wegen der ausgewogenen Relation zwischen den einzelnen Größen – kurz gesagt – kontrolliertes Wachstum bei attraktiver Steigerung der Rentabilität, gewonnen haben. Dies entspricht auch dem Interesse der Unternehmer sowie der Stakeholder an einer möglichst langfristigen Erhaltung des Unternehmens bei gleichzeitig attraktiver Ertragskraft. Wesentlich ist, dass der ALC-Wettbewerb nicht die Leistungen eines Jahres prämiert, sondern das Wachstum und die Entwicklung der Unternehmen über drei Jahre vergleicht. Erst dadurch ist die Dynamik nachhaltig berechenbar. Zusätzlich ist das KSV-Rating jene Größe, die den Ausschlag gibt, ob ein Unternehmen am Wettbewerb teilnehmen darf. Mit Stolz können wir behaupten, dass die Systematik korrekte, vergleichbare und verlässliche Ergebnisse liefert. PwC bietet als zusätzliches Service allen Teilnehmern ein individuelles Benchmarking an, um die Unternehmensdaten mit den Gesamtdaten aller Teilnehmer vergleichen zu können. Wir würden uns freuen, wenn auch Ihr Unternehmen im kommenden Jahr am Wettbewerb teilnimmt.

Nachhaltige Dynamik als Erfolgsfaktor der Unternehmen

johannes.moertl@at.pwc.com

Neuerungen bei der Umsatzsteuer

Auch dieses Jahr hat das Bundesministerium für Finanzen wieder ein spannendes Umsatzsteuerprotokoll herausgegeben. Lesen Sie, was im Entwurf zum Umsatzsteuerprotokoll vorgesehen ist.

Der Leistungsort bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen ist grundsätzlich der Tätigkeitsort. Eine Leistungsortverlagerung ist dann möglich, wenn der Empfänger eine ausländische UID benutzt und die Gegenstände nach Bearbeitung in einen anderen Mitgliedstaat gelangen. In diesem Fall sind ausführliche Aufzeichnungen zu führen. Im konkreten Fall unterhält ein Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet eine Zweigniederlassung in Österreich. Die inländischen Dienstnehmer nutzen als betriebliche Fahrzeuge Personenkraftwagen, die am ausländischen Stammsitz zugelassen sind. Werden nun unter Angabe der ausländischen UID Reparatur- und Servicearbeiten an diesem Pkw im Inland durchgeführt, kann sich der inländische Leistende darauf verlassen, dass aufgrund der ausländischen Kennzeichen die Fahrzeuge wieder in den anderen Mitgliedstaat zurückgebracht und somit die Voraussetzungen für eine Leistungsortverlagerung erfüllt werden. Die Tatsache, dass die Fahrzeuge aufgrund der Verwendung im Inland auch im Inland zugelassen werden hätten müssen, hat auf die Beurteilung des Leistungsortes durch den inländischen Leistungserbringer keinen Einfluss.

Das USt-Recht kennt den Begriff Managementleistung nicht

Vorsteuerabzug bei Rechnungen mit bereits begrenzter UID

Wurde die UID des Rechnungsausstellers zu Recht begrenzt, weil dieser nicht mehr unternehmerisch tätig war, kann der Rechnungsempfänger auf Basis dieser Rechnung keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Der Aussteller schuldet die ausgewiesene Steuer. War der Rechnungsaussteller jedoch unternehmerisch tätig, ist nach den Umsatzsteuerrichtlinien die inhaltliche Richtigkeit der UID nicht zu prüfen und der Vorsteuerabzug steht zu, sofern alle anderen Voraussetzungen vorliegen.

Ort der sonstigen Leistung bei „Konzernleistung“

Eine österreichische Gesellschaft erhält „Managementleistungen“, etwa Marketingstrategien, von ihrer ausländischen Konzernmutter und ist aufgrund von Organisationsanweisungen verpflichtet, sich an diese zu halten.

Das Umsatzsteuerrecht kennt den Begriff der Managementleistung nicht. Bei der Beurteilung von wirtschaftlichen Vorgängen knüpft die Umsatzsteuer an inhaltlichen Kriterien und nicht an die Bezeichnung der Leistung. Auch für die Bestimmung des Leistungsortes ist an inhaltliche Kriterien anzuknüpfen.

Das bedeutet, dass etwa im Fall von Marketingleistungen, also einer Katalogleistung iSd § 3a Abs. 10 UStG, trotz der bestehenden Verpflichtung, sich an inhaltliche Vorgaben der Konzernmutter zu halten, dies nichts an der Beurteilung der Leistung als Katalogleistung ändert. Marketingleistungen, die als Managementleistungen bezeichnet werden, sind daher als Katalogleistungen am Ort des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 9 UStG) steuerbar.

Verwaltung drittländischer Investmentfonds

Vermögensverwaltungsleistungen, die an einen im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässigen Investmentfonds erbracht werden, sind unecht steuerbefreit. Nach Ansicht der österreichischen Finanz im Einklang mit dem EuGH ist auch die Verwaltung von drittländischen Investmentfonds unecht steuerbefreit. Der Leistungsort bestimmt sich nach dem Empfängerortprinzip und liegt somit im Drittland. Für die mit der Verwaltung von drittländischen Investmentfonds im Zusammenhang stehenden Lieferungen und sonstige Leistungen besteht allerdings nach § 12 Abs. 3 Z 3 UStG kein Recht auf Vorsteuerabzug.

claudia.pranckl@at.pwc.com
nicole.oelbei@at.pwc.com

Die Finanzkrise

Der massive Vertrauensverlust im Finanzsektor wird zu nachhaltigen Änderungen im marktwirtschaftlichen System führen. Unternehmen müssen sich rasch auf die geänderten Gegebenheiten einstellen.

Der Kern der Marktwirtschaft ist Vertrauen. Konsumenten brauchen Vertrauen, dass ihr Einkommen und ihre Ersparnisse auch in Zukunft gesichert sind, damit sie Konsumausgaben tätigen. Unternehmer müssen auf die zukünftige Nachfrage nach ihren Produkten und Dienstleistungen vertrauen, damit sie Investitionen tätigen. Kapitalgeber finanzieren diese Investitionen nur, wenn sie Vertrauen in die Verzinsung und Rückzahlung des von ihnen zur Verfügung gestellten Kapitals haben. Geht in diesem Gefüge auch nur bei einem Marktteilnehmer das Vertrauen verloren, kommt Sand in das Getriebe der Marktwirtschaft.

Das Vertrauen der Marktteilnehmer ist massiv erschüttert

Die aktuelle Finanzkrise hat einen massiven Vertrauensverlust in Finanzinstitutionen, allen voran in das Bankwesen, ausgelöst. Gerade die Banken genossen – insbesondere in Europa – seit dem Ende des 2. Weltkrieges höchstes Vertrauen. Bis vor kurzem hätte es niemand für möglich gehalten, dass dieses Vertrauen innerhalb weniger Wochen so massiv verspielt werden kann. Wenn Banken allerdings Pressemitteilungen herausgeben, sie seien „von der Krise nur geringfügig betroffen“, und dann wenige Tage später teilverstaatlicht werden müssen, um ihren Fortbestand zu sichern, ist das Vertrauen rasch angekratzt. Der Interbanken-Markt war im Oktober dieses Jahres zumindest zeitweise völlig zum Erliegen gekommen, weil sich die Banken selbst untereinander nicht mehr über den Weg trauten. Da grenzt es schon fast an ein Wunder, dass das Vertrauen der Bankkunden nicht noch mehr gelitten hat.

Die Finanzkrise hat jedenfalls in kurzer Zeit Dimensionen ungeahnten Ausmaßes angenommen. Es ist noch immer nicht abschätzbar, wie lange die Krise dauern und wie stark sie sich auf die Realwirtschaft auswirken wird. Klar ist nur, dass diese Krise nicht vorübergehen wird, ohne zu nachhaltigen Veränderungen in unserem marktwirtschaftlichen System zu führen.

Nachhaltige Veränderungen im System

Der Staat, eine der wenigen Institutionen, in die von der Öffentlichkeit noch Vertrauen gesetzt wird, wird in der nächsten Zeit verstärkt als Kapitalgeber auftreten müssen. Die weltweit erfolgenden Verstaatlichungen und Teilverstaatlichungen sowie Staats-Garantien im Finanzsektor sind nur der Anfang. Auch in anderen Branchen wird der Staat zumindest für einen gewissen Zeitraum als Aktionär, Fremdkapital- oder Garantiegeber eine deutlich größere Rolle spielen. Es ist zu erwarten, dass die Regulierung des Finanzsektors massiv ausgebaut werden wird. Insbesondere wird man versuchen, die bisher von der Regulierung nicht oder kaum erfassten Schattenbereiche des Finanzwesens wie etwa Finanzoasen oder unregulierte Transaktionen mit Derivaten unter Kontrolle zu bringen. Dem Finanzsektor werden verschärfte Compliance-Regeln auferlegt werden. Deren Einhaltung wird in Zukunft noch strenger von den Aufsichtsbehörden überwacht werden.

Die jetzige Krise ist aber kein Beweis für das Scheitern des marktwirtschaftlichen Systems an sich. Weltwirtschaftskrisen gab es auch schon in der Vergangenheit, etwa in den Jahren 1857, 1878 bis 1879, und natürlich zwischen 1929 und 1933. Außergewöhnlich an der aktuellen, akuten Krise ist nur die Geschwindigkeit, mit der sie von den Finanzmärkten auf die Realwirtschaft übergesprungen ist. Aber mehr staatliche Interventionen, Aufsicht und Regulierung

sind auch nicht das Allheilmittel, als das sie jetzt manchmal erscheinen. Schließlich haben die Staaten selbst, allen voran die USA, durch eine allzu lockere Geld- und Schuldenpolitik zum Entstehen der geplatzten Spekulationsblase wesentlich beigetragen.

Die Krise wird auch Auswirkungen auf die weitere Entwicklung der internationalen Rechnungslegung haben. Die mit Oktober 2008 kurzfristig erfolgten Änderungen in IAS 39 zur Reklassifizierung von Finanzinstrumenten nehmen bereits Volatilität aus den Abschlüssen der Unternehmen. Auch wenn nach IFRS grundsätzlich am zentralen Prinzip des „Fair Value" oder „beizulegenden Zeitwerts" festgehalten wird – das im Übrigen auch dem österreichischen UGB nicht fremd ist – sind für die Zukunft weitere Änderungen zur Bewertung von Finanzinstrumenten nicht auszuschließen. Die Finanzkrise wurde aber eindeutig nicht – wie bisweilen gerne behauptet wird – durch die internationale Rechnungslegung ausgelöst. Auffallend ist, dass jene Branchen, die nun am heftigsten Kritik am Fair Value-Konzept üben, in den Jahren, in denen sie nicht zuletzt mit Hilfe der Fair Value-Bewertung von Finanzinstrumenten oder Immobilien Rekordgewinne ausgewiesen haben und die Manager Rekord-Boni verdient haben, keinen Anlass zu einer konzeptionellen Kritik am Fair Value-Prinzip gesehen haben.

Deutlicher Anstieg der Kapitalkosten für Unternehmen

Der Zugang zu Kapital wird für Unternehmen generell teurer werden. Banken sind bereits jetzt in der Kreditvergabe viel selektiver und setzen deutlich höhere und nach Risikoeinstufung differenzierte Konditionen an. Die bisherige Alternative zur Kreditfinanzierung, die Finanzierung über den Kapitalmarkt – sei es durch Ausgabe von Unternehmensanleihen oder Eigenkapitalinstrumenten, etwa Aktien – wird in der nächsten Zeit, wenn überhaupt, ebenfalls nur zu deutlich höheren Kosten möglich sein. Zinssätze von acht Prozent und mehr für jüngst begebene Unternehmensanleihen von österreichischen Paradeunternehmen wären vor kurzem noch undenkbar gewesen.

Der Markt für die Beschaffung von Eigenkapital über Börsegänge ist derzeit weitgehend zum Erliegen gekommen. Er wird auch in naher Zukunft wohl nur für einige ausgesuchte Branchen, wie zum Beispiel Alternativenergie, in Frage kommen. Aus diesem Grund haben Unternehmen, die in der Vergangenheit für eine ausreichende Eigenkapitalausstattung sorgen konnten, jetzt die besten Chancen. Das gilt auch für strategische Zukäufe.

Die Krise wird zu Veränderungen in den Investitionsströmen und damit zu einer Verschiebung der wirtschaftlichen Machtzentren führen. Insbesondere China und die Ölstaaten werden wohl verstärkt über ihre Staatsfonds als Investoren auftreten. Im Gegenzug ist zu erwarten, dass US-Fonds über deutlich weniger Kapital für Investitionen verfügen werden.

Cash is King

Aus der neuen Rolle des Staates als Kapitalgeber sowie aus den Kosten der konjunkturbelebenden Maßnahmen ergibt sich unmittelbar eine Steigerung des Finanzbedarfs der öffentlichen Hand. Fraglich ist, ob der Staat diesen Finanzbedarf mittelfristig ohne Steuererhöhungen oder ohne Einführung neuer Steuern abdecken kann. Zu befürchten ist jedenfalls ein strengeres Vorgehen bei Betriebsprüfungen sowie weitere Einschränkungen bei Maßnahmen der Steuerplanung und -gestaltung. Sorgfältige Dokumentation von steuerlich heiklen Sachverhalten sowie fundierte Steuerkonstruktionen sind jedenfalls das Gebot der Stunde. Unternehmen sind gut beraten, im Lichte der Krise auf striktes Liquiditäts- und Kostenmanagement zu achten. Neben Kosteneffizienz gehört dazu auch, das Working Capital Management zu optimieren. Gerade in Zeiten gestiegener Kapitalkosten können ein straffes Mahnwesen sowie die Neuverhandlung der Zahlungsziele, sowohl auf Kunden- als auch auf Lieferantenseite, einen wertvollen Beitrag zur Reduktion des Kapitalbedarfs leisten.

Vertrauen zurückgewinnen

Das chinesische Schriftzeichen für „Krise" besteht aus den beiden Zeichen für „Gefahr" und „Möglichkeit". Jene Unternehmen werden erfolgreich sein, denen es als erstes gelingt, wieder Vertrauen zu gewinnen, indem sie sich rasch auf die geänderten Marktgegebenheiten einstellen. Erfolgreiche Unternehmen werden neue Kapitalquellen erschließen, die bis jetzt brach lagen. Sie werden ihre Produkte und Dienstleistungen an die Erfordernisse in wirtschaftlich schwachen Zeiten anpassen und sie werden in jene Märkte investieren, die auch in Krisenzeiten Wachstum versprechen. Verständlichkeit und Transparenz müssen auch im Rechnungswesen an oberster Stelle stehen.

Eines ist jedenfalls sicher: auch wenn die Finanzkrise bereits als die größte Krise seit den 1930er-Jahren bezeichnet wird, so wird auch dieser Krise, wie allen anderen zuvor, eine Phase des Wachstums und der florierenden Wirtschaft folgen. Offen ist nur, wann es so weit ist.

friedrich.roedler@at.pwc.com

Steuer- und Geld-Tipps zum Jahresende

Vom Freibetrag für investierte Gewinne bis zu privat konsumierten Bonusmeilen. Auch gegen Ende des Jahres 2008 gilt es, Steuervorteile zu nutzen und wichtige Geldentscheidungen zu treffen.

Seit der Veranlagung 2007 kann für investierte Gewinne ein Freibetrag in Höhe von zehn Prozent eines mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelten Gewinnes geltend gemacht werden. Der maximal zulässige Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) pro Kalenderjahr beträgt 100.000 EUR. Dieser Freibetrag steht auch bei Investitionen in Wertpapiere des Anlagevermögens zu. Bei Ausscheiden eines begünstigten Wirtschaftsgutes innerhalb der vierjährigen Behaltedauer (48 Monate) ist der Freibetrag für dieses Wirtschaftsgut im selben Jahr nachzuversteuern. Eine Ausnahme von der Nachversteuerung besteht für Wertpapiere, die innerhalb dieser Frist abgehen und für die ein anderes begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft wird, wobei ab der Veranlagung 2008 jedoch keine Wertpapiere als Ersatzbeschaffung gelten.

Unternehmer, die voll- oder teilpauschaliert sind, können den FBiG nicht geltend machen. Die Inanspruchnahme des Freibetrages für ein bestimmtes Wirtschaftsgut muss genau dokumentiert werden. Hinsichtlich abnutzbarer Wirtschaftsgüter ist der in Anspruch genommene Freibetrag im Anlageverzeichnis beim jeweiligen Wirtschaftsgut der Höhe nach auszuweisen. Das Anlageverzeichnis ist dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen.

Gewinnrealisierung bei Konvertierung von Fremdwährungskrediten

Der VwGH hat jüngst entschieden, dass ein Kursgewinn bei der Konvertierung eines Fremdwährungskredites in eine andere Fremdwährung erst dann zu versteuern ist, wenn der Vermögenszugang endgültig ist.

Dem VwGH-Erkenntnis lag ein Beschwerdefall zugrunde, bei dem ein Arzt, der Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist, einen Yen-Kredit in Schweizer Franken konvertierte. Der Arzt realisierte auf diese Art einen vermeintlichen Fremdwährungsgewinn. Das zuständige Finanzamt vertrat die Auffassung, dass eine steuerpflichtige Betriebseinnahme lukriert wurde und setzte die darauf entfallende Einkommensteuer fest. Gerade bei Darlehen, die so genannte „Multi Currency-Klauseln“ enthalten, hätte diese Verwaltungspraxis zu besonderen Härtefällen führen können. Dieser Behördenmeinung schob nun jedoch der Verwaltungsgerichtshof einen Riegel vor. Erst zum Zeitpunkt der Tilgung des Fremdwährungskredites oder der Konvertierung in Euro bzw. in eine zum Euro stabile Währung gilt der Kursvorteil als realisiert. Dem VwGH zufolge führt eine Kreditkonvertierung in eine vom Euro unabhängige Währung nicht zu einem Verbindlichkeitentausch, da dadurch kein neues, negatives Wirtschaftsgut entsteht.

Diese Betrachtungsweise gilt nicht nur für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, wie im gegenständlichen Beschwerdefall, sondern ist synonym auch bei Bilanzierern anzuwenden. Dies hat der VwGH in einem weiteren Erkenntnis im Jahr 2008 entschieden. Im Ergebnis führt daher eine Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine vom Euro unabhängige Währung auch bei Bilanzierern zu keiner steuerpflichtigen Betriebseinnahme.

Verpflichtung zur elektronischen Einreichung von Jahresabschlüssen

Für Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2007 oder später enden, ist der Jahresabschluss nicht mehr in Papierform, sondern auf elektronischem Wege beim Firmenbuch einzureichen. Ausgenommen sind kleine Kapitalgesellschaften, deren Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag 70.000 EUR nicht überschritten haben. Hier kann die Einreichung weiterhin in Papierform erfolgen.

Unter Berücksichtigung der neunmonatigen Frist für die Offenlegung des Jahresabschlusses wurde die Verpflichtung zur elektronischen Einreichung für Unternehmen, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, bis spätestens Ende September 2008 wirksam. Für die Nichtbefolgung der Offenlegungsbestimmungen gibt es Zwangsstrafen bis zu 21.600 EUR. Die Zwangsstrafen kommen auch für die bisher noch nicht eingereichten Jahresabschlüsse der Vorjahre zur Anwendung.

Schenkungsmeldegesetz 2008

Für unentgeltliche Vermögensübertragungen sind seit dem Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer am 31. Juli 2008 gewisse Meldeverpflichtungen an die Finanzverwaltung vorgesehen. Ab Überschreiten bestimmter Wertgrenzen sind Schenkungen ab dem 1. August 2008 mittels eines eigenen Formulars grundsätzlich elektronisch dem Finanzamt offen zu legen:

- Bei Schenkungen zwischen Angehörigen gilt die Meldungsverpflichtung ab einem gemeinen Wert von 50.000 EUR (innerhalb eines Jahres);
- bei Schenkungen zwischen anderen Personen ab einem gemeinen Wert von 15.000 EUR (innerhalb von fünf Jahren).

Als Vermögenswerte kommen Bargeld, Kapitalforderungen wie etwa ein Sparbuch, Anteile an Kapitalgesellschaften, Betriebe, immaterielle Vermögensgegenstände wie Fruchtgenuss oder Nutzungsrechte, und bewegliches körperliches Vermögen wie PKWs, Schmuck und Edelsteine, in Betracht. Bei mehreren betraglich kleineren Schenkungen innerhalb des Zeitraumes von einem Jahr bzw. fünf Jahren, entsteht die Meldepflicht erst bei Überschreiten der oben erwähnten Wertgrenze. Sie gilt rückwirkend für sämtliche Schenkungen innerhalb dieses Zeitraumes. Die Anzeige hat innerhalb von drei Monaten ab jener Schenkung zu erfolgen, bei der die oben angeführten Wertgrenzen überschritten werden. Unterbleibt die Anzeige, kann eine Geldstrafe im Ausmaß von bis zu zehn Prozent des Wertes des geschenkten Vermögens verhängt werden. Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist innerhalb eines Jahres möglich. Bei der Schenkung von Liegenschaften besteht Anzeigenpflicht nach dem Grunderwerbsteuergesetz und nicht nach dem Schenkungsmeldegesetz.

Maximal 100.000 EUR beträgt der Freibetrag für investierte Gewinne

Bei der unentgeltlichen Übertragung von Mietgebäuden nach dem 31. Juli 2008 hat der Beschenkte die Gebäudeabschreibung des Rechtsvorgängers fortzusetzen. Nach bisheriger Rechtslage konnte als Bemessungsgrundlage der Abschreibung wahlweise der Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten herangezogen werden. Die alte Bestimmung erwies sich im Normalfall als steuerlich vorteilhafter für den Beschenkten, da es im Ergebnis zu Mehrfachabschreibungen von Gebäuden kommen konnte. Dies ist durch das Schenkungsmeldegesetz nicht mehr möglich.

Positiv wirkt sich dafür die Änderung bei der Fortsetzung offener Zehntelabschreibungen für Instandsetzungen und Fünfzehntelabschreibungen für Herstellungsvorgänge, beim Rechtsnachfolger aus. Bei der unentgeltlichen Übertragung von Mietgebäuden nach dem Schenkungsmeldegesetz können sowohl offene Instandsetzungszehntel als auch offene begünstigte Herstellungsfünfzehntel vom Rechtsnachfolger in allen Fällen fortgeführt werden. Nach alter Rechtslage gingen diese Abschreibungen bei Schenkungen verloren. Bei Erbschaften konnten sie nur fortgeführt werden, wenn als Abschreibungsbasis der Einheitswert herangezogen wurde.

Privat konsumierte Bonusmeilen

Darf ein Arbeitnehmer im Rahmen von beruflichen Flügen erworbene Bonusmeilen privat nutzen, gilt der Vorteil daraus als im Arbeitsverhältnis begründet und ist als geldwerter Vorteil wie laufender Arbeitslohn zu behandeln. Dementsprechend sind diese Zuwendungen Teil der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und die Lohnabgaben.

Soll das Vorliegen eines Sachbezuges und der damit verbundenen Abgaben vermieden werden, ist dafür Vorkehrung zu treffen, dass der Arbeitnehmer die Bonusmeilen nicht privat nutzen kann. Oder es ist vom Arbeitnehmer schriftlich zu bestätigen, dass er nicht am Kundenbindungsprogramm der Fluggesellschaft teilnimmt. Bonusmeilen, die wiederum für dienstliche Flüge bzw. für Upgrades dienstlicher Flüge verwendet werden, sind nicht als Sachbezug zu werten. Die Bewertung geldwerter Vorteile erfolgt grundsätzlich mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes. Da sich der durch die Bonusmeilen erlangte geldwerte Vorteil nur schwer ermitteln lässt, wird in den Lohnsteuerrichtlinien eine pauschale Bewertung von 1,5 Prozent der vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen für Flug- oder Hotelkosten, durch die die Bonuswerte entstehen, als unbedenklich eingestuft.

silvia.breyer@at.pwc.com
heinrich.siegl@at.pwc.com

Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen

Pensionsrückstellungen müssen nach kurzzeitiger Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof wieder durch Wertpapiere gedeckt werden. Sorgen Sie rechtzeitig vor.

Am Wirtschaftsjahrende müssen Wertpapiere im Nennbetrag von mindestens 50 Prozent des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Steuerbilanz ausgewiesenen Pensionsrückstellungsbedarfes im Betriebsvermögen vorhanden sein. Die Wertpapierdeckung ist prinzipiell über das folgende Wirtschaftsjahr zu halten. Das unterjährige Absinken der Pensionsansprüche vermindert jedoch das Deckungserfordernis. Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen sind auf das Deckungserfordernis in Höhe des versicherungsmathematischen Deckungskapitals oder des höheren Rückkaufswertes anrechenbar. Werden Pensionsrückstellungen gebildet, ist zum Wirtschaftsjahrende zu prüfen, ob ausreichend Wertpapiere vorhanden sind. Anderenfalls sind Nachkäufe zu tätigen. Deckungsfähige Wertpapiere können von inländischen und Emittenten aus dem EU/EWR-Raum begeben werden. Auch Anteilsscheine an Immobilienfonds sind geeignet. Die Wertpapiere müssen der Besicherung von Pensionsanwartschaften dienen und dürfen nicht verpfändet werden. Eine unzureichende Wertpapierdeckung führt zu einem steuerlichen Gewinnzuschlag von 30 Prozent der Unterdeckung.

silvia.breyer@at.pwc.com

Modernisierter Zollkodex

Die Modernisierung des Zollkodex zielt auf die Vereinfachung der zollrechtlichen Vorschriften und die Straffung und Erleichterung der Zollverfahren ab.

Mit 24. Juni 2008 trat der „Modernisierte Zollkodex“ (MZK) formell in Kraft. Für die endgültige Anwendbarkeit sind von der Europäischen Kommission noch Durchführungsbestimmungen zu erlassen. Das ist bis 24. Juni 2013 vorgesehen, doch wird mit den Durchführungsbestimmungen schon im Laufe des Jahres 2009 (früheste Wirksamkeit 24. Juni 2009) gerechnet.

Wesentliche Neuerung des Modernisierten Zollkodex ist die Implementierung elektronischer Verfahren. Dies soll es dem „Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ ermöglichen, die Warenanmeldung und andere administrative Schritte bei einer einzigen Zollbehörde – in der Regel am Niederlassungsort – vorzunehmen. Auch andere vereinfachte Verfahren sollen nur mehr dem „Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ zugute kommen. Darüber hinaus sieht der MZK eine Reduzierung der Zollverfahren vor. So wurde etwa die Aktive Veredelung mit Zollrückvergütung aufgegeben. Auch die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, bei Verstößen Sanktionen zu implementieren, wurde in den Modernisierten Zollkodex aufgenommen. Ob die Durchführungsverordnungen der Kommission in der Praxis tatsächlich die erhoffte Vereinfachung bringen werden, bleibt abzuwarten. Mit Umstellungskosten, besonders im IT-Bereich, ist zu rechnen.

gerhard.schoenbeck@at.pwc.com

Schweizer Finanzierungsbetriebsstätten

Das BMF versuchte Ende 2007, Schweizer Finanzierungsbetriebsstätten zu Fall zu bringen. Durch ein Verständigungsverfahren wurde der ursprüngliche Rechtszustand wieder hergestellt.

Schweizer Finanzierungsbetriebsstätten sind ein international beliebtes Modell zur steuerlichen Optimierung der Konzernfinanzierung. Die Attraktivität der Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte liegt darin, dass die Steuerverwaltung in der Schweiz pauschal davon ausgeht, dass 10/11 der Zinseinnahmen abzugsfähige Refinanzierungszinsen darstellen. Somit wird lediglich 1/11 der Zinseinnahmen in der Schweiz besteuert. Dies führt zu einer effektiven Besteuerung der Zinserträge in der Höhe zwischen einem und drei Prozent. Im nicht in der Schweiz liegenden Stammhaus der Betriebsstätte sind die Zinserträge in aller Regel aufgrund des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens von der Ertragsbesteuerung befreit. Dieses Modell funktioniert grundsätzlich auch mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft, die als Stammhaus für eine Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte errichtet wird und wird vermehrt auch von österreichischen Konzernen zur Steueroptimierung eingesetzt.

Schweizer Finanzierungsbetriebsstätten sind weiter erlaubt

Umstrittene Ansicht

Dies führte dazu, dass das Bundesministerium für Finanzen am 17. September 2007 eine sogar innerhalb der Finanzverwaltung umstrittene Erledigung (EAS 2891) herausgab. Diese stellt die steuerliche Wirkung des Modells in Abrede. Unter Rückgriff auf den „Authorized OECD Approach“ der OECD gelangt das Bundesministerium zur Ansicht, dass der Betrag, der in der Schweiz pauschal als Refinanzierungskosten abgezogen wird, in Österreich als Zinsertrag der Hauptniederlassung zu erfassen und besteuern ist. Auch das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz soll nach Ansicht des Ministeriums einer Besteuerung in Österreich nicht im Wege stehen. In weiterer Folge wurde mit Erlass vom 21. Dezember 2007 (BMF-010221/2197-IV/4/2007) die Anwendung dieser neuen Rechtsauffassung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen, eingeschränkt.

Modell weiterhin anwendbar

Schließlich wurde in der Frage der Gewinnabgrenzung bei Schweizer Finanzierungsbetriebsstätten mit der Schweizer Steuerverwaltung ein Verständigungsverfahren durchgeführt. Als Ergebnis dieses Verfahrens hat sich das Bundesministerium für Finanzen der schweizerischen Auffassung angeschlossen, den Authorized OECD Approach nicht als rechtsverbindliche Grundlage für die Besteuerung in Österreich anzusehen. Österreich sieht demnach davon ab, den fiktiven Zinsaufwand in der Schweiz in Österreich der Besteuerung zu unterwerfen, wodurch dieses Modell weiterhin anwendbar bleibt. Das Ergebnis des Verständigungsverfahrens wurde mit Erlass vom 14. Mai 2008 (BMF-010221/1291-IV/4/2008) veröffentlicht.

Zu erfüllende Voraussetzungen

Damit man nun weiterhin von der Möglichkeit zur Steueroptimierung mittels Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte im Konzern Gebrauch machen kann, sind weiterhin die anderen Voraussetzungen zu erfüllen. Die Einkünfte müssen der Finanzierungsgesellschaft zurechenbar sein. Dies trifft zu, wenn sie über Personal verfügt, das die Finanzierungsentscheidung vor Ort trifft. Weiters muss eine betriebliche Tätigkeit in der Betriebsstätte ausgeübt werden. Diese darf also nicht bloß vermögensverwaltend tätig sein.

Ob weitere Versuche unternommen werden, diese Gestaltungsform zu unterbinden, bleibt abzuwarten.

christof.woerndl@at.pwc.com
paul.heissenberger@at.pwc.com

Bilanzierung von Rückdeckungsversicherungen

Die Rückdeckungsversicherung schützt Unternehmen vor Unsicherheiten bei Pensionszusagen. Für die Bewertung in der Bilanz ist die Art der Versicherung ausschlaggebend.

Eine Rückdeckungsversicherung ist eine Lebens- oder Berufsunfähigkeitsversicherung, die ein Unternehmen im Zusammenhang mit Pensions- oder ähnlichen Verpflichtungen als Versicherungsnehmer abschließt. Das Unternehmen ist der Begünstigte aus dem Vertrag. Das wichtigste Motiv für den Abschluss einer Rückdeckungsversicherung ist die Abdeckung der Risiken aus der Pensionszusage. Ein weiteres Motiv kann darin bestehen, dass den Berechtigten aus einer Pensionszusage eine Absicherung des Anspruchs gegenüber dem Unternehmen eingeräumt werden soll, da eine Verpfändung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung erreicht wird.

Welche Risiken abgedeckt werden

Todesfallrisiko: In der Anwartschaftsphase führen die Hinterbliebenenansprüche zu einem einmaligen Mehraufwand, wenn die Rückstellung im Zeitpunkt des Todes niedriger ist als der Barwert der Pensionsverpflichtung gegenüber den Hinterbliebenen des Pensionsberechtigten. Eine Erhöhung des kalkulierten Aufwandes ergibt sich auch bei einer Erhöhung der Anzahl der pensionsberechtigten Hinterbliebenen. Dies kann etwa durch Verehelichung oder durch die Geburt von Kindern geschehen. Das Risiko der Erhöhung kann durch den Abschluss einer Versicherung jedoch nicht abgedeckt werden. Es kann aber ein Motiv für den Abschluss einer Rückdeckungsversicherung oder für die Erhöhung einer bestehenden Versicherung sein.

Das Todesfallrisiko kann durch eine Kapitalversicherung mit Sparkomponente (einer gemischten Er- und Ablebensversicherung) und durch eine Risikoversicherung in Form einer reinen Todesfallversicherung abgedeckt werden.

Berufsunfähigkeitsrisiko: Pensionszusagen, die auch eine Berufsunfähigkeitspension enthalten, führen zu einem einmaligen Aufwand, wenn der Pensionsberechtigte während seiner Dienstzeit berufsunfähig wird. Die Höhe dieses Aufwandes hängt vom Zeitpunkt des Eintritts der Berufsunfähigkeit und von der Höhe der Berufsunfähigkeitspension ab. Eine Berufsunfähigkeitsversicherung kann zur Abdeckung des Berufsunfähigkeitsrisikos abgeschlossen werden. Dabei handelt es sich um eine reine Risikoversicherung, bei der bei Eintritt der Berufsunfähigkeit während der Vertragslaufzeit die Versicherungssumme auszuzahlen ist. Es ist zu beachten, dass die Berufsunfähigkeit im Versicherungsvertrag gleich definiert wird, wie in der Pensionszusage.

Langlebigkeitsrisiko: Wenn der Pensionsempfänger länger lebt als aufgrund der statistischen Lebenserwartung im Zeitpunkt der Pensionszusage anzunehmen ist, entsteht ein Mehraufwand. Zur Abdeckung des Langlebigkeitsrisikos kann eine Rentenversicherung herangezogen werden. Diese kann entweder erst im Zeitpunkt des Pensionsbeginns oder bereits vorher abgeschlossen werden.

Ausweis in der Bilanz

Die Aufrechnung der Verpflichtungen des Unternehmens gegenüber dem Berechtigten aus einer Pensionszusage mit dem Anspruch des Unternehmens aus der Rückdeckungsversicherung ist nach § 196 Abs. 2 UGB nicht zulässig. Der Ausweis und die Bewertung der Pensionsverpflichtung werden durch das Bestehen einer Rückdeckungsversicherung nicht beeinflusst. Wenn im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses kein Rückkauf der Ansprüche geplant ist, sind die Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung im Aktivposten „Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens“ auszuweisen. Wenn es sich um einen wesentlichen Posten handelt, kann dieser auch gesondert im Rahmen des Finanzanlagevermögens mit der Bezeichnung „Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen“ ausgewiesen werden. Wenn jedoch ein Rückkauf geplant ist, sind die Ansprüche im Umlaufvermögen im Posten „Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände“ als sonstiger Vermögensgegenstand auszuweisen. Eine Verpfändung der Ansprüche ist im Anhang anzugeben. Aus der Prämienverrechnung können sich ein aktiver Rechungs-

abgrenzungsposten und/oder eine Verbindlichkeit ergeben.

Bewertung der Rückdeckungsversicherung

Bei der Bewertung unterscheidet man nach der Art der Rückdeckungsversicherung. Bei Kapital-Rückdeckungsversicherungen mit Sparkomponente kommt für die Bewertung der Ansprüche das Deckungskapital oder unter gewissen Voraussetzungen der Rückkaufswert in Betracht. Besteht die Absicht, die Rückdeckungsversicherung bis zum Ende der Laufzeit zu halten, steht die Bewertung der Ansprüche aus den Lebensversicherungsverträgen mit Sparkomponente mit dem Deckungskapital in Einklang mit den Bewertungsvorschriften für Wertpapiere des Anlagevermögens. Die Bewertung erfolgt zu Anschaffungskosten zuzüglich thesaurierter Zinsen ohne Rücksicht auf den niedrigeren Marktwert. Die Einbeziehung der gutgeschriebenen Gewinnanteile steht im Einklang mit den unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften. Ist ein Rückkauf beabsichtigt, hat die Bewertung bei gleichzeitiger Umgliederung des Anspruches in das Umlaufvermögen zum Rückkaufswert zu erfolgen.

Bei Kapital-Rückdeckungsversicherungen ohne Sparkomponente ist in die Bilanz des Unternehmens kein Wertansatz aufzunehmen. Dies, weil das Versicherungsunternehmen lediglich bei Eintritt des Todes oder der Berufsunfähigkeit eine Zahlung leistet. Bei der Bewertung der Ansprüche aus Renten-Rückdeckungsversicherungen ist zwischen dem Zeitraum bis zum Beginn der Rentenzahlungen (dem Aufschubzeitraum) und dem Zeitraum ab Beginn der Rentenzahlungen zu unterscheiden. Bis zum Ende des Aufschubzeitraumes erfolgt die Bewertung zum Rückkaufswert. Ab dem Beginn der Rentenzahlungen beschränkt sich die Leistung des Versicherungsunternehmens auf die Zahlung von Renten für den Begünstigten. Das bedeutet, dass eine selbständige Bewertung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung nicht entsprechen würde, weil die Rentenversicherung in diesem Zeitraum keinen Anspruch auf eine Kapitalzahlung begründet. Es entspricht daher den wirtschaftlichen Gegebenheiten, den Wert der Rückdeckungsversicherung von der Bewertung der rückgedeckten Pensionsverpflichtung abzuleiten.

Die Art der Rückdeckungsversicherung ist bei der Bewertung entscheidend

Ausweis in der GuV

In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Aufwendungen und Erträge aus der Pensionszusage und die Aufwendungen und Erträge aus der Rückdeckungsversicherung im Posten „Pensionsaufwand“ auszuweisen. Die beiden Komponenten sind entweder in einer Vorspalte oder im Anhang gesondert unter den Bezeichnungen „Aufwand bzw. Minderaufwand aus der Pensionszusage“ und „Ergebnis aus Rückdeckungsversicherungen“ darzustellen. Von einer gesonderten Darstellung kann abgesehen werden, wenn das Ergebnis aus Rückdeckungsversicherungen unwesentlich ist.

Zur Ermittlung des Ergebnisses bei Kapital-Rückdeckungsversicherungen mit Sparkomponente sind die abgegrenzten Prämien gegen die Veränderung des Aktivpostens „Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen“ aufzurechnen. Die rechnungsmäßigen Zinsen für das Deckungskapital und allfällige Zinsgewinnanteile sind aus der Veränderung des Aktivpostens auszuscheiden und im Finanzergebnis auszuweisen. Dies gilt, wenn die rechnungsmäßigen Zinsen für die Pensionsrückstellung gleichfalls aus dem Pensionsaufwand ausgeschieden und im Finanzergebnis ausgewiesen werden.

Das Ergebnis aus Kapital-Rückdeckungsversicherungen ohne Sparkomponente besteht aus dem Saldo der abgegrenzten Prämien und der im Fall des Todes oder bei Eintritt der Berufsunfähigkeit empfangenden Versicherungsleistung. Der Unterschied zwischen der wegfallenden Pensionsrückstellung für den verstorbenen Pensionsberechtigten und der neu zu bildenden Pensionsrückstellung für die Ansprüche von Hinterbliebenen führt zu einem Aufwand oder Minderaufwand aus der Pensionszusage. Wesentliche Erträge und Aufwendungen aufgrund des Todes oder der Berufsunfähigkeit von Pensionsberechtigten sind im Anhang zu erläutern.

Bei Renten-Rückdeckungsversicherungen besteht bis zum Ende des Aufschubzeitraumes das Ergebnis einerseits aus der Rückdeckungsversicherung und dem Saldo zwischen den abgegrenzten Prämien und einem allfälligen Rückkaufserlös. Andererseits ist die Veränderung des Aktivpostens „Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen“ zu berücksichtigen. Ab dem Beginn der Rentenzahlungen sind die vom Versicherungsunternehmen geleisteten Rentenzahlungen und die vom Unternehmen geleisteten Pensionszahlungen in der Regel höher als die Verminderung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung bzw. die Verminderung der Pensionsrückstellung.

bettina.szaurer@at.pwc.com

IFRS im Einzelabschluss?

In Deutschland halten die IFRS mit dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes bald Einzug in das lokale Handelsrecht. Auch in Österreich gibt es erste Schritte in diese Richtung.

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (kurz BilMoG) werden sich die Rechnungslegungsvorschriften in Deutschland den internationalen Normen annähern. Im Folgenden werden die wesentlichen Änderungen durch das BilMoG dargestellt.

Der Firmenwert ist im Gegensatz zu den IFRS in der Regel auf einen Zeitraum von fünf Jahren abzuschreiben. Hier findet man die erste Abweichung zum IFRS, wo im Bereich des Firmenwerts keine jährliche Abschreibung stattfindet, sondern die Werthaltigkeit jährlich überprüft wird. Es wird eine Saldierungspflicht vorgeschrieben, wenn auf der Passivseite eine Schuld oder eine Rückstellung ausgewiesen und aktivseitig ein Vermögen dargestellt wird, das zur Erfüllung der Schuld dient. Die Möglichkeit der Darstellung von steuerlichen Begünstigungen mittels unversteuerter Rücklagen oder Sonderposten mit Rücklagenanteil in der Handelsbilanz wird gestrichen. Bei selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen ist folgende Unterscheidung zu treffen: Der Forschungsaufwand bleibt immer Aufwand. Ab Beginn der Entwicklungsphase kann der Aufwand wie im IFRS aktiviert werden. Es besteht eine Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände unter der Voraussetzung, dass diese verwertbar sind. Für diese selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände besteht eine Ausschüttungssperre.

Aktive und passive latenten Steuern sind auszuweisen

Aufwandsrückstellungen fallen aus den Rückstellungen heraus, weil bei diesen kein Anspruch eines außen stehenden Dritten besteht. Ausgenommen sind Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung. Rückstellungen, deren Laufzeit mehr als fünf Jahre beträgt, sind mit einem Marktzinssatz abzuzinsen. Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente müssen mit ihrem beizulegenden Wert angesetzt werden.

Pensionsverpflichtungen sind nach dem Entwurf abzuzinsen und mit dem Erfüllungsbetrag bestimmt. Damit sind künftige Gehalts- und Rentensteigerungen bei der Bewertung der Rückstellung zu berücksichtigen. Nicht geregelt wurde jedoch das Verfahren. Im IFRS gilt hingegen die „Projected Unit Credit Method“. Verbindlichkeiten sind mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Dabei sind künftige Kosten und Preissteigerungen zu berücksichtigen. Bei Bewertungseinheiten sind dann keine Rückstellungen erforderlich, wenn ein Grundgeschäft mit einem derivativen Finanzinstrument abgesichert ist. Dies gilt jedoch nur soweit, als die Absicherung effektiv ist. Es hat eine betrags- und laufzeitmäßige Übereinstimmung vorzuliegen. Lediglich jene Teile, die nicht abgesichert sind, das sind die ineffektiven Teile, führen zu einer Rückstellungsbildung.

Für die Herstellungskosten gibt es eine verpflichtende Regelung. Variable Gemeinkosten müssen, fixe dürfen aktiviert werden. Für Vertriebskosten und Forschungsaufwand besteht ein Aktivierungsverbot. Für die Folgebewertung wird festgelegt, dass der beizulegende Zeitwert der aktive Marktpreis ist. Bei den Bewertungsvereinfachungsverfahren für gleichartige Vermögensgegenstände sind lediglich das FIFO und das LIFO zugelassen. Ausgeschlossen sind daher das gleitende und das gewogene Durchschnittspreisverfahren. Für die Währungsumrechnung ist der Devisenkassakurs zu verwen-

den. Und zwar entweder der Briefkurs oder der Geldkurs, alternativ ist sogar ein Durchschnittskurs oder Mittelkurs möglich.

Bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften wird der Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel ergänzt. Weiters findet man die fundamentale Aussage, dass alle Kapitalgesellschaften IFRS auch im Einzelabschluss verwenden können. Dies jedoch mit der Verpflichtung, dass im Anhang eine Bilanz und eine GuV nach HGB darzustellen ist. Ein Anhang nach HGB ist nicht erforderlich.

Es besteht eine Pflicht zum Ausweis von aktiven und passiven latenten Steuern. Damit ist durch den Wegfall der Kann-Bestimmung für aktive latente Steuern der Bilanzansatz ein Thema. Für aktive latente Steuern besteht eine Ausschüttungssperre. Ebenfalls geregelt ist die im IFRS übliche Bilanzmethode, die nun auch im HGB anzuwenden ist. Mit der IFRS-Anpassung wird klargestellt, dass quasi-permanente Differenzen berücksichtigt werden müssen. Auch Verlustvorträge sind, unter der Voraussetzung, dass zukünftig mit Gewinnen gerechnet werden kann, zu berücksichtigen. Die Bilanzierungshilfe „Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung“ wird ersatzlos gestrichen.

Zweckgesellschaften werden konsolidierungspflichtig

Die Konsolidierungspflicht orientiert sich nicht mehr am Beteiligungsansatz, sondern am Begriff der einheitlichen Leitung. Daher werden die so genannten Zweckgesellschaften (die „special purpose entities“) konsolidierungspflichtig. Das Wahlrecht bei der Kapitalkonsolidierung zwischen der Buchwert- und der Neubewertungsmethode wird zugunsten der Neubewertungsmethode eliminiert. Auch bei der Equity-Bewertung wird das Wahlrecht zwischen Buchwertmethode und Kapitalanteilsmethode eliminiert. Der deutsche Gesetzgeber hat sich für die Buchwertmethode entschieden.

Modernisierung der Rechnungslegung in Österreich

In Österreich wurde im Juni 2008 ein Diskussionspapier mit dem Titel „Modernisierung der Rechnungslegung“ vom AFRAC-Präsidium zur Veröffentlichung freigegeben. Ziel ist die „Reduzierung der Verwaltungskosten rechnungslegungspflichtiger Unternehmen durch Prüfung der Möglichkeit einer Annäherung von Unternehmens- und Steuerbilanz“ unter Berücksichtigung des deutschen BilMoG. Dargestellt werden hier einerseits Ergebnisse und Empfehlungen aus dem Diskussionspapier und andererseits Übereinstimmung mit dem Entwurf des BilMoG.

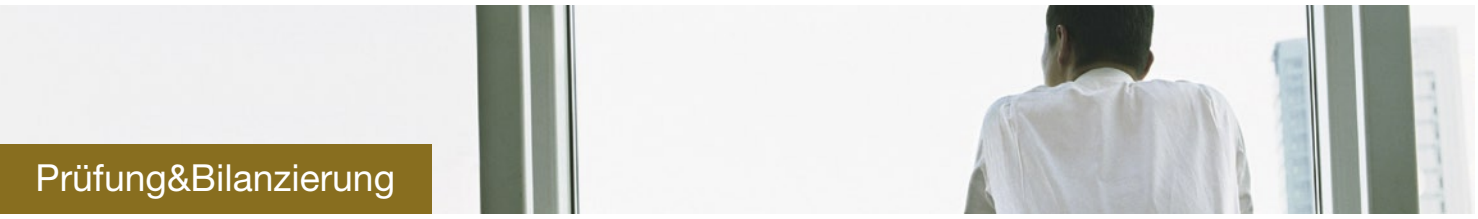
- Anhebung des Schwellenwertes für die Verpflichtung zur doppelten Buchführung von 400.000 auf 600.000 EUR.
- Das Amtsblatt ist in elektronischer Form einzurichten. Rechnungslegungsunterlagen, die aufzustellen sind, sind auch einer kostenfreien Veröffentlichung zuzuführen.
- Es soll die umgekehrte Maßgeblichkeit des Steuerrechtes für das Unternehmensrecht aufgehoben werden.
- Bei Langfristfertigung wird die Umstellung auf die „Percentage-of-Completion“-Methode befürwortet. Damit dürfen Teilgewinne realisiert werden.
- Bei eigenen Aktien entfällt die Möglichkeit der Aktivierung. Stattdessen sollten eigene Aktien unmittelbar vom Grundkapital in einem eigenen Posten abgesetzt werden.

An den Entwurf des BilMoG angelehnte Empfehlungen

- Möglichkeit zur Aufstellung eines befreienden IFRS-Jahresabschlusses ohne Überleitungsrechnung auf einen UGB–Jahresabschluss
- Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
- Streichung der Möglichkeit „Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes“ zu aktivieren
- Rückstellungsbildung erfolgt in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages
- Verbindlichkeiten sind ebenfalls mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, wobei künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind
- Verbot der Bildung einer Aufwandsrückstellung
- Wegfall der Wahlrechte für außerplanmäßige Abschreibungen im Finanzanlagevermögen
- Herstellungskosten sind in Anlehnung an die IFRS zu Vollkosten auszuweisen
- Übernahme des bilanzorientierten Konzepts bei der Abgrenzung latenter Steuern
- Verlustvorträge sind aktivierbar

Zusätzlich zu den Änderungen im Entwurf des BilMoG wurde die Empfehlung abgegeben, die Möglichkeit der Verrechnung des Firmenwertes mit Rücklagen aufzuheben. Insgesamt können einerseits der Entwurf des BilMoG und die Empfehlung des AFRAC als eine moderate Heranführung an die IFRS verstanden werden. Eine gesetzliche Annäherung kann auch in Österreich über kurz oder lang nicht ausbleiben.

reinhard.lechner@at.pwc.com
bettina.szaurer@at.pwc.com



Serie Eigenkapital: Ausschüttungssperren

Die Beschränkung der Ausschüttung von Gewinnanteilen ist gläubigerschutzorientiert und hat den Zweck, eine rein ausschüttungsmotivierte Bilanzpolitik in bestimmten Fällen zu begrenzen.

§ 235 UGB sieht eine Beschränkung der Ausschüttung von Gewinnanteilen vor. Beträge, die aus der Zuschreibung von Anlagevermögen, aus einer Auflösung der Bewertungsreserve oder aus der Auflösung von umgründungsbedingten Kapitalrücklagen resultieren, dürfen den Gewinn nicht vermehren.

Zuschreibungen

Zuschreibungen auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens nach § 208 Abs. 1 iVm § 204 Abs. 2 UGB fallen im Zuschreibungsjahr unter das Ausschüttungsverbot.

Auflösung der Bewertungsreserve

Weiters gibt es ein Ausschüttungsverbot für die Auflösung einer Bewertungsreserve aus anderen als den in § 205 Abs. 2 UGB genannten Gründen. Das sind steuerliche Sonderabschreibungen von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Nicht unter das Ausschüttungsverbot fallen Erträge aus Auflösung von Investitionsrücklagen, Investitionsfreibeträgen und der Übertragungsrücklage. Diese sind im Sinne des § 205 UGB keine Bewertungsreserven sondern sonstige unversteuerte Rücklagen.

Auflösung von durch Umgründungen entstandenen Kapitalrücklagen

Voraussetzung für die Ausschüttungssperre ist, dass im Bilanzgewinn Erträge aus der Auflösung von (freien) Kapitalrücklagen vorhanden sind. Die Auflösung der gebundenen Kapitalrücklagen stellt bereits eine gesellschaftsrechtliche Auflösungsbeschränkung dar. Entstehungsgrund für die Rücklagenbildung ist eine Umgründung. Die aufgelösten Kapitalrücklagen müssen bei dem Unternehmen, in dessen Bilanzgewinn die entsprechenden Erträge enthalten sind, unter Ansatz des beizulegenden Wertes gemäß § 202 Abs. 2 Z 1 UGB entstanden sein. Erfasst sind Fälle, in denen die Umgründung bei der übernehmenden Gesellschaft Einlagencharakter hat. Als Beispiele gelten etwa die Verschmelzung von Schwestergesellschaften, die Einbringung von Vermögen durch eine übergeordnete Gesellschaft in eine Tochter, die Einlage von Vermögen durch Verschmelzung („down stream“) sowie regelmäßig auch die Abspaltung von Vermögen durch Aufnahme.

Das UGB beschränkt die Ausschüttung von Gewinnanteilen

Aus § 235 UGB ist abzuleiten, dass eine Ausschüttung der jeweiligen Beträge auch in den Folgejahren nach der Auflösung und nicht nur für das Jahr der Zuschreibung oder der Auflösung unzulässig ist. Zulässig ist jedoch eine Verrechnung mit operativen Verlusten, sodass in den Folgejahren erzielte Gewinne ungeschmälert ausgeschüttet werden können.

Weitere Ausschüttungssperren finden sich um UGB für folgende Bereiche:

Aufwendungen für Währungsumrechnung und für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes

Bei beiden Posten handelt es sich um so genannte Bilanzierungshilfen. Durch die Ausschüttungsbeschränkung soll der Unsicherheit im Sinne des Gläubigerschutzes Rechnung getragen werden.

Eine Ausschüttung ist nur möglich, soweit die danach verbleibenden jederzeit auflösbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrages und abzüglich eines Verlustvortrages dem ausgewiesenen Betrag mindestens entsprechen. Die Ausschüttungssperre bezieht sich jeweils auf den zum Bilanzstichtag aktivierten Buchwert.

Steuerabgrenzung

Erfolgt eine Aktivierung der latenten Steuern, so gilt in Höhe des aktivierten Betrages eine Ausschüttungssperre. Gewinne dürfen nur insoweit ausgeschüttet werden, als die danach verbleibenden jederzeit auflösbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrages und abzüglich eines Verlustvortrages dem ausgewiesenen Betrag mindestens entsprechen.

bettina.szaurer@at.pwc.com

Phasengleiche Dividendenaktivierung

Unter gewissen Voraussetzungen ist die phasengleiche Dividendenaktivierung vorzunehmen. Der dokumentierte Beschluss des empfangenden Unternehmens ist vor dem Abschlussstichtag zu fassen.

Das empfangende Unternehmen hat vor dem eigenen Abschlussstichtag einen dokumentierten Beschluss zu fassen, dass ein bestimmter ziffernmäßig bezeichneter Betrag des ausschüttungsfähigen Gewinnes des ausschüttenden Unternehmens zur Ausschüttung vorgesehen ist. Weiters ist festzuhalten, dass auf Grund der Stimmrechte alle Maßnahmen gesetzt werden, damit dieser Betrag dem empfangenden Unternehmen auch tatsächlich zufließen wird. Der Betrag ist nicht bestimmt genug, wenn auf den ausschüttungsfähigen Gewinn laut Jahresabschluss verwiesen wird.

Der Betrag muss eine in Euro ausgedrückte Zahl sein. Der bestimmte Betrag ist dann ausreichend definiert, wenn etwa unter Hinweis auf das Budget auf einen betragsmäßig ausgedrückten ausschüttbaren Gewinn abgestellt wird.

Im Beschluss muss auch ausdrücklich festgehalten werden, dass das empfangende Unternehmen seine Mehrheit der Stimmrechte dazu nutzen wird, die Dividenden tatsächlich fließen zu lassen. Die vollständige Liste sämtlicher Voraussetzungen für die phasengleiche Dividendenaktivierung finden Sie in der April-Ausgabe der tipps&trends 2008.

barbara.schmid@at.pwc.com

Aktuelle Änderungen im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht

Durch das URÄG 2008 wird das Unternehmens- und Gesellschaftsrecht in weiten Bereichen neu gefasst. Dieser Praxiskommentar umfasst alle durch das URÄG 2008 geänderten Bestimmungen, die Materialien sowie die im Justizausschuss erfolgten Änderungen samt Erläuterungen.

Im Anhang sind die Abschlussprüfungsrichtlinie, die Änderungsrichtlinie, die Bilanzrichtlinien in der Fassung vor der Änderungsrichtlinie, die Empfehlung der Europäischen Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie die neuen Regelungen zur elektronischen Einbringung des Jahresabschlusses abgedruckt.

Die Publikation kann über www.lindeverlag.at bestellt werden.

Autoren:
Dr. Aslan Milla (PwC)
Dr. Ruth Vcelouch-Kimeswenger (PwC)
Dr. Martin Weber (BMJ)

Klimawandel: Schlagwort oder Wirklichkeit? Folgen für Handel und Konsumgüterindustrie

Der Klimawandel birgt für Handel und Konsumgüterindustrie zahlreiche Risiken entlang der gesamten Wertschöpfungskette. Klimabewusste Innovationen können die Lage deutlich verbessern.

Unternehmen sind direkt und indirekt vom Klimawandel betroffen. Die direkten Auswirkungen ergeben sich aus der Änderung der klimatischen Bedingungen und betreffen Beschaffung, Produktion und Absatz gleichermaßen. Dies wird an folgenden Beispielen deutlich:

- Extreme Wetterereignisse, wie Orkane oder Überschwemmungen, können zu Beeinträchtigungen der Rohstoffverfügbarkeit, Produktionsstörungen und -ausfällen bzw. Transportverzögerungen führen.
- Bei zunehmenden Wetterschwankungen wird die Nachfrage nach wetter- und saisonabhängiger Ware, von Speiseeis bis zu Wintersportartikeln, volatiler.
- Indirekt wirkt sich der Klimawandel im Wesentlichen über die Zunahme und Verschärfung der klimabezogenen Regulierung aus. Die indirekte Wirkung führt auch zum Anstieg der Rohstoff- und Energiepreise und zu einer Änderung im Nachfrageverhalten von Konsumenten hin zu Produkten, Unternehmen oder Einkaufsstätten, die als klimafreundlich wahrgenommen werden.

Insbesondere börsenotierte Handels- und Konsumgüterunternehmen werden über kurz oder lang nicht umhin können, sich mit dem Klimawandel auseinanderzusetzen und relevante Informationen wie ihren CO_2-Ausstoß offen zu legen. Es ist vorstellbar, dass Klimaaspekte und -daten mittelfristig auch bei der Kreditvergabe an nicht börsenotierte Unternehmen eine Rolle spielen werden.

PwC-Studie ermittelt Gewinner und Verlierer des Klimawandels

Im Ergebnis führen die meisten der genannten Effekte zu steigenden Kosten, die nicht selbstverständlich an die Konsumenten weitergegeben werden können. In den Subsektoren, die ohnehin durch hohe Wettbewerbsintensität und niedrige Margen gekennzeichnet sind, dürfte der Konsolidierungsdruck erheblich steigen.

Der Klimawandel eröffnet Handels- und Konsumgüterunternehmen die Chance, ihre Marktposition durch klimabewusste Produkt- und Dienstleistungsinnovationen zu verbessern und dadurch zusätzliche Ertragspotenziale zu erschließen. Mit der zunehmenden Sensibilisierung der Verbraucher für den Klimawandel dürfte die Nachfrage nach klimaverträglichen Produkten weiter steigen. Voraussetzung dafür ist, dass ein Maßstab für die Klimaverträglichkeit von Produkten und für produktbezogene CO_2-Emissionen etabliert wird und die Verbraucher entsprechend informiert werden.

Es ist anzunehmen, dass klimaverträgliches Verhalten und Wirtschaften der Unternehmen von der Öffentlichkeit, nicht als Unterscheidungsmerkmal im Wettbewerb, sondern als ein absolutes Muss angesehen werden wird. Wer nicht dabei ist, verliert den Anschluss und damit Marktanteile und Umsatz.

PwC Studie: Gewinner und Verlierer des Klimawandels

Ausgehend von den erwarteten direkten und indirekten Auswir-

kungen des Klimawandels hat PwC im Rahmen einer qualitativen Analyse die potenziellen Gewinner und Verlierer unter den Subsektoren der Handels- und Konsumgüterbranche ermittelt. Zu den Gewinnern des Klimawandels zählen Unternehmen der Subbranchen Wasch- und Reinigungsmittel sowie Elektro- und Elektronikgeräte, denen es gelingt, durch innovative Angebote den Trend zum Kauf ressourcenschonender und energieeffizienter Produkte zu nutzen.

Auf der Verliererseite dürften hingegen in erster Linie Lebensmittel- und Getränkehersteller stehen, die von wetter- und klimabedingter Ressourcenverknappung und dem daraus resultierenden Anstieg von Rohstoffpreisen besonders stark betroffen sind. Starke Marken werden sich dieser Entwicklung am ehesten entziehen können.

Handels- und Konsumgüterunternehmen ergreifen bereits klimabezogene Maßnahmen, aber bei vielen mangelt es noch an einer Gesamtstrategie. Im Rahmen einer Unternehmensbefragung von PwC haben Unternehmen drei Hauptmotive für klimabezogene Aktivitäten genannt:

- Kosteneffizienz entlang der gesamten Wertschöpfungskette, insbesondere Maßnahmen zur Reduzierung der Energiekosten sowie der Logistik- und Transportkosten.
- Nachhaltigkeit als Ausdruck gesellschaftlicher Verantwortung, insbesondere Maßnahmen zur Reduzierung des „Carbon Footprint“ und zur Verbesserung der klimabezogenen Berichterstattung.
- Differenzierung im Wettbewerb, insbesondere durch Innovationen von Produkten und Dienstleistungen.

Unter Zugzwang

Die zunehmende Volatilität der Nachfrage in einzelnen Bereichen erhöht zudem die Notwendigkeit, die Prozesse in den Unternehmen effizienter und effektiver zu planen sowie die Produktion flexibler zu gestalten. Unternehmen in wetterabhängigen Branchensegmenten sollten verstärkt Wetterdaten analysieren und diese in ihren Produktions-, Absatz- und Businessplänen berücksichtigen. Daneben wird das Kommunizieren des „Carbon Footprint“ des Unternehmens sowie der Produkte sowohl gegenüber dem Verbraucher als auch gegenüber dem Kapitalmarkt künftig immer mehr an Bedeutung gewinnen.

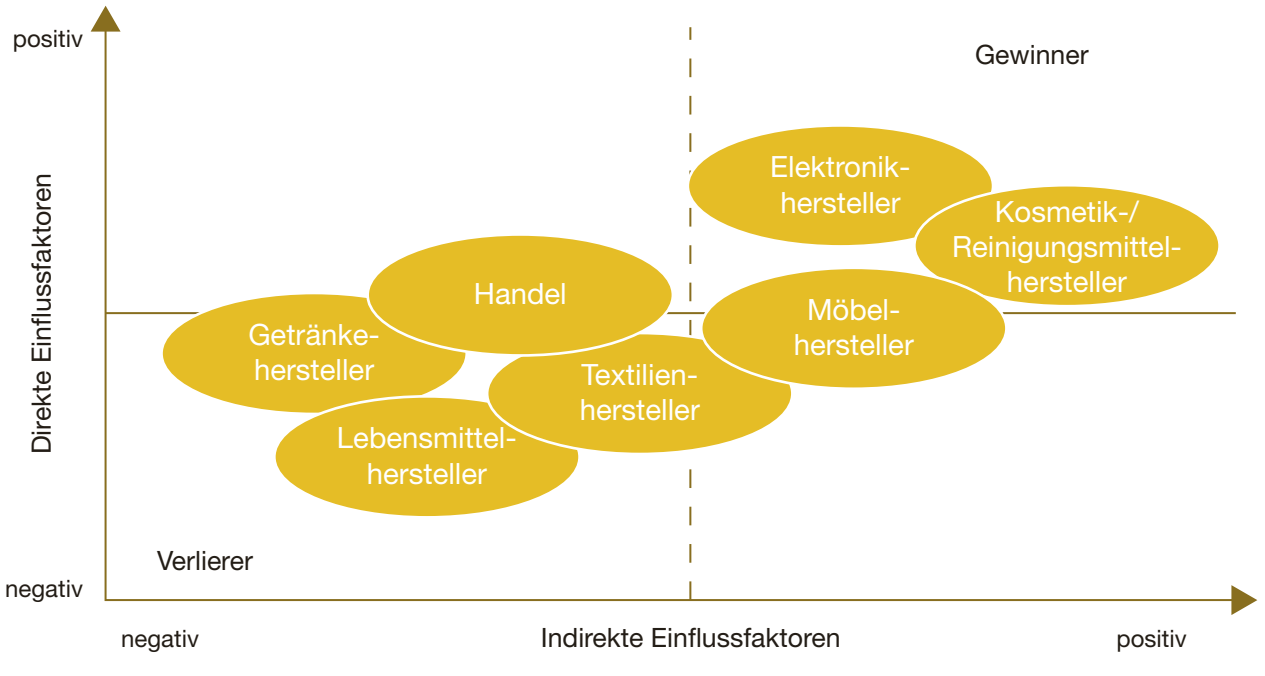
Fokus auf Klimadaten

Handels- und Konsumgüterunternehmen müssen daher in der Lage sein, zuverlässig und lückenlos produkt- und unternehmensspezifische Klimadaten zu erheben, aufzubereiten und nach außen zu kommunizieren.

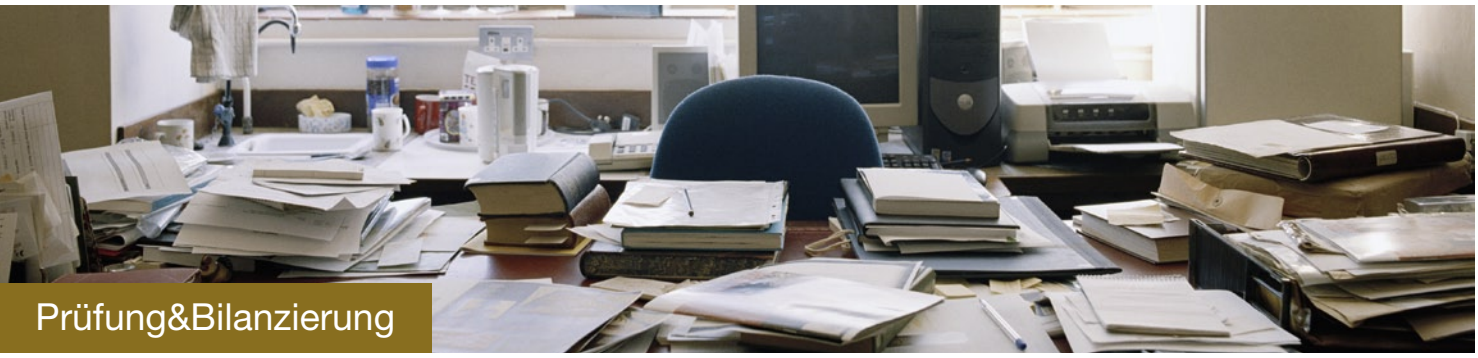
Die von PwC erstellte Studie ist frei verfügbar und direkt bei Erwin Smole erhältlich.

erwin.smole@at.pwc.com

Die Profiteure und Verlierer des Klimawandels



Quelle: PwC Österreich



Reaktion auf die Finanzkrise – Änderungen an IAS 39 und IFRS 7

Aufgrund der aktuellen Lage wurden IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ und IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben – Umgliederung finanzieller Vermögenswerte“ angepasst.

Am 13. Oktober 2008 veröffentlichte der IASB Änderungen zu IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ und zu IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben, Umgliederung finanzieller Vermögenswerte“. Damit soll unter anderem den aktuellen Entwicklungen der Finanzmärkte Rechnung getragen werden. Darüber hinaus sollen zwischen den US GAAP und IFRS bestehende Unterschiede hinsichtlich der Umgliederung bestimmter Finanzinstrumente soweit beseitigt werden, dass keine Wettbewerbsverzerrungen mehr auftreten können.

Durch die Änderungen wird es Unternehmen entgegen den bisherigen Regelungen unter bestimmten Voraussetzungen und außergwöhnlichen Umständen ermöglicht, eine Umgliederung vorzunehmen. Diese zielt auf nicht derivative Finanzinstrumente aus der Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ (at fair value through profit or loss) und aus „als zur Veräußerung verfügbar“ (available-for-sale) ab. Finanzielle Verbindlichkeiten, Derivate und finanzielle Vermögenswerte, die bei erstmaliger Erfassung unter Anwendung der „fair value option“ zu „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ festgelegt wurden, können nicht umgegliedert werden. Die Änderung erlaubt keine Umgliederung in die Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“.

Unter bestimmten Voraussetzungen ist Umgliederung möglich

Zu Handelszwecken gehaltene finanzielle Vermögenswerte (held-for-trading), die nicht länger zum Zweck der kurzfristigen Veräußerung oder des kurzfristigen Rückkaufs gehalten werden, dürfen künftig unter bestimmten Bedingungen aus der Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ umgegliedert werden. Davon sind grundsätzlich Darlehen und Forderungen, Schuld- und Eigenkapitalinstrumente betroffen.

Beim Verbot zur Umgliederung von Derivaten und solchen Instrumenten, die zum Zeitpunkt ihrer Bilanzierung als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ erfasst wurden, wird wie folgt unterschieden:

- Im Fall von Finanzinstrumenten, die im Zeitpunkt ihrer erstmaligen Erfassung der Definition von „Kredite und Forderungen“ genügt hätten, die also nicht an einem aktiven Markt gehandelt werden, ist es für eine Umgliederung lediglich erforderlich, dass das Unternehmen die Intention und Fähigkeit hat, die Instrumente auf absehbare Zeit oder bis zur Endfälligkeit zu halten (hierzu wird auf die bestehenden AG16-AG25 in IAS 39 verwiesen).
- Für alle übrigen finanziellen Vermögenswerte, also Schuld- und Eigenkapitalinstrumente, die dementsprechend zum Zeitpunkt ihrer erstmaligen Erfassung in einem aktiven Markt gehandelt wurden, ist eine Umgliederung nur unter außergewöhnlichen Umständen (rare circumstances) vorgesehen.

Außergewöhnliche Umstände

Wann solche außergewöhnlichen Umstände gegeben sind, wird nicht näher präzisiert. Gemäß der Presseerklärung des IASB vom 13. Oktober 2008 liegt eine solche Ausnahmesituation jedoch im Hinblick auf die momentane Lage der Finanzmärkte vor. Bei Eigenkapitalinstrumenten ist zu beachten, dass hier nur eine eventuelle Umgliederung von „erfolgswirksam

zum beizulegenden Zeitwert“ in die Kategorie „zur Veräußerung verfügbar“ unter außergewöhnlichen Umständen möglich wäre, da eine Erfassung von Eigenkapitalinstrumenten unter „bis zur Endfälligkeit gehalten“ (held-to-maturity) oder „Kredite und Forderungen“ (loans and receivables) nicht möglich ist.

Umklassifizierung aus der Kategorie „zur Veräußerung verfügbar“

Finanzielle Vermögenswerte, die bei ihrer Ersterfassung als „zur Veräußerung verfügbar“ designiert wurden, dürfen in die Kategorie „Kredite und Forderungen“ umgegliedert werden. Dies gilt, wenn sie ohne die genannte Designation bei Erstklassifizierung hierunter gefallen wären und das Unternehmen die Instrumente auf absehbare Zeit oder bis zur Endfälligkeit halten will und kann. Zu beachten ist, dass Schuldinstrumente, die unter der Kategorie „zur Veräußerung verfügbar“ erfasst wurden, bereits aufgrund von IAS 39.54 nicht in die Kategorie „bis zur Endfälligkeit gehalten“ umgegliedert werden dürfen.

Bewertungs- und Ausweiskonsequenzen

Finanzielle Vermögenswerte, die im obigen Sinne umgegliedert wurden, sind bei Umgliederung zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Dieser stellt dann bei Umgliederung in eine zukünftig zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewertende Kategorie die neuen bzw. fortgeführten Anschaffungskosten dar. Bisher in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasste Gewinne oder Verluste dürfen bei Umgliederungen nicht rückgängig gemacht werden.

Für zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte gelten weiterhin die Regelungen des IAS 39.54(a). Bisher direkt im Eigenkapital erfasste Gewinne oder Verluste sowie etwaige Differenzen zwischen den neuen fortgeführten Anschaffungskosten und dem bei Endfälligkeit rückzahlbaren Betrag sind mittels der Effektivzinsmethode über die Restlaufzeit des finanziellen Vermögenswertes ergebniswirksam aufzulösen. Dies ist einer Verteilung von Agien und Disagien ähnlich. Wenn für den finanziellen Vermögenswert nachträglich eine Wertminderung festgestellt wird, ist jeder im Eigenkapital erfasste Gewinn oder Verlust nach IAS 39.67 im Periodenergebnis zu erfassen.

Anhangsangaben

Für gemäß der genannten Neuregelungen vorgenommene Umgliederungen wurden entsprechend erweiterte Angabepflichten in IFRS 7 aufgenommen.

Hat ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente oder aus der Kategorie zur Veräußerung verfügbar umgegliedert, hat es folgende Angaben zu machen:

a. den umgegliederten Betrag für jede Kategorie;
b. für jede Berichtsperiode bis zur Ausbuchung die Buchwerte und die beizulegenden Zeitwerte aller finanziellen Vermögenswerte, die in der aktuellen und in früheren Perioden umgegliedert wurden;
c. die außergewöhnliche Situation sowie die Fakten und Umstände, aus denen hervorgeht, dass die Situation außergewöhnlich war;
d. für die Berichtsperiode, in der der finanzielle Vermögenswert umgegliedert wurde, den durch die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert verursachten Gewinn oder Verlust in Bezug auf den finanziellen Vermögenswert, der im Gewinn oder Verlust oder im sonstigen Gesamtergebnis in dieser und in der vorhergehenden Berichtsperiode erfasst ist;
e. für jede Berichtsperiode nach der Umgliederung einschließlich der Berichtsperiode, in der der finanzielle Vermögenswert umgegliedert wurde, bis zur Ausbuchung des finanziellen Vermögenswertes den durch eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert verursachten Gewinn oder Verlust, der im Gewinn oder Verlust oder im sonstigen Gesamtergebnis ausgewiesen worden wäre, wäre der finanzielle Vermögenswert nicht umgegliedert worden; sowie der Gewinn, Verlust, Ertrag und Aufwand, der im Gewinn oder Verlust erfasst wurde;
f. den Effektivzinssatz und die geschätzten Beträge der Cashflows, die das Unternehmen zum Zeitpunkt der Umgliederung des finanziellen Vermögenswertes zu erzielen hofft.

Sowohl die Änderungen des IAS 39 als auch des IFRS 7 wurden vor dem Hintergrund der aktuellen Marktsituation ohne Einhaltung des üblichen Due Process vom IASB verabschiedet. Sie wurden bereits im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht. Die Änderungen sind rückwirkend zum 1. Juli 2008 und somit bereits für Quartalsabschlüsse, die zum 30. September 2008 enden, anzuwenden.

Der IASB hat hinsichtlich des Anwendungszeitpunktes klargestellt, dass Umklassifizierungen, die am oder nach dem 1. November durchgeführt werden, mit dem Datum der Umklassifizierung wirksam werden. Umklassifizierungen vor dem 1. November können dagegen mit Wirkung auf einen früheren Zeitpunkt, frühestens jedoch auf den 1. Juli 2008 durchgeführt werden.

sabine.dam-ratzesberger@at.pwc.com

Investieren in Irland

Die Wirtschaft der grünen Insel wächst seit geraumer Zeit rasant. Irland ist aus steuerlicher Sicht für internationale Konzerne attraktiv.

Irland hat in den letzten Jahren innerhalb der EU eine überdurchschnittliche wirtschaftliche Entwicklung genommen. Dieser Boom beruht zu einem großen Teil auf den steuerlichen Rahmenbedingungen, die Irland zu einem ausgesprochen attraktiven Standort für internationale Konzerne gemacht haben. Kernstück des irischen Steuersystems ist der niedrige Körperschaftsteuersatz von 12,5 Prozent. Zahlreiche Anreize für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten sowie die ständig erweiterte Anzahl an Doppelbesteuerungsabkommen runden die steuerlichen Vorteile ab. In jüngster Vergangenheit hat Irland auch steuerliche Regelungen eingeführt, die die Insel als attraktiven Holdingstandort etablieren sollen.

Grundzüge des Steuersystems

Irische Gesellschaften unterliegen in Irland grundsätzlich mit ihrem Welteinkommen der Besteuerung. Der Steuersatz steht dabei in Abhängigkeit von der erzielten Einkommensart. Der Standardsteuersatz beläuft sich derzeit für Aktiveinkünfte auf maximal 12,5 Prozent. Für schon länger etablierte Produktionsunternehmen beträgt der Steuersatz bis 2010 sogar nur zehn Prozent. Passiveinkünfte in Form von Zinsen, Lizenzen, Dividenden und Mieteinkünften aus Grundstücken werden mit einem Steuersatz von 25 Prozent besteuert. Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anlagevermögen unterliegen einem generellen Steuersatz von 20 Prozent. Im Vergleich mit anderen Ländern kann die Steuerbelastung in Irland somit zu einer der niedrigsten im gesamten Europäischen Raum gezählt werden.

Basis für die Besteuerung stellt dabei der nach der irischen oder IFRS-Rechnungslegung ermittelte Gewinn dar. Dieser Gewinn ist nach den steuerlichen Vorschriften anzupassen. Laufende steuerliche Verluste aus operativen Tätigkeiten können dabei entweder noch im selben Jahr gegen Gewinne aus Passiveinkünften verrechnet werden, auf Gewinne vom Vorjahr zurückbezogen oder gegen zukünftige Gewinne aus operativen Tätigkeiten unbeschränkt vorgetragen werden. Vorgetragene Veräußerungsverluste hingegen können nur gegen zukünftige Veräußerungsgewinne verrechnet werden.

Dividendenbesteuerung

Ähnlich der nationalen Schachtelbefreiung in Österreich, sind Dividendenerträge von einer irischen Gesellschaft an eine andere Gesellschaft mit Sitz in Irland, von der Besteuerung befreit. Erfolgt eine Dividendenausschüttung von einer ausländischen Tochtergesellschaft an eine irische Holdinggesellschaft, kommt es zu einer Besteuerung mit 25 Prozent. Ausländische Ertragsteuern, mit denen die Dividende belastet ist, können gegen diese Körperschaftsteuer angerechnet werden.

Werden von der irischen Holdinggesellschaft mehrere ausländische Tochtergesellschaften gehalten, besteht die Möglichkeit, die irische Steuer im Hinblick auf die Dividendenausschüttung der ausländischen Gesellschaft nach den irischen „Onshore Pooling“-Regelungen mit zusätzlichen anderen Steuergutschriften auszugleichen.

Ein solcher Ausgleich muss dabei nicht im Jahr der Dividendenausschüttung selbst erfolgen. Er kann auch auf künftige Ausschüttungen vorgetragen werden.

Veräußerungsgewinn aus Beteiligungsverkauf

Für Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf einer Beteiligung durch eine irische Holdinggesellschaft besteht eine Steuerbefreiung. Voraussetzung der Befreiung ist, dass die Tochtergesellschaft den Sitz in der EU oder in einem Staat hat, mit dem Irland ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat. Zudem muss der Anteil mehr als fünf Prozent betragen und mindestens ein Jahr lang gehalten worden sein.

Irland besitzt keine steuerlichen Unterkapitalisierungsregelungen. Regelungen zur Unterkapitalisierung begrenzen durch Vorgabe bestimmter Eigenkapital-Fremdkapital-Verhältnisse die abzugsfähigen Zinsaufwendungen auf Konzerndarlehen. Zinsaufwendungen, die im Rahmen von an irische Tochtergesellschaften gewährten Konzerndarlehen stehen, sind in aller Regel steuerlich absetzbar. Dennoch können Zinsaufwendungen unter bestimmten Voraussetzungen eingeschränkt werden. So gelten beispielsweise Zinsaufwendungen grundsätzlich nur dann als steuerlich abzugsfähiger Aufwand, wenn diese im Zusammenhang mit operativen Tätigkeiten bzw. dem Erwerb von operativen Tochtergesellschaften stehen. Einschränkungen des Zinsabzugs bestehen auch bei im Konzern fremd finanzierten Erwerben von anderen Konzerngesellschaften.

Ähnlich zu Österreich besteht auch in Irland keine Controlled-Foreign-Companies (CFC)-Gesetzgebung. Die so genannten CFC-Rules sehen üblicherweise vor, dass Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft auch ohne Ausschüttung bei der Muttergesellschaft besteuert werden dürfen. Solchen CFC-Rules unterliegen meist Passiveinkünfte, welche im ausländischen Staat nur einer geringen Besteuerung unterliegen.

Begünstigungen von Forschung und Entwicklung

In Irland können Steuerbegünstigungen im Zusammenhang mit Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten sowohl für ausländische wie auch für im Inland ansässige Unternehmen in Anspruch genommen werden.

Diese Begünstigungen stehen Unternehmen zu, die mit ihrem Einkommen der irländischen Besteuerung unterliegen und im eigenen Unternehmen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten innerhalb des Europäischen Wirtschaftsraumes betreiben. Diese Forschungsaufwendungen dürfen jedoch nicht innerhalb eines anderen Landes des Europäischen Wirtschaftsraumes steuerlich begünstigt werden. Die Forschungsförderung wird in Form einer Gutschrift auf die irische Körperschaftsteuer gewährt und beträgt bis zu 20 Prozent der anfallenden Ausgaben für Forschung- und Entwicklungsaktivitäten.

Irlands 12,5 Prozent KöSt ist für Österreichs Unternehmen attraktiv

Irland erhebt auf bestimmte Übertragungsvorgänge von irischem Vermögen eine Stempelgebühr. Dies wird etwa bei Übertragung von Anteilen an einer irischen Gesellschaft verrechnet. Die Stempelgebühr beträgt zwischen einem und neun Prozent. Sie kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen vermieden werden. Daneben bestehen Befreiungen, etwa für Übertragungen im Konzern. Als weiterer Anreiz für Unternehmen wurde bereits mit Dezember 2005 die Gesellschaftsteuer in Irland in Höhe von einem Prozent abgeschafft.

Dividenden, Zinsen, Mietentgelte, Lizenzgebühren und andere periodische Belastungen unterliegen grundsätzlich einer Quellensteuer von 20 Prozent. Irland verfügt über ein dichtes und ständig expandierendes Netzwerk an Doppelbesteuerungsabkommen. So gibt es vor allem für Dividenden-, Zins- und Lizenzeinkünfte eine Vielzahl von Befreiungsregelungen von der 20prozentigen Quellensteuer für ausländische Unternehmen.

Investitionsmöglichkeiten für österreichische Unternehmen

Für österreichische Unternehmen ist Irland in erster Linie aufgrund des niedrigen Körperschaftsteuersatzes von 12,5 Prozent für operative Aktivitäten interessant. Eine Möglichkeit, den geringen Steuersatz in Irland zu nutzen, ist die Verlagerung von Vertriebs-, Beschaffungs- und Managementfunktionen nach Irland. Die Entgelte für die Dienstleistungen führen in den anderen Konzerngesellschaften zu einer entsprechenden Steuerersparnis, die in aller Regel über der irischen Körperschaftsteuer von 12,5 Prozent für die Erträge liegt. Damit kann die Konzernsteuerbelastung insgesamt gesenkt werden.

Diese Strategie ist jedoch nur dann erfolgreich, wenn die Tochtergesellschaft in Irland auch über die notwendige Substanz in Form von Büroräumlichkeiten und Mitarbeiter verfügt. Bei der Verlagerung von Funktionen nach Irland sind auch noch zahlreiche andere steuerliche Vorschriften, wie etwa die Wegzugsbesteuerung, zu beachten, die eine sorgsame Planung erfordern.

christof.woerndl@at.pwc.com
wagner.sonja@at.pwc.com

CEE-Spotlight

KöSt-Gesetz in Montenegro, Entwürfe zum KöSt-und Einkommensteuergesetz in Polen, Dividenden in Bulgarien.

Montenegro

Bislang wurde Quellensteuer auf Dividenden, Gewinnbeteiligungen, Zins- und Lizenzeinnahmen sowie Mieteinnahmen aus unbeweglichem Vermögen erhoben. Der Anwendungsbereich der Quellensteuer wurde mit 27. Juni 2008 auch auf Einkünfte nicht ansässiger Personen aus Beratungs-, Marketing- und Prüfungsleistungen sowie anderen geistigen Eigentumsrechten und der Vermietung beweglichen Vermögens erweitert. Die Änderungen sehen generell eine Reduzierung des Quellensteuersatzes von 15 auf neun Prozent vor. Die gegenwärtig auf Zinszahlungen erhobene Quellensteuer in Höhe von fünf Prozent wird mit Wirkung zum 1. Jänner 2010 auf neun Prozent erhöht. Weiters wurde die Quellensteuerbefreiung für Dividenden und Gewinnbeteiligungen, die im Zusammenhang mit der Erhöhung der Einlage des Steuerpflichtigen genutzt werden, aufgehoben.

Montenegro legt die Quellensteuer mit neun Prozent fest

Die Änderungen sollen, unter anderem durch die Erweiterung des Personenkreises, die von der Körperschaftsteuer befreit sind, auch einige Steueranreize herbeiführen. Dies betrifft etwa gemeinnützige Organisationen. Die Befreiung gilt jedoch nicht für Aktivitäten dieses Personenkreises mit Gewinnerzielungsabsicht. Neben staatlichen und autonomen Institutionen wurden weitere Organisationen der Aufzählung hinzugefügt: Sportvereine, die Tourismusorganisation, religiöse Gemeinden, Künstlervereinigungen, Nicht-Regierungsorganisationen, politische Parteien und Kammern. Die Bemessungsgrundlage für gemeinnützige und marktwirtschaftliche Gewinne sollte durch die Zuteilung der Umsätze und Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den jeweiligen Tätigkeiten stehen, ermittelt werden.

Ein weiterer Steueranreiz besteht in der Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlage um 50 Prozent der getätigten Investition für Steuerpflichtige, die in bewegliche Vermögensgegenstände investiert haben, welche für die Stromgewinnung aus erneuerbaren Ressourcen und im Rahmen der Energieeffizienz genutzt werden.

Polen

Das polnische Finanzministerium hat Entwürfe des Körperschaftsteuer- und des Einkommensteuergesetzes erarbeitet, wonach unter anderem die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft eine Besteuerung der thesaurierten Gewinne zur Folge haben soll. Die Einkünfte entstehen dabei am Tag der Umwandlung und werden mit einem Steuersatz von 19 Prozent belastet. Dieser Steuersatz gilt unabhängig davon, ob es sich bei dem Gesellschafter um eine natürliche oder juristische Person handelt. Die neuen Regelungen sollen am 1. Jänner 2009 in Kraft treten. In den derzeit geltenden Vorschriften des Körperschaftsteuer- und des Einkommensteuergesetzes fanden sich bislang keine expliziten Regelungen bezüglich der Frage, ob die thesaurierten Gewinne zum Zeitpunkt der Umwandlung besteuert werden.

Bulgarien

Mit Wirkung zum 1. Jänner 2009 werden Dividenden, die von oder an eine in der EU oder der Europäischen Freihandelsgemeinschaft ansässige Gesellschaft gezahlt werden, von der Besteuerung ausgenommen.

Gemäß der gegenwärtig gültigen Steuergesetze sind EU-grenzüberschreitende Dividenden unter bestimmten Bedingungen, wie etwa einer Beteiligung von mindestens 15 Prozent über mindestens zwei Jahre, steuerbefreit. Für die Befreiung innerstaatlicher Dividendenzahlungen bestehen hingegen keine Bedingungen. Die Änderungen setzen daher der bestehenden diskriminierenden Behandlung von Dividenden ein Ende.

franz.sethy@at.pwc.com

Seminare und Vorträge

PwC Academy

Vortragender	Thema	Datum	Veranstalter
Dr. Herbert Greinecker, u.a.	Internationale Verrechnungspreise	10.-11. Dezember	IIR
Dr. Herbert Greinecker, Mag. Doris Bramo-Hackel	Veranstaltungsreihe: Verantwortungsvolle Unternehmensführung 8. „Tax Risk Management: Sind Sie betriebsprüfungsfit?“	16. Dezember	PwC Academy
Mag. Kurt Lassacher, u.a.	Jahresabschluss 2008: Einkommen- und Körperschaftsteuer, Ausgewählte Umsatzsteuer- und Bilanzierungsfragen	18. Dezember/Wien	ARS
Daniel Gutmann (Uni Paris), Franck Le Mentec (PwC Frankreich)	Aktuelle Entwicklungen des Europäischen und Internationalen Steuerrechts	26. Jänner 2009	PwC Academy
Dr. Dieter Habersack, u.a.	Update Managerhaftung und D&O-Versicherung	27.-28. Jänner 2009	IIR
Dr. Doris Wohlschlägl-Aschberger	Geldwäscheprävention für Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater	29. Jänner 2009	ARS
Dr. Rudolf Krickl, DDr. Gerold Pinter, u.a.	Rechnungen ua per Fax und E-mail versenden	5. Februar 2009/Graz 11. März 2009/Wien	ARS
Dr. Aslan Milla, Mag. Christof Wörndl	Gruppenbesteuerung nach UGB und IFRS	19. Februar 2009/Wien 31. März 2009/Graz	PwC Academy
Mag. Daniela Stastny, Martina Limbeck	Erfahrungen aus Betriebsprüfungen und GPLA-Prüfungen	26. Februar 2009	WKO

Anmeldungen		
IIR Institute for International Research	Fax (01) 891 59-200	www.iir.at
PwC Academy (Sabine Rill)	Tel (01) 501 88-5163	www.pwc.at
ARS Akademie für Recht und Steuern	Tel (01) 713 80 24-0	www.akademie.co.at
WKO – Fachgruppe Werbung	Tel (01) 514 50-37 92	www.werbungwien.at

Wir wünschen Ihnen und Ihren MitarbeiterInnen eine besinnliche Weihnachtszeit, ein frohes Fest und vor allem ein glückliches und erfolgreiches Jahr 2009!

Wir hoffen in Ihrem Sinn zu handeln, wenn wir auch dieses Jahr wieder von der Versendung von Weihnachtskarten Abstand nehmen. Stattdessen werden wir den entsprechenden Betrag, zusammen mit dem Erlös aus Spenden der MitarbeiterInnen und PartnerInnen von PwC Österreich, der Organisation LEO Club, dem St. Anna Kinderspital, unserem Nachbarschaftsprojekt „Hausgemeinschaften Erdbergstraße 222“ und dem Verein „e.motion – Equotherapie“ zur Verfügung stellen.

*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS