



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Stellungnahme

Form der Einbeziehung österreichischer Bau- Arbeitsgemeinschaften in einen IFRS- Konzernabschluss

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Klemens Eiter (klemens.eiter@bdo.at)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Christian Höllerschmid, Leopold Fischl, Helmut Kerschbaumer, Aslan Milla,
Gerold Stelzmüller



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

c/o Kammer der Wirtschaftstreuhänder

Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6

1120 Wien

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Hintergrund und Fragestellung	2
2. Vorliegen einer gemeinsamen Vereinbarung (joint arrangement) gemäß IFRS 11	3
2.1. Überblick	3
2.2. Vertragliche Vereinbarung.....	3
2.3. Gemeinschaftliche Führung.....	3
3. Klassifizierung einer Bau-ARGE gemäß IFRS 11	4
3.1. Überblick	4
3.2. Eigenständiges Vehikel	5
3.3. Rechtsform und vertragliche Vereinbarung	5
3.4. Sonstige Sachverhalte und Umstände	6
3.5. Ergebnis	6
4. Klassifizierung einer Bau-ARGE außerhalb IFRS 11	6
4.1. Vollkonsolidierung von Bau-ARGEN bei einem Anteil von mehr als 50%.....	6
4.2. Bilanzierung von Bau-ARGEN nach der Equity-Methode bei einem Anteil von weniger als 50%.....	7
5. Anhangangaben	7
6. Erstmalige Anwendung	7
Erläuterungen	8
Anhang: Wesentliche Regelungen der „Geschäftsordnung für Arbeitsgemeinschaftsverträge“ (Bau-ARGE-Geschäftsordnung)	15

1. Hintergrund und Fragestellung

- (1) Arbeitsgemeinschaften (ARGEN) sind eine sehr gebräuchliche Form der Kooperation in der Bauwirtschaft. Zwei oder mehrere Bauunternehmer schließen dabei in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) idR auf Basis der „Geschäftsordnung für Arbeitsgemeinschafts-Verträge“ (Bau-ARGE-Geschäftsordnung, Geschäftsordnung, Hrsg. vom Fachverband der Bauindustrie, Auflage 2008) eine gemeinsame Vereinbarung. Im Gegensatz zu deutschen Bau-ARGEN sieht die österreichische Bau-ARGE-Geschäftsordnung bei ARGEN mit mehr als zwei Partnern für viele Entscheidungen Beschlüsse mit einfacher Mehrheit vor. Die Anwendung von IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen (Joint Arrangements)* setzt hingegen einstimmige Entscheidungen der gemeinsam führenden Parteien über die maßgeblichen Tätigkeiten voraus.
- (2) Die Stellungnahme befasst sich daher mit der Frage, wann eine typische österreichische Bau-ARGE in den Anwendungsbereich von IFRS 11 fällt und wie sie zu klassifizieren ist, wenn IFRS 11 nicht anwendbar ist.
- (3) Für Bau-ARGEN, welche gemäß IFRS 11 darzustellen sind, stellt sich die Frage, ob sie als
 - (a) gemeinschaftliche Tätigkeit (joint operation) oder
 - (b) Gemeinschaftsunternehmen (joint venture)zu klassifizieren sind – insbesondere weil eine österreichische Bau-ARGE im Gegensatz zur ansonsten vergleichbaren deutschen „BGB-Außengesellschaft“ keine Rechtspersönlichkeit besitzt.
- (4) Diese Stellungnahme befasst sich daher auch mit der Frage, ob eine gemäß IFRS 11 darzustellende österreichische Bau-ARGE in ihrer typischen Ausprägung gemäß Bau-ARGE-Geschäftsordnung als gemeinschaftliche Tätigkeit (joint operation) oder Gemeinschaftsunternehmen (joint venture) zu klassifizieren ist.

- (5) Im Anhang sind die wesentlichen Regelungen der Bau-ARGE-Geschäftsordnung, auf der die weiteren Ausführungen dieser Stellungnahme grundsätzlich beruhen, dargestellt.

2. Vorliegen einer gemeinsamen Vereinbarung (joint arrangement) gemäß IFRS 11

2.1. Überblick

- (6) Voraussetzung für die Anwendung von IFRS 11 ist zunächst das Vorliegen einer vertraglichen Vereinbarung gemäß IFRS 11.5 lit a. In dieser Vereinbarung muss den Parteien die gemeinschaftliche Führung der Vereinbarung gemäß IFRS 11.5 lit b zugewiesen werden.

2.2. Vertragliche Vereinbarung

- (7) Eine Vereinbarung zwischen den Partnern entsprechend der Bau-ARGE-Geschäftsordnung legt die wesentlichen Bedingungen der gemeinsamen Tätigkeit gemäß IFRS 11.B4 fest und erfüllt daher die Voraussetzungen von IFRS 11.5 lit a.

2.3. Gemeinschaftliche Führung

- (8) Gemäß IFRS 11.7 liegt eine gemeinschaftliche Führung nur dann vor, wenn die Entscheidungen über die maßgeblichen Tätigkeiten von den gemeinsam führenden Parteien einstimmig getroffen werden.
- (9) In Bau-ARGEN mit mehr als zwei Partnern entscheidet gemäß Abschnitt 4.1.5 iVm Abschnitt 4.1.2 der Geschäftsordnung der Firmenrat endgültig in allen grundsätzlichen und wichtigen Angelegenheiten der Arbeitsdurchführung und technischen und kaufmännischen Geschäftsführung mit einfacher Mehrheit. Allerdings werden regelmäßig Entscheidungen mit Einfluss auf die Rendite einer Bau-ARGE bereits mit allen Partnern im Vorfeld im Zuge der Errichtung einstimmig getroffen. Welche Tätigkeiten einer Bau-ARGE als maßgebliche Tätigkeiten zu qualifizieren sind, ist im Einzelfall zu bestimmen. Unter

Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und Entscheidungsmechanismen ist zu würdigen, ob die Entscheidungen über die maßgeblichen Tätigkeiten von gemeinsam führenden Parteien einstimmig getroffen werden und daher gemeinschaftliche Führung vorliegt.

- (10) Bei Bau-ARGEN mit zwei Partnern ist – unabhängig von der Höhe der Beteiligung der einzelnen Partner – gemäß Abschnitt 4.2.1 der Geschäftsordnung bei allen Entscheidungen Einstimmigkeit erforderlich. Sie unterliegen daher den Regelungen von IFRS 11.
- (11) Ändern sich die Anteilsverhältnisse der Bau-ARGE durch das Ausscheiden oder Hinzutreten von Partnern oder sonstige Anteilsverschiebungen, ist gemäß IFRS 11.19 eine Neubeurteilung vorzunehmen.

3. Klassifizierung einer Bau-ARGE gemäß IFRS 11

3.1. Überblick

- (12) Gemäß IFRS 11.14 iVm IFRS 11.6 ist eine gemeinsame Vereinbarung zu klassifizieren als
 - (a) gemeinschaftliche Tätigkeit (joint operation) oder
 - (b) Gemeinschaftsunternehmen (joint venture).

Die Klassifizierung ist abhängig von den Rechten und Pflichten der Parteien (IFRS 11.B14). Wenn die Partner Rechte an den der Vereinbarung zuzurechnenden Vermögenswerten und Verpflichtungen für deren Schulden haben, ist die Vereinbarung gemäß IFRS 11.15 eine gemeinschaftliche Tätigkeit (joint operation). Wenn die Partner Rechte an dem der Vereinbarung zuzurechnenden Nettovermögen haben, ist die Vereinbarung gemäß IFRS 11.16 ein Gemeinschaftsunternehmen (joint venture). Die Klassifizierung erfolgt anhand der Kriterien gemäß IFRS 11.B15.

3.2. Eigenständiges Vehikel

- (13) Ist die Struktur der gemeinsamen Vereinbarung nicht durch ein eigenständiges Vehikel gestaltet, dann handelt es sich zwangsläufig um eine gemeinschaftliche Tätigkeit (joint operation) (IFRS 11.B16).
- (14) Eine Bau-ARGE nach der Geschäftsordnung stellt ein eigenständiges Vehikel gemäß IFRS 11 dar.
- (15) Gemäß IFRS 11.B15 sind daher
- (i) die Rechtsform des Vehikels (IFRS 11.B22–24),
 - (ii) die Bestimmungen der vertraglichen Vereinbarung (IFRS 11.B25–28) und
 - (iii) sonstige Sachverhalte und Umstände (IFRS 11.B29–33)
- in die Beurteilung zur Klassifizierung einzubeziehen.

3.3. Rechtsform und vertragliche Vereinbarung

- (16) In einer Bau-ARGE stehen die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen den Partnern als Gesamthandforderungen zu. Gleiches ist auch für sonstige schuldrechtliche Ansprüche anzunehmen. Ohne Zustimmung der Mitgesellschafter kann darüber nicht disponiert werden. Da diese Vermögenswerte idR das weitaus überwiegende Vermögen einer Bau-ARGE in ihrer typischen Form darstellen, liegt aufgrund der Rechtsform und der damit verbundenen Ansprüche der Partner ein Gemeinschaftsunternehmen (joint venture) vor. Weder die fehlende Rechtspersönlichkeit noch die unmittelbare Haftung der Gesellschafter für Verbindlichkeiten der ARGE alleine sind für eine Klassifizierung als gemeinschaftliche Tätigkeit (joint operation) ausreichend.
- (17) Eine andere Beurteilung kann sich ergeben, wenn wesentliche Vermögenswerte (insbesondere Sachanlagen) nicht von den Partnern gegen angemessenes Entgelt zur Verfügung gestellt, sondern von der ARGE selbst erworben oder von deren Gesellschaftern eingebracht werden. In diesen

Fällen ist zu untersuchen, ob direkte Rechte der Partner an den Vermögenswerten das Vorliegen einer gemeinschaftlichen Tätigkeit (joint operation) bedingen.

3.4. Sonstige Sachverhalte und Umstände

- (18) Da der Output einer typischen Bau-ARGE hauptsächlich von Dritten und nicht von den ARGE-Partnern abgenommen wird, lässt sich aus der Berücksichtigung sonstiger Sachverhalte und Umstände keine Klassifizierung als gemeinschaftliche Tätigkeit (joint operation) ableiten.

3.5. Ergebnis

- (19) Im Ergebnis ist eine typische österreichische Bau-ARGE nach der Geschäftsordnung, wenn sie in den Anwendungsbereich von IFRS 11 fällt und ihr wesentliches Vermögen die Forderung aus der Leistungserbringung gegenüber dem Auftraggeber darstellt, als Gemeinschaftsunternehmen (joint venture) zu klassifizieren.

4. Klassifizierung einer Bau-ARGE außerhalb IFRS 11

4.1. Vollkonsolidierung von Bau-ARGEN bei einem Anteil von mehr als 50%

- (20) Bei Bau-ARGEN mit mehr als zwei Partnern, die nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 11 fallen, stellt sich für Partner, welche mit mehr als 50% beteiligt sind, die Frage, ob die ARGE ein konsolidierungspflichtiges Unternehmen (entity) gemäß IFRS 10 darstellt und die Regelungen von IFRS 10 anzuwenden sind.
- (21) Eine Bau-ARGE nach der Geschäftsordnung stellt ein Unternehmen (entity) im Sinne von IFRS 10 dar. Bei Vorliegen von Beherrschung gemäß IFRS 10.A ist sie von der beherrschenden Partnerfirma voll zu konsolidieren.

4.2. Bilanzierung von Bau-ARGEN nach der Equity-Methode bei einem Anteil von weniger als 50%

- (22) Bei Bau-ARGEN nach der Geschäftsordnung, an denen mehr als zwei Partner beteiligt sind, von denen keiner die ARGE beherrscht, verfügt jeder Partner idR über einen maßgeblichen Einfluss. Folglich sind diese Anteile gemäß IAS 28 als assoziierte Unternehmen einzustufen und entsprechend zu bilanzieren.

5. Anhangangaben

- (23) Sofern die für Bau-ARGEN getroffene Klassifizierung für das Verständnis des Abschlusses relevant ist, sind entsprechende Angaben über die angewandten Rechnungslegungsmethoden gemäß IAS 1.117 lit b bzw wesentliche Ermessensentscheidungen gemäß IAS 1.122 darzustellen. Darüber hinaus sind die gemäß IFRS 12 erforderlichen Angaben vorzunehmen.

6. Erstmalige Anwendung

- (24) Diese Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2016 beginnen, anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung wird empfohlen.

Erläuterungen

Zu Rz 7:

Die Geschäftsordnung regelt die in IFRS 11.B4 aufgezählten Elemente: Zweck, Tätigkeit und Laufzeit der gemeinsamen Vereinbarung; Art und Weise, wie die Mitglieder des Leitungsorgans bestellt werden; den Entscheidungsprozess, dh die Angelegenheiten, bei denen Entscheidungen der Parteien erforderlich sind, und die Stimmrechte der Parteien; das Kapital und andere verlangte Einlagen; und die Art und Weise, wie die Parteien Vermögenswerte, Schulden, Erlöse, Aufwendungen, Gewinne und Verluste aus der gemeinsamen Vereinbarung teilen.

Die wesentlichen Regelungen der Geschäftsordnung sind im Anhang dargestellt.

Zu Rz 8:

Für das Vorliegen gemeinschaftlicher Führung darf sich das Erfordernis der Einstimmigkeit gemäß IFRS 11.B9 nicht nur auf Schutzrechte, sondern muss sich auf die Entscheidungen über die maßgeblichen Tätigkeiten beziehen.

Zu Rz 9:

Eine ARGE mit mehr als zwei Partnerfirmen hat einen Firmenrat einzurichten (siehe Geschäftsordnung, Abschnitt 4.1), der endgültig in allen grundsätzlichen und wichtigen Angelegenheiten der Arbeitsdurchführung sowie in Fragen, die von der technischen Geschäftsführung, der kaufmännischen Geschäftsführung oder den Partnerfirmen beim Firmenrat anhängig gemacht werden, entscheidet (4.1.2).

Jede Partnerfirma ist im Firmenrat vertreten; ihr kommt ein Stimmrecht entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis zu (3.1 und 4.1.5). Grundsätzlich werden Entscheidungen mit einfacher Mehrheit getroffen (4.1.5); bei einzelnen, taxativ aufgezählten Angelegenheiten (4.1.3; Beschaffung von Barkrediten, Eröffnung von Akkreditiven, Übernahme und Verwendung von Vorauszahlungen des Bauauftraggebers, Verwendung der aufgrund von verrechneten Leistungen eingehenden Gelder sowie Änderung und Ergänzung des ARGE-Vertrages und Übertragung der ARGE-Mitgliedschaft (Rechtsnachfolge gemäß 17.2.)) ist Einstimmigkeit erforderlich.

Die gemäß 4.1.3 einstimmig zu fassenden Finanzierungsentscheidungen beeinflussen die Rendite einer ARGE idR nicht erheblich und sind daher oft nicht als maßgebliche Tätigkeiten zu betrachten. Dies gilt insbesondere auch, weil Bau-ARGEN wegen der Beistellung wesentlicher Sachanlagen durch die Partner meist nur in sehr geringem Umfang Kredite aufnehmen.

Die Übertragung der ARGE-Mitgliedschaft kann ebenso wie die Änderung und Ergänzung des ARGE-Vertrages entweder als Schutzrecht im Sinne von IFRS 11.B9 iVm IFRS 10.B26–28 oder als substantielles Recht im Sinne von IFRS 11.B9 iVm IFRS 10.B22–25 über maßgebliche Tätigkeiten

ausgestaltet sein. Ein substantielles Recht resultiert häufig bei Änderungen und Erweiterungen des Bauauftrages im Zusammenhang mit wesentlichen Nachträgen aus nicht abgedeckten Kosten.

Entscheidungen, welche die Rendite einer Bau-ARGE wesentlich beeinflussen, werden regelmäßig auch im Vorfeld im Zuge der Errichtung einer Bau-ARGE insbesondere durch Angebotsabgabe, Kalkulation und Abschluss des Bauauftrages getroffen. Bei öffentlichen Aufträgen erfolgt dies über eine Bietergemeinschaft der zukünftigen ARGE-Partner, welche nach außen hin im Vergabeverfahren auftritt. IdR wird dazu ein ARGE-Vorvertrag abgeschlossen, welcher dem Einstimmigkeitsprinzip unterliegt. Im Bereich der privaten Aufträge ist die Vorgangsweise oft analog. Der Begriff der „Bietergemeinschaft“ ist allerdings auf öffentliche Aufträge begrenzt.

Welche Tätigkeiten die Rendite einer Bau-ARGE erheblich beeinflussen und daher unter Berücksichtigung der Kriterien gemäß IFRS 10.B11–13 als maßgebliche Tätigkeiten im Sinne von IFRS 11.A iVm IFRS 10.A zu qualifizieren sind, ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und Verhältnisse im Einzelfall zu bestimmen. Hierauf basierend ist unter Berücksichtigung der diesbezüglich relevanten Entscheidungsmechanismen abzuleiten, ob die Entscheidungen über die maßgeblichen Tätigkeiten einstimmig getroffen werden und daher gemeinschaftliche Führung im Sinne von IFRS 11.7 vorliegt.

Zu Rz 11:

Relevant im Sinne dieser Bestimmung sind Veränderungen, durch die eine gemeinschaftliche Führung begründet oder beendet wird. Dies ist insbesondere bei Ausscheiden eines Partners und einer damit verbundenen Reduktion auf zwei verbleibende ARGE-Partner der Fall. Eine entsprechende Reduktion kann sich aus Konzernsicht auch bei Erwerb eines anderen ARGE-Partners ergeben.

Bei Erweiterung einer aus zwei Partnern bestehenden ARGE bzw der Veräußerung eines Konzernunternehmens, das neben einem anderen Konzernunternehmen an der ARGE beteiligt ist, kann sich der umgekehrte Effekt des Wegfalls der gemeinschaftlichen Führung im Sinne von Rz 8 ergeben.

Zu Rz 14:

Ein eigenständiges Vehikel ist gemäß IFRS 11.A eine eigenständig identifizierbare Finanzstruktur, einschließlich eigenständiger, rechtlich anerkannter, verfasster Einheiten, unabhängig davon, ob diese Einheit eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt.

Der Begriff der eigenständig identifizierbaren Finanzstruktur ist im Standard nicht weiter definiert. In der Literatur wird dieser „als von den Parteien getrennte Vermögens- und Finanzstruktur“ interpretiert (vgl *Kütting/Seel*, Die Abgrenzung und Bilanzierung von joint arrangements nach IFRS 11: Änderungen aus der grundlegenden Überarbeitung des IAS 31 und Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis, KoR 2011, 342 (345), unter Bezugnahme auf IFRS 11.B19; ähnlich *Fuchs/Stibi*, IFRS 11 “Joint

Form der Einbeziehung österreichischer Bau-ARGEN in einen IFRS-Konzernabschluss

Arrangements“ – lange erwartet und doch noch mit (kleinen) Überraschungen? Betriebs-Berater 2011, 1451 (1452)). Eine eigene Rechtspersönlichkeit ist für das Vorliegen eines eigenständigen Vehikels hinreichend, aber nicht erforderlich (vgl. *Kütting/Seel*, Die Abgrenzung und Bilanzierung von joint arrangements nach IFRS 11: Änderungen aus der grundlegenden Überarbeitung des IAS 31 und Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis, KoR 2011, 342 (345)). Als Beispiele werden „ein eigenständiges Rechnungswesen oder eine eigenständige Finanzierung“ genannt (vgl. *Schubert/Lüdenbach*, Gemeinschaftliche Vereinbarungen (joint arrangements) nach IFRS 11 – Darstellung und kritische Würdigung des neuen Standards, PiR 2012, 1 (3)).

Eine Bau-ARGE ist als GesbR Trägerin einer zivilrechtlich anerkannten Rechtsform. Bau-ARGEN verfügen entsprechend Abschnitt 4 bis 6 der Geschäftsordnung über entsprechende Unternehmensstrukturen, eine eigenständige Finanzstruktur und ein eigenes Rechnungswesen. Vermögen und Schulden zur Erfüllung des Zwecks der ARGE werden von dieser gehalten und sind grundsätzlich vom Vermögen der Mitglieder zu trennen (§ 1178 Abs 2 und § 1199 Abs 1 ABGB idF GesbR-Reformgesetz (GesbR-RG)).

Eine Bau-ARGE nach der Geschäftsordnung stellt daher ein eigenständiges Vehikel gemäß IFRS 11 dar.

Zu Rz 16 und 17:

Für das Vorliegen einer gemeinschaftlichen Tätigkeit (joint operation) ist es jedenfalls erforderlich, dass die Gesellschafter sowohl Rechte an den der Vereinbarung zuzurechnenden Vermögenswerten als auch Verpflichtungen für deren Schulden haben (IFRS 11.15).

Das Gesellschaftsvermögen einer GesbR ist als Sondervermögen grundsätzlich vom Vermögen der Mitglieder zu trennen; Rechte und Verbindlichkeiten, die ein Dritter gegen die GesbR hat, sind also von den Rechten und Verbindlichkeiten gegen einzelne Mitglieder zu unterscheiden (§ 1178 Abs 2 und § 1199 Abs 1 ABGB idF GesbR-RG, vgl. *Nowotny*, Erwerbsgesellschaft bürgerlichen Rechts, in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) 65 Rz 2/29). Auch wenn ihm das schuldrechtlich durch den Gesellschaftsvertrag untersagt ist, kann der Gesellschafter einer GesbR sachenrechtlich wirksam über seinen Miteigentumsanteil verfügen (vgl. EB zu § 1180 ABGB idF GesbR-RG).

Schuldrechtliche Ansprüche einer GesbR stehen nach der die bisher herrschende Lehre und ständige Rechtsprechung abbildenden gesetzlichen Bestimmung in § 1180 Abs 1 ABGB idF GesbR-RG jedoch den Gesellschaftern als Gesamthandforderungen zu. Sie können nicht, auch nicht anteilig, ohne Zustimmung der Mitgesellschafter geltend gemacht werden (vgl. für viele OGH 7.11.2002, 6 Ob 67/02z, ecolex 2003/81, 176 bzw. EB zu § 1180 ABGB idF GesbR-RG). Dementsprechend sind Forderungen einer Bau-ARGE gemäß Abschnitt 3.4 der Geschäftsordnung Forderungen zur gesamten Hand und können nur von allen Partnerfirmen gemeinsam geltend gemacht werden. Es

bestehen daher keine direkten Rechte der Partner an den Forderungen der Bau-ARGE. Gleiches ist auch für Bankguthaben (als schuldrechtliche Ansprüche gegenüber Kreditinstituten, vgl OGH 1.12.2005, 6 Ob 99/05k, ÖBA 2006/1352, 518) und noch nicht abrechenbare Bauleistungen anzunehmen.

Für gesellschaftsbezogene Verbindlichkeiten einer Bau-ARGE haften die Mitglieder persönlich, unbeschränkt und idR solidarisch (vgl EB zu § 1199 ABGB idF GesbR-RG).

Das sonstige Vermögen, insbesondere Sachanlagen (Maschinen und Geräte), wird der ARGE meist von ihren Partnern beigestellt. Das weitaus überwiegende Vermögen einer Bau-ARGE besteht daher idR aus Forderungen bzw der Leistung aus dem Bau. Da diese in der Sphäre der ARGE stehen, haben die Partner darauf keinen direkten Anspruch. Mangels Rechten an den der Vereinbarung zuzurechnenden Vermögenswerten indizieren Rechtsform und Vereinbarung daher ein Gemeinschaftsunternehmen (joint venture).

Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem Ergebnis einer Analyse einer gemeinsamen Vereinbarung in Form einer spezifischen Bauprojektgesellschaft durch das IFRS IC (vgl IFRS IC, IFRIC Update Juli 2014, Agenda Paper 2B). Dort wird festgehalten, dass in dem Fall, dass Sachanlagen zur Ausführung des Bauauftrages im Eigentum der Vertragsparteien stehen und der Projektgesellschaft vermietet werden, die wesentlichen Vermögenswerte und Schulden der betreffenden Projektgesellschaft in Forderungen und Verbindlichkeiten (erhaltene Anzahlungen) gegenüber dem Auftraggeber und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Einzahlungen der Vertragspartner und Leistungsverpflichtungen gegenüber dem Auftraggeber (performance obligations) bestehen (vgl IFRS IC, IFRIC Update Juli 2014, Agenda Paper 2B Rz 4, Feature G).

Hinsichtlich der Beurteilung der Rechte und Verpflichtungen wird vom IFRS IC ausdrücklich festgehalten, dass für die Klassifizierung als joint operation das Vorliegen von „gross“ rights an den Vermögenswerten und „gross“ obligations für die Schulden erforderlich ist (vgl IFRS IC, IFRIC Update Juli 2014, Agenda Paper 2B Rz 17). Da die Vertragsparteien nur „net“ amounts nach Abzug von Kosten der Projektgesellschaft erhalten, wird für die Forderung aus dem Bauauftrag als wesentlichen Vermögenswert das Vorliegen von „gross“ rights und damit das Vorliegen von für eine joint operation ausreichenden Rechten an den Vermögenswerten verneint (vgl IFRS IC, IFRIC Update Juli 2014, Agenda Paper 2B Rz 17, 18 und 30).

Die direkte Haftung der Parteien für Verbindlichkeiten und die Verpflichtung zur Kapitalisierung und Finanzierung der Gesellschaft können das Vorliegen von Verpflichtungen für die Schulden indizieren. Für eine abschließende Beurteilung sind jedoch die spezifischen Verhältnisse zu würdigen.

Verpflichtungen der Parteien für die Schulden sind demnach nur dann anzunehmen, wenn die Vorauszahlungen des Auftraggebers zur Deckung der laufenden Verpflichtungen nicht ausreichen und die Parteien im konkreten Fall zur Finanzierung der laufenden Geschäftstätigkeit verpflichtet wären

oder eine laufende direkte Inanspruchnahme aus der Haftung für die Verbindlichkeiten droht (vgl IFRS IC, IFRIC Update Juli 2014, Agenda Paper 2B Rz 21, 22 und 31).

Abschließend wird vom IFRS IC festgehalten, dass eine Bauprojektgesellschaft in der analysierten Form nicht als joint operation zu klassifizieren ist, weil dafür „in substance“ beides, sowohl Rechte an den Vermögenswerten als auch Verpflichtungen für die Schulden, erforderlich sind (vgl IFRS IC, IFRIC Update Juli 2014).

Zu Rz 18:

Die Berücksichtigung sonstiger Sachverhalte und Umstände führt gemäß IFRS 11.B30 dann zu einer Klassifizierung als gemeinschaftliche Tätigkeit, wenn die Parteien aufgrund dieser sonstigen Sachverhalte und Umstände Rechte an den der Vereinbarung zuzurechnenden Vermögenswerten und Verpflichtungen für ihre Schulden erhalten.

Gemäß IFRS 11.B31 weist die Belieferung der Partner mit dem Produktionsergebnis (Output), sodass diese wesentliche Teile des wirtschaftlichen Gesamtnutzens aus den Vermögenswerten der Vereinbarung beanspruchen können („the parties have substantially all the economic benefits of the assets of the arrangement“), auf das Vorliegen derartiger Sachverhalte und Umstände hin. Häufig wird der Zugriff der Partner dadurch gesichert, dass das Produktionsergebnis (Output) nicht an Dritte verkauft werden darf.

Die Wirkung einer derart gestalteten Vereinbarung besteht gemäß IFRS 11.B32 darin, dass Schulden der gemeinsamen Vereinbarung im Wesentlichen durch die Zahlungsströme, die aus den Ankäufen des Outputs durch die Partner zufließen, beglichen werden.

Zweck einer Bau-ARGE ist gemäß Abschnitt 1.1 der Geschäftsordnung die gemeinsame Durchführung des den Partnerfirmen übertragenen Hauptauftrages. Der Output wird daher hauptsächlich von Dritten abgenommen. Sonstige Sachverhalte und Umstände, die für eine Klassifikation als gemeinschaftliche Tätigkeit im Sinne von IFRS 11.B29–32 relevant sein können, liegen damit nicht vor.

Zu Rz 19:

Das IFRS IC hat sich, wie in den Erläuterungen zu Rz 16 und 17 dargestellt, eingehend mit der Klassifizierung einer in vielen Aspekten sehr ähnlichen spezifischen Bauprojektgesellschaft auseinandergesetzt. Das Ergebnis der vorliegenden Stellungnahme entspricht dem Ergebnis der Analyse des IFRS IC (vgl IFRS IC, IFRIC Update Juli 2014, Agenda Paper 2B, sowie Rz 16 und 17 dieser Stellungnahme).

Zu Rz 20:

Ein Beteiligungsausmaß eines Partners von mehr als 50% resultiert oft daraus, dass sich die Zusammensetzung der ARGE durch Ausscheiden eines Partners verändert, indem die Beteiligung

des ausscheidenden Partners von einem anderen ARGE-Partner übernommen wird. Andererseits kann sich eine Beteiligungsmehrheit an einer ARGE bei einer Konzernbetrachtung ergeben, wenn mehrere Gesellschaften eines Konzerns an derselben ARGE beteiligt sind.

Zu Rz 21:

Der Begriff Unternehmen (entity), welcher in IFRS 10.A verwendet wird, um ein Mutterunternehmen ebenso wie ein Tochterunternehmen zu definieren, wird in IFRS 10 selbst nicht festgelegt. IFRS 10.5 bringt allerdings zum Ausdruck, dass die Art des Engagements in einem Unternehmen für die Erfüllung der Definition eines Mutterunternehmens nicht ausschlaggebend ist.

Der Vorgängerstandard IAS 27 (2008) hielt explizit fest, dass „unincorporated entities“ vom Begriff des Tochterunternehmens umfasst sind. Diese Erklärung wurde zwar nicht in IFRS 10 übernommen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass es diesbezüglich durch den neuen Standard zu keiner Änderung gekommen ist und für das Vorliegen einer Tochtergesellschaft keine Rechtspersönlichkeit erforderlich ist (vgl. Deloitte, iGAAP (2014) A24.4; PwC, Manual of accounting IFRS (2014) 24A.26).

Für das Vorliegen eines Unternehmens im Sinne von IFRS 10 wird also in IFRS 10.5 keine eigene Rechtspersönlichkeit vorausgesetzt. Für Strukturen ohne eigene Rechtspersönlichkeit werden in der Literatur beispielhaft folgende Indikatoren genannt, um die Definition eines Unternehmens nach IFRS 10 zu erfüllen (vgl. PwC, Manual of accounting IFRS (2014) 24A.26):

- Bestehen eines Management-Organs
- Ein nicht zustimmender Investor kann an Mehrheitsentscheidungen gebunden werden
- Besteuerung als eigenständiges Unternehmen
- Möglichkeit zur Eröffnung eines eigenen Bankkontos
- Verbindlichkeiten des Investors sind nicht begrenzt

Mit Ausnahme der selbständigen Besteuerung und der Nichtbegrenzung der Verbindlichkeiten der Partner als Investoren sind bei einer typischen österreichischen Bau-ARGE sämtliche der genannten Indikatoren gegeben. Diese Indikatoren sprechen ebenso wie die Regelungen in IFRS 10.B77–79 über die Beherrschung festgelegter Vermögenswerte (sogenannte Silos) – dafür, dass eine typische Bau-ARGE nach der österreichischen Geschäftsordnung idR ein Unternehmen (entity) im Sinne von IFRS 10 darstellt.

Insbesondere bei Vorliegen einer Beteiligung von mehr als 50% ist daher zu untersuchen, ob die Kriterien für Beherrschung gemäß IFRS 10.7 (Verfügungsgewalt, Risikobelastung durch oder Anrechte auf schwankende Renditen und Fähigkeit, die Verfügungsgewalt zur Beeinflussung der Renditen zu nutzen) erfüllt sind. Hinsichtlich der Verfügungsgewalt und der Frage, ob diese durch den mehrheitlich beteiligten ARGE-Partner alleine oder von den ARGE-Partnern gemeinschaftlich ausgeübt wird, gelten die Ausführungen und Erläuterungen zu Rz 9 analog. Gegebenenfalls ist die Bau-ARGE vom beherrschenden ARGE-Partner gemäß IFRS 10 zu konsolidieren.

Zu Rz 22:

Die Definition assoziierter Unternehmen in IAS 28.3 legt den Begriff Unternehmen (entity) nicht weiter fest, vielmehr verwendet IAS 28 (2011) die Terminologie von IFRS 10 und verweist auf die entsprechenden Definitionen.

Der Definition in der alten Fassung von IAS 28 entsprechend war ein Unternehmen ohne Rechtspersönlichkeit explizit erfasst („including an unincorporated entity such as a partnership“; IAS 28.2 (2003)). Es ist davon auszugehen, dass sich durch die neue Terminologie hinsichtlich des Anwendungskreises keine Veränderung ergeben hat (vgl Ernst & Young, International GAAP (2014) 12.6.2.). Eine Österreichische Bau-ARGE stellt daher grundsätzlich ein Unternehmen im Sinne von IAS 28.3 dar.

Voraussetzung für die bilanzielle Behandlung als assoziiertes Unternehmen ist ferner, dass der Beteiligte (Partner) über einen maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen im Sinne von IAS 28.3 verfügt.

Partner einer Bau-ARGE nach der Geschäftsordnung sind über den Firmenrat idR maßgeblich in die wesentlichen Entscheidungsprozesse einbezogen. Darüber hinaus stellen die ARGE-Partner typischerweise Personal, Geräte, Maschinen und/oder Know-how zur Verfügung, sodass zwischen der ARGE und ihren Partnern zumeist wesentliche Geschäftsbeziehungen bestehen bzw wesentliche Informationen im Sinne von IAS 28.6(e) bereitgestellt werden (vgl im Anhang dieser Stellungnahme die Zusammenfassung der Abschnitte 1–8 und 11 der Bau-ARGE-Geschäftsordnung).

Über diese Beziehungen verfügen ARGE-Partner auch bei einer Beteiligung von weniger als 20% idR über einen maßgeblichen Einfluss.

Anhang: Wesentliche Regelungen der „Geschäftsordnung für Arbeitsgemeinschaftsverträge“ (Bau-ARGE-Geschäftsordnung)

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf die jeweiligen Abschnitte in der Bau-ARGE-Geschäftsordnung, Auflage 2008.

Zweck der ARGE ist die gemeinsame Durchführung des den Partnerfirmen übertragenen Hauptauftrages (vgl Abschnitt 1.1 Bau-ARGE-Geschäftsordnung).

Die Partnerfirmen verpflichten sich, entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis eine Bareinlage und rechtzeitig sonstige Leistungen zur Erfüllung des Bauauftrages zu erbringen (2.1 und 2.2). Jede Partnerfirma hat, soweit dies zur Durchführung des Bauauftrages notwendig ist, ihre Erfahrungen auf technischem und kaufmännischem Gebiet zur Verfügung zu stellen (2.3).

Die Partnerfirmen sind entsprechend dem Beteiligungsverhältnis an allen Rechten und Pflichten, insbesondere an Gewinn und Verlust, Bürgschaften, Haftung und Gewährleistung beteiligt (3.1). Kommt eine Partnerfirma ihren Verpflichtungen gemäß 2.1 und 2.2 nicht nach, so kann durch mehrheitlichen Beschluss eine Änderung des Beteiligungsverhältnisses festgelegt werden (3.2). Forderungen der ARGE sind Forderungen zur gesamten Hand und können nur von allen Partnerfirmen gemeinsam geltend gemacht werden (3.4).

In ARGEN mit zwei Partnerfirmen werden Entscheidungen durch einstimmigen Beschluss gefasst (4.2.1).

Eine ARGE mit mehr als zwei Partnerfirmen hat einen Firmenrat einzurichten (4.1), der endgültig in allen grundsätzlichen und wichtigen Angelegenheiten der Arbeitsdurchführung entscheidet (4.1.2). Jede Partnerfirma ist im Firmenrat vertreten; ihr kommt ein Stimmrecht entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis zu (3.1 und 4.1.5). Grundsätzlich werden Entscheidungen mit einfacher Mehrheit getroffen (4.1.5); bei einzelnen, taxativ aufgezählten Angelegenheiten (4.1.3; Beschaffung von Barkrediten, Eröffnung von Akkreditiven, Übernahme und Verwendung von Vorauszahlungen des Bauauftraggebers, Verwendung des aufgrund von verrechneten Leistungen eingehenden Geldes sowie Änderung und Ergänzung des ARGE-Vertrages und Übertragung der ARGE-Mitgliedschaft (Rechtsnachfolge gemäß 17.2)) ist Einstimmigkeit erforderlich.

Die Gesamtabwicklung der Geschäfte wird durch die technische und kaufmännische Geschäftsführung vorgenommen. In wesentlichen und grundsätzlichen Fragen haben die Geschäftsführer Einvernehmen herzustellen und erforderlichenfalls die Entscheidung des Firmenrates einzuholen. Im Außenverhältnis ist die Geschäftsführung vertretungsbefugt (5).

Die technische Geschäftsführung ist verantwortlich für die ordnungsgemäße technische Durchführung des Bauvorhabens sowie für die Einhaltung des ARGE-Vertrages und der Beschlüsse des Firmenrates in technischer Hinsicht (6.1).

Die kaufmännische Geschäftsführung ist verantwortlich für die ordnungsgemäße Durchführung sämtlicher kaufmännischer Arbeiten der ARGE sowie für die Einhaltung des ARGE-Vertrages und der Beschlüsse des Firmenrates in kaufmännischer Hinsicht (6.1).

Abschnitt 6.2.1 sieht umfangreiche und detaillierte Regelungen für Finanzierung (Finanzplan und Geldbeschaffung, Geldverkehr) und Rechnungswesen (Buchhaltung, Lohn- und Gehaltsverrechnung, monatliche Bauerfolgsrechnung) vor. Verantwortlich dafür ist die kaufmännische Geschäftsführung.

Der Bauleitung (Bauleiter und Baukaufmann) obliegt die Durchführung des Bauauftrages im Einvernehmen mit der Geschäftsführung (7.2).

Die Partnerfirmen haben entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis der ARGE die erforderlichen Geräte zu vermieten (8.2.1). Werden Geräte trotz Aufforderung nicht beigestellt, kann eine Anmietung von Dritten oder ein Zukauf erfolgen.

Die für die Baudurchführung benötigten Angestellten (11.1) und Arbeiter (11.2) sind von den Partnerfirmen beizustellen, soweit nichts anderes vereinbart wird.

Die Auftragserteilung an Subunternehmer erfolgt durch die technische Geschäftsführung. Bei Vergaben, die über den im ARGE-Vertrag festgesetzten Betrag hinausgehen, und vor Vergabe an einen ARGE-Partner ist die Zustimmung des Firmenrates einzuholen (12.3).

Die ARGE beginnt mit der Übernahme der Bauarbeiten und endet mit dem Ablauf der sich aus den übernommenen Bauarbeiten ergebenden Rechte und Pflichten (17.1).

Änderungen und Ergänzungen des ARGE-Vertrages bedürfen der Schriftform und der firmenmäßigen Zustimmung aller Partnerfirmen (17.1). Die Mitgliedschaft oder einzelne Rechte und Pflichten können nur mit Zustimmung aller Partner übertragen werden. Bei Übergang im Falle einer Verschmelzung, einer Umwandlung, einer Geschäftsübernahme im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, einer Einbringung oder eines Zusammenschlusses können die übrigen Partner durch einstimmigen Beschluss aus wichtigen Gründen das Ausscheiden des Rechtsnachfolgers bzw insoweit eine Änderung der Stimmrechtsverhältnisse verlangen, als der Rechtsnachfolger aufgrund der ihm zugewachsenen Beteiligung ansonsten mehr als die Hälfte der Stimmrechte in der ARGE erlangen würde (17.2).

Der ARGE-Vertrag kann, solange Verpflichtungen bestehen, nicht gekündigt werden. Eine Partnerfirma kann aus wichtigen Gründen durch mehrheitlichen Beschluss ausgeschlossen werden (18.1 und 18.2).

Zur Sicherung aller Forderungen und Ansprüche aus dem ARGE-Verhältnis, welche gegen eine Partnerfirma seitens der übrigen Partnerfirmen gestellt werden können, verpfänden die Partnerfirmen einander die ihnen gehörenden, der ARGE zur Verfügung gestellten Baugeräte und Gegenstände

sowie ihren Anteil am ARGE-Eigentum, und zwar dergestalt, dass mit der Einbringung dieser Gegenstände das Pfandrecht zu Gunsten jeweils aller übrigen Partnerfirmen begründet ist (18.6).