
IMMOBILIEN ZEITUNG

FACHZEITUNG FÜR DIE IMMOBILIENWIRTSCHAFT

Ein Beitrag aus der Immobilien Zeitung Nr. 3/2012 vom 19.1.2012

www.immobilien-zeitung.de

BAUVERTRAGSRECHT

Bilanzierungsregeln für Bauverträge geändert

Geplante Änderungen von Bilanzierungsregeln zwecks besserer internationaler Vergleichbarkeit von Herstellungsverträgen werden Einfluss auf die Gestaltung von Bauverträgen haben. Unternehmen sollten daher schon jetzt prüfen, ob sie ihre Verträge auf diese neue Situation ausrichten, empfehlen die Gastautoren Hans Waldeyer und Dieter Jasper.

Der International Accounting Standards Board (IASB) mit Sitz in London, Verfasser und Überwacher der International Finance Reporting Standards, der Regeln für die internationale Bilanzierung enthält, hat angekündigt, Erträge und Aufwendungen bei Fertigungsaufträgen (IAS 11) neu zu fassen. Dies wird die Vertragspraxis von Unternehmen mit langfristigen Fertigungsaufträgen betreffen. Die aktuelle Fassung der IAS 11 liegt zur Kommentierung bis zum 13. März 2012 vor. Mit einer Verabschiedung der Endversion wird für Anfang 2015 gerechnet. Die Regelungen sollen dann allerdings auch rückwirkend für langfristige Werkverträge gelten, wenn diese vor 2015 abgeschlossen, jedoch über den Zeitpunkt 1. Januar 2015 hinaus erfüllt werden.

Betroffen sind Unternehmen, welche zur Bilanzierung nach den Grundsätzen der International Financial Reporting Standards (IFRS) verpflichtet sind oder sich dieser Bilanzierung freiwillig unterwerfen. Weiter müssen sie einen Fertigungsauftrag für ein Gebäude, eine Verkehrsanlage, eine Industrieanlage oder Schiffe erfüllen oder eine dauernde Leistung mit Dienstleistungen und Warenverkehr über mindestens einen Bilanzstichtag hinweg erbringen.

Die vorgesehene Änderung betrifft die Vorschriften IAS 11 (Bilanzierung von Erträgen und Aufwendungen von Fertigungsaufträgen) und IAS 18 (Bilanzierung von Erlösen für Verkauf von Gütern, Dienstleistungen sowie von Zinsen, Dividenden und Gebühren). Für die Erfassung eines Verkaufs von Gütern müssen nach IAS 18 bislang folgende Kriterien erfüllt sein: Das Risiko ist übertragen worden, der Verkäufer hat keine Kontrolle mehr über das Verkaufsgut, der Erlös kann zuverlässig ermittelt werden, die Wahrscheinlichkeit, dass der Erlös den Unternehmen zufließt, ist größer als 50% und die Kosten für die Vertragserfüllung können zuverlässig ermittelt werden. Bei Dienstleistungen sind die Erlöse, wenn sowohl Kosten als auch Erlöse zuverlässig gemessen werden können, nach dem Erfüllungsgrad des Dienstleistungsvertrags zu erfassen. Wenn das Ergebnis nicht zuverlässig gemessen werden

kann, werden die erwarteten Erlöse nur bis zur Höhe der Kosten erfasst.

IAS 11 betrifft langfristige Fertigungsaufträge. Das sind Aufträge zur Errichtung von Gewerken wie Brücken, Industrieanlagen, Gebäuden oder auch Schiffen. IAS 11 verpflichtet die bilanzierenden Unternehmen, Auftrags Erlöse und Auftragskosten in Verbindung mit dem Fertigungsauftrag entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag jeweils als Erträge und Aufwendungen zu erfassen.

Die Bilanzierung von Aufwendungen und Erlösen nach Bau- oder Leistungsfortschritt war aufgrund der bislang geltenden Vorschriften für Bauunternehmen nach den üblichen Standardverträgen vergleichsweise einfach. In der Regel wurden für diese Unternehmen Zahlungspläne vereinbart, denen bestimmte Leistungsstände gegenüberstanden. So konnten die Unternehmen den laut Zahlungsplan feststehenden Leistungen einen entsprechenden Kostenbestand entgegensetzen. Zum Bilanzstichtag konnte das Unternehmen dann anhand des feststellbaren Baufortschritts ermitteln, inwieweit aufgewandte Kosten durch eingehende Erträge aus den Vorauszahlungen gedeckt worden waren.

Erfassung nach Baufortschritt wird komplizierter

Mit Änderung der IAS 11 soll diese Methode nicht mehr zulässig sein: Eine Erfassung nach Leistungsfortschritt setzt nunmehr voraus, dass zum Zeitpunkt der Erfassung am Bilanzstichtag der festzustellende Leistungsstand nicht nur erbracht ist, sondern auch an den Kunden übergeben wurde.

Die vorgesehene Änderung der IFRS-Vorschriften führt zu einer Annäherung der IAS 11 an die IAS 18. Die bislang angewandte Methode, bei Fertigungsaufträgen bestimmbare Kosten und Erlöse einander nach Baufortschritt zuzuordnen, soll nur noch zulässig sein, wenn hinsichtlich der erbrachten Leistungen faktisch die Grundsätze der IAS 18 ebenfalls vorliegen. Ebenso wie bei IAS 18 soll die Zuordnung nur noch zulässig sein, wenn der Auftraggeber bezüglich des vergüteten bzw. zu vergütenden Leistungsabschnitts „die Kontrolle vom Auftragnehmer erhält“. Das soll eintreten, wenn die Chancen und Risiken aus einem Produkt übergehen, der Kunde rechtliches Eigentum erlangt, die Ware in den physischen Besitz des Kunden übergeht, eine Zahlungsverpflichtung des Kunden durch die Übergabe entsteht und die Leistung vom Kunden abgenommen wurde.

In der Regel sind derartige Bestimmungen in Bau- und Errichtungsverträgen dieser Art nicht zu finden, was im Wesentlichen auf dem Interesse des bestellenden Kunden beruht: Er wird meist daran interessiert sein, dass mit Fertigstellung des Objekts eine einheitliche Schlussabnahme erfolgt, die auch den Zeitpunkt des einheitlichen Gewährleistungsbeginns bestimmt. Die Regelungen der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB/B) und der Vergabe und Vertragsordnung für Leistungen (VOL/B) sehen diese Vertragsmodelle auch ausdrücklich vor. Für den Unternehmer hat dies jedoch zur Folge, dass ihm zum Bilanzstichtag, wenn der maßgebliche Leistungsauftrag bis zu diesem Zeitpunkt nicht abgewickelt und beglichen ist, nicht mehr möglich sein wird, Kosten und Erträge dem Baufortschritt entsprechend auszuweisen.

Anpassung der Verträge erforderlich

Um der vorgesehenen Änderung der IAS 11 gerecht zu werden, wird es in der Vertragsgestaltung der betroffenen Unternehmen Änderungen geben müssen. Der Interessenkonflikt zwischen Auftragnehmer und Auftraggeber ist zu klären. Das Unternehmen wird zwecks entsprechender Ertragszuordnung von Kosten und Erträgen zum Bilanzstichtag daran interessiert sein, nicht nur Teilzahlungen nach Baufortschritt zu erhalten. Es wird Teilabnahmen und Werkübergaben bezüglich quantifizierbarer Teilleistungen als Bilanzierungsnachweis fordern. Es wird auch das eigene Risiko aus Gefahr, Verschleiß und Gewährleistung reduzieren wollen.

Das wiederum läuft dem Interesse des Auftraggebers entgegen, der die Sachgefahr und den Gewährleistungsbeginn möglichst weit (zum Abschluss des Gesamtauftrags) verlegen will. Zur Lösung dieses Konflikts wird es notwendig sein, in den Bau- und Werkleistungsverträgen Bestimmungen aufzunehmen, die den Eigentumsübergang gelieferter Komponenten an den Auftraggeber definieren und gegebenenfalls vorverlegen. Weiter sind bezüglich quantifizierbarer Teilleistungen Teilabnahmen zu vereinbaren, mit denen der Auftragge-

ber die vertragsgerechte Erfüllung des Leistungsabschnitts bescheinigt und damit seine Zahlungspflicht für diesen Leistungsabschnitt eindeutig begründet. Hinsichtlich des Gewährleistungsbeginns, der Gefahr von Abnutzung und Verschleiß und des allgemeinen Gefahrübergangs wird man zu gesonderten Regelungen finden müssen. Die Risiken können nicht (allein) beim Auftraggeber belassen werden. So wird der Schutz vor Beeinträchtigungen des Lieferungsguts nach Gefahrübergang in einem eigenen Leistungsverhältnis zwischen Auftraggeber und Unternehmer geregelt werden müssen.

Die Neugestaltung der Vertragsstandards nach den vorgenannten Grundsätzen bedarf besonderer Sorgfalt. Denn die einschlägigen Vorschriften erlauben bei einem Gesamtwert nicht ohne Weiteres die Aufspaltung oder Trennung von Einzelleistungen. Eine Reihe von Einzelleistungen kann sich nach den IFRS-Vorschriften zu einer Gesamtleistung aufaddieren, die dann nicht mehr aufteilbar ist. So mag sich mancher Unternehmer überlegen, auf den – nach der Neuordnung von IAS 11 nicht mehr zulässigen – Ausweis von Erlösen und Erträgen nach Fertigstellungsgrad zu verzichten. Das wiederum würde ihn aber zu aufwendigen Schätzungen der Chancen und Risiken des von ihm übernommenen Auftrages und entsprechender Darlegung in der Bilanz zwingen.

Kritiker der IFRS-Regeln haben dieses komplizierte Schätzverfahren gerügt. Zudem haben sie die Erfassung zu erwartender Erträge – gemeint ist hier insbesondere das Ausfallrisiko sowie das Gewährleistungsrisiko – und deren Bewertung in der Bilanz beklagt. Der IASB hat auf diese Klagen dadurch reagiert, dass er Regeln zur Abgrenzung des Leistungsstands einführen und die Bewertung von Ausfallrisiken vereinfachen wollte. Man kann nicht sagen, dass diese gewollte Vereinfachung gelungen ist. (law)

Die Autoren: Die Rechtsanwälte Dieter Jasper und Hans Waldeyer sind in der Kanzlei Jasper, Düsseldorf, tätig.