

# 1. Einführung und Grundlagen

Der Anlagenbau ist ein zentraler und wichtiger Bestandteil der Industriewirtschaft und nimmt eine strategische Schlüsselposition in der Erstellung, Erhaltung und Weiterentwicklung der infrastrukturelevanten Produktionsfaktoren (Anlagen, Maschinen, Baugruppen etc) in nahezu sämtlichen Industriezweigen einer Volkswirtschaft ein. Als Lieferant hochkomplexer und technisch anspruchsvoller Erzeugnisse auf der einen Seite und Bezieher von technologieorientierten Vorleistungen und Lieferungen auf der anderen Seite beeinflusst der Anlagenbau die gesamte Wertschöpfungskette.

Eine der großen Herausforderungen an die Unternehmensführung stellt die gleichzeitige Bewältigung der Globalisierung und Internationalisierung von Arbeits-, Produkt- und Kapitalmärkten, der Einfluss neuer Technologien auf die Unternehmensprozesse sowie der strukturellen und humanen Anforderungen des demographischen Wandels dar. Von diesen Gegebenheiten ist insbesondere der Anlagenbau, hervorgerufen durch das Projektgeschäft und charakterisiert durch einen oft über mehrere Perioden gehenden Leistungserstellungsprozess unter Einbeziehung zahlreicher Wertschöpfungspartner und Kunden, sich immer rasanter ändernder konjunktureller Entwicklungen und spezifischer Länderrisiken im Rahmen von internationalen Projekten, betroffen. Hohe Produktivität, das erfolgreiche Managen komplexer Projektsituationen und ein transparentes, die Unternehmenssteuerung unterstützendes Rechnungswesen sind für nachhaltig erfolgreiche industrielle Anlagenbauer eine wesentliche Voraussetzung, um auch zukünftig erfolgreich am internationalen Markt auftreten und handeln zu können.

## 1.1. Der Wandel und Besonderheiten in der Anlagenbaubranche

Der Anlagenbau kann als ein Teilbereich der Maschinenbaubranche bezeichnet werden und nimmt eine wesentliche Stellung in der industriellen Produktionswirtschaft eines Landes ein.

Der Anlagenbau, als Charakteristikum einer Bereitstellungsindustrie, mit im wesentlichen langfristigen Einzelfertigungsprojekten an häufig wechselnden Standorten und einem hohen Vorfinanzierungsvolumen, wird vordergründig auftragsbezogen tätig. Der Anlagenbau unterliegt daher auch entsprechend diesen Charakteristika besonderen Risiken. Anlagen sind idR nur bedingt oder nicht

lagerfähig, eine Lagerhaltung als Kapazitätspuffer ist, anders als in anderen Branchen, deshalb nicht oder nur bedingt möglich. An die Stelle des in anderen Branchen vorhandenen Lagerhaltungsrisikos tritt im Anlagenbau das Auftragsrisiko, dh die Gefahr, vorhandene Kapazität nicht auslasten zu können. Die von Anlagenbauunternehmungen erbrachten Leistungen sind in ihrer Art und ihrem Umfang größtenteils Einzelleistungen. Somit unterliegen diese auch stärker als Unternehmen anderer Branchen einem Kalkulationsrisiko, dh dem Risiko, die mit der Erstellung einer Leistung verbundenen Kosten im Vorfeld nur näherungsweise abschätzen zu können. Das Anlagenbaugeschäft ist sehr stark auf den jeweiligen Auftraggeber und auf die einzelnen, kundenindividuellen Anforderungen und Transaktionen ausgerichtet.

Besonders nachfolgende Charakteristika kennzeichnen das Wesen des Anlagenbaus:

- Kundenindividuelle Auftragsfertigung,
- Diskontinuität des Auftragseingangs,
- Internationalisierung,
- Langfristaufträge,
- Hohes Vorfinanzierungsvolumen,
- Hoher Auftragswert,
- Projektfinanzierung und Financial Engineering,
- Steigender Dienstleistungsanteil,
- Hohe Komplexität.

Diese Gegebenheiten bzw Besonderheiten sind typisch für den Anlagenbau und diese erfordern ein entsprechend transparentes und maßgeschneidertes Rechnungswesen, um diesen Herausforderungen gerecht zu werden.

## 1.2. Grundlegende Begriffe

Aufgrund der Besonderheiten im Anlagenbau ist es erforderlich, in weiterer Folge einige grundlegende Begrifflichkeiten, welche diese Branche betreffen, näher zu erläutern.

### 1.2.1. Produktionsfaktoren

Die im Anlagenbau angewandten Produktionsverfahren erfordern, dass bei ihrer Anwendung unterschiedlichste Mittel eingesetzt werden, die eine bestimmte Produktion oder die erwünschte Zustandsänderung ermöglichen. Diese eingesetzten Mittel werden als **Produktionsfaktoren** bezeichnet.

Die klassische Betriebswirtschaftslehre unterscheidet grundsätzlich zwischen den **Elementarfaktoren** ausführende Arbeit, Betriebsmittel und Werkstoffen und den **dispositiven Faktoren** Planung, Organisation und Kontrolle bzw Betriebs- und Geschäftsführung. Außerdem werden noch **Zusatzfaktoren** benötigt, wie zB

fremdbezogene Dienstleistungen, Information und Umweltbeanspruchung, die oft auch den Elementarfaktoren zugeordnet werden. Die vordergründige Zielsetzung besteht darin, die Produktionsfaktoren untereinander derart zu kombinieren, dass ein gleichmäßiger, kontinuierlicher und optimaler Produktionsablauf erreicht werden kann.

Die zur Herstellung von Anlagen und zur Abwicklung von anlagenspezifischen Projekten eingesetzten Produktionsfaktoren können als das Potenzial eines Anlagenbauers bezeichnet werden. Somit besitzen jene Betriebe, die ihre Produktionsfaktoren wirtschaftlich optimal miteinander kombinieren und einsetzen ein entsprechend hohes Potenzial.

### 1.2.2. Projekt

Der Zweck von wirtschaftlich agierenden Unternehmungen ist die Leistungserstellung und -verwertung. Ein Spezifikum der Anlagenbaubranche ist der Projektcharakter der erstellten Leistungen.

Im allgemeinen Sprachgebrauch wird der Begriff „Projekt“ für viele Abläufe und Vorhaben oft selbstverständlich, jedoch auch fälschlicherweise benutzt. Fast jedes einigermaßen abgrenzbare Vorhaben wird als Projekt bezeichnet. Von diesem umgangssprachlichen Projektbegriff ist der betriebswirtschaftliche Projektbegriff abzugrenzen. Eine solche begriffliche Grundlage, die wohl für viele Autoren der Ausgangspunkt eigener Definitionsversuche bildet, wurde mit der DIN 69901 geschaffen. DIN 69901 versteht unter einem Projekt *„(...) ein Vorhaben, das im Wesentlichen durch die **Einmaligkeit** der Bedingungen in ihrer Gesamtheit gekennzeichnet ist.“* Als weitere Merkmale werden in der Norm

- die Vorgabe von Zielen,
- eine Begrenzung der zeitlichen, finanziellen, personellen und sonstigen Ressourcen,
- eine Abgrenzung zu anderen Vorhaben und
- eine projektspezifische Organisation

beispielhaft aufgezählt.

### 1.2.3. Technologieorientierung und technologieorientierte Unternehmung

Der Anlagenbau ist durch technologische Komplexität gekennzeichnet, bedingt durch verschiedene technologiebezogene Anforderungen. Der Begriff der Technologieorientierung ist kennzeichnend für den Anlagenbau:

Unter Technologieorientierung ist die systematische und konsequente Ausrichtung der Leistungspotenziale einer Unternehmung an produkt- und verfahrensbezogene Technologien zu verstehen, um dadurch strategische Erfolgspositionen- und potentiale aufzubauen.

Die technologiebezogene Sicht ist hinsichtlich der Technologieorientierung einer Unternehmung sehr eng an die Technologieintensität von Produkten oder Leistungen gekoppelt. Eine wesentliche Gemeinsamkeit aller Aktivitäten in einer technologieorientierten Unternehmung ist die Entwicklung und Realisierung anspruchsvollster technischer Lösungen, wie es für den Anlagenbau typisch ist.

Vor diesem Hintergrund lässt sich eine technologieorientierte Unternehmung wie folgt definieren:

Technologieorientierte Unternehmungen agieren in Geschäftsfeldern, die vor allem durch neue Produkte, neue Verfahren oder innovative Dienstleistungen gekennzeichnet sind. Diese Unternehmungen führen mit hoher Intensität dauerhaft Forschung und Entwicklung durch und der Anteil der F&E-Beschäftigten an der Zahl der Gesamtbeschäftigung ist im Vergleich zu anderen Unternehmungen höher.

Technologie-Unternehmungen sind darüber hinaus oft sehr stark produktionsorientiert und im Mittelpunkt ihres Schaffens stehen das eigene Produkt, Projekt und/oder die Leistung sowie die eigene Technologie.

### 1.3. Rechtsformübersicht

Der Betrieb eines Anlagenbauunternehmens ist in unterschiedlichen Rechtsformen (vom Einzelunternehmen bis hin zur Kapitalgesellschaft) möglich. Beweggründe für die Rechtsformwahl liegen zunächst im Gesellschaftsrecht, wie etwa in der Ausgestaltung von Geschäftsführung und Vertretung, dem Ausmaß der Haftung der Eigentümer sowie dem Anspruch auf Gewinnentnahmen. Wesentliche Einflussfaktoren stellen außerdem der zur Unternehmensgründung notwendige Kapitaleinsatz und die Möglichkeiten der Beschaffung von Eigen- und Fremdkapital dar. Die Wahl der Rechtsform wirkt sich auch direkt auf die Steuerbelastung im Bereich der Ertragsteuern aus.

Es kann zwischen den grundlegenden **Rechtsformtypen** des Einzelunternehmens, der **Personengesellschaft** sowie der **Kapitalgesellschaft** unterschieden werden. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind die unternehmerischen Entscheidungen sehr stark an die Person eines oder mehrerer Eigentümer geknüpft, die selbst die Geschäftsführung ausüben und idR auch persönlich für betriebliche Schulden haften. Bei Kapitalgesellschaften erfolgt hingegen eine grundsätzliche Trennung zwischen der Gesellschaft als eigenständige Rechtsperson und den Eigentümern, die nicht zwingend in die Geschäftsführung eingebunden sein müssen und im Regelfall nur eingeschränkt für betriebliche Schulden haften.

Ein Betrieb in der Rechtsform des **Einzelunternehmens** steht im alleinigen Eigentum einer Person, des Unternehmers, der auch selbst die Geschäfte führt. Als Unternehmen im Sinne des Unternehmensgesetzbuches (UGB) ist jede auf

Dauer angelegte Organisation selbstständiger wirtschaftlicher Tätigkeit anzusehen, wobei keine Gewinnerzielungsabsicht, sondern lediglich eine Einnahmenerzielungsabsicht vorausgesetzt wird (§ 1 Abs 2 UGB). Der typische Anlagenbaubetrieb wird jedenfalls die Merkmale eines Unternehmens erfüllen. Jeder Unternehmer kann sich im **Firmenbuch** eintragen lassen; solche, die der Rechnungslegungspflicht unterliegen (dazu weiter unten), sind zur Eintragung verpflichtet.

Geschäftsführung und Vertretung erfolgen grundsätzlich durch den Einzelunternehmer selbst, allenfalls kann einem Dritten eine Prokura oder Handlungsvollmacht erteilt werden. Der Unternehmer haftet persönlich und unbeschränkt mit seinem gesamten Privatvermögen für Schulden des Unternehmens. Die Finanzierung erfolgt zunächst durch Eigenmittel, die vom Unternehmer eingelegt werden. Die Möglichkeiten zur Beschaffung von Fremdkapital sind aufgrund der persönlichen **Haftung** stark von der Kreditwürdigkeit des Unternehmers abhängig.

Der Unternehmer kann über die laufenden Gewinne frei verfügen und diese entweder im Unternehmen belassen oder entnehmen. Hinsichtlich der Ertragsbesteuerung bildet das Einzelunternehmen kein eigenständiges Steuersubjekt, die Unternehmensgewinne werden unabhängig vom Zeitpunkt der Entnahme dem Unternehmer direkt zugerechnet und bei diesem mit dem progressiven Einkommensteuertarif bis zu einem Spitzensteuersatz von aktuell 50% besteuert.

Eine **offene Gesellschaft (OG)** ist ein von zumindest zwei Gesellschaftern gemeinschaftlich geführtes Unternehmen, das verpflichtend im Firmenbuch eingetragen wird. Im UGB sind Vorschriften betreffend Vertretung und Geschäftsführung, Einlagen und Gewinnverteilung vorhanden, diese sind allerdings weitgehend dispositiv ausgestaltet, das heißt, es können im Gesellschaftsvertrag abweichende Regelungen vereinbart werden. Den Gesellschaftern wird also eine hohe Gestaltungsfreiheit eingeräumt.

Die Gesellschafter haften persönlich, unbeschränkt und solidarisch (jeder Gesellschafter haftet als Gesamtschuldner) für Schulden der Gesellschaft. Gesellschafter können zur Gesellschaft in Form von Bareinlagen, Sacheinlagen oder Arbeitseinlagen beitragen. Die Fremdkapitalbeschaffung wird wiederum von der persönlichen Kreditwürdigkeit der Gesellschafter abhängen.

Die Rechtsform der **Kommanditgesellschaft (KG)** ist ähnlich der OG konzipiert, sieht allerdings bei einem Teil der Gesellschafter (Kommanditisten) eine Beschränkung der Haftung auf einen bestimmten Betrag (Haftsumme) vor, während der andere Teil der Gesellschafter (Komplementäre) unbeschränkt haftet. Die Komplementäre übernehmen die Führung der Geschäfte, die Kommanditisten hingegen erfüllen in erster Linie die Funktion von Kapitalgebern und sind nicht an der Geschäftsführung beteiligt.

Aufgrund der beschränkten Haftung und geringen operativen Einbindung der Kommanditisten bietet diese Rechtsform flexiblere Möglichkeiten der Kapitalbeschaffung durch die Aufnahme zusätzlicher Kommanditisten. Im Fall der sogenannten „Publikums-KG“ erfolgt die Finanzierung durch eine Vielzahl von Kommanditisten, wobei die Übernahme einer Kommanditeinlage als Finanzanlage einem breiten Publikum angeboten wird.

In der Rechtsform der KG ist es auch möglich, eine unbeschränkte Haftung der Gesellschafter gänzlich zu vermeiden, indem eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) die Rolle des Komplementärs übernimmt. Eine solche „GmbH & Co KG“ entspricht betreffend Haftungssituation bereits einer Kapitalgesellschaft und wird im Bereich der Rechnungslegung auch weitgehend als solche behandelt. Eine Mindestkapitalaufbringung bei der KG selbst ist dennoch nicht erforderlich.

Im Ertragsteuerrecht werden OG und KG als Mitunternehmenschaften bezeichnet und nicht als eigenständige Steuersubjekte betrachtet. Dem **Durchgriffsprinzip** folgend werden die Gewinne der Gesellschaft direkt den Eigentümern zugerechnet und bei diesen mit Einkommensteuer belastet. Die Gewinne umfassen dabei sowohl die sog Vorweggewinne als auch den entsprechend den Beteiligungsverhältnissen zu verteilenden, verbleibenden Gewinn. Vorweggewinne – oder auch Sonderbetriebseinnahmen – entstehen durch Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern und sind in der Praxis vor allem in Form von Geschäftsführervergütungen, Darlehenszinsen und Mietzahlungen, die an die Gesellschafter geleistet werden, zu finden.

Neben OG und KG ist auch eine Unternehmensbeteiligung mittels Kapitaleinlage in Form einer **stillen Gesellschaft möglich**. Diese unternehmensrechtliche Gesellschaftsform entfaltet allerdings keine Außenwirkung, da sie als solche nicht im Firmenbuch eingetragen wird. Durch die Einlage, die in das Vermögen des Unternehmensinhabers übergeht, steht dem stillen Gesellschafter ein angemessener Ergebnisanteil zu, er verfügt jedoch über keinerlei Geschäftsführungsrechte.

Die Beteiligung des stillen Gesellschafter am Ergebnis und am Vermögen des Unternehmens kann unterschiedlich weit ausgestaltet werden: Bei der sog typischen stillen Gesellschaft wird nur eine Beteiligung am Gewinn und eventuell am Verlust vereinbart. Der stille Gesellschafter nimmt hier die Rolle eines nicht unternehmerisch tätigen Kapitalgebers ein, ertragsteuerlich unterliegen seine Gewinnanteile folglich als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer. Bei der **so**g atypischen stillen Gesellschaft ist der stille Gesellschafter hingegen auch am Firmenwert, den stillen Reserven und dem Liquidationserlös des Unternehmens beteiligt. Er trägt hier selbst ein über die eigentliche Kapitaleinlage hinausgehendes Unternehmerwagnis und wird deshalb ertragsteuerlich als Mitunternehmer mit betrieblichen Einkünften behandelt, die der Einkommensteuer unterliegen.

Auch außerhalb des Geltungsbereichs des UGB können mehrere Personen Sachen oder Leistungen zum gemeinschaftlichen Nutzen vereinigen, in diesem Fall liegt eine **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** (GesBR) vor, die im Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch (ABGB) geregelt ist. Ein typischer Anwendungsfall dieser Rechtsform ist die **Arbeitsgemeinschaft** (ARGE), bei der sich mehrere, rechtlich selbstständige Unternehmer zur gemeinsamen Durchführung eines konkreten Projektes zusammenschließen.

Im Bereich der Kapitalgesellschaften stellt in Österreich die GmbH die am häufigsten angewandte Rechtsform dar. Die Kapitalgesellschaft verfügt über eine eigene Rechtspersönlichkeit, ist also selbst Trägerin von Rechten und Pflichten und unabhängig von ihren Eigentümern. Die Errichtung der Gesellschaft bedarf eines schriftlichen und notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrages. Die Gesellschaft kann von einem oder mehreren Gesellschaftern errichtet werden, diese haften für Verbindlichkeiten der Gesellschaft idR nur beschränkt in Höhe ihrer übernommenen Stammeinlage. Um einen gewissen Mindesthaftungsfonds sicherzustellen, ist zur Gründung einer GmbH die Aufbringung eines Mindeststammkapitals in Höhe von 35.000 € erforderlich, das im Zuge der Gründung mindestens zur Hälfte bar eingezahlt werden muss.

Seit 1.7.2013 ist es möglich, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einem geringeren Betrag als 35.000 € bzw 17.500 € zu gründen. Die mit diesem Datum ins Leben gerufene „**GmbH light**“ sah vor, dass eine GmbH auch bereits mit einem Stammkapital in Höhe von 10.000 € unter der Mindesteinzahlung von 5.000 € gegründet werden kann. Nachdem damit verbunden sich auch die Mindestkörperschaftsteuer auf 500 € reduziert hat und es zu einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß an Einbußen bei Steuereinnahmen gekommen ist, wurden mit dem 1. Abgabenänderungsgesetz 2014 die Regelungen betreffend die „GmbH light“ nochmals überarbeitet. Am Ende dieser Überarbeitung stand, dass seit 1.3.2014 keine „GmbH light“ mehr gegründet werden kann, sondern GmbHs stattdessen ein „Gründungsprivileg“ in Anspruch nehmen dürfen. Dieses besagt, dass GmbHs zwar ein Stammkapital in Höhe von 35.000 € haben müssen, die Gründungsprivilegierung sieht jedoch erleichternd vor, dass bei Neugründungen eine Kapitalaufbringung von 10.000 € (Einzahlung mindestens 5.000 €) ausreicht. Es besteht die Verpflichtung, dass innerhalb der ersten zehn Jahre des Bestehens der GmbH das Stammkapital durch Wegfall der Gründungsprivilegierung voll aufzufüllen ist. In der Praxis bedeutet das, dass zumindest die Summe von 17.500 € eingezahlt werden muss, da die Regelung der Einbezahlung des halben Stammkapital nach wie vor aufrecht bleibt.

Neben der Erhöhung bestehender Stammeinlagen ist die Eigenfinanzierung einer Kapitalgesellschaft auch durch Aufnahme von neuen Gesellschaftern möglich. Eine nachträgliche Rückzahlung oder Entnahme der Stammeinlagen ist aus Gründen des Gläubigerschutzes nur unter sehr restriktiven Bedingungen mög-

lich. Da aufgrund der beschränkten Haftung auch nur ein eingeschränkter Haftungsfonds vorhanden ist, wird die Aufnahme von Fremdkapital oft mit der Vereinbarung zusätzlicher Sicherheiten, etwa auch der Übernahme persönlicher Haftungen durch die Gesellschafter, verknüpft sein.

Die Geschäftsführung der Gesellschaft kann durch einen Gesellschafter oder durch einen Dritten (Fremdgeschäftsführer) wahrgenommen werden. Bestimmte organisatorische und unternehmerische Entscheidungen bleiben jedoch immer den Gesellschaftern vorbehalten und werden von diesen in der Generalversammlung getroffen. Bei größeren Gesellschaften (zB ab einer Arbeitnehmerzahl von über 300) ist als zusätzliches Kontrollorgan ein Aufsichtsrat einzurichten.

Die Rechtsform der **Aktiengesellschaft** (AG) ist als weitere Form der Kapitalgesellschaft grundsätzlich für Unternehmen mit erhöhtem Kapitalbedarf konzipiert. Das aufzubringende Mindestkapital beträgt 70.000 €, die Haftung der Gesellschafter ist auch bei dieser Rechtsform auf die übernommenen Anteile beschränkt. Das von den Gesellschaftern aufgebrachte Grundkapital wird in einzelne Aktien zerlegt, die jeweils einen bestimmten Nennbetrag (Nennbetragsaktien) oder einen bestimmten Anteil (Stückaktien) des Kapitals verbrieft. Diese Aktien können als Finanztitel an einer Börse gehandelt werden, weshalb die Möglichkeiten zur Eigenkapitalbeschaffung hier sehr breit gefächert sind.

Die Führung der Geschäfte und die Vertretung der Gesellschaft werden vom Vorstand wahrgenommen, der grundsätzlich unabhängig und frei von Weisungen der Gesellschafter-Hauptversammlung agiert. Als Kontrollorgan des Vorstands ist verpflichtend ein Aufsichtsrat einzurichten.

Die Gewinne können entweder im Unternehmen belassen oder aufgrund eines Generalversammlungsbeschlusses an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Die Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften folgt dem Trennungsprinzip: Gewinne werden mit 25% Körperschaftsteuer belastet, bei Ausschüttungen (an eine natürliche Person) fallen weitere 25% Kapitalertragsteuer an, die von der Gesellschaft einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen sind. Die Steuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne liegt daher bei insgesamt 43,75%.

Zum Zwecke des Gläubigerschutzes gelten für GmbHs und AGs im Allgemeinen strengere und umfangreichere Vorschriften im Bereich der Erstellung, Offenlegung und Prüfungspflicht von Jahresabschlüssen. Diese werden in den folgenden Kapiteln detailliert behandelt. Dem Vorteil der Haftungsbeschränkung stehen daher bei Kapitalgesellschaften generell höhere administrative Aufwendungen und Publizitätserfordernisse gegenüber.