Bedeutsame betriebswirtschaftliche Fragestellungen für Wirtschaftstreuhänder

Hon.-Prof. Mag. Dr. Josef Schlager und Univ.-Doz. Dr. Reinhard Schwarz im Gespräch mit em. o. Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Karl Vodrazka zu dessen 75. Geburtstag

em. o. Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Karl Vodrazka

Lieber Herr Prof. Vodrazka! Zu Ihrem 75. Geburtstag möchten wir stellvertretend für die große Zahl Ihrer Schüler einige Fragen stellen. Salopp gesprochen bilden die von Ihnen ausgebildeten Studenten eine Fangemeinde, die weiß, was Sie jedem Einzelnen für seinen Berufsweg mitgegeben haben. Sie sagten oft, die Studenten haben das Recht, dass ihr Referat vom Professor gründlich gelesen und beurteilt wird.
Auch haben Sie besonders auf die wissenschaftliche und praktische Bedeutung des Fragenstellens hingewiesen. Die Schwierigkeit war in unserem Fall die Auswahl, da Sie – wie ganz wenige Persönlichkeiten – umfassend das Gebiet der Betriebswirtschaftslehre abdecken können. In der ersten Festschrift zu Ihrem 60. Geburtstag haben wir die Seminarthemen abgedruckt, um zu zeigen, wie Sie sowohl in Ihren Spezialgebieten Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfung, betriebswirtschaftliche Steuerlehre als auch in der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, die heute ein zurückgezogenes Dasein führt, Ihre Schüler gleichsam in die betriebswirtschaftliche Forschung einbezogen haben.

Frage: Sie sehen die Betriebswirtschaftslehre als Lehre vom wirtschaftlichen Handeln und unter anderem die Wirtschaftlichkeit als wichtigen Maßstab. Damit ist die von uns so geschätzte Anwendungsorientierung in den Mittelpunkt gerückt. Wir haben den Eindruck, dass die Betriebswirtschaftslehre in Deutschland und Österreich zur amerikanischen Betriebswirtschaftslehre in den letzten Jahren gleichsam aufsieht, wodurch die Gefahr besteht, dass eigenständige Ergebnisse unterbewertet werden, weil sie auch nicht in englischsprachigen Zeitschriften erscheinen. Wie beurteilen Sie diese Entwicklung?

Vodrazka: Die amerikanische Management-Lehre hat eine Entwicklung genommen, die derjenigen der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre durchaus vergleichbar ist. Am Beginn stand auch in der amerikanischen Management-Lehre die Beschäftigung mit einzelnen Wirtschaftszweigen und betrieblichen Funktionen. In der Management-Lehre war aber das Rechnungswesen (Accounting) von geringerer Bedeutung als in der Betriebswirtschaftslehre. Die Management-Lehre war daher in weiten Bereichen (Unternehmensführung, Marketing) viel stärker personenbezogen und damit an der Psychologie und Soziologie orientiert als die Betriebswirtschaftslehre. Die Management-Lehre war somit mehr am Handeln im Betrieb orientiert als an dessen Maßstäben. Sie enthält deshalb viele Handlungsempfehlungen und „Rezepte" für das Handeln im Betrieb, was ihre Beliebtheit für Praktikerseminare und ähnliche Veranstaltungen erklärt. Aber auch die amerikanische Management-Lehre hat zu Maßstäben als Grundlage des betrieblichen Handelns und zugleich zur Begründung dieses Handelns gefunden. Genannt sei vor allem der „Shareholder-Value", ohne diesen hier diskutieren zu wollen. Genannt sei aber auch die Investitionstheorie als Modell des Handelns des Investors, der an der Maximierung des Gewinnes aus seinen Investitionen interessiert ist. Damit wird die Betrachtung eines einzelnen Betriebes und damit der Standpunkt des einzelnen Betriebes verlassen. Werden diese Prämissen als Basis anerkannt, auf der eine Wissenschaft wie die Betriebswirtschaftslehre steht, so sind nur mehr „Verfeinerungen" im Sinne einer verbesserten Finanzmathematik in einem weiten Sinne, die auch Wahrscheinlichkeitstheorie einschließt, möglich. Es lässt sich allerdings auch die Frage stellen, ob dies für das Handeln in einem einzelnen Betrieb noch relevant ist. Verloren gegangen ist freilich der unmittelbare Zusammenhang zur volkswirtschaftlichen Wirkung betrieblichen Handelns, wie er in der Betriebswirtschaftslehre bis zum Zweiten Weltkrieg und noch danach herzustellen versucht wurde, wozu hier als Beispiel nur die Kalkulation zu Tageswerten angeführt sei.

Frage: Es ist erkennbar, dass man sich in jüngster Zeit wiederum mit „Wirtschaftsethik" beschäftigt, die social responsibility ist hoffentlich nicht nur ein Lippenbekenntnis oder Marketinginstrument. Wie kann man hier weiterkommen?

Vodrazka: Das Wort „Wirtschaftsethik" wirft bereits eine Frage auf: Gibt es „Spezialethiken" für einzelne Bereiche menschlichen Verhaltens und Handelns? Kann hierin eine Anwendungsorientierung der Ethik gesehen werden, wie das beispielsweise in der Informatik in einer Rechtsinformatik, einer Wirtschaftsinfor-

matik oder einer Medizininformatik der Fall ist? M.E. ist dies für die Ethik zu bezweifeln, die sich doch um allgemeine Maßstäbe für das menschliche Handeln und auch für die Grenzen zulässigen Handelns bemühen muss. Bezogen auf die Wirtschaft besteht das aktuelle Problem darin, dass die vorhandene Arbeit – gemessen an den verfügbaren Arbeitskräften (=vorhandenen Menschen) – knapper wird und dass mit der Globalisierung die Möglichkeiten zunehmen, Arbeit in Staaten auszulagern, in denen sie billiger ist. Unsicherheit des Arbeitsplatzes (sei es nun selbständig oder nichtselbständig) und eine Entlohnung, die niedriger ist als früher oder nicht mehr wie früher steigt – wobei über die Messung dieser Entwicklung viel diskutiert werden kann -, sind die Folge. Insgesamt wird die Einkommensverteilung – sei es innerhalb eines Staates oder zwischen Staaten (auf die Entwicklungsländer ist hinzuweisen) – in Frage gestellt. Ethische Postulate und Mahnungen in der Art eines Sittenpredigers nützen hier ebenso wenig wie in den Bereichen des Umweltschutzes und der Korruption. Wichtiger als eine Wirtschaftsethik ist eine Wirtschaftspolitik, die dem Handeln der einzelnen Wirtschaftssubjekte Grenzen setzt, ohne die Wirtschaftskraft eines Staates zu gefährden.

Frage: Was halten Sie von der Agency Theorie, die durch das zunehmende Auseinanderfallen von Kapitalgebern und Management in den Unternehmen immer bedeutungsvoller geworden ist? Die Eigeninteressen des Managements wirken sich nicht immer positiv auf das Unternehmen aus. Natürlich gibt es auch Eigentümerunternehmer, für die nicht das Unternehmen im Vordergrund steht.

Vodrazka: Die Agency Theorie spricht eine Frage an, die schon vor dem Ersten Weltkrieg in der betriebswirtschaftlichen Literatur diskutiert wurde. Die Grundlage dieser Theorie ist die einfache Feststellung, dass die Interessen von Kapitalgebern und Management nicht gleichgerichtet sind. Dies kann in verschiedener Hinsicht gelten: So kann die eine Seite an Gewinnausschüttung und die andere an Selbstfinanzierung interessiert sein. Es können aber auch unterschiedliche Vorstellungen über die Entwicklung eines Unternehmens bestehen: Soll z.B. die Forschung und Entwicklung aufrechterhalten und ausgedehnt oder soll sie eingeschränkt werden? Hier kann die eine Seite daran interessiert sein, rasch Gewinne einschließlich von Veräußerungsgewinnen oder Gewinnbeteiligungen zu erzielen, während die andere längerfristig mit dem Unternehmen verbunden bleiben will. Grundsätzlich kann gesagt werden, dass das Management den Absichten der Kapitalgeber zu folgen hat und auch einen Informationsvorsprung gegenüber diesen nicht ausnützen darf. Demnach soll die Entlohnung des Managements gestaltet werden. Weitergehend sind die Maßnahmen der „corporate governance“ zu sehen. Eine Zielsetzung, die sich aus dem Bestand eines Betriebes, aus der Notwendigkeit diesen Bestand zu sichern, was vielfach ohne Wachstum nicht möglich ist, ergibt, wird dabei nur akzeptiert, wenn sie den Absichten der Kapitalgeber entspricht. Das „Unternehmen an sich“ wird als irreale Hypothese angesehen, wie dies einst in den Argumenten für das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren in der Bundesrepublik Deutschland ausgesprochen wurde. Vielleicht kommt diesem Begriff doch mehr Realität zu, als eine Abwägung der Interessen von Kapitalgebern und Management erkennen lässt.

Frage: Die Behandlung des Risikos hat in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre eine lange Tradition. Sie schreiben in einem jüngeren Aufsatz zur Betriebswirtschaftslehre: „Mit der Einbeziehung der Risiken und des betriebswirtschaftlichen Handelns angesichts dieser Risiken berücksichtigt Oberparleiter, dass nach dem Ende der kriegswirtschaftlichen Reglementierung in der Marktwirtschaft Risiken den Betrieb bedrohen, denen allerdings Chancen gegenüberstehen“. Worin sehen Sie das Neue im heutigen „Risikomanagement“ und wie stehen Sie dazu, wenn im erweiterten Lagebericht über Risiken und Ungewissheiten, damit wird in Österreich das Element der Chancen hineininterpretiert, zu berichten ist?

Vodrazka: Wenn man der Interpretation folgt, die Chancen unter die Ungewissheiten zu subsumieren und diese vom Risiko inhaltlich nicht zu unterscheiden, hat es das, was derzeit als „Risikomanagement“ bezeichnet wird, unter der Bezeichnung „Risikopolitik“ in der Betriebswirtschaftslehre schon vor 80 Jahren gegeben. Es wurde nicht nur die Notwendigkeit einer Risikopolitik erkannt, sondern es wurden auch die Möglichkeiten der Risikopolitik systematisiert. Mit dem Risikomanagement ist die organisatorische Einordnung in das Management hinzugekommen. Damit ist bereits das Problem des Risikomanagements angesprochen, dass nämlich das Risiko mit der betrieblichen Tätigkeit untrennbar verbunden ist, daher auch nicht zwischen einem Management für Entscheidungen ohne und für solche mit Risiko unterschieden werden kann. Organisatorisch kann daher nur die Analyse der Risiken und der Möglichkeiten der Risikopolitik von der übrigen betrieblichen Tätigkeit isoliert erfolgen, nicht aber die Entscheidung unter Risiko. Anders ist es zu sehen, wenn der Betrieb spekulative Tätigkeiten ausübt. Dies kann neben den anderen Tätigkeiten geschehen, oder der Betrieb ist auf solche Tätigkeiten spezialisiert.
Damit ist auch die Frage nach der Stellung des Risikos im Lagebericht beantwortet: Einerseits können besondere Risiken der betrieblichen Tätigkeit aufgezeigt werden – z.B. dass die Beschaffung eines wichtigen Rohstoffes nur von einem Lieferanten möglich ist oder dass für viele Leistungen eines Betriebes nur ein Abnehmer zur Verfügung steht. Die Tatsache, dass ein Betrieb in einer Marktwirtschaft tätig und deren Risiken ausgesetzt ist, bedarf wohl keiner gesonderten Erwähnung. Andererseits können spezifische risikopolitische Maßnahmen z.B. zur Kurssicherung von Fremdwährungsverbindlichkeiten dargestellt werden. Weicht man von der eingangs genannten Interpretation ab, so sind die Berichterstattung im Lagebericht und das Risikomanagement im allgemeinen allerdings anders zu sehen, wenn die Bedeutung von „risk“ im Englischen bedacht wird, die wohl den Beschlüssen in der EU zugrunde liegt. Dort umfasst nämlich „risk“ nicht alle Risiken, sondern nur diejenigen, die – selbstverständlich entgeltlich – an Dritte übertragen werden können. Dies kann z.B. durch Versicherung oder durch Hedging geschehen. Damit begibt sich das Unternehmen freilich auch einer ansonsten allenfalls bestehenden Chance. Dies würde es begründen, warum von Chancen im Gesetz nicht die Rede ist und warum Risikomanagement als eine isolierte Managementfunktion gesehen wird. Der Vollständigkeit halber sei ergänzt, dass die anderen Risiken, die mit dem Unternehmen untrennbar verbunden sind und denen Chancen gegenüberstehen, im Englischen als „uncertainties“ bezeichnet werden.

Frage: Es wird heute von einer Harmonisierung oder zumindest einem Zusammenwachsen von internem und externem

Rechnungswesen gesprochen. Wie beurteilen Sie eine derartige Entwicklung?

Vodrazka: Diese Entwicklung führt zu dem Zustand, der im englischen Sprachraum anzutreffen ist. Die Trennung zwischen internem und externem Rechnungswesen ist hauptsächlich auf die Zusatzkosten im deutschen Sprachraum zurückzuführen, durch die – die anderen Abweichungen von den Aufwendungen brauchen hier nicht erörtert zu werden – sich die Kosten von den Aufwendungen unterscheiden. Der Ansatz der Zusatzkosten kann mit der Aufgabe der Kosten als Grundlage der Preispolitik und mit den Bestimmungen in Gesetzen und Verordnungen zur Preisregelung und Preisbestimmung insbesondere im Zweiten Weltkrieg begründet werden. Es kann aber auch mit der Erhaltung der Betriebe und mit den dafür erforderlichen Preisuntergrenzen argumentiert werden. Schließlich gehört die Behauptung hierher, dass nur die variablen Kosten den Kostenträgern zugerechnet werden können, wozu begründete Einwendungen gemacht werden können. Insgesamt wurde damit – und dies kann allgemein für die strikte Trennung von internem und externem Rechnungswesen gesagt werden – der Aspekt der Liquidität zu wenig berücksichtigt. Eine weitere Überlegung betrifft die Plankostenrechnung: Diese war als Planungsrechnung bereits gebräuchlich, als von Planbilanzen und Plangewinn- und -verlustrechnungen noch nicht die Rede war. Schließlich können dank der EDV Vorgaben differenzierter für einzelne Mengengrößen erfolgen, als dies in der Standardkostenrechnung möglich war. Damit löst sich diese stärker aus dem Zusammenhang der Rechnungen mit Werten, zu denen die Kostenrechnung gehört.

Frage: Als Mitglied des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Institutes für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder haben Sie am alten und neuen Fachgutachten zur Unternehmensbewertung mitgearbeitet. Welche weiteren Entwicklungen halten Sie hier für möglich?

Vodrazka: Das neue Fachgutachten zur Unternehmensbewertung folgt der internationalen Entwicklung, die von der amerikanischen Praxis bestimmt wird. Es ist sicherlich zutreffend, dass der Wert eines Unternehmens unter der allgemein akzeptierten Prämisse der ausschließlichen Ausrichtung am eingesetzten Kapital einen Sonderfall der Wertbestimmung gemäß Investitionstheorie und -rechnung bildet. Daraus wird die alleinige Orientierung an den zukünftigen Zahlungsströmen und Ein- und Auszahlungsüberschüssen abgeleitet. Damit wird m.E. die Ungewissheit der Prognose dieser zukünftigen Zahlungsströme viel zu wenig berücksichtigt. Die Einbeziehung von Gegenwartswerten – und bei den Komponenten des Substanzwertes handelt es sich um solche – wird strikt als eine Art Sündenfall „wider die reine Lehre“ abgelehnt. Dabei sollte bedacht werden, dass die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände eines Unternehmens Marktwerte sind, in denen auch die Ertragsvorstellungen anderer Unternehmen ihren Niederschlag finden. Dass diese Ertragsvorstellungen für den Wert eines Unternehmens unerheblich sind, kann nur mit dessen Einzigartigkeit begründet werden. Diese Einzigartigkeit wird aber bei der Bestimmung der Risikokomponente des Diskontierungssatzes der Unternehmensbewertung nicht vertreten: Hier werden Betafaktoren von Unternehmen angesetzt, über deren Vergleichbarkeit Zweifel aus vielen Gründen berechtigt sind. Es wäre eine wünschenswerte Entwicklung, die Ungewissheit der künftigen Zahlungsströme und die Scheingenauigkeit der Zinssätze unter Einschluss von Betafaktoren kritischer zu betrachten.

Frage: Welche Probleme sollte der Fachsenat für Betriebswirtschaft und Organisation in Zukunft aufgreifen?

Vodrazka: Diese Frage kann ich nicht beantworten. Die Probleme, die der Fachsenat behandelt hat, wurden von außen an ihn herangetragen. Dabei soll es m.E. bleiben.

Frage: Sie haben anerkannte und maßgebliche Forschungsergebnisse zur Überschuldung und Fortbestehungsprognose von Unternehmen vorgelegt. Was sollte hier etwa vom Wirtschaftsprüfer bzw. Ersteller eines Jahresabschlusses besonders beachtet werden?

Vodrazka: Die Überschuldung stellt einen Tatbestand dar, der sich von der Zahlungsunfähigkeit nicht wesentlich unterscheidet, sondern diese lediglich „vorwegnimmt“. Wenn nämlich die juri-

Uher

Ein Kind kommt
Ein Rechtsratgeber für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Bestellen Sie jetzt:
Tel.: (01) 534 52-0
Fax: (01) 534 52-141
E-Mail: bestellung@lexisnexis.at

Maßgeschneidert für **Arbeitgeber, Arbeitnehmer, Personalverantwortliche und Berater** stellt „Ein Kind kommt“ einen praxisorientierten und verlässlichen Rechtsratgeber für alle Fragen vom Beginn der Schwangerschaft, über Karenz, Elternteilzeit, bis hin zu Bildungskarenz und finanziellen Ansprüchen dar.

Zahlreiche **Praxistipps, Beispiele und Checklisten** erleichtern den Umgang mit der Materie und schaffen Klarheit für Arbeitgeber und Arbeitnehmer. **Formulare für den Schriftverkehr mit Behörden** runden das Praxisangebot ab. Mit den wichtigsten Gesetzesauszügen im Anhang wird die Verlässlichkeit Ihrer Entscheidungen auf rechtlich korrekter Basis gewährleistet. Das Buch stellt einen übersichtlichen Streifzug durch die schwierige Materie dar und bietet eine Wissens-Auffrischung für Zwischendurch für alle Beteiligte – seien es Arbeitgeber, Personalverantwortliche, Berater oder Arbeitnehmer.

ARD-Praxishandbuch
Wien 2006, 120 Seiten, Preis € 19,–
Best.-Nr. 98.11.01, ISBN 3-7007-3468-9

LexisNexis® ARD Orac

stische Person in diesen Zustand kommt, wird unterstellt, dass die Gesellschafter oder vergleichbare Personen die Überschuldung nicht mehr beseitigen können oder wollen, so dass die Zahlungsunfähigkeit unvermeidbar erscheint. Die Fortbestehensprognose soll eine Aussage darüber machen, ob ein Unternehmen künftig die Zahlungsfähigkeit bewahren oder wieder erreichen kann. Überschuldung und Fortbestehensprognose sind daher untrennbar mit Zahlungsfähigkeit/Zahlungsunfähigkeit verbunden. Die Aufgabe der Unternehmensleitung ist es die Zahlungsfähigkeit zu erhalten. Die Informationen dazu, aus denen die dafür notwendigen Maßnahmen abgeleitet werden sollen, kann nur eine Finanzplanung liefern. Eine solche ist für die Unternehmensleitung erforderlich, sie zu erstellen ist ein Erfordernis einer ordnungsmäßigen Geschäftsführung. Dem Abschlussprüfer obliegt es, auf die Aufstellung einer Finanzplanung zu drängen und deren Qualität, d.h. die Eignung als Instrument zur Vermeidung der Zahlungsunfähigkeit, zu beurteilen. Dies ist Voraussetzung für die Feststellung, ob die „going-concern"-Annahme mit deren Konsequenzen für den Jahresabschluss berechtigt ist. Der Abschlussprüfer kann auf die Einbeziehung der Finanzplanung in seine Prüfungshandlungen nur verzichten, wenn die Gefahr der Zahlungsunfähigkeit auf Grund seiner anderen Prüfungshandlungen mit Sicherheit ausgeschlossen werden kann. Hat der Abschlussprüfer Grund zur Annahme einer drohenden Zahlungsunfähigkeit, so löst dies die entsprechende Rede- oder Warnpflicht aus.

Frage: Die Insolvenzpraxis sucht beständig verlässliche Frühwarnungsinstrumente, als eines davon ist das Unternehmensreorganisationsgesetz gemeint gewesen. Wenn auch das Reorganisationsverfahren selbst leere Praxis geblieben ist, wird die Anwendung der Kennzahlen vor allem wegen der Haftung für die Organe stark gelebt. Die starre Struktur der Kennzahlen bringt einerseits den Vorteil der Rechtssicherheit, andererseits den Nachteil, dass bestimmte Branchen, wie z.B. die Immobilienbranche nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beurteilt werden. Gerade Unternehmen, die anstatt mit Eigenkapital eher mit nicht rückzahlbaren öffentlichen Investitionszuschüssen finanziert werden, werden von der Kennzahl Eigenkapitalquote ungünstig qualifiziert. Sehen Sie einen Lösungsansatz in diesem Bereich eher in einer Zurechnung der Investitionszuschüsse zum Eigenkapital oder in einer offenen Saldierung der Zuschüsse mit dem bezuschussten Anlagevermögen?

Vodrazka: Eine Antwort auf diese Frage ist im Hinblick auf den Sinn der Kennzahl Eigenkapitalquote zu geben. Mit dieser Kennzahl soll der Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital dargestellt werden. Wenn die Bedingungen, an die nicht rückzahlbare öffentliche Investitionszuschüsse gebunden sind, erfüllt worden sind, mehren diese Zuschüsse das Eigenkapital. Daraus ergibt sich die Zurechnung dieser Zuschüsse zum Eigenkapital. Allerdings setzt dies voraus, dass der Wert der mit Hilfe dieser Zuschüsse angeschafften oder hergestellten Anlagegegenstände der Höhe ihrer Anschaffungs- oder Herstellungskosten entspricht. Sollte der Zuschuss dazu dienen, Anlagegegenstände anzuschaffen oder herzustellen, deren Wert für das Unternehmen ihren Kosten nicht entspricht, so müssten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf deren niedrigeren Wert abgeschrieben werden. Dies hätte dann eine Auswirkung auf die Höhe des Eigenkapitals.

Frage: Wie oben angeführt, hat die Rechtspraxis das Reorganisationsverfahren nicht angenommen. Sehen Sie als Alternative dazu und können Sie bei sich verschlechternden Kennzahlen einer Art Geschäftsaufsicht durch eine wirtschaftlich versierte Person unter anderem mit Vorlage von Planungen und Soll-Ist-Vergleichen etwas abgewinnen?

Vodrazka: Es ist ein naheliegender Gedanke, in schwierigen Situationen eines Unternehmens sachkundige Personen zusätzlich in die Geschäftsführung aufzunehmen oder die Geschäftsführung auszutauschen. Es ist ja auch in Berichten gelegentlich von „Sanierern" die Rede, die in Unternehmen geholt werden. Davon ist allerdings zu unterscheiden, dass einer vorhandenen Geschäftsführung außerhalb der zivilrechtlich vorgesehenen Organe eine Geschäftsaufsicht vorgesetzt wird, die notwendigerweise mit Kontrollrechten, aber auch mit dem Zustimmungserfordernis zu bestimmten Geschäften ausgestattet wird. Alleine aus dem Eindruck, „unter Kuratel" gestellt zu werden, können bereits Gegensätze zwischen Geschäftsführung und Geschäftsaufsicht entstehen. Hinzu kommen die Probleme der besseren Kenntnis des Unternehmens, die die Geschäftsführung für sich in Anspruch nimmt, und der Dauer der Geschäftsaufsicht. Kann die Geschäftsführung die Geschäftsaufsicht überdauern? Handelt die Geschäftsaufsicht im Interesse der Gläubiger und ist sie nur an deren Befriedigung interessiert? Wem werden die Erfolge und Misserfolge der Geschäftstätigkeit zugerechnet? Ist es möglich, dass bei absehbaren Misserfolgen Handlungen gesetzt werden, die die Verantwortung dafür der anderen Seite zuschieben? Es kann sicherlich nicht allgemein gesagt werden, ob die unternehmerischen Entscheidungen der Geschäftsführung oder der Geschäftsaufsicht die besseren sind. Es lässt sich aber erwarten, dass mit der Geschäftsaufsicht eine Einrichtung geschaffen würde, die häufig zu Gegensätzen in der Leitung eines Unternehmens beiträgt, welche sicherlich nicht die Sanierung eines Unternehmens fördern.

Frage: Wie sehen Sie die Entwicklung vom gläubigerschutzorientierten Vorsichtsprinzip des HGB zur investororientierten Informationsbilanz nach IFRS/US-GAAP? Sie können als Schöpfer des HBA (Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung) bezeichnet werden und haben viele Jahre ihres Forscherlebens diesem Kommentar gewidmet. Wie würden Sie die gegenwärtige Entwicklung gleichsam auf den Punkt bringen? Ist die verstärkte Heranziehung von Zukunftsdaten in den Jahresabschlüssen und deren Veröffentlichung wirklich ein Segen für die Unternehmen? Wie können Prüfungsorgane mit der Beurteilung und Bestätigung von Zukunftsinformationen zurecht kommen? Sie sagten uns, dass Sie darüber nachdenken, wie Bilanzen als Beweis ausgestaltet werden sollen. Was soll hier zukünftig geforscht werden?

Vodrazka: Das gläubigerschutzorientierte Vorsichtsprinzip führt dazu, dass Gewinne zeitlich hinausgeschoben und Verluste vorverlegt werden. Es geht dabei nicht um Zeitpunkte der Verursachung dieser Erfolge, sondern um die Realisierung bei den Gewinnen, während Verluste sofort bei Eintreten oder Bekanntwerden – unabhängig vom Zeitpunkt der Realisierung – auszuweisen sind. Damit soll erreicht werden, dass Gewinne nur dann ausgewiesen werden, wenn sie auch entnommen (ausgeschüttet) werden können. Die beiden Anforderungen an den Gewinn sind also, dass er sicher ist und nicht wegen besserer Informationen rückgängig gemacht werden muss und dass seine Entnahme (Ausschüttung) nicht die Stellung der Gläubiger verschlechtert, d.h. das Eigenkapital als Deckungskapital für die

Gläubiger schmälert. Diesen Anforderungen wird nicht durch eine willkürliche Unterbewertung der Aktiva, was die Bewertung von einzelnen Aktiva mit Null oder einem Erinnerungswert einschließt, und eine willkürliche Überbewertung der Passiva mit Ausnahme des Eigenkapitals erreicht, sondern durch Regeln für die bilanzielle Ausweisung der Aktiva und Passiva mit den entsprechenden Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung. Für die Aktiva seien an erster Stelle die Sicherheit für deren Vorhandensein und dessen Nachweisbarkeit (Überprüfbarkeit) genannt. So gibt es bekanntlich keinen den Rückstellungen entsprechenden Posten auf der Aktivseite. Ebenso werden selbsterstellte immaterielle Anlagegegenstände von der Aktivierung ausgeschlossen. Außerdem wird – und das leitet bereits zur Bewertung über – die Erfassung und Bewertung der einzelnen Aktiva betont. Aktiva, deren Wert erst im Gesamtwert des Unternehmens erfasst werden kann, ohne dass dieser Wert bei Veräußerung einzelner Aktiva realisiert werden kann, dürfen in der Bilanz nicht angesetzt werden. Die Bewertung der Aktiva orientiert sich grundsätzlich an Marktpreisen, die sich am Beschaffungsmarkt ergeben haben oder zum Abschlussstichtag ergeben, wobei das Niederstwertprinzip zu beachten ist. Dies gilt nicht nur für die Anschaffungs-, sondern auch für die Herstellungskosten, die sich aus einzelnen Kostenarten zusammensetzen, deren Preise von verschiedenen Beschaffungsmärkten herrühren. Für die Passivseite mit Ausnahme des Eigenkapitals gelten diese Anforderungen nicht: Der Posten Rückstellungen beweist, dass die Sicherheit des Vorhandenseins kein Merkmal ist, wohl aber die Nachweisbarkeit (Überprüfbarkeit) des möglichen Wirksamwerdens dieser Passiva. Bei der Bewertung ist bekanntlich das Höchstwertprinzip zu beachten.

Bei der investororientierten Informationsbilanz gelten diese von der Vorsicht der bilanziellen Gewinnausweisung geleiteten Grundsätze nicht. Das Prinzip der Bewertung ist der „fair value“, der ein möglichst zutreffendes Bild der Lage des Unternehmens, was dessen Vermögen, Finanzierung und Ertrag erfasst, geben soll. Die Bewertung nähert sich dem Gesamtwert des Unternehmens, auch wenn dieser nicht als solcher ermittelt wird, sondern sich aus der Bilanz ergibt. Am besten wird dies in der relativen Großzügigkeit der Ausweisung selbsterstellter immaterieller Anlagegegenstände sichtbar, womit eine Reihe kasuistischer Normen erforderlich wird, um die Bilanzierung dieser Vermögensgegenstände nicht völlig ausufern zu lassen. Beim Gewinn geht es nicht mehr um den Zeitpunkt der Realisierung, sondern um den der Verursachung, der Gewinn nähert sich dem „ökonomischen Gewinn“. Es wird damit – und das ist m.E. das zentrale Problem dieser Art der Bilanzierung – der „Shareholder-Value“ in den Mittelpunkt der Betrachtung gerückt, d.h. die Information eines Personenkreises, der durchaus nur kurzfristig und spekulativ mit dem Unternehmen verbunden sein kann und dessen Ertrag aus der Beteiligung nicht nur aus dem realisierten Gewinn, sondern auch aus dem Veräußerungsgewinn herrührt.

Es entspricht dieser Orientierung am Informationsinteresse der Investoren, dass die künftige Entwicklung eine größere Bedeutung für die Bilanzierung als nach HGB gewinnt. In der Bilanzierung nach HGB geht es hauptsächlich nur um die Abschreibung aktivierungsfähiger Anlagegegenstände und die Bildung langfristiger Rückstellungen. Dies hat zur Folge, dass die Prognose der künftigen Entwicklung einen größeren Einfluss auf die investororientierte Bilanzierung nimmt. Für den Prüfer wiederum geht es damit nicht nur um Werte, die nachgewiesen werden können (vgl. dazu die Entscheidung zwischen Werten nach dem Niederstwertprinzip), sondern um Werte, bei denen die Plausibilität zu beurteilen ist. Kriterien dafür sind die Qualität der Planungsrechnung, die Prognose des Ist in früheren Planungsrechnungen, das Verhältnis der bisherigen Ist-Werte zu den prognostizierten und das Verhältnis der prognostizierten Werte zu denjenigen, die für die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung erwartet werden. Schließlich sind noch erwartete oder geplante wesentliche Veränderungen im Unternehmen in ihren Auswirkungen auf die künftigen für die Bilanz relevanten Werte zu bedenken. Alle Argumente für die Plausibilität von Werten bilden aber keinen Beweis für diese, sondern können diese nur glaubhaft machen. Für den Prüfer bedeutet dies eine verstärkte Beschäftigung mit der Planungsrechnung und mit den Gegebenheiten eines Unternehmens von dessen Wirtschaftszweig und Verfahren der Leistungserstellung bis zu dessen Märkten und deren Konkurrenzverhältnissen. Eine wichtige Aufgabe der Forschung im Prüfungswesen sind die Kriterien für die Plausibilität.

Frage: Ihr Aufsatz zur Bilanzpolitik ist im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft 1976 erschienen. U. E. darf Bilanzpolitik nicht mit Bilanzmanipulation verwechselt werden. Sind Bilanzskandale, wie wir sie in den letzten Jahren leider erlebt haben, der Ausdruck einer überzogenen Bilanzpolitik? Welche Bedeutung

Lebenslauf von em. o. Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Karl Vodrazka

(geb. 29.8.1931 in Wien)

1952	Diplomkaufmann
1954	Doktor der Handelswissenschaften
1964	Habilitation für Betriebswirtschaftslehre an der Hochschule für Welthandel
1956–1966	Praktische Tätigkeit im Wirtschaftstreuhandwesen
1956–1957	Studienaufenthalt USA
1965–1967	Dozent an der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen
1966–1971	Ordentliche Professur an der Universität Regensburg
Seit 1971	Ordentlicher Universitätsprofessor für Betriebswirtschaftslehre mit besonderer Berücksichtigung des Wirtschaftsprüfungswesens an der Johannes-Kepler-Universität Linz Viele akademische und ehrenamtliche Funktionen (Rektor 1983 bis 1985)
1980–2011	Ständiges Mitglied des Denkmalbeirates
Seit 1985	Korrespondierendes Mitglied des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder
1983–1994	Korrespondierendes Mitglied im Inland, seit 1994 wirkliches Mitglied der philosophisch-historischen Klasse der Österreichischen Akademie der Wissenschaften
1987–1996	Mitglied des International Board of Advisors of the Canadian Certified General Accountants' Research Foundation
2000	Österreichisches Ehrenkreuz für Wissenschaft und Kunst I. Klasse

Vielzahl von Publikationen aus Betriebswirtschaftslehre, betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung sowie Philatelie.

hat hier die Branchenkenntnis und die Bilanzanalyse zur Aufdeckung „schlechter“ und „guter“ Bilanzpolitik?

Vodrazka: Die Bilanzpolitik bewegt sich immer im zulässigen Rahmen. Sie kann daher nicht mit Bilanzmanipulation verwechselt werden. Die Bilanzskandale, aber auch Behauptungen, dass realisierte Verluste über Jahre verteilt werden können, haben mit Bilanzpolitik nichts zu tun. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass die „Grauzone“ zwischen zulässiger Bilanzpolitik und unzulässiger Bilanzmanipulation größer wird. Dies ergibt sich aus der Zunahme von kasuistischen Regelungen, bei denen eine Möglichkeit „gerade daneben“ gesucht wird, und von Bewertungen auf Grund von Prognosen mit den damit größer werdenden Bewertungsspielräumen. Hinzu kommt die Bildung von mehr oder weniger kompliziert aufgebauten Konzernen, in denen Umgründungen einen weiteren Bewertungsspielraum schaffen können. Bilanzmanipulationen lassen sich wohl nur beim einzelnen Posten des Abschlusses und beim einzelnen Aktivum und Passivum nachweisen, der Zeitvergleich und eventuell auch der Vergleich mit anderen Unternehmen desselben Wirtschaftszweiges können aber Hinweise auf wesentliche Unterschiede geben. Das Gebot der Berichterstattung über Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sollte eine Hilfe für das Erkennen bilanzpolitischer Maßnahmen sein.

Frage: Welche Stellung haben heute noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung?

Vodrazka: M.E. kommt den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung weiterhin eine große Bedeutung zu. Einerseits umfassen sie die vielen Einzelregelungen des Handelsrechts, die alle als einzelne Grundsätze anzusehen sind. Daraus ergibt sich die Möglichkeit von Veränderungen in diesen Grundsätzen, wenn diese in der Praxis von zahlreichen Unternehmen als änderungsbedürftig betrachtet werden und eine Änderung nicht im Widerspruch zu den allgemeinen Zielen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung steht. Außerdem können die Grundsätze auch dann weiter entwickelt und durch neue einzelne Grundsätze ergänzt werden, wenn sich Änderungen in der Buchführung und Bilanzierung ergeben. Als Beispiel seien die Buchführungsmethoden genannt, bei denen die Praxis dem Gesetzestext vorausging. Möglicherweise werden sich einmal Grundsätze für Planungsrechnungen herausbilden.

Frage: Wie weit sind in der Wirtschaftsprüfung mit der Betonung der Unabhängigkeit des äußeren Anscheines, des risikoanalytischen Prüfungsansatzes, der Dokumentation über Checklisten bei der Prüfung von mittelgroßen Gesellschaften die Schwerpunkte richtig gesetzt? Die Schweiz hat sich „getraut“ für KMU eine eingeschränkte Revision jüngst gesetzlich einzuführen.

Vodrazka: Die Wirtschaftsprüfung ist in den letzten Jahrzehnten durch eine starke Formalisierung der Prüfungsmethoden gekennzeichnet. Als Beispiele seien die Stichprobenverfahren und die Checklisten als Grundlage der Prüfungshandlungen genannt. Dies darf aber nicht übersehen lassen, dass wesentliche inhaltliche Fragen der Prüfung weiterhin bestehen oder sogar hinzugekommen sind. Als Beispiel sei die Prüfung des internen Kontrollsystems eines Unternehmens genannt, von dessen Qualität Art und Umfang der Prüfungshandlungen des externen Prüfers abhängen. Die dafür zu treffenden Entscheidungen sind inhaltlicher Natur. Ein weiteres Beispiel bilden die Saldenbestätigungen durch Geschäftspartner des geprüften Unternehmens. Ihre Vollständigkeit und ihre direkte Übermittlung an den externen

IMPRESSUM

Der Wirtschaftstreuhänder

Die Fachzeitschrift von Wirtschaftstreuhändern für Wirtschaftstreuhänder

Ausgabe 4/2006

MEDIENINHABER
VWT – Vereinigung Österreichischer Wirtschaftstreuhänder-Gesellschaft m.b.H.
1010 Wien, Falkestraße 3, Tel. 01/512 20 69, Fax DW 20
Sekretariat: Helga Kreuz
E-Mail: vwt@vwt.at

REDAKTIONSLEITUNG/PRODUKTIONSVERANTWORTUNG
Chefredaktion: Dr. Walter Holiczki, Partner für Kommunikation
Redaktionsassistenz: Eva Fuchs, Partner für Kommunikation
1060 Wien, Schmalzhofgasse 8,
Tel. 01-596 32 33, Fax 01-596 32 33-10,
E-Mail: partner-kommunikation@aon.at

REDAKTIONSKOMITEE
Dr. Stefan Bendlinger, StB
Mag. Dr. Alfred Brogyányi, WP/StB
Mag. Josef Capek, WP/StB
Dr. Georg Edlinger, WP/StB
Dr. Christa Farmer, StB
Mag. Wolfgang Glanzner, WP/StB
Ekkehard Kiffmann, WP
Mag. Michael E. Mutz, StB
Mag. Dr. Heimo Rockenschaub, WP/StB
Mag. Andrea Schellner, WP/StB
Prof. Mag. Dr. Josef Schlager, WP
Mag. Dr. Wolfgang Steinmaurer, WP/StB
Mag. Dagmar Wöth-Fellmann, StB

LAYOUT
Atelier Polaschek, Mag. Norbert Polaschek
1060 Wien, Schmalzhofgasse 8

SATZ/REPRO
Vochazka & Danek
7053 Hornstein, Industriestraße 1/11

DRUCK
Druckerei Holzhausen
1140 Wien, Holzhausenplatz 1

ANZEIGENVERWALTUNG
Partner für Kommunikation/Dr. Walter Holiczki
1060 Wien, Schmalzhofgasse 8,
Tel. 01-596 32 33, Fax 01-596 32 33-10,
E-Mail: partner-kommunikation@aon.at

Es gilt die Anzeigenpreisliste vom 1. Januar 2006. Anzeigenschluss ist jeweils der 20. des Vormonats. Namentlich gekennzeichnete Beiträge drücken die Meinung des Autors aus und müssen sich nicht mit der Ansicht der Redaktion decken. Die Beiträge mit der Kennzeichnung „Promotion“ erscheinen unter Verantwortung der WT-Anzeigenabteilung. Die darin enthaltenen Angaben und Aussagen liegen im Bereich des jeweiligen Absenders.

ERSCHEINUNGSWEISE
Der Wirtschaftstreuhänder erscheint 6-mal jährlich. Ende Februar, April, Juni, August, Oktober und Mitte Dezember.

Nachdruck nur mit Genehmigung der Redaktion.

PREIS

Einzelpreis	EURO	8,–
Abonnement	EURO	45,–

ABONNEMENTS
Abonnement- und Nachbestellungen bitte ausschließlich an die Vereinigung Österreichischer Wirtschaftstreuhänder, Sekretariat, 1010 Wien, Falkestr. 3, Tel. 01-512 20 69, Fax DW 20

ZITIERUNGSWEISE
„WT 1/06, Seite 10“

TITELSEITE/FOTO
Josef Ebnöther

Prüfer können nicht darüber hinwegtäuschen, dass z.B. die Prüfung der Werthaltigkeit der zweifelsfrei bestehenden Forderungen als inhaltliche Prüfung weiterhin zu erfolgen hat. Eine Einschränkung der Revision nach Unternehmensgröße als allgemeine Norm ist m.E. bedenklich, es muss im Ermessen des selbständig handelnden externen Prüfers bleiben, welchen Prüfungsumfang er als geboten ansieht. Dies gilt auch für eine Dimensionierung der Prüfung je nach der Beteiligung oder Nicht-Beteiligung an einem öffentlichen Kapitalmarkt, soweit sich aus einer solchen Beteiligung nicht zusätzliche Prüfungsgegenstände wegen der Orientierung des Abschlusses an den tatsächlichen oder potenziellen Investoren ergeben.

Frage: Wie Sie im Jahr 1972 nach Linz gekommen sind, war in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eine richtige Aufbruchstimmung festzustellen. Sie haben die Beziehungen zwischen Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht als „reale" Beziehungen verstanden, so wie diese denjenigen begegnen, die sich dauernd mit den großen und kleinen Problemen der Besteuerung auseinandersetzen. Hingewiesen sei etwa auf das von Ihnen herausgegebene Buch „Kraftfahrzeuge und Sozialkapital", Wien 1978, oder „Umsatzsteuer und österreichische Betriebsprüfung in der Europäischen Union", Wien 1997. Hat die betriebswirtschaftliche Steuerlehre auch gegenwärtig noch diesen Schwung? Hat das Steuerrecht heute noch die Bedeutung für das betriebliche Rechungswesen wie früher, wo gleichsam „Steuerbilanzen" dominierten?

Vodrazka: Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre hat sich entsprechend den Veränderungen des Steuerrechts und den zunehmenden internationalen Beziehungen und Verflechtungen der Unternehmen geändert und sie wird sich weiterhin gemäß der wirtschaftlichen Entwicklung verändern. Vor 30 oder 40 Jahren wie schon lange vorher dominierte die „Steuerbilanz" die Bilanzierung und die betriebswirtschaftliche Steuerlehre, die demgemäß wichtige Beiträge zur Interpretation der für die steuerliche Gewinnermittlung verwendeten Begriffe, aber auch für die Darstellung der „Steuerbilanz" im beschreibenden Sinn unter wirtschaftlichem Aspekt geleistet hat. Die „Steuerbilanz" hat in der wirtschaftlichen Wirklichkeit sicherlich nicht an Bedeutung verloren, zu ihr sind aber andere Aufgaben getreten: Für den Jahresabschluss kam dessen Position für die Finanzierung der Unternehmen hinzu. Die Einschätzung der Jahresabschlüsse durch nationale und internationale Analysten kann als Beleg dienen. Die Aufstellung des Jahresabschlusses wird also nicht mehr ausschließlich oder fast ausschließlich unter dem Aspekt der Besteuerung gesehen. Im Bereich der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre spielen andere Fragestellungen eine wesentlich größere Rolle als vor 30 oder 40 Jahren: Mit dem Beitritt Österreichs zur EU wurde die Umsatzsteuer für die betriebswirtschaftliche Steuerlehre viel wichtiger als vorher. Dies ergibt sich aus den zahlreichen Problemen, die seither bestehen und die – so wie früher bei der „Steuerbilanz" – der umfassenden Darstellung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten und auch der begrifflichen Interpretation bedürfen. Die Rechtsformgestaltung unter Berücksichtigung steuerlicher Gesichtspunkte ist eine sehr häufige Erscheinung geworden. Für die betriebswirtschaftliche Steuerlehre wurde damit neben der Beschreibung der Möglichkeiten vor allem die Untersuchung der Steuerwirkungen – und dies häufig im Rahmen von Planungsrechnungen für die zukünftige Entwicklung – zu einem wichtigen Gegenstand. Schließlich sind die internationalen Beziehungen und Verflechtungen nicht zu übersehen. Abermals reicht das Arbeitsgebiet der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von der Darstellung von Tätigkeiten über die Grenze, im Ausland errichteten Unternehmen und vom Verhältnis zu diesen unter steuerlichem Aspekt bis zum Aufzeigen der Steuerwirkungen.

Frage: Wie sehen Sie die Entwicklung des Unternehmenssteuerrechts in der EU?

Vodrazka: M.E. ist zu bezweifeln, ob es überhaupt ein Unternehmenssteuerrecht der EU gibt. Die EU konnte sich auf Grund ihrer vertraglichen Basis mit indirekten Steuern und hier vor allem mit der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) beschäftigen. Aber auch da hat sie es zu keinen einheitlichen Steuersätzen in allen Mitgliedstaaten gebracht. Aus der Freiheit des Kapitalverkehrs wurden Richtlinien für die Nicht-Diskriminierung von Vorgängen über die Grenze abgeleitet (z.B. Gewinnausschüttungen), weiter ist das Unternehmenssteuerrecht der EU nicht gelangt. Es wäre wünschenswert, dass es zu einem Unternehmenssteuerrecht der EU kommt, um den steuerlich ausgetragenen Standortwettbewerb in der EU zu verhindern oder zu reduzieren. Allerdings ist im derzeitigen Zustand der EU zu bezweifeln, ob das ein realistischer Wunsch ist.

Frage: Wie stehen Sie zu den Rechtsgeschäftsgebühren, die in Österreich bei geschäftlichen Handlungen die Vertragssicherheit gefährden können, weil die Vertragsparteien bemüht sind, diese zu vermeiden?

Vodrazka: Zu den Rechtsgeschäftsgebühren können zwei Standpunkte eingenommen werden: Diese Gebühren gefährden die Vertragssicherheit, weil die Vertragsparteien eine solche Vertragsgestaltung vermeiden wollen, die die Gebühr auslöst. Diese Gebühren können aber auch als eine Art Versicherungsprämie verstanden werden, deren Entrichtung bewirkt, dass dem Vertrag eine höhere Sicherheit zukommt. Welchen Standpunkt immer man als den richtigen ansieht, so bleibt dennoch die Kritik an diesen Gebühren wegen ihrer Anknüpfungspunkte. Je nachdem, welche Vertragspartei diese Gebühren trägt, bedeuten diese eine zusätzliche Zahlung z.B. des Mieters, der ohnehin schon durch die Zahlungen an den Vermieter belastet ist, oder eine Schmälerung des wirtschaftlichen Vorteils des Vermieters aus den ihm zufließenden Zahlungen, die bei anderen Leistungen nicht anfällt. Dazu kommt noch, dass die Gebühr nichts an der Umsatzsteuerpflicht der Leistung ändert. Das einzige Argument für diese Gebühr ist das durch sie bewirkte Steueraufkommen. Es ist freilich zu fragen, ob dieses nicht über andere Abgaben mit weniger Aufwand für den Staat erzielt werden kann.

Frage: Halten Sie die Erbschafts- und Schenkungssteuer noch für eine Steuer, an der festgehalten werden soll? Stellt diese nicht ein Hindernis bei der Vielzahl an anstehenden Unternehmensnachfolgen von KMU's dar? Die existierenden Freibeträge sind viel zu gering.

Vodrazka: Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine in jeder Hinsicht „schwierige" Steuer. Dies gilt zunächst in ihrer Stellung als vom Gesamtvermögen zu einem Zeitpunkt abhängige Steuer. Damit wird eine vollständige Erfassung dieses Gesamtvermögens notwendig, die vor allem beim beweglichen Privatvermögen auf Schwierigkeiten stößt. Hinzu kommt das Bewertungsproblem mit allen dabei bestehenden Ungleichheiten, die noch dadurch verschärft werden, dass es keine laufende Besteuerung des Gesamtvermögens gibt. Dies und die Kosten für

die Einhebung würden dafür sprechen, auf die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer überhaupt zu verzichten. Demgegenüber ist allerdings zu bedenken, dass damit das Gesamtvermögen überhaupt nicht mehr besteuert würde. Ob dies gesellschaftspolitisch und unter dem Aspekt der Einkommens- und Vermögensverteilung als vertretbar erscheint, ist eine politische Entscheidung. Das Problem, um das es bei der Forderung nach Befreiung bestimmter Betriebsvermögen geht, ist die damit entstehende Ungleichheit. Die Gefahr für die Unternehmensnachfolge besteht darin, dass die Steuer aus dem ererbten Betriebsvermögen gezahlt und deshalb möglicherweise das Unternehmen veräußert werden muss. Vergleichbare Folgen können sich freilich im Privatvermögen ebenfalls ergeben, wenn die Erbschaft in einem Haus oder einer Eigentumswohnung besteht, die einem Mitbenützer zufallen, der diese veräußern müsste. Diese Liquiditätsschwierigkeit könnte wohl eher durch großzügige Zahlungsfristen überwunden werden, ohne das System der Erbschafts- und Schenkungssteuer durch Ausnahmen von der Erfassung des Gesamtvermögens über die derzeit bestehenden hinaus in Frage zu stellen. Es könnte allerdings auch genau das das Ziel sein, das hinter diesem Vorschlag steht.

Frage: Die Entwicklung des österreichischen Steuerrechts zeigt bedingt durch den Wettbewerb um die Kapitalallokation durchgehend eine Entlastung der passiven Einkünfte zu Lasten der Arbeitseinkünfte. Wo liegt Ihrer Meinung nach Potential in der Entlastung von Arbeitseinkünften zur Erhaltung und Steigerung der Standortattraktivität Österreichs?

Vodrazka: Die Entlastung der passiven Einkünfte, d.h. der Kapitaleinkünfte in einem weiteren Sinn, ist eine Folge der Mobilität des Kapitals. In dem steuerlichen Standortwettbewerb der Staaten, der keine internationale Regelung ähnlich derjenigen bei Zöllen, indirekten Steuern sowie Beihilfen und Subventionen gefunden hat, wurde bisher nichts unternommen, um die Besteuerung der Kapitaleinkünfte zu harmonisieren. Damit kam es zur aktuellen Situation, in der Arbeitseinkünfte im Ergebnis höher belastet werden als Kapitaleinkünfte. Der Grund ist die geringere Mobilität des Faktors Arbeit, der somit der Besteuerung nur schwer oder gar nicht entrinnen kann. Auch ist beim Faktor Kapital zu überlegen, inwieweit die Besteuerung mit zunehmenden Kapitalbeträgen und -einkünften abnimmt. Es liegt daher nahe zu überlegen, ob nicht auch die Arbeitseinkünfte entlastet werden können. Wenn dabei von einer Art negativer Zuzugsbegünstigung abgesehen wird – wer nachweisen oder glaubhaft machen kann, dass er in ein anderes Land auswandern und dort ebensoviel oder mehr als in Österreich verdienen kann, wird steuerlich begünstigt -, die wohl mit vielen Problemen behaftet ist, bleiben nur Erhöhungen von Freibeträgen und Absetzbeträgen und Herabsetzungen von Steuersätzen. Allerdings ist zu fragen, ob das erwünscht sein kann, wenn an die Finanzierung der Staatsausgaben gedacht wird. Sollte nicht eher überlegt werden, wie die steuerliche Belastung der Kapitaleinkünfte, und hier wiederum vor allem der höheren, erhöht werden kann?

Frage: Verständlichkeit und Rechtssicherheit dürfen wohl als berechtigte Anforderungen an moderne Steuersysteme angesehen werden. Trotz der Zielvorgaben in diese Richtung scheint sich das Steuersystem davon wegzubewegen. Auch Internethomepage, Mailinformation und Call Center können u.E. keine ausreichenden Beiträge leisten. Dazu kommen erhöhte Anforderungen an die mit der Umsetzung betrauten Personen in Bezug auf die fachliche Kompetenz und die Umsetzungsgeschwindigkeit, sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf Seiten der Abgabepflichtigen und ihrer Berater. Welche Hinweise für die weitere Entwicklung sehen Sie in Hinblick auf die Verständlichkeit und Rechtssicherheit?

Vodrazka: Es gab wohl keine Zeit, in der nicht über die Unverständlichkeit der Steuergesetze und die zu geringe Rechtssicherheit im steuerlichen Bereich geklagt wurde und in der nicht auf eine vergangene Situation als eine diesbezüglich relativ bessere hingewiesen wurde. Es gab und gibt aber wohl im 20. Jahrhundert und ebenso im 21. keine Zeit, in der nicht die tatsächliche Entwicklung in die gegenteilige Richtung ging. Dies ist sicherlich kein Zufall, sondern hat Gründe: Die steuerlich relevanten Tatbestände sind schwieriger zu umschreiben, je mehr Steuergestaltungen erfunden werden, die diesen Tatbeständen möglichst ausweichen wollen. Den international zunehmenden Gelegenheiten, das Entstehen dieser Tatbestände im Inland zu vermeiden, soll die Steuergesetzgebung Rechnung tragen und entgegenwirken. Die Auffassung darüber, was steuerlich gerecht ist, aber auch Interventionen zugunsten von Interessengruppen führen zu Ausnahmeregelungen, die wiederum möglichst eindeutig abgegrenzt werden sollen. Eine generelle Umkehr zu mehr Verständlichkeit und Rechtssicherheit ist m.E. zwar wünschenswert, aber nicht real. Vielleicht kann die Abschaffung von sogenannten Bagatellsteuern in diese Richtung wirken.

Frage: Welche Botschaft zur Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und des Wirtschaftprüfungswesens möchten Sie sonst Ihren zahlreichen Schülern in Lehre, Forschung und Praxis mitgeben?

Vodrazka: Die Weiterentwicklung sowohl der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als auch des Prüfungswesens hängt von der Weiterentwicklung des Steuerrechts und des Rechnungswesens der Unternehmen ab. Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre und das Prüfungswesen sind m.E. bisher diesen Entwicklungen gefolgt und werden dies auch weiterhin tun. Beide Teilbereiche der Betriebswirtschaftslehre sollen anwendungsorientiert bleiben. Mit „anwendungsorientiert“ ist dabei gemeint, dass es nicht nur um die richtige Ableitung von Ergebnissen aus bestimmten Prämissen geht, sondern dass immer danach getrachtet werden muss, die Vollständigkeit der Prämissen zu erreichen. Es sollen also alle entscheidungsrelevanten Prämissen erfasst werden. Gerade die betriebswirtschaftliche Steuerlehre und das Prüfungswesen beschäftigen sich mit gesamtwirtschaftlich bestimmten Sachverhalten. Für die Steuern und Abgaben bedarf dies keiner Begründung, es trifft aber ebenso für das Prüfungswesen zu: Ohne gesamtwirtschaftliches Interesse daran gäbe es keine gesetzliche Regelung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder von Pflichtprüfungen. Diese gesamtwirtschaftlichen Aspekte müssen daher in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und im Prüfungswesen berücksichtigt werden, die Erkenntnisse beider Disziplinen wären unvollständig, wenn sie es bei einer Darstellung und Analyse der einzelwirtschaftlichen Wirkungen bewenden ließen.

Schlager/Schwarz: Herzlichen Dank für die profunde Beantwortung unserer Fragen, die sicher viele zum Nach- und Weiterdenken anregt, und alles erdenklich Gute zum Geburtstag, vor allem beste Gesundheit für die Zukunft. Wir werden immer wieder froh sein, Ihren Rat einholen zu können.