

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XVII
Problemstellung	1
Erstes Kapitel	
Auslegungssystem der IFRS und Normwürdigung	
I. Bestimmung und Auslegung der relevanten Standards	7
1. IAS 18 <i>Erträge</i>	7
a) Regelungsansätze zu Mehrkomponentenverträgen	7
aa) Prinzip der Abgrenzung einzelner Geschäftsvorfälle	7
aaa) Regelungstext	7
bbb) Regelungsanforderungen	8
ccc) Regelungsbeispiel	9
ddd) Regelung im Verhältnis zu anderen Standards	11
eee) Regelungskomentierungen	12
bb) Regelungen zum Verkauf von Gütern	16
aaa) Umfangreiche Garantieleistungen (IAS 18.16a)	16
bbb) Installationsleistungen (IAS 18.16c, A2a und A10)	18
cc) Regelungen zur Erbringung von Dienstleistungen	22
aaa) Bewertung von Dienstleistungsentgelten als abgegrenzte Bestandteile (IAS 18.A11)	22
bbb) Behandlung von <i>up-front fees</i> (IAS 18.A17)	24
ccc) Behandlung von <i>franchise fees</i> (Anhang 18)	26
ddd) <i>post-delivery service support</i> bei Softwareerstellung (IAS 18.A19)	27
dd) Regelungen zu Zinsen, Nutzungsentgelten und Dividenden	28
b) Interpretationen des IFRIC	29
aa) SIC 27 <i>Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen</i>	29
bb) IFRIC 12 <i>Service Concession Agreements</i>	29
cc) IFRIC 13 <i>Customer Loyalty Programmes</i>	33
dd) IFRIC 15 <i>Real Estate Sales</i>	37
c) Auslegung von IAS 18	39
aa) IFRS-Auslegungsgrundsätze	39
bb) Gemeinschaftsrechtliche Auslegungsgrundsätze	40
cc) Auslegungsprobleme	43
aaa) Unklarer Anwendungsbereich	43

bbb)	Unklares Regelungsobjekt Geschäftsvorfall	44
ccc)	Unterschiedliche Identifikation abgrenzbarer Bestandteile	44
ddd)	Unterschiedliche Berücksichtigung von Abhängigkeiten	45
eee)	Unterschiedliche Bewertungsmethoden	46
2.	IAS 11 <i>Fertigungsaufträge</i>	47
a)	Segmentierung von Fertigungsaufträgen	47
b)	Indirekte Segmentierung durch Ertragsvereinnahmung nach dem Fertigstellungsgrad	50
c)	Nicht abgeschlossenes Projekt zur Interpretation von IAS 11.8–10	51
d)	Ermessensbehaftete Auslegung von IAS 11	52
aa)	Ermittlung der Komponenten	52
bb)	Bindende Angebote als Bewertungsmaßstab	53
3.	IAS 17 <i>Leasingverhältnisse</i>	54
a)	Hinweis auf die Behandlung von Mehrkomponentenverträgen	54
b)	IFRIC 4 zur Separierung der Leasing-Komponente	56
c)	Fragliche Auslegung von IAS 17 und IFRIC 4	57
aa)	Ermittlung der Komponenten	57
bb)	Bewertung zum relativen Zeitwert	58
II.	Lückenschließung durch Analogieschluss	58
1.	Voraussetzungen: Regelungen zu <i>similar and related issues</i>	58
a)	Segmentierungskriterien für Fertigungsaufträge (IAS 11)	58
b)	Trennung der Leasing-Komponente (IFRIC 4)	59
2.	Analoge Anwendung auf Mehrkomponentenverträge	60
a)	Ermittlung und Bewertung der Komponenten analog zu IAS 11	60
b)	Bewertung der Komponenten bei Waren und Dienstleistungen analog zu IFRIC 4, 13 und 15	61
III.	Lückenschließung durch Ansatz- und Bewertungskriterien des Rahmenkonzepts	62
1.	Hinweise zur Ertragsvereinnahmung	62
2.	Auswirkungen des fehlenden Endorsement des Rahmenkonzepts	64
IV.	Lückenschließung durch Anwendung von Verlautbarungen anderer Standardsetter, Literaturmeinung und Kaufmannsübung	64
1.	Mögliche Quellen	64
2.	Verlautbarungen zur Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen	65
a)	SOP 97-2 <i>Software Revenue Recognition</i>	65
b)	EITF 00-21 <i>Revenue Arrangements with Multiple Deliverables</i>	66
c)	FRS 5 <i>Reporting the Substance of Transactions</i>	68
d)	E-DRS 17 <i>Erlöse</i>	68
3.	Zulässigkeit der Anwendung	69
a)	Vergleich der Rahmenkonzepte	69

aa) US GAAP	69
bb) UK GAAP	71
b) Untersuchung der Regelungslösung	73
4. Abgrenzungsfragen	73

Zweites Kapitel

Allgemeine Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen nach IFRS (unter Anwendung von EITF 00-21 *Revenue Arrangements with Multiple Deliverables*)

I. Grundsatz der Identifikation von Bilanzierungseinheiten	77
1. Prinzip des selbstständigen Wertes der erbrachten Leistung	77
a) Darstellung; Sinn und Zweck	77
aa) Unabhängigkeit der erbrachten Leistung	77
bb) Vereinfachte Abbildung	77
aaa) Verzicht auf die Bestimmung von <i>separate earnings processes</i>	77
bbb) Verzicht auf die Untersuchung funktionaler Abhängigkeiten	78
cc) Ertragsvereinnahmung der Bilanzierungseinheiten nach US GAAP	80
b) Konkretisierung	80
aa) Vereinfachter Nachweis	80
aaa) Darstellung; Sinn und Zweck	80
bbb) Veräußerung durch den Bilanzierenden	80
ccc) Veräußerung durch Dritte	82
bb) Direkter Nachweis	84
aaa) Darstellung; Sinn und Zweck: Vergleichbarkeit	84
bbb) Anforderungen: abstrakte Veräußerung am Markt	84
2. Prinzip der Bewertbarkeit der ausstehenden Leistung	85
a) Darstellung; Sinn und Zweck: objektivierte und verlässliche Bewertbarkeit	85
b) Konkretisierung	86
aa) Vorrangige Ermittlung der Zeitwerte als VSOE of fair value	86
aaa) Einzelverkaufspreis des Bilanzierenden	86
bbb) Geplanter Einzelverkaufspreis des Bilanzierenden	88
bb) Nachrangige Ermittlung der Zeitwerte als Marktpreise	89
aaa) Darstellung; Sinn und Zweck: Vergleichbarkeit	89
bbb) Erforderliche Vergleichbarkeit der Leistung	89
cc) Ungeeignete Nachweise	90
aaa) Kosten oder Kosten zuzüglich Gewinnaufschlag	90
bbb) Vertraglich vereinbarte Preise oder Listenpreise	91
dd) Ausstehende Leistung erfüllt Kriterium des selbstständigen Werts	91
	XI

3.	Prinzip der wahrscheinlichen Erbringung der Leistung bei Rückgaberechten	92
	a) Darstellung; Sinn und Zweck	92
	aa) Erhöhtes Risiko der Ausübung des Rückgaberechts bei Nichterbringung	92
	bb) Erweiterung der Regelungen zur Ertragsvereinnahmung bei Rückgaberechten	92
	cc) Berücksichtigung von Interdependenzen	93
	b) Konkretisierung	94
	aa) Abhängigkeitsvermutung bei Rückgaberechten	94
	bb) Vermutungsentkräftung	94
	aaa) Erbringung der ausstehenden Leistung wahrscheinlich	94
	bbb) Erbringung der ausstehenden Leistung im Einflussbereich des Bilanzierenden	95
	c) Verpflichtende Beachtung bei Anwendung im Rahmen der IFRS	95
4.	Prinzip der Nicht-Identifikation unwesentlicher Bilanzierungseinheiten	96
	a) Darstellung; Sinn und Zweck: wesentliche Leistungserbringung	96
	b) Konkretisierung	96
	aa) Ertragsvereinnahmung einer Bilanzierungseinheit bei ausstehenden unwesentlichen Leistungen	96
	aaa) Ausstehende (unwesentliche) Leistung <i>inconsequential or perfunctory</i>	96
	bbb) Verlässliche Erbringung der (ausstehenden) unwesentlichen Leistung	99
	bb) Keine Identifikation von Bilanzierungseinheiten bei unwesentlichen Leistungen	99
	c) Keine Beachtung bei Anwendung im Rahmen der IFRS	100
II.	Grundsatz der Verteilung des Gesamtbetrages auf Bilanzierungseinheiten	100
	1. Gesamtbetragsprinzip	100
	a) Maßgeblichkeit der vereinbarten Vergütung	100
	b) Volle Berücksichtigung von Leistungsboni	101
	c) Keine Berücksichtigung von Stornogeühren	102
	2. Prinzip der Bewertung zum relativen Zeitwert	102
	a) Darstellung; Sinn und Zweck: objektivierte Verteilung des Preisnachlasses	102
	b) Konkretisierung	102
	aa) Zeitwertproportionale Verteilung	102
	bb) Ausnahme: zu Zeitwerten aktivierte Leistungen	103
	3. Prinzip der hilfswweisen Bewertung zum Residualbetrag	104
	a) Darstellung; Sinn und Zweck: Ertragsvereinnahmung trotz fehlendem Zeitwert der erbrachten Leistung	104
	b) Residualbewertung nur der erbrachten Leistung	104

4. Prinzip der Begrenzung auf den einbringbaren Betrag	107
a) Darstellung; Sinn und Zweck	107
aa) Abbildung der verhandelten Konditionen	107
bb) Keine Fälligkeit: <i>fixed and determinable</i> -Kriterium nicht erfüllt	108
cc) Rückzahlungspflicht: <i>collectibility</i> -Kriterium nicht erfüllt	109
dd) Konsistenz zur Regelungslösung des SOP 97-2	109
b) Einschlägige Quellen eines Rücktrittsrechts	110
aa) Vertrag	110
bb) Schuldrecht	110
aaa) Abbildung der verhandelten Konditionen	110
bbb) Intension des Normgebers	111
ccc) Stützung durch die Literatur	112
cc) Kulanz	113
c) Konkretisierung unter Berücksichtigung des deutschen Schuldrechts	113
aa) Nicht einbringbarer Betrag bei spezifischem Rücktrittsrecht	113
aaa) Vertragliches spezifisches Rücktrittsrecht	113
bbb) Schuldrechtliches spezifisches Rücktrittsrecht	113
ccc) Regelungsfolgen	117
bb) Nicht einbringbarer Betrag bei Teilrücktritt als Ausnahme	120
aaa) Vertragliche Begrenzung auf Teilrücktritt	120
bbb) Schuldrechtliche Begrenzung auf Teilrücktritt	121
ccc) Regelungsfolgen	121
cc) Konkretisierung nach ausstehender Leistung und Diskussion	123
aaa) Montage	123
bbb) Wartung	125
ccc) Dienstleistung im Dauerschuldverhältnis	127
ddd) Zubehör	131
eee) Sache	133
III. Kein Konflikt zwischen EITF 00-21 und IFRS	134

Drittes Kapitel

Spezielle Bilanzierung von Softwareverträgen nach IFRS

(unter Anwendung von SOP 97-2 *Software Revenue Recognition*)

I. Grundsatz der Identifikation von Bestandteilen	137
1. Prinzip funktionaler Unabhängigkeit der Bestandteile	137
a) Darstellung; Sinn und Zweck	137
aa) Konkretisierung des <i>earned</i> -Grundsatzes	137
bb) Berücksichtigung von Interdependenzen	138
b) Konkretisierung	138

aa)	Im Allgemeinen	138
aaa)	Grad der Funktionsänderung	138
bbb)	Veräußerung der ausstehenden Leistung durch Dritte	140
ccc)	Veräußerung der erbrachten Leistung durch Dritte	141
ddd)	Zahlungstermine und Teilabnahmen	141
bb)	Im Speziellen	142
aaa)	Abgrenzung zu EITF 00-21	142
bbb)	Abgrenzung zu SOP 81-1	143
c)	Würdigung im Vergleich zum Prinzip des selbstständigen Wertes	144
d)	Verpflichtende Beachtung bei Anwendung im Rahmen der IFRS	144
2.	Prinzip der Bewertbarkeit der ausstehenden Leistung	145
a)	Darstellung; Sinn und Zweck: objektivierte und verkäufer-spezifische Bewertbarkeit	145
b)	Konkretisierung	146
aa)	Ausschließliche Ermittlung der Zeitwerte als VSOE of fair value	146
bb)	Besonderheiten der Ermittlung der VSOE of fair value bei Softwareverträgen	146
aaa)	Software und Upgrades	146
bbb)	Softwarepflegevertrag	149
ccc)	Wesentliche künftige Preisnachlässe	150
ddd)	Andere künftige Zugeständnisse (<i>concessions</i>)	152
cc)	Ungeeigneter Nachweis	153
aaa)	Marktpreise	153
bbb)	Kosten oder Kosten zuzüglich Gewinnaufschlag	153
ccc)	Vertraglich vereinbarte Preise oder Listenpreise	153
3.	Rückgaberechte ohne Einfluss auf die Identifikation von Bestandteilen	154
4.	Prinzip der Nicht-Identifikation unwesentlicher Bestandteile	154
II.	Grundsatz der Verteilung des Gesamtbetrages auf die Bestandteile	155
1.	Gesamtbetragsprinzip	155
2.	Prinzip der Bewertung zum relativen Zeitwert	155
a)	Darstellung; Sinn und Zweck	155
aa)	Vermeidung von Unterbewertungen der erbrachten Leistung	155
bb)	Regelungskonsistenz	156
b)	Konkretisierung	156
aa)	Zeitwertproportionale Verteilung	156
bb)	Ausnahmen	156
aaa)	Upgrades	156
bbb)	Wesentliche künftige Preisnachlässe	157
3.	Prinzip der hilfswisen Bewertung zum Residualbetrag	158
a)	Darstellung; Sinn und Zweck: Vermeidung übermäßig vorsichtiger Ertragsvereinnahmung	158

b)	Residualbewertung nur der erbrachten Leistung	158
4.	Prinzip der hilfswisen Ertragsvereinnahmung <i>pro rata temporis</i> . . .	159
a)	Darstellung; Sinn und Zweck: Vermeidung übermäßig vorsichtiger Ertragsvereinnahmung	159
b)	Konkretisierung	160
aa)	Anwendungsvoraussetzungen	160
aaa)	Einzige ausstehende Leistung Softwarepflege	160
bbb)	Einzige ausstehende Leistung Dienstleistungen	160
ccc)	Einzige ausstehende Leistung unspezifizierte Softwareprodukte	161
bb)	Regelungsfolge: Vereinnahmung über die (erwartete) Vertragslaufzeit	162
5.	Prinzip der Begrenzung auf den einbringbaren Betrag	163
a)	Darstellung; Sinn und Zweck	163
aa)	Nicht abgeschlossener <i>earnings process</i>	163
bb)	Getrennter Erwerb nicht Intension des Kunden	163
cc)	Rückzahlungspflicht: <i>collectibility</i> -Kriterium nicht erfüllt	164
b)	Einschlägige Quellen eines Rücktrittsrechts	164
c)	Übereinstimmung mit Regelung des <i>noncontingent amount</i>	166
d)	Konkretisierung unter Berücksichtigung des deutschen Schuldrechts	166
aa)	Nicht einbringbarer Betrag bei spezifischem Rücktrittsrecht	166
bb)	Nicht einbringbarer Betrag bei Teilrücktritt als Ausnahme	168
cc)	Konkretisierung nach ausstehender Leistung und Diskussion	169
aaa)	Softwarepflege	169
bbb)	Installation	172
ccc)	<i>Customising</i>	173
ddd)	Auslieferung von Dokumentation	174
eee)	Schulung oder Einweisung	174
fff)	Hardware	175
ggg)	(Zusätzliche) Software	176
III.	Kein Konflikt zwischen SOP 97-2 und IFRS	182
	Thesenförmige Zusammenfassung	185
	Verzeichnis abgekürzt zitierter Schriften	189
	Verzeichnis zitierter Schriften	203
	Verzeichnis zitierter Entscheidungen	205
	Verzeichnis zitierter amtlicher Drucksachen	209