

Schwerpunktthema Rechte und Haftung von Führungskräften

# Haftung begrenzen: Tipps für Wirtschaftskapitäne

# tippos&trends\*

Erscheinungsort Wien • Postentgelt bar bezahlt

Ausgabe 38 • Februar 2006



Verantwortung und Haftung:  
Was beim Aufbau eines Risiko-  
abwehrsystems zählt 8

Schadensreport: Fakten und  
Lösungsansätze zur Abwehr  
von Wirtschaftskriminalität 14

Börsenrückzug: Wie Unter-  
nehmen die Vor- und Nach-  
teile am besten nutzen 26

# Eine von acht Fragen ...

Habe ich die ethischen Auswirkungen meiner Handlungen bedacht?\*

# 8



Gerade für ein so vielseitiges Beratungsunternehmen wie PwC ist der gewissenhafte Umgang mit den Themen Unabhängigkeit, Integrität, Fairness und Seriosität von großer Bedeutung. Seit 2002 verfügt PricewaterhouseCoopers über einen Verhaltenskodex, der klare Standards betreffend Integrität und korrekter Geschäftsgearung für jeden einzelnen Mitarbeiter schriftlich zusammenfasst. PwC war weltweit das erste Unternehmen, das einen Code of Conduct umsetzte.

Diese hohen ethischen Unternehmensgrundsätze prägen die Zusammenarbeit mit unseren Klienten und sind die Grundlage für langfristige und vertrauensvolle Geschäftsbeziehungen.

... die wir uns im Sinne von Connected Thinking bei allem, was wir für unsere Klienten tun, stellen.

\*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS 



Johannes Mörtl

INHALT	
Schwerpunktthema	
Prall gefülltes Pflichtenheft: Was auf Geschäftsführer und Vorstände zukommt	4
Wie die Erfüllung von Aufgaben, Rechten und Pflichten am besten zu bewältigen ist	6
„Risikojob“ Geschäftsführung: Welche Maßnahmen die Gefahren nachhaltig mindern	8
Abgabenrechtliche Haftung von Geschäftsführer oder Vorstand	10
Konsequenzen fehlerhafter Jahresabschlüsse	12
Corporate Governance: Strengere Spielregeln	13
Wirtschaftskriminalität	14
Recht	
Neues aus dem Recht	17
BMVG bei grenzüberschreitender Entsendung	18
Steuern	
Berechtigter Anspruch: Tipps für den Regress von Sozialversicherung und Lohnsteuer	20
Besteuerung von Indexzertifikaten	22
Neu: Finanzstrafen für „Verbände“	23
Kodex für Verrechnungspreisdokumentation	23
Steuervorteil und Anwendungsmöglichkeiten der Europäischen AG	24
Mergers&Acquisitions	
Abschied vom Börsenparkett	26
Prüfung&Bilanzierung	
Das neue Unternehmensgesetzbuch – Teil 2	28
Elektroaltgeräte: Regeln für die Bilanzierung nach HGB und IFRS	30
Impressum	3
Seminare und Vorträge	32

*Liebe Kunden und Geschäftsfreunde!*

*Bilanzmanipulation in großem Stil ist keine Seltenheit. Nach Enron, Worldcom oder Parmalat sind erst kürzlich wieder neue Fälle aufgetaucht. Besonders bitter sind die Folgen für jene Manager und Führungskräfte, die von den frisierten Bilanzen nichts gewusst haben. Trotz dieser Unkenntnis haben sie die Folgen der Haftung zu tragen. Doch auch weniger spektakuläre Ereignisse können gerade auch in unseren Breiten Führungskräfte und auch Eigentümer in existenzbedrohende Situationen versetzen.*

*Aus diesem Grund widmet sich das Leitthema der vorliegenden Ausgabe von Tipps&Trends den Rechten und Pflichten, aber auch den daraus abgeleiteten möglichen Haftungen von Geschäftsführern und Vorständen. Der Inhalt der Beiträge reicht dabei von der allgemeinen Darstellung des Pflichtenhefts über Antworten auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Fragen bis hin zu Verantwortlichkeiten beim Jahresabschluss. Als Ergänzung informieren wir Sie über die letzten Trends bei der Weiterentwicklung der Corporate Governance.*

*Worauf es im Kampf gegen Wirtschaftskriminalität in der Praxis ankommt, und welche Maßnahmen im eigenen Unternehmen zu setzen sind, damit potenzielle Täter keine Chance haben, lesen Sie ab Seite 14.*

*Die Rechtsform der Europäischen Aktiengesellschaft ist in Österreich noch wenig verbreitet. Dabei bietet sie unter Umständen erhebliche Vorteile in der Steuergestaltung. Wie Sie diese nutzen können, lesen Sie ab Seite 24. Weitere Artikel befassen sich mit den Themen der Regressansprüche für Sozialversicherung und Lohnsteuer sowie mit den Folgen eines Rückzugs von der Börse. In dieser Ausgabe finden Sie auch den zweiten Teil des Artikels zum neuen Unternehmensgesetzbuch.*

*In diesem Sinne wünsche ich  
Ihnen eine spannende Lektüre  
Ihr Mag. Johannes Mörtl*

*PS: Sämtliche Ausgaben der „Tipps&Trends“ finden Sie auf [www.pwc.at](http://www.pwc.at)*

Impressum		
<i>Medieninhaber &amp; Herausgeber:</i>		
PwC PricewaterhouseCoopers GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien		
<i>Für den Inhalt verantwortlich:</i> Johannes Mörtl		
Unsere Beiträge wurden sorgfältig ausgearbeitet, können jedoch im Einzelfall individuelle Beratung nicht ersetzen. Wir übernehmen daher keine Haftung für die Richtigkeit.		
<i>Design ►► Produktion</i> www.creativ.biz – Karin Joppich	<i>Chefredaktion</i> Robert Winter	<i>Druck &amp; Herstellung</i> Druckerei Gröbner/Oberwart

# Prall gefülltes Pflichtenheft: Was auf Geschäftsführer und Vorstände zukommt

Die Aufgaben, Rechte und Pflichten der leitenden Organe von Unternehmen werden ständig erweitert und präzisiert. Das Korsett der angesetzten Maßstäbe wird enger.

Im Oktober 2001 titelte der Leitartikel von Tipps&Trends mit „Verantwortung und Haftung von Geschäftsführern und Vorständen“. Der damalige Beitrag begann mit den Worten: „Die Frage der Haftungen spielt im Bewusstsein von Wirtschaftskapitänen zunächst keine große Rolle. Erst im Nachhinein – oft zu spät – wird deutlich, dass ihr ein zentraler Platz zukommt.“ Wir haben in den turbulenten Jahren seither in unseren unterschiedlichen Rollen als Berater oder Prüfer beobachtet, dass Leitungsorganen von Unternehmen zunehmend bewusst wurde, in welchem Spannungsfeld zwischen unternehmerischem und persönlichem Risiko sie sich bewegen.

Das gilt nicht nur für die zitierten „Wirtschaftskapitäne“. Geschäftsführer zentral geführter Tochtergesellschaften internationaler Unternehmen in Österreich haben ebenso erkannt, dass sie zwar in eine Weisungsstruktur innerhalb des Konzerns eingebunden sind,

die rechtlichen Implikationen ihrer Handlungen jedoch aus lokaler Sicht beurteilt werden.

Seit dem Jahr 2001 haben Ereignisse, wie der Enron- oder Parmalat-Skandal, die Wirtschaftswelt erschüttert und für zahllose negative Schlagzeilen gesorgt. Als materialisierte Ausläufer des Bebens steht seither die Art und Weise, wie Unternehmen geführt werden, in nie gekanntem Ausmaß im Blickpunkt von Öffentlichkeit und Regulatoren. Betrachtet man allein die mit Schlagworten gefüllte Grafik am Ende dieses Artikels, ist unschwer zu erkennen, in welchem breiten Rechtsumfeld sich Geschäftsführer und Vorstände bewegen müssen. Die Vielzahl neuer Regelungen erschwert noch dazu die Übersicht. Ein Ende der Regulierungsflut ist aber leider auch nicht in Sicht. Daher wollen wir Ihnen in diesem Heft einen aktuellen Überblick über den Stand der Dinge und einen Ausblick über zukünftige Entwicklungen geben.

## Lösungen finden

Unsere Rolle als Berater geht jedoch weit über das Aufzeigen möglicher Problemfelder hinaus: Praktische Lösungsvorschläge sollen Ihnen helfen, die richtigen Entscheidungen zu treffen. Deshalb liegt ein Schwerpunkt dieses Heftes auf Anregungen zum richtigen Umgang mit den dargestellten Risiken. Einen auf den Einzelfall bezogenen guten Rat kann dies natürlich nicht ersetzen.

## Aspekte der Verantwortung

Die ersten drei Artikel behandeln verschiedene Aspekte der Verantwortlichkeit von Geschäftsführern bzw. des Vorstandes: strafrechtlich, steuerlich und sozialversicherungsrechtlich und schließlich die Verantwortung für den Jahresabschluss (siehe Grafik). Ein wirklich unabhängiger und kritischer Abschlussprüfer mag zwar unter manchen Aspekten unbequem sein, ist aber letztlich der beste Risikoschutz für die verantwortlichen Gesellschaftsorgane.

Auch die internationalen Entwicklungen der Regeln verantwortungsvoller Unternehmensführung, von denen wir glauben, dass sie über kurz oder lang Auswirkungen auf Österreich haben, werden in einem eigenen Beitrag beleuchtet. Das Gleiche gilt für eine oft beiseite geschobene, weil unangenehme Facette der Aufgaben von Geschäftsführung bzw. Vorstand, nämlich Maßnahmen gegen Defraudationen im Unternehmen zu setzen. Beleuchtet werden einige Konsequenzen für die Unternehmensführung aus der von den Medien im vergangenen Dezember mit großem Echo aufgenommenen PwC Global Economic Crime Survey 2005 und deren vergleichenden Auswertung für Österreich.

### Überblick schaffen

Auf Grund der Fülle der Veränderungen ist es schwierig, den Überblick über all die Entwicklungen und Diskussionen über die Aufgaben, Rechte und Pflichten von Unternehmen und ihrer Führung zu be-

halten. Deshalb konzentriert sich das Schwerpunktthema der vorliegenden Ausgabe von Tipps&Trends auf einen kleinen, jedoch behutsam ausgewählten Ausschnitt einiger wesentlicher Themen der Aufgaben und Haftungen von Führungskräften.

Viele Entwicklungen und Bestrebungen, wie der Lamfalussy-Prozess, die Erweiterung des COSO-Modells interner Kontrollen zum Enterprise Risk Management System, die Online-Finanzberichterstattung via XBRL, Triple Bottom-Line Reporting und andere konnten auf Grund des Umfangs und der Komplexität nicht behandelt werden.

Trotz allen Beharrungsvermögens werden die internationalen Trends und Tendenzen letztlich auch in die Kultur der Unternehmensführung in Österreich Eingang finden. Wie das Beispiel SoX 404 – mit dem auch viele österreichische Tochterunternehmen SEC-notierter Konzerne

heftige Erfahrungen gesammelt haben – zeigt, orientieren sich viele der internationalen Konzepte an den Gegebenheiten internationaler Großkonzerne und sind auf das typische österreichische mittelständische Unternehmen nicht unmittelbar anwendbar, ohne grundsätzliche unternehmerische Überlegungen zu verletzen. Deswegen liegt die Hoffnung darauf, dass dieses Problem in der EU erkannt würde. Jede Bemühung einer angemessenen „Übersetzung“ auf lokale Verhältnisse ist dabei zu unterstützen.

### Unternehmerische Integrität

PwC engagiert sich für eine Weiterentwicklung der Regeln guter Unternehmensführung, die sich nicht an abgezeichnetem Papier sondern echter Integrität orientiert, die praktikabel ist und zutiefst unternehmerische Zielsetzungen nicht behindert sondern fördert. Ihre Anregungen und Ihr Feedback sind uns willkommen. Und denken Sie nicht in der Gegenwart, sondern in der Zukunft.

[dorotea.rebmann@at.pwc.com](mailto:dorotea.rebmann@at.pwc.com)

*Gute Unternehmensführung ist an echter Integrität zu erkennen*

Geschäftsführer/Vorstand			
Verwaltungsrecht	Zivilrecht/ Gesellschaftsrecht	Strafrecht	Steuerrecht
Arbeitnehmerschutz Ausländerbeschäftigungsgesetz Arbeitsgesetz etc. ...	Schädigung der Gesellschaft Verteilung von Gesellschaftsvermögen In-Sich-Geschäft Verbotene Einlagenrückgewähr Satzungsverstoß etc. ...	Veruntreuung Betrug Nichtabführen von Sozialversicherungsbeiträgen Verspätete Konkursanmeldung Betrügerische Krida Falsche Darstellung des Gesellschaftsvermögens etc. ...	Abgabenhinterziehung Haftung für Gesellschaftsabgaben Verzollungsumgehung etc. ...

Quelle: PwC

PRICEWATERHOUSECOOPERS

# Wie die Erfüllung von Aufgaben, Rechten und Pflichten am besten zu bewältigen ist

Geschäftsführung bedeutet auch, eine Reihe von Pflichten zu erfüllen und Gestaltungsmöglichkeiten zu nutzen. Dafür kann an mehreren Hebeln gedreht werden.

Beratern wird gerne nachgesagt, dass sie sehr häufig nur auf Schwierigkeiten, Probleme und Risiken hinweisen, ohne produktive Handlungsanweisungen zu liefern. Dabei besteht ihre Aufgabe besonders darin, Lösungen anzubieten und auf Chancen hinzuweisen. Es wird daher an dieser Stelle nicht auf die Drohpotenziale aufmerksam gemacht, sondern auf die Gestaltungsmöglichkeiten eines Geschäftsführers oder Vorstandes. Grundsätzlich gibt es so gut wie keinen Teilbereich eines Unternehmens, der nicht wesentlich von der Geschäftsführung zu beeinflussen ist. Im Rahmen einer groben Einteilung können die Tätigkeitsfelder der Geschäftsleitung in drei operative Bereiche eingeteilt werden (siehe Grafik).

## Kompetenzwandel

Die Kernkompetenzen des Geschäftsführers verändern sich dabei üblicherweise proportional mit der Größe des Unternehmens. Geschäftsleiter eines kleinen Betriebes sind in der Regel vorwiegend für den eigentlichen Geschäftszweck des Unternehmens

tätig. Die Schwerpunkte können hier aber bereits vielschichtig sein. Zu den Inputfaktoren zählen etwa Rohstoffe oder Personal. In der Wertschöpfung selbst können die Stärken in der Innovationskraft genauso wie in der Fertigung liegen. Auch im Bereich Output gibt es für das Management eine Reihe von Gestaltungsmöglichkeiten, selbst wenn Marketing bereits in den Bereich der externen Kommunikation und nicht in den eigentlichen Geschäftszweig eingeordnet wird.

Während manche Manager sehr gut mit Personal oder der Beschaffung von Material umgehen können und ihr Hauptaugenmerk auf diese Bereiche legen, konzentrieren sich andere Führungskräfte auf ihre Stärken im Produktionsprozess, auf die Entwicklung neuer Technologien oder auf die Aufrechterhaltung von Flexibilität.

## Steigende Bedeutung

Mit zunehmender Größe gewinnt der administrative Bereich eines Unternehmens mehr und mehr an Bedeutung. Auch hier ist der Gestaltungsspielraum des Manage-

ments sehr groß. Im Lebenszyklus eines Betriebes spielt die Administration meist nach Wachstumsschüben eine wesentliche Rolle, weil sie adäquat mitwachsen muss. Als außerhalb der Kernkompetenz liegender Bereich wird die Verwaltung oft vernachlässigt, was zu sehr groben Managementfehlern führen kann.

## Fokus auf Verwaltung

Andererseits gibt es eine Reihe von Führungskräften, die sich gerade im Aufbau oder in der Restrukturierung der Verwaltungseinheiten im Unternehmen Lorbeeren verdienen können. Nicht zuletzt ein großer Teil von Finanzinvestoren, die in der Regel nicht aus der Industrie des Unternehmens stammen, verdient sein Geld mit der Strukturierung der Unternehmensverwaltung. Auch das richtige Einsetzen der Produktionsleitung ist letztendlich eine verwaltende Tätigkeit. Zu oft werden solche Investoren als „Finanzheuschrecken“ abgestempelt. Dabei wird aber übersehen, dass eine funktionierende Administration für ein Unternehmen immanent wichtig – und richtig eingesetzt – Wertschöpfend ist.

Gleichzeitig mit dem Wachstum des Unternehmens und zunehmender Konkurrenz steigt die Bedeutung der Kommunikation nach außen. Mit den abgesetzten Produkten werden auch Image und Prestige an die Außenwelt transportiert. Gute Marketingansätze können dazu beitragen, ein Unternehmen günstig zu positionieren und zusätzlichen Wert zu schaffen. Um ein Vielfaches größer wird die Gestaltungsmöglichkeit des Managements bei strategischen Entscheidungen. Diese haben eine Hebelwirkung auf die Entwicklung des Unternehmens. In periodischen Abständen gibt es neue Trends beim Einsatz zeitgemäßer Führungsstile. Die Philosophien des „Management-by“ reichen über die Bandbreite von „Management by objectives“, also der zielorientierten Führung, bis zum absichtlichen Zulassen des Chaos als Ordnungsprinzip. Begleitet werden diese Führungsarten von

*Gute Manager kennen ihre Grenzen und delegieren mit Maß und Ziel*

TQM (Total Quality Management), CRM (Customer Relationship Management) und einer schier endlosen Reihe anderer Ansätze. Die Erkenntnis, dass vernetztes Denken die wichtigste Schlüsselkompetenz eines guten Managements ist, erscheint daher nicht wirklich neu.

Die unterschiedlichen Ansätze und Führungsstile haben gemeinsam, dass sie dem Geschäftsführer letztlich dort das Leben leichter machen sollen, wo er den Schwerpunkt seines Handelns setzen will. Das kann aus dem Antrieb heraus geschehen, dass sich im Unternehmen Schwachstellen gezeigt haben. Wenn dies aber immer der einzige Antrieb ist, dann reagiert das Management nur und kommt nicht in die Situation zu agieren.

Die ganze Bandbreite der Handlungsmöglichkeiten des Manage-

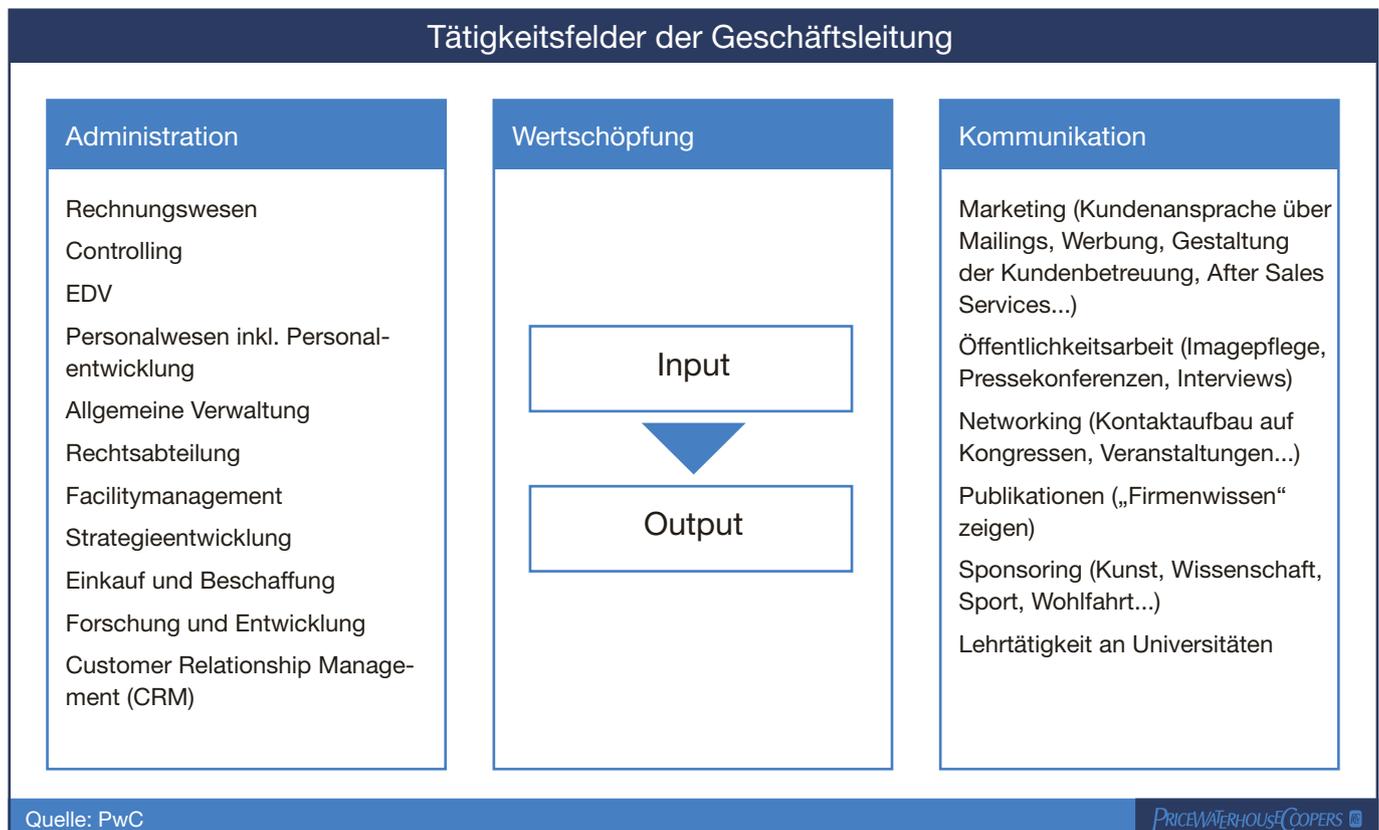
ments zeigt, dass eine Person oder ein Team sehr schnell an seine Grenzen stoßen kann und daher interne oder externe Unterstützung in Anspruch zu nehmen ist.

### Grenzen ausloten

Einen guten Geschäftsführer zeichnet aus, dass er seine Grenzen kennt und Mankos durch sinnvolle Delegation ausgleicht. So unterschiedlich die Stärken und Schwächen jedes Managers auch sein können, so unterschiedlich sind gleichzeitig seine Bedürfnisse nach Unterstützung. Einen guten Berater zeichnet wiederum aus, dass er individuell auf den Bedarf des Auftraggebers eingeht und sich auf diesen einstellt. Das führt zu dem Schluss, dass es immer eine Restgröße an „persönlicher Kompatibilität“ zwischen Unternehmer und Berater geben wird, egal wie fachlich qualifiziert jeder der Beteiligten tatsächlich ist.

miklos.revay@at.pwc.com

## Tätigkeitsfelder der Geschäftsleitung



Quelle: PwC

PRICEWATERHOUSECOOPERS



## Schwerpunktthema

# „Risikojob“ Geschäftsführung: Welche Maßnahmen die Gefahren nachhaltig mindern

Geschäftsführung ist mit zahlreichen Haftungsrisiken verbunden. Nur ein ausreichendes Risikomanagement sichert Manager gegen gefährliche Eventualitäten ab.

Entscheidungsträger müssen nicht nur mit den allgemeinen Risiken und Unsicherheiten des Marktes leben, sondern sollten auch die mannigfaltigen rechtlichen Risiken der Geschäftsführung ins Kalkül ihrer Risikoprävention ziehen. Nur durch den Einsatz eines entsprechenden Risikomanagements sind die zahlreichen Gefahren auf ein erträgliches, überschaubares Maß zu reduzieren. In der Tat ist nämlich die Position in der Geschäftsführung einer Aktiengesellschaft oder einer GmbH ein Job mit zahlreichen Haftungsrisiken.

So trifft Geschäftsführer einer GmbH und Vorstandsmitglieder einer AG die Pflicht zur umfassenden, fachlich einwandfreien Leitung der Gesellschaft. Was an und für sich einfach klingt, hat jedoch viele Facetten. Dazu gehört die Erfüllung verschiedenartiger Aufgaben, wie die Entwicklung sachgerechter Grundsätze der Geschäftspolitik und die Organisation des Unternehmens. Dies hat in einer solchen Weise zu erfolgen, als diese die Realisierung des Gesellschaftszwe-

ckes im optimalen Ausmaß ermöglicht und fördert. Für die Führung einer ordnungsgemäßen Buchhaltung und ein den Anforderungen des Unternehmens entsprechendes Rechnungswesen ist ebenso Sorge zu tragen, wie für die Überwachung der Belegschaft sowie für die grundsätzliche Einhaltung sämtlicher verwaltungsrechtlicher Gesetze. Dazu zählen etwa das Gewerberecht, Arbeitnehmerschutzvorschriften oder auch das Umweltrecht. Darüber hinaus sind auch sonstige Gesetze wie z.B. das Wettbewerbsrecht betroffen. Nicht zu vergessen auf die rechtzeitige und vollständige Entrichtung sämtlicher Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge und die Anmeldung eintragungspflichtiger Tatsachen zum Firmenbuch.

### Laufende Kontrolle

Zu den weiteren grundsätzlichen Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers bzw. eines Vorstandsmitglieds gehört die laufende Überprüfung der finanziellen Situation der Gesellschaft. Dies trifft auch die Pflicht, einen Insolvenzantrag zu stellen, wenn Zahlungsunfähigkeit

oder Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt. Bei verspäteter Antragstellung zur Insolvenz haften die Geschäftsführer nicht nur der Gesellschaft sondern auch den Gläubigern der Gesellschaft gegenüber. Diese Haftung ist weit reichend, da sie direkt, persönlich und unbeschränkt gilt. Weiters kann eine Strafbarkeit wegen eines Kridadelikts hinzukommen.

### Sorgfaltsmaßstab

Bei der Fülle der angeführten Pflichten wird schon auf den ersten Blick deutlich, dass die Aufgabe des GmbH-Geschäftsführers bzw. des Vorstandsmitglieds ein Job mit zahlreichen Risiken ist. Dabei haften Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft für den objektiven Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmanns. Dies bedeutet, dass sich Geschäftsleiter nicht mit dem Hinweis aus der Verantwortung stellen können, dass sie die für eine sorgfältige Ausübung ihres Amtes nötigen Fähigkeiten und Kenntnisse nicht mitbringen.

Andererseits ist das objektive Sorgfaltsniveau spezifisch auf das jeweilige Unternehmen bezogen. Daraus folgt, dass sich der konkrete Pflichtenmaßstab an der Branche, der Größe des Unternehmens und der jeweiligen Situation orientiert und bemisst.

So werden von einem Geschäftsführer einer kleinen Althandelswaren-GmbH nur geringere Kenntnisse vorausgesetzt als etwa von einem Vorstandsmitglied einer großen Aktiengesellschaft, die Umsätze in einer Dimension von mehreren Milliarden Euro macht, die einer Heerschar von Aktionären gegenübersteht, und die in ihren Betriebsstätten tausende Mitarbeiter beschäftigt.

#### **Pflicht zur Loyalität**

Zu den Grundpflichten jedes Vorstandsmitglieds und jedes Geschäftsführers gehört das Interesse, das Wohl der Gesellschaft zu wahren und zu fördern und gegenüber der Gesellschaft zu jedem Zeitpunkt loyal zu sein. Die Verwendung von Mitteln der Gesellschaft für eigene, private Zwecke steht dazu eindeutig im Widerspruch.

Offensichtlich rechtswidrig ist etwa die Finanzierung einer privaten Geburtstagsfeier oder die Errichtung eines Schwimmbades aus Mitteln der Gesellschaft. Unzulässig sind aber auch die Zahlung überhöhter Gehälter oder die Überlassung eines Kraftfahrzeuges oder sonstiger Güter zur privaten Nutzung gegen kein oder nur geringes Entgelt. Verstöße gegen die strikte Trennung von Vermögen der Gesellschaft und Privatvermögen sind nicht nur gesellschaftsrechtlich rechtswidrig, sondern können auch zu persönlicher, zivilrechtlicher und straf-

rechtlicher Haftung des Geschäftsführers führen (§ 153 StGB, Untreue).

#### **Risikobegrenzung**

In Anbetracht der Pflichten und Haftungsrisiken sind GmbH-Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft sehr gut beraten, nach Möglichkeiten der Risikobegrenzung bzw. Maßnahmen für die Haftungsminimierung zu suchen. Dazu stehen mehrere verschiedene Vorgehensweisen offen: So ist die Vereinbarung von Haftungsfreistellungen mit Mehrheitsgesellschaftern oder Konzernobergesellschaften möglich und auch üblich.

Von einer Vereinbarung zwischen GmbH-Geschäftsführer bzw. Vorstand und der Gesellschaft selbst ist abzuraten, da diese zivilrechtlich keine Wirksamkeit hat. Auch die Zulässigkeit einer solchen Vereinbarung ist unsicher. Darüber hinaus

*Ein spezielles Risikomanagement eliminiert zahlreiche Haftungsrisiken*

kann für verschiedene verwaltungsrechtliche Verantwortungsbereiche ein verantwortlicher Beauftragter bestellt werden, der für die Einhaltung der betreffenden Verwaltungsvorschriften, wie etwa Arbeitnehmerschutzvorschriften, zuständig ist. Für das Gewerberecht ist es sogar erforderlich, einen gewerberechtlichen Geschäftsführer zu bestellen, der für die Einhaltung sämtlicher gewerberechtlichen Vorschriften verantwortlich zeichnet.

Von manchen Versicherungskonzernen werden Vermögensschadenhaftpflichtversicherungen für GmbH-Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften angeboten. Diese werden auch als „Directors und Officers Versicherung“ (D&O) bezeichnet. In Österreich wird derzeit das Risiko der Haftung gegenüber der Gesell-

schaft für bestimmte Verschuldensarten von einigen Versicherungen übernommen. Eine weitere Möglichkeit zur Verminderung des Haftungsrisikos ist die Vereinbarung einer Ressortverteilung zwischen mehreren Vorstandsmitgliedern bzw. Geschäftsführern. Dabei ist zu beachten, dass für bestimmte Angelegenheiten vom Gesetz zwingend die Gesamtverantwortung jedes geschäftsführenden Organs festgelegt ist, sodass z.B. für die Vornahme der erforderlichen Firmenbuchanmeldungen, die rechtzeitige Beantragung eines Insolvenzverfahrens sowie die Erfüllung verschiedener öffentlich-rechtlicher Pflichten trotz Ressortverteilung jeder Geschäftsführer voll haftbar bleibt.

#### **Besondere Maßnahmen**

Bei außergewöhnlichen oder besonders haftungsträchtigen Geschäften empfiehlt sich für GmbH-Geschäftsführer die Einholung einer Weisung durch die Gesellschafter bzw. bei Vorstandsmitgliedern die Einholung eines Beschlusses des Aufsichtsrats. Darüber hinaus kann der Vorstand über wichtige und bedeutende Fragen der Geschäftsführung auch eine Entscheidung der Hauptversammlung verlangen. Schließlich lassen sich Risiken für gewisse Aufgaben mittels der Auslagerung von Tätigkeiten an Dritte (Outsourcing) abwälzen. Das gilt etwa für die Buchführung, die Erstellung des Jahresabschlusses oder auch für die interne Kontrolle.

Für einzelne Projekte oder Entscheidungen ist der Rat oder ein Gutachten externer Berater sinnvoll und wichtig. Auch beim Outsourcing bleibt jedoch eine Pflicht zur sorgfältigen Auswahl des jeweiligen Dienstleisters und in gewissem Umfang auch zur Überwachung bestehen.

[georg.greindl@greindlkoeck.at](mailto:georg.greindl@greindlkoeck.at)

# Abgabenrechtliche Haftung von Geschäftsführer oder Vorstand

Unkenntnis von Haftungsbestimmungen im Abgaben- und Sozialversicherungsrecht können weit reichende Folgen haben. Geschäftsführer und Vorstände trifft die Haftung persönlich und direkt.

Als geschäftsführungs- und vertretungsbefugtes Organ einer GmbH bzw. Aktiengesellschaft haftet der Geschäftsführer (Vorstand) nach rechtsgeschäftlichen oder deliktischen Grundsätzen. Diese Haftung besteht nicht nur gegenüber der Gesellschaft, sondern gilt auch gegenüber Dritten. Der Haftungsmaßstab ergibt sich aus dem Pflichtenkreis laut Gesetz und Vertrag sowie durch die Abgrenzung zum Aufgabenbereich anderer Organe. Als Haftungsmasse dient in der Regel das gesamte Vermögen des Geschäftsführers bzw. Vorstandes. Sind mehrere Geschäftsführer vorhanden, so haften diese solidarisch.

## Ausfallhaftung

Grundsätzlich sind Vorstände einer AG und Geschäftsführer einer GmbH nicht Schuldner der Abgaben einer Gesellschaft. Sie müssen daher nicht unmittelbar für die Abgabenschulden eintreten. Auf Grund besonderer Vorschriften, die im Wesentlichen in der Bundesabgabenordnung (BAO) geregelt sind, kann der Fiskus jedoch unter gewissen Voraussetzungen einen Haftungsanspruch direkt gegenüber Vorständen und Geschäfts-

führern geltend machen. Sie haften als Vertreter der Kapitalgesellschaft neben der Gesellschaft insofern, als Abgaben infolge einer schuldhaften Verletzung der ihnen auferlegten, abgabenrechtlichen Pflichten uneinbringlich geworden sind. In einem solchen Fall handelt es sich somit um eine Ausfallhaftung. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Haftungsanspruchs sind somit die Uneinbringlichkeit der Abgaben, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Vorschriften und das Bestehen eines kausalen Zusammenhangs zwischen dem Abgabenausfall und der schuldhaften Pflichtverletzung. Eine Haftung besteht nicht, wenn die Abgaben unter Berücksichtigung der Vermögenslage der Gesellschaft auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung uneinbringlich gewesen wären. Betragsmäßig erstreckt sich die Haftung nur auf jenen Teil, der aus den zur Verfügung stehenden Gesellschaftsmitteln hätte bedient werden können. Praktische Bedeutung erlangen die Haftungsbestimmungen insbesondere im Fall eines Konkurses oder der Zahlungsunfähigkeit einer Gesellschaft.

## Zahlreiche Ursachen

Eine Haftung besteht unter Berücksichtigung der oben beschriebenen Voraussetzungen vor allem auch für die fehlende, falsche oder unvollständige Abgabe von Erklärungen, welche die Gesellschaft zur Festsetzung von Abgaben zu machen hat. Das Gleiche gilt bei Verletzung der Pflicht, Abgaben aus den Mitteln zu zahlen, die die Organe verwalten sowie für die Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten. Es ist jedenfalls zu berücksichtigen, dass selbst schon leichte Fahrlässigkeit Haftungsfolgen auslöst. Dies erstreckt sich auch auf die Auswahl- und Kontrollpflichten bei der Übertragung von Aufgaben auf angestelltes Personal. Weitere Tatbestände, die zu einer Haftung führen können, sind die Verletzung von Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten, die Nicht- oder nicht korrekte Einbehaltung von Lohnsteuern, die Nichtabfuhr von Kapitalertragsteuer oder auch die Verletzung von Bestimmungen über die Abzugsteuer bei begrenzt Steuerpflichtigen. Für Haftungsfragen besonders bedeutend ist der Tatbestand vorsätzlicher Finanzvergehen.

## Solidarische Verantwortung

In der Praxis stellt sich häufig die Frage, wie das Verschulden tatsächlich gemessen wird, wenn die Gesellschaft mehrere Vorstände oder Geschäftsführer hat und wenn die Verantwortungsbereiche unter den betroffenen Führungskräften aufgeteilt sind. In diesem Fall richtet sich die abgabenrechtliche Haftung in erster Linie danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Trotzdem haften auch die anderen Vorstände oder Geschäftsführer, wenn sie ihrer Verpflichtung zur wechselseitigen Überwachung nicht ausreichend nachkommen und diese schuldhaft verletzen. Sie dürfen sich insbesondere dann nicht auf den intern zuständigen Vorstand oder Geschäftsführer verlassen, wenn der Verdacht besteht, dass dieser die ihm zugewiesenen abgabenrechtlichen Pflichten und Aufgaben nicht oder nur unvollständig erfüllt und wenn sie dies erkennen hätten müssen. Für die Praxis ist auch bedeutend, dass der in der BAO normierte Gleichbehandlungsgrundsatz, d.h. dass der Fiskus gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt werden darf, bei Abzugsteuern, wie insbesondere der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer, nicht zum Tragen kommt. Diese Abgaben sind nach der Judikatur im Verhältnis zu anderen Forderungen vorrangig zu befriedigen, weil es sich um Abgabenschulden Dritter handelt, welche die Gesellschaft einzubehalten und abzuführen hat.

## Sozialversicherung

Haftungen finden sich nicht nur in Steuergesetzen, auch im Bereich der Sozialabgaben sind umfassende Haftungen vorgesehen. Das ASVG normiert den Dienstgeber als Schuldner sowohl der Dienstgeber-

als auch der Dienstnehmerbeiträge und sieht ebenfalls eine Haftungserweiterung auf die Vertreter juristischer Personen vor. Die Haftung nach dem ASVG ist ebenfalls eine Ausfallhaftung und bedingt eine schuldhafte Verletzung der Pflichten des ASVG. Eine schuldhafte Verletzung liegt nicht nur vor, wenn der Geschäftsführer gegen das Gebot der Gleichbehandlung der Gläubiger verstößt, sondern auch wenn er einbehaltene Dienstnehmeranteile nicht an die Gebietskrankenkasse weiterleitet bzw. Beitragsausfälle auf schuldhafte Meldeverletzungen zurückzuführen sind. Für diese Beiträge haftet der Geschäftsführer ungeachtet der Gleichbehandlung und der Frage

### *Haftungsfälle können die Existenz von Führungskräften gefährden*

noch vorhandener Mittel zur Gänze. Bei Lohn- und Gehaltsnettoauszahlungen ist strikt darauf zu achten, dass die Dienstnehmeranteile abgeführt werden, ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder rechtzeitige Eröffnung eines Insolvenzverfahrens stellt sich in diesem Zusammenhang nicht. Neben der im ASVG normierten Haftungserweiterung auf Geschäftsführer steht der Gebietskrankenkasse auch der ordentliche Rechtsweg zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen offen.

## Sonderbestimmungen

Eine Sonderbestimmung ist im Zusammenhang mit Leiharbeitskräften wirksam. Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz sieht eine Bürgenhaftung des Arbeitgebers für die Dienstnehmer- und Dienstgeberbeiträge einer überlassenen Arbeitskraft vor. Eine weitere Sonderbestimmung gibt es im Zusammenhang mit freien Dienstnehmern. Wenn Beitragsnachzahlungen auf Grund unwahrer oder mangelnder Auskunft des freien

Dienstnehmers über das Bestehen einer Pflichtversicherung entstanden sind, so schulden Dienstgeber und Dienstnehmer die jeweils auf sie entfallenden Beitragsteile. Es entfällt somit bei einer derartigen Konstellation die Haftung für die Dienstnehmeranteile des freien Dienstnehmers.

## Strafrechtliche Sanktion

Die Strafbestimmungen für Verstöße gegen die Vorschriften über die Einbehaltung und Einzahlung der Dienstnehmerbeiträge durch den Dienstgeber wurden seit 1. März 2005 in das Strafgesetzbuch übernommen. Wer als Dienstgeber dem Sozialversicherungsträger Beiträge eines Dienstnehmers zur Sozialversicherung vorenthält, ist mit einem Freiheitsentzug von bis zu zwei Jahren zu bestrafen. Wenn der ausstehende Betrag bis zum Ende der Verhandlung einbezahlt wird oder wenn sich der Geschäftsführer zur Nachentrichtung innerhalb einer bestimmten Zeit verpflichtet, ist von der Freiheitsstrafe abzusehen. Darüber hinaus wurden noch Bestimmungen bei betrügerischem Vorenthalten von Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträgen und organisierter Schwarzarbeit in das Strafgesetzbuch aufgenommen.

Abgabenhaftungen können für Vorstände und Geschäftsführer äußerst unangenehm werden. Dies kann bis zur Gefährdung der persönlichen Existenz reichen. Die Gefahr ist insbesondere dann groß, wenn auch noch finanzstrafrechtliche Folgen hinzukommen. Es ist daher unerlässlich, eine funktionierende Vorsorgestrategie für den Krisenfall in der Schublade zu haben und im Anlassfall rechtzeitig eine Ziel führende Verteidigungsstrategie einzuleiten.

johannes.moertl@at.pwc.com  
waltraud.niederleithner@at.pwc.com

# Konsequenzen fehlerhafter Jahresabschlüsse

Wer haftet für fehlerhafte Rechenwerke? Wann ist ein Jahresabschluss richtig? Welcher Sorgfaltsmaßstab ist anzulegen? Worauf bei der Beantwortung dieser Fragen zu achten ist.

Die Geschäftsführung ist für das Rechnungswesen und interne Kontrollsystem verantwortlich. In die Kompetenz der gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften fällt auch die Erstellung des um den Anhang erweiterten Jahresabschlusses einschließlich des Lageberichtes. Kleine GmbHs sind hievon ausgenommen. Auch im Falle einer Ressortverteilung, die einem Geschäftsführer bzw. Vorstand die Zuständigkeit für das Rechnungswesen zuweist, sind die übrigen Mitglieder der Geschäftsführung nicht zur Gänze ihrer Sorgfaltspflicht für die Buchführung ent-

hoben. Jedes einzelne Mitglied der Geschäftsführung wird nur insoweit entlastet, als es seiner allgemeinen, gegenseitigen Überwachungspflicht gerecht wird.

## Jede Führungskraft betroffen

Die bei Kapitalgesellschaften im HGB angeordnete obligatorische Jahresabschlussprüfung stellt keine ausreichende Überwachung dar, auf die sich das Management allein verlassen darf. Wenn Zweifel an der Richtigkeit der Buchführung bestehen, müssen sich auch Mitglieder der Geschäftsführung, die für ein anderes Ressort zuständig sind, mit der Buchführung befassen. Die Erstellung des Jahresabschlusses hat unter Einhaltung der Grundsätze

ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) zu erfolgen. Der Abschluss ist fehlerhaft, wenn er nicht geeignet ist, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, zu vermitteln. Die Ursachen dafür können Fehler, Irrtümer oder bewusst gesetzte Maßnahmen, wie Bilanzpolitik, -schönung, -fälschung oder -verschleierung sein. Fehler bzw. Irrtümer umfassen die unbeabsichtigte Feh- oder Nichtdarstellung auf Grund von Mängeln in vorgelagerten Rechenwerken, Missinterpretation von Fakten oder Bewertungsmethoden.

## Fehlentscheidungen mit Vermögensverlusten sind haftungsbegründend

Unter Bilanzfälschung oder -verschleierung wird die bewusste oder vorsätzlich unrichtige Darstellung durch falsche Angaben oder das Verschweigen wichtiger Tatsachen durch z.B. fiktive oder überhöhte, fehlende Aktiva oder Passiva, Fehlschätzungen, Haftungsrisiken, Scheingeschäfte, unklare irreführende Benennung oder Erläuterung von Posten verstanden. Bei Bilanzpolitik bzw. -schönung erfolgt eine zulässige Ausnützung von Gestaltungsspielräumen (z.B. Ansatz- und Bewertungswahlrechten) mit dem Ziel, überhöhte Gewinnausschüttungen zu verhindern, Bilanzkennzahlen, wie etwa Working Capital, zu beeinflussen oder die Steuerlast zu optimieren. Durch bilanzpolitische

Maßnahmen, wie kurzfristiges Verändern der Relation von Eigen- zu Fremdkapital oder Bilanzverkürzung oder -verlängerung, lassen sich Kennzahlen gestalten, die z.B. die Bonitätsprüfung von Banken und Investoren beeinflussen. Solche Handlungen sind nicht strafbar, können aber strafbare Handlungen begründen.

## Haftung und Schadensersatz

Jede Fehlentscheidung des Managements, die zu Vermögensverlusten im Unternehmen führt, ist haftungsbegründend und hat grundsätzlich Schadensersatzpflicht zur Folge. Diese besteht auch bei Schädigung Dritter durch Fehlinformation im Jahresabschluss und ist gemäß den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen strafbar. Um Haftungsfolgen auszuschließen, muss das Management nachweisen, dass die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes angewendet wurde. Bei Aufdeckung eines Fehlers oder Verstoßes gegen die GoB gilt es darzulegen, dass ein entschuldbarer Irrtum oder zum Zeitpunkt der Handlung eine vertretbare Handlungsweise vorliegt. Eine Abgrenzung zur strafbaren Bilanzverschleierung ist oft nicht zweifelsfrei möglich. Die Einbeziehung des Abschlussprüfers mindert aber das Risiko.

daniela.stastny@at.pwc.com

# Corporate Governance: Strengere Spielregeln

Die internationalen Trends für Corporate Governance entwickeln sich immer schneller. Verantwortungsvolle und transparente Unternehmensführung unterliegt damit neuen Bedingungen.

Mit dem GesRÄG 2005 wurden in Österreich einige Rahmenbedingungen der Unternehmensverfassung verändert. So wurde etwa die Höchstzahl der Aufsichtsratsmandate gesenkt und klargestellt, dass die Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers nicht dem Vorstand, sondern dem Aufsichtsrat obliegt. Auch einige Regeln des (freiwilligen) Österreichischen Corporate Governance Kodex wurden letzten Herbst angepasst. Im Vergleich zu den Umwälzungen der Regeln der Unternehmensführung, die in anderen Ländern umgesetzt bzw. international diskutiert werden, waren diese Anpassungen geringfügig. Hier ein Blick über den Tellerrand.

## Schnellschuss in den USA

In den USA wurde in Antwort auf den Enron-Skandal im Schnellschuss-Verfahren der mittlerweile notorische Sarbanes-Oxley-Act eingeführt. Dieser sieht unter anderem eine erhebliche Ausweitung der Anforderungen an interne Kontrollen über die Finanzberichterstattung und deren Dokumentation sowie die Verantwortung der Unternehmensorgane vor.

## Unter Beobachtung der EU

Die EU-Kommission legte ein umfangreiches Arbeitsprogramm zur

Harmonisierung der Kapitalmärkte, der Verbesserung der Transparenz der Unternehmensberichterstattung und der Unternehmensführung vor, das ausdrücklich auf den Einsatz von Expertenwissen und Auswertungsstudien setzt. Ein Teil des Arbeitsprogramms wurde inzwischen erledigt und ist in den österreichischen Normenbestand eingegangen. Das gilt für die Prospektverordnung oder das GesRÄG. Viele weitere Projekte sind noch in der Pipeline.

Im Oktober 2004 beschloss die EU-Kommission Empfehlungen zur Corporate Governance börsennotierter Unternehmen. Diese Empfehlungen konzentrieren sich auf die Unabhängigkeit der Mitglieder des Aufsichtsrates und die Transparenz und verstärken Mitspracherechte der Aktionäre bezüglich Vorstandsvergütungen. So soll der Wechsel vom Vorstandsvorsitz auf einen Chef-Sessel im Aufsichtsrat nur in Ausnahmefällen erfolgen.

## Deutschland: Offenlegung von Vorstandsbezügen

Weil in Deutschland die Offenlegung von Vorstandsgehältern auf freiwilliger Basis nicht in dem vom Gesetzgeber gewünschten Ausmaß erfolgte, verlangt nun das Gesetz ab dem Wirtschaftsjahr 2006 eine

detaillierte Offenlegung von Vorstandsbezügen auf Einzelbasis im Anhang zum Jahresabschluss börsennotierter AGs. Damit wird ein in Mittel- und Westeuropa verbreitetes Tabu gebrochen. Über die mittelfristigen Auswirkungen für Österreich darf spekuliert werden. Schadensersatzklagen von Aktionären, die sich auf Pflichtverletzungen von Vorstand und Aufsichtsrat stützen, werden erleichtert.

## Euro SoX?

Im März 2005 stellte die FEE den Entwurf einer Empfehlung an die EU-Kommission zu Risikomanagement und internen Kontrollen in der EU zur Diskussion, in der einer unkritischen Übernahme der SoX 404-Regeln eine Absage erteilt wird. Die FEE plädiert für eine schrittweise, reflektierende, prinzipienbasierte und an den unterschiedlichen Ausgangspunkten in verschiedenen Ländern der EU und verschiedenen Unternehmensarten orientierte Einführung von Regeln zu Risikomanagement und interner Kontrolle. Gleichzeitig wird betont, dass Risikomanagement und Kontrollen nicht nur die Finanzberichterstattung, sondern auch die Einhaltung von Gesetzen und anderen Vorschriften und das operationale und strategische Risiko umfassen müssen.

[dorotea.rebmann@at.pwc.com](mailto:dorotea.rebmann@at.pwc.com)

## Wirtschaftskriminalität

Eine PwC-Studie zur Wirtschaftskriminalität beweist, dass Unternehmen großen Gefahren ausgesetzt sind. Das Ausmaß der tatsächlichen Bedrohung wird jedoch nach wie vor weit unterschätzt.

„Die Geschäftsführer haben dafür zu sorgen, dass ein internes Kontrollsystem geführt wird, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht.“ Hinter dieser knappen Formulierung des § 22 Abs 1 GmbHG bzw. der korrespondierenden Norm im AktG steckt ein ganzes Bündel von Aufgabenbereichen, dessen Umfang erschrecken kann.

Ein internes Kontrollsystem dient nicht nur der Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens. Zu seinen wesentlichen Aufgaben zählen nach einhelliger Auffassung der Schutz des Vermögens und der Informationen des Unternehmens, und zwar auch der Schutz vor intendiert verursachten Verlusten. Daher ist die Absicherung des Unternehmens vor Schädigungen aus wirtschaftskriminellen Handlungen eine primäre Aufgabe des Vorstands bzw. der Geschäftsführung. Nicht immer ist den Verantwortlichen jedoch bewusst, vor welcher Gefahr sie das Unternehmen schützen müssen.

### Herbe Opferbilanz

Im Rahmen der dritten PwC Global Economic Crime Survey (GECS 2005) wurden im Sommer 2005 75 computerunterstützte Interviews mit

Führungskräften österreichischer Unternehmen durchgeführt, die in ihrem Unternehmen für den Themenbereich Kriminalprävention und -aufklärung zuständig sind. Danach wissen 45 Prozent der österreichischen Unternehmen, dass sie in den letzten zwei Jahren Opfer eines Wirtschaftsdelikts geworden sind (und das durchschnittlich sechsmal). Dies entspricht dem Niveau in Westeuropa und der ganzen Welt.

Während also fast die Hälfte der Unternehmen in jüngster Zeit negative Erfahrungen machen musste, hält es nicht einmal ein Viertel der Befragten für wahrscheinlich oder sehr wahrscheinlich, dass ihr Unternehmen in den nächsten fünf Jahren Ziel wirtschaftskrimineller Handlungen sein wird. Entsprechend selten werden präventive Maßnahmen ergriffen oder ausgebaut. Die offensichtliche Tendenz des Managements, vor Defraudationsrisiken die Augen zu verschließen, mag menschlich verständlich sein. Vor dem Hintergrund gesetzlicher Aufgaben und Haftung ist sie jedoch selbstgefährdend.

Hinzu kommt, dass es sich bei den aufgedeckten Fällen keineswegs um Lappalien handelt: 14 Prozent

der in Österreich Befragten erlitten einen Schaden zwischen einer und zehn Millionen EUR. Dies liegt über dem Schnitt in Westeuropa und weltweit (jeweils 11 Prozent). In 69 Prozent der berichteten Fälle lag der finanzielle Schaden zwischen 10.000 und 250.000 EUR (Westeuropa und weltweit 50 Prozent).

### Angekratztes Image

Neben dem finanziellen Schaden erlitten viele Unternehmen in Österreich noch häufiger als im Ausland einen massiven Image-Schaden. Nur in 13 Prozent der berichteten Fälle erfuhr niemand außerhalb des Unternehmens von der Tat (Westeuropa 23 und weltweit 22 Prozent). Geschäftspartner (Österreich 40, Westeuropa 31 und weltweit 35 Prozent) und Kunden (Österreich 33, Westeuropa 25 und weltweit 29 Prozent) wussten schließlich, dass das Unternehmen Opfer von Wirtschaftskriminalität wurde. Der daraus erlittene Image-Schaden wird von österreichischen Unternehmen konsequenterweise häufiger als sehr ernst oder ernst eingestuft im internationalen Vergleich (Österreich 33, Westeuropa 21 und weltweit 24 Prozent). Vorstände und Geschäftsführer haben also allen Grund, sich dem Thema zu widmen.

Die PwC-Studie zeigt auch, dass das große Bedrohungspotenzial nicht von Banden oder Clans ausgeht, die das Lager ausräumen, sondern von den eigenen Mitarbeitern. Fast 60 Prozent der Täter kommen aus dem eigenen Unternehmen (Westeuropa 52 und weltweit 50 Prozent), davon immerhin 64 Prozent aus dem Top- und mittleren Management (Westeuropa 41 und weltweit 42 Prozent). Dessen sind sich die Verantwortlichen oft nicht bewusst, was auch die Diskrepanz zwischen den Angaben zum bestehenden Versicherungsschutz und dem tatsächlich durch Versicherungsleistungen ersetzten Schaden erklärt. Nur 11 Prozent der in Österreich Befragten gaben an, dass das Unternehmen mehr als 60 Prozent des Schadens ersetzt bekam (Westeuropa und weltweit 27 Prozent). Der Schadensersatz konnte meistens vom Täter selbst erlangt werden.

78 Prozent der in Österreich befragten Unternehmen erhielten keine Versicherungsleistungen (Westeuropa 85 und weltweit 84 Prozent). Demgegenüber geben 45 Prozent der Unternehmen in Österreich an, gegen Wirtschaftskriminalität versichert zu sein. Für Eingriffe von außen mag dies stimmen. Vertrauensschadenversicherungen gegen Vermögensschäden, die von den eigenen Mitarbeitern vorsätzlich verursacht werden, bestehen nach unserer Erfahrung jedoch nur selten.

Die Angaben über die Art der aufgedeckten Delikte bestätigen das Bild vom Vertrauensbruch in den eigenen Reihen. Im internationalen Vergleich überdurchschnittlich häufig entdecken Unternehmen in Österreich Veruntreuungen und Diebstähle zu ihren Lasten (Österreich 76, Westeuropa 63 und welt-

weit 62 Prozent). Im Vergleich zu 2003 ist in diesem Bereich ein starker Anstieg zu verzeichnen. Damals gaben nur 50 Prozent der in Österreich Befragten an, Opfer solcher Delikte geworden zu sein (Westeuropa 65 und weltweit 59 Prozent).

Auch von Betrug (Österreich 42, Westeuropa 44 und weltweit 47 Prozent), Industriespionage und Produktpiraterie (Österreich 30, Westeuropa 27 und weltweit 25 Prozent) und Korruption (Österreich 15, Westeuropa 14 und weltweit 24 Prozent) sind österreichische Unternehmen betroffen. Falschbilanzierung (Österreich 9, Westeuropa 22 und weltweit 25 Prozent), Geldwäsche und Insiderhandel werden hingegen kaum und viel seltener als im Rest der Welt wahrgenommen.

Es gilt also, das Unternehmen vor allem vor Veruntreuungen und ähnlichen Delikten im eigenen Haus, insbesondere in den mittleren und oberen Reihen, zu schützen. Aber wie?

Dass selbst die besten technischen Systeme und Überwachungsmechanismen keine gänzliche Abhilfe schaffen, beweisen kriminologische Fakten. Die Bindung des Mitarbeiters an das Unternehmen spielt bei der Prävention eine wichtige Rolle. Mitarbeiter mit hoher sozialer und emotionaler Bindung an das Unternehmen haben eine höhere psychologische Schwelle zu überwinden als solche, die eine Atmosphäre des Misstrauens und der Anonymität wahrnehmen. Es ist allgemein anerkannt, dass Wirtschaftsdelikte oft dort begangen werden, wo drei Faktoren zusammentreffen: eine günstige Gelegenheit, ein Anreiz oder Druck zur Begehung der Tat und die Möglichkeit, die Tat vor sich

selbst zu rechtfertigen. Wir haben die Interviewten, die sich noch an zurückliegende Fälle erinnerten, gefragt, was nach ihrer Meinung den oder die Täter zu der Tat bewog. Aufwendiger Lebensstil (Anreiz), unzureichende interne Kontrollen (Gelegenheit), mangelndes Werte- oder Unrechtsbewusstsein und leichte Verführbarkeit (Rechtfertigung) wurden am häufigsten genannt.

### Wirksame Präventionsstrategie

Dies bedeutet jedoch nicht, dass andere Faktoren, wie Unzufriedenheit im Unternehmen, unbefriedigende Berufsaussichten oder hohe Anonymität, keine Rolle spielen. Sie können gemeinsam zur Motivation für ein Delikt beitragen. Sozialpsychologische Studien zur Equity- und Verfahrensgerechtigkeit bestätigen, dass es für Menschen vor allem wichtig ist, wie sie behandelt werden. Eine positive Unternehmenskultur ist demnach ein wesentliches Element einer Präventionsstrategie. Andererseits dürfen zuverlässige Kontroll- und Sicherheitsmaßnahmen nicht vernachlässigt werden. Es gilt also die richtige Balance zwischen Vertrauen und Kontrolle zu finden.

Die Umfrage ergab auch, dass Österreichs Manager mit den bestehenden Präventionsmaßnahmen zufriedener sind und das Wissen der Unternehmensleitung über Ursachen von und Maßnahmen gegen Wirtschaftskriminalität besser einschätzen als ihre ausländischen Kollegen. Wenn Ihnen dennoch Zweifel gekommen sind – unsere Spezialisten beraten Sie gerne.

Mehr über die Ergebnisse der PwC Global Economic Crime Survey 2005, insbesondere Aufdeckung und Aufklärung, finden Sie unter [www.pwc.com/at/crimesurvey](http://www.pwc.com/at/crimesurvey).

[dorotea.rebmann@at.pwc.com](mailto:dorotea.rebmann@at.pwc.com)

# Global (E-)Invoicing & (E-)Archiving

## Increasing Efficiency and Reducing Costs Including VAT/GST rules in 41 countries worldwide

Nur 36% der europäischen Unternehmen mit großem Rechnungsvolumen arbeiten bereits mit e-Rechnungstellung und e-Archivierung. Dies ist das Ergebnis einer im Sommer 2005 durchgeführten PwC-Studie. Obwohl fast zwei Drittel der europäischen Unternehmen die Vorteile der e-Rechnungstellung noch nicht nutzen, setzen sich rund 50% von ihnen bereits intensiv mit elektronischer Rechnungstellung und Archivierung auseinander. Auch in Österreich rechnet PwC mit einem starken Anstieg der e-Rechnungen innerhalb dieses Jahres.

Das englischsprachige Buch „Global (E-)Invoicing & (E-)Archiving“ unterstützt Sie als Leitfaden und Ratgeber bei der Entscheidungsfindung. Es beinhaltet die wichtigsten praxisrelevanten Überlegungen zur Implementierung elektronischer Rechnungstellung und Archivierung. Außerdem erhalten Sie einen globalen Überblick

der umsatzsteuerlichen Bestimmungen zur e-Rechnungstellung und e-Archivierung für Unternehmer. Abschließend enthält das Buch einen Länderteil, in dem die derzeit aktuellen Bestimmungen in 41 Ländern weltweit (darunter alle EU-Mitgliedstaaten) detailliert dargestellt werden.

Sie können das Buch auf unserer Website [www.pwc.at](http://www.pwc.at) bestellen.

Die europäische PwC-Studie „e-Invoicing and e-Archiving – Taking the next step“ können Sie online als PDF downloaden. Benutzen Sie hierzu den Link auf [www.pwc.at](http://www.pwc.at).



## Applied Intelligence – Applied Arts

Seit Beginn des Jahres 2005 sind PricewaterhouseCoopers Österreich und die Universität für angewandte Kunst Wien in einer Partnerschaft verbunden. Im Rahmen dieser Kooperation „Applied Intelligence – Applied Arts“ steht das Foyer bei PwC künftig als Kunstraum für die Angewandte zur Verfügung und wird von StudentInnen unter-

schiedlicher Institute für jeweils sechs Monate gestaltet. Das Opening der ersten Ausstellung fand am 8. November 2005 mit Gästen aus Wirtschaft und Kunst statt. Rainer Schneider, der erste Künstler, der das Foyer kreativ ausstattet, versucht mit seiner Videoinstallation „Joshua Trees“ den steten Drang nach dem perfekten

Dialog zu visualisieren. Die Kooperation mit der Angewandten basiert auf Werten wie Qualität, Unabhängigkeit sowie Vernetzung im Denken und Handeln, die PwC und der Angewandten gemein sind. Die Ausstellung kann während der Büroöffnungszeiten (Mo. – Fr. 8.00 – 19.00 Uhr) besichtigt werden.



## Neues aus dem Recht

### Unternehmensstrafrecht neu

Mit 1. Jänner 2006 ist das neue Unternehmensstrafrecht in Kraft getreten. Auf Basis dieses Gesetzes können Unternehmen für Straftaten ihrer Entscheidungsträger und Mitarbeiter strafrechtlich belangt werden. Das größte Risiko stellt voraussichtlich aber weniger die gerichtliche Strafe dar. Der Image-schaden für ein „vorbestraftes“ Unternehmen und die Möglichkeit des Gerichts, dem Unternehmen die Wiedergutmachung des entstandenen Schadens aufzutragen, können wirtschaftlich weit schwerer wiegen.

### Wer ist betroffen?

Das neue Gesetz spricht nicht von Unternehmen, sondern von „Verbänden“, daher auch der Name Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG). Unter Verband werden jede juristische Person sowie Personenhandels-gesellschaft, Eingetragene Erwerbsgesellschaft und Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung verstanden.

### Was ist strafbar?

Eine Straftat gemäß VbVG ist jede nach einem Bundes- oder Landesgesetz mit gerichtlicher Strafe bedrohte Handlung. Neben Wirtschafts- und Umweltdelikten kommt somit etwa auch Körperverletzung in Betracht. Zusätzlich werden im Ausland verübte Taten erfasst. Als Anknüpfungspunkt dient der Sitz des Verbandes oder der Ort des Betriebes oder jener der Niederlassung. Der Verband muss

sich für eine Straftat verantworten, wenn der Täter ein Entscheidungsträger oder Mitarbeiter ist und wenn die Tat zu Gunsten des Verbandes begangen oder eine den Verband treffende Pflicht verletzt wird. „Entscheidungsträger“ sind jedenfalls Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder, Prokuristen und Personen, die in vergleichbarer Weise zur Außenvertretung befugt sind. Ebenso Personen mit Kontrollbefugnis, wie Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsmitglieder, sowie jede sonstige Person, die maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung ausübt.

„Mitarbeiter“ sind alle Arbeitnehmer in einem Arbeits- oder Ausbildungsverhältnis sowie überlassene Arbeitskräfte. Für die Zurechenbarkeit ist zusätzlich erforderlich, dass ein Entscheidungsträger des Verbandes die nach den Umständen gebotene Sorgfalt außer Acht gelassen und dadurch die Tat des Mitarbeiters ermöglicht oder wesentlich erleichtert hat. Das wird anzunehmen sein, wenn eine grundlegende, technische, organisatorische oder personelle Maßnahme zur Verhinderung der Tat unterlassen wurde. Eine Tat gilt als „zu Gunsten“ des Verbandes, wenn sie diesen bereichert hat oder bereichern hätte sollen oder wenn der Verband sich dadurch einen Aufwand erspart hat.

### Strafen

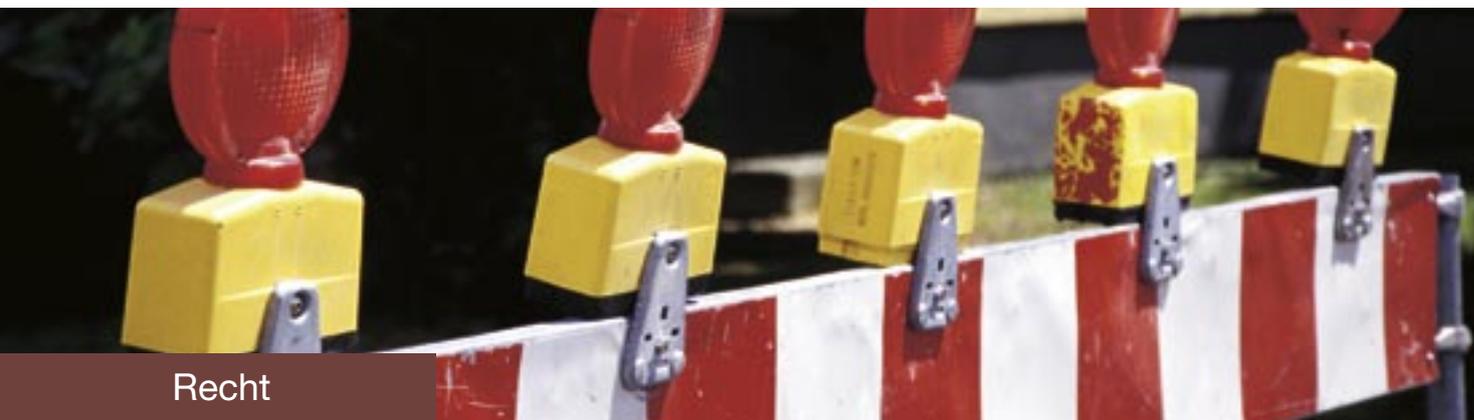
Das VbVG sieht als einzige Sanktion die Geldbuße vor. Das Ausmaß der Geldbuße wird mit dem „Tages-

satzsystem“ festgelegt. Um die Betriebsgrundlage des Verbandes zu erhalten, wird zunächst die Ertragslage des Verbandes erhoben. Ein Tagessatz soll demnach einem 360sten Teil des Jahresertrages entsprechen, mindestens jedoch 50 EUR, höchstens 10.000 EUR. Das Gesetz sieht einen Mindeststrafrahmen von 40 Tagessätzen vor.

Das VbVG enthält weitreichende Möglichkeiten, die Geldbuße zum Teil oder zur Gänze nachzusehen. Die bedingte Nachsicht kann allerdings mit gerichtlichen Weisungen verbunden sein. Zu erwähnen ist die Weisung zur Schadenswiedergutmachung, aber auch jene zur Ergreifung bestimmter technischer, organisatorischer oder personeller Maßnahmen (Letzteres nur mit Zustimmung des Verbandes).

Völlig offen ist noch, wie sich eine „Vorstrafe“ auf das Öffentlichkeitsbild eines Unternehmens auswirken wird. Zumindest im Verhältnis zum Endverbraucher könnte der Schaden weitaus größer sein als die mögliche Geldbuße. Der vom Gesetzgeber beabsichtigte Hauptzweck des neuen Gesetzes ist somit weniger die Sanktion im Einzelfall als die Vorbeugung: Unternehmen sollen dazu bewegt werden, sich der spezifischen Risiken ihrer Tätigkeitsfelder bewusst zu werden und ein entsprechendes Risikomanagement zu betreiben.

[christian.weber@at.pwc.com](mailto:christian.weber@at.pwc.com)



## BMVG bei grenzüberschreitender Entsendung

Ist nach internationalem Privatrecht österreichisches Arbeitsrecht auf das Dienstverhältnis eines grenzüberschreitend entsandten Dienstnehmers anzuwenden, so gilt grundsätzlich auch das BMVG.

Das Betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz (BMVG, BGBl I 2002/100) kommt grundsätzlich dann zur Anwendung, wenn nach dem 31. Dezember 2002 ein auf privatrechtlichem Vertrag beruhendes Arbeitsverhältnis neu begründet wird. Bei Sachverhalten mit Auslandsberührung, wie bei der praktisch bedeutsamen grenzüberschreitenden Entsendung, ist für die Geltung des BMVG die Anwendbarkeit der österreichischen Arbeitsrechtsordnung auf das vorliegende Dienstverhältnis maßgeblich.

Ausnahmen von diesem Grundprinzip ergeben sich insbesondere bei der Konzernversetzung. So gilt nicht das BMVG sondern das alte Abfertigungsrecht (insbesondere nach AngG und ArbAbfG) trotz Abschlusses eines neuen Dienstverhältnisses nach dem 31. Dezember 2002, wenn der Dienstnehmer seine Konzernkarriere vor dem 1. Jänner 2003 begonnen hat und der neue Dienstgeber iSd § 15 AktG oder § 115 GmbHG mit dem Altarbeitgeber verbunden ist. Die Neubegründung des Dienstverhältnisses im Konzern führt allerdings auch hier nur dann zur Anwendbarkeit des alten österreichischen Abfertigungsrechts, wenn das

neue Arbeitsverhältnis sonst dem BMVG unterliegen würde, wenn also grundsätzlich österreichisches Arbeitsrecht anwendbar ist.

### Österreichisches Arbeitsrecht

Nach herrschender aber umstrittener Ansicht ist das BMVG unabhängig von der Sozialversicherungspflicht in Österreich dann anwendbar, wenn auf privatrechtlicher Ebene österreichisches Arbeitsrecht zur Anwendung kommt.

Nach dem Europäischen Vertragsrechtsübereinkommen vom 19. Juni 1980 (EVÜ) ist zu beurteilen, welches Recht auf das Arbeitsverhältnis zur Anwendung zu bringen ist. Das EVÜ ist auch dann anzuwenden, wenn danach das Recht eines Nichtvertragsstaates verwiesenes oder gewähltes Recht sein sollte. Das auf ein Arbeitsverhältnis anzuwendende Recht ist zunächst

- das Recht des Staates, in welchem der Arbeitnehmer in Erfüllung des Vertrages gewöhnlich seine Arbeit verrichtet. Dies gilt selbst bei vorübergehender Entsendung in einen anderen Staat.
- Wenn der Arbeitnehmer seine Arbeit gewöhnlich nicht in ein und demselben Staat verrichtet, das Recht des Staates, in dem sich

die einstellende Niederlassung befindet.

- Wenn sich aus der Gesamtheit der Umstände ergibt, dass der Arbeitsvertrag oder das Arbeitsverhältnis engere Verbindungen zu einem anderen Staat aufweisen, das Recht dieses Staates (Ausweichklausel).

Das so bestimmte – objektiv verwiesene – Recht ist grundsätzlich von Faktoren, wie der Staatsbürgerschaft oder dem Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Arbeitnehmers oder dem Sitz des Arbeitgebers, unabhängig. Vereinbaren die Parteien die Anwendbarkeit einer anderen als der österreichischen Rechtsordnung, so kann auch durch eine solche abweichende Rechtswahl die Anwendung der zwingenden Beitragspflicht nach dem österreichischen BMVG nicht abbedungen werden.

Unabhängig von dem nach den dargestellten Regeln auf einen Sachverhalt anzuwendenden Recht, insbesondere also auch bei erfolgreicher Abwahl des eigentlich anwendbaren Rechts, sind die Eingriffsnormen jener Staaten, mit welchen der Sachverhalt eine enge Verbindung aufweist, anzuwenden

(Art 7 EVÜ). Dies gilt auch dann, wenn diese letztlich nicht zur Anwendbarkeit ihrer Rechtsordnungen führt. In Österreich ist etwa das Mutterschutzgesetz als Eingriffsnorm anerkannt. Das BMVG ist nach richtiger aber umstrittener Ansicht allerdings nicht als Eingriffsnorm anzusehen, sodass die Sachverhaltsprüfung beendet werden kann, wenn die Nichtanwendbarkeit der österreichischen Rechtsordnung feststeht.

### Entsendung über Grenzen hinweg

In der Praxis stellt sich im Hinblick auf das anwendbare Recht zunächst die Frage nach dem Vorliegen einer echten Entsendung. In diesem Falle kommt bei Entsendung nach Österreich (Incomings) das BMVG nicht zur Anwendung und Entsendungen aus Österreich (Outgoings) verbleiben im Geltungskreis des BMVG. Wenn keine echte Entsendung vorliegt, ist anschließend allgemein zu prüfen, ob der gewöhnliche Arbeitsort in Österreich oder aber in einem Drittstaat liegt. Im zweiten Fall wäre das BMVG unanwendbar. Ergibt diese Untersuchung kein Ergebnis, so stellt sich als dritter Schritt die Frage nach der einstellenden Niederlassung. Schließlich bleibt noch die Prüfung der Ausweichklausel.

### Hauptkriterien

Bei der Beurteilung einer grenzüberschreitenden Entsendung sind folgende Kriterien wesentlich:

- Die Befristung der Entsendung spricht für das Vorliegen einer „echten“ Entsendung. Andererseits können auch Entsendungen, welche über längere Zeiträume erfolgen, „vorübergehend“ sein.
- Behält das Arbeitsverhältnis seinen Schwerpunkt im Entsendestaat, etwa durch die fortdauernde organisatorische Einbindung in den Betrieb im Heimatstaat durch laufende Berichtspflichten oder

Ähnliches, und soll in absehbarer Zukunft hier fortgesetzt werden, so spricht dies für eine bloß vorübergehende Entsendung.

- Ist die vertragliche Hauptverpflichtung die Erbringung von Dienstleistungen in Österreich und war ein Arbeitsantritt im Entsendestaat nicht beabsichtigt, so ist grundsätzlich der gewöhnliche Arbeitsort des Arbeitnehmers in Österreich anzunehmen. Gleiches gilt, wenn im Entsendestaat bloß eine Einschulung und keine weitere Tätigkeit nach Ende der „Entsendung“ nach Österreich vorgesehen ist.
- Der gewöhnliche Arbeitsort liegt vom ersten Tag des Arbeitseinsatzes an in Österreich, wenn es sich um eine Aufgabe handelt, die ihrer Natur nach auf Dauer angelegt ist, und dem Parteienwillen nicht ausnahmsweise eine mit dem Zweck verbundene Begrenzung zu entnehmen ist. Es handelt sich um eine Versetzung und keine Entsendung (z.B. bei Geschäftsführung einer Niederlassung; anders bei Übernahme der Geschäftsführung zu Schulungszwecken). Ist die Entsendung auf einen bestimmten Zweck beschränkt und die Rückkehr vorgesehen, wie bei projektbezogener Tätigkeit, ist eine bloß vorübergehende Entsendung anzunehmen.
- Ist der Dienstvertrag im Entsendestaat befristet bzw. wird er anlässlich der „Entsendung“ beendet, so kann dies als Indiz für eine Versetzung angesehen werden. Ist er unbefristet und sind die Rückkehrmodalitäten bzw. eine Rückkehroption geregelt, so deutet dies eher auf eine bloß vorübergehende Entsendung hin.
- Eine bloß vorübergehende Entsendung setzt wohl einen gewöhnlichen Arbeitsort vor der Entsendung voraus, nicht aber

notwendigerweise tatsächliche Arbeitsleistung an diesem Ort vor der Entsendung. Der Abschluss und die gleichzeitige Karenzierung des im Entsendestaat bestehenden Dienstverhältnisses deuten aber auf eine Verlegung des Arbeitsortes nach Österreich hin. Sonst kann der Dienstvertrag im

### Bei Entsendungen ist im Einzelfall die Rechtsordnung zu prüfen

Entsendestaat regelmäßig auch für die Dauer der Entsendung karenziert werden, ohne dass

dies einer bloß vorübergehenden Entsendung entgegensteht. Die dargestellten Grundsätze gelten selbstverständlich sowohl für Entsendungen von als auch nach Österreich.

### Spezifische Prüfung

Wenn keine Entsendung aus dem Ausland vorliegt, so ist Österreich möglicherweise dennoch nicht Staat der gewöhnlichen Arbeitsverrichtung, wenn z.B. ein zweiter Prüfungsschritt ergibt, dass die Arbeitsleistung ihren örtlichen Schwerpunkt in einem Drittland hat. Dies ist nach der Anzahl der geleisteten Arbeitstage zu beurteilen. Hier entscheidet das Überwiegen, wobei nicht der Ort der vereinbarten, sondern jener der tatsächlichen Tätigkeit ausschlaggebend ist. Das BMVG wäre auch in einem solchen Fall unanwendbar.

Ist ein gewöhnlicher Arbeitsort nicht zu ermitteln, weil die Arbeit nicht überwiegend in einem Staat verrichtet wird, so kommt – in einem dritten Schritt – das Recht jenes Staates zur Anwendung, in welchem sich die Niederlassung befindet, welche den Arbeitnehmer eingestellt hat. Liegt diese in einem Drittstaat, so ist die Anwendung des BMVG ausgeschlossen.

ulrike.vidovitsch@at.pwc.com  
lisa.beisteiner@at.pwc.com



## Berechtigter Anspruch: Tipps für den Regress von Sozialversicherung und Lohnsteuer

Rückforderungen des Arbeitgebers gegenüber dem Dienstnehmer gehören besonders im Sozialversicherungs- und Lohnsteuerbereich zum Tagesgeschäft. Worauf dabei besonders zu achten ist.

Im Bereich der Sozialversicherung und der betrieblichen Mitarbeiter-Vorsorgekasse ist zur Gänze der Dienstgeber Schuldner der Sozialversicherungsbeiträge. Er hat sowohl Dienstgeber- als auch Dienstnehmerbeiträge auf seine Gefahr und Kosten einzuzahlen. Das Abzugsrecht der Dienstnehmerbeiträge ist in § 60 ASVG verankert.

### Laufende Bezüge

Der Dienstgeber darf den auf den Dienstnehmer entfallenden Beitragsanteil zur Sozialversicherung vom laufenden Entgelt abziehen. Dieses Recht muss bei sonstigem Verlust spätestens bei der auf die Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge nächstfolgenden Entgeltzahlung ausgeübt werden. Es sei denn, dass die nachträgliche Entrichtung nicht vom Dienstgeber verschuldet ist. Der Dienstgeber hat die Aufgabe beitragspflichtige Entgelte richtig abzurechnen. Eine Fahrlässigkeit begründet bereits ein Verschulden. Nachträglich dürfen nur noch Beiträge für den vorangegangenen Lohnzahlungszeitraum einbehalten werden. Beitragsnachforderungen für Lohnzahlungszeiträume vor dem Vormonat verfallen.

Anders ist der Fall der nachträglichen Entrichtung von Beiträgen ohne Verschulden des Dienstgebers. Hier sieht das Beitragsrecht vor, dass vom Versicherten die gesamten nachgezählten Dienstnehmerbeiträge nachgefordert werden können. Dabei wird jedoch der monatliche Einbehalt unter der Maßgabe, dass bei einer Entgeltzahlung höchstens die auf zwei Lohnzahlungszeiträume entfallenden Sozialversicherungsbeiträge abgezogen werden dürfen, eingeschränkt. In diesem Fall erfolgt eine Zusammenrechnung der auf den laufenden Lohnzahlungszeitraum entfallenden und der nachzuzahlenden Sozialversicherungsbeiträge. Im Ergebnis können bei einer laufenden Entgeltzahlung vom Dienstnehmer neben dem Sozialversicherungsbeitrag für den laufenden Beitragsmonat zusätzlich nur Beitragsnachforderungen bis maximal in Höhe eines zweiten Lohnzahlungszeitraumes abgezogen werden. Diese Bestimmungen bewirken bei Nichtverschulden des Dienstgebers, dass Beitragsnachforderungen für mehrere Beitragsmonate oft nur ratenweise einbehalten werden können.

### Sonderzahlungen

Nach den beitragsrechtlichen Bestimmungen ist der auf den Dienstnehmer entfallende Sozialversicherungsanteil für Sonderzahlungen von der Sonderzahlung selbst einzubehalten. Er darf nicht vom laufenden Entgelt in Abzug gebracht werden. Im Unterschied zum Sozialversicherungsbeitrag für laufendes Entgelt darf der Beitragsabzug immer nur von der jeweiligen Sonderzahlung erfolgen. Ein Dienstgeber, der es verabsäumt hat, den auf eine Sonderzahlung entfallenden Dienstnehmeranteil abzuziehen, ist daher nicht berechtigt, diesen Abzug bei Auszahlung einer späteren Sonderzahlung nachzuholen.

### Abzugsrecht

Das Abzugsrecht des Dienstgebers hinsichtlich der auf den Dienstnehmer entfallenden Sozialversicherungsbeiträge geht durch einen etwaigen Verzug mit der Entgeltzahlung als solcher nicht verloren. Vom Dienstgeber auf Grund eines unterlassenen Regresses übernommene Dienstnehmeranteile zur Sozialversicherung stellen einen abgabepflichtigen Vorteil aus dem Dienst-

verhältnis dar. Wird der Dienstgeber also im Rahmen einer Prüfung mit den Dienstnehmerbeiträgen belastet, ohne dass ihn ein Verschulden an der Nichteinbehaltung trifft, und unterlässt er es, sich in der Folge am Dienstnehmer zu regressieren, so liegt in der Übernahme dieser Beiträge durch den Dienstgeber ein pflichtiger Vorteil vor. Dieser ist in der Lohn- und Gehaltsverrechnung beim betroffenen Dienstnehmer zu berücksichtigen. Lohnsteuer fällt hierbei insofern keine an, als die übernommenen Dienstnehmerbeiträge zwar einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis bilden, diese aber gleichzeitig nach § 16 EStG von der Lohnsteuerbemessungsgrundlage des Dienstnehmers als Werbungskosten abzuziehen sind.

#### Lohnsteuer

Der Dienstnehmer ist – ungeachtet der Verpflichtung des Dienstgebers zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer – Steuerpflichtiger, Steuerschuldner und Steuerträger zugleich. Der Dienstgeber haftet jedoch für Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer. Somit haften sowohl Dienstnehmer als auch Dienstgeber für die Steuerverbindlichkeit des Dienstnehmers gemeinsam als Gesamtschuldner. Die Bundesabgabenordnung legt fest, dass unter Gesamtschuldner ein Mitschuldner zur ungeteilten Hand gemäß § 891 ABGB zu verstehen ist. Folglich befreit der Dienstgeber mit der Abfuhr der vom Dienstnehmer einbehaltenen Lohnsteuer eine fremde Schuld, für die er persönlich haftet. Es handelt sich somit um eine besondere Form eines „Gesamtschuldverhältnisses“. Der Dienstgeber tritt nach der Vorschrift des § 1358 ABGB in die Rechte des Gläubigers (Republik Österreich) ein und ist befugt, vom Dienstnehmer den Ersatz der gezahlten Schuld nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu fordern (Legalzession).

#### Fristen und Regress

Der Regressanspruch des Dienstgebers entsteht im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung. Erst diese setzt allfällige Fristen zu seiner Geltendmachung in Lauf. In engem Zusammenhang damit steht die Frage nach der Zulässigkeit des Rechtsweges hinsichtlich der vom Dienstgeber erworbenen Forderung. Es handelt sich dabei um ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis, dessen Rechtsnatur nach herrschender Lehre und Judikatur durch Legalzession nicht geändert wird. Es ist davon auszugehen, dass privatrechtliche Vorschriften auch auf öffentlich-rechtliche Obligationsverhältnisse anwendbar sind, wenn sich das öffentliche Recht darauf bezieht oder Lücken aufweist, und sich keine Widersprüche zu diesem ergeben.

Zahlt demnach ein Haftender die Schuld des Schuldners, so geht die Forderung auf den Haftenden im Wege der Legalzession über. Dieser kann die übergegangene Forderung im Regressweg beim Schuldner einfordern. Der öffentlich-rechtliche (Steuer-)Anspruch wird durch die gesetzliche Abtretung zu einem privatrechtlichen Anspruch, der von den ordentlichen Gerichten eingeklagt werden kann.

Irrelevant ist in diesem Zusammenhang, ob der Dienstgeber die Lohnsteuer irrtümlich oder auf Grund einer falschen Rechtsauffassung unrichtig berechnet hat. Im Bereich der Lohnsteuer ist keine nachträgliche Abzugsbeschränkung vorgesehen. Vielmehr ist hier nach der OGH-Rechtsprechung der Einwand des gutgläubigen Empfanges und Verbrauches nicht in Betracht zu ziehen. Wurde durch einen Fehler bzw. Irrtum zu wenig Lohnsteuer abgezogen und hierdurch ein

erhöhter Nettobezug ausbezahlt, kann der Dienstgeber die Lohnsteuerdifferenz nachträglich vom Dienstnehmer einfordern.

#### Interessen wahren

Der Dienstgeber, gegen den die Haftung für nicht einbehaltene Lohnsteuer geltend gemacht worden ist, kann mit seinem Rückgriffsanspruch gegen den Dienstnehmer als Steuerschuldner aber nur dann durchdringen, wenn und soweit er die Interessen des mithaftenden Dienstnehmers im Steuerprüfungsverfahren entsprechend gewahrt hat. Der Dienstgeber hat dem Lohnsteuerprüfer also nicht nur alle Unterlagen

*Der Regressanspruch entsteht zum Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung*

auszufolgen, sondern ihm – erforderlichenfalls unter Zuziehung des Dienstnehmers – alle sonstigen, für das Prüfungsverfahren wesentlichen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß mitzuteilen und gegebenenfalls auch einen nicht der Sach- und Rechtslage entsprechenden Haftungsbescheid mit Berufung anzufechten (vergleiche OGH 6.12.1977, 4 Ob 111/77, ARD 3031/9/78).

Unabhängig von kollektivvertraglichen Verfallsfristen verjährt der Rückzahlungsanspruch des Dienstgebers in analoger Anwendung des § 1486 Z 5 ABGB nach drei Jahren ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung der Abgabenschuld an das zuständige Betriebsfinanzamt. Lohnsteuernachforderungen auf Grund der gesetzlichen Haftung des Dienstgebers, für die der Dienstgeber den Dienstnehmer mittels Regress nicht in Anspruch nimmt, sind – im Gegensatz zu den Sozialversicherungsbeiträgen – nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusehen.

ulrike.vidovitsch@at.pwc.com

# Besteuerung von Indexzertifikaten

Mehrere Erlässe und Informationen des Bundesministerium für Finanzen (BMF) führten in den letzten Monaten zu Änderungen bei der Besteuerung von Indexzertifikaten. Welche Regeln gelten nun?

Seit 1. März 2004 wird bei Indexzertifikaten die Differenz zwischen Ausgabe- und Einlösewert als Zinsertrag behandelt, der der Kapitalertragsteuer (KESt) in Höhe von 25 Prozent unterliegt. Wertsteigerungen bei Indexzertifikaten, die vor diesem Stichtag begeben wurden, unterliegen weiterhin der meist günstigeren Spekulationsbesteuerung (steuerfrei nach einem Jahr), wenn sie mit einer Kapitalgarantie von weniger als 20 Prozent

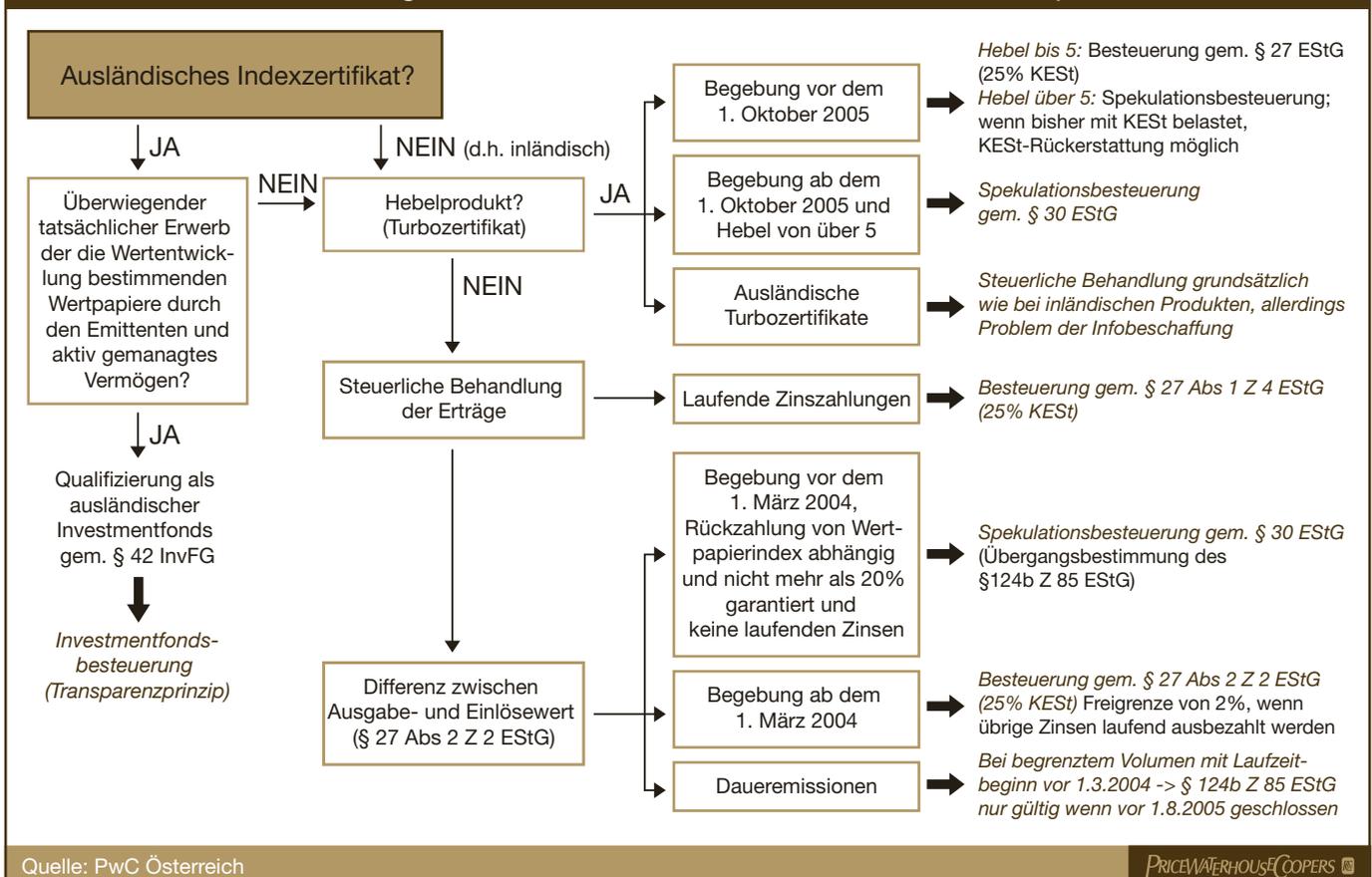
ausgestattet sind und wenn keine laufenden Zinsen gezahlt werden (§ 124b Z 85 EStG). Daueremissionen von Zertifikaten mit begrenztem Volumen und Laufzeitbeginn vor dem 1. März 2004 fallen nur noch dann unter die Übergangsbestimmung des § 124b Z 85 EStG, wenn sie vor dem 1. August 2005 geschlossen wurden. Auch bei Hebel- oder Turbozertifikaten hat das Finanzministerium vor kurzem klargestellt, wann diese der Speku-

lationsbesteuerung oder der KESt unterliegen.

Die nachfolgende Grafik gibt einen groben Gesamtüberblick über den aktuellen Stand der Besteuerung von Indexzertifikaten. Für Rückfragen und detaillierte Informationen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

thomas.strobach@at.pwc.com  
johannes.edlbacher@at.pwc.com

## Die Besteuerung von Indexzertifikaten bei inländischen Privatpersonen



Quelle: PwC Österreich

PRICEWATERHOUSECOOPERS



## Neu: Finanzstrafen für „Verbände“

Neben den handelnden Personen können auch die Rechtsträger, denen sie angehören, finanzstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden. Das könnte sich auf Betriebsprüfungen auswirken.

Gemäß Verbandsverantwortlichkeitsgesetz, das mit 1. Jänner 2006 in Kraft getreten ist, können nicht nur die handelnden physischen Personen, sondern auch die dahinter stehenden Rechtsträger (die „Verbände“) selbst, alle Straftaten, die im Strafgesetzbuch oder im Finanzstrafgesetz normiert sind, begehen. Voraussetzung dafür ist, dass die Straftat durch eine Person in Führungsposition oder durch Mitarbeiter begangen wurde und es an der gebotenen und zumutba-

ren Überwachung gemangelt hat. Bei Fahrlässigkeitsdelikten kann es sogar in Fällen, für die bisher keine einzelne physische Person verantwortlich gemacht werden konnte, zur Strafbarkeit des Verbandes kommen. Denn dafür reicht aus, dass Mitarbeiter – bei mangelnder Überwachung – gemeinsam ein Verhalten setzen, das in seiner Gesamtheit als fahrlässige Finanzstrafstat zu werten ist, ohne dass ein einzelner Mitarbeiter selbst finanzstrafrechtlich belangt werden

kann. In Betriebsprüfungen wird es also künftig unter Umständen nicht mehr nur um das Mehrergebnis gehen.

Mögliche Vorkehrungen umfassen vor allem Maßnahmen, die Überwachung sichtbar machen, wie insbesondere das Erstellen von Richtlinien für Rückstellungen, Repräsentationsspesen, Verrechnungspreise oder Ähnliches.

[herbert.greinecker@at.pwc.com](mailto:herbert.greinecker@at.pwc.com)

## Kodex für Verrechnungspreisdokumentation

Die EU setzt auf einen Code of Conduct, der die Dokumentation konzerninterner Verrechnungspreise vereinheitlicht. Eine Entlastung internationaler Konzerne und geringere Steuerrisiken nahen.

Am 10. November 2005 hat die EU-Kommission einen Vorschlag für einen Verhaltenskodex angenommen, wonach multinational tätige Konzerne ihre internen Verrechnungspreise gegenüber Finanzbehörden in standardisierter Weise dokumentieren sollen.

Die einzureichenden Dokumente umfassen:

- Den „Masterfile“: Dieser enthält standardisierte Informationen, die für alle Konzerngesellschaften

gelten, wie z.B. Beschreibung von Geschäft und Strategie des Konzerns, seine Struktur und die Art der internen Leistungsbeziehungen sowie die Verrechnungspreisgrundsätze.

- Die „länderspezifische Dokumentation“: Diese umfasst Zusatzinformationen, die nur für Gesellschaften im jeweiligen Land bedeutsam sind wie z.B. Volumen der eigenen internen Leistungsbeziehungen sowie spezielle Verrechnungspreismethoden.

Zum Masterfile erhalten alle involvierten Mitgliedsländer Zugang. Die länderspezifische Information ist dem betreffenden Land vorbehalten. Durch die in der EU bestehenden Dokumentationsvorschriften ist der Code of Conduct besonders gegenüber Ländern wichtig, die einschlägige Vorschriften erst einführen – wie z.B. Österreich. Konzerne mit EU-Tochtergesellschaften sollten sich an ihm orientieren.

[herbert.greinecker@at.pwc.com](mailto:herbert.greinecker@at.pwc.com)



## Steuervorteil und Anwendungsmöglichkeiten der Europäischen AG

Seit über einem Jahr besteht in Österreich die Möglichkeit eine Europäische Aktiengesellschaft zu gründen. Die Wahl dieser Rechtsform öffnet jedenfalls neue Möglichkeiten der Steueroptimierung.

Die SE-Verordnung enthält keine speziellen Bestimmungen über die Besteuerung der Europäischen AG, sondern verweist auf das nationale Recht des jeweiligen Sitzstaates. Dabei hat eine steuerliche Gleichstellung mit den nationalen AGs zu erfolgen. Das österreichische Steuerrecht sieht weiters nur kaum erwähnenswerte Sonderregelungen vor, wie etwa für die Mindestkörperschaftsteuer und Absetzbarkeit von Verwaltungsratsvergütungen. Damit gibt es keine „direkten“ Steuervorteile. Worin besteht dann die steuerliche Fantasie bei der SE? Diese liegt in der mit der SE-Verordnung geschaffenen handelsrechtlichen Grundlage für grenzüberschreitende Verschmelzungen sowie Sitzverlegungen, die damit auch die Basis für entsprechende steuerliche Strukturierungen bilden.

### Ausländische Verlustvorträge

Die Errichtung einer SE durch grenzüberschreitende Verschmelzung ausländischer Tochtergesellschaften auf die österreichische Muttergesellschaft bietet über die damit verbundene Reduktion zu

einer Betriebsstättenstruktur die Möglichkeit, Verluste und – im Unterschied zur steuerlichen Gruppe – unter bestimmten Bedingungen sogar Verlustvorträge ausländischer Tochtergesellschaften steueroptimal in Österreich zu nutzen.

Die Verlustvortragsnutzung hat die Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen, die die sogenannte Befreiungsmethode vorsieht, zur Voraussetzung. Es darf jedoch kein Fall eines sogenannten „Verlustvortragsshoppings“ vorliegen. Das bedeutet, dass nur jene Verlustvorträge verwertbar sind, die in Perioden entstanden, in denen bereits das Mutter-Tochter-Verhältnis bestand.

Spätestens mit der Umsetzung der Richtlinie vom 26. Oktober 2005 (2005/56/EG) über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten, die bis 15. Dezember 2007 zu erfolgen hat, wird jedoch nicht mehr unbedingt die Errichtung einer SE zur grenzüberschreitenden Verlustvortragsnutzung erforderlich sein. Der

EuGH hat bereits mit Entscheidung vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache Sevic entschieden, dass ein allgemeiner Ausschluss grenzüberschreitender Umstrukturierungsmaßnahmen nicht zulässig ist. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses, wie Schutz der Interessen von Gläubigern, und damit unterschiedliche Kapitalerhaltungsniveaus, können jedoch eine die Niederlassungsfreiheit beschränkende Maßnahme rechtfertigen.

### Steueroptimale Emigration

Mit der neueingeführten handelsrechtlichen Basis für grenzüberschreitende Verschmelzungen und Sitzverlegungen stellt sich zugleich auch die Frage der Wegzugsbesteuerung. Schon die bloße Verlegung des Orts der Geschäftsleitung ins Ausland löste in der Vergangenheit Fragen der Liquidationsbesteuerung bei österreichischen Kapitalgesellschaften aus. Damit – und auch auf Grund mehrerer jüngerer Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs – wurde ein Änderungsbedarf der sogenannten Wegzugsbesteuerung evident.

Dabei geht es im Fall von Wegzug und Herausverschmelzung um die Besteuerungsrechte einzelner Mitgliedstaaten für stille Reserven, die während der Ansässigkeit einer Gesellschaft in dem jeweiligen Mitgliedstaat entstanden sind. Das Problem stellt sich selbst dann, wenn es nicht zu einer tatsächlichen Versilberung dieser Werte gekommen ist.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2003 wurde in Österreich bereits auf diesen Reformbedarf reagiert. Nach der Neuregelung kommt es im Verhältnis zum EU- sowie EWR-Raum mit umfassendem Vollstreckungs- und Rechtshilfeabkommen insofern nicht zu einer Besteuerung, als das Vermögen nach Umgründung oder dem Wegzug einer österreichischen Betriebsstätte zurechenbar bleibt. Im Falle einer tatsächlichen Überführung von Vermögen ins Ausland besteht ein Antragswahlrecht nach § 6 Z 6 EStG auf Festsetzung der Steuern erst zum Zeitpunkt einer tatsächlich späteren Veräußerung des Betriebsvermögens oder dessen Überführung in einen Drittstaat (innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von zehn Jahren). Hierbei ist das Besteuerungsrecht auf die tatsächlichen, aufgedeckten und in Österreich erwirtschafteten stillen Reserven beschränkt. Bei der Strukturierung muss jedoch sorgfältig vorgegangen werden, da das Antragswahlrecht auf die Verlegung einzelner Wirtschaftsgüter nur unter bestimmten Voraussetzungen anwendbar ist.

#### Transfer von Gewinnpotenzial

Damit kann Gewinnerzielungspotenzial (z.B. für Patente) steuerneutral ins Niedrigsteuer-EU-Ausland verlagert werden, da erst der Weiterverkauf oder Transfer ins

nicht begünstigte Ausland (innerhalb der Verjährungsfrist) die steuerlichen Konsequenzen auslöst. Österreich gilt besonders im Hinblick auf unseren großen Nachbarn Deutschland schon fast als Steuerparadies. Immer zahlreicher werden daher auch die Anfragen zur Beurteilung der Vorteilhaftigkeit der Verlagerung des Sitzes von deutschen SEs nach Österreich.

#### Vorteil durch Sitzverlegung

Die Sitzverlegung eröffnet Möglichkeiten zum Einkaufen in günstigeres Steuer- oder Zivilrecht, was den Standortwettbewerb in der EU beträchtlich ankurbeln könnte. Aus steuerlicher Sicht ist dabei an Quellensteuern oder an das DBA-Netz zu denken. Zusätzlich können sich Spielräume für Double-Dip-Strukturierungen (bei Zinsen/Lizenz-Ver-

lustverwertung) auf tun. Aber auch Faktoren, wie das Einkaufen in ein Gesellschafts-

recht, das Mehrstimmrechtsaktien zur Vorbereitung auf einen Börsengang (IPO) vorsieht oder weitreichendere Möglichkeiten zu einem Squeeze-Out bietet, sind zu bedenken.

Im Falle einer grenzüberschreitenden Verschmelzung von Tochtergesellschaften aus Ländern mit einem DBA mit sogenannter Anrechnungsmethode besteht die Verpflichtung zur steuerneutralen Aufwertung des ausländischen Vermögens und damit der Erhöhung des Abschreibungspotenzials.

#### Steuerneutrale Repatriierung

Eine Repatriierung der Mittel nicht schachtelbegünstigter Tochtergesellschaften (überwiegend passive Tätigkeit, Niedrigsteuerland) sollte nach derzeitiger Rechtslage und Verwaltungspraxis außerhalb eines Missbrauchs im Wege einer Herein-

verschmelzung steuerneutral möglich sein.

#### Vorsteueroptimierung

Die Umstellung auf eine EU-weite Betriebsstättenstruktur könnte sich auch besonders für die weitgehend nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Banken, Versicherungen und Pensionskassen aus Vorsteueroptimierungsgesichtspunkten als vorteilhaft erweisen, da Leistungen zwischen Europäischer AG (Stammhaus) und Betriebsstätte als nicht umsatzsteuerbare Innenumsätze gelten.

In diesen Branchen stellt die Verrechnung von Vorsteuern durch (unter Umständen konzernweit Dienstleistungen erbringende) Gesellschaften, wie etwa ein Rechenzentrum, eine erhebliche Kostenbelastung dar. Der diesbezüglichen Vorsteueroptimierung sind, was den grenzüberschreitenden Bereich betrifft, allerdings Grenzen gesetzt.

#### Potenzielle Nachteile

Es gibt im Grunde nicht nur eine Art der Europäischen AG, sondern 28, da große Bereiche dem Regelungsspielraum der einzelnen Länder unterliegen. Das macht das Zusammenspiel der anwendbaren Rechtsvorschriften derzeit noch komplex. Weiters sind die in Einzelfällen aufwendigen Verfahren zur Gestaltung der Arbeitnehmerbeteiligung bei Gründung und bei wesentlichen Strukturänderungen zu beachten. Im Falle der Gründung durch grenzüberschreitende Verschmelzung können zivilrechtliche Aspekte, wie Haftung bei Betriebsstättenstruktur oder unterschiedliche Kapitalerhaltungslevels, ins Gewicht fallen. Mit einer Umstellung auf die Betriebsstättenstruktur sind darüber hinaus nicht unbedingt Compliance-Kosten reduzierbar.

alexandra.dolezel@at.pwc.com

## Abschied vom Börsenparkett

Manchmal macht ein Rückzug von der Börse („Going Private“) Sinn. Das sogenannte „Delisting“ ist eine natürliche Option im Lebenszyklus eines Unternehmens.

Auch in Zeiten höherer Aktienkurse und Fremdkapitalkosten kann ein Going Private, also der Rückzug von einer Börse, eine sinnvolle Option sein. Ein Unternehmen kann seine Weiterentwicklung ungestört von den immer strenger werdenden Anforderungen des Kapitalmarktes selbst in die Hand nehmen und auch die Kosten für die Börsennotierung einsparen. Wenn der Weggang von der Börse zusammen mit einem industriellen oder finanziellen Partner erfolgt, wird zwar Kapital und Know-how zur Verfügung gestellt, doch geht als Gegenleistung die Kontrolle der Gesellschaft an die neuen Investoren über.

### Sinnvoller Rückzug

Ob ein Börsenrückzug Sinn macht oder nicht, hängt von einer Vielzahl von Faktoren ab. Zu den wichtigsten zählen die Ziele des Unternehmens, die Zielsetzungen und Bestrebungen der Aktionäre und regulatorische Anforderungen. Für die Implikationen einer Notierung oder Nichtnotierung an der Börse im Zusammenhang mit den Zielen eines Unternehmens sind eine Reihe von Fragen zu beantworten: Wird eine Wachstumsstrategie verfolgt, die auf der Aufnahme von zusätzlichem öffentlichen Eigenkapital basiert?

Wird das Unternehmen auf Grund seiner Positionierung auch effektiv in der Lage sein, den Eigenkapitalmarkt als Emittent zu nutzen? Oder übersteigt der Nutzen der Börsennotierung die dadurch hervorgerufenen Kosten?

Für die Zielsetzungen der Aktionäre spielen Faktoren, wie Nachfolgeproblematiken, die Fähigkeit und der Wille des Unternehmens, den gestiegenen Anforderungen institutioneller Aktionäre bezüglich Kapitalstruktur, Investor Relations etc. gerecht zu werden, und ob für die Bedürfnisse eines eventuellen Großaktionärs ein notiertes oder nicht notiertes Unternehmen besser geeignet ist, eine wesentliche Rolle.

Wenn das Unternehmen der Macht eines Großaktionärs gegenüber steht, stellt sich die Frage, ob dieser Großaktionär über die nötigen finanziellen Mittel verfügt, um den übrigen Aktionären aus eigener Kraft ein Angebot unterbreiten zu können. Dies ist bedeutend, da nicht nur das Kapital für den aktuellen Aktienkurs multipliziert mit den in fremdem Besitz stehenden

Aktien zu finanzieren ist, sondern auch eine Prämie, die das Angebot in den Augen der übrigen Aktionäre üblicherweise attraktiv erscheinen lässt. Diese Prämie kann stark variieren und hängt von der Zielsetzung des Angebots, von Wertüberlegungen auf Basis des Aktienkurses und einer Unternehmensbewertung (primär Discounted Cashflow-Methode und Multiples) sowie von unternehmenspolitischen Überlegungen ab.

Die finanzielle Angemessenheit des Angebotspreises wird zudem in einer „Fairness Opinion“ beurteilt, die eine unabhängige Drittpartei erstellt.

### Gleiche Ziele

Wenn man für das Going Private auf das Engagement eines finanziellen Investors vertraut, muss sichergestellt werden, dass von Anfang an eine gemeinsame Sicht bezüglich der strategischen Ziele der Gesellschaft besteht. Davon ist auch die Exit-Strategie für den Finanzinvestor betroffen. Nach etwa drei bis fünf Jahren soll Letzterer mit einem angemessenen Ertrag (Return on Investment) aussteigen können, etwa durch Verkauf an

*Börsenrückzug eröffnet Unternehmen neue Gestaltungsspielräume*

einen industriellen Käufer, einen weiteren Finanzinvestor oder durch einen neuerlichen Börsegang. Engagiert sich auf der anderen Seite ein industrieller oder strategischer Partner, sind zahlreiche Ausgestaltungsmöglichkeiten für den Rückzug von der Börse denkbar.

### Vor- und Nachteile

Allgemein lässt sich sagen, dass industrielle Käufer auf Grund allenfalls realisierbarer Synergien eher bereit sind, höhere Preise zu bezah-

len. Andererseits verfügen Private-Equity-Gesellschaften in der Regel über beträchtliche liquide Mittel, die zur Investition frei sind. Unabhängig vom Hintergrund des Käufers muss zusätzlich zur Eigenkapitalfinanzierung die Fremdfinanzierung sichergestellt werden. Unter anderem muss entschieden werden, ob das aktuelle Fremdkapital nach der Transaktion zu refinanzieren ist. Die Hauptvorteile des Going Private bestehen im Wegfall der Kapitalmarktaufsicht und der Einsparung der mit

der Börsenotierung zusammenhängenden Kosten. Die wesentlichen Nachteile sind der Kontrollverlust eines allenfalls bisher vorhandenen Großaktionärs und der Verlust der Möglichkeit, Eigenkapital über die Börse aufzunehmen. Eine umfassende Aufstellung der wichtigsten Vor- und Nachteile des Going Private ist in nachstehender Tabelle aufgelistet.

[patrick.brandl@at.pwc.com](mailto:patrick.brandl@at.pwc.com)

[karl.lankmayr@at.pwc.com](mailto:karl.lankmayr@at.pwc.com)

Vorteile für das Unternehmen
Wegfall der „Kapitalmarktaufsicht“ (immer strengere Vorschriften im Bereich Rechnungslegung und Corporate Governance, Einfluss der Analysten und Medien, etc.)
Einsparung der Kosten zur Aufrechterhaltung der Börsenotierung (PR/IR, öffentliche GV, Bindung von Managementkapazität, etc.)
Allenfalls erhöhte Kontrolle des bisherigen Großaktionärs
Professioneller (industrieller oder finanzieller) Partner, der sowohl Kapital als auch Know-how zur Verfügung stellt
Keine Verwässerung der Gewinne durch Minderheitsaktionäre
Größere Flexibilität im Rahmen interner Verrechnungspreise
Im Mehrjahresvergleich führt relativ tiefe Kapitalmarkt看wertung zu attraktiven Preisen für ein Übernahmeangebot
Tiefe Fremdkapitalzinsen ermöglichen kostengünstige Finanzierungsalternativen
Option der Weitergabe größerer Beteiligungen (z.B. im Rahmen der Nachfolgeregelung), allenfalls vorteilhaft aus (Erbschafts-)Steuersicht
Stärkere Angleichung der Interessen der Aktionäre und des Managements durch substanzielle Managementbeteiligung
Disziplinierende Wirkung der zusätzlichen Schuldenlast auf das Management
Vorteile für die Minderheitsaktionäre
Ausstieg aus einer relativ illiquiden Investition zu einer attraktiven Prämie

Nachteile für das Unternehmen
Neuer, starker Aktionär, was zum Verlust der Kontrolle des bisherigen Großaktionärs über die Gesellschaft führen kann
Reduzierte Finanzierungsmöglichkeiten und Wegfall der (begrenzt möglichen) Inanspruchnahme des öffentlichen Eigenkapitalmarktes
Weniger attraktiv für Management und Mitarbeiter (Mitarbeiterbeteiligungsprogramme schwieriger zu implementieren) und Kunden
Reduktion der Liquidität der Aktien und begrenzte Ausstiegsmöglichkeiten für Investoren
Reduzierte Marktwahrnehmung der Gesellschaft
Wegfall der „gesunden“ Kontrolle durch den Markt
Wegfall der objektiven Bewertung durch den Markt
Risiko allfälliger unfreundlicher Übernahmeangebote
Keine absolute Kontrolle über den Prozess, der u.a. durch einen unabhängigen Verwaltungsratsausschuss bestimmt wird
Reduzierte Akquisitionsmöglichkeiten durch erhöhten Fremdfinanzierungsgrad und Wegfall von notierten Aktien als Akquisitionswährung
Allenfalls zusätzliche Zinslast bei Fremdfinanzierung der Transaktion
Wachstumsstrategie wird auf Grund des Fokus auf Cashflow und Schuldendienst vernachlässigt
Kurzfristiger Fokus kann zu unbedachten Ausgabenkürzungen führen
Nachteile für die Minderheitsaktionäre
Realisierung eines (Buch-)Verlustes
Keine Möglichkeit an der weiteren Entwicklung der Gesellschaft zu partizipieren

## Das neue Unternehmensgesetzbuch – Teil 2

Der zweite Teil über das neue Unternehmensgesetzbuch (UGB) beschäftigt sich mit dem neuen Firmenrecht, den eingetragenen Personengesellschaften und der Rechnungslegung nach dem UGB.

Das neue Firmenrecht tritt am 1. Jänner 2007 in Kraft. Das geltende Firmenrecht wird für jede Form des Unternehmers liberalisiert, vereinfacht und vereinheitlicht. Es gibt künftig keine Verpflichtung mehr, Namen in der Firma anzuführen. Für alle in das Firmenbuch eingetragenen Unternehmer werden Personen-, Sach- und Fantasiefirmen zulässig. Auch Geschäftsbezeichnungen können den Firmenkern bilden. Die Firma muss zur Kennzeichnung des Unternehmers geeignet sein und Unterscheidungskraft besitzen. Sie darf jedoch nicht zur Irreführung geeignet sein. Alle eingetragenen Unternehmer haben zwingend einen Rechtsformzusatz zu führen. Für protokollierte Einzelkaufleute, die künftig als „eingetragene Unternehmer“ gelten, und für Personengesellschaften, besteht die Pflicht, ihre Rechtsformzusätze bis spätestens 1. Jänner 2010 der neuen Rechtslage anzupassen. Für diese Anmeldungen besteht eine bis 31. Dezember 2009 befristete Gebührenbefreiung. Anmeldungen auf Eintragung der Anpassung der Rechtsform müssen nicht beglaubigt werden.

### Neue Rechtsformen

Die eingetragenen Personengesellschaften stehen als Offene Gesellschaften (OG) und Komman-

ditgesellschaften (KG) für jeden erlaubten Zweck zur Verfügung. Das UGB führt also die bisherige OHG/KG und die bisherige OEG/KEG zu einer einheitlichen Rechtsform, nämlich zur OG/KG zusammen, wobei jedoch die firmenrechtlichen Besonderheiten für freie Berufe erhalten bleiben.

Das Recht der rechtsfähigen Personengesellschaften soll in Zukunft ausschließlich auf dem Normativsystem aufbauen. Die OG/KG entstehen erst mit Eintragung in das Firmenbuch. Die Firma einer OG und KG kann eine Personen-, Sach-, Fantasie- oder Mischfirma sein, sofern sie den allgemeinen Firmeneigenschaften entspricht.

Als Korrektiv hat der Firmenwortlaut einer Offenen Gesellschaft ausgeschrieben „Offene Gesellschaft“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieses Rechtsformzusatzes, insbesondere „OG“, zu enthalten. Der Firmenwortlaut der Kommanditgesellschaft hat ausgeschrieben „Kommanditgesellschaft“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieses Rechtsformzusatzes, insbesondere „KG“, zu sein. Rechtsformneutrale Firmenbildungen und -zusätze (z.B. „& Co“) sind künftig ausgeschlossen. Eine Ausnahme besteht für die OHG (die

vor dem 1. Jänner 2007 eingetragen wurde), wenn sie bereits am 1. Jänner 2007 den Rechtsformzusatz „OHG“ führt, kann sie diesen beibehalten.

### Praxisrelevante Anpassungen

Die uneingeschränkte Rechtsfähigkeit der eingetragenen Personengesellschaften wird klargestellt und anerkannt. Das Organisationsrecht der OG/KG wird der Praxis angepasst. Anstelle eines beweglichen Kapitalkontos werden ein starres Beteiligungskonto und daneben ein oder mehrere variable Konten als Verrechnungs-, Entnahme- oder Privatkonten geführt. Die Beteiligung an einer eingetragenen Personengesellschaft bestimmt sich nach dem Verhältnis des Wertes der vereinbarten Einlagen (Kapitalanteile), wobei im Zweifel alle Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt sind.

### Gewinnverteilung

Gesellschafter, die lediglich zur Leistung von Diensten verpflichtet sind, erhalten dafür im Zweifel keine Beteiligung an der Gesellschaft, sondern nur einen Gewinnanspruch. Mangels anderer Vereinbarung werden künftig Gewinn und Verlust nach der Höhe der Kapitalbeteiligung verteilt. Reine Arbeitsgesellschafter erhalten vorweg aus dem Jahresgewinn einen angemess-

senen Betrag zur Abgeltung ihrer Arbeitsleistungen. Im Gegensatz zum vermögensbeteiligten Arbeitsgesellschafter ist der reine Arbeitsgesellschafter nicht am Verlust beteiligt. Das gewinnunabhängige Entnahmerecht ist gefallen. Deshalb benötigt ein Gesellschafter ohne einen konkreten Gewinnanspruch für die Entnahme die Zustimmung der anderen Gesellschafter.

Auch bei der KG wird die Zuweisung und Verteilung von Gewinn und Verlust vereinfacht. Mangels anderslautender Vereinbarung erfolgt die Zuweisung wie bei der OG. Das unterschiedliche Haftungsrisiko von Komplementären und Kommanditisten wird dadurch ausgeglichen, dass alle Komplementäre vorweg eine angemessene Haftungsprovision erhalten.

Der restliche Jahresgewinn wird im Verhältnis der bedungenen Einlagen verteilt. Verluste werden dem Kommanditisten entsprechend seiner Beteiligung zugewiesen.

Eine Auszahlungssperre für den Fall der Verminderung der Einlage des Kommanditisten durch Verlustzuweisungen und seine Verlustauffüllungspflicht mit den Gewinnen der Folgeperioden ist nun gesetzlich ausdrücklich anerkannt und es wird klargestellt, dass das Kapitalkonto des Kommanditisten auch negativ werden kann. Die Grundsätze der

Haftung bleiben durch das UGB unberührt. Künftig wird begrifflich deutlicher zwischen der Einlage des Kommanditisten, zu deren Leistung er im Innenverhältnis gesellschaftsvertraglich verpflichtet ist, und der für die Außenhaftung maßgeblichen im Firmenbuch einzutragenden Haftsumme unterschieden. Der Kommanditist haftet den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme unmittelbar.

### Rechnungslegung

Der Pflicht zur Rechnungslegung nach dem UGB sollen demzufolge künftig unterliegen (siehe Grafik):

- Kapitalgesellschaften
- Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist

*Das geltende Firmenrecht wird für jede Unternehmensform liberalisiert*

- Bei allen anderen Unternehmen ist nach der von ihnen ausgeübten Tätigkeit zu differenzieren: Einzelunternehmen, „normale“ Personengesellschaften und Unternehmen kraft Rechtsform iSd § 2 UGB, das sind Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen, Europäische wirtschaftliche Interessensvereinigungen, Europäische Gesellschaften und Europäische Genossenschaften. Für diese bestehen jedoch zumeist spezielle Sonderbestimmungen im Bereich

der Rechnungslegung, die den UGB-Bestimmungen vorgehen.

Was die Entstehung der Rechnungslegungspflicht betrifft, gilt, dass diese grundsätzlich erst nach zweimaligem Überschreiten der Umsatzgrenze eintritt und dann nicht sofort ab dem nächsten Jahr, sondern erst ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr. Eine Ausnahmebestimmung von dieser Regelung besteht für jenen Fall, in dem die Überschreitung des Grenzwertes besonders hoch ist – und zwar wenn mindestens die Hälfte über dem Grenzwert liegt – Umsatzerlöse betragen zumindest 600.000 EUR. Die Rechnungslegungspflicht entsteht in diesem Fall bereits im Folgejahr.

Der Entfall der Rechnungslegungspflicht tritt ein, wenn der Schwellenwert zwei Geschäftsjahre hintereinander unterschritten bzw. maximal erreicht wird. Dann ist bereits ab dem unmittelbar darauffolgenden Geschäftsjahr keine Buchführung mehr erforderlich. Für den Sonderfall der Aufgabe eines Betriebes oder Teilbetriebes gibt es folgende Regelung: Wird der Grenzwert um mindestens die Hälfte unterschritten (Umsatzerlöse betragen maximal 200.000 EUR), entfällt die Verpflichtung zur Rechnungslegung bereits ab dem folgenden Geschäftsjahr.

[bettina.szaurer@at.pwc.com](mailto:bettina.szaurer@at.pwc.com)

Rechnungslegungsvorschriften				
Kapitalgesellschaften	unternehmerisch tätige Personengesellschaften ohne natürliche Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter	„gewerbliche“	alle anderen Unternehmen	
			Unternehmer	Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte
unabhängig von Größe und Tätigkeit	unabhängig von Größe und Tätigkeit	Umsatzerlöse > 400.000 EUR	Umsatzerlöse ≤ 400.000 EUR	unabhängig von Größe
Rechnungslegungspflicht			keine Rechnungslegungspflicht	

# Elektroaltgeräte: Regeln für die Bilanzierung nach HGB und IFRS

Die EAG-VO erlegt den Herstellern von Elektrogeräten Pflichten im Hinblick auf umweltgerechte Entsorgung der Altgeräte auf. Worauf bei der neuen Regelung geachtet werden muss.

Mit der Elektroaltgeräteverordnung (EAG-VO) vom 29. April 2005 wurde die sogenannte Elektroschrott-Richtlinie sowie die Richtlinie 2002/95/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. Jänner 2003 zur Beschränkung der Verwendung bestimmter gefährlicher Stoffe in Elektro- und Elektronikgeräten in nationales Recht umgesetzt. Für den Hersteller stellt sich nun die Frage, ob und zu welchem Zeitpunkt diesen Pflichten durch die Bildung von Rückstellungen Rechnung zu tragen ist.

Die Verordnung unterscheidet zwischen historischen Altgeräten und Geräten, die nach dem 12. August 2005 in Verkehr gebracht wurden (kurz: Neu-Altgeräte). Ferner wird zwischen privaten Haushalten und gewerblichen Nutzern unterschieden. Anhang 1 der EAG-VO zählt jene Gerätekategorien auf, die von der EAG-VO betroffen sind, wie z.B. Haushaltsgeräte, Haushaltskleingeräte, Geräte der Unterhaltungselektronik, etc.

## Nutzung durch private Haushalte

### 1. Historische Altgeräte

Zuständig für die Sammlung von Altgeräten aus privaten Haushalten sind die Sammelstellen von Gemeinden. Sie haben sicherzustellen, dass private Haushalte die Altgeräte

unentgeltlich abgeben können. Die Kommunen stellen sodann die gesammelten Altgeräte zur Abholung durch die Hersteller bereit.

### Bilanzierung nach HGB

Die Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtung stellt eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 198 Abs 8 Z 1 HGB dar. Zum Zeitpunkt der Bilanzierung kann ausgeführt werden, dass die Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtung bei Inverkehrbringen des Elektrogerätes keine bilanzielle Auswirkung hat, sondern erst in jener Periode, in der das Altgerät zurückgegeben und die Entsorgung nach Maßgabe des aktuellen Marktanteils einem bestimmten Hersteller auferlegt wird. Damit erfolgt die Bilanzierung der Verpflichtung periodengleich zum Meldezeitraum an die Sammelstelle.

### Bilanzierung nach IFRS

Das IFRIC hat am 1. September 2005 die Interpretation 6 „Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment“ veröffentlicht. IFRIC 6 wendet sich nur der Bilanzierung von historischem Abfall, das heißt von Geräten privater Haushalte, die vor dem 13. August 2005 in Verkehr gebracht wurden, zu. Für diese Geräte legt IFRIC 6 fest, dass deren Inverkehrbringen

keine Rückstellungspflicht beim Hersteller begründet. Das Entstehen der Entsorgungsverpflichtung und die Passivierung einer entsprechenden Rückstellung ist allein an die Marktteilnahme eines Herstellers in der Periode geknüpft, die in der nationalen Umsetzung der EU-Richtlinie für die Berechnung der Entsorgungsverpflichtung zu Grunde gelegt wird. Die Marktteilnahme in dieser Periode stellt somit das verpflichtende Ereignis im Sinne von IAS 37.14 (a) dar.

### 2. Neu-Altgeräte

Hersteller haben Elektro- und Elektronik-Altgeräte, die nach dem 12. August 2005 gesammelt werden, von Sammelstellen, vom Letztvertreiber oder Letztverbraucher an Sammelstellen und vom Letztverbraucher direkt unentgeltlich zurückzunehmen. Die Hersteller können ihre Verpflichtung auf zwei Arten erfüllen. Entweder durch individuelle Aussortierung aller von ihnen in Verkehr gesetzten Elektro- und Elektronikgeräte (Variante 1). Oder durch Teilnahme an einem Sammel- und Verwertungssystem (Variante 2) im Verhältnis der von ihnen in Verkehr gesetzten Elektro- und Elektronikgeräte zu den von den Sammel- und Verwertungssystemen als gesamt in Verkehr gesetzt gemeldeten Elektro- und Elektronikgeräten.

Beim Inverkehrbringen von Elektrogeräten haben die Hersteller eine Sicherstellung für die Rücknahme und Behandlung der Geräte zu leisten. Die Sicherstellung muss je Sammel- und Behandlungskategorie durch Teilnahme an einem entsprechenden Sammel- und Verwertungssystem für Elektro-Altgeräte oder durch Abschluss einer Versicherung oder Einrichten eines gesperrten Bankkontos erfolgen.

Diese Sicherstellungen haben ein ausreichendes Deckungsvermögen zur Abdeckung der Logistik- und Behandlungskosten für alle vom

Hersteller in Verkehr gesetzte Geräte aufzuweisen. Sie müssen weiters von einer Insol-

### *Produzenten von Elektrogeräten stehen vor neuen Rückstellungsfragen*

venz oder einem Marktaustritt des Herstellers oder des Garanten unberührt bleiben. Ebenso gilt, dass ein für diese Sammel- und Behandlungskategorie genehmigtes Sammel- und Verwertungssystem zu begünstigen ist, das im Insolvenzfall oder im Fall des Marktaustrittes für den Hersteller die Rücknahme und Behandlung der Elektro-Altgeräte vertraglich übernimmt. Hersteller, die an einem entsprechenden Sammel- und Verwertungssystem für Elektro-Altgeräte teilnehmen, haben die oben genannte Sicherstellung nicht zu erbringen.

#### **Bilanzierung nach HGB**

Bei individueller Erfüllung (Variante 1) ist das Inverkehrbringen der Geräte unweigerlich mit der Pflicht des Herstellers verbunden, seine Altgeräte zurückzunehmen. Dies entspricht der Situation bei Inverkehrbringen von Altfahrzeugen. Dieser Situation hat der Gesetzgeber bereits 2003 durch die Einführung des § 198 Abs 8 Z 4 lit d HGB, der eine Rückstellungsbildung ermöglicht, wenn die Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung von Er-

zeugnissen auf Gesetz oder Verordnung beruht, Rechnung getragen. Einer sinngemäßen Bilanzierung bei Neu-Altgeräten ist zuzustimmen.

Die Erläuternden Bemerkungen zur EAG-VO stellen klar, dass die Rückstellung dann zu bilden ist, wenn die Erzeugnisse in den Verkehr gebracht werden. Es ist deshalb sachgerecht, bereits zu diesem Zeitpunkt der zu erwartenden Belastung durch Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten Rechnung zu tragen.

Für eine Rückstellungsbildung bereits zum Zeitpunkt des Inverkehrbringens (Variante 2) spricht die Überlegung, dass sich der Hersteller dem Grunde nach

der Entsorgungsverpflichtung nicht völlig entziehen kann, da er mit Inverkehrbringen seines Produktes entweder über das Umlageverfahren oder über eine Garantie wirtschaftlich belastet ist. Fraglich ist die Höhe der Rückstellungsbildung. Im Regelfall kann man davon ausgehen, dass an die künftig aus der Abholverpflichtung resultierende Belastung anzuknüpfen ist.

#### **Bilanzierung nach IFRS**

Da IFRIC 6 diesen Fall nicht regelt, entspricht die Behandlung jener nach HGB, d.h. mit Inverkehrbringen der Elektrogeräte ist die Bildung einer Rückstellung geboten (Variante 1). Da in IFRIC 6.7 jedoch darauf hingewiesen wird, dass je nach Umsetzung der Elektroschrott-Richtlinie eine ähnliche Behandlung von Neu-Altgeräten und historischen Altgeräten denkbar sei, ist anzunehmen, dass die Regelungen des IFRIC 6 auch auf die Bilanzierung von Neu-Altgeräten ausstrahlt (Variante 2). Deshalb wäre nach IFRS bereits eine Rückstellungspflicht beim Inverkehrbringen als möglich anzusehen. Es bleibt

jedoch die weitere Entwicklung abzuwarten.

### **Gewerblich genutzte Geräte**

#### **1. Historische Altgeräte**

Hersteller, die Elektro- und Elektronikgeräte für gewerbliche Zwecke vor dem 13. August 2005 (historische Geräte) in Verkehr setzen, haben diese Geräte zumindest unentgeltlich zurückzunehmen, wenn sie diese durch ein Neugerät, das dieselbe Funktion erfüllt, ersetzen.

#### **Bilanzierung nach HGB**

Der Hersteller hat für die Rücknahme und Entsorgung des Altgerätes erst bei Lieferung des Neugerätes eine Rückstellung zu bilden.

#### **Bilanzierung nach IFRS**

Lediglich aus der über IAS 8.10-12 möglicherweise bestehenden Ausstrahlungswirkung der Interpretation (IFRIC 6.6f) kann abgeleitet werden, dass nach IFRS, wie auch nach HGB, eine Rückstellungsbildung bei Rücknahme des Altgerätes bzw. Lieferung des Neugerätes erforderlich ist.

#### **2. Neu-Altgeräte**

Hersteller, die Elektro- und Elektronikgeräte für gewerbliche Zwecke nach dem 12. August 2005 in Verkehr setzen, haben diese Geräte zumindest unentgeltlich zurückzunehmen und sie zu entsorgen. Entsorgungskosten sind grundsätzlich vom Hersteller zu tragen.

Bei Bilanzierung nach HGB und IFRS besteht bereits beim Inverkehrbringen eine Verpflichtung, das in Verkehr gebrachte Gerät zu einem späteren (ungewissen) Zeitpunkt unentgeltlich zu entsorgen. Deshalb führt dieser Sachverhalt zu einer Rückstellungsbildung. Es kommt zum Ansammlungseffekt.

[bettina.szaurer@at.pwc.com](mailto:bettina.szaurer@at.pwc.com)

# Seminare und Vorträge



PwC Academy

Vortragender	Thema	Datum	Veranstalter
Dr. Thomas Pühringer, Mag. Robert Pfeiffer, u.a.	Verrechnungspreise im Konzern Modul 3: Kostenumlage und Dienstleistungen im Konzern	15. Februar	Linde PwC Academy
Mag. Christine Sonnleitner, Gabriela Fischmeister (APS)	Die steueroptimale Gestaltung von motivierender Leistungsvergütung	20. Februar, Bregenz 21. Februar, Innsbruck 2. März, Salzburg 3. März, Linz 9. März, Klagenfurt 10. März, Graz	WT-Akademie
Mag. Helga M. Stangl	Workshop Latente Steuern	20. Februar	PwC Academy
Mag. Rudolf Krickl, DDr. Gerold Pinter	Unternehmens- und Finanzplan 2006	22. Februar	ARS
Mag. Alexandra Rester	Grundlagen der Rechnungslegung nach US-GAAP	1. März	ARS
Dr. Aslan Milla, Mag. Helga M. Stangl	Workshop Konzernrechnungslegung – Spezialfragen	8. März	PwC Academy
Mag. Rudolf Krickl, DDr. Gerold Pinter, u.a.	Electronic Billing – Die Umstellung von Geschäftsprozessen im rechtlichen Kontext	9. März	ARS
Mag. Peter Perktold, u.a.	Seminarreihe Steuerrecht – Unternehmenssteuerrecht	14. März	Anwaltsakademie
Dr. Thomas Pühringer, Mag. Christian Weber	Umsatzsteuer: Häufige Fehler & Stolpersteine aus der Praxis und Betriebsprüfung	16. März	Linde
Dr. Herbert Greinecker, Mag. Robert Pfeiffer, u.a.	Verrechnungspreise im Konzern Modul 4: Funktionsverlagerungen im Konzern	20. März	Linde PwC Academy
Dr. Herbert Greinecker, u.a.	Internationale Verrechnungspreise	21./22. März	IIR
Mag. Elisabeth Buxbaum, Hofrat Bernhard Kurz (BMF), u.a.	Elektronische Betriebsprüfung	30. März, Linz	PwC Academy
Mag. Peter Perktold, u.a.	Britische Limited oder GmbH?	4. April	ARS
Mag. Kurt Lassacher, Dr. Anton Egger (NÖWP)	Jahresabschluss 2005	6. April	ARS

## Anmeldungen

Akademie der Wirtschaftstreuhänder	Tel (01) 815 08 50	<a href="http://www.wt-akademie.at">www.wt-akademie.at</a>
Linde	Tel (01) 24 630 - 45	<a href="http://www.lindeverlag.at">www.lindeverlag.at</a>
PwC Academy (Frau Alexandra Fuks)	Tel (01) 501 88-1302	<a href="http://www.pwc.at">www.pwc.at</a>
ARS Akademie für Recht und Steuern	Tel (01) 713 80 24-0	<a href="http://www.akademie.co.at">www.akademie.co.at</a>
Anwaltsakademie	Tel (01) 710 57 22-0	<a href="http://www.fortbildung.awak.at">www.fortbildung.awak.at</a>
IIR Institute for International Research	Fax (01) 891 59-200	<a href="http://www.iir.at">www.iir.at</a>