

1. Einleitung

Im Regierungsübereinkommen vom Jänner 2020 hat die österreichische Bundesregierung ausdrücklich die stärkere Zusammenführung von Unternehmensbilanz und Steuerbilanz unter dem Begriff „Einheitsbilanz“ als Ziel deklariert.¹ Damit soll der mit Inkrafttreten des RÄG 2014² erstmals gesetzlich eingeschlagene Weg hin zur Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften des UGB und des EStG noch intensiver verfolgt werden (sog Einheitsbilanz ieS).³ Das Thema Einheitsbilanz wird allerdings nicht nur im Verhältnis von UGB und EStG, sondern auch im Verhältnis von UGB und IFRS diskutiert (sog Einheitsbilanz iwS).⁴ Fraglich ist, ob ein nach IFRS aufgestellter Abschluss Unternehmen von der gesetzlichen Pflicht zur Aufstellung eines UGB-Abschlusses befreien kann.⁵ In den Erläuternden Bemerkungen zum RÄG 2014,⁶ welches in Österreich die EU-Bilanz-Richtlinie⁷ umsetzte, werden dazu insb die Ziele einer stärkeren Vereinheitlichung bei den Wahlrechten und einer Modernisierung des Bilanzrechts als Ganzes, zB durch die Beseitigung international unüblicher Posten und Bilanzierungsmethoden, definiert. Diese Schritte sollen zur besseren internationalen Vergleichbarkeit von Abschlüssen führen und dabei auch die Aussagekraft von Abschlüssen verbessern.⁸

Ob mit dem RÄG 2014 das verfolgte Ziel der besseren internationalen Vergleichbarkeit von Abschlüssen erreicht werden konnte, ist anhand der einzelnen Bilanz- und GuV-Positionen zu überprüfen. Dem GuV-Posten Umsatzerlös kommt dabei eine zentrale Bedeutung zu, zählt er doch als *top-line-item* der GuV häufig zu den betragsmäßig größten Posten.⁹ Der Umsatzerlös ist neben der Bilanzsumme und der Anzahl der Arbeitnehmer das dritte Größenmerkmal, anhand dessen die Zuordnung von Unternehmen in die einzelnen Größenklassen gemäß § 221 UGB

-
- 1 Vgl Österreichische Bundesregierung, Regierungsprogramm 2020–2024, 95; AFRAC DP Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften des UGB und der Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerrechts – Einheitsbilanz (Juni 2020) Rz 1. Vgl auch schon früher AFRAC DP Modernisierung der Rechnungslegung (Juni 2008).
 - 2 BGBl I 2015/22, Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014.
 - 3 Vgl AFRAC DP Einheitsbilanz (Juni 2020); *Lindbauer*, Die Einheitsbilanz aus unternehmensrechtlicher Sicht, RWZ 2015, 215 (215).
 - 4 Vgl *Lindbauer*, RWZ 2015, 215 (215).
 - 5 Vgl *Bertl/Hirscher*, IFRS im (österreichischen) Jahresabschluss, RWZ 2020, 257 (257 ff); *Rohatschek/Broidl*, Einheitsbilanz – (k)ein erstrebenswertes Ziel? SWK 2018, 1190 (1191 ff).
 - 6 ErläutRV 367 BgNR 25. GP.
 - 7 Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates.
 - 8 Vgl ErläutRV 367 BgNR 25. GP 1; ebenso *Moser*, Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, AR aktuell 2015, 5 (6).
 - 9 Vgl zB *Brune*, Implementierung der Erlöserfassungsregelungen des IFRS 15, IRZ 2016, 19 (19); *Antonakopoulos/Mewes*, Auswirkungen der Einführung von IFRS 15, PiR 2020, 193 (193); *Dusemond/J. Wirth*, Bilanzielle Erfassung von Erlösen aus Kundenverträgen nach IFRS 15, PiR 2016, 194 (203).

erfolgt und an die verschiedenen Rechtsfolgen knüpfen.¹⁰ Hiervon ausgenommen sind Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 189a Z 1 UGB, die nach § 221 Abs 3 UGB stets als große Kapitalgesellschaften zu klassifizieren sind.¹¹ Zudem bestätigt die Gewinnermittlungsfunktion von UGB-Jahresabschlüssen die besondere Wichtigkeit der GuV-Position Umsatzerlös. Die Höhe des realisierten Umsatzerlöses beeinflusst maßgeblich den Jahresüberschuss (oder eben Jahresfehlbetrag) eines Unternehmens, der nach Berücksichtigung von Rücklagenbewegungen und von Gewinnvortrag (oder Verlustvortrag) als Gewinn (oder Verlust) die Grundlage für die Ausschüttung an die Anteilseigner einerseits und die Steuerbemessung des Fiskus andererseits bildet.¹² Die Gewinnermittlung erfolgt unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalerhaltungsfunktion, die zum einen durch die gesetzlich verpflichtende Rücklagenbildung und zum anderen durch die Ausschüttungssperre von gewissen im Bilanzgewinn enthaltenen Beträgen erfüllt wird, um die Substanz des Unternehmens nicht zu gefährden.¹³ Abgesehen davon stellt der Umsatzerlös bzw die Umsatzrentabilität (EBIT/Umsatzerlös) eine zentrale Kennzahl in der Jahresabschlussanalyse dar. Die Umsatzrentabilität drückt die Ertragskraft des Unternehmens aus („Wie viel Gewinnbetrag verbleibt je 1 Euro Umsatz?“) und bildet sowohl für externe als auch interne Adressaten eine wichtige Entscheidungsgrundlage zur zukünftigen Steuerung des Unternehmens und für zukünftige Investitionsentscheidungen potenzieller Investoren.¹⁴

Wegen ihrer bedeutsamen Rolle in der Rechnungslegung stellt die GuV-Position Umsatzerlös eine wesentliche Messgröße für die Beurteilung, ob das mit dem RÄG 2014 verfolgte Ziel der besseren internationalen Vergleichbarkeit und damit einhergehend der verbesserten Aussagekraft von Abschlüssen insgesamt erreicht werden konnte und insofern eine Annäherung der beiden Rechnungslegungssysteme UGB und IFRS stattgefunden hat, dar.

- 10 Vgl Richtlinie 2013/34/EU Rz 12, wonach die Bezugsgrößen Bilanzsumme, Nettoumsatzerlöse und durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten idR einen objektiven Aufschluss über die Größe eines Unternehmens geben. Vgl weiterführend zB *Casey* in *Hirschler*, Bilanzrecht. Band 1: Einzelabschluss² (2019) § 221 UGB Rz 20 ff; *Hochreiter* in *Jabornegg/Artmann*, Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung² (2017) § 221 UGB Rz 9 ff; *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch. Band II: §§ 189–285 UGB³ (2017) § 221 UGB Rz 16 ff.
- 11 Vgl etwa *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³ § 221 UGB Rz 23; *Casey* in *Hirschler*² § 221 UGB Rz 29 ff.
- 12 Vgl *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung⁷ (1987) 91 ff und 107 ff; *Moxter*, Bilanzlehre. Band I: Einführung in die Bilanztheorie³ (1984) 98 ff; *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹² (2022) 240 f.
- 13 Vgl *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹² 240 f; *Leffson*, GoB⁷ 93 ff. Vgl zur Ausschüttungssperre insb auch *Moxter*, Bilanzlehre Band I³ 93 ff; A. *egger/Ruppe* (Hrsg), Reform der Rechnungslegung in Österreich (1987) 61.
- 14 Vgl A. *egger/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 3. Jahresabschlussanalyse und Unternehmensplanung mit Kennzahlen² (2019) 4 ff, 94 ff und 270 f; *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹² 679; *Leffson*, GoB⁷ 110 f; *Brune*, IRZ 2016, 19 (19); *Antonakopoulos/Mewes*, PiR 2020, 193 (198); *Dusemond/J. Wirth*, PiR 2016, 194 (203).

1.1. Problemstellung

In der jüngeren Vergangenheit gab es zwei Gesetzesnovellen, die jeweils zu einer Änderung der einschlägigen Bestimmungen für den Umsatzerlös im UGB und in den IFRS führten. Mit Inkrafttreten des RÄG 2014 wurde der Begriff „Umsatzerlös“ in § 189a Z 5 UGB an zentraler Stelle im UGB gesetzlich neu definiert. Die Definition entspricht jener in Art 2 Abs 5 der EU-Bilanz-Richtlinie, wonach jene Beträge als Umsatzerlös auszuweisen sind, die sich „aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben“.¹⁵ § 189a Z 5 UGB ersetzt somit seit 1.1.2016 die bisherige Definition eines Umsatzerlöses in § 232 Abs 1 UGB aF. Die alte Definition stellte auf für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typische Erlöse ab.¹⁶ Dieser Bezug ist mit Inkrafttreten des RÄG 2014 weggefallen,¹⁷ weshalb sich im Vergleich zur Rechtslage vor RÄG 2014 eine Verbreiterung des Begriffs „Umsatzerlös“ ergibt. Daraus resultieren neue Abgrenzungsfragen zu den sonstigen betrieblichen Erträgen gemäß § 231 Abs 2 Z 4 UGB beim GKV bzw § 231 Abs 3 Z 6 UGB beim UKV.¹⁸ Abgesehen davon wird mit dem RÄG 2014 die Abzugspflicht von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ausdrücklich in den Gesetzeswortlaut des § 189a Z 5 UGB aufgenommen.¹⁹ Fraglich ist, welche anderen Steuerarten neben der Umsatzsteuer auch als direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuer zu qualifizieren sind.²⁰

Die Realisierung eines Umsatzerlöses erfolgt im UGB nach Maßgabe der GoB. Dabei kommt insb dem Realisationsprinzip gemäß § 201 Abs 2 Z 4 lit a UGB zentrale Bedeutung zu.²¹ Das Prinzip besagt, dass „nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen [sind]“. Mangels einschlägiger gesetzlicher Bestimmungen ist der Zeitpunkt, an dem ein Umsatzerlös und der damit einher-

15 Vgl *Dokalik/Hirschler*, RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts² (2016) 19; *Auer/Rohatschek*, Wie wirkt sich die neue Umsatzerlösdefinition aus? SWK 2015, 795 (795).

16 Vgl *Bergmann in Straube/Ratka/Rauter*, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch. Band II: §§ 189–285 UGB³ (2011) § 232 UGB Rz 4 ff; *Konezny in Hirschler*, Bilanzrecht. Band 1: Einzelabschluss (2009) § 232 UGB Rz 4 ff.

17 Vgl *Pinetz/Rauter in Straube/Ratka/Rauter*, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch. Band II: §§ 189–285 UGB³ (2020) § 189a Z 5 UGB Rz 162; *Dokalik in Torggler*, UGB Kommentar³ (2019) § 189a Z 5 UGB Rz 20; *Bertl/Hirschler/Stückler in Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz²² (2018) § 189a Z 5 UGB Rz 1; *Stückler*, Umsatzerlöse nach dem RÄG 2014, SWK 2016, 487 (487 f).

18 Vgl *Stückler*, SWK 2016, 487 (488); *Auer/Rohatschek*, SWK 2015, 795 (797 f).

19 Vgl *Rohatschek in Jabornegg/Artmann*, Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung² (2017) § 189a UGB Rz 30; *Dokalik in Torggler*³ § 189a Z 5 UGB Rz 20; *Bertl/Hirschler/Stückler in Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*²² § 189a Z 5 UGB Rz 1; *Stückler*, SWK 2016, 487 (488 f).

20 Vgl *Stückler*, SWK 2016, 487 (488 f); *Patloch-Kofler/Stückler*, Umsatzerlöse nach dem RÄG 2014 – Verkehr- und Verbrauchsteuern als direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern, RWZ 2017, 390 (390 ff).

21 Vgl *Fraberger/Petritz/Horkel-Wytrzens in Hirschler*, Bilanzrecht. Band 1: Einzelabschluss² (2019) § 201 UGB Rz 157 ff.

gehende Gewinn realisierbar sind, aus dem Realisationsprinzip abzuleiten.²² Insofern darf ein Erlös erst realisiert werden, wenn das Unternehmen alle erforderlichen Handlungen für eine ordnungsmäßige Vertragserfüllung gesetzt hat, sodass ein dem Grunde nach sicherer und schuldrechtlich durchsetzbarer Anspruch auf Gegenleistung entsteht. Davor ist die Bewertung von Vermögensgegenständen iHd Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt.²³

Den Vergleichsmaßstab für die einschlägigen Bestimmungen im UGB stellt in der internationalen Rechnungslegung IFRS 15 dar. Der neue Erlösstandard ist seit 1.1.2018 verpflichtend anwendbar und ersetzt alle bis dahin geltenden Standards und Interpretationen.²⁴ IFRS 15 basiert auf einem sog Fünf-Schritte-Modell, welches von zahlreichen Anwendungsleitlinien für besondere Vertragsgestaltungen ergänzt wird. Das Modell beinhaltet die folgenden fünf Schritte:²⁵

1. Identifizierung des Vertrags mit einem Kunden;
2. Identifizierung der Leistungsverpflichtungen;
3. Bestimmung des Transaktionspreises;
4. Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen;
5. Erfüllung der Leistungsverpflichtungen.

IFRS 15 definiert einen Erlös als einen Ertrag aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens. Zwar blieb die Definition im Vergleich zur Vorgängerbestimmung in IAS 18 Erträge bzw IAS 11 Fertigungsaufträge unverändert, allerdings ist der neue Erlösstandard nur auf Verträge mit einem Kunden anwendbar. Daraus können sich neue Abgrenzungsfragen ergeben.²⁶ Zudem verlangt Schritt 2 des Fünf-Schritte-Modells die Identifizierung sämtlicher Leistungsverpflichtungen in einem Kundenvertrag. Zwar normierte auch IAS 18 eine Abgrenzung je Geschäftsvorfall, allerdings fehlten außerhalb des Anwendungsbereichs von IAS 11 konkrete normative Regelungen, die jenen in IFRS 15 vergleichbar gewesen wären. Somit können sich unter Umständen auch hieraus Änderungen im Vergleich zur Bilanzierungspraxis vor IFRS 15 ergeben.²⁷ Mit

22 Vgl *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter*, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II: §§ 189–285 UGB³ (2021) § 201 UGB Rz 56; *Fraberger/Petritz/Horkel-Wytrzens in Hirschler² § 201 UGB Rz 159*; *Konezny in Torggler*, UGB Kommentar³ (2019) § 201 UGB Rz 37.

23 Vgl *Konezny in Torggler³ § 201 UGB Rz 36 f*; *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter³ § 201 UGB Rz 55*.

24 Vgl ua *Nitschinger/Renner*, Angabepflichten gemäß IAS 8.30 und 8.31 als erneuter Enforcement-Schwerpunkt, RWZ 2018, 173 (173); *Baetge/Celik*, Umsatzerlöse nach IFRS 15 – ein inkonsistenter Ansatz, IRZ 2014, 365 (365); *Dietrich/Malsch*, Eine unbekannte Größe in der Finanzbranche, IRZ 2015, 387 (387); *Sandleben/Reinholdt*, IFRS 15 – Revenue Recognition neu gefasst, IRZ 2014, 269 (269); *Grote/Hold/Pilhofer*, IFRS 15: Die neuen Vorschriften zur Umsatz- und Gewinnrealisierung, IRZ 2014, 339 (339).

25 Vgl zB *Sandleben/Reinholdt*, IRZ 2014, 269 (269 ff); *Grote/Hold/Pilhofer*, IRZ 2014, 339 (341 f); *Nitschinger/Renner*, RWZ 2018, 173 (173); *Baetge/Celik*, IRZ 2014, 365 (365); *Brune*, IRZ 2016, 19 (20 ff). Vgl *Brune*, IRZ 2016, 19 (20 f).

26 Vgl *Bösser/Grote/Pilhofer*, Die neuen Vorschriften zur Umsatz- und Gewinnrealisierung, PiR 2014, 297 (300); *Grote/Hold/Pilhofer*, IRZ 2014, 339 (341); zur Möglichkeit der Zusammenfassung mehrerer Kundenverträgen insb auch *Schild*, IFRS 15 und die Zweifelsfrage der Kombination von Einzelverträgen, KoR 2019, 9.

Implementierung des Fünf-Schritte-Modells in IFRS 15 haben auch die Bestimmungen hinsichtlich der Erlösrealisierung deutlich zugenommen.²⁸ Maßgebliches Kriterium für die Realisierung eines Erlöses dem Grunde nach ist der Übergang der Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, der sowohl zeitpunkt- als auch zeitraumbezogen stattfinden kann. Anders als IFRS 15 ging IAS 18 von einer zeitpunktbezogenen Erlösrealisierung aus, die erst bei Übergang der mit der Erbringung der Leistung verbundenen Chancen und Risiken möglich war. Eine zeitraumbezogene Erlösrealisierung war nur für Fertigungsaufträge iSd IAS 11 zulässig.²⁹ Die Realisierung der Höhe nach bestimmt sich nach den Regelungen in Schritt 3 und 4 des Fünf-Schritte-Modells. Auch hier hat sich die Regelungsdichte im Vergleich zu den Vorgängerbestimmungen deutlich erhöht, so enthält IFRS 15 nun ua spezifische Regelungen für die Bilanzierung variabler Gegenleistungen. Die mit der Erhöhung der Regelungsdichte einhergehenden Änderungen können sich auf die Erlösrealisierung der Höhe nach auswirken und so die Bilanzierungspraxis von Unternehmen vor IFRS 15 verändern.³⁰

Die vorangestellten Ausführungen zeigen, dass die beiden Gesetzesnovellen im UGB und in den IFRS insb den Ansatz, die Bewertung und die Realisierung eines Umsatzerlöses verändert haben. Durch diese Veränderungen ergeben sich sowohl für jedes Rechnungslegungssystem isoliert betrachtet als auch im Zuge eines Rechtsvergleichs der beiden Rechnungslegungssysteme neue Fragestellungen. Zudem wird der Rechtsvergleich maßgeblich von den verschiedenen Zielsetzungen der Rechnungslegung nach UGB und IFRS beeinflusst. Während in den IFRS mehrfach die Informationsfunktion des Abschlusses, unabhängig davon, ob es sich um einen Jahres- oder Konzernabschluss handelt, betont wird,³¹ dient ein UGB-Jahresabschluss neben der Informationsvermittlung an die Kapitalgeber auch maßgeblich der Gewinnermittlung im Lichte des Gläubigerschutzes.³² Diese unterschiedlichen Zielsetzungen helfen dabei, einzelne Bestimmungen zu verstehen und daraus resultierende Unterschiede zwischen den Bestimmungen im UGB und in den IFRS zu erklären.

Vor dem Hintergrund der jüngsten Gesetzesänderungen im Hinblick auf den Ansatz, die Bewertung und die Realisierung eines Umsatzerlöses im UGB und in

28 Vgl. A. Schmidt/Barekzai/Hüttermann, Umsatzrealisierung nach IFRS 15 – Implikationen auf die Bilanzierungspraxis (Teil I), DB 2015, 77 (77); Bösser/Grote/Pilhofer, PiR 2014, 297 (304); Grote/Hold/Pilhofer, IRZ 2014, 339 (343).

29 Vgl. Grote/Hold/Pilhofer, IRZ 2014, 339 (343); Dusemond/J. Wirth, PiR 2016, 194 (197 f.); Heintges/Erber, Hypothese: IAS 11 (Auftragsfertigung) = IFRS 15 (Umsatz über die Zeit), WPg 2016, 1015 (1021 f.).

30 Vgl. Brune, IRZ 2016, 19 (21 f.); Grote/Hold/Pilhofer, IRZ 2014, 339 (341 f.); Freiberg, Umsatzerlöse bei marktabhängiger Variabilität des Transaktionspreises, PiR 2016, 124.

31 Vgl. Bertl/Fröhlich in Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz²¹ (2017) UGB versus IFRS Rz 13 f.

32 Vgl. Bertl, UGB zwischen IFRS und Bilanzrichtlinie, in Bertl/Eberhartinger/A. Egger/Kalss/M. Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Reform der Rechnungslegung in Österreich (2015) 14 (15) mwN.

1. Einleitung

den IFRS einerseits und der übergeordneten Zielsetzung des RÄG 2014, Abschlüsse international vergleichbarer und aussagekräftiger zu machen, andererseits, ergeben sich für das vorliegende Dissertationsprojekt die folgenden zentralen Fragestellungen:

1. Welche Auswirkungen hat das RÄG 2014 auf den Ansatz, die Bewertung und die Realisierung eines Umsatzerlöses im UGB?
2. Welche Auswirkungen hat IFRS 15 auf den Ansatz, die Bewertung und die Realisierung eines Erlöses in den IFRS?
3. Welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede bestehen hinsichtlich des Ansatzes, der Bewertung und der Realisierung eines Umsatzerlöses zwischen UGB und IFRS?

Die Beantwortung dieser Fragestellungen trägt wesentlich zur Beurteilung bei, ob die Zielsetzungen der EU-Bilanz-Richtlinie und folglich des RÄG 2014 hinsichtlich des GuV-Postens Umsatzerlös erreicht werden konnten. Sind Abschlüsse zumindest europaweit vergleichbarer und aussagekräftiger, hat dies positive Auswirkungen auf verschiedene Stakeholder. Steigt zB die Vergleichbarkeit von Abschlüssen, sinken die Kosten der Informationsbeschaffung sowohl für externe Abschlussadressaten als auch für im EU-Ausland tätige Unternehmen.³³ Dadurch können Unternehmen leichter die Marktsituation in anderen EU-Mitgliedstaaten einschätzen und über potenziell neue Niederlassungen in anderen Ländern entscheiden. Dies wirkt sich insgesamt positiv auf den Grad der Internationalisierung von Unternehmen aus.³⁴ Dasselbe gilt auch für potenzielle Investoren und andere Kapitalgeber von Unternehmen, deren Entscheidungen in gleicher Weise auf den öffentlich zugänglichen Abschlussinformationen basieren. Verbessert man zusätzlich die Aussagekraft von Abschlüssen, indem man das UGB etwa von international unüblichen Posten und Bilanzierungsmethoden befreit, wird die Handhabung der verschiedenen Rechnungslegungssysteme für Unternehmen mit Niederlassungen in mehreren EU-Mitgliedstaaten in der Praxis deutlich vereinfacht und damit kostengünstiger.³⁵ Wegen dieser positiven Auswirkung haben verschiedene Stakeholder ein Interesse an der Erreichung der Zielsetzungen der EU-Bilanz-Richtlinie und des RÄG 2014 und somit auch an der Beantwortung der obigen, der Dissertation zugrunde liegenden Fragestellungen.

1.2. Methoden

Die Anfänge der Rechnungslegungsforschung gehen auf die normative Forschung zurück und sind stark von der Entwicklung unterschiedlicher Bilanztheorien geprägt. Erst relativ spät, in den 1970er Jahren, wird die normative Rechnungs-

33 Vgl Vorblatt und Wirkungsorientierte Folgenabschätzung (WFA) 367 BlgNR 25. GP 4.

34 Vgl Vorblatt und Wirkungsorientierte Folgenabschätzung (WFA) 367 BlgNR 25. GP 10.

35 Vgl Vorblatt und Wirkungsorientierte Folgenabschätzung (WFA) 367 BlgNR 25. GP 5; ebenso Rohatschek/Broidl, SWK 2018, 1190 (1192 f); Lindbauer, RWZ 2015, 215 (218).

legungsforschung zurückgedrängt und vom positivistischen Forschungsansatz abgelöst.³⁶ Während dieser Trend in der internationalen *Scientific Community* beobachtbar ist, bleibt die Rechnungslegungsforschung im deutschsprachigen Raum großteils von einer spezifisch deutschen, eher juristischen Ausprägung normativer Forschung geprägt.³⁷

Vor diesem Hintergrund werden in der vorliegenden Arbeit vor allem normative Methoden zur Erforschung der Rechtsnormen hinsichtlich des Ansatzes, der Bewertung und der Realisierung eines Umsatzerlöses im UGB und in den IFRS angewandt. Im Rahmen dieser bilanztheoretischen Forschung werden mit der Interpretation und Fortentwicklung des geltenden Bilanzrechts zwei konkrete Forschungsschwerpunkte gesetzt.³⁸ Im Einzelnen wird auf die folgenden Methoden der normativen Forschung, die als juristische Auslegungsregeln definiert sind, zurückgegriffen:

- Wortsinninterpretation;³⁹
- systematisch-logische Auslegung;⁴⁰
- teleologische Auslegung;⁴¹
- Analogie oder Analogieschluss und Umkehrschluss;⁴²
- Anwendung allgemeiner Rechtsgrundsätze.⁴³

1.3. Konzeptioneller Rahmen

Die Dissertation behandelt den Ansatz, die Bewertung und die Realisierung eines Umsatzerlöses im UGB und in den IFRS. Die Bearbeitung der zugrunde liegenden Fragestellungen bedarf einer schlüssigen Gliederung und Vorgehensweise.

36 Vgl. *Fülbier/Weller*, Journal for General Philosophie of Science 2009, 351 (355 ff) mwN; *Mattessich*, Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgments and means-end relations of an applied science, Accounting, Organizations and Society 1995b, 259.

37 Vgl. *Fülbier/Weller*, Journal for General Philosophie of Science 2009, 351 (357) mwN.

38 Vgl. *Moxter*, Bilanzlehre² (1976) 213.

39 Die Wortsinninterpretation ermittelt den Sinn einer Rechtsform anhand der üblichen Bedeutung von Worten im allgemeinen Sprachgebrauch, wobei grundsätzlich auf den Wortsinn zum Entstehungszeitpunkt der Vorschrift abzustellen ist. Vgl. *Potacs*, Rechtstheorie³ (2019) 169 ff; *Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre³ (2018) 27 ff.

40 Bei der systematisch-logischen Auslegung einer Rechtsnorm bezieht man sich auf eine anderen Textstelle, zB eine andere Vorschrift desselben Textes oder eine verwandte Bestimmung in anderen Gesetzen. Vgl. *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (2011) 442 ff; *Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre³ 32 ff; *Potacs*, Rechtstheorie² 176 ff.

41 Die objektiv-teleologische Auslegung geht dem Zweck (*telos*) der einzelnen Rechtsvorschrift auf den Grund. Dieser Zweck kann zum Teil ausdrücklich in der Rechtsnorm genannt sein, er kann sich zum Teil aber auch aus deren Entstehungsgeschichte oder aufgrund von Erfahrungen mit der allgemeinen Kommunikationspraxis ergeben. Vgl. *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² 449 ff; *Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre³ 32 ff; *Potacs*, Rechtstheorie² 183.

42 Im Rahmen des Analogieschlusses wird eine Rechtsnorm auf einen von ihrem semantischen Sinngehalt nicht mehr erfassten Sachverhalt angewandt. Das Gegenteil des Analogieschlusses ist der Umkehrschluss, welche auf dem Prinzip beruht, dass wenn ein Sachverhalt nicht vom semantischen Sinngehalt einer Vorschrift erfasst wird, diese Vorschrift nach dem Willen des Gesetzgebers auch nicht auf diesen Sachverhalt angewendet werden soll. Vgl. *Potacs*, Rechtstheorie² 202 ff; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² 475 ff; *Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre³ 80 ff.

43 Vgl. *Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre³ 93 ff.

1. Einleitung

Dazu ist die vorliegende Arbeit in drei Teile untergliedert, welche im Wesentlichen auch die drei zugrunde liegenden Fragestellungen widerspiegeln.

Kapitel 2 erörtert den Umsatzerlös im UGB. Dabei wird im Wesentlichen der GuV-Posten Umsatzerlös von anderen Ertragsarten abgegrenzt, bevor die Erlösrealisierung unter besonderer Berücksichtigung der zugrunde liegenden GoB im Fokus stehen.

Kapitel 3 behandelt den Umsatzerlös in den IFRS. Im Zentrum steht dabei das Fünf-Schritte-Modell von IFRS 15, welches von zahlreichen Anwendungsleitlinien für besondere Vertragsgestaltungen ergänzt wird.

In Kapitel 4 werden die Bestimmungen im UGB und in den IFRS gegenübergestellt. Der Aufbau dieses zentralen Kapitels orientiert sich weitestgehend an den Bestimmungen des UGB, dh, es werden zunächst die beiden Definitionen eines Umsatzerlöses gegenübergestellt, bevor mit einem Vergleich der Erlösrealisierung, getrennt nach der Erlösrealisierung dem Grunde und der Höhe nach, fortgesetzt wird.

Die drei Teile der vorliegenden Arbeit schließen mit einer Conclusio und weiterführenden Überlegungen. Letztere sollen sowohl konkrete Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber als auch Potenziale für zukünftige Forschungsprojekte aufzeigen, um eine weiterführende wissenschaftliche Diskussion anzuregen.

2. Umsatzerlöse im UGB

2.1. Definition eines Umsatzerlöses

Das Dritte Buch des UGB beinhaltet in den §§ 189 bis 285 sämtliche unternehmensrechtlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung von Unternehmer iSd § 1 UGB. Der Anwendungsbereich des Dritten Buches wird in § 189 UGB geregelt.

§ 189 Abs 1 UGB – Anwendungsbereich

Soweit in der Folge nichts anderes bestimmt wird, ist das Dritte Buch anzuwenden auf:

1. Kapitalgesellschaften;
2. „eingetragene“ Personengesellschaften, bei denen
 - a. *alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil sie entweder Kapitalgesellschaften im Sinn des Anhangs I der Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG, ABl. Nr. L 182 vom 29. 6. 2013 S. 19, in der Fassung der Richtlinie 2014/102/EU des Rates vom 7. November 2014, ABl. Nr. L 334 vom 21. 11. 2014, S. 86 (im Folgenden: Bilanz-Richtlinie), sind oder Gesellschaften sind, die nicht dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unterliegen, aber über eine Rechtsform verfügen, die einer in Anhang I der Richtlinie 2013/34/EU genannten vergleichbar ist; als Kapitalgesellschaften im Sinn des Anhangs I der Bilanz-Richtlinie gelten auch solche, die mittels delegierter Rechtsakte der Kommission im Sinn des Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie als solche erklärt werden; oder*
 - b. *kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als unbeschränkt haftendem Gesellschafter ist oder bei denen sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt, und die unternehmerisch tätig sind;*
3. *alle anderen mit Ausnahme der in Abs. 4 genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700 000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.*

Im Wesentlichen sieht § 189 Abs 1 UGB drei Arten von rechnungslegungspflichtigen Unternehmen vor: Kapitalgesellschaften, die aufgrund ihrer Rechtsform Bücher führen müssen, bestimmte (kapitalistische) Personengesellschaften und sonstige Unternehmen, die aufgrund des Überschreitens des Schwellenwertes von 700.000 Euro rechnungslegungspflichtig sind.⁴⁴ Die Rechtsfolgen bei Erreichen des in § 189 Abs 1 Z 3 UGB definierten Schwellenwertes treten gemäß § 189 Abs 2 UGB entweder ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird, oder schon ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens

⁴⁴ Vgl. Marschner in Hirschler, Bilanzrecht. Band 1: Einzelabschluss² (2019) § 189 UGB Rz 8.

300.000 Euro überschritten wird, ein.⁴⁵ Die Bestimmungen des Dritten Buches des UGB sind anzuwenden, außer es bestehen rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen, die vorrangig anzuwenden sind.⁴⁶ Jedenfalls nicht anzuwenden ist das Dritte Buch gemäß § 189 Abs 4 UGB auf Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer, deren Einkünfte iSd § 2 Abs 4 Z 2 EStG im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten liegen, auch wenn ihre Tätigkeit iRe eingetragenen Personengesellschaft, die allerdings keine iSd Abs 1 Z 3 darstellen darf, ausgeübt wird.

Fällt ein Unternehmen unter die Rechnungslegungspflicht iSd § 189 UGB, ist es zur Aufstellung einer Bilanz sowie einer GuV iRd Ersten Abschnitts des Dritten Buches verpflichtet, dh, es ist bilanzierungspflichtig. Ohne rechnungslegungspflichtig zu sein, kann ein Unternehmen nicht unter die weiteren Abschnitte des Dritten Buches fallen. Von der Bilanzierungspflicht ist die Buchführungspflicht zu unterscheiden, welche bspw auch ausländische Rechtsträger mit inländischer Zweigniederlassung zur Führung von Büchern verpflichtet, obwohl diese nicht bilanzierungspflichtig iSd UGB sind.⁴⁷

Eine zentrale Kennzahl iRd Aufstellung der GuV stellt der Umsatzerlös eines Unternehmens dar. Dies zeigt sich schon daran, dass mit Erreichen einer gewissen Umsatzerlösschwelle die Rechnungslegungspflicht eines Unternehmens ausgelöst wird. Die Höhe der Umsatzerlöse ist außerdem eines der drei maßgeblichen Kriterien in § 221 UGB, die Unternehmen in die vier Größenklassen große, mittelgroße, kleine und Kleinstkapitalgesellschaften einteilen und Kleinstkapitalgesellschaften ua von der Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs gemäß § 242 UGB befreien. Seit Inkrafttreten des RÄG 2014 befindet sich die Definition eines Umsatzerlöses in § 189a Z 5 UGB. Die Änderungen, die sich aufgrund der Neudefinition dieses GuV-Postens ergeben, sowie damit verbundene neue Abgrenzungsfragen zu anderen Erlösarten, zB den sonstigen betrieblichen und den außerordentlichen Erträgen, sind Gegenstand von Kapitel 2.1.

2.1.1. Umsatzerlöse idF BGBl 1990/475 und BGBl 1996/304

Mit Inkrafttreten des RLG 1990⁴⁸ hat sich durch zwei wesentliche Änderungen in den Gliederungserfordernissen der GuV ein genereller Bedarf zur Neuregelung von Umsatzerlösen ergeben.⁴⁹ Zum einen wurde die bislang in § 132 AktG idF

45 Die Rechtsfolgen entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert iSd § 189 Abs 1 Z 3 in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr überschritten wird. Es gelten spezifische Bestimmungen bei Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge.

46 Die Erläuternden Bemerkungen zum Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005 (HaRÄG 2005) nennen insb § 22 VereinsG sowie die Sonderbestimmungen des GenG, BWG, VAG und die Kameralistik (öffentliche Hand). Vgl ErläutRV 1058 BlgNR 22. GP 50.

47 Vgl *Marschner in Hirschler*² § 189 UGB Rz 10; *Petutschnig/Schiebel in Straube/Ratka/Rauter*, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch. Band II: §§ 189–285 UGB³ (2017) § 189 UGB Rz 2 f.

48 BGBl 1990/475, Rechnungslegungsgesetz 1990.

49 Vgl *Bertl/Hirschler/Stückler in Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*²² § 189a Z 5 UGB Rz 1.