

3 Gewinn- und Verlustrechnung

3.1 Allgemein

Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) dient der Darstellung der Ertragskraft des Unternehmens⁶⁴⁾ und ist Pflichtbestandteil des Abschlusses nach IAS 1. Im Gegensatz zu den Bilanzposten gibt es nur einen Standard, der sich ausschließlich mit der GuV befasst, nämlich IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“. Dies rührt aus den Vorschriften für die Erfassung und Folgebewertung der einzelnen Bilanzposten her, da bereits hieraus die Ergebnisauswirkungen resultieren. Weitere Standards zur Regelung der Erfassung von Erträgen und Aufwendungen würden folglich in Konkurrenz zu den übrigen Standards treten.

Die direkt mit der Ermittlung des Gewinns einer Periode verbundenen Posten sind Erträge und Aufwendungen⁶⁵⁾, wobei sich die Definition dieser Begriffe im Rahmenkonzept findet.⁶⁶⁾

3.1.1 Erträge

Die Erträge stellen eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode dar. Diese Zunahme resultiert aus Zuflüssen oder Wertsteigerungen von Vermögenswerten oder der Abnahme von Schulden. Der wirtschaftliche Nutzen führt zur Erhöhung des Eigenkapitals und muss unabhängig von Einlagen der Gesellschafter sein. Wie in Kapitel 2.2.2 bereits ausgeführt, sind bestimmte Wertschwankungen von Vermögenswerten oder Schulden direkt im Eigenkapital zu erfassen, etwa die Neubewertungsrücklage. Auch Wertschwankungen, die zu einer Eigenkapitalstärkung führen, sind der Definition entsprechend Erträge.

Der allgemeine Begriff der Erträge wird in § 74 des Rahmenkonzepts weiter unterteilt, nämlich in „Erlöse“ und „sonstige Erträge“. Die Unterscheidung dieser beiden Unterbegriffe ist für die Bilanzierung wesentlich, da sich IFRS 15 nur mit Erlöse aus Verträgen mit Kunden befasst.

Wesentliches Abgrenzungskriterium ist die gewöhnliche Tätigkeit der Unternehmen. Demnach sind Erlöse während der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit angefallene Erträge. Die sonstigen Erträge umfassen v.a. Wertsteigerungen von Vermögenswerten bzw. Wertminderungen von Schulden sowie Veräußerungen von langfristigen Vermögenswerten.⁶⁷⁾ Eine pauschale Abgrenzung bestimmter Ertragstypen ist nicht möglich, da die unternehmerische Tätigkeit dafür ausschlaggebend ist. So werden Zinserträge

⁶⁴⁾ Vgl Rahmenkonzept.19.

⁶⁵⁾ Vgl Rahmenkonzept.69.

⁶⁶⁾ Vgl Rahmenkonzept.70 (a) und (b).

⁶⁷⁾ Vgl Rahmenkonzept.74 ff.

bei Banken regelmäßig Erlöse sein, während es sich bei Industrieunternehmen idR um sonstige Erträge handelt.

3.1.2 Aufwendungen

Die Definition der Aufwendungen entspricht genau spiegelbildlich jener der Erträge. Sie stellen folglich eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode dar, die aus Abflüssen oder Wertminderungen von Vermögenswerten sowie der Zunahme von Schulden resultiert. Aufwendungen führen, unabhängig von etwaigen Ausschüttungen, zur Minderung des Eigenkapitals. Analog zu Erträgen können Aufwendungen entstehen, die ergebnisneutral zu erfassen sind. Im Gegensatz zu den Erträgen findet bei den Aufwendungen keine Unterkategorisierung statt.

3.2 IFRS 15: Erlöse aus Verträgen mit Kunden

3.2.1 Allgemein

IFRS 15 behandelt, wie im vorangegangenen Kapitel erläutert, nur Erlöse aus Verträgen mit Kunden, welche im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen, wobei folgende Verträge explizit vom Standard ausgenommen sind:

- Leasingverträge, welche in den Anwendungsbereich von IFRS 16 Leasing fallen;
- Versicherungsverträge, welche in den Anwendungsbereich von IFRS 4 fallen;
- Finanzinstrumente, welche in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fallen;
- nichtmonetäre Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen der gleichen Branche, die Transaktionen mit Kunden erleichtern sollen.

Die größte Herausforderung in der Praxis ist die Feststellung des Zeitpunkts, zu dem der Umsatz realisiert werden darf bzw muss. Aus diesem Grund wurde auch nach sehr langer Beratung (ca 10 Jahre) IFRS 15 verabschiedet. Dieser ersetzt nun alle bisher anzuwendenden Standards und Interpretationen zur Erlösrealisierung (IAS 11 Fertigungsaufträge, IAS 18 Umsatzerlöse, IFRIC 13 Kundenbindungsprogramme, IFRIC 15 Verträge über die Errichtung von Immobilien, IFRIC 18 Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden und SIC 31 Umsatzerlöse – Tausch von Werbedienstleistungen) und ist für Geschäftsjahre, welche ab 1.1.2018 beginnen, erstmalig verpflichtend anzuwenden. Im Mittelpunkt des neuen Standards steht nun das sogenannte Fünf-Schritte-Modell, welches dazu dient, nicht mehr den Vertrag in seiner Gesamtheit, sondern die einzelnen Leistungsverpflichtungen darin zu identifizieren, bei deren Erfüllung eine Erlösrealisierung je Verpflichtung zu erfolgen hat. Umsatzerlöse sind demzufolge daher in Höhe der Gegenleistung, welches ein Unternehmen höchstwahrscheinlich im Austausch für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen erhalten wird, zu erfassen. Um dies zu erreichen, wurden die Grundsätze des Standards in folgende fünf „Kernbereiche“ gefasst:

1. Identifizierung des Vertrags (bzw der Verträge) mit einem Kunden
2. Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (bzw der Verträge)

3. Bestimmung des Transaktionspreises
4. Allokation des Transaktionspreises auf die vertraglich vereinbarten separaten Leistungsverpflichtungen (siehe Schritt 2)
5. Erlösrealisierung bei Erfüllung der zuvor identifizierten Leistungsverpflichtungen

Ziel ist es, auf Basis der neuen Regelungen zu einer möglichst konstanten Entwicklung der realisierten Erlöse ohne wesentlichen Korrekturen/Stornierungen zu gelangen.

3.2.2 Anwendungsbereich

Wie bereits erwähnt, umfasst IFRS 15 alle Verträge mit Kunden, welche die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens zum Gegenstand haben. Somit ist es erforderlich zu untersuchen, ob eine Verkäufer-Kunden-Beziehung vorliegt. Es ist folglich zentral festzustellen, ob eine Vereinbarung (Vertrag) mit einem Kunden im Sinne des IFRS 15 getroffen wurde. Der Standard definiert einen Kunden als ein Unternehmen, welches einen Vertrag über den Erhalt von Gütern bzw Dienstleistungen des Verkäufers im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für eine Gegenleistung abgeschlossen hat.

3.2.3 Das Fünf-Schritte-Modell

Wie soeben ausgeführt, steht nun im Mittelpunkt des neuen Standards das sogenannte Fünf-Schritte-Modell, welches nun in weiterer Folge dargelegt wird. Wichtig dabei ist, dass Unternehmen im Rahmen der Evaluierung von Verträgen auf Basis aller Fakten und Umstände wesentliche Ermessungsentscheidungen zB im Hinblick auf die Höhe des Transaktionspreises etc zu treffen haben. Diese sind aber für ähnliche Verträge einheitliche anzuwenden, um dem Stetigkeitsgebot entsprechend Rechnung zu tragen.

3.2.3.1 Schritt 1: Identifizierung des Vertrags mit Kunden

In einem ersten Schritt muss ein Unternehmen zunächst feststellen, ob eine Kundenvereinbarung einen Vertrag darstellt. Um in den Anwendungsbereich des Standards zu fallen, müssen folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sein:⁶⁸⁾:

1. Die Vertragsparteien haben den Vertrag (schriftlich, mündlich oder gemäß anderer Gepflogenheiten) angenommen und zugesagt, ihre vertraglichen Pflichten zu erfüllen.
2. Für jede Vertragspartei können die entsprechenden Rechte bezüglich der zu übertragenden Güter oder der zu erbringenden Dienstleistungen identifiziert werden.

⁶⁸⁾ Vgl. IFRS 15.9.

3. Die Zahlungsbedingungen für die zu übertragenden Güter oder die zu erbringenden Dienstleistungen können identifiziert werden.
4. Der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz.
5. Es ist wahrscheinlich, dass das Unternehmen die Gegenleistung, auf die es im Tausch für die auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen Anspruch hat, erhalten wird.⁶⁹⁾

Somit kann es erst zu einer Erlösrealisierung kommen, sobald die oben angeführten Bedingungen erfüllt sind und eine Vereinbarung in den Anwendungsbereich von IFRS 15 fällt. Zusammengefasst ist es somit zentral, dass beide Vertragsparteien sich rechtlich bindend dazu verpflichtet haben, die zugesagten Leistungen zu erbringen und im Gegenzug diese abzunehmen.

Daraus folgt: Sollte eine Partei noch ein einseitiges Kündigungsrecht ohne Entschädigung des Kontrahenten haben, liegt noch kein Vertrag mit einem Kunden im Sinne des IFRS 15 vor. Es muss jedoch laufend evaluiert werden, ab wann die Voraussetzungen erfüllt sind.

Sonderthema: Zusammenfassung von Verträgen

Der Standard schreibt vor, dass solche Verträge zusammengefasst werden müssen, welche nahezu gleichzeitig mit demselben Kunden abgeschlossen wurden und zumindest ein weiteres der folgenden Kriterien erfüllen:⁷⁰⁾

1. Die Verträge werden als ein Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck verhandelt;
2. die Höhe einer in einem Vertrag zugesagten Gegenleistung hängt vom Preis oder der Erfüllung des anderen Vertrags ab; oder
3. die in den Verträgen zugesagten Güter oder Dienstleistungen (oder einige der in den Verträgen jeweils zugesagten Güter oder Dienstleistungen) stellen eine einzige Leistungsverpflichtung⁷¹⁾ dar.

Damit soll die Umgehung der Kriterien zur Erlösrealisierung durch Vertragsgestaltungen entgegengewirkt werden.

Als Erleichterung hingegen kann auch „freiwillig“ eine Zusammenfassung von Verträgen erfolgen, um die Umsatzerfassung zu vereinfachen (sogenannter Portfolio-Approach). Somit kann ein Portfolio ähnliche Verträge (zB gleichartige Handyverträge bei Telekommunikationsunternehmen) zusammen erfassen, wenn davon ausgegangen werden kann, dass diese Vorgehensweise zu keinen wesentlich anderen Ergebnissen als die Erfassung jedes einzelnen Vertrags führt.

⁶⁹⁾ Hinweis: Ob ein Erhalt der Gegenleistung wahrscheinlich ist, muss unter Berücksichtigung der Zahlungsfähigkeit und -absicht des Kunden erfolgen.

⁷⁰⁾ Vgl IFRS 15.17.

⁷¹⁾ Siehe Kap. 3.2.3.2.

3.2.3.2 Schritt 2: Identifizierung der Leistungsverpflichtung des Vertrags

Sind nun die Kriterien des Schritt 1 erfüllt und liegt ein Vertrag im Sinne des IFRS 15 vor, ist in einem nächsten Schritt zu identifizieren, welche Leistungen zur Vertragserfüllung durch den Lieferanten erbracht werden müssen. Hierfür ist es zunächst erforderlich, die zugesagten Leistungen zu identifizieren und im Anschluss zu analysieren, ob es sich hierbei um separate Leistungsverpflichtungen handelt.

3.2.3.2.1 Identifizierung vertraglich zugesagter Leistungen

Wie bereits erläutert, sind zunächst die vertraglich zugesagten Güter und Dienstleistungen eines Vertrags zu identifizieren. Dazu enthält IFRS 15.22 folgende Regelungen:

„Bei Vertragsbeginn prüft ein Unternehmen die in einem Vertrag mit einem Kunden zugesagten Güter und Dienstleistungen und identifiziert jede Zusage, auf den Kunden folgendes zu übertragen, als Leistungsverpflichtung:

- a. ein einzeln abgrenzbares Gut bzw. eine einzeln abgrenzbare Dienstleistung oder ein einzeln abgrenzbares Paket aus Gütern oder Dienstleistungen oder
- b. eine Reihe einzeln abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und auf die gleiche Weise auf den Kunden übertragen werden (dazu § 23).“

Nach IFRS 15.23 wird eine Reihe abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen auf die gleiche Weise auf den Kunden übertragen, sofern die beiden folgenden Kriterien erfüllt sind:

- a. Jedes abgrenzbare Gut bzw. jede abgrenzbare Dienstleistung der Reihe, deren Übertragung auf den Kunden das Unternehmen zugesagt hat, erfüllt die Kriterien für eine über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllende Leistungsverpflichtung; und
- b. Es wird dieselbe Methode verwendet, um den Fortschritt des Unternehmens bis zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung zu messen, jedes abgrenzbare Gut bzw. jede abgrenzbare Dienstleistung der Reihe auf den Kunden zu übertragen.

Somit fordert der Standard bei Vertragsbeginn eine Bestimmung aller zugesagten Güter und Dienstleistungen und eine Kategorisierung, ob diese separate Leistungsverpflichtungen darstellen.

Nach IFRS 15.26 können ua folgende Tätigkeiten als zugesagte Güter oder Dienstleistungen qualifiziert werden:

- a. der Verkauf der von einem Unternehmen produzierten Güter;
- b. der Weiterverkauf von Gütern, die ein Unternehmen erworben hat;
- c. der Weiterverkauf von Rechten an Gütern oder Dienstleistungen, die ein Unternehmen erworben hat;

- d. die Durchführung einer vertraglich vereinbarten Aufgabe für einen Kunden;
- e. die Zusage, laufend bereitzustehen, um Güter zu liefern oder Dienstleistungen zu erbringen, oder das Bereithalten von Gütern oder Dienstleistungen für einen Kunden, der diese nutzen kann, wie und wann er möchte;
- f. das Erbringen einer Dienstleistung für einen Dritten, mit der die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden herbeigeführt wird;
- g. die Gewährung von Rechten an in der Zukunft zu liefernden Gütern bzw zu erbringenden Dienstleistungen, die ein Kunde weiterveräußern oder wiederum seinen Kunden liefern bzw für seinen Kunden erbringen kann;
- h. der Bau, die Herstellung oder Entwicklung eines Vermögenswerts im Auftrag eines Kunden;
- i. die Gewährung von Lizenzen;
- j. die Gewährung von Optionen zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen.

3.2.3.2 Separate Leistungsverpflichtungen

Wurden nun die vertraglich vereinbarten Verpflichtungen identifiziert, ist in einem zweiten Schritt zu eruieren, ob es sich hierbei auch um separate Leistungsverpflichtungen im Sinne des Standards handelt und ob diese somit auch separate Bilanzierungseinheiten darstellen. Dazu leitet sich aus dem Standard folgender Entscheidungsbaum ab:

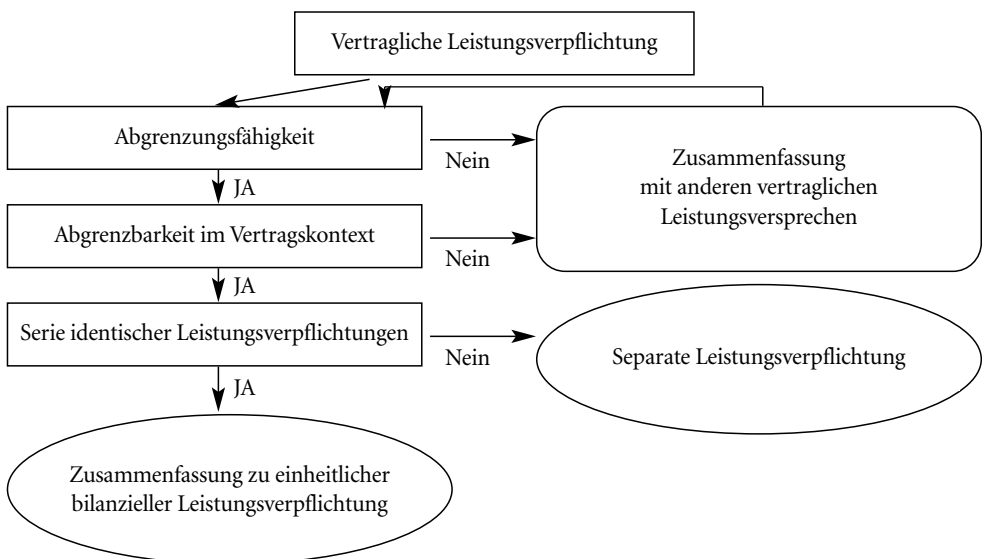


Abb. 2: Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen
Quelle: IFRS 15

Damit es sich um eine separate bilanzielle Leistungsverpflichtung handelt, muss eine vertragliche Verpflichtung zunächst **abgrenzbar (distinct)** sein. Damit dies der Fall ist, müssen folgende zwei Bedingungen kumulativ erfüllt sein:

- a. Der Kunde kann aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder einzeln oder zusammen mit anderen Ressourcen, die für ihn jederzeit verfügbar sind, einen Nutzen ziehen; und
- b. die Zusage des Unternehmens, das Gut bzw die Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen, kann gesondert von anderen Zusagen aus dem Vertrag identifiziert werden.

Nach IFRS 15.28 kann ein Kunde dann einen Nutzen aus der Leistungsverpflichtung ziehen, wenn das Gut oder die Dienstleistung genutzt, verbraucht, für mehr als den Schrottwert veräußert oder auf andere Weise, die einen wirtschaftlichen Nutzen erzeugt, gehalten werden kann, oder dieser Nutzen gemeinsam mit einer jederzeit verfügbaren Ressource aus der Leistungsverpflichtung gezogen werden kann.

Kann dies bejaht werden, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob auch **eine Abgrenzbarkeit im Vertragskontext** gegeben ist. Dabei ist nach IFRS 15.29 Folgendes zu beachten:

- a. Das Unternehmen bietet nicht die wesentliche Dienstleistung an, das Gut oder die Dienstleistung mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einem Paket aus Gütern und Dienstleistungen zu bündeln (bzw zu integrieren), welches das vom Kunden vertraglich vereinbarte kombinierte Ergebnis darstellt. Anders ausgedrückt nutzt das Unternehmen das Gut oder die Dienstleistung nicht zur Herstellung oder Lieferung des vom Kunden gewünschten Endergebnisses.
- b. Das Gut oder die Dienstleistung modifiziert weder ein sonstiges vertraglich zugesagtes Gut bzw eine sonstige vertraglich zugesagte Dienstleistung noch passt es ein anderes vertraglich zugesagtes Gut bzw eine andere Dienstleistung nach Kundenwünschen an.
- c. Das Gut oder die Dienstleistung ist weder in hohem Maße von sonstigen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abhängig noch mit diesen eng verbunden. So könnte zB der Umstand, dass ein Kunde sich dafür entscheiden könnte, das Gut bzw die Dienstleistung nicht zu erwerben, ohne dass dies die anderen vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen wesentlich beeinflusst, darauf hindeuten, dass das Gut bzw die Dienstleistung weder in hohem Maße von den zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abhängig noch eng mit ihnen verbunden ist.

Es ist dabei jedoch zu beachten, dass pro Vertrag und Kunde eine Beurteilung vorgenommen werden muss, ob ein Gut oder eine Dienstleistung einzeln abgrenzbar ist, da sich die Bündel und andere individuelle Vereinbarungen auf die Beurteilung unterschiedlich auswirken können.

In einem letzten Schritt ist nun auch die Frage zu klären, ob nicht eine Serie identischer Leistungsverpflichtungen vorliegen. Es wurde von den International Accounting Standards Boards dazu klargestellt, dass Güter oder Dienstleistungen dann Teil einer Serie identischer Leistungsverpflichtungen sind, wenn diese Teil einer Reihe von im Wesentlichen gleichen und auf die gleiche Art und Weise übertragenen Gütern und Dienstleistungen sind. Im Wesentlichen gleich sind Leistungsverpflichtungen in folgenden Fällen:

- a. Jedes einzelne Gut bzw. jede einzeln abgrenzbare Dienstleistung der Reihe, für das (die) das Unternehmen die Zusage gibt, es (sie) zu übertragen, stellt eine Leistungsverpflichtung dar, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt würde, wenn es (sie) gesondert bilanziert würde.
- b. Das Unternehmen würde seinen Fortschritt im Hinblick auf die Erfüllung der Leistungsverpflichtung für jedes einzeln abgrenzbare Gut bzw. für jede einzeln abgrenzbare Dienstleistung der Reihe nach der gleichen Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts messen.

Liegt eine Serie identischer Leistungsverpflichtungen vor, ist diese Reihe an Gütern oder Dienstleistungen als eine einzige bilanzielle Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, wenn beide vorangegangenen Kriterien erfüllt sind. Liegt hingegen keine Serie identischer Leistungsverpflichtungen vor, handelt es sich somit um Separate bilanzielle Leistungsverpflichtungen.

Sind hingegen Güter oder Dienstleistungen nicht einzeln abgrenzbar, müssen diese solange mit anderen zugesagten Leistungen zusammengefasst werden, bis sich ein einzeln abgrenzbares Paket ergibt.

3.2.3.3 Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises

Wurde nun im ersten Schritt ein Vertrag identifiziert, ist in einem dritten Schritt der mit dem Vertrag verbundene Transaktionspreis zu ermitteln. Dies ist nach IFRS 15 der Betrag, auf welchen das Unternehmen aufgrund des geschlossenen Vertrags Anspruch hat.

Aufgrund dieser Definition darf der ermittelte Transaktionspreis somit keine Schätzung über etwaige zusätzliche Aufträge, die sich aufgrund des Vertrags ergeben werden, enthalten. Weiters dürfen Beträge, die für Dritte vereinnahmt werden, ebenfalls keine Berücksichtigung finden (zB Umsatzsteuer).

Häufig ist der Transaktionspreis in der Praxis relativ einfach zu schätzen, insbesondere wenn für die vertraglich vereinbarten Güter oder Dienstleistungen eine fixe Gegenleistung vereinbart wurde. In manchen Fällen kann dies hingegen ein komplexer Vorgang sein. Dies vor allem auch dann, wenn folgende Punkte (welche in weiterer Folge erläutert werden) enthalten sind:

- variable Gegenleistungen
- Rückgaberechte

- Finanzierungskomponenten
- nicht zahlungswirksame Gegenleistungen
- an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen
- nicht rückerstattungsfähige Anfangszahlungen

3.2.3.3.1 Variable Gegenleistungen

Nach IFRS 15.50 hat ein Unternehmen im Fall einer variablen Gegenleistung den Betrag, der vom Kunden zu beanspruchen ist, zu schätzen. Die zu beanspruchende Gegenleistung kann zB aufgrund von Skonti, Rabatten, Rückerstattungen, Gutschriften, Preisnachlässen, Anreizen, Leistungsprämien, Strafbzuschlägen etc variabel sein. Weiters kann eine Gegenleistung auch aufgrund von Rückgaberechten (siehe Kap. 3.2.3.3.2) oder aufgrund von bestimmten Leistungszielen variabel sein. Solch eine variable Gegenleistung kann sowohl explizit im Vertrag festgeschrieben sein, oder sich aufgrund von Geschäftsgepflogenheiten oder anderen Fakten und Umständen, welche auf eine Variabilität hindeuten, implizit ergeben.

Beinhaltet nun ein Vertrag explizit oder implizit vereinbarte variable Gegenleistung, ist nach IFRS 15.53 eine der beiden nachfolgenden Methoden zur bestmöglichen Schätzung der zu erwartenden Gegenleistung anzuwenden:

1. Erwartungswertmethode: Der Erwartungswert ist die Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge aus einer Vielzahl möglicher Beträge für die Gegenleistung.
2. Wahrscheinlichster Betrag: Der wahrscheinlichste Betrag ist der einzige wahrscheinlichste Betrag aus einer Vielzahl möglicher Gegenleistungen (dh das einzige wahrscheinlichste Ergebnis des Vertrags).

Die gewählte Methode ist für den gesamten Vertrag einheitlich anzuwenden, wobei jene zu wählen ist, welche dem zu erwartenden Ergebnis am nächsten kommt.

Wurde nun die zu beanspruchende Gegenleistung bestmöglich ermittelt, ist in einem letzten Schritt auf die in IFRS 15.56ff festgeschriebene Begrenzung des Gesamtbetrags der zu erfassenden Umsatzerlöse Bedacht zu nehmen. Ziel dieser Vorschriften ist es, eine überhöhte Erfassung von Umsatzerlösen zu verhindern. Der Standard sieht dazu Folgendes vor:

56. Ein Unternehmen hat einen Teil oder den gesamten Betrag der geschätzten variablen Gegenleistung in den Transaktionspreis einzubeziehen, jedoch nur, wenn es „höchstwahrscheinlich“ (highly probable) ist, dass keine wesentliche Stornierung der kumulierten Umsatzerlöse vorgenommen wird, sobald die Unsicherheit in Verbindung mit der variablen Gegenleistung nicht mehr besteht.
57. Bei der Beurteilung, ob eine wesentliche Stornierung der erfassten kumulierten Umsatzerlöse vorzunehmen ist, sobald die Unsicherheit ... nicht mehr besteht, hat ein Unternehmen sowohl die Wahrscheinlichkeit als auch das Ausmaß der Umsatzstornierung in Betracht zu ziehen

Somit können variable Gegenleistungen also nur dann im geschätzten Transaktionspreis berücksichtigt werden, wenn es höchstwahrscheinlich ist, dass zukünftig keine wesentlichen Umsatzstornierungen vorgenommen werden müssen.

Beispiel:

Die X GmbH schließt mit der Strauß AG einen Vertrag zur Erbringung von Beförderungsleistungen für die Kunden der Strauß AG (Erlebnispark) ab. Dabei geht es um den Transport von Gästen vom hauseigenen Hotel zum Erlebnispark und wieder zurück. Hierfür wurde eine fixe Jahrespauschale iHv € 700.000 vereinbart. Darüber hinaus kann eine Leistungsprämie für Pünktlichkeit und Minimierung der Wartezeit von bis zu € 500.000 erreicht werden. Auf Basis der bisherigen Erfahrungen schätzt die X GmbH die Wahrscheinlichkeit für die unterschiedlichen Prämienniveaus wie folgt ein:

Prämienhöhe	Eintrittswahrscheinlichkeit
€ 0	25%
€ 150.000	30%
€ 350.000	35%
€ 500.000	10%

Lösung:

Da die X GmbH keinen wahrscheinlichsten Betrag ermitteln konnte, ist dem Sachverhalt ein Erwartungswertansatz zugrunde zu legen. Somit schätzt die X GmbH die variable Gegenleistung auf $((150.000 \cdot 30\%) + (350.000 \cdot 35\%) + (500.000 \cdot 10\%)) = 217.500$ € 217.500

Beispiel Variante:

Hier sind nun im Unterschied zum Grundsachverhalt folgende Bonusstufen zu erreichen (€ 0; € 150.000; € 350.000; € 500.000). Die geschätzte Eintrittswahrscheinlichkeit ist zum Grundsachverhalt unverändert und sieht wie folgt aus:

Prämienhöhe	Eintrittswahrscheinlichkeit
€ 0	25%
€ 150.000	30%
€ 350.000	35%
€ 500.000	10%

Lösung:

Für die X GmbH ist weiterhin der Erwartungswertansatz die geeignetste Methode, wonach dieser € 217.500 beträgt (siehe oben). Da es lediglich vier Ergebnisausprägungen gibt, hat die X GmbH somit für die variable Gegenleistung einen Wert von € 150.000 anzusetzen.

3.2.3.3.2 Rückgaberechte

Rückgaberechte sind nicht als separate Leistungsverpflichtungen zu qualifizieren, sondern in der Ermittlung des Transaktionspreises zu berücksichtigen, da diese zu