

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 2) (Fortsetzung von KoR 2012 S. 113)

V. Einleitung zu Teil 2

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 bereits die Branchen Telekommunikation und Software eingehend analysiert. Als Zwischenfazit war zu konstatieren, 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. Die branchenspezifische Analyse des potenziellen Anpassungsbedarfs der Umsatzrealisierung auf Basis des gegenwärtigen Diskussionsstands von ED/2011/6 wird im folgenden Abschn. VI. fortgesetzt.

VI. Reflexion branchenspezifischer Problemfelder de lege ferenda – Fortsetzung

1. Unterhaltung und Medien

Auch in der Unterhaltungs- und der Medienbranche haben sich in jüngster Vergangenheit – zumindest in spezifischen Bereichen – Mehrkomponentenverträge fest etabliert. Um Dienstleistungen wie Pay-TV, Computerspiele, Onlinedienste etc. zu vermarkten, braucht der Kunde nicht selten spezifische Hardware um entsprechenden Zugang zu den vielfältigen Leistungsangeboten zu erhalten. Im Vordergrund steht bei den Anbietern dabei häufig der reine Kundenzugang zu dem spezifischen Leistungsangebot (wie z.B. Filme, Musik, Spiele etc.) und nicht die Hardware, die lediglich als Mittel zum Zweck (faktisch Sicherstellung der Zugangsmöglichkeit zum Leistungsangebot) anzusehen ist. Neben den zumeist identischen Problemfeldern verglichen mit der Telekommunikations- und der Softwarebranche ergeben sich im Kontext mit Mehrkomponentenverträgen vor allem folgende branchenspezifische Problemfelder:

- a) Die Hardware (Mittel zum Zweck) dürfte nicht selten von den Anbietern nicht separat (ohne das im Vordergrund stehende Leistungsangebot) verkauft werden, sodass es im Rahmen der Prüfung nach einzelnen Leistungsverpflichtungen auf die aus Kundensicht eigenständige Nutzungsmöglichkeit der Hardware ankommt. Sind die Hardwarekomponenten so spezifisch, dass diese nur in Zusammenhang mit diesem spezifischen Anbieter nutzbar sind, scheidet eine eigenständige Leistungsverpflichtung aus und die Hardware ist mit der Dienstleistungskomponente zu einer buchhalterischen Einheit zusammenzufassen¹¹⁵. Dagegen qualifiziert die Hardwarekomponente dann als eigenständige Leistungsverpflichtung, wenn der Kunde die Hardware alternativ verwenden kann¹¹⁶.
- b) Vertragsanpassungen dürften in der Mehrzahl der in der Unterhaltungs- und Medienbranche zu beurteilenden Fälle (wohl) auf prospektiver Basis abzubilden und nur in Einzelfällen die wesentlich aufwändigere retrospektive Anpassung der Vertragspreise und der Allokationen vorzunehmen sein¹¹⁷. Ruft z.B. ein Kunde mit einem Basisvertrag darüber hinausgehende Leistungen ab (z.B. ein Pay-TV-Kunde mit einem Basisvertrag ruft weitere kostenpflichtige Filmangebote im Monat ab), sind diese zusätzlichen Abrufe als neue Verträge zu beurteilen und separat (prospektiv) zu behandeln. Insoweit dürften sich zukünftig keine Unterschiede zur bisherigen bilanziellen Abbildung ergeben, vor allem, da derartige unsichere zusätzliche Leistungsabrufe weder als variable Vergütungsbestandteile im Rahmen der Schätzung des Transaktionspreises noch als eigenständige Option zum Erwerb weiterer Güter und Dienstleistungen berücksichtigt werden dürfen¹¹⁸.

Neben den speziellen Problemfeldern im Zusammenhang mit Mehrkomponentenverträgen können in der Unterhaltungs- und Medienbranche vor allem auch die Themenkomplexe „nicht-rückerstat-

¹¹⁵ Beispiel: ein Pay-TV-Anbieter liefert bei Vertragsabschluss eines 24-monatigen Pay-TV-Vertrags einem Kunden einen TV-Receiver aus, damit dieser Zugang zu den entsprechenden Kanälen und Filmangeboten bekommt. Der Receiver ist von so spezifischer Natur, dass der Kunde mit dieser Hardware nur Zugang zu dem spezifischen Leistungsangebot dieses Anbieters bekommt und somit faktisch keinen Alternativnutzen hat. Ergebnis: Receiver und Dienstleistungskomponente sind als eine buchhalterische Einheit zusammenzufassen.

¹¹⁶ Beispiel: ein Pay-TV-Anbieter liefert bei Vertragsabschluss eines 24-monatigen Pay-TV-Vertrags einem Kunden einen TV-Receiver aus, damit dieser Zugang zu den entsprechenden Kanälen und Filmangeboten bekommt. Der Receiver gewährt allerdings auch Zugang zu anderen Pay-TV-Anbietern und ermöglicht z.B. Aufnahmen von frei zugänglichen TV-Sendern auf eine integrierte Festplatte. Ergebnis: durch die alternativen Nutzungsmöglichkeiten qualifiziert der Receiver (grundsätzlich) als eigenständige Leistungsverpflichtung.

¹¹⁷ Vgl. ED/2011/6.18 ff.

¹¹⁸ So explizit ED/2011/6.53 ff. i. V. mit ED/2011/6.B20 ff.

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.

Keywords

Bauindustrie
Einzelhandel
Medien
Umsatzerlöse

tungsfähige Einrichtungs- und Anschlussgebühren (*non-refundable upfront fees*), „Lizenzlöse“, „Kundengewinnungskosten (*subscriber acquisition costs*)“ sowie „Brutto- versus Nettoausweis bei Vermittlungstransaktionen (*principal versus agent considerations*)“ zu künftigem Anpassungsbedarf führen. Diesbezüglich wird auf die im Wesentlichen identischen Ausführungen im Kontext der Telekommunikations- und der Softwarebranche verwiesen.

2. Bauwirtschaft sowie Anlagen- und Maschinenbau

Die zentrale Abgrenzungsfrage im Kontext der Umsatzrealisierung in der Bauwirtschaft sowie im Anlagen- und Maschinenbau ist de lege lata die Abgrenzung der sachlichen Anwendungsbereiche von IAS 11 und IAS 18, wobei vorrangig IAS 11 – in der Bauwirtschaft i.V.m. IFRIC 15¹¹⁹ – zu prüfen ist. Liegt eine „kundenspezifische Fertigung“ i.S. von IAS 11.3 vor, sind die Erträge nach Maßgabe des Leistungsfortschritts (sog. *percentage-of-completion method* bzw. *stage-of-completion method*) zu realisieren¹²⁰, wobei der Fertigstellungsgrad in Abhängigkeit des spezifischen Vertrags entweder input- oder outputorientiert zu ermitteln ist¹²¹. Nur ausnahmsweise kommt eine „gewinnneutrale Ertragsrealisation“¹²² i.S. von IAS 11.32 in Betracht, wobei diese realiter (nur) für restriktive Ausnahmefälle Anwendung finden dürfte¹²³. Ein Fertigungsauftrag i.S. von IAS 11 liegt (nur) dann vor, wenn der Auftraggeber vor oder während des Herstellungsprozesses die wesentlichen Objektparameter determinieren kann¹²⁴. Folgerichtig liegt dann kein Fertigungsauftrag in diesem Sinne, sondern grundsätzlich ein Anwendungsfall von IAS 18¹²⁵ vor, wenn der Auftraggeber nur einen geringen Einfluss auf diese Objektparameter ausüben kann; dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Auftraggeber lediglich aus einer vom Hersteller vorgegebenen Optionsliste Alternativen in Form von Standardkomponenten auswählen kann (sog. individualisierte Massenfertigung)¹²⁶. Diese in Einzelfällen mit nicht unerheblichen Ermessensspielräumen verbundenen Abgrenzungsfragen entscheiden somit de lege lata hinsichtlich einer zeitraumbezogenen (IAS 11) oder einer zeitpunktbezogenen (IAS 18) Umsatzrealisierung. Liegt darüber hinaus ein Mehrkomponentenvertrag vor (z.B. werden neben der reinen Herstellung eines Gegenstands zusätzliche Installations-, Wartungs- oder Servicekomponenten angeboten), gehen im Fall eines Fertigungsauftrags die speziellen Normen des IAS 11.7 ff. der in IAS 18.13 manifestierten allgemeinen Norm für Mehrkomponentenverträge vor¹²⁷.

De lege ferenda dürfte es sich im Rahmen der Abgrenzung der einzelnen Vertragskomponenten regelmäßig anbieten, zunächst die Verflechtung der Leistungsverpflichtungen und das Ausmaß an kundenspezifischen Integrationsleistungen zu würdigen. In der

Mehrheit der branchenspezifisch zu beurteilenden Sachverhalte dürften die in Betracht kommenden einzelnen Leistungsverpflichtungen nämlich eng miteinander verflochten und mit wesentlichen kundenspezifischen Anpassungen verbunden sein, sodass zwingend eine Zusammenfassung zu einer bilanziellen Einheit vorzunehmen ist¹²⁸. Errichtet z.B. ein Generalunternehmer im Auftrag einer Gemeinde ein Krankenhaus unter Hinzuziehung von mehreren Subunternehmern, so sind sowohl die einzelnen Leistungsverpflichtungen eng miteinander verflochten als auch wesentliche kundenspezifische Integrationsleistungen damit verbunden, sodass das Gesamtprojekt (wohl unstreitig) als eine buchhalterische Einheit anzusehen ist¹²⁹. Gleiches gilt z.B. bei derart kundenspezifisch erstellten Maschinen bzw. Anlagen, deren Installations- und Customizingleistungen im Regelfall nur von diesem spezifischen Anbieter durchgeführt werden können¹³⁰.

Ob sich gegenüber der bisherigen Bilanzierungspraxis dadurch künftig Abweichungen ergeben, ist vor allem von der gegenwärtig vorgenommenen spezifischen Abgrenzung (IAS 11 versus IAS 18) abhängig. Liegen gegenwärtig Fertigungsaufträge i.S. von IAS 11 vor, die nach der Teilgewinnrealisierung abgebildet werden, ergeben sich de lege ferenda (nur) dann Unterschiede, wenn die im Standardentwurf entwickelten stark ermessensbehafteten Kriterien einer zeitraumbezogenen kontinuierlichen Umsatzrealisierung im Einzelfall nicht argumentierbar sind¹³¹. Da davon auszugehen ist, dass in praxi vielfach im Rahmen des internen Rechnungswesens (auch bei zukünftiger Unzulässigkeit einer kontinuierlichen Um-

119 Zu einer entsprechenden Kurzanalyse des am 03.07.2008 veröffentlichten IFRIC 15 vgl. stellvertretend Oversberg, IRZ 2008 S. 393 ff. sowie Senger/Hoehne, in: Buschhüter/Striegel (Hrsg.), Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, 2011, IAS 18 Rdn. 125 ff.

120 So explizit IAS 11.22.

121 So explizit IAS 11.30. Zur Thematik „Fertigungsaufträge“ im Allgemeinen vgl. ausführlich stellvertretend Lüdenbach, in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 9. Aufl. 2011, § 18 Rdn. 1 ff.

122 Pilhofer, Umsatz- und Gewinnrealisierung im internationalen Vergleich, 2002, S. 203.

123 Vgl. Pilhofer, a.a.O. (Fn. 122), S. 203 f. (m.w.N.).

124 So z.B. für die Bauwirtschaft explizit IFRIC 15.11.

125 Insbesondere IAS 18.14 (Verkauf von Gütern).

126 Im Ergebnis auch (stellvertretend genannt) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung nach internationalen Standards, Loseblatt, Stand: 7. Ergänzungslieferung August 2011, Abschnitt 16 Tz. 9. Zu weiteren Abgrenzungsfragen de lege lata vgl. stellvertretend Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 121), § 18 Rdn. 7 ff.

127 Vgl. ausführlich Pilhofer/Bösser/Düngen, WPg 2010 S. 80 f.

128 So explizit ED/2011/6.29.

129 Vgl. ED/2011/6.IE4 Example 5 sowie ausführlich Kursatz/Murer/Sellmann, IRZ 2012 S. 18.

130 Die betreffenden Maschinen bzw. Anlagen und Installationsleistungen werden vom Anbieter nicht separat am Markt angeboten und der Kunde hat keine eigenständige Nutzungsmöglichkeit (vgl. u. a. ED/2011/6.28).

131 Vgl. ED/2011/6.35 f.

satzrealisierung aus buchhalterischer Sicht) aus Informationsgründen die Umsatzrealisierung weiterhin auf Basis einer Teilgewinnrealisierung vorgenommen werden dürfte, könnten zukünftig in diesen Fällen vermehrt Abweichungen zwischen internem und externem Rechnungswesen resultieren¹³². Keine Unterschiede dürften künftig regelmäßig dann bestehen, wenn z.B. ein Gebäude auf dem Grundstück des Auftraggebers errichtet wird und dieser kontinuierlich das rechtliche Eigentum erlangt. Zwischen der kontinuierlichen Umsatzrealisierung *de lege ferenda* und der Teilgewinnrealisierung *de lege lata* i.S. von IAS 11 ergeben sich in der Vorgehensweise nach der hier vertretenen Auffassung künftig (wohl) keine materiellen Unterschiede¹³³. Selbst die „gewinnneutrale Ertragsrealisation“¹³⁴ i.S. von IAS 11.32 bleibt künftig in den (restriktiven) Fällen erhalten, in denen keine vernünftigen Schätzungen des Fertigstellungsgrades vorgenommen werden können¹³⁵. Liegen gegenwärtig indes keine Fertigungsaufträge i.S. von IAS 11 vor, kann sich *de lege ferenda* insbesondere dann Anpassungsbedarf ergeben, wenn die im Standardentwurf entwickelten Kriterien einer zeitraumbezogenen kontinuierlichen Umsatzrealisierung im Einzelfall vorliegen und künftig somit zwingend die Umsatzerlöse nach Maßgabe des Leistungsfortschritts abzubilden sind.

Daneben können in der Bauwirtschaft und im Anlagen- und Maschinenbau vor allem nachfolgend ausgewählte Problemfelder zu weiterem künftigen Anpassungsbedarf führen:

- a) Bei der Bestimmung des Transaktionspreises des Vertrags werden nicht selten variable Vergütungsbestandteile zu beurteilen sein (z.B. insbesondere Vertragsstrafen), wobei bei dieser ermessensbehafteten Schätzung in Abhängigkeit der spezifischen Umstände entweder der wahrscheinlichkeitsgewichtete Betrag (Erwartungswert) oder die wahrscheinlichste Ausprägung heranzuziehen ist¹³⁶. Während z.B. Vertragsstrafen *de lege lata* allenfalls zu künftigen Rückstellungsbildungen führen, müssen derartige Klauseln *de lege ferenda* bereits im Rahmen der Schätzung des Transaktionspreises gewürdigt werden, mit der zwangsläufigen Folge künftiger Prozess- und Systemanpassungen. Außerdem dürfte es gerade in Zusammenhang mit langfristigen Zahlungszielen – die vor allem bei langfristigen Herstellungsprozessen anzutreffen sind – vor dem Hintergrund der künftig zwingenden Berücksichtigung von Abzinsungseffekten bei der Umsatzrealisierung in Einzelfällen zu abweichenden Beurteilungen gegenüber der derzeitigen Bilanzierungspraxis kommen¹³⁷.
- b) Aus den gerade im Anlagen- und Maschinenbau nicht selten anzutreffenden sog. *bill-and-hold arrangements*¹³⁸ dürften sich zukünftig (wohl) keine Änderungen ergeben. Die bisher lediglich im unverbindlichen Anhang enthaltenen Kommentierungen (IAS 18.IE1) sind trotz leicht unterschiedlichem Wortlaut mit den Regelungen in der künftig unmittelbar zum Standard zählenden *application guidance* weitgehend identisch¹³⁹.

3. Automobilindustrie und Luftfahrt

In der Automobilindustrie und Luftfahrt kann sich potenzieller Anpassungsbedarf sowohl aus der Beziehung zwischen dem Zulieferunternehmen und dem sog. OEM¹⁴⁰ als auch in der Beziehung des OEM zu den Endkunden ergeben.

Im hart umkämpften Zuliefermarkt sind die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten (F&E) in den letzten Jahren bedingt durch die hohe Wettbewerbsintensität, die immer kürzeren Produktlebenszyklen der Fahrzeuge (bzw. Flugzeuge), die stetige Erweiterung und Weiterentwicklung der Modellpaletten sowie die kontinuierlich

steigenden Erwartungen der Kunden für Innovationen am Fahrzeug (bzw. Flugzeug) kontinuierlich angestiegen¹⁴¹. Durch die Verlagerung der F&E-Tätigkeiten insbesondere auf die Zulieferer hat sich auch das Vergütungssystem der OEMs und der Zulieferer nachhaltig verändert. Vergütungen (*reimbursement*) an die Zulieferer für Entwicklungskosten der Bauteile und der dafür benötigten Werkzeuge werden vermehrt erst nach Start der Serienproduktion über einen höheren Teilepreis generiert (*piece-price-amortization*). Immer weniger Vorabzahlungen (*up-front-payments*) – auch in Form von sog. Werkzeugkostenzuschüssen – werden in diesem Kontext von den OEMs als Auftraggeber gezahlt¹⁴².

Durch die verstärkte Verlagerung der F&E-Aktivitäten der OEMs auf die Zulieferer gewinnen die für die Produktion der Bauteile benötigten (Prototyp- und Serien-)Werkzeuge immer stärker an Bedeutung. Indem das Geschäftsfeld der Zulieferunternehmen aber vorwiegend aus dem Verkauf der produzierten Bauteile und nicht aus dem Verkauf von Werkzeugen besteht, werden dementsprechend kaum Werkzeuge als eigenständige Produkte ohne eine dazugehörige Bauteilserienfertigung verkauft. Um dabei das Risiko eines eigenen Produktionsausfalls zu minimieren¹⁴³, lassen sich die OEMs oftmals umfangreiche Sicherungsrechte einräumen oder auch das zivilrechtliche Eigentum übertragen¹⁴⁴. Aus buchhalterischer Sicht liegen bei diesen sog. *development* und *tooling arrangements* regelmäßig klassische Mehrkomponentenverträge vor, bei denen gegenwärtig nur fragmentarische Regelungen in IAS 11.7 ff. bzw. IAS 18.13 existieren.

De lege lata ist die Umsatzrealisation von *development* und *tooling arrangements* von zahlreichen Parametern abhängig, vor allem von dem vereinbarten rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentum an den Werkzeugen, von den vereinbarten Vergütungskonditionen sowie z.B. von der Tatsache, ob es sich um ein Prototyp- oder um ein Serienwerkzeug handelt. Im Wesentlichen stellt sich bezogen auf die Komponente Werkzeug gegenwärtig die Frage, ob eine Dienstleistung i.S. von IAS 18.20 ff. bzw. ein Fertigungsauftrag i.S. von IAS 11.3 vorliegt (Umsatzrealisation nach Leistungsfortschritt in beiden Fällen)¹⁴⁵, ein Verkauf eines Gutes i.S. von IAS 18.14 vorliegt

132 Zur Thematik der Teilgewinnrealisierung im Kontext des internen und externen Rechnungswesens vgl. stellvertretend Velte, Steuer und Studium 2006 S. 565 ff. sowie Kämpel, DB 2002 S. 905 ff.

133 So ist insbesondere auch zukünftig der Leistungsfortschritt mit demjenigen Fertigstellungsgrad (input- oder outputorientiert) zu ermitteln, der die jeweiligen Projektgegebenheiten am besten widerspiegelt; vgl. ED/2011/6.38 ff. Im Ergebnis auch Kursatz/Murer/Sellmann, IRZ 2012 S. 22.

134 Pilhofer, a.a.O. (Fn. 122), S. 203.

135 So explizit ED/2011/6.48.

136 So explizit ED/2011/6.55.

137 Vgl. ausführlich Abschn. II.2.c).

138 Vgl. ausführlich ED/2011/6.B51 ff. sowie begriffserläuternd Pilhofer, a.a.O. (Fn. 122), S. 220 ff.

139 Vgl. ED/2011/6.B51 ff.

140 OEM = original equipment manufacturer.

141 Die Bandbreite der kontinuierlich zunehmenden Auslagerung (outsourcing) von F&E-Tätigkeiten durch OEMs reicht dabei von der Vergabe der F&E-Aufträge an Ingenieurbüros, an Zulieferer sowie an andere Automobilhersteller bis hin zur Gründung von eigenen F&E-Gesellschaften, Bildung von F&E-Kooperationen oder Joint Ventures.

142 Als Gegenleistung sind immer mehr OEMs z.B. bereit, auf bisherige Eigentümerpositionen und die exklusive Nutzung der Vorleistung zu verzichten; vgl. KPMG (Hrsg.), IFRS und HGB in der Praxis – Bilanzierungs- und Bewertungsfragen für die Automobilbranche, 2010, S.43.

143 Die Zulieferer sind in Besitz wichtiger Produktionsmittel der OEM.

144 Im Insolvenzfall eines Zulieferers könnte der OEM z.B. von dem Aussonderungsrecht nach § 47 InsO Gebrauch machen.

145 (Bewusst vereinfachtes) Beispiel: ein Zulieferer entwickelt im Auftrag eines OEM ein Prototypenwerkzeug, wobei der Zulieferer für diese Entwicklung separat marktüblich vergütet wird und sich der OEM das rechtliche Eigentum an dem Werkzeug sichert.

(zeitpunktbezogene Umsatzrealisation nach dem *risk-and-rewards approach*)¹⁴⁶, oder, ob eine Umsatzrealisation z.B. erst mit Vorliegen des sog. SOP¹⁴⁷ vorzunehmen ist¹⁴⁸.

De lege ferenda können sich in Zusammenhang mit der Beurteilung der *development* und *tooling arrangements* eine Vielzahl von Prozess- und Systemanpassungen ergeben:

- a) Im Rahmen der Identifizierung des Vertrags sind ggf. Anpassungen vorzunehmen, um die in dieser Branche nicht unüblichen kompensatorischen Verträge vollumfänglich zu identifizieren. So könnte es sein, dass man ein Bauteil A für Fahrzeug (Flugzeug) X nur deswegen zu einem unter Herstellungskosten liegenden Preis liefert, weil man auf Basis eines (in unmittelbarer zeitlicher Nähe zwischen den gleichen Parteien abgeschlossenen) weiteren Vertrags Bauteil B für Fahrzeug (Flugzeug) Y mit einer entsprechend höheren Marge anbietet. De lege lata sind diesbezüglich in IAS 18.13 bzw. IAS 11.7 ff. lediglich fragmentarische Normen manifestiert.
- b) Bei der Schätzung des Transaktionspreises sind insbesondere die in diesen Branchen üblichen variablen Vergütungsbestandteile (z.B. Mengenrabatte bzw. Staffelpreise – sog. *customer incentives* – aber auch Vertragsstrafen) mit in die Schätzungen einzubeziehen. Sollten sich ausnahmsweise aufgrund mangelnden historischen Datenmaterials (z.B. innovativ neu entwickelte Fahrzeuge bzw. Flugzeuge) z.B. keine verlässlichen Schätzungen bezüglich des wahrscheinlichsten Staffelpreises vornehmen lassen, so wäre vom höchsten Rabatt (niedrigsten Umsatz) auszugehen¹⁴⁹.
- c) Einzelveräußerungspreise sind unabhängig von den vertraglich vereinbarten Preisen regelmäßig für jede Leistungsverpflichtung zu schätzen und für eine Vielzahl von Verträgen entsprechend zu dokumentieren, wobei sich hieraus (wohl) nur in Einzelfällen künftiger Anpassungsbedarf ergeben dürfte.
- d) Die *development* und *tooling arrangements* sind anhand der im Standardentwurf konkretisierten (ermessensbehafteten) Kriterien daraufhin zu überprüfen, ob eine zeitpunkt- oder zeitraumbezogene Umsatzrealisierung dieser Leistungsverpflichtungen vorzunehmen ist¹⁵⁰. Entsprechend sind Abweichungen gegenüber der gegenwärtigen Bilanzierungspraxis möglich.

Neben den spezifischen Problemfeldern in Zusammenhang mit Mehrkomponentenverträgen können in der Beziehung zwischen OEM und Zulieferer vor allem auch Auftragserlangungskosten zu künftigen Anpassungsbedarf führen¹⁵¹.

In der Beziehung zu den Endverbrauchern sind insbesondere folgende Problemfelder einer kritischen Überprüfung hinsichtlich künftigen Prozess- und Systemanpassungsbedarfs zu untersuchen:

- a) Auch in der Beziehung zum Endkunden gewinnen gerade in der Automobilindustrie bei der Veräußerung von Kraftfahrzeugen Nebenleistungen wie kostenfreie Wartungsleistungen, Zusatzgarantieverträge und komplementäre Finanzdienstleistungen immer stärker an Bedeutung¹⁵². Während de lege lata viele Unternehmen (wohl) immer noch mit der Erbringung der Hauptleistung (Lieferung Fahrzeug) den gesamten Umsatz realisieren und für die ausstehenden Nebenleistungen (z.B. Garantien etc.) entsprechende Rückstellungen bilden, sind zukünftig separate Leistungsverpflichtungen abzugrenzen und somit zwangsläufig Prozess- und Systemanpassungen verbunden.
- b) Bei den insbesondere in der Luftfahrt- und Automobilbranche üblichen Anschlussgarantieverträgen können sich gegenüber der bisherigen Bilanzierungspraxis Abweichungen ergeben, vor

allem, da derartige Garantieverträge als eigenständige Leistungsverpflichtungen abzubilden sind¹⁵³.

- c) Unternehmen in dieser Branche garantieren ihren Kunden zudem häufig den Rückkauf der veräußerten Güter zu einem späteren Zeitpunkt oder verpflichten sich gar zu diesem (meist zu einem bereits zum Veräußerungszeitpunkt festgelegten Betrag). De lege lata ist bei derartigen Veräußerungstransaktionen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu prüfen, ob die maßgebenden Risiken und Chancen vom Verkäufer auf den Käufer übertragen wurden (und folglich Umsatzerlöse zu zeigen sind), oder, ob die Geschäftstransaktion als reine Finanzierungstransaktion abzubilden ist¹⁵⁴. De lege ferenda ist im Fall eines feststehenden späteren Rückkaufs die Geschäftstransaktion entweder nach den Leasingregelungen oder als Finanzierungstransaktion abzubilden¹⁵⁵. Hat dagegen der Käufer nur das Recht auf einen entsprechenden Rückkauf durch den Verkäufer, so sind regelmäßig die analogen Regelungen bezüglich Rückgaberechten anzuwenden¹⁵⁶. In beiden Fällen sind künftig somit abweichende Beurteilungen gegenüber der gegenwärtigen Bilanzierungspraxis möglich¹⁵⁷.

4. Einzelhandel und Konsumgüter

Bei Unternehmen der Branche Einzelhandel und Konsumgüter können vor allem nachfolgend ausgewählte Problemfelder zu künftigen Anpassungsbedarf führen:

- a) Gewährleistungen (*warranties*) und Rückgaberechte (*rights of return*) spielen gerade in der Branche Einzelhandel und Konsumgüter eine herausragende Bedeutung. Vor allem bei über die gesetzlichen Gewährleistungen hinausgehenden erweiterten Garantievereinbarungen sowie bei Rückgaberechten können zukünftige Prozess- und Systemanpassungen notwendig werden¹⁵⁸. Von Rückgaberechten sind Rückkaufverpflichtungen (*repurchase agreements*) abzugrenzen¹⁵⁹.
- b) Aus der Thematik Brutto- versus Nettoausweis bei Vermittlungstransaktionen (*principal versus agent considerations*) können z.B. bei den in dieser Branche sich immer größerer Beliebtheit erfreuenden sog. ‚Shop-in-Shop-Systemen‘ diffizile ermessensbehaftete

146 (Bewusst vereinfachtes) Beispiel: ein Zulieferer stellt im Auftrag eines OEM ein Serienwerkzeug her und überträgt diesem das wirtschaftliche Eigentum.

147 SOP = start of production (de facto Beginn der Serienfertigung).

148 (Bewusst vereinfachtes) Beispiel: ein Zulieferer entwickelt auf eigenes Risiko ein Prototypenwerkzeug, mit der Aussicht nach Abnahme durch den OEM einen Serienfertigungsauftrag zu erhalten; im Fall der Erlangung des Auftrags werden die Entwicklungskosten mittels *piece-price-amortisation* vergütet. Zu den einzelnen Abgrenzungen im Detail vgl. ausführlich KPMG (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 142), S. 94 ff.

149 Vgl. ED/2011/6.81 ff.

150 Vgl. ED/2011/6.31 ff.

151 Es wird auf die analogen Ausführungen in Abschn. III.1. verwiesen.

152 Vgl. stellvertretend Ernst & Young (Hrsg.), *Drive for the global GAAP, An automotive industry comparison of US-GAAP and IFRS*, 2008, S. 6 f.

153 Vgl. Abschn. II.2.a).

154 Vgl. IAS 18.IE5.

155 Vgl. ausführlich ED/2011/6.B40 ff. Entspricht der vereinbarte Rückkaufspreis dem ursprünglichen Verkaufspreis liegt tendenziell eine Finanzierungstransaktion vor. Dagegen sind die Leasingregelungen anzuwenden, wenn der vereinbarte Rückkaufspreis den ursprünglichen Verkaufspreis unterschreitet. Dabei sind entsprechende Abzinsungseffekte zu berücksichtigen.

156 So explizit ED/2011/6.45.

157 Es wird auf die entsprechenden Ausführungen in Abschn. II.2.a) verwiesen.

158 Vgl. ausführlich Abschn. II.2.a).

159 Auch Unternehmen in dieser Branche garantieren ihren Kunden nicht selten den Rückkauf der veräußerten Güter zu einem späteren Zeitpunkt oder verpflichten sich gar zu diesem (meist zu einem bereits zum Veräußerungszeitpunkt festgelegten Betrag). Beispiel: eine Brauerei veräußert an Getränkehändler Bierfässer, wobei für jedes Bierfass ein Pfand i.H.v. 50 € zu zahlen ist (wirtschaftlich betrachtet ist hier eine feste Rückkaufverpflichtung seitens der Brauerei gegeben). Es wird auf die entsprechenden Ausführungen in Abschn. VI.3. verwiesen.

te Abgrenzungsfragen hinsichtlich Brutto- oder Nettoausweis der Umsatzerlöse ergeben. Veräußert z.B. ein Einzelhändler auf eigens abgegrenzten eigenen Verkaufsflächen für einen Hersteller durch eigenes Verkaufspersonal dessen Produkte, ist gegenwärtig wie zukünftig zu prüfen, ob der Einzelhändler als Prinzipal oder als Agent handelt. Nach der hier vertretenen Auffassung dürften die neu im Standard explizit aufgenommenen Regelungen nur ausnahmsweise zu künftigem Anpassungsbedarf führen¹⁶⁰. Sofern die gegenwärtige Bilanzierungspraxis mit den gegenwärtig in IAS 18.IE21 enthaltenen Kriterien konform ist¹⁶¹, sollten sich grundsätzlich trotz leicht unterschiedlichem Wortlaut keine abweichenden Beurteilungen hinsichtlich eines Brutto- oder Nettoausweises der Umsatzerlöse ergeben.

- c) Neben klassischen Erlösschmälerungen (z.B. Rabatte, Skonti, Boni)¹⁶² spielen gerade in dieser Branche auch spezifische marketingpolitische Absatzanreize (*sales incentives*) verschiedenster Ausprägungen eine zentrale Rolle. De lege ferenda ist in diesem Kontext zu prüfen, ob es sich bei der Zahlung an den Kunden unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise letztlich um eine Zahlung für eine eigenständige Leistung des Kunden handelt (mit der Folge einer grundsätzlich aufwandswirksamen Verbuchung), oder, ob faktisch eine Umsatzreduktion analog zu den klassischen Erlösschmälerungen vorzunehmen ist (ggf. im Einzelfall auch eine Kombination aus Aufwandsverbuchung und Umsatzreduktion)¹⁶³. Streitig ist in diesem Kontext de lege lata vor allem die buchhalterische Behandlung sog. *slotting* bzw. *placement fees*, die gerade bei kurzlebigen Konsumgütern immer stärker an Bedeutung gewinnt, da sich der Verkauf auf immer weniger Handelsketten konzentriert. Durch die dadurch entstehende Einkaufsmacht muss ein Produzent nicht selten ‚Platzierungsgebühren‘ an Groß- bzw. Einzelhändler (also an seine eigenen Kunden) zahlen, um entweder überhaupt oder in spezielle günstig gelegene Verkaufsregale aufgenommen zu werden. Vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Regelungslücke i.S. von IAS 8.10 wird im Schrifttum (in Abhängigkeit spezifischer Umstände) die Aktivierung eines immateriellen Vermögenswerts (Belieferungsrecht), die Verbuchung als Aufwand bzw. eine Erlösminderung als zulässig erachtet¹⁶⁴. De lege ferenda sind auch derartige spezifische Absatzanreize von den Neuregelungen erfasst, sodass Prozess- und Systemanpassungen resultieren können. Für diejenigen IFRS-Bilanzierer, die bereits gegenwärtig auf Basis der ‚Brückennorm‘¹⁶⁵ IAS 8.12 vollumfänglich die einzelfallspezifischen US-amerikanischen Normen in ASC 605-50-45 (vormals EITF 01-09) zur Schließung der Regelungslücke ins IFRS-Normensystem transferiert haben, dürften sich keine Änderungen ergeben¹⁶⁶. Platzierungsgebühren dürften realiter (auch in Übereinstimmung mit ASC 605-50-45) regelmäßig als Umsatzminderung zu berücksichtigen sein, da die entsprechende Leistung nur selten von einem Nichtkunden erbracht werden dürfte¹⁶⁷. Sofern es sich im Zusammenhang mit *slotting* bzw. *placement fees* dagegen in Einzelfällen um eigenständige Leistungen des Kunden handelt (z.B. Logistik- oder Werbeleistungen), kommt sowohl gem. ASC 605-50-45 als auch nach ED/2011/6 ggf. eine Aufwandserfassung in Betracht. Übersteigt indes die hierfür an den eigenen Kunden geleistete Zahlung den Marktwert der entsprechenden Leistung, wäre der Überschuss als Umsatzreduktion zu zeigen, während der Marktwert entsprechend als Aufwand zu erfassen wäre (sachlogische Aufteilung)¹⁶⁸. Im Einzelhandel erfreuen sich als Absatzanreize (*sales incentives*) vor allem auch Kundenbindungsprogramme (*customer loyalty*

programmes) seit einigen Jahren einer immer größeren Beliebtheit¹⁶⁹. Bereits gegenwärtig ist gem. IFRIC 13 bei derartigen Geschäftstransaktionen die *multiple-element theory* anzuwenden und die gewährten Prämien sind als separate Bestandteile des Verkaufsgeschäfts abzuspalten¹⁷⁰. Obwohl die konzeptionellen Unterschiede zwischen IFRIC 13 de lege lata und dem Standardentwurf de lege ferenda auf den ersten Blick nur marginal sind, können sich dennoch in Einzelfällen durchaus abweichende Beurteilungen ergeben und somit künftige Prozess- und Systemanpassungen notwendig werden. Insbesondere im Rahmen der Allokation des geschätzten Transaktionspreises auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen könnten sich de lege ferenda Abweichungen ergeben, da gegenwärtig z.B. der Einzelveräußerungspreis der Prämienkomponente ausschließlich auch (noch) auf Basis des isolierten Prämienmarktwerts ermittelt werden darf (d.h. ohne Berücksichtigung der entsprechenden Marktwerte der anderen Komponenten)¹⁷¹.

- d) In der Branche Einzelhandel und Konsumgüter haben zudem Geschenkgutscheine (*gift cards*) jeglicher Ausprägung in den vergangenen Jahren eine zentrale Bedeutung erlangt. Sowohl gegenwärtig als auch zukünftig darf die Umsatzrealisierung nicht zum Zeitpunkt des Verkaufs der Geschenkgutscheine vorgenommen werden, sondern ist solange mittels bilanzieller (passivischer) Abgrenzung hinauszuzögern, bis der Kunde den Gutschein einlöst. Streitig ist in diesem Kontext indes die Behandlung desjenigen Anteils aus dem Gutscheinverkauf, der auf Basis historischen Datenmaterials von den Kunden voraussichtlich nicht eingelöst wird (international als ‚breakage‘¹⁷² bezeichnet). Während es de lege lata diesbezüglich an spezifischen Regelungen mangelt und folglich eine ‚diversity in practice‘ vorzufinden ist, darf de lege ferenda dieser Anteil – sofern zuverlässig ermittelbar – bereits in Übereinstimmung mit dem ansonsten üblichen Kundenverhalten realisiert werden. Nur ausnahmsweise ist die Umsatzrealisierung bis zu dem Zeitpunkt hinauszuzögern, zu dem die Einlösung als unwahrscheinlich einzustufen ist¹⁷³.

5. Immobilienwirtschaft

Bei typischen Geschäftstransaktionen in der Immobilienwirtschaft ist zunächst der sachliche Anwendungsbereich des Standardentwurfs zu prüfen, vor allem, da branchenspezifische Transaktionen vom Anwendungsbereich ausgenommen werden (sog. *scope exceptions*). Analog zu IAS 18.6 de lege lata sind Umsatzerlöse, die aus

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

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

162 Vgl. Abschn. II.2.d).

163 Vgl. ED/2011/6.65 ff.

164 Vgl. stellvertretend Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 121), § 25 Rdn. 114.

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

166 Im Ergebnis auch ED/2011/6.BC160.

167 Im Ergebnis auch Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 121), § 25 Rdn. 114.

168 Vgl. ausführlich Example 23 in ED/2010/6.B85.

169 So bereits Küting/Pilhofer, BB 2002 S. 2059 ff. Kunden erhalten bei Erwerb eines Produkts (oder der Inanspruchnahme einer Dienstleistung) vom Verkäufer (bzw. Hersteller) – in Abhängigkeit der Vertragssumme – eine bestimmte Bonuspunktzahl auf ein entsprechendes Punktekonto gutgeschrieben. Ab einem bestimmten Punktestand erhalten die Kunden in der Folge eine Prämie in Form einer Gutschrift bzw. in Form der Lieferung eines kostenlosen Produkts (oder der Erbringung einer kostenlosen Dienstleistung) nach Wahl. Derartige Instrumente zur Verkaufsförderung sind nicht nur in der Luftfahrt sehr beliebt.

170 Zu IFRIC 13 im Einzelnen vgl. stellvertretend Driesch, WPg 2007 S. 1059 ff.

171 So explizit IFRIC 13.BC14.

172 ED/2011/6.B26 (stellvertretend).

173 Vgl. ED/2011/B25 ff.

Versicherungsverträgen i.S. von IFRS 4 sowie aus Leasingverträgen i.S. von IAS 17 resultieren, auch de lege ferenda vom Anwendungsbereich ausgenommen. Folglich sind auch künftig vor allem Mieterträge resultierend aus Mietverträgen im Kontext von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (*investment property*) von den geplanten Neuregelungen ausgenommen und weiterhin nach den einschlägigen Leasingvorschriften abzubilden. Dagegen fallen wie bisher alle anderen branchentypischen Verträge mit Kunden unter den Anwendungsbereich des Standardentwurfs. Dies gilt z.B. für die Errichtung und den Verkauf von Immobilien sowie für Verträge aus typischen Managementservices ebenso wie für sämtliche Mehrkomponentenverträge (selbst dann, wenn in einem derartigen Vertragskonglomerat eigenständige Leistungsverpflichtungen wie z.B. Leasing- und Versicherungsverträge enthalten sind, die vom Anwendungsbereich ausgenommen sind).

Neben der bereits im Rahmen der Reflexion der Baubranche ausführlich analysierten Thematik der Umsatzrealisierung bei der Errichtung von Immobilien¹⁷⁴ können in der Immobilienwirtschaft vor allem nachfolgend ausgewählte Problemfelder zu künftigem Prozess- und Systemanpassungsbedarf führen:

- a) In der Immobilienwirtschaft ergeben sich in Zusammenhang mit der Thematik Brutto- versus Nettoausweis bei Vermittlungstransaktionen (*principal versus agent considerations*) vielfältige diffizile (ermessensbehaftete) Abgrenzungsfragen hinsichtlich eines Brutto- oder Nettoausweises der Umsatzerlöse (z.B. in Zusammenhang mit durchgereichten Nebenkosten). Nach der hier vertretenen Auffassung dürften die neu im Standard explizit aufgenommenen Regelungen indes nur ausnahmsweise zu künftigem Anpassungsbedarf führen¹⁷⁵. Sofern die gegenwärtige Bilanzierungspraxis mit den gegenwärtig in IAS 18.IE21 enthaltenen Kriterien konform ist, sollten sich trotz leicht unterschiedlichem Wortlaut grundsätzlich keine abweichenden Beurteilungen hinsichtlich eines Brutto- oder Nettoausweises der Umsatzerlöse ergeben.
- b) Im Rahmen von Veräußerungstransaktionen von Immobilien könnte insbesondere die Bestimmung des Transaktionspreises zu künftigem Prozess- und Systemanpassungsbedarf führen. Vor allem bei regelmäßig anzutreffenden bedingten oder variablen Kaufpreisbestandteilen sind entsprechende ermessensbehaftete Wahrscheinlichkeitsschätzungen vorzunehmen, wobei in Abhängigkeit der spezifischen Umstände entweder der wahrscheinlichkeitsgewichtete Betrag (Erwartungswert) oder die wahrscheinlichste Ausprägung heranzuziehen ist¹⁷⁶. Außerdem dürfte es bei gerade in dieser Branche regelmäßig vereinbarten langfristigen Zahlungszielen aufgrund der künftig zwingenden Berücksichtigung von Abzinsungseffekten bei der Umsatzrealisierung in Einzelfällen zu abweichenden Beurteilungen gegenüber der derzeitigen Bilanzierungspraxis kommen¹⁷⁷. Bei derartigen Veräußerungstransaktionen dürften zudem bei der Bestimmung der einzelnen Leistungsverpflichtungen regelmäßig branchentypische Mietgarantien zu beurteilen sein. Mietgarantien dürften regelmäßig insbesondere dann als eigenständige Leistungsverpflichtung abzugrenzen sein, wenn (unter wirtschaftlicher Betrachtung) diese Gewährleistung auch zusätzlich erworben werden könnte und de facto nicht ausschließlich (nur) als Gewährleistung für die der Immobilie zugesicherten Eigenschaften dient¹⁷⁸.
- c) Im Rahmen von branchentypischen Managementserviceverträgen werden regelmäßig unterschiedlichste Dienstleistungen in

Leistungsbündel angeboten. De lege ferenda können sich bei der Beurteilung derartiger Mehrkomponentenverträge folglich zwangsläufig Prozess- und Systemanpassungen vor dem Hintergrund der künftig umfassend normierten diesbezüglichen Regelungen im Standard ergeben (vor allem bei der Identifizierung eigenständiger Leistungsverpflichtungen, im Rahmen der Schätzung des Transaktionspreises unter häufig anzutreffenden variablen Vergütungen und langfristigen Zahlungszielen sowie bei der Beurteilung belastender Leistungsverpflichtungen).

6. Pharma / BioTech

Soll in der BioTech- bzw. Pharmabranche künftiger potenzieller Anpassungsbedarf durch die in ED/2011/6 enthaltenen Neukonzeptionen im Bereich der Umsatzrealisierung analysiert werden, stehen vor allem Mehrkomponentenverträge im Fokus. So werden z.B. im Bereich ‚Life-Sciences‘ regelmäßig Kooperationsverträge zwischen Pharma- und BioTech-Unternehmen abgeschlossen¹⁷⁹. Die Biotechnologiebranche unterscheidet sich – wie Lauer/Bremer eindrucksvoll belegen – bedeutend von anderen Branchen: „Rund 90% der sich in der Entwicklung befindenden Produkte fallen durch die zahlreichen Tests durch oder werden von der Arzneimittelzulassungsbehörde abgelehnt“¹⁸⁰. Generalistische Aussagen sind vor dem Hintergrund der erheblichen Individualität indes nur schwer möglich. Gleichwohl können vor allem folgende typische Problemfelder in Zusammenhang mit derartigen Mehrkomponentenverträgen zu künftigem Prozess- und Systemanpassungen führen:

- a) Problematisch dürfte regelmäßig die Prüfung des Anwendungsbereichs des Standardentwurfs bei derartigen Kooperationsverträgen sein. Der sachliche Anwendungsbereich des Standardentwurfs umfasst nämlich nur Verträge mit Kunden („*contracts with customers*“¹⁸¹). Dabei ist aus Sicht des BioTech-Unternehmens nicht selten fraglich, ob der Kooperationspartner überhaupt als ‚Kunde‘ in diesem Sinne zu qualifizieren ist, vor allem, da das Ziel solcher Vereinbarungen de facto die Teilung von Chancen und Risiken und nicht die Umsatzgenerierung ist. Ein ‚Kunde‘ ist definiert als „*party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity's ordinary activities*“¹⁸². Diese Ermessensentscheidung ist im Lichte aller Umstände des Einzelfalls zu treffen und ist gem. *basis for conclusions* insbesondere im Fall von „*collaborative research and development efforts between biotechnology and pharmaceutical entities*“¹⁸³ eingehend zu prüfen. Sofern der Kooperationspartner unter Würdigung aller Umstände im Einzelfall als Entwicklungspartner und nicht als Kunde einzustufen ist (und somit im Ergebnis keine Lieferanten-Kunden-Beziehung vorliegt), kommt

174 Vgl. Abschn. VI.2.

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

176 So explizit ED/2011/6.55.

177 Vgl. ausführlich Abschn. II.2.c).

178 Zur Bilanzierung von Mietgarantien de lege lata vgl. ausführlich Beck, StUB 2004 S. 1060 f.; Paix/Roth, IRZ 2008 S. 442 sowie Hoffmann, PiR 2011 S. 300.

179 Beispiel einer typischen Strukturierung einer Lizenz- und Kooperationsvereinbarung zwischen einem Bio-Tech (B) und einem Pharmaunternehmen (P): 1. B erteilt P eine exklusive Lizenz an Know-how und Technologie; 2. P zahlt an B eine nicht-rückerstattungsfähige Vorabzahlung (non-refundable up-front payment); 3. B führt die vereinbarten Forschungsaktivitäten durch; 4. P vergütet B die Forschungsleistungen (at arm's lengths); 5. P zahlt bei erfolgreicher FDA-Zulassung einen festgelegten Einmalbetrag und erhält im Gegenzug die Lizenz von B (aus 1.) übertragen; 6. P zahlt zusätzlich einen festgelegten Prozentsatz bei Verkauf jedes kommerziellen Produkts.

180 Lauer/Bremer, KoR 2005 S. 450.

181 ED/2011/6.9.

182 ED/2011/6.Appendix A.

183 ED/2011/6.BC37.

die Anwendung des neuen Standardentwurfs von vornherein ohnehin nicht in Betracht, sodass keine Änderungen gegenüber der bisherigen Bilanzierungspraxis zu erwarten sind.

- b) Analog zur Softwarebranche nehmen Lizenzen auch in der Bio-Tech- bzw. Pharmabranche eine zentrale Stellung ein. Nach dem Standardentwurf wird der Umsatz einer 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 kann¹⁸⁴. Vor dem Hintergrund der divergierenden Regelungen *de lege lata*¹⁸⁵, dürfte dies in praxi nicht selten mit entsprechenden Prozess- und Systemanpassungen verbunden sein.
- c) Im Rahmen der Schätzung des Transaktionspreises dürfte die branchentypisch vorzufindende erhebliche Variabilität durch Anknüpfung an zukünftige Erfolgsfaktoren und der regelmäßig wohl vorliegenden Unmöglichkeit des Treffens von Einschätzungen auf Basis historischen Datenmaterials (aufgrund der erheblichen Individualität der Verträge und Umstände) *de lege ferenda* nicht selten dazu führen, dass die Umsatzrealisierung zunächst nur in Höhe ggf. vereinbarter Fixbeträge zu realisieren und die variablen Beträge faktisch bis zu dem Zeitpunkt hinauszuzögern sind, zu dem eine verlässliche Schätzung möglich ist¹⁸⁶. Dies gilt z.B. in Zusammenhang mit Lizenzzahlungen insbesondere in den branchentypischen Fällen, in denen die Zahlungen vom zukünftigen Umsatz abhängen (sog. *sales-based royalty*)¹⁸⁷.
- d) Anpassungsbedarf könnte auch aus einer künftig unterschiedlichen Beurteilung von branchentypischen nicht-rückerstattungsfähigen Vorabzahlungen (*non-refundable up-front fees*) resultieren. Während diese *de lege lata* (nur) dann über die Vertragslaufzeit zu verteilen sind, wenn ein zeitraumbezogener Vorteil bzw. eine zeitraumbezogene Vergünstigung gewährt wird (und somit nicht selten unmittelbar ertragswirksam als Umsatz vereinnahmt werden)¹⁸⁸, ist davon auszugehen, dass diese Vorabzahlungen *de lege ferenda* wohl tendenziell eher über die Vertragslaufzeit verteilt werden müssen¹⁸⁹. Dies deshalb – wie Lauer/Bremer zutreffend feststellen – da die *up-front fees* „wirtschaftlich nicht alleine für sich zu betrachten [sind; d. Verf.], sondern immer im Zusammenhang mit den gesamten Vertragsvereinbarungen. Damit haben Up-front Payments, soweit sie nicht rückzahlbar sind, den Charakter einer Vorauszahlung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses ähnlich einem Miet- oder Leasingvertrag“¹⁹⁰.
- e) Weiterer Anpassungsbedarf könnte in der BioTech- bzw. Pharmabranche insbesondere auch aus der gegenüber IAS 37 abweichend normierten künftigen Behandlung von belastenden Verträgen (*onerous contracts*) zu erwarten sein, die branchentypisch regelmäßig von erheblicher Bedeutung sind¹⁹¹.

7. Dienstleistungen

Dienstleistungen sind *de lege lata* grundsätzlich nach Maßgabe des Leistungsfortschritts (sog. *percentage-of-completion method* bzw. *stage-of-completion method*) zu realisieren¹⁹², wobei der Fertigstellungsgrad in Abhängigkeit des spezifischen Vertrags entweder input- oder outputorientiert zu ermitteln ist¹⁹³. Nur ausnahmsweise kommt eine „gewinnneutrale Ertragsrealisation“¹⁹⁴ i.S. von IAS 18.26 in Betracht, wobei diese realiter (nur) für restriktive Ausnahmefälle Anwendung finden dürfte¹⁹⁵. Sind Dienstleistungen in einen Mehrkomponentenvertrag eingebettet, so ist *de lege lata* entweder IAS 11.9 (sofern Dienstleistungen in Zusammenhang mit einem Fer-

tigungsauftrag i.S. von IAS 11.3 vorliegen) oder die in IAS 18.13 manifestierte allgemeine Norm einschlägig.

De lege ferenda sind Umsatzerlöse aus Dienstleistungen (nur dann) zeitraumbezogen (kontinuierlich) zu realisieren, wenn die bereits in Abschn. II.1. reflektierten Kriterien des Standardentwurfs erfüllt sind. Dies wäre bei Dienstleistungen in Zusammenhang mit einem Vermögenswert z.B. dann erfüllt, wenn sich der zu bearbeitende Vermögenswert in der Verfügungsmacht des Kunden befindet (z.B. Reparaturleistungen an Fahrzeugen, Reinigungsleistungen an Gebäuden etc.). Eine Dienstleistung ohne Bezug zu einem konkreten Vermögenswert ist dann kontinuierlich zu realisieren, wenn z.B. der Kunde kontinuierlich am Projektfortschritt durch Nutzenzufluss profitiert (z.B. Schulungs- und Beratungsleistungen), die bisher erbrachten Leistungen nicht erneut erbracht werden müssten, sofern ein anderes Unternehmen die noch ausstehenden Leistungsverpflichtungen erbringen würde (z.B. Transportleistungen eines Logistikunternehmens zu einem Zwischenziel), oder dann, wenn das Unternehmen einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Zahlung der bisher erbrachten Leistungen hat und davon auszugehen ist, dass die Leistungen insgesamt vertragskonform erfüllt werden. Gerade an der Normierung dieser einzelfallspezifischen (praxisgerechten) Regelungen wird die Aufweichung des ansonsten vom IASB präferierten *control principle* evident, da die Verfügungsmacht der zugesagten Dienstleistungen noch nicht zwangsläufig tatsächlich auf den Kunden übergegangen sein muss. Zwischen der kontinuierlichen Umsatzrealisierung *de lege ferenda* und der Teilgewinnrealisierung *de lege lata* i.S. von IAS 11 dürften sich in der Vorgehensweise nach der hier vertretenen Auffassung keine materiellen Unterschiede ergeben¹⁹⁶. Selbst die „gewinnneutrale Ertragsrealisation“¹⁹⁷ i.S. von IAS 11.32 bleibt künftig in den (restriktiven) Fällen erhalten, in denen keine vernünftigen Schätzungen des Fertigstellungsgrades vorgenommen werden können¹⁹⁸. Nach der hier vertretenen Auffassung sind die im Standardentwurf entwickelten Kriterien jedoch stark ermessensbehaftet und nicht trennscharf, sodass diese in einer nicht unbeträchtlichen Anzahl von Praxisfällen je nach Zielsetzung des Managements ‚dehnbar‘ sein dürften. Unterschiede zur gegenwärtigen Bilanzierungspraxis und somit zwingender Prozess- und Systemanpassungsbedarf dürfte folglich nur dann vorliegen, wenn die Kriterien einer kontinuierlichen Leistungserbringung im Einzelfall gerade nicht vertretbar sind.

184 Eine Ausnahme käme demnach also in den Fällen in Betracht, in denen die Risiken der Lizenz mit den Risiken der anderen identifizierten Leistungsverpflichtungen so eng verflochten sind, dass diese als eine buchhalterische Einheit anzusehen wären. Zu einer ausführlichen kritischen Reflexion vgl. Haas/Kreher, KoR 2012 S. 114 ff.

185 Vgl. die analogen Ausführungen betreffend die Softwarebranche in Abschn. III.2.

186 Vgl. ED/2011/6.81 ff.

187 So explizit ED/2011/6.85.

188 Vgl. IAS 18.IE17 sowie stellvertretend Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 121), § 25 Rdn. 53 ff.

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

190 Lauer/Bremer, KoR 2005 S. 453.

191 Vgl. ausführlich Abschn. II.2.e).

192 So explizit IAS 18.20 ff.

193 So explizit IAS 18.24. Zur Umsatzrealisierung bei Dienstleistungsaktivitäten *de lege lata* im Einzelnen vgl. ausführlich Lüdenbach/Janßen, BC 2/2004 S. 30 ff.

194 Pilhofer, a.a.O. (Fn. 122), S. 203.

195 Vgl. Pilhofer, a.a.O. (Fn. 122), S. 208 ff.

196 So ist insbesondere auch zukünftig der Leistungsfortschritt mit demjenigen Fertigstellungsgrad (input- oder outputorientiert) zu ermitteln, der die jeweiligen Projektgegebenheiten am besten widerspiegelt; vgl. ED/2011/6.38 ff.

197 Pilhofer, a.a.O. (Fn. 122), S. 203.

198 So explizit ED/2011/6.48.

„Mit dem neuen prinzipienorientierten Standardentwurf sind zwangsweise in vielen Bereichen Ermessensentscheidungen und Schätzunsicherheiten verbunden, über die allerdings im Anhang zu berichten ist.“

Weiterhin dürfte künftiger Anpassungsbedarf vor allem im Rahmen der Bestimmung des Transaktionspreises des Vertrags im Kontext der Schätzung von regelmäßig realiter vorzufindenden variablen Vergütungsbestandteilen möglich sein, wobei bei dieser ermessensbehafteten Schätzung in Abhängigkeit der spezifischen Umstände entweder der wahrscheinlichkeitsgewichtete Betrag (Erwartungswert) oder die wahrscheinlichste Ausprägung heranzuziehen ist¹⁹⁹. Außerdem dürfte es gerade in Zusammenhang mit langfristigen Zahlungszielen – die vor allem bei langfristigen Dienstleistungen anzutreffen sind – vor dem Hintergrund der künftig zwingenden Berücksichtigung von Abzinsungseffekten bei der Umsatzrealisierung in Einzelfällen zu abweichenden Beurteilungen gegenüber der gegenwärtigen Bilanzierungspraxis kommen²⁰⁰.

VII. Kritische Reflexion und Zusammenfassung

Der vorliegende Beitrag widmete sich ganz dem in der Unternehmenspraxis zukünftig zu erwartenden Anpassungsbedarf aufgrund des im November 2011 vom IASB veröffentlichten *Re-Exposure-Draft ED/2011/6 „Revenue from Contracts with Customers“*. Er sollte 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. Anhand einer entsprechenden Abweichungsanalyse von neun, nach fest vorgegebenen Kriterien bewusst ausgewählten Branchen konnte eindrucksvoll belegt werden, dass die konzeptionellen Änderungen alles andere als „alter Wein in neuen Schläuchen“ sind. Im Gegenteil: Insbesondere Unternehmen der im Rahmen dieses Beitrags eingehend analysierten Branchen sehen sich künftig zum Teil mit erheblichen Änderungen in der externen Rechnungslegung konfrontiert. Gerade in den Branchen Telekommunikation, Software, Unterhaltung und Medien sowie Pharma/BioTech werden vor allem mit den hier typischerweise vorzufindenden Mehrkomponentenverträgen eine ganze Reihe von einschneidenden Veränderungen erwartet. Gleiches gilt für die Automobilindustrie und den dort vorzufindenden, teils komplexen *development* und *tooling arrangements*, deren Neubeurteilung zu abweichenden Bilanzierungspraktiken führen kann. In den Branchen Bauwirtschaft, Anlagen- und Maschinenbau sowie im Dienstleistungssektor ist insbesondere zu prüfen, ob die gegenwärtig übliche Teilgewinnrealisierung de lege ferenda noch anwendbar ist. Der Beitrag verdeutlichte aber auch eindrucksvoll, dass auch diejenigen Unternehmen von einschneidenden Veränderungen betroffen sein werden, die im Rahmen dieses Beitrags nicht eingehend analysiert wurden. Ein Beleg dafür ist die Vielzahl der in Abschn. II. im ersten Teil des Beitrags identifizierten branchenübergreifenden Problemfelder.

Im Rahmen der Analysen wurde wiederholt festgestellt, dass mit dem neuen prinzipienorientierten Standardentwurf zwangsweise in

vielen Bereichen Ermessensentscheidungen und Schätzunsicherheiten verbunden sein werden, über die im Anhang zu berichten ist, vor allem, damit sich die Abschlussadressaten ein umfassendes Bild über deren Auslegungen seitens des Managements machen können. Der in der Fachdiskussion zu Beginn des Standardentwicklungsprozesses regelmäßig geäußerten Kritik an einer konsequenten Umsetzung des *control principle* wurde zwischenzeitlich durch praxisgerechte Lösungsansätze und somit faktisch der Normierung eines aus theoretischer Sicht nicht unbedenklichen sog. *mixed model* Rechnung getragen. Obwohl das IASB ursprünglich vor allem die derzeit existierenden Regelungsinconsistenzen beseitigen wollte, ist diese Zielsetzung zwischenzeitlich offensichtlich in den Hintergrund getreten. Das IASB hat anscheinend im Laufe des Projekts erkannt, dass ein bilanztheoretisch konsistentes Umsatzrealisationsmodell (wohl) nicht durchsetzbar ist.

Obwohl der in der Einleitung angesprochene Vergleich der Thematik „Umsatzrealisierung“ mit einem Eisberg im Meer von *Wood* schon einige Jahre alt ist, ist er im Kontext des neuen Standardentwurfs zur Umsatzrealisierung aktueller denn je. Auf den ersten Blick scheinen die in ED/2011/6 enthaltenen Neukonzeptionen gegenüber der gegenwärtigen Bilanzierungspraxis nicht wirklich konzeptionell innovativ und nur wenige Änderungen sind spontan erkennbar. Auf den zweiten Blick indes erkennt man die Brisanz in vielen (Teil-)Bereichen und damit erst den gesamten potenziellen Anpassungsbedarf der durch den Standardentwurf hervorgerufen werden kann.

Der Praktiker sollte nicht erst die Verabschiedung des finalen Standards abwarten, sondern sich frühzeitig mit den für ihn relevanten Problemfeldern auseinandersetzen, um die Auswirkungen rechtzeitig verstehen und kommunizieren zu können. Nicht selten können diese Auswirkungen erhebliche Folgewirkungen auslösen, nicht zuletzt, da die Umsatzerlöse eine zentrale Kennzahl im Rahmen der Bilanzanalyse darstellen und insofern vielfältige Ausstrahlungswirkungen entfachen (u.a. auch auf Covenants-Klauseln). Zwar ist eine Anwendung für Geschäftsjahre vor dem Jahr 2015 praktisch ausgeschlossen – vor dem Hintergrund der grundsätzlich geforderten retrospektiven Anwendung und der Darstellung von entsprechenden Vergleichszahlen verbleibt jedoch nicht wirklich in allen Fällen ein ausreichender Implementierungszeitraum. Es bleibt abzuwarten, wie die Praxis – eine Verabschiedung des Standardentwurfs natürlich vorausgesetzt – mit den Neukonzeptionen realiter umgehen wird. Es dürfte nicht auszuschließen sein, dass Unternehmen ggf. sogar ihre Geschäftstransaktionen zukünftig an diesen vorgeschlagenen Neuregelungen ausrichten werden. Damit würde die Zwecksetzung der Rechnungslegung de facto ad absurdum geführt. Rechnungslegung soll schließlich Geschäftstransaktionen abbilden und nicht deren Ausprägungen in praxi bestimmen.

199 So explizit ED/2011/6.55.

200 Vgl. ausführlich Abschn. II.2.c).