

# Führt der Re-Exposure Draft ED/2011/6 zu gravierenden Änderungen der Umsatzrealisierung oder wird der Berg eine Maus gebären?

Eine branchenspezifische Analyse bevorstehenden Anpassungsbedarfs auf Basis des gegenwärtigen Diskussionsstands (Teil 1)

## I. Einleitung

Die externe Rechnungslegung wird im Schrifttum zutreffend als Modell zur Abbildung finanzieller Geschäftstransaktionen charakterisiert<sup>1</sup>. Regelmäßig ist in der Praxis indes genau das Gegenteil festzustellen: Rechnungslegungsnormen bestimmen regelmäßig – und das nicht nur branchenspezifisch – die Art und Ausgestaltung von Geschäftstransaktionen. Dies ist realiter vor allem im Rahmen der ‚Umsatzrealisierung‘ (*revenue recognition*) zu beobachten. Die in der Erfolgsrechnung ausgewiesene Kennzahl ‚Umsatzerlöse‘ ist in praxi unter vielfältigen Perspektiven von herausragender Bedeutung und wird von der Unternehmensleitung nicht selten als „Spielball des Gewinnmanagements“<sup>2</sup> eingesetzt – mit fließenden Grenzen zum Bilanzbetrug (sog. *fraud*)<sup>3</sup>. Im November 2011 verabschiedeten die beiden international bedeutendsten Standardsetter von Rechnungslegungsnormen – das US-amerikanische *Financial Accounting Standards Board* (FASB) und das *International Accounting Standards Board* (IASB) – den sog. ‚Re-Exposure Draft‘ ED/2011/6 „Revenue from Contracts with Customers“ (im Folgenden auch kurz „ED/2011/6“)<sup>4</sup>. Bereits ein erstes Auseinandersetzen mit dem umfassenden<sup>5</sup> Standardentwurf verdeutlicht eindrucksvoll: die internationalen Rechnungslegungsnormen bleiben ihrer Linie und ihrem Ruf auch zukünftig treu. Zu einer von Abschlussadressaten regelmäßig geforderten Beständigkeit und Nachhaltigkeit der Rechtsnormen sowie Komplexitätsreduktion dürfte es bezogen auf den Themenkomplex ‚Umsatzrealisierung‘ auch künftig nicht kommen. Internationale Rechnungslegungsnormen liefern aufgrund ihrer Komplexität und dem zunehmend undurchsichtigeren Normendickicht gerade in diesem Bereich eine Fülle von Angriffsflächen für mannigfaltige Fehlerpotenziale.

Vor dem Hintergrund der in praxi nicht selten erst auf den zweiten Blick erkennbaren Komplexität der Thematik ‚Umsatzrealisierung‘ – daher treffend mit einem „Eisberg im Meer“<sup>6</sup> vergleichbar – ist es nicht verwunderlich, dass der erstmalige ED/2010/6 „Revenue from Contracts with Customers“ (im Folgenden auch kurz „ED/2010/6“) erst nach jahrelangen Diskussionen beginnend im Jahre 2002<sup>7</sup> von IASB und FASB im Sommer 2010 verabschiedet wurde. Während bei der Veröffentlichung des ED/2010/6 die Unternehmenswelt noch mehrheitlich mit Vorschlägen zur Einführung neuer Modelle überrascht wurde<sup>8</sup>, bekräftigt der neue *Re-Exposure Draft* allenfalls den klaren Willen der Standardsetter, die vor allem in den US-amerikanischen Rechnungslegungsnormen<sup>9</sup> – aber auch im IFRS-Normensystem<sup>10</sup> – bestehenden zahlreichen einzelfallorientierten Regelungen in einem prinzipienorientierten Standard unter einer einheitlichen und mit dem Rahmenkonzept vereinbaren theoretischen

## AUTOREN

**WP Andreas Grote** ist Partner der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Eschborn/Frankfurt. **WP Christiane Hold** ist Senior Manager bei der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in München. Beide arbeiten im Bereich Financial Accounting Advisory Services und befassen sich schwerpunktmäßig mit Fragen der Umsatzrealisierung.

**WP/StB/CPA Prof. Dr. Jochen Pilhofer** ist Professor an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Hochschule für Technik und Wirtschaft des Saarlandes in Saarbrücken (Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und betriebliches Rechnungswesen).

Die Autoren geben Ihre persönliche Meinung wieder.

Konzeption – dem *asset-and-liability approach* – zusammenzufassen. Gleichwohl müssen gerade in diesem Themenbereich einzelfallorientierte Anwendungsleitlinien und -beispiele die allgemeinen Prinzipien mit Leben füllen, sodass im Schrifttum zutreffend von „Erlösrealisierung zwischen Prinzip und Kasuistik“<sup>11</sup> gesprochen wird. Die Bedeutung dieser Anwendungsleitlinien und -beispiele ist indes de lege ferenda ungleich größer: während eine sog. *applica-*

- 1 Vgl. stellvertretend Eisele/Knobloch, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 8. Aufl. 2011, S. 3 ff.
- 2 Pilhofer, Umsatz- und Gewinnrealisierung im internationalen Vergleich, 2002, S. 66 (stellvertretend genannt).
- 3 Zur Umsatzrealisation als modernes bilanzpolitisches Instrumentarium im Rahmen des Gewinnmanagements (earnings management) mit Reflexion der Grenzen zum Bilanzbetrug vgl. ausführlich Küting/Weber/Pilhofer, FB 2002 S. 310-329.
- 4 Vgl. IASB, Pressemitteilung vom 14.11.2011. Die Pressemitteilung sowie der überarbeitete Standardentwurf können kostenfrei von der Website des IASB ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)) heruntergeladen werden.
- 5 Der neue Standardentwurf umfasst offiziell 88 Seiten (davon 38 Seiten offizielle Anhänge). Unberücksichtigt bleiben dabei sowohl die weiteren 41 Seiten sog. illustrative examples als auch die weiteren 149 Seiten sog. basis for conclusions, die nicht zum offiziellen Standardtext zählen (und folglich auch nicht Gegenstand des sich anschließenden EU-Endorsementprozesses sein werden).
- 6 Wood, Business Credit 1998 Vol. 100 No. 8 S. 14.
- 7 Im September 2002 wurde vom FASB und IASB das Projekt „Revenue Recognition“ formal als „joint project“ beider Standardsetter erklärt. Entsprechende zeitliche Projektübersichten können auf den Websites von IASB und FASB ([www.fasb.org](http://www.fasb.org)) abgerufen werden.
- 8 Vgl. zu einer Zusammenfassung der wesentlichen Regelungsinhalte von ED/2010/6 stellvertretend Hommel/Schmitz, WPg 2011 S. 17-24; Erchinger/Melcher, KoR 2010 S. 434-442 und 488-493 sowie Lühn, PiR 2010 S. 273 ff.
- 9 Vor dem Hintergrund der unzähligen einzelfallorientierten Rechnungslegungsnormen als Ausfluss des US-amerikanischen Case Law-Rechtssystems wird im Schrifttum treffend vom „US-amerikanischen Dschungel der Ertragsrealisationsnormen“ gesprochen; Pilhofer, a.a.O. (Fn. 2), S. 66.
- 10 Der finale prinzipienorientierte Rechnungslegungsstandard soll die bisher gültigen Standards IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 und SIC-31 ersetzen; so explizit ED/2011/6.C6.
- 11 Lüdenbach, in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 9. Aufl. 2011, § 25 Rdn. 9.

Keywords

Umsatzerlöse

Software

Telekommunikation

„Das control principle wird durch die Normierung praxisgerechter Lösungsansätze partiell aufgeweicht und somit aus bilanztheoretischer Sicht de facto ein inkonsistentes sog. mixed model präferiert.“

tion guidance bereits integraler Bestandteil des neuen Standards sein wird, gehören derzeit die ausschließlich verabschiedeten sog. illustrative examples explizit nicht zum Standard IAS 18.

Umsätze sollen unter Beachtung des im IASB-Rahmenkonzept manifestierten bilanzorientierten *asset-and-liability approach* künftig grundsätzlich dann i. H. der zu erwartenden Gesamtvergütung erfasst werden, wenn die Verfügungsmacht der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen ist (*control principle*)<sup>12</sup>. Gleichwohl wird im vorliegenden Standardentwurf (entgegen den ursprünglichen Vorschlägen zu Beginn des Standardentwicklungsprozesses) von einer konsequenten Umsetzung des *control principle* Abstand genommen. Das *control principle* wird durch die Normierung praxisgerechter Lösungsansätze partiell aufgeweicht und somit aus bilanztheoretischer Sicht de facto ein inkonsistentes sog. *mixed model* präferiert. Vor dem Hintergrund der gegenüber ED/2010/6 insgesamt nur wenigen vorgenommenen Feinadjustierungen, hätte es nach Ansicht der Standardsetter prinzipiell keines derartigen Schritts in dem ohnehin schon ungewöhnlich lang andauerndem Standardentwicklungsprozess (*due process*) bedurft<sup>13</sup>. Vor allem aufgrund der hohen Praxisrelevanz, die u.a. an dem von der EFRAG in Zusammenarbeit mit nationalen Standardsettern der EU-Staaten jüngst initiierten Feldtest bezüglich der Neuregelungen zur Erlöserfassung zu belegen ist<sup>14</sup>, und, aufgrund des mit 974 erhaltenen *comment letters* bekundeten immensen Diskussionsbedarfs der Öffentlichkeit auf ED/2010/6<sup>15</sup>, haben sich IASB und FASB dennoch zur Veröffentlichung dieses Neuentwurfs mit der Möglichkeit einer erneuten Stellungnahme der Öffentlichkeit bis zum 13.03.2012 entschlossen, wobei in diesem Kontext insbesondere die neuen bzw. gegenüber dem ursprünglichen ED modifizierten Regelungen fokussiert werden sollen<sup>16</sup>. Der erstmalige verpflichtende zeitliche Anwendungsbereich ist im gegenwärtigen Entwicklungsstadium zwar noch offen, mit einer retrospektiven Anwendung vor Geschäftsjahren, beginnend am oder nach dem 01.01.2015, ist jedoch nicht zu rechnen<sup>17</sup>.

Während die Grundkonzeptionen des neuen ED/2011/6 im Schrifttum bereits umfassend wissenschaftlich gewürdigt wurden<sup>18</sup>, widmet sich der vorliegende Beitrag ganz dem in der Unternehmenspraxis zukünftig zu erwartenden Anpassungsbedarf auf Basis des gegenwärtigen Diskussionsstands. Dabei gilt es insbesondere die zentrale (und gegenwärtig kontrovers diskutierte) Frage zu beantworten, ob die Anwendung der neuen Vorschläge künftig zu einschneidenden und nachhaltigen Auswirkungen im Rahmen der Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards sowie in der Folge zu Anpassungen von Prozessen und Systemlandschaften in der Unternehmenswelt führen kann, oder, ob insgesamt nur unwesentliche Auswirkungen zu erwarten sind. Die auf Basis des gegenwärtigen Standardentwurfs zu erwartenden potenziellen Auswirkungen werden dabei maßgeblich von der jeweils einschlägigen Branche determiniert. Daher folgt der Beitrag in Abschn. III. im ersten Teil sowie Abschn. VI. im zweiten Teil einer klar strukturierten Branchengliederung. Zuvor wird in Abschn. II. das neue fünfstufige Modell zur Umsatzrealisierung in Kürze reflektiert sowie ausgewählte branchenübergreifende Problemfelder identifiziert. Die

im vorliegenden Beitrag näher zu untersuchenden Branchen wurden von den Verfassern bewusst auf Basis zweier Entscheidungskriterien ausgewählt:

1. Branchen, die erwartungsgemäß von den Neuregelungen am stärksten betroffen sein könnten; und
2. branchenspezifische Bedeutung internationaler Rechnungslegungsstandards bezogen auf den deutschen Rechtsraum.

Auf Basis dieser beiden Entscheidungskriterien werden in Abschn. III. und VI. ausgewählte branchenspezifische Problemfelder im Dunstkreis der Umsatzrealisierung (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) in den folgenden neun Branchen einer wissenschaftlichen Kurzreflexion unterzogen und potenzieller Anpassungsbedarf identifiziert: (1) Telekommunikation; (2) Software; (3) Unterhaltung und Medien; (4) Bauwirtschaft sowie Anlagen- und Maschinenbau; (5) Automobilindustrie und Luftfahrt; (6) Einzelhandel und Konsumgüter; (7) Immobilienwirtschaft; (8) Pharma/BioTech; und (9) Dienstleistungen<sup>19</sup>. Abschn. IV. fasst die wesentlichen Erkenntnisse des ersten Teils zusammen, Abschn. V. beginnt mit einer kurzen Einleitung den zweiten Teil des Beitrags. In Abschn. VII. erfolgt eine kritische Würdigung sowie Zusammenfassung der gewonnenen Erkenntnisse.

## II. Reflexion branchenübergreifender Problemfelder de lege ferenda

### 1. Kurzreflexion des fünfstufigen Modells der Umsatzrealisierung

Der Prozess der Umsatzrealisierung wird nach dem neu entwickelten Modell schematisch in fünf Schritte zerlegt<sup>20</sup>.

In Schritt 1 ist zunächst der relevante Vertrag zu identifizieren. Hierbei sind ggf. mehrere gleichzeitig oder zeitnah abgeschlossene Einzelverträge mit derselben Partei bei entsprechenden Preisinter-

12 Mit dem vorliegenden Standardentwurf wird das statische Vermögens- und Gewinnermittlungskonzept der IFRS fortentwickelt; vgl. stellvertretend Wüstemann/Wüstemann, BB 2010 S. 2040.

13 Vgl. ED/2011/6.IN5.

14 Vgl. stellvertretend EFRAG, Meldung vom 25.08.2011, <http://www.efrag.org>.

15 Die comment letters sind öffentlich und auf den Websites von IASB und FASB entsprechend abrufbar.

16 Vgl. ED/2011/6.IN36 ff.

17 Vgl. ED/2011/6.IN35 und ED/2011/6.C1. Vor dem Hintergrund des sich anschließenden EU-Endorsement-Verfahrens und des Implementierungsaufwands in praxi – stellvertretend aufgeführte Gründe – liegt der verpflichtende Anwendungsbereich bei der Veröffentlichung von neuen Rechnungslegungsstandards regelmäßig mindestens 18 Monate nach dem Zeitpunkt der Verabschiedung des finalen Standards durch das Board.

18 Vgl. stellvertretend Wüstemann/Wüstemann, BB 2011 S. 3117 ff. sowie Lühn, PiR 2012 S. 8 ff.

19 Für die nicht explizit ausgewählten Branchen (z.B. Landwirtschaft, Erdöl- und Erdgasindustrie, Gesundheitswesen, öffentlicher Sektor, mineralölgewinnende Industrie, Finanzinstitute, Versicherungen, Leasing sowie Hotel- und Gastgewerbe) sind gleichwohl vor allem die (branchenübergreifenden) Ausführungen in Abschn. II. von besonderem Interesse. Klarstellend sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass auch Unternehmen in den im Rahmen dieses Beitrags nicht explizit analysierten Branchen mit zum Teil erheblichen Anpassungen konfrontiert werden können.

20 Vgl. ED/2011/6.4. Zu einer grafischen Visualisierung vgl. stellvertretend Haas/Möhring/Bornhofen, KoR 2011 S. 236.

dependenzen oder sonstigen wirtschaftlichen oder technischen Interdependenzen zusammenzufassen<sup>21</sup>. Wird z.B. mit einem Kunden ein Verlustvertrag abgeschlossen und in unmittelbarer zeitlicher Nähe kompensatorisch ein Vertrag mit einer entsprechend hohen Gewinnmarge kontrahiert, müssten künftig beide Verträge zwingend als bilanzielle Einheit behandelt werden<sup>22</sup>. Dies dürfte bei solchen Unternehmen mit Prozess- und Systemanpassungen verbunden sein, die derzeit solche Routinen systemseitig nicht abgreifen.

In Schritt 2 sind die einzelnen Leistungsverpflichtungen (*performance obligations*) des zuvor identifizierten Vertrags abzugrenzen<sup>23</sup>. Dadurch wird im Ergebnis die Abbildung der wirtschaftlichen Realität von Geschäftstransaktionen im Abschluss gewährleistet, vor allem, da bei Vorliegen einzelner Leistungsverpflichtungen (z.B. Produkte i.V.m. zugehörigen Dienstleistungen) in praxi branchenübergreifend meist unterschiedliche Gewinnmargen evident werden. Eine Leistungsverpflichtung ist (nur dann) separat abzubilden, wenn sie gegenüber anderen Leistungsverpflichtungen zu einem unterschiedlichen Zeitpunkt (oder über einen unterschiedlichen Zeitraum)<sup>24</sup> erbracht wird und als ‚eigenständig‘ („*distinct*“<sup>25</sup>) qualifiziert. Ein Gut bzw. eine Dienstleistung ist ‚eigenständig‘ in diesem Sinne, wenn

- a) das Unternehmen diese Güter oder Dienstleistungen gewöhnlich separat verkauft; oder
- b) der Kunde das Gut oder die Dienstleistung eigenständig (ggf. auch i.V.m. anderen bereits verfügbaren Ressourcen) nutzen kann<sup>26</sup>.

Werden indes in einem Vertragsbündel mehrere Leistungen (in Form von Lieferungen und/oder Dienstleistungen) erbracht, ist dieses Konglomerat unterschiedlicher Leistungen – unabhängig von den o.g. beiden Voraussetzungen – stets als eine buchhalterische Einheit zu betrachten (und können somit die einzelnen Leistungen nicht als ‚eigenständig‘ qualifizieren), wenn die einzelnen Leistungen in dem Vertragsbündel eng miteinander verflochten sind und wesentliche Integrationsleistungen erforderlich sind, um spezifische Kundenbedürfnisse zu erfüllen<sup>27</sup>. Bedarf an Prozess- und Systemanpassungen könnte künftig regelmäßig dann bestehen, wenn das Leistungsangebot eines Unternehmens ‚Mehrkomponentenverträge‘<sup>28</sup> umfasst.

In Schritt 3 ist der Transaktionspreis des Vertrags zu bestimmen<sup>29</sup>. Maßgeblich ist dabei das geschätzte Entgelt, das das Unternehmen im Austausch für die Güter und Dienstleistungen erwartungsgemäß vom Kunden erhält<sup>30</sup>. Diese Schätzungen können je nach spezifischen Gegebenheiten entweder auf dem wahrscheinlichkeitsgewichteten Betrag (z.B. bei entsprechend großer Grundgesamtheit) oder der wahrscheinlichsten Ausprägung basieren<sup>31</sup>. Dabei stellen insbesondere variable Vergütungsbestandteile die zentrale Herausforderung dar und erfordern in praxi die Implementierung entsprechender Prozesse und Systemanpassungen zur Bestimmung dieses Schätzbetrags.

In Schritt 4 ist der geschätzte Transaktionspreis den abgegrenzten Leistungsverpflichtungen zuzuordnen<sup>32</sup>. Diese Allokation ist auf Basis von relativen Einzelveräußerungspreisen (*stand-alone selling prices*) der jeweiligen Leistungsverpflichtungen vorzunehmen<sup>33</sup>. Während vertragliche Preise bei Mehrkomponentenverträgen nicht selten ungeeignet sind<sup>34</sup>, stellen am Markt beobachtbare Preise einzelner Güter und Dienstleistungen bei separater Veräußerung durch das Unternehmen den besten Nachweis dar. Sofern das Unternehmen die Güter oder Dienstleistungen indes nicht separat anbietet,

ist der Einzelveräußerungspreis anderweitig zu schätzen<sup>35</sup>. Gerade dieser Wertmaßstab dürfte in praxi zu erheblichen Interpretations- und Ermessensspielräumen führen und zwingt Unternehmen, die hierauf zurückgreifen müssen, vor allem zur Implementierung und Dokumentation von entsprechenden Prozessen, um die sachliche und zeitliche Stetigkeit der Ermittlungsmethodik sicherzustellen. Die Residualmethode<sup>36</sup> ist ausnahmsweise bei entsprechend zu erwartender hoher Variabilität oder Unsicherheit des Einzelveräußerungspreises der zu betrachtenden Leistungsverpflichtung zulässig. In praxi dürften zukünftig nicht selten entsprechende Datenbanken zur Dokumentation der Ermittlung der entsprechenden Einzelveräußerungspreise (auch retrospektiv) zu implementieren sein.

In Schritt 5 erfolgt abschließend die Umsatzrealisierung des zugeordneten Transaktionspreises auf der theoretischen Basis des *control principle*, wenn die zugrunde liegende Leistungsverpflichtung erfüllt wird, d.h. der Kunde grundsätzlich die Verfügungsmacht über die Produkte bzw. Dienstleistungen erlangt<sup>37</sup>. Die Umsatzrealisierung ist nach dem gegenwärtigen Standardentwurf entweder zeitpunkt- oder zeitraumbezogen vorzunehmen. Eine zeitraumbezogene (kontinuierliche) Umsatzrealisierung ist sowohl für Güter als auch für Dienstleistungen dann vorzunehmen, wenn entweder

- a) im Fall der Herstellung oder Bearbeitung eines Vermögenswerts der Kunde im Zeitraum dieses Prozesses die Verfügungsmacht erlangt bzw. ohnehin besitzt; oder
- b) kein Vermögenswert mit alternativer Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird und mindestens eine der nachfolgenden Bedingungen erfüllt ist:
  - i. der Kunde profitiert kontinuierlich am Projektfortschritt durch entsprechenden Nutzenzufluss;
  - ii. sofern (aus welchen Gründen auch immer) ein anderes Unternehmen die noch ausstehenden Leistungsverpflichtungen erbringen würde, müsste dieses nicht erneut die bisher bereits erbrachten Leistungen erbringen; oder
  - iii. das Unternehmen hat einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Zahlung der bisher erbrachten Leistungen und es

21 Vgl. ED/2011/6.16 f. mit vollständiger Nennung einzelner Abgrenzungskriterien.

22 Zugrunde liegende Annahme: der Verlustvertrag würde von einem homo oeconomicus ohne den kompensatorischen Vertrag mit der entsprechend hohen Gewinnmarge separat nicht abgeschlossen werden.

23 Vgl. ED/2011/6.23 ff.

24 Vgl. ED/2011/6.30.

25 ED/2011/6.23.

26 Vgl. ED/2011/6.28.

27 Vgl. ED/2011/6.29 mit Nennung der entsprechenden Kriterien.

28 Bei einem „Mehrkomponentenvertrag“ handelt es sich somit „um ein Konglomerat von mehreren Vertragskomponenten mit ggf. unterschiedlichen juristischen Charakteren“; so können z.B. unterschiedliche Kauf-, Dienst- und Werkverträge unter einer wirtschaftlich übergeordneten Geschäftstransaktion zusammengefasst sein; Pilhofer, a.a.O. (Fn. 2), S. 366.

29 Vgl. ED/2011/6.49 ff.

30 Vgl. ED/2011/6.50.

31 So explizit ED/2011/6.55.

32 Vgl. ED/2011/6.70 ff.

33 Vgl. ED/2011/6.71.

34 Marketingpolitisch motiviert können die vertraglichen Preise der einzelnen Vertragskomponenten erheblich von deren Einzelveräußerungspreisen abweichen; vgl. stellvertretend Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 84.

35 Vgl. ED/2011/6.73 mit entsprechenden weiterführenden Hinweisen.

36 Die Residualmethode ermittelt vereinfachend den Einzelveräußerungspreis einer nicht separat am Markt angebotenen Leistungskomponente dergestalt, dass vom Gesamtvertragspreis die marktseitig ermittelbaren Einzelveräußerungspreise der anderen Leistungskomponenten in Abzug gebracht werden; vgl. ED/2011/6.73 (c). Problematisch an dieser Vorgehensweise ist, dass der gesamte in einem Mehrkomponentenvertrag inhärente Rabatt systemimmanent dieser ‚Residualkomponente‘ zugeordnet wird.

37 Vgl. ED/2011/6.31 ff.

„Bei in praxi in vielfältiger Ausprägung vorzufindenden Gewährleistungsverpflichtungen ist künftig zu prüfen, ob diese als separate Leistungsverpflichtung oder als (reine) Kostenabgrenzungen i.S. von IAS 37 abzubilden sind.“

ist davon auszugehen, dass die Leistungen insgesamt vertragskonform erfüllt werden<sup>38</sup>.

Gerade diese ermessensbehafteten Kriterien führen zu erheblichen Interpretationsspielräumen und erfordern in praxi entsprechende Prozess- und Systemanpassungen zur Dokumentation der getroffenen Bilanzierungsentscheidung. Aus bilanztheoretischer Sicht führen diese Kriterien faktisch zu einer Aufweichung des ansonsten vom IASB präferierten *control principle*, also des Grundsatzes der Umsatzrealisierung zum Zeitpunkt des Kontrollübergangs der erbrachten Leistung(en). Gerade bei einer zeitraumbezogenen Verpflichtungserfüllung werden diesbezüglich theoretische Inkonsistenzen im vorliegenden Standardentwurf unmittelbar evident<sup>39</sup>.

## 2. Ausgewählte branchenübergreifende Problemfelder in der Kurzreflexion

### a) Gewährleistungen (warranties) und Rückgaberechte (rights of return)

Bei in praxi in vielfältiger Ausprägung vorzufindenden Gewährleistungsverpflichtungen ist künftig zu prüfen, ob diese als separate Leistungsverpflichtung oder als (reine) Kostenabgrenzungen i.S. von IAS 37 – d.h. ohne Einfluss auf die Allokation des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen (Schritt 4) – abzubilden sind. Während für gesetzliche Gewährleistungen regelmäßig reine Kostenabgrenzungen vorzunehmen sind, müssen immer dann separate Leistungsverpflichtungen abgegrenzt werden, sofern der Kunde die zu beurteilenden Gewährleistungen optional erwerben könnte (z.B. bei über die gesetzliche Gewährleistung hinausgehenden verlängerten Garantievereinbarungen)<sup>40</sup>. Gleichwohl dürfte die Abgrenzung realiter auch unter Heranziehung der im Standardentwurf genannten Kriterien nicht immer eindeutig sein, sodass mitunter erhebliche Ermessensspielräume bestehen können. Ist die zu prüfende Gewährleistungsvereinbarung als separate Leistungsverpflichtung abzugrenzen, können sich gegenüber der gegenwärtigen Situation signifikante Abweichungen und somit als Folge Prozess- und Systemanpassungen ergeben<sup>41</sup>. Gewährt ein Unternehmen indes ausschließlich gesetzliche Gewährleistungen, besteht grundsätzlich kein Anpassungsbedarf.

Von den Gewährleistungen abzugrenzen sind Rückgaberechte (*rights of return*). Räumt ein Unternehmen dem Kunden ein Rückgaberecht ein, so darf im Verkaufszeitpunkt nur der Teil des Umsatzes gezeigt werden, der aufgrund historischen oder branchenüblichen Datenmaterials erwartungsgemäß nicht zurückgegeben wird<sup>42</sup>. Der übrige Teil des erhaltenen Kaufpreises ist erfolgsneutral als Rückerstattungsverpflichtung zu passivieren. Die Ware muss zwar ausgebucht werden – an ihre Stelle tritt letztlich indes eine gleich hohe Forderung auf Rückgabe der Ware, die ggf. um die eventuell entstehenden Wiedererlangungskosten zu vermindern ist<sup>43</sup>. Da die buchhalterische Behandlung von Rückgaberechten im Standardentwurf de lege ferenda gegenüber den gegenwärtigen Regelungen in IAS 18.7<sup>44</sup> umfassender normiert und anhand von Anwendungsbeispielen ausführlich kommentiert wird, sind in Einzelfällen in praxi Änderungen möglich.

### b) Einbringlichkeit der Forderungen; Ausfallrisiken (collectibility)

Im Gegensatz zu den ursprünglichen Vorschlägen in ED/2010/6 ist das Ausfallrisiko einer Forderung nicht in die Bestimmung des Transaktionspreises (Schritt 3) einzubeziehen und beeinflusst folglich nicht die Allokation auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen<sup>45</sup>. Entsprechend bilden bei der Ermittlung des Transaktionspreises künftig grundsätzlich die vertraglich vereinbarten Transaktionspreise die Ausgangsbasis. Analog de lege lata sind Wertminderungen auch künftig auf Basis des sog. *incurred loss model* zu ermitteln, wobei sowohl Einzel- als auch pauschalierte Einzelwertberichtigungen zu schätzen sind<sup>46</sup>.

Gleichwohl besteht de lege ferenda ein signifikanter Unterschied verglichen mit der gegenwärtigen Bilanzierungspraxis im Ausweis: Wertberichtigungen betreffend kurzfristige Forderungen sind künftig nicht gesondert als Aufwand in der Erfolgsrechnung auszuweisen<sup>47</sup>, sondern offen von den Umsatzerlösen abzusetzen<sup>48</sup>; Schätzungsänderungen tangieren dabei die gleiche Linie<sup>49</sup>. Es ist zu erwarten, dass diese offene Saldierung im Ergebnis zu einem finalen Umsatzverlust bei einer Betrachtung der Totalperiode führt (ohne dabei das Kongruenzprinzip zu verletzen) und sich somit ein IFRS-Bilanzierer verglichen mit einem HGB-Bilanzierer c.p. tendenziell schlechter stellen wird. Die Umsatzerlöse sind im Rahmen einer externen und internen Bilanzanalyse von zentraler Bedeutung<sup>50</sup>. Es ist zu befürchten, dass die künftig dabei maßgebende Größe für die Spitzenkennzahl ‚Umsatzerlöse‘, die sowohl isoliert betrachtet als Maßstab des Unternehmenserfolgs herangezogen wird, als auch

38 Vgl. ED/2011/6.35.

39 Im Ergebnis auch Wüstemann/Wüstemann, BB 2011 S. 3117 ff.

40 Vgl. ED/2011/6.B11.

41 Während ein verlängerter Gewährleistungsvertrag gegenwärtig entweder unabhängig vom Hauptvertrag separat bilanziert wird oder mittels Kostenabgrenzung in Einheit mit dem Gesamtvertrag abgebildet wird, wäre er de lege ferenda zwingend in den Mehrkomponentenvertrag einzubeziehen, der gesamte Transaktionspreis wäre zu schätzen und entsprechend auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise auf die Leistungsverpflichtungen zu allozieren.

42 Vgl. ED/2011/6.B2 ff.

43 Vgl. ED/2011/6.B2 ff.

44 Ist die Rückgabequote zuverlässig schätzbar, „wird der Umsatzerlös zum Zeitpunkt des Verkaufs erfasst, wenn der Verkäufer die künftigen Rücknahmen verlässlich schätzen kann und auf der Basis früherer Erfahrungen sowie anderer Einflussfaktoren eine entsprechende Schuld passiviert“; IAS 18.17.

45 Vgl. ED/2010/6.43 sowie ED/2011/6.50.

46 In ED/2009/12 „Financial Instruments: Impairment“ wird nach gegenwärtigem Diskussionsstand eine Änderung in Richtung *expected loss model* vorgeschlagen; zu näheren Einzelheiten vgl. stellvertretend Müller/Möde/Panzer, PIR 2011 S. 301 ff. Zur Ermittlung des Wertberichtigungsumfanges auf Basis von Einzel- und Portfoliobetrachtungen vgl. ausführlich Varain, in: Hennrichs et al. (Hrsg.), Münchner Kommentar Bilanzrecht, Band 1, Loseblatt, Stand: 09/10, IAS 39 Rdn. 335 ff.

47 Nicht ganz einheitlich erfolgt indes in praxi der Ausweis in der GuV: während bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens die Wertberichtigungen (wohl) unstreitig als „sonstige betriebliche Aufwendungen“ qualifizieren, werden diese bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens nicht selten in der gleichen Linie (Residualcharakter) ausgewiesen, wenngleich eine Zuordnung auf den Vertriebsbereich wohl zutreffender wäre; gl.A. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1997, Teilband 5, § 275 HGB Tz. 246 (stellvertretend genannt).

48 Vgl. ED/2011/6.68 f. sowie ED/2011/6.BC173.

49 In ED/2010/6 war dagegen noch vorgesehen, entsprechende Schätzungsänderungen in den Linien „sonstige betriebliche Erträge“ und „sonstige betriebliche Aufwendungen“ abzubilden; vgl. ED/2010/6.43.

50 So bereits Pilhofer, a.a.O. (Fn. 2), S. 75 ff.

„Der vorliegende Standardentwurf fordert eine Vielzahl von quantitativen und qualitativen Anhangangaben, die die de lege lata geforderten Anhangangaben bei weitem übersteigen.“

die Basis für zahlreiche Verhältniskennzahlen bildet, zukünftig (wohl) die ‚Nettoumsatzerlöse‘ nach Abzug der Wertberichtigungen darstellt. Trotz dieser bedeutenden Ausweisänderung sind indes damit realiter i.d.R. nur geringfügige Prozess- und Systemanpassungen verbunden.

Konzeptionell ändert sich künftig auch die Umsatzrealisation bei solchen – in praxi wohl nur vereinzelt vorzufindenden – Transaktionen, bei denen bereits im Entstehungszeitpunkt erhebliche Zweifel an der Einbringlichkeit der Forderungen bestehen. Während de lege lata bereits eine Umsatzrealisation dem Grunde nach unzulässig ist<sup>51</sup>, ist de lege ferenda eine derartige Beurteilung analog zur Vorgehensweise im deutschen Bilanzrecht entsprechend (erst) im Rahmen der Umsatzrealisation der Höhe nach zu würdigen<sup>52</sup>.

### c) Barwert der zu erwartenden Zahlungsströme (time value of money)

Bei der Bestimmung des Transaktionspreises (Schritt 3) ist zu prüfen, ob im identifizierten Vertrag eine wesentliche Finanzierungs-komponente – auch unabhängig von explizit vereinbarten vertraglichen Vereinbarungen – enthalten ist und folglich eine Aufspaltung in eine Finanzierungs- und in eine Leistungskomponente vorgenommen werden muss (de facto Abgrenzung Zinserträge versus Umsatzerlöse)<sup>53</sup>. Aus Vereinfachungsgründen gestattet der Standardentwurf indes eine Nichtdiskontierung des Transaktionspreises und somit eine Nichtabspaltung der Finanzierungs-komponente, wenn die Zeitspanne zwischen Zahlung und Erhalt der Güter bzw. Dienstleistungen die Dauer von einem Jahr nicht überschreitet, wodurch sich die Praxisrelevanz auf selektive (meist branchenspezifische) Geschäftstransaktionen reduzieren dürfte<sup>54</sup>. Der dabei maßgebende Zinssatz soll sowohl zeit- als auch risikoadäquat gewählt werden und unterliegt somit systemimmanent nicht unbeträchtlichen Ermessensbandbreiten<sup>55</sup>.

De lege lata sind Umsatzerlöse gem. IAS 18.9 mit dem „beizulegenden Zeitwert des erhaltenen oder beanspruchenden Entgelts zu bemessen“, sodass bei Vorliegen einer Finanzierungs-komponente diese auch gegenwärtig entsprechend abzuspalten ist<sup>56</sup>. Gleichwohl ist z.B. bei branchenüblichen Zahlungszielen nach Literaturmeinungen eine derartige Abspaltung nicht zwingend<sup>57</sup>, sodass in Einzelfällen durchaus künftiger prozess- und systemseitiger Anpassungsbedarf möglich ist<sup>58</sup>. Nicht zu vernachlässigen sind in Fällen einer künftigen Anpassung zudem die negativen diesbezüglichen Folgen insbesondere auf Umsatz, Marge und EBIT.

### d) Erlösschmälerungen (trade discounts, sales incentives)

Erlösschmälerungen im klassischen Sinne – hierunter sind z.B. Boni, Rabatte und Skonti zu subsumieren – sind de lege lata wie de lege ferenda unstrittig als Abzugsposten der Umsatzerlöse (und nicht etwa als Vertriebsaufwand) zu behandeln<sup>59</sup>. Eine Herausforderung stellt im Rahmen der Bestimmung des Transaktionspreises allenfalls die Ermittlung des von zukünftigen Ereignissen abhängigen Schätzbetrags dar (z.B. bei nach künftigen Abnahmemengen gestaffelten Mengenrabatten). Entsprechende Prozess- und Systemanpassungen dürften diesbezüglich indes grundsätzlich nicht in Betracht kommen. Eine Ausnahme besteht allenfalls bei spezi-

fischen Absatzerreizen (*sales incentives*) und hier im Speziellen bei *slotting* bzw. *placement fees* sowie bei Kundenbindungsprogrammen i.S. von IFRIC 13 (*customer loyalty programs*), die in Abschn. VI.4. eingehend analysiert werden.

### e) Belastende Verträge (onerous contracts)

De lege lata existieren in den spezifischen Ertragsrealisationsnormen mit Ausnahme der Regelungen in IAS 11.36 f. keine Regelungen hinsichtlich „belastender Verträge“, sodass regelmäßig auf die entsprechenden in IAS 37.66 ff. normierten allgemeinen Regelungen zurückzugreifen ist. Strittig ist bei Vorliegen mehrerer Leistungsverpflichtungen insbesondere die Abgrenzung der diesbezüglich maßgebenden bilanziellen Einheit (*unit of accounting*). Der Standardentwurf stellt klar, dass eine Rückstellung (bzw. Wertminderung aktivierter Vermögenswerte) grundsätzlich (nur) in den Fällen zu prüfen ist, in denen eine zeitraumbezogene Leistung über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht wird<sup>60</sup>. Übersteigen in diesem Fall die bezogen auf eine noch nicht erbrachte Leistungsverpflichtung voraussichtlich anfallenden Vertragskosten den korrespondierenden geschätzten – auf Basis von Einzelveräußerungspreisen allokierten – Transaktionspreis, so ist die betrachtete Leistungsverpflichtung „belastend“ und entsprechend eine Rückstellung (bzw. eine Wertminderung aktivierter Vermögenswerte) zu erfassen<sup>61</sup>. Insbesondere solche Unternehmen, die Mehrkomponentenverträge in ihrem Leistungsportfolio anbieten, könnten mit entsprechenden Prozess- und Systemanpassungen konfrontiert werden.

### f) Anhangangaben (disclosures)

Der vorliegende Standardentwurf fordert eine Vielzahl von quantitativen und qualitativen Anhangangaben, die die de lege lata geforderten Anhangangaben in IAS 18.35 f. und in IAS 11.39 ff. bei weitem übersteigen<sup>62</sup>. Die Angaben sollen dem Verständnis der Abschlussadressaten zu Höhe und zu Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen und von Zahlungsströmen aus vertraglichen Vereinbarungen mit Kunden dienen. Vor dem Hintergrund der vorzunehmenden erheblichen Ermessensentscheidungen und Schätzunsicherheiten wird zudem explizit deren Offenlegung im Anhang gefordert<sup>63</sup>. Unternehmen sind gut beraten, sich rechtzeitig mit den

51 So explizit IAS 18.14 (d) bzw. IAS 18.20 (b).

52 Im Ergebnis bereits Erchinger/Melcher, KoR 2010 S. 489.

53 Vgl. ED/2011/6.58 f. mit Nennung entsprechender Indikatoren.

54 So explizit ED/2011/6.60.

55 Vgl. ED/2011/6.61.

56 So explizit IAS 18.11.

57 Vgl. stellvertretend Wüstemann et al. (Hrsg.), in: Baetge et al., Rechnungslegung nach IAS, Loseblatt, Stand: 13. Ergänzungslieferung, Dezember 2010, IAS 18 Tz. 17, m.w.N.

58 Ein Unterschied aus der Anwendung unterschiedlicher Zinssätze dürfte sich u.E. aufgrund des weitgehend übereinstimmenden Standardtextes und den Ermessensbandbreiten dagegen regelmäßig nicht ergeben.

59 Vgl. ED/2011/6.50 sowie ausführlich Pilhofer, a.a.O. (Fn. 2), S. 299 ff.

60 Vgl. ED/2011/6.86.

61 Vgl. ED/2011/6.86 ff.

62 Vgl. ED/2011/6.109 ff.

63 Vgl. ED/2011/6.124 ff. Diesen Normen hätte es vor dem Hintergrund der in IAS 1 allgemein zwingend geforderten Offenlegung von wesentlichen Ermessensentscheidungen (IAS 1.122) bzw. Schätzunsicherheiten (IAS 1.125) prinzipiell nicht bedurft.

„Im Gegensatz zur US-amerikanischen Rechnungslegung enthält das IFRS-Normensystem gegenwärtig nur fragmentarische Umsatzrealisationsnormen zur Abbildung von Mehrkomponentenverträgen.“

erforderlichen Angabepflichten auseinanderzusetzen und entsprechende Prozesse und ihre Systemlandschaft anzupassen, damit die geforderten Aufgliederungen, Überleitungen, ggf. Laufzeitbänder und sonstigen (vor allem qualitativen) Informationen zeitnah (auch retrospektiv und konzernübergreifend) bereitgestellt werden.

### III. Reflexion branchenspezifischer Problemfelder de lege ferenda

#### 1. Telekommunikation

Viele Telekommunikationsunternehmen bieten aus absatzpolitischen Gründen komplexe Leistungsbündel an. In diesen am Markt mittlerweile fest etablierten „Paketen“ sind sowohl Dienstleistungen (Festnetz- und Mobiltelefonie, Internetzugang, SMS-Service, Software as a Service, Cloudservices o.ä.) als auch die entsprechenden Telekommunikationsgeräte (Mobilfunkgerät, DSL-Modem o.ä.) enthalten<sup>64</sup>. Der hohe Wettbewerbsdruck in dieser Branche führt dazu, dass die Anbieter verstärkt in profitablere Wachstumsfelder investieren (z.B. schnellere Datenübertragung, mobiles Internet oder Zusatzservices). Der technologische Wandel sowie die innovativen Zusatzdienstleistungen stellen aber zugleich wesentlich höhere Anforderungen an die Telekommunikationsendgeräte, sodass deren Produktionskosten auf hohem Niveau stagnieren. Damit diese Endgeräte keine Markteintrittsbarriere aus Kundensicht darstellen, versuchen die Telekommunikationsunternehmen einen Verkaufsanzreiz bzw. Vertragsabschlussanzreiz durch die „vergünstigte“ Abgabe von Telekommunikationsendgeräten – zum Teil deutlich unter den eigentlichen Produktionskosten bzw. Einkaufspreisen – dergestalt zu erzeugen, dass diese aus absatzpolitischen Gründen in einem Vertragsbündel mit Telefondienstleistungsverträgen mit mehrmonatigen Mindestlaufzeiten zusammengefasst werden und dadurch Kompensationseffekte realisiert werden<sup>65</sup>.

Im Gegensatz zur US-amerikanischen Rechnungslegung<sup>66</sup> enthält das IFRS-Normensystem gegenwärtig nur fragmentarische Umsatzrealisationsnormen zur Abbildung derartiger Vertragskonglomerate<sup>67</sup>, im internationalen Sprachgebrauch als „multiple-deliverable arrangement“ bzw. „multiple-element arrangement“<sup>68</sup> bezeichnet<sup>69</sup>. Solche gerade in der Telekommunikationsbranche regelmäßig vorzufindenden Mehrkomponentenverträge werden de lege lata in IAS 18.13 nur rudimentär thematisiert und für wenige ausgewählte Spezialfälle in einschlägigen Interpretationen ergänzend interpretiert<sup>70</sup>. IAS 18.13 fordert die Trennung und separate Würdigung einzelner „Bestandteile“ eines Mehrkomponentenvertrags für Zwecke der Umsatzrealisierung, sofern dadurch die zutreffendere Abbildung des wirtschaftlichen Gehalts des Geschäftsvorfalles gewährleistet ist. Gleichwohl lässt der Standard offen, wie diese in IAS 18.13 erwähnten „Bestandteile“ aus dem Vertragskonglomerat abzugrenzen sind<sup>71</sup>; es mangelt an einer Legaldefinition, sodass es einer diesbezüglichen Auslegung und Interpretation bedarf. Zur Schließung dieser Regelungslücke i.S. von IAS 8.10<sup>72</sup> wird in praxi nicht selten auf Basis der „Brückennorm“<sup>73</sup> IAS 8.12 auf die umfassender normierten einzelfallspezifischen US-amerikanischen Normen – und hier vor allem auf ASC 605-25 (vormals EITF 00-21 bzw. EITF 08-01) – zurückgegriffen. Streitig ist indes, ob im Fehlen einer

operationalen Vorschrift bezüglich der Aufteilung des Gesamtumsatzes auf die Komponenten in IAS 18.13 eine weitere Regelungslücke zu sehen ist<sup>74</sup>. Eine weitergehende Adaption von Bewertungskonzeptionen wird im Schrifttum aufgrund der Nichtexistenz einer Regelungslücke bzw. aufgrund eines Verstoßes gegen die Grundsatznorm zur Bemessung der Erträge in IAS 18.9 kontrovers diskutiert<sup>75</sup>. Entsprechend ist in der IFRS-Bilanzierungspraxis eine Heterogenität festzustellen, wobei in diesem Kontext von den Unternehmen häufig auf die in ASC 605-25 manifestierte sog. *cash-received restriction* zurückgegriffen wird<sup>76</sup>. Hiernach ist der einer Komponente zuzuordnende Wertmaßstab durch den Betrag begrenzt, den der Bilanzierende unabhängig von der Erfüllung der noch ausstehenden Leistungskomponente(n) beanspruchen, d.h. im Ergebnis auch juristisch durchsetzen kann<sup>77</sup>. Durch Adaption dieser US-amerikanischen Deckelungsnorm wird in praxi indes gegenwärtig ein Gleichklang zwischen ‚Accounting‘ einerseits und ‚Billing‘ andererseits sichergestellt<sup>78</sup>. Eine derartige Bilanzierungspraxis ist nach dem gegenwärtigen Entwurfsstandard *de lege ferenda* nicht mehr möglich, mit der Folge einer „Abkoppelung der Ertragsrealisierung vom Rechnungsstellungsprozess“<sup>79</sup> und somit erheblichen Prozess- und Systemanpassungen durch die zwingend vorzunehmende (ausnahmslose) Allokation auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise.

Im Kontext der Beurteilung von Mehrkomponentenverträgen ergeben sich bezogen auf die Telekommunikationsbranche weitere ausgewählte Problemfelder:

- a) Einzelveräußerungspreise, Vertragslaufzeiten und Realisierungszeitpunkte dürften regelmäßig für eine immens große Daten-

64 Vgl. stellvertretend Erchinger/Melzer, KoR 2009 S. 89 f.  
 65 Vgl. stellvertretend Bender, Umsatzerfassung nach US-GAAP und IFRS, 2005, S. 119 f.  
 66 Einzelfallspezifische US-amerikanische Normen zur Umsatzrealisation von Mehrkomponentenverträgen sind gegenwärtig für Softwarehersteller in ASC 985-605 (vormals SOP 97-2), für außerhalb der Softwarebranche agierende Unternehmen in ASC 605-25 (vormals EITF 00-21 bzw. EITF 08-01) normiert.  
 67 Im Ergebnis auch Wüstemann et al., a.a.O. (Fn. 57), IAS 18 Tz. 84 ff. und bereits Lüdenbach/Hoffmann, DStR 2006 S. 153 ff.  
 68 Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 79 (beide Zitate; m.w.N.).  
 69 Ins Deutsche am zutreffendsten (wohl) mit „Mehrkomponentenvertrag“ übersetzt; so erstmals Küting/Turowski/Pilhofer, WPg 2001 S. 306.  
 70 Im Ergebnis auch Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 78 ff.  
 71 Im Ergebnis u.a. auch Wüstemann/Kierzek, BB 2005 S. 429.  
 72 Im Ergebnis u.a. auch Wüstemann et al., a.a.O. (Fn. 57), IAS 18 Tz. 84 ff.  
 73 Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 91.  
 74 Vgl. stellvertretend Zülch/Fischer/Willms, KoR 2006 Beil. 3 S. 18.  
 75 Grundsätzlich ablehnend: Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 78 ff. (stellvertretend aufgeführt); (zumindest partiell) zustimmend: Wüstemann/Kierzek, Normative Bilanztheorie und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Mehrkomponentenverträge, Arbeitspapier Universität Mannheim, Version vom 31.05.2007, S. 28 ff. sowie Erchinger/Melcher, KoR 2009 S. 94 f. (stellvertretend aufgeführt).  
 76 Vgl. stellvertretend Deutsche Telekom AG, Geschäftsbericht 2010 (Konzernabschluss), S. 151.  
 77 Mit anderen Worten: eine Realisierung der bereits gelieferten Komponente(n) ist faktisch nur i.H.d. vom Kunden bei Übergabe des Produkts bereits geleisteten Entgelte möglich und auch nur dann, wenn es sich um zivilrechtlich durchsetzbare Ansprüche handelt, z.B. um die Vereinnahmung nicht rückerstattungs-fähiger Entgelte; vgl. ausführlich Wüstemann et al., a.a.O. (Fn. 57), IAS 18 Tz. 90 f.  
 78 Im Ergebnis auch Gruss/Karitskaya/Wied, KoR 2011 S. 94. Zu entsprechenden Beispielen in diesem Kontext siehe ausführlich Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 88 ff.  
 79 Gruss/Karitskaya/Wied, KoR 2011 S. 94.

„Nicht-rückerstattungsfähige Einrichtungs- und Anschlussgebühren sind nach ED/2011/6 (wohl) zwingend über die erwartete Vertragslaufzeit abzugrenzen, da mit Entrichtung der Gebühr im Regelfall keine Güter auf den Kunden übertragen oder (materielle) Dienstleistungen erbracht werden.“

menge (Grundgesamtheit) auf Einzelvertragsbasis systemseitig zu dokumentieren sein, wobei diese Inputfaktoren im Zeitablauf einer nicht unerheblichen Dynamik und Variabilität unterliegen können; vor dem Hintergrund z.B. sich ständig ändernder Einzelveräußerungspreise für die Hardware und den dynamischen und komplexen Tarifikombinationen sind Implementierungen und Pflege entsprechender Datenbanken unverzichtbar.

- b) Vor dem Hintergrund der gerade in dieser Branche systemimmanent regelmäßig vorzufindenden Vertragsanpassungen (noch vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeiten) stellen sich hier diffizile ermessensbehaftete Abgrenzungsprobleme, wobei derartige Anpassungen branchenspezifisch tendenziell wohl häufiger auf prospektiver Basis (als neuer Vertrag) abzubilden sein dürften; eine wesentlich aufwändigere retrospektive Anpassung der Vertragspreise und der entsprechenden Allokationen dürfte sich gerade vor dem Hintergrund der ermessensbehafteten Abgrenzungskriterien regelmäßig vermeiden lassen<sup>80</sup>.
- c) Die separat angebotenen Hardwarebestandteile (Mobiltelefone, DSL-Modems etc.) dürften regelmäßig als eigenständige Leistungsverpflichtungen qualifizieren – und zwar selbst dann, wenn das Unternehmen diese Güter nicht separat (ohne die entsprechenden Telekommunikationsdienstleistungen) veräußert. Die Nutzungsmöglichkeit besteht aus Kundensicht nämlich im Regelfall auch ohne die Dienstleistungen des entsprechenden Telekommunikationsanbieters<sup>81</sup>.
- d) Während de lege lata bei der Schätzung von Einzelveräußerungspreisen einzelner Leistungsverpflichtungen vor dem Hintergrund mangelnder Regelungen regelmäßig auch die Residualmethode herangezogen wird<sup>82</sup>, ist die Anwendung dieser vereinfachenden Ermittlung de lege ferenda an das Kriterium einer hohen Variabilität (oder Unsicherheit) der betreffenden Einzelveräußerungspreise geknüpft<sup>83</sup>. Ob dieser nebulös definierte (quasi unbestimmte) Rechtsbegriff vorliegt (und somit zukünftiger Anpassungsbedarf vermieden wird), ist auf Basis jeden Einzelfalls zu prüfen und unterliegt erheblichen Ermessensspielräumen.
- e) Aus gerade in dieser Branche häufig vorzufindenden variablen Vergütungsbestandteilen (z.B. feste Minutenkontingente sind mit der variablen Fakturierung darüber hinaus anfallender Gesprächsminuten verknüpft) dürften sich zukünftig regelmäßig (wohl) keine Änderungen ergeben. Die Umsatzrealisierung der variablen Bestandteile dürfte im Regelfall analog de lege lata erst bei Abruf der entsprechenden Leistungen vom Kunden vorzunehmen und insbesondere nicht als Option des Kunden auf Bezug weiterer Güter und Dienstleistungen und somit als separate Leistungsverpflichtung zu interpretieren sein<sup>84</sup>.

Neben den speziellen Problemfeldern in Zusammenhang mit Mehrkomponentenverträgen können in der Telekommunikationsbranche nachfolgend ausgewählte weitere Themenkomplexe zu künftigen Anpassungsbedarf führen:

- a) Nicht-rückerstattungsfähige Einrichtungs- und Anschlussgebühren (*non-refundable upfront fees*) sind de lege lata (nur) dann über die (geschätzte) Vertragslaufzeit zu verteilen, sofern ein

zeitraumbezogener Vorteil bzw. eine zeitraumbezogene Vergünstigung gewährt wird<sup>85</sup>. Da in der Telekommunikationsbranche mit einer Einrichtung meistens – bildlich gesprochen – nur einmalig ein ‚Umlegen eines Schalters‘ seitens des Anbieters verbunden ist und insbesondere der Kunde keinen zeitraumbezogenen Vorteil erhält, werden diese Gebühren realiter häufig sofort in voller Höhe realisiert<sup>86</sup>. Aufgrund expliziter Regelungen und Anwendungsbeispiele im Anhang des neuen Standardentwurfs sind nicht-rückerstattungsfähige Einrichtungs- und Anschlussgebühren de lege ferenda (wohl) zwingend über die erwartete Vertragslaufzeit abzugrenzen, da mit Entrichtung der Gebühr im Regelfall keine Güter auf den Kunden übertragen oder (materielle) Dienstleistungen erbracht werden<sup>87</sup>. Darüber hinaus wird in diesem Kontext zugleich zu prüfen sein, ob die einem Telekommunikationsanbieter mit der Zugangsgewährung verbundenen (Aktivierungs-)Kosten bilanziell zu aktivieren sind<sup>88</sup>. Auch diesbezüglich können vor dem Hintergrund der im Vergleich zur gegenwärtigen Rechtslage explizit aufgenommenen Kriterien im neuen Standardentwurf künftige buchhalterische Abweichungen resultieren.

- b) Kundengewinnungskosten (*subscriber acquisition costs*; kurz SAC) ermöglichen de lege lata aufgrund von mangelnden expliziten Vorschriften einen weitgehenden Ermessensspielraum, wobei von einer Aktivierung und planmäßigen Verteilung über die voraussichtliche Kundenbindungsdauer, über eine sofortige aufwandswirksame Erfassung bis hin zu einer unmittelbaren Umsatzreduktion in praxi (wohl) alle Varianten vorzufinden sind<sup>89</sup>. De lege ferenda sind an Kunden direkt gezahlte Beträge grundsätzlich als Umsatzkürzung abzubilden<sup>90</sup>, während an Dritte gezahlte Beträge (z.B. Vertriebsprovisionen) dann als Vermögenswert zu aktivieren und über die geschätzte Vertragslaufzeit zu verteilen sind, wenn die Kosten ohne den Vertragsabschluss

80 Vgl. ED/2011/6.18 ff.

81 Mit anderen Worten: die Hardware ist regelmäßig auch in Zusammenhang mit Dienstleistungen anderer Telekommunikationsanbieter nutzbar. Ausnahmsweise läge dann keine separate Leistungsverpflichtung einer Hardwarekomponente vor, wenn diese nur in Zusammenhang mit dem spezifischen Telekommunikationsanbieter nutzbar wäre (z.B. gewährt ein DSL-Anbieter einem Kunden einen Zugang zu einem DSL-Netz, wobei das Modem eine so spezielle Eigenschaft aufweist, dass ein Zugang nur bei diesem DSL-Anbieter möglich und ein Alternativnutzen aus Kundensicht ausgeschlossen ist).

82 Zumindest nach EITF 00-21 war die residual method – nicht indes die reverse residual method – zulässig; mit Verabschiedung von EITF 08-01 ist diese systemimmanent zumindest in der US-amerikanischen Rechnungslegung weggefallen; vgl. hierzu ausführlich Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 85.

83 Vgl. ED/2011/6.73 (c).

84 So explizit ED/2011/6.IE20 (Example 23).

85 Vgl. IAS 18.IE17 sowie stellvertretend Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 11), § 25 Rdn. 53 ff. Gleichwohl verteilen einige Unternehmen derartige Gebühren in praxi über die geschätzte durchschnittliche Kundenbindungsdauer und somit in Übereinstimmung mit den US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften; siehe z.B. Deutsche Telekom AG, Geschäftsbericht 2010 (Konzernabschluss), S. 150.

87 So explizit ED/2011/6.B30.

88 Vgl. ED/2011/6.B32 i.V.m. ED/2011/6.91 ff. mit Nennung der entsprechenden Kriterien.

89 Vgl. stellvertretend Hoffmann, in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 9. Aufl. 2011, § 13 Rdn. 48; Rohr, IRZ 2006 S. 211 ff. sowie Senger/Hoehne, in: Buschhüter/Striegel (Hrsg.), Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, 2011, IAS 18 Rdn. 26 f.

90 Vgl. ED/2011/6.65.

„Regelungen zur Thematik Brutto- versus Nettoausweis bei Vermittlungstransaktionen, die gerade auch in der Telekommunikationsbranche sehr ausgeprägt vorzufinden ist, werden künftig unmittelbar im Standard enthalten sein.“

nicht angefallen wären und eine Erstattung dieser Kosten vom Kunden im Rahmen der Leistungserbringung zu erwarten ist<sup>91</sup>. In Abhängigkeit der gegenwärtig gewählten Bilanzierungsmethode können somit im Einzelfall zwingende Prozess- und Systemanpassungen verbunden sein.

- c) Regelungen zur Thematik Brutto- versus Nettoausweis bei Vermittlungstransaktionen (*principal versus agent considerations*), die gerade auch in der Telekommunikationsbranche sehr ausgeprägt vorzufinden ist<sup>92</sup>, werden künftig unmittelbar im Standard enthalten sein<sup>93</sup>. Nach der hier vertretenen Auffassung dürften diese Regelungen indes nur ausnahmsweise zukünftigen Anpassungsbedarf hervorrufen. Sofern die gegenwärtige Bilanzierungspraxis mit den in IAS 18.IE21 enthaltenen Kriterien konform ist<sup>94</sup>, sollten sich grundsätzlich trotz leicht unterschiedlichem Wortlaut keine abweichenden Beurteilungen hinsichtlich eines Brutto- oder Nettoausweises der Umsatzerlöse ergeben.

## 2. Software

Auch in der Softwarebranche haben sich seit Jahren analog zur Telekommunikationsbranche Mehrkomponentenverträge fest etabliert: der Leistungsgegenstand umfasst vor dem Hintergrund der stetig wachsenden Kundenorientierung neben der eigentlichen Hauptleistung (i.d.R. Softwarelizenz) regelmäßig ein Konglomerat von komplementären Nebenleistungen, das in einem ökonomischen Zusammenhang mit der Hauptleistung steht<sup>95</sup>. Ein von einem Softwareunternehmen ausgeliefertes ‚Softwarepaket‘ umfasst somit regelmäßig in einem Lieferungs- und Leistungsbündel z.B. die Softwarelizenz, die unternehmensindividuelle Implementierung mittels Schnittstellenprogrammierung, mehrmonatige Service- und Wartungsleistungen (sog. *post-contract customer support*; kurz PCS) sowie ggf. eine Option auf ein Upgrade bei einem Releasewechsel<sup>96</sup>.

Analog zur Telekommunikationsbranche bedarf es auch in der Softwarebranche regelmäßig einer Auslegung und Interpretation der in IAS 18.13 de lege lata bestehenden Regelungslücke. Eine Anwendung von IAS 11 – der vor der Anwendung von IAS 18 de facto als *lex specialis* zu prüfen ist<sup>97</sup> – scheidet in der Softwarebranche regelmäßig aus, da reine Dienstleistungen ohne Bezug zu einem materiellen Gegenstand nicht unter IAS 11 zu subsumieren sind<sup>98</sup>. Zur Schließung der Regelungslücke i.S. von IAS 8.10 wird in der Softwarebranche auf Basis der „Brückennorm“<sup>99</sup> IAS 8.12 indes regelmäßig auf die branchenspezifischen Regelungen in ASC 985-605 (vormals SOP 97-2) zurückgegriffen<sup>100</sup>. Auch hier stellt sich analog zur Telekommunikationsbranche de lege lata insbesondere die Frage hinsichtlich des Umfangs der auszulegenden Regelungslücke. Zu dem Themenkomplex Mehrkomponentenverträge in der Softwarebranche ergeben sich vor allem folgende ausgewählte Problemfelder:

- a) Die Einzelveräußerungspreise, Vertragslaufzeiten und Realisierungszeitpunkte sind als wesentliche Inputfaktoren auf Basis der Einzelverträge systemseitig in Datenbanken zu dokumentieren, wobei im Zeitablauf in Einzelfällen auch in dieser Branche

diesbezüglich eine nicht unerhebliche Dynamik und Variabilität vorliegen dürfte.

- b) Im Rahmen der Abgrenzung der einzelnen Vertragskomponenten dürfte bei Vertragskonglomeraten in der Softwarebranche regelmäßig zunächst die Verflechtung der Leistungsverpflichtungen und das Ausmaß an kundenspezifischen Integrationsleistungen zu würdigen sein. Sind die in Betracht kommenden einzelnen Leistungsverpflichtungen nämlich eng miteinander verflochten und werden wesentliche kundenspezifische Anpassungen vorgenommen (z.B. umfasst der Auftrag eine umfassende kundenspezifische Programmierung einer Personalabrechnungssoftware unter Verwendung mehrerer Standardlizenzen), sind diese de facto zu einer bilanziellen Einheit zusammenzufassen<sup>101</sup>. Indes dürften sich in einem derartigen Fall nicht zwangsläufig Änderungen zur gegenwärtigen Bilanzierungspraxis ergeben, da bei entsprechender Adaption der US-amerikanischen Rechnungslegungsnormen (ASC 985-605) im Kontext der gegenwärtigen Schließung von Regelungslücken im Fall von wesentlichen Softwareherstellungs- und -anpassungsprozessen de facto „*contract accounting*“ anzuwenden ist und somit die allgemeinen Regelungen in ASC 605-25-88 ff. Anwendung finden<sup>102</sup>. Hiernach dürfte somit de lege lata in vergleichbaren Fällen eine Teilgewinnrealisierung Anwendung finden, wodurch im Ergebnis de lege ferenda nur dann Unterschiede bestehen können, wenn die im Standardentwurf entwickelten stark ermessensbehafteten Kriterien einer zeitraumbezogenen kontinuierlichen Umsatzrealisierung im Einzelfall nicht argumentierbar sind<sup>103</sup>.
- c) Vor dem Hintergrund der gerade in dieser Branche systemimmanent regelmäßig vorzufindenden Vertragsanpassungen noch vor dem Projektende stellen sich hier diffizile ermessensbehaftete Abgrenzungsprobleme, wobei in diesen Fällen nicht immer ein neuer Vertrag auf prospektiver Basis anzunehmen sein dürfte, sondern häufig gerade wesentlich aufwändigere retrospektive Anpassungen der Vertragspreise und Allokationen vorgenommen werden müssen<sup>104</sup>.

91 Vgl. ED/2011/6.94 ff.

92 Beispiele: ein Kunde ruft bei einem Telekommunikationsanbieter Wetterinformationen oder Klingeltöne ab, die dieser nicht selbst, sondern wiederum über einen subcontractor anbietet oder ein Telekommunikationsanbieter veräußert Mobiltelefone eines Herstellers in der Art und Weise, dass diese vom Hersteller des Mobiltelefons direkt zum Endkunden des Telekommunikationsanbieters gesendet werden.

93 Vgl. ED/2011/6.B16 ff.

94 Diese Kriterien wurden erst kürzlich im Rahmen des Annual Improvement Project (AIP) 2009 ergänzt.

95 So bereits Küting/Turowski/Pilhofer, WPg 2001 S. 305.

96 Vgl. stellvertretend Pilhofer, a.a.O. (Fn. 2), S. 363.

97 Vgl. stellvertretend Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 80 f.

98 Im Ergebnis auch Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 11), § 18 Rdn. 8 f. Gleichwohl ähneln die in IAS 18.20 ff. normierten Regelungen letztlich den IAS 11-Normen. A.A.: Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung nach internationalen Standards, Loseblatt, Stand: 7. Ergänzungslieferung August 2011, Abschnitt 16 Tz. 11.

99 Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 91.

100 Im Ergebnis auch Wüstemann et al., a.a.O. (Fn. 57), IAS 18 Tz. 87. Zu einem Praxisbeispiel vgl. SAP AG, Geschäftsbericht 2010 (Konzernabschluss), S. 177.

101 So explizit ED/2011/6.29.

102 So explizit ASC 985-605-15-3e.

103 Vgl. ED/2011/6.31 ff.

104 Vgl. ED/2011/6.18 ff.



„Nach dem Standardentwurf wird der Umsatz der als eigenständig zu qualifizierenden Leistungsverpflichtung ‚Lizenz‘ (unabhängig von der vereinbarten Lizenzdauer) grundsätzlich zu dem Zeitpunkt in voller Höhe zu realisieren sein, zu dem der Kunde diese nutzen kann.“

d) Während de lege lata bei der Schätzung von Einzelveräußerungspreisen einzelner Leistungsverpflichtungen (vor allem bei der Softwarelizenz<sup>105</sup>) regelmäßig die Residualmethode herangezogen wird<sup>106</sup>, ist die Anwendung dieser vereinfachenden Ermittlung de lege ferenda an das Kriterium einer hohen Variabilität (oder Unsicherheit) der betreffenden Einzelveräußerungspreise geknüpft. Da im Standardentwurf als Paradebeispiel indes gerade immaterielle Vermögenswerte aufgeführt werden<sup>107</sup>, dürfte sich diesbezüglich regelmäßig kein Anpassungsbedarf ergeben. Anpassungsbedarf könnte sich in diesem Kontext vor allem aber für solche IFRS-Bilanzierer ergeben, die gegenwärtig auf Basis von IAS 8.12 die US-amerikanischen Regelungen in ASC 985-605 vollumfassend adaptiert haben. ASC 985-605 fordert für Komponenten nämlich zwingend eine sog. VSOE<sup>108</sup> und verbietet faktisch eine Umsatzrealisierung, solange es noch nicht gelieferte Komponenten gibt, für die eine VSOE nicht vorliegt. De lege ferenda sind Einzelveräußerungspreise für separate Leistungsverpflichtungen zwingend zu schätzen; bei Nichtvorliegen einer VSOE ist eine anderweitige bestmögliche Schätzung vorzunehmen<sup>109</sup>.

Neben den spezifischen Problemfeldern im Zusammenhang mit Mehrkomponentenverträgen können in der Softwarebranche nachfolgend ausgewählte weitere Themenkomplexe zu künftigem Anpassungsbedarf führen:

- a) Bezüglich nicht-rückerstattungsfähiger Einrichtungs- und Anschlussgebühren (*non-refundable upfront fees*) besteht in der Softwarebranche (z.B. im Bereich ‚hosting‘ und ‚cloud services‘) verglichen mit der Telekommunikationsbranche ggf. ein identischer Prozess- und Systemanpassungsbedarf. Aufgrund expliziter Regelungen und Anwendungsbeispiele im Anhang sind nicht-rückerstattungsfähige Einrichtungs- und Anschlussgebühren de lege ferenda tendenziell (wohl eher) über die (geschätzte) Vertragslaufzeit abzugrenzen<sup>110</sup>, während de lege lata diese unter Auslegung von IAS 18.IE17 regelmäßig sofort in voller Höhe realisiert werden können<sup>111</sup>. Auch bezüglich der in diesem Kontext aus Sicht der Softwareunternehmen anfallenden (Aktivierungs-)Kosten können vor dem Hintergrund der im Vergleich zur gegenwärtigen Rechtslage explizit im neuen Standardentwurf aufgenommenen Aktivierungskriterien künftige buchhalterische Abweichungen resultieren<sup>112</sup>.
- b) Lizenz Erlöse sind de lege lata unter Auslegung von IAS 18.IE20 wirtschaftlich entweder als Vermietung oder als Verkauf abzubilden. Mit anderen Worten: ist die Lizenzvergabe mit einer zeitlichen Begrenzung verbunden, sind die Erlöse im Regelfall linear zu erfassen, während bei Nichtvorliegen zeitlicher Restriktionen eine sofortige Realisierung grundsätzlich als zulässig erachtet wird<sup>113</sup>. Nach dem Standardentwurf wird der Umsatz der als eigenständig zu qualifizierenden Leistungsverpflichtung ‚Lizenz‘ (unabhängig von der vereinbarten Lizenzdauer) grundsätzlich zu dem Zeitpunkt in voller Höhe zu realisieren sein, zu dem der Kunde diese nutzen kann<sup>114</sup>. Dies dürfte in praxi nicht

selten mit entsprechenden Prozess- und Systemanpassungen verbunden sein.

#### IV. Zusammenfassung zu Teil 1

Der vorliegende Beitrag widmet sich ganz dem in der Unternehmenspraxis zukünftig zu erwartenden Anpassungsbedarf aufgrund des kürzlich vom IASB veröffentlichten „Re-Exposure-Draft“ ED/2011/6 „Revenue from Contracts with Customers“. Er soll die in der Fachdiskussion aktuell zumeist kontrovers diskutierte Frage beantworten, ob die Anwendung der neuen Vorschläge künftig zu einschneidenden und nachhaltigen Auswirkungen im Rahmen der Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards sowie in der Folge zu Anpassungen von Prozessen und Systemlandschaften in der Unternehmenswelt führen können, oder, ob insgesamt nur unwesentliche Auswirkungen zu erwarten sind. Zur wissenschaftlich fundierten Beantwortung dieser Fragestellung sollen insgesamt neun nach fest vorgegebenen Kriterien bewusst ausgewählte Branchen einer Kurzreflexion unterzogen und potenzieller Anpassungsbedarf identifiziert werden. Im ersten Teil dieses Beitrags wurden die Branchen Telekommunikation und Software eingehend analysiert. Dabei konnte bereits eindrucksvoll belegt werden, dass in diesen beiden Branchen vor allem aufgrund der hier typischerweise vorzufindenden Mehrkomponentenverträge eine Vielzahl von einschneidenden Veränderungen zu erwarten sind und es sich bei den konzeptionellen Änderungen keineswegs lediglich um „alten Wein in neuen Schläuchen“ handelt. Zudem verdeutlicht bereits der erste Teil dieses Beitrags, dass auch diejenigen Unternehmen von einschneidenden Veränderungen betroffen sein werden, die im Rahmen dieses Beitrags nicht eingehend analysiert werden. Dies kann mit der Vielzahl der in Abschn. II. identifizierten branchenübergreifenden Problemfelder belegt werden. Die branchenspezifische Analyse des potenziellen Anpassungsbedarfs der Umsatzrealisierung auf Basis des gegenwärtigen Diskussionsstands von ED/2011/6 wird im zweiten Teil dieses Beitrags fortgesetzt.

105 Vgl. SAP AG, Geschäftsbericht 2010 (Konzernabschluss), S. 177.

106 Zumindest nach SOP 97-2 war die residual method – nicht indes die reverse residual method – zulässig; vgl. hierzu ausführlich Pilhofer, a.a.O. (Fn.2), S. 383 ff.

107 Vgl. ED/2011/6.BC182.

108 VSOE (vendor-specific objective evidence) i.S. von ASC 985-605 ist nur dann gegeben, wenn die in Betracht kommende Vertragskomponente von dem Unternehmen separat am Markt veräußert wird. Dies ist z.B. für Softwarelizenzen nur selten der Fall. Gleichwohl kann in diesem Fall z.B. unter Anwendung der Residualmethode ein VSOE für die bereits gelieferte Softwarelizenz fingiert werden, sofern für alle ausstehenden Komponenten (z.B. Beratungs- und Implementierungsleistungen oder Wartungsleistungen) ein VSOE ermittelbar ist. Ist indes für eine noch ausstehende Komponente ein VSOE nicht ermittelbar, so kann grundsätzlich im Zeitpunkt der Auslieferung der Lizenz kein Umsatz realisiert werden, vor allem, da die umgekehrte Residualmethode gem. ASC 985-605 unzulässig ist.

109 Vgl. ED/2011/6.73.

110 Vgl. ED/2011/6.B29 ff.

111 Es wird auf die entsprechenden Ausführungen in Abschn. III.1. verwiesen.

112 Vgl. ED/2011/B.32 i.V.m. ED/2011/6.91 ff.

113 Vgl. Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 11), § 25 Rdn. 61 ff.

114 Vgl. ED/2011/B33. Eine Ausnahme käme demnach z.B. in den Fällen in Betracht, in denen eine Softwarelizenz mit den anderen identifizierten Leistungsverpflichtungen (die wesentliche kundenspezifische Anpassungen inkludieren müssen) so eng miteinander verflochten ist, dass i.S. von ED/2011/6.29 von einer buchhalterischen Einheit auszugehen wäre. Zu einer ausführlichen Reflexion vgl. Haas/Kreher, KoR 2012 S. 114 ff.