

**BRENNPUNKT**

**nwb** E-BOOK

Breidenbach · Währisch

# Umsatzerlöse

Handbuch zur Umsatzerfassung nach HGB und IFRS

- ▶ IFRS 15 einschl. Änderungsstandard 2016
- ▶ HGB i. d. F. des BilRUG

Breidenbach/Währisch · Umsatzerlöse

# Umsatzerlöse

Handbuch zur Umsatzerfassung  
nach HGB und IFRS

- ▶ IFRS 15 einschl. Änderungsstandard 2016
- ▶ HGB i. d. F. des BilRUG

Von  
Karin Breidenbach  
Michael Währisch

ISBN 978-3-482-**66641**-4  
eISBN 978-3-482-**00140**-6

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2016  
[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm  
Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

# VORWORT

Umsatzerlöse = Absatzmenge x Absatzpreis.

Wenn es doch so einfach wäre!

Die Verabschiedung eines neuen IFRS zur Umsatzerfassung – als Reaktion auf komplexere Geschäftsmodelle und auf Bilanzskandale der Vergangenheit – sowie die Änderung des Inhalts der Position „Umsatzerlöse“ in einem Abschluss nach HGB durch das BilRUG haben die Problematik der Definition des Begriffs der Umsatzerlöse und der Bestimmung des Realisationszeitpunkts in Theorie und Praxis bereits seit einiger Zeit wieder in den Fokus des Interesses gerückt.

Das vorliegende Buch soll sowohl einen Beitrag zur Unterstützung von Unternehmen bei der Umsetzung von IFRS 15 bzw. von § 277 Abs. 1 HGB n. F. als auch zur Diskussion über die Erfassung von Umsatzerlösen im Ganzen leisten. Wichtig ist uns, dass die Vorschriften zu den Umsatzerlösen nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit den rechtlichen und geschäftsmodellenspezifischen Rahmenbedingungen gesehen werden. Aus diesem Grund zeigen wir zunächst die wesentlichen betriebswirtschaftlichen Grundlagen der Umsatzerlöse auf und nehmen hierauf bei der anschließenden Behandlung der Erfassung der Umsatzerlöse nach IFRS bzw. nach HGB Bezug, damit die in der Praxis notwendige Einbettung der Umsatzerfassung in den betrieblichen Produktions- und Vertriebskontext deutlich wird. Zahlreiche Beispiele sollen zur Verdeutlichung der manchmal sperrigen verbalen Beschreibungen der Vorgehensweisen zur Umsatzrealisation beitragen. Wir würden uns freuen, viele Reaktionen und Anregungen insbesondere zur praktischen Umsetzung der Vorschriften von Lesern zu erhalten, um ihre Erfahrungen einem größeren Leserkreis zugänglich zu machen.

Frau M.Sc. Melanie Wagner danken wir für die Anregung zu diesem Buchprojekt und die engagierte lektoratseitige Betreuung. Durch die intensive Diskussion zur langfristigen Auftragsfertigung mit Herrn Dr. Uwe Kinski haben wir zusätzliche Erkenntnisse über die Probleme der Anwendung der poc-Methode im internationalen Anlagenbau gewonnen. Bei unseren Kindern entschuldigen wir uns für die – aus ihrer Sicht – langweiligen Diskussionen zum Thema Umsatzerlöse beim Abendessen.

Essen, im August 2016

Karin Breidenbach

Michael Währisch



# INHALTSVERZEICHNIS

<b>Vorwort</b>	V
<b>Abbildungsverzeichnis</b>	XI
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	XIII

## **I. BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE GRUNDLAGEN DER UMSATZREALISIERUNG**

	Rdnr.	Seite
<b>1. Grundlagen der Generierung von Umsatzerlösen</b>	1	1
<b>2. Der Vertriebsprozess im Unternehmen</b>	13	5
2.1 Business-to-Consumer Vertrieb	13	5
2.2 Business-to-Business Vertrieb	18	6
<b>3. Auftragsmanagement im Unternehmen</b>	25	9
3.1 Standardverträge für nicht-kundenindividuelle Produkte	25	9
3.2 Kundenindividuelle (Groß-) Aufträge	32	12
<b>4. Besonderheiten der Umsatzgenerierung in ausgewählten Geschäftsmodellen</b>	36	15
4.1 Langfristige Auftragsfertigung	38	15
4.2 Telekommunikation	43	19
4.3 Software-Branche	52	23
<b>5. Vertragsrechtliche Grundlagen</b>	58	25
5.1 Dienstvertrag	60	27
5.2 Werkvertrag	63	27
5.3 Kaufvertrag	67	28
5.4 Ausgewählte sonstige Verträge	70	30

## **II. GRUNDLAGEN DER UMSATZREALISIERUNG NACH IFRS**

<b>1. Der Begriff der Umsatzerlöse in der Rechnungslegung nach IFRS</b>	76	32
<b>2. Erfassung der Umsatzerlöse nach IFRS 15</b>	92	38
2.1 Das Grundprinzip	92	38
2.2 Identifizierung des Vertrags mit einem Kunden	95	40

	Rdnr.	Seite
2.2.1 Kriterien zur Identifizierung von Verträgen	96	40
2.2.2 Zusammenfassung von Verträgen	114	47
2.2.3 Vorgehensweise bei Vertragsänderungen	120	49
2.3 Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen in dem Vertrag	130	53
2.3.1 Definition einer Leistungsverpflichtung	132	54
2.3.2 Kriterien für die Abgrenzbarkeit von Leistungsverpflichtungen	157	63
2.4 Bestimmung des Transaktionspreises	171	67
2.4.1 Variable Gegenleistungen	176	69
2.4.2 Wesentliche Finanzierungskomponenten	213	79
2.4.3 Nicht-zahlungswirksame Gegenleistungen	229	84
2.4.4 An Kunden zu zahlende Gegenleistungen	234	85
2.5 Aufteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen des Vertrags	241	88
2.5.1 Grundlagen	241	88
2.5.2 Bündelrabatte	254	94
2.5.3 Weitere variable Bestandteile des Transaktionspreises und Optionen	259	96
2.5.4 Nachträgliche Veränderungen des Transaktionspreises	269	99
2.6 Erfassung des Umsatzes bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung	277	101
2.6.1 Das Grundprinzip: Übertragung der Kontrolle über den Vermögenswert auf den Kunden	277	101
2.6.2 Leistungserfüllung während eines Zeitraums	292	107
2.6.2.1 Dienstleistungserstellung	295	108
2.6.2.2 Leistungserstellung am Vermögensgegenstand des Kunden	298	109
2.6.2.3 Kundenindividuelle Produktion	302	110
2.6.2.4 Ermittlung des Leistungsfortschritts	319	115
2.6.3 Leistungserfüllung zu einem Zeitpunkt	341	124
2.7 Kosten eines Vertrags	347	128
2.7.1 Kosten zur Erlangung eines Vertrags	348	128
2.7.2 Kosten zur Erfüllung eines Vertrags	356	129
2.7.3 Abschreibung der aktivierten Kosten	362	131

	Rdnr.	Seite
2.8 Verlustverträge	369	133
<b>3. Darstellung eines Kundenvertrags in einer Bilanz nach IFRS</b>	<b>375</b>	<b>134</b>
<b>4. Anhangangaben</b>	<b>383</b>	<b>136</b>
4.1 Angaben zu den Verträgen mit Kunden	390	138
4.2 Angaben zu wesentlichen Entscheidungen bei der Anwendung von IFRS 15	410	146
4.3 Angaben zu aktivierten Vertragskosten	414	147
4.4 Angaben zur Inanspruchnahme von Erleichterungen	417	148
<b>5. Besonderheiten bei der Erstanwendung von IFRS 15</b>	<b>419</b>	<b>150</b>

### III. GRUNDLAGEN DER UMSATZREALISIERUNG NACH HGB

---

<b>1. Der Begriff der Umsatzerlöse in der Rechnungslegung nach HGB</b>	<b>422</b>	<b>152</b>
<b>2. Folgen der Definitionsänderung der Umsatzerlöse durch das BilRUG</b>	<b>450</b>	<b>165</b>
<b>3. Besonderheiten der Bewertung der Umsatzerlöse in der Rechnungslegung nach HGB</b>	<b>454</b>	<b>166</b>
<b>4. Der Erfassungszeitpunkt der Umsatzerlöse nach HGB</b>	<b>464</b>	<b>168</b>
4.1 Die Grundprinzipien	464	168
4.2 Erlöse aus dem Verkauf von Produkten	476	171
4.3 Erlöse aus der Vermietung und Verpachtung	494	178
4.4 Erlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen	496	179
4.5 Realisierung von Preisnachlässen	505	181
<b>5. Ausweis der Umsatzerlöse in der Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB</b>	<b>519</b>	<b>184</b>
<b>6. Anhangangaben</b>	<b>524</b>	<b>185</b>

#### IV. AUSGEWÄHLTE PROBLEME DER UMSATZREALISIERUNG NACH IFRS 15 UND NACH HGB

	Rdnr.	Seite
<b>1. Umsatzrealisierung bei Leistungserstellung über einen langen Zeitraum</b>	527	187
1.1 Umsatzrealisierung bei Leistungserstellung über einen langen Zeitraum nach IFRS 15	528	187
1.1.1 Langfristige Miet- oder Pachtverträge	528	187
1.1.2 Langfristige Dienstleistungsverträge	533	189
1.1.3 Langfristige Fertigung	541	192
1.1.3.1 Identifizierung des Vertrags	541	192
1.1.3.2 Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen	543	193
1.1.3.3 Bestimmung des Transaktionspreises	545	193
1.1.3.4 Aufteilung des Transaktionspreises auf die separaten Leistungsverpflichtungen	548	195
1.1.3.5 Erfassung des Umsatzes bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung	554	197
1.1.4 Behandlung von Vertragskosten	571	204
1.1.5 Verlustverträge	575	205
1.2 Umsatzrealisierung bei Leistungserstellung über einen langen Zeitraum nach HGB	580	206
<b>2. Umsatzrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften</b>	591	210
2.1 Umsatzrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften nach IFRS 15	594	211
2.2 Umsatzrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften nach HGB	622	217
<b>3. Umsatzrealisierung von Lizenzen</b>	640	222
3.1 Realisierung von Lizenzerträgen nach IFRS 15	641	222
3.2 Realisierung von Lizenzerträgen nach HGB	664	230

#### V. VERGLEICHENDE SCHLUSSBETRACHTUNG

Literaturverzeichnis	237
Stichwortverzeichnis	241

# ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABB. 1:	Typische Charakteristika des B2C und des B2B-Geschäfts	9
ABB. 2:	Auftragsprozess bei Standardverträgen B2C mit Auftragsdokumenten	10
ABB. 3:	Auftragsprozess bei kundenindividuellen (Groß-) Aufträgen mit Auftragsdokumenten	13
ABB. 4:	Charakteristika der langfristigen Auftragsfertigung	16
ABB. 5:	Bausteine von Telekommunikationsdienstleistungen	21
ABB. 6:	Systematik grundlegender Vertragstypen	26
ABB. 7:	IFRS Standards zur Umsatzrealisierung in alter und neuer Fassung.	34
ABB. 8:	Grundsätzliche Vorgehensweise zur Erfassung von Umsatzerlösen gemäß IFRS 15	39
ABB. 9:	Der Umsatzrealisierung zugrunde zulegender Zeitraum	46
ABB. 10:	Erlöserfassung bei Vertragsänderungen gemäß IFRS 15.20 f.	50
ABB. 11:	Zusammenhang zwischen Verträgen und Leistungsverpflichtungen	55
ABB. 12:	Bestandteile des Transaktionspreises	68
ABB. 13:	Erfassung von Gegenleistungen an einen Kunden	87
ABB. 14:	Aufteilung eines Transaktionspreises auf die verschiedenen Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrags	89
ABB. 15:	Überblick über Schritt 4: Aufteilung des Transaktionspreises	90
ABB. 16:	Bilanzierung von Rückkaufvereinbarungen gemäß IFRS	106
ABB. 17:	Kriterien für eine Umsatzerfassung über einen Zeitraum gemäß IFRS 15.35	107
ABB. 18:	Beispiele für outputorientierte Methoden zur Feststellung des Leistungsfortschritts	116
ABB. 19:	Beispiele für inputorientierte Methoden zur Feststellung des Leistungsfortschritts	118
ABB. 20:	Exemplarische Aufgliederung von Umsatzerlösen gemäß IFRS 15.114 f.	141
ABB. 21:	Beispiel für eine Überleitungsrechnung der Bestände von vertraglichen Vermögenswerten und Schulden.	143
ABB. 22:	Anhangangaben gemäß IFRS 15.110-129	149

ABB. 23:	Abgrenzung des Begriffs „Produkt“ nach dem neuen HGB	154
ABB. 24:	Verbreiterung der Umsatzbasis durch das BilRUG	156
ABB. 25:	Erfassung von Nebenleistungen als Umsatz	159
ABB. 26:	Berücksichtigung ausgewählter Steuerarten bei der Umsatzrealisierung nach HGB	164
ABB. 27:	Schematische Ergebnissituation eines Gewinnauftrags bei Anwendung von cc- und poc-Methode	176
ABB. 28:	Voraussetzung für eine Teilgewinnrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften nach HGB	218

# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

---

## A

A. A.	Anderer Ansicht
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
Aufl.	Auflage

---

## B

B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BeckBilKom	Beck'scher Bilanz-Kommentar
Beck HB	Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
bzw.	beziehungsweise

---

## C

cc-Methode	completed contract-Methode
CFI	Cost, Insurance and Freight
CRM	Customer Relationship Management

---

## D

DB	DER BETRIEB (Zeitschrift)
d. h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

---

## E

E-DRS	Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Standards
ED	Exposure Draft
EDI	Electronic Data Interchange
efm	Erntefestmeter
EG-HGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
ERP	Enterprise Resource Planning
EU	Europäische Union

---

**F**

f.	folgende/r/s
ff.	fortfolgende
FOB	Free on Board
F&E	Forschung und Entwicklung

---

**G**

ggf.	gegebenenfalls
Gl. A.	Gleiche Ansicht
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

---

**H**

h. M.	herrschende Meinung
Haufe HdB	Haufe Handbuch der Bilanzierung, Gewinn und Verlustrechnung nach HGB
HGB	Handelsgesetzbuch
HOAI	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber

---

**I**

IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
inkl.	inklusive
IRZ	Zeitschrift für internationale Rechnungslegung

---

**K**

KoR	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
-----	---

---

**L**

LV	Leistungsverpflichtung
----	------------------------

---

**M**

Mio.	Million
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

---

**N**

n. F.	neue Fassung
-------	--------------

---

**O**

o. a.	oder andere
o. ä.	oder ähnliche
OHG	offene Handelsgesellschaft

**P**


---

PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
poc-Methode	percentage of completion-Methode

**Q**


---

qm	Quadratmeter
----	--------------

**R**


---

rd.	rund
RFP	Request for Proposal – Aufforderung zur Angebotsabgabe
RFQ	Request for Quotation – Preisanfrage
Rn.	Randnummer(n)

**S**


---

S.	Seite
----	-------

**T**


---

TRG	Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition
-----	---

**U**


---

u. a.	unter anderem/und andere(s)
u. ä.	und ähnliche
u. E.	unseres Erachtens

**V**


---

Vgl.	Vergleiche
V. i. P.	very important Person

**W**


---

WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
-----	--------------------------------------

**Z**


---

z. B.	zum Beispiel
zfbf	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
z. T.	zum Teil