

Betriebs Berater

21 | 2017

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **9. GWB-Novelle ... IFRS ... Beihilfen ...** Recht ...

22.5.2017 | 72. Jg.
Seiten 1153–1216

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Siegfried Grotherr

Verbesserungen zur Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungskonflikten

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Harald Kahlenberg, RA, und Dr. Lena Heim, RAin

Das deutsche Kartellrecht in der Reform: Überblick über die 9. GWB-Novelle | 1155

STEUERRECHT

Janina Brandau, Lennart Neckenich, Daniel Reich und Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand | 1175

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Prof. Dr. Jens Wüstemann, Prof. Dr. Sonja Wüstemann, Annetrin Jendreck, M.Sc., und
Christoph Schober, WP/CFA**

Grundsätze der Identifizierung von Kundenverträgen und Leistungsverpflichtungen
nach IFRS 15 – Anwendung auf Rahmenvereinbarungen und Werklieferungsverträge | 1195

ARBEITSRECHT

Dr. Nils Börner, RA, und Philipp A. Lämpe, RA

Hinterbliebenenversorgung – eine Form der Altersleistung? | 1206

Sander Runkel, RA

Die „Eigenart“ des Profifußballs – eine kritische Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung
und der Literaturmeinung | 1209

Prof. Dr. Jens Wüstemann, Prof. Dr. Sonja Wüstemann, Annekatri Jendreck, M.Sc., und Christoph Schober, WP/CFA

Grundsätze der Identifizierung von Kundenverträgen und Leistungsverpflichtungen nach IFRS 15 – Anwendung auf Rahmenvereinbarungen und Werklieferungsverträge

Mit Verabschiedung des IFRS 15 wurden die bislang auf Einzelstandards verteilten Regelungen zur Umsatzerfassung in einem Standard zusammengefasst, u.a. um bestehende Regelungslücken zu schließen. Aufgrund der gestiegenen Regelungstiefe sowie des vertragsbasierten, branchenübergreifenden Ansatzes sind im Einzelfall zahlreiche Änderungen der bestehenden Bilanzierungspraxis zu erwarten. Besonders die Identifizierung von Kundenverträgen sowie die Aufteilung von Leistungsverpflichtungen stellen im Vergleich zu den bisherigen Regelungen eine Neuerung dar. Der nachfolgende Beitrag thematisiert diesbezügliche Unschärfen und Lücken des Standards und wendet die abgeleiteten Regelungslösungen auf die in vielen Branchen häufig geschlossenen Rahmen- und Werklieferungsverträge an.

I. Problemstellung

Mit der Übernahme des IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ in EU-Recht sind die neuen Vorschriften zur Umsatzerfassung ab dem 1.1.2018 verpflichtend anzuwenden.¹ Insbesondere die Regelungen zur Identifizierung von Kundenverträgen und Leistungsverpflichtungen führen jedoch bereits zu zahlreichen Bilanzierungsfragen. Obwohl die Diskussionen der eigens für Anwendungsfragen des IFRS 15 eingerichteten Transition Resource Group (TRG) Anhaltspunkte für die Auslegung einzelner Kriterien liefern, verlangt die Anwendung des IFRS 15 an zahlreichen Stellen das Ermessen des Unternehmens. Einer der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgenden Bilanzierung stehen dabei rechtlich geprägte Kriterien entgegen. Dies führt insbesondere bei Vertragskonglomeraten, die im Rahmen langfristiger Geschäftsbeziehungen unterschiedliche Vertragstypen umfassen, zu Abgrenzungsproblemen.

Hinsichtlich der Identifizierung von Kundenverträgen und von Leistungsverpflichtungen – in der Bilanzierungspraxis hochgradig relevant – bestehen im IFRS 15 allerdings Unschärfen und Lücken, die auch durch die Literatur bislang noch nicht geschlossen wurden. Im Beitrag werden auf der Grundlage der entsprechenden normativen Bestimmungen des IFRS 15 Grundsätze zur Identifizierung von Kundenverträgen² und Leistungsverpflichtungen abgeleitet und hinsichtlich der Anwendung auf Rahmenverträge sowie auf deren Basis geschlossene Verträge zur Serienfertigung (Werklieferungsverträge) gewürdigt; bewusst werden dabei in diesem Beitrag bilanztheoretische Überlegungen, die zu einer massiven Skepsis an den Regelungslösungen des IFRS 15 führen würden, weitgehend ausgeklammert.

II. Grundsätze zur Identifizierung von Kundenverträgen und Leistungsverpflichtungen

1. Identifizierung eines Kundenvertrags

- a) Konkretisierung der Durchsetzbarkeit anhand nationalen Zivilrechts
- aa) Bestimmung der Durchsetzbarkeit anhand gesetzlicher Regelungen für Werklieferungsverträge

IFRS 15 knüpft die Umsatzerfassung an das Bestehen eines Kundenvertrags, der als durchsetzbare Rechte und Pflichten begründende Vereinbarung zwischen zwei Parteien definiert ist (IFRS 15.10). Die Durchsetzbarkeit vertraglicher Rechte und Pflichten ist anhand des jeweiligen nationalen Rechts zu bestimmen (IFRS 15.10). Für die Ableitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Identifizierung von Kundenverträgen ist daher eine rechtliche Einordnung standardimmanent zwingend und bilanzierungspraktisch relevant.

Im deutschen Zivilrecht entsteht ein vertraglicher Anspruch durch einen rechtswirksamen Vertrag (§ 311 BGB), der durch die Abgabe übereinstimmender Willenserklärungen der Parteien zustande kommt (§§ 145 ff. BGB). Ob und wann vertragliche Ansprüche durchsetzbar sind, richtet sich nach dem jeweiligen Einzelfall; als notwendige Bedingung gilt jedenfalls die Fälligkeit des Anspruchs.³ Sofern keine gesonderten gesetzlichen Regelungen oder Parteivereinbarungen bestehen, ist der Anspruch sofort fällig (§ 271 Abs. 1 BGB).⁴ Auf den Werklieferungsvertrag sind gem. § 651 BGB die Vorschriften zum Kaufvertrag anwendbar, die im Falle von nicht vertretbaren Sachen (§ 91 BGB) um bestimmte Vorschriften des Werkvertragsrechts, wie bspw. das Kündigungsrecht des Bestellers (§ 649 BGB), ergänzt werden.⁵ Bei vertretbaren Sachen handelt es sich um bewegliche Sachen (§ 91 BGB), die sich „nicht durch ausgeprägte Individualisierungsmerkmale abheben und daher ohne weiteres austauschbar sind“.⁶ Bei einer serienmäßigen Herstellung ist auch unter Berücksichtigung kundenindividueller Spezifikationen von einer vertretbaren Sache auszugehen, sofern diese nicht nur durch den Besteller

¹ VO (EU) 2016/1905 vom 22.9.2016, ABIEU v. 29.10.2016, L 295, 19, Art. 2.

² Nachfolgend sind Kundenverträge als Verträge i. S. d. IFRS 15 zu verstehen.

³ Vgl. Stadler, in: Stürmer (Hrsg.), Jauernig, BGB, 16. Aufl. 2015, § 271 BGB, Rn. 1 f.

⁴ Vgl. Krüger, in: Sackei u. a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, 7. Aufl. 2016, § 271 BGB, Rn. 1.

⁵ Vgl. BGH, 23.7.2009 – VII ZR 151/08, NJW 2009, 2877.

⁶ BGH, 29.9.1966 – VII ZR 160/64, NJW 1966, 2307.

verwendet, sondern wie Handelsware vertrieben werden kann.⁷ Die bloße Mehrfachfertigung wirkt sich indes nicht auf die Vertretbarkeit einer Sache aus.⁸ Sofern im Rahmen einer Serienfertigung hergestellte Sachen ausschließlich an den Bedürfnissen des Bestellers ausgerichtet sind und nur durch diesen verwendet werden können, sind die Sachen in ihrer Gesamtheit als nicht vertretbar zu betrachten.⁹ Die Durchsetzbarkeit von Werklieferungsverträgen ist in Abhängigkeit von den zugrunde liegenden Leistungspflichten zu beurteilen. Ist ein Unternehmen durch den Werklieferungsvertrag neben der Lieferung auch zur Herstellung verpflichtet,¹⁰ ist die Herstellungsverpflichtung nach § 271 BGB in der Regel sofort fällig, mithin durchsetzbar, auch wenn bspw. für die Lieferung ein späterer Fälligkeitszeitpunkt vereinbart wird. Der Werklieferungsvertrag ist folglich als Kundenvertrag gem. IFRS 15.10 einzustufen.

bb) Identifizierung vertraglicher Ansprüche bei Individualvereinbarungen und atypischen Verträgen

Abweichend von den gesetzlichen Regelungen für bestimmte Vertragstypen können die Parteien individualvertragliche Vereinbarungen festlegen, die die Durchsetzbarkeit der vertraglichen Ansprüche beeinflussen,¹¹ wie bspw. aufschiebende Bedingungen.¹² Von den gesetzlich typisierten Verträgen sind vorvertragliche Vereinbarungen und Absichtserklärungen, wie bspw. der Letter of Intent¹³ oder der Nomination Letter¹⁴, sowie atypische Verträge¹⁵, wie z. B. Rahmenverträge¹⁶, abzugrenzen. Für die Beurteilung durchsetzbarer Ansprüche ist dabei nicht die Bezeichnung des Rechtsgeschäfts durch die Vertragsparteien, sondern der Vertragsinhalt maßgeblich,¹⁷ der durch Auslegung unter Berücksichtigung des Parteiwillens und der Verkehrssitte zu ermitteln ist (§ 133 BGB i.V.m. § 157 BGB). Soweit durch die Auslegung vertragstypische Ansprüche identifiziert werden, sind die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen heranzuziehen.¹⁸ Dies gilt auch für Rahmenverträge, deren vertragliche Ansprüche aufgrund der fehlenden gesetzlichen Definition aus dem Vertrag selbst sowie aus gesetzlichen Ergänzungen zu bestimmen sind.¹⁹ Im Gegensatz zu Sukzessivlieferungsverträgen, die die Verpflichtung über zeitraumbezogene Einzellieferungen beinhalten, die jedoch keine rechtlich selbständigen Schuldverhältnisse begründen,²⁰ ist der Rahmenvertrag auf den Abschluss künftiger Verträge gerichtet,²¹ „deren Wirksamkeit unabhängig von der des Rahmenvertrags ist.“²² In der Automobilzulieferindustrie umfassen Rahmenverträge allgemeine Absprachen, bspw. über die Herstellung der zur Produktion notwendigen Werkzeuge sowie die anschließende Lieferung herzustellender Bauteile. Durch separate Werkzeugbestellung bzw. Lieferabrufe entstehen anschließend rechtlich selbständige Verträge; der Rahmenvertrag wird Bestandteil dieser.

cc) Beschränkung der Durchsetzbarkeit bei Rahmenverträgen auf vertragliche Hauptleistungspflichten

Fraglich ist, auf welche Rechte und Pflichten IFRS 15.10 für das Bestehen eines Kundenvertrags abstellt. Rahmenverträge, die ausschließlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Ansprüche begründen, bspw. weil wegen ökonomischer Anreize der Abschluss künftiger Verträge sehr wahrscheinlich ist, sind aufgrund der konkreten Anknüpfung an die Durchsetzbarkeit nach nationalem Zivilrecht nicht als Kundenvertrag zu bilanzieren. Eine am Wortlaut des IFRS 15.10 orientierte Auslegung würde indes jegliche durchsetzbaren Rechte und Pflichten umfassen, mithin auch nicht-leistungsbezogene Neben-

pflichten, die durch den Rahmenvertrag in der Regel begründet werden.²³ Bei einer zweckorientierten Auslegung der Rechte und Pflichten ist daher eine Beschränkung auf die Hauptleistungspflichten²⁴, die auf die Herstellung, Lieferung und Zahlung gerichtet sind, sachgerecht, denn diese gilt es bilanziell abzubilden.²⁵ Beinhaltet der Rahmenvertrag Hauptleistungspflichten, bspw. die Verpflichtung eines Zulieferers Werkzeuge herzustellen, ist er als Kundenvertrag zu erfassen. Da ein Rahmenvertrag in der Regel jedoch nur Nebenleistungspflichten begründet, besteht regelmäßig kein Kundenvertrag.²⁶

b) Zusammenfassung von Verträgen aa) Gemeinsamer wirtschaftlicher Zweck von auf Basis einer Rahmenvereinbarung geschlossenen Verträgen

Im Gegensatz zur rechtlich geprägten Vertragsdefinition sind die Kriterien zur Vertragszusammenfassung durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gekennzeichnet. Demnach sind in geringem Zeitabstand geschlossene Verträge verpflichtend zusammenzufassen und als ein einziger Vertrag zu bilanzieren, sofern die Verträge mit einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck ausgehandelt werden, die Höhe der zugesagten Gegenleistung eines Vertrags vom Preis oder der Erfüllung des anderen Vertrags abhängt und/oder die vereinbarten Güter oder Dienstleistungen eine einheitliche Leistungsverpflichtung darstellen (IFRS 15.17). Die Kriterien sind insbesondere bei in Zusammenhang mit einem Rahmenvertrag geschlossenen Verträgen regelmäßig erfüllt. Bspw. generieren in der Automobilzulieferindustrie geschlossene Verträge über eine Serienfertigung häufig nur in ihrer Gesamtheit einen wirtschaftlichen Vorteil,²⁷ da die regelmäßig nicht kostendeckende Veräußerung des zur Produktion notwendigen Werkzeugs erst von den Stückpreisen der Serienfertigung kompensiert wird.

bb) Weite Auslegung des Kriteriums der zeitlichen Nähe

Neben der wirtschaftlichen Abhängigkeit verlangt IFRS 15.17 als notwendige Bedingung für die Zusammenfassung von Kundenverträgen, dass diese gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand mit demselben Kunden oder einer nahestehenden Vertragspartei geschlossen werden

7 Vgl. BGH, 30.6.1971 – VIII ZR 39/70, NJW 1971, 1793.

8 Vgl. OLG Stuttgart, 19.12.2014 – 19 U 42/14, JurS.

9 Vgl. BGH, 29.9.1966 – VII ZR 160/64, NJW 1966, 2307.

10 Vgl. Voit, in: Bamberger/Roth (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar BGB, Stand: 1.2.2015, § 651 BGB, Rn. 13.

11 Vgl. Krüger (Fn. 4), § 271 BGB, Rn. 7.

12 Vgl. Wüstemann/Wüstemann/Jendreck, in: Baetge u.a. (Hrsg.), Rechnungslegung nach IFRS, Stand: März 2017, IFRS 15, Rn. 17.

13 Vgl. Busche, in: Sacker u.a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, 7. Aufl. 2015, Vorberneikung (Vor § 145 BGB), Rn. 59.

14 Vgl. Spehl/Schilling, BB 2013, 202 ff.

15 Vgl. Gehrlein/Sutschet, in: Bamberger/Roth (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar BGB, Stand: 1.11.2016, § 311 BGB, Rn. 17.

16 Vgl. Zirkel, NJW 1990, 345 ff.

17 Vgl. BGH, 8.11.1979 – VII ZR 337/78, BB 1980, 368, NJW 1980, 452; BGH, 10.5.1979 – VII ZR 30/78, NJW 1979, 2207, BGH, 5.4.1978 – VIII ZR 42/77, NJW 1978, 1383.

18 Vgl. Gehrlein/Sutschet (Fn. 15), § 311 BGB, Rn. 20.

19 Vgl. BGH, 5.11.1986 – VIII ZR 151/85, NJW-RR 1987, 305.

20 Vgl. Schüßler, in: Sacker u.a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, 7. Aufl. 2017, § 510 BGB, Rn. 10 f.

21 Vgl. BGH, 9.4.2014 – VIII ZR 404/12, NJW 2014, 2269.

22 Wellenhofer-Klein, Zulieferverträge im Privat- und Wirtschaftsrecht, 1999, S. 103.

23 Vgl. Spehl/Schilling, BB 2013, 203 ff.

24 Vgl. zur Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistungspflichten Bachmann, in: Sacker u.a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, 7. Aufl. 2016, Rn. 29–33.

25 Vgl. TRG, Paper 48, Rn. 40, alle TRG Paper abrufbar unter www.ifs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Pages/Meetings.aspx (Abruf: 4.4.2017).

26 Vgl. allgemein Heintges/Hoffmann/Usinger, WPg 2015, 572.

27 Vgl. Schurbahn-Ebneth/Viemann, KoR 2015, 182.

(IFRS 15.BC72). Je länger die Vertragsabschlüsse auseinander liegen, desto unwahrscheinlicher sind sie nach Ansicht des IASB zusammenzufassen (IFRS 15.BC75). Eine Konkretisierung des Zeitabstands erfolgt jedoch nicht, weshalb die Beurteilung der zeitlichen Abhängigkeit das Ermessen des Unternehmens verlangt (IFRS 15.BC75). Eine weite, den Vertragskontext berücksichtigende Auslegung des Kriteriums der zeitlichen Nähe erscheint sachgerecht, da dies vor allem bei auf Rahmenverträgen beruhenden Kundenverträgen zu einer Abbildung der langfristigen Geschäftsbeziehung führt. In der Regel sind daher bei Automobilzulieferverhältnissen der Vertrag über die Werkzeugherstellung sowie der erstmalige Werklieferungsvertrag zusammenzufassen, sofern im Zeitpunkt des erstmaligen Lieferabrufs der Werkzeugvertrag nicht bereits erfüllt wurde.²⁸ Sofern ein Abruf ausdrücklich Bezug auf die Änderung einer Leistungspflicht eines vorherigen Kundenvertrags nimmt, sollte er hingegen als Vertragsänderung, andernfalls wegen seiner rechtlichen Eigenständigkeit als separater Kundenvertrag behandelt werden.

c) Verlustverträge als Vertragsanbahnungskosten

Verlustverträge, bei denen die vereinbarte Gegenleistung unter den für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung aufzuwendenden Kosten liegt, werden in verschiedenen Branchen geschlossen und im Normalfall durch den Abschluss eines weiteren Vertrags, der den Verlust durch eine entsprechend hohe Gewinnmarge deckt, kompensiert.²⁹ Sofern ein Kundenvertrag vor dem Abschluss eines Folgevertrags bereits erfüllt ist, kann ein nicht kostendeckender Kundenvertrag jedoch zu einem bilanziellen Verlust führen. Fraglich ist, ob die aus dem Verlustvertrag resultierenden Kosten als Vertragsanbahnungskosten qualifiziert werden können. Nach IFRS 15.91 f sind im Rahmen der Vertragserlangung anfallende Kosten, die ohne den Vertragsabschluss nicht entstanden wären, zu aktivieren, sofern das Unternehmen ihre Einbringbarkeit erwartet. Kosten, die unabhängig vom Vertragsabschluss anfallen, aber dem Kunden angelastet werden können, sind ebenfalls zu aktivieren (IFRS 15.93). So stehen die Kosten aus einem Verlustvertrag zwar insbesondere im Fall eines zugrunde liegenden Rahmenvertrags in enger Abhängigkeit zu künftig abzuschließenden Verträgen, sie fallen jedoch auch ohne den Abschluss weiterer Verträge an. Der Ansatz etwaiger Verluste als Vertragsanbahnungskosten erscheint trotz wirtschaftlicher Zusammengehörigkeit nur unter der Voraussetzung denkbar, dass angefallene Kosten erstattet werden, falls keine weiteren Werklieferungsverträge zustande kommen.

2. Identifizierung der Leistungsverpflichtungen

a) Abgrenzungsmerkmal von Bereithaltungsverpflichtungen

Nach IFRS 15 ist jede eigenständig abgrenzbare Leistungszusage als separate Leistungsverpflichtung zu bilanzieren (IFRS 15.22). Vor Prüfung der eigenständigen Abgrenzbarkeit sind die mitunter nicht zweifelsfrei bestimmbar Zusagen zu identifizieren. Bspw. ist neben der Lieferung herzustellender Güter auch die ständige Bereitschaft zur Fertigung und Lieferung als Leistungszusage denkbar. IFRS 15 enthält keine expliziten Regelungen zur Bestimmung der Leistungszusage, es erscheint indes zweckmäßig, den Inhalt der Leistungsverpflichtung anhand der Substanz und Intention der Zusage zu bestimmen.³⁰ Besteht die Intention der Vereinbarung darin, dem Kunden permanenten Zugang zu Ressourcen zu verschaffen, ohne dass durch die Inanspruchnahme neue Leistungsverpflichtungen entstehen,³¹ wie die

Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio (IFRS 15.IE18), deutet dies auf eine Bereithaltungsverpflichtung hin.³² Richtet sich ein Leistungsversprechen hingegen nicht auf die ständige Bereithaltung, sondern auf die Leistungsausführung bei Inanspruchnahme und entsteht erst hierdurch eine Leistungsverpflichtung, liegt keine Bereithaltungsverpflichtung vor.³³ Bereithaltungsverpflichtungen sind typischerweise eher Dauerschuldverhältnissen (bspw. Dienst- und Mietverträge) als Kauf- und Werklieferungsverträgen zuzuordnen.

Ein Rahmenvertrag, der keinen Kundenvertrag darstellt, kann zu keiner Bereithaltungsverpflichtung führen. Entsprechendes gilt für Abrufverträge, die regelmäßig jeweils eigenständige Kundenverträge darstellen. Ein Rahmenvertrag gewährt dem Kunden vielmehr eine Option zum Erwerb von Gütern,³⁴ die bei einem durch Lieferabruf entstehenden Kundenvertrag zu einem wesentlichen Recht führen kann.

- b) Eigenständigkeit der Leistungsverpflichtungen
 - aa) Nutzenstiftung für den Kunden als Ausdruck des Kontrollkriteriums
 - (1) Faktische Einschränkungen bei der Beurteilung der gesonderten Nutzungsmöglichkeit

Die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen erfolgt anhand der abstrakten und konkreten Eigenständigkeit einer Leistungszusage (IFRS 15.22).³⁵ Sofern der Kunde aus der Lieferung oder Leistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen, jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann, ist die Leistungszusage abstrakt abgrenzbar (IFRS 15.27 f.), bspw., wenn ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen einzeln verkauft. Die kundenspezifische Nutzung und etwaige vertragliche Nutzungseinschränkungen bleiben bei der Beurteilung der abstrakten Eigenständigkeit hingegen unberücksichtigt (IFRS 15.BC100). Bspw. kann ein (zusammengefasster) Kundenvertrag eines Zulieferers mit einem Automobilhersteller über die Lieferung von Bauteilen sowie den Verkauf des zur Serienfertigung notwendigen Werkzeugs zu eigenständigen Leistungsverpflichtungen führen, da der Automobilhersteller das Werkzeug grundsätzlich auch anderen Lieferanten zur Fertigung der Bauteile überlassen kann.³⁶ Im Einzelfall sind jedoch tatsächliche Umstände zu berücksichtigen, die zu einer eingeschränkten Nutzungsfähigkeit führen können. Vergibt ein Kunde hohe Auftragsvolumina an Unternehmen, die über eine herausragende Marktstellung oder hochspezialisiertes Know-how verfügen, erscheint die tatsächliche Möglichkeit zur Verwendung des Werkzeugs durch den Kunden oder einen Wettbewerber mangels der notwendigen Fähigkeiten oder Kapazitäten zumindest fraglich. Das in IFRS 15.BC97 enthaltene Beispiel über den Verkauf einer Maschine, die aufgrund einer ausschließlich vom veräußernden Unternehmen durchführbaren und zur Nutzung notwendigen Installation keine eigenständige Leistungsverpflichtung darstellt, deutet darauf hin, dass nicht-kundenspezifische und nicht-vertragliche tatsächliche Einschränkungen, wie die Abwesenheit eines anderen zur Installation befähigten Unternehmens, bei der Beurteilung der abs-

28 Vgl. Schurbohm-Ebneth/Viemann, KoR 2015, 182.

29 Vgl. Grote/Hold/Pilhofer, KoR 2014, 409; Grote/Hold/Pilhofer, KoR 2012, 173.

30 In IFRS 15.BC102 und BC160 wird der Begriff „nature of the entity's promise“ verwendet.

31 Vgl. TRG, Paper 48 (Fn. 25), Rn. 41.

32 Vgl. TRG, Paper 16 (Fn. 25), Rn. 11.

33 Vgl. TRG, Paper 48 (Fn. 25), Rn. 19.

34 Vgl. TRG, Paper 48 (Fn. 25), Rn. 39.

35 Vgl. Wüstemann/Wüstemann/Jendreck (Fn. 12), Rn. 55.

36 Vgl. Schurbohm-Ebneth/Viemann, KoR 2015, 183; Konold/Müller, IRZ 2015, 6.

traktanten Eigenständigkeit zu berücksichtigen sind. Die abstrakte Eigenständigkeit ist demnach nicht i. S. e. rein hypothetischen Eigenständigkeit auszuliegen.

(2) Konkretisierung der „jederzeit verfügbaren Ressource“ anhand von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen

Der in IFRS 15 nicht konkretisierte Bedingung der jederzeitigen Verfügbarkeit („readily available“) kommt bei der Beurteilung, ob eine Leistungszusage zusammen mit anderen Ressourcen genutzt werden kann, eine besondere Bedeutung zu. Sofern im Fall der Automobilindustrie ein anderer Zulieferer ein bereits vorhandenes Werkzeug zur Serienfertigung nutzen kann, muss von einem gewissen Zeitraum bis zum tatsächlichen Produktionsbeginn ausgegangen werden. Da ein möglicher Produktionsstopp mit außerordentlich hohen Kosten verbunden ist, könnte die Neubeauftragung einer Serienfertigung unter Nutzung vorhandener Werkzeuge zu einem erheblichen Schaden führen, sodass der alternativen Nutzung erhebliche Anreizbarrieren entgegenstehen. Wenngleich die kundenspezifische Nutzung unberücksichtigt bleiben soll, erscheint es zweckmäßig, das Kriterium der „jederzeit verfügbaren Ressource“ in Abhängigkeit vom Einzelfall, der üblichen Nutzung, der Art des übertragenen Guts sowie anhand von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen enger oder weiter auszulegen.

(3) Wesentlichkeit eines Kundenrechts als Konkretisierung des Nutzenstiftungserfordernisses bei Kundenoptionen

Die aus Rahmenverträgen entstehende Berechtigung zum Abschluss künftiger Verträge ist bei Vorliegen eines Kundenvertrags, d. h. regelmäßig mit Abschluss des ersten Abrufvertrags, als eigenständige Leistungsverpflichtung zu identifizieren, sofern es sich um ein wesentliches Recht handelt (IFRS 15.26j)). Ein wesentliches Recht entsteht, wenn die Option zum Erwerb zu einem Preis unterhalb des Einzelveräußerungspreises berechtigt und der Kunde bei wirtschaftlicher Betrachtung Vorauszahlungen auf künftige Einkäufe leistet (IFRS 15.26f)). Da für kundenspezifische Güter regelmäßig keine vergleichbaren Einzelveräußerungspreise beobachtbar sind, hat das Unternehmen diese bspw. unter Rückgriff auf die Erfüllungskosten zuzüglich einer angemessenen Marge zu schätzen (IFRS 15.79b)).

Einem Kunden entsteht bei vereinbarten Preisen unterhalb der Einzelveräußerungspreise auch dann kein wesentliches Recht, wenn ihm diese unabhängig vom Abschluss anderer Kundenverträge gewährt werden (IFRS 15.26j)). In der Automobilindustrie gewähren Zuliefererunternehmen ihren Kunden regelmäßig, unabhängig von der abgerufenen Menge, über die Serienlaufzeit sinkende Stückpreise. Der sinkende Preisverlauf soll die Verwirklichung von Kosteneffizienzpotentialen widerspiegeln. Da Lieferabrufe regelmäßig separate Kundenverträge darstellen, wirkt die rechtliche Prägung des IFRS 15 einem wesentlichen Recht entgegen (IFRS 15.26j)). Zwar verpflichten sich Automobilhersteller regelmäßig nicht zum Abruf bestimmter Stückzahlen, die Preise werden dennoch auf Basis der geplanten Abrufe verhandelt. Bei wirtschaftlicher Betrachtung sollte daher eine kundenspezifische Serienbeauftragung in ihrer Gesamtheit betrachtet werden.

Werden hingegen aufgrund des Abschlusses anderer Kundenverträge Preise unterhalb der Einzelveräußerungspreise gewährt, ist zu beurteilen, ob das Kundenrecht wesentlich ist. Hierbei sind quantitative und

qualitative Faktoren zu beachten.³⁷ Ein wesentliches Recht liegt insbesondere bei Preisnachlässen vor, die höher sind als die, welche üblicherweise vergleichbaren Kunden für gleichartige Güter gewährt werden (IFRS 15.26j)). Bei dieser Beurteilung sind auch vergangene und erwartete Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen.³⁸ Sofern in Bezug auf das Beispiel in der Automobilzulieferindustrie davon ausgegangen werden kann, dass es sich um eine branchenübliche Preisgestaltung handelt und das Unternehmen bei vergleichbaren Kunden über vergleichbare Serienbeauftragungen vergleichbare Kosteneffizienzpotentiale berücksichtigt, die grundsätzlich realisierbar erscheinen, deutet dies darauf hin, dass es sich um kein wesentliches Recht handelt.

bb) Separate Identifizierbarkeit der Vertragsleistung

Eine Leistungszusage ist konkret abgrenzbar, wenn sie von anderen Zusagen im Vertragskontext trennbar ist (IFRS 15.27b)). Konzeptionell hat eine vom Zivilrecht unabhängige Beurteilung über die Trennbarkeit der mit den Leistungszusagen verbundenen Risiken zu erfolgen (IFRS 15.27b)).³⁹ Liegen keine bedeutsamen Integrations- oder Modifikationsleistungen vor, deutet dies auf eine konkrete Abgrenzbarkeit hin (IFRS 15.29a) und b)). Besteht zwischen den Leistungszusagen hingegen eine Abhängigkeit, fehlt es an der konkreten Abgrenzungsfähigkeit (IFRS 15.29c)).

Verträge, welche die Herstellung des Produktionsmittels und die Lieferung der hiermit herzustellenden Güter vorsehen, sind demnach konkret abgrenzbar, sofern die Serienbelieferung und die Produktionsmittelherstellung unabhängig voneinander sind. Ist vertraglich bei Nichterfüllung der Produktionsmittelfertigung keine Serienbelieferung vorgesehen, kann hingegen eine Abhängigkeit vorliegen.⁴⁰

c) Reihe wesentlich gleicher, eigenständiger Güter bei Werklieferungsverträgen

aa) Zeitraumbezogene Übertragung der eigenständigen Güter

Eine Reihe wesentlich gleicher, eigenständig abgrenzbarer Güter ist als eine Leistungsverpflichtung zu identifizieren, wenn jedes abgrenzbare Gut der Reihe einer zeitraumbezogenen Leistungserfüllung unterliegt und der Leistungsfortschritt in gleicher Weise gemessen wird (IFRS 15.22f)). Die Leistungserfüllung eines Werklieferungsvertrags ist regelmäßig anhand von IFRS 15.35c) zu klassifizieren. Demnach führt die Erstellung eines Vermögenswerts, der für das leistende Unternehmen keinen alternativen Nutzen entfaltet, zu einer zeitraumbezogenen Leistungserfüllung, sofern das Unternehmen im Falle einer Kündigung durch den Kunden aus anderen Gründen als der Nichterfüllung einen Rechtsanspruch auf Vergütung der bereits erbrachten Leistung einschließlich einer angemessenen Gewinnmarge hat – und zwar unabhängig davon, ob der Zahlungsanspruch erst mit vollständiger Erfüllung der Leistungsverpflichtung zivilrechtlich durchsetzbar⁴¹ ist (IFRS 15.37 i. V. m. IFRS 15.29 und 30)). Wenn im Falle einer Kündigung durch den Kunden, ohne dass dieser über ein Kündigungsrecht verfügt, das Unternehmen weiterhin zur Übertragung

37 Vgl. TRG, Paper 6 (Fn. 25), Rn. 31.

38 Vgl. TRG, Paper 6 (Fn. 25), Rn. 18.

39 Vgl. Wüstemann/Wüstemann, WPg 2014, 933, a. A. Ludenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar, 14. Aufl. 2016, § 25, Rn. 64.

40 Vgl. Heintges/Hoffmann/Usinger, WPg 2015, 577.

41 Während sich die deutsche Fassung auf das Bestehen eines Zahlungsanspruchs beschränkt, verlangt die englische Fassung auch dessen Durchsetzbarkeit („enforceability“) (IFRS 15.212).

seines Leistungsversprechens berechtigt ist, fingiert IFRS 15.B11 einen durchsetzbaren Zahlungsanspruch für bereits erbrachte Leistungen. Die überkommenen Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung werden mit der Fiktion eines durchsetzbaren Zahlungsanspruchs durch IFRS 15 geradezu invertiert (mit dem Ziel der Erhaltung einer leistungsfortschrittorientierten Gewinnrealisierung der vorhergehenden IAS 11 und IAS 18, die eigentlich den Leitprinzipien des IFRS 15 widerspricht). Denn wirtschaftliche Erfüllung als Voraussetzung der Entstehung von Gewinnen nimmt, wie auch die rechtliche Erfüllung, die Perspektive des zur Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung Verpflichteten an und nicht die des Kunden, erst die wirtschaftliche Erfüllung führt zu einem Anspruch aus Lieferung und Leistung. Insofern besteht eine Inkonsistenz des IFRS 15 sowohl hinsichtlich seiner bilanztheoretischen Ausrichtung (Asset-Liability-Ansatz), als auch hinsichtlich der Verknüpfung mit dem jeweiligen Zivilrecht, das diese Fiktion mit guten Gründen ebenfalls nicht kennt.

bb) Fiktion eines Zahlungsanspruchs auf bereits erbrachte Leistungen

Der Zahlungsanspruch ist nach Kaufvertragsrecht erst bei Erfüllung der diesem im Synallagma stehenden Hauptleistungspflicht – dem Käufer die Sache zu verschaffen – Zug um Zug durchsetzbar (§ 433 BGB). Ein Rücktritt vom Vertrag ist regelmäßig auf Fälle der Nicht- oder Schlechterfüllung beschränkt (§ 323 Abs. 1 BGB). Ungeachtet dessen gilt nach IFRS 15 der bedingungslose Anspruch des Unternehmens, die vertraglich zugesagten Güter auf den Kunden zu übertragen, als durchsetzbarer Zahlungsanspruch (IFRS 15.B11). Im Kaufvertrag und Werklieferungsvertrag über vertretbare Sachen ist hiervon grundsätzlich auszugehen (§ 433 BGB). Bei Werklieferungsverträgen über nicht vertretbare Sachen besteht im gesetzlichen Regelfall ein jederzeitiges Kündigungsrecht des Bestellers, wobei dem Unternehmer die vereinbarte Vergütung für den bereits erbrachten Teil der Werkleistung zusteht (§ 649 i.V.m. § 651 BGB), sodass ein durchsetzbarer Zahlungsanspruch i.S.v. IFRS 15.B9 vorliegt.⁴² Wird das dispositive Kündigungsrecht des § 649 BGB im Wege einer Individualvereinbarung ausgeschlossen,⁴³ besteht ein unbedingter Anspruch den Vertrag zu erfüllen. Trotz ausstehender Leistungserfüllung gilt aufgrund der Fiktion des IFRS 15.B11 bereits die Berechtigung zur Vertragsdurchführung als durchsetzbarer Zahlungsanspruch.⁴⁴ Ohne Individualvereinbarung, die im Falle einer Kündigung eine angemessene Marge für die Vergütung bereits erbrachter Leistungen ausschließt, gilt der Zahlungsanspruch nach IFRS 15 bei Werklieferungsverträgen als stets durchsetzbar.

Somit ist die alternative Nutzungsmöglichkeit des zugesagten Guts regelmäßig das entscheidende Kriterium zur Beurteilung, ob eine zeitraumbezogene Leistungserfüllung vorliegt. Da bei Werklieferungsverträgen über nicht vertretbare Sachen regelmäßig kein alternativer Nutzen für das Unternehmen vorliegt, ist im gesetzlichen Regelfall von einer zeitraumbezogenen Leistungserfüllung auszugehen. Bei Werklieferungsverträgen über vertretbare Sachen wird – bei Abwesenheit vertraglicher Einschränkungen des Alternativnutzens – hingegen von einer zeitpunktbezogenen Leistungserfüllung auszugehen sein.

III. Zusammenfassung

1. Rahmenverträge sind aufgrund fehlender durchsetzbarer Hauptleistungspflichten regelmäßig keine Kundenverträge nach IFRS 15.

Vielmehr stellen auf Basis eines Rahmenvertrags abgeschlossene Folgeverträge separate Kundenverträge dar.

2. Trotz wirtschaftlicher Vorteilhaftigkeit der Gesamtheit auf Basis eines Rahmenvertrags geschlossener Verträge kann die zivilrechtliche Betrachtung zu nicht kostendeckenden Verlustverträgen führen. Diese Verluste können trotz des gemeinsamen wirtschaftlichen Zwecks aufgrund ihres von anderen Verträgen unabhängigen Entstehens grundsätzlich nicht als Vertragsanbahnungskosten bilanziert werden.
3. Leistungsverpflichtungen müssen abstrakt und konkret eigenständig sein. Die abstrakte Eigenständigkeit darf nicht i.S.e. rein hypothetischer Nutzbarkeit ausgelegt werden. Die konkrete Eigenständigkeit ist auf die Unabhängigkeit der mit der Leistungszusage verbundenen Risiken von anderen Leistungszusagen gerichtet.
4. Unter Berücksichtigung der rechtlichen Prägung von IFRS 15 sind Kundenoptionen vorzugsweise anhand der Gesamtaufträge quantitativ und qualitativ auf ihre Wesentlichkeit zu beurteilen.
5. Im gesetzlichen Regelfall führen Werklieferungsverträge bei fehlendem Alternativnutzen zu einer zeitraumbezogenen Leistungserfüllung. Bei Werklieferungsverträgen über nicht vertretbare Sachen wird regelmäßig kein Alternativnutzen bestehen. Bei einer Serienbeauftragung sind die herzustellenden Güter daher als Reihe, d.h. als eine einheitliche Leistungsverpflichtung zu identifizieren.

Prof. Dr. Jens Wüstemann ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftsprüfung an der Universität Mannheim und seit 2003 Ständiger Mitarbeiter des „Betriebs-Berater“. Er ist Präsident der Mannheim Business School.



Prof. Dr. Sonja Wüstemann ist Inhaberin des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Controlling an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder).



Annekatri Jendreck, M.Sc., ist Mitarbeiterin des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Controlling an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder).



Christoph Schober, WP/CFA, ist Mitarbeiter des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftsprüfung an der Universität Mannheim.



⁴² Vgl. Baur/Eisele/Hold, KoR 2016, 400.

⁴³ Vgl. Britter/Rauhut, JZ 2007, 967.

⁴⁴ Vgl. Baur/Eisele/Hold, KoR 2016, 402.